

CHRONIQUE

DROIT FISCAL

VERS UN PRORATA MONDIAL TVA?



CARINE SABOT
Associé
Ernst & Young
Société
d'avocats



ALAIN GUERINEAU
Senior Manager
Indirect Tax
Ernst & Young
Société
d'avocats

Le sacro-saint principe de neutralité, que d'aucuns qualifient de pierre angulaire du système commun de la TVA¹, se trouve une nouvelle fois confronté à l'épreuve des contingences pratiques.

En matière fiscale, la neutralité renvoie traditionnellement à la notion d'égalité et implique que des contribuables placés dans des situations économiques comparables soient traités de manière égalitaire. En matière de TVA, la neutralité s'entend plutôt comme une règle fondamentale qui consiste à décharger complètement les contribuables de la charge de TVA supportée en amont lorsqu'ils ne constituent que les maillons d'une « chaîne TVA ».

C'est ainsi que l'article 169 de la Directive TVA 2006/112 du 28 novembre 2006 (transposé à l'article 271 du Code général des Impôts) dispose que « dans la mesure où les biens et les services sont utilisés pour les besoins de ses opérations taxées, l'assujetti a le droit, dans l'État membre dans lequel il effectue ces opérations, de déduire du montant de la taxe dont il est redevable le montant de la TVA supporté, dans cet État, pour les besoins de ces opérations [...] ».

L'article 169 poursuit :

« Outre la déduction visée à l'article 168, l'assujetti a le droit de déduire la TVA y visée dans la mesure où les biens et les services sont utilisés pour les besoins des opérations suivantes :

– ses opérations relevant des activités visées à l'article 9, paragraphe 1, deuxième alinéa, effectuées en dehors de l'État membre dans lequel cette taxe est due ou acquittée, qui ouvriraient droit à déduction si ces opérations étaient effectuées dans cet État membre ; [...] »

La mise en œuvre de ce principe est relativement aisée lorsque le redevable ne réalise que des opérations taxables ; la TVA grevant l'ensemble des dépenses engagées au titre de son activité est entièrement déductible (sauf disposition particulière). Le principe de neutralité est ainsi parfaitement respecté.

En revanche, la mise en œuvre de ce principe est autrement plus complexe lorsque le redevable exerce,

à l'instar des établissements financiers, à la fois des activités soumises à TVA et d'autres non soumises à cet impôt. Dans ces hypothèses, le redevable est tenu de déterminer de manière forfaitaire (et donc de manière imparfaite) le montant de ses droits à récupération de la TVA en fonction du chiffre d'affaires généré par chacune de ses activités.

Il convient toutefois de préciser que ce mécanisme ne s'applique de manière obligatoire qu'aux dépenses dites mixtes, c'est-à-dire les dépenses grevées de TVA se rapportant à la fois à la réalisation d'activités soumises à TVA et des activités non soumises à cette taxe. Outre la complexité des règles techniques dont les contribuables doivent s'accommoder, l'application mécanique de ces règles de déduction forfaitaire conduit parfois à porter atteinte au principe de neutralité.

Bien évidemment, il ne peut être contesté que le principe de sécurité juridique et, plus prosaïquement, le principe de réalisme puissent justifier l'application de règles imparfaites, lorsque la mise en œuvre d'autres règles serait trop complexe.

En revanche, rien n'empêche le juge national, le cas échéant sous le contrôle du juge communautaire, de faire évoluer les règles en vigueur lorsqu'elles sont par trop irrespectueuses des principes, alors que d'autres interprétations sont permises. S'agissant du principe de neutralité, les juges n'ont d'ailleurs pas hésité à faire évoluer les règles et les pratiques administratives. À titre d'illustration, on peut citer l'arrêt EDM, par lequel la CJCE a considéré que les produits financiers accessoires, quel que soit leur montant, ne devaient pas être inclus dans le calcul du prorata de déduction dès lors qu'ils étaient peu consommateurs de dépenses grevées de TVA². Dans une décision récente³, le Conseil d'État offre une nouvelle fois la possibilité aux juges communautaires de faire évoluer les règles du droit à déduction de la TVA dans le sens d'un plus grand respect du principe de neutralité. La question posée à la Cour concerne

1. Jean-Claude Bouchard et Odile Courjon, chronique « Le prorata et le principe de neutralité », *Droit fiscal* n° 48, 30 novembre 2006.

2. En ce sens, CJCE 29 avril 2005, affaire C-77/01, EDM.

3. CE 11 juillet 2011 n° 301849, plén., Société Crédit Lyonnais.

plus particulièrement la délimitation du périmètre du chiffre d'affaires à prendre en compte pour la détermination du coefficient forfaitaire de taxation.

En effet, traditionnellement, la doctrine et la pratique tendent à retenir une notion purement territoriale du chiffre d'affaires (*i.e.* chiffre d'affaires réalisé par un établissement dont le siège est situé sur le territoire français) probablement par mimétisme avec les règles qui prévalent en matière d'impôt sur les sociétés et, sans doute, en raison d'une interprétation extensive des règles de répartition territoriale de l'impôt.

Or, cette approche territoriale du chiffre d'affaires ne permet pas toujours une affectation satisfaisante des dépenses engagées par le redevable pour les besoins de ses activités soumises à la TVA. L'incohérence économique de cette approche devient patente lorsque les dépenses en cause sont engagées pour le compte de l'ensemble ou de certaines entités (*i.e.* succursale du groupe).

S'appuyant sur ce constat, la requérante, dans l'affaire dont il s'agit, a tenté de faire valoir devant la Cour que ses droits à récupération de la TVA devaient au contraire être déterminés sur la base du chiffre d'affaires réalisé par l'ensemble de ses établissements.

Du point de vue de la technique fiscale l'argument est d'autant plus pertinent qu'il trouve son fondement dans un courant de jurisprudence initié par le Conseil d'État lui-même et dont il s'agit aujourd'hui de tirer toutes les conséquences.

Le Conseil d'État considérant que la question soulevée par le Crédit Lyonnais était sérieuse a ainsi décidé de saisir la CJUE de quatre questions préjudicielles visant à déterminer dans quelle mesure et selon quelles modalités le chiffre d'affaires réalisé par les succursales étrangères d'une société française peut être pris en compte pour le calcul des droits à récupération du siège français.

Ainsi, la Haute Juridiction a demandé en substance à la Cour de Luxembourg :

1. Si, pour le calcul de ses droits à récupération de la TVA (*i.e.* détermination du prorata), le siège d'une société établie dans un État membre doit prendre en compte les recettes réalisées par ses succursales établies dans d'autres États membres et si, symétriquement, ces succursales doivent prendre en compte l'ensemble des recettes entrant dans le champ de la taxe sur la valeur ajoutée réalisées par la société.

2. Si la même solution doit être retenue pour les succursales établies en dehors de l'Union européenne. Le cas échéant, comment doit être articulée cette solution avec le fait que certains services financiers et opérations financières, exonérés de TVA, ouvrent droit à déduction lorsqu'ils sont rendus au profit de contreparties non établies/non domiciliées dans l'Union européenne.

3. Si la réponse aux deux premières questions est susceptible de varier d'un État membre à l'autre, en fonction des options ouvertes par la Directive TVA en matière de droit à récupération, en particulier en ce qui concerne la constitution de secteurs distincts d'activité.

4. Enfin, en cas de réponse affirmative à l'une des deux premières questions, d'une part, s'il y a lieu de limi-

ter l'application d'un tel prorata au calcul des droits à déduction de la taxe sur la valeur ajoutée ayant grevé les dépenses exposées par le siège au profit des succursales étrangères et si, d'autre part, la prise en compte des recettes réalisées à l'étranger doit se faire selon les règles applicables dans l'État de la succursale ou dans l'État du siège.

Outre le sujet de la détermination des droits à déduction, soulignons enfin que les réponses à ces questions pourraient également avoir des conséquences significatives en termes de taxe sur les salaires dont les règles de détermination sont étroitement liées à la question du coefficient forfaitaire de déduction. Toutefois, il n'est pas certain que l'administration fiscale accepte de tirer mécaniquement toutes les conséquences de la décision de la Cour. Par le passé, l'administration fiscale a d'ailleurs fait montre de réticences, au besoin en trouvant appui auprès du législateur⁴, à tirer toutes les conséquences au regard de la taxe sur les salaires de décisions rendues en matière de TVA.

I. PROBLÉMATIQUES MISES EN LUMIÈRE PAR L'AFFAIRE DU CRÉDIT LYONNAIS

1. Les circonstances de l'affaire

Dans cette affaire, le Crédit Lyonnais avait cru pouvoir prendre en compte – pour la détermination de son coefficient de taxation (*i.e.* anciennement prorata) – le chiffre d'affaires découlant de ses opérations réalisées avec ses succursales étrangères (en particulier les intérêts des prêts consentis par le siège à ses succursales).

Il est à noter que dans la mesure où les succursales en cause étaient situées hors de l'Union européenne, les intérêts perçus par le siège avaient été pris en compte aux deux termes de son coefficient de taxation, conformément aux dispositions de l'article 271 V du Code général des Impôts (ci-après « CGI »). Nous rappellerons à cet effet, que ce dispositif « incitatif » assimile à des opérations ouvrant droit à déduction de la TVA d'amont, les services financiers exonérés lorsqu'ils sont rendus à des contreparties situées en dehors de l'Union européenne (alors qu'ils n'ouvriraient pas droit à déduction s'ils étaient rendus à des contreparties françaises ou communautaires).

Cette pratique avait été remise en cause par l'administration fiscale au motif que le siège et ses succursales ne constituent qu'une seule et même entité sur le plan juridique au sein de laquelle il ne peut y avoir d'opérations taxables (faute de contrepartie distincte).

Le Crédit Lyonnais, prenant acte de la logique sur laquelle l'administration fiscale a fondé sa position, a décidé d'en tirer toutes les conséquences : la banque en a alors logiquement déduit qu'elle était en droit de

4. L'évolution des règles applicables à la taxe sur les salaires ces dernières années tend clairement vers une déconnexion avec les règles TVA. Il est à cet égard symptomatique de constater que désormais on ne parle plus de contre-prorata, mais bien de rapport d'assujettissement à la taxe sur les salaires.

prendre en compte, pour le calcul de son coefficient de taxation, les produits réalisés par ses succursales avec des tiers (puisque ces opérations sont réalisées par une seule et même entité juridique).

En d'autres termes, le siège et ses succursales ne forment qu'une seule et même entité juridique, le Crédit Lyonnais considère que les produits réalisés par ses succursales doivent donc être traités comme des recettes réalisées par le siège lui-même.

2. Les questions soulevées au regard de la TVA (et ses éventuelles conséquences au regard de la taxe sur les salaires)

2.1. TVA : complexités et incohérences

En matière de TVA tout d'abord, force est de constater que le Crédit Lyonnais n'a fait que tirer pleinement les conséquences du principe selon lequel un siège et ses succursales – bien que situés dans des États différents – constituent pour les besoins de la TVA la même entité juridique. Cette règle, posée notamment par une réponse ministérielle⁵, permet de considérer que les services réalisés entre une entreprise et ses succursales sont des opérations internes situées en dehors du champ d'application de la taxe. En conséquence, ces opérations ne sauraient ouvrir droit à déduction.

La jurisprudence nationale a également eu l'occasion d'adopter la même solution, qu'il s'agisse du caractère hors champ des opérations internes⁶, mais également des conséquences au regard des droits à déduction (i.e. non-prise en compte – pour la détermination du coefficient de taxation du siège – des produits reçus en contrepartie des prestations réalisées au profit de ses succursales)⁷.

Mais surtout, ce principe a trouvé une reconnaissance communautaire en ce qu'il a été consacré par la CJUE, qui considère que les services internes rendus entre un siège et ses succursales sont inexistantes (il s'agit d'une certaine manière de « non-opérations » au sens TVA)⁸. Les juges européens ont en effet considéré 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 ».

L'apparent consensus des principes dégagés tant par l'administration fiscale dans ses commentaires que par la jurisprudence nationale et communautaire ne doit pas conduire à masquer de véritables difficultés pratiques rencontrées par les entreprises placées dans cette situation.

Certes, le caractère de « non-opérations » (ou, à tout le moins, d'opérations situées hors du champ d'application de la taxe des services rendus entre un siège et

ses succursales) semble bien établi. Mais alors, quelles conséquences pratiques convient-il d'en tirer au regard des droits à déduction tant du siège que de ses succursales ?

Et c'est bien là le cœur du problème. En pratique, plusieurs thèses s'affrontent.

a. Soit l'on considère que – bien que le siège et ses succursales constituent une seule et même entité juridique – le chiffre d'affaires réalisé avec les tiers par les succursales ne saurait être pris en compte au niveau du siège pour la détermination de ses droits à déduction. Nul besoin de développer davantage les incohérences que présente cette solution sur le plan des principes. C'est pourtant la thèse retenue jusqu'à présent par l'administration.

b. Une solution plus cohérente pourrait alors consister à considérer que chaque établissement constitue un redevable distinct de la TVA (les prestations rendues entre établissements n'étant plus considérées comme des « non-opérations » au sens TVA) et dont le coefficient de taxation serait déterminé en fonction du chiffre d'affaires réalisé par chaque établissement. Toutefois, cette analyse ne s'inscrit pas dans la logique des solutions jurisprudentielles jusqu'alors retenues et consistant à considérer qu'un siège et ses succursales forment une seule et même entité juridique, les services internes n'étant pas constitutifs d'opérations au sens TVA. Mais revenir sur cette règle, dont on rappellera simplement qu'elle est uniformément reconnue en droit français comme en droit communautaire, ne sera pas chose aisée !

c. Une troisième voie consiste à l'inverse à tirer pleinement les conséquences de l'unicité juridique formée par le siège et ses succursales, le siège « faisant siennes » les recettes perçues par ses succursales dans leurs relations avec les tiers. C'est la thèse qui est soutenue en l'espèce par le Crédit Lyonnais. Mais cette troisième voie est en réalité plus complexe qu'il n'y paraît.

À cet égard, deux solutions peuvent être envisagées afin de gérer les modalités pratiques de détermination des droits à déduction.

(i) Une première analyse consiste à distinguer (via la constitution de secteurs distincts par exemple) les dépenses selon qu'elles se rapportent aux services internes ou aux seules prestations rendues à des tiers, en appliquant pour chacun de ces secteurs un coefficient de taxation qui lui est propre. On relèvera à cet égard que cette solution dite du « petit prorata mondial »⁹ conduit en pratique à la constitution de secteurs distincts d'activité pour des motifs liés aux règles de territorialité et non pas pour des motifs liés à la nature même des prestations rendues (ce qui, en soi, est contradictoire avec les règles classiques applicables en la matière). Cette solution rejoint d'ailleurs peu ou prou la position qui était traditionnellement retenue par l'administration fiscale¹⁰ dans le cas des succursales françaises rendant

5. Réponse ministérielle à M. Guena n° 29039, JOAN 23 novembre 1987, p. 6423.

6. CE, plén., 9 janvier 1981, n° 10145, Sté Timex Corporation.

7. CE, 9^e et 10^e ss-sect, 29 juin 2001, n° 176101, SA Banque Sudameris.

8. CJUE, 2^e ch., 23 mars 2006, aff. C 210/04, FCE Bank.

9. Mécanisme du « petit prorata mondial » tel que décrit par le Rapporteur public Mme Claire Legras dans ses conclusions sur l'affaire en cause.

10. Instruction du 4 août 1983, 3D-6-83.

à la fois des services à leur siège et à des tiers.

Il convient toutefois de relever que l'administration semble avoir assoupli sa position en considérant que, dans une telle situation, les succursales françaises peuvent déduire la taxe d'amont « dans les conditions de droit commun », sans distinction selon que les dépenses se rapportent à leur activité propre ou aux services rendus au bénéfice de leur siège étranger¹¹.

Cette réponse fournie par l'administration, qui semble de prime abord apporter des simplifications en ce qu'elle dispense les succursales de constituer des secteurs¹² afin de distinguer les services rendus à des tiers des prestations « internes » (i.e. rendues au bénéfice du siège étranger), pose néanmoins un certain nombre de difficultés pratiques. *Quid* en effet du montant de la taxe déductible se rapportant à des dépenses engagées dans le cadre des services rendus au siège lorsque ce dernier ne bénéficie que d'un droit à récupération partiel ? Face à ces incertitudes, bon nombre de succursales continuent – probablement par prudence – à sectoriser leurs activités en déterminant un coefficient de taxation au titre des prestations rendues à des tiers, et en appliquant le coefficient de taxation de leur siège au titre des dépenses se rapportant aux services qu'elles leur rendent. Cette solution semble d'ailleurs procéder d'une interprétation extensive des principes dégagés par la CJUE¹³ concernant les modalités de remboursement de la TVA supportée par les bureaux de représentation dans le cadre des services rendus à leur siège (en application de la procédure de remboursement dite de la « 8^e Directive »).

(ii) Une seconde analyse consiste à appliquer à l'intégralité des dépenses supportées tant par le siège que par ses succursales le même coefficient de taxation calculé en prenant en compte l'intégralité des recettes du siège et de ses succursales, en application du mécanisme dit du « grand prorata mondial ». Une telle solution présente l'avantage de la simplicité, permettant en effet aux sièges et à leurs succursales de ne gérer qu'un seul coefficient de taxation pour la déduction des dépenses engagées.

2.2. Taxe sur les salaires : des incohérences et complexités en miroir

Ces incertitudes quant aux différentes solutions « admissibles » en matière de TVA se retrouvent également – ce qui est logique – en matière de taxe sur les salaires.

Ainsi, la jurisprudence française considère que la situation, au regard de la taxe sur les salaires, d'une succursale française de société étrangère dont elle est dépendante doit être appréciée en fonction du degré d'assujettissement à la TVA du siège¹⁴. En d'autres termes, une succursale française qui ne rend que des

services à son siège étranger ne sera pas soumise à la taxe sur les salaires au titre des rémunérations versées à ses propres salariés dès lors que son siège est assujéti à la TVA pour plus de 90 % de son chiffre d'affaires. Cette approche « globalisante » revient à transposer – en matière de taxe sur les salaires – les principes dégagés par la CJUE en matière de TVA (affaire *Monte dei Paschi di Siena* précitée).

Mais cette position jurisprudentielle s'écarte de celle retenue par l'administration fiscale qui admet dans cette situation la possibilité de prendre en compte le traitement TVA qui aurait été retenu si les services avaient été rendus non pas au siège mais à des tiers. Ainsi, si les services en cause sont « par nature » assujétiés, la succursale pourra être dispensée du paiement de la taxe sur les salaires. Cette position revient – *in fine* – à reconnaître une « existence propre » des succursales pour les besoins de la taxe sur les salaires, quand bien même ces dernières demeurent réputées constituer une seule et même entité juridique pour les besoins de la TVA.

2.3. Conséquences : une atteinte au principe de sécurité juridique

Il apparaît ainsi, tant en matière de TVA que de taxe sur les salaires, que les principes applicables aux entités disposant de succursales sont à tout le moins ambigus, voire contradictoires, selon que l'on se prévaut des solutions retenues par la doctrine administrative ou de celles dégagées par la jurisprudence française et/ou communautaire.

Et c'est bien d'une atteinte à la sécurité juridique dont il est question. Cette complexité se trouve d'ailleurs accentuée par la variété des solutions retenues dans les différents États membres. À titre d'exemple, la Belgique et l'Espagne admettent la théorie du prorata mondial à des degrés divers alors que d'autres pays comme la France et l'Allemagne la rejettent traditionnellement.

II. LES SOLUTIONS ENVISAGEABLES ET LES PERSPECTIVES

D'aucuns ont cru pouvoir déceler – dans cette complexité des règles applicables – des opportunités offertes aux entreprises disposant de succursales et consistant notamment à faire supporter les dépenses par l'entité (siège ou succursale) disposant d'un coefficient de taxation favorable.

En réalité, il semble plutôt que cette complexité ait souvent désavantagé les entreprises placées dans cette situation, qui – par prudence – ont parfois renoncé à récupérer tout ou partie de la TVA d'amont, faute d'être en mesure de se fonder sur des règles stables.

La décision attendue devrait donc, espérons-le, permettre (enfin !) une gestion sécurisée des modalités de récupération de la TVA d'amont.

À cet égard, il nous semble que la solution retenue par la Cour pourrait s'inscrire dans l'une des trois voies suivantes telles que précédemment évoquées.

11. En ce sens, semble-t-il, la lettre DLF en date du 14 février 2007 à CMS Francis Lefebvre.

12. Cette constitution de secteurs liée à des considérations d'ordre territoriales semble au demeurant discutable sur le plan des principes.

13. CJUE 13 juillet 2000, affaire 136-99, *Monte dei Paschi di Siena*.

14. CAA Versailles 5 février 2009, n° 06-36, *Société Hynix Semi Conductor UK*.

1. Détermination du coefficient de taxation en fonction des seules recettes rattachables au siège ou à l'établissement

Nous l'avons vu, cette voie suppose pour la Cour d'abandonner sa jurisprudence *FCE Bank* précitée.

En pratique, force est tout d'abord de constater que cette solution présenterait le mérite de la simplicité (i.e. pas de retraitement du chiffre d'affaires). Toutefois, il ne nous semble pas que cet argument suffise à balayer des considérations plus fondamentales.

En effet, cette approche remettrait en cause un certain nombre de solutions doctrinales qui reconnaissent, fût-ce de manière imparfaite, une prise en compte du chiffre d'affaires réalisé à l'étranger. Une telle solution marquerait à l'évidence un net recul par rapport à la situation actuelle et par rapport au principe de neutralité qui suppose que soient prises en compte les opérations d'aval auxquelles se rattache une dépense d'amont

Par ailleurs, une telle approche serait de nature à favoriser un rattachement des charges à telle ou telle entité du groupe en fonction des droits à récupération dont chacune d'entre elles bénéficie¹⁵.

2. Détermination du coefficient de taxation en fonction des recettes générées par l'ensemble des établissements et du siège (thèse du « grand prorata mondial »)

Cette approche, tirant toutes les conséquences de la jurisprudence *FCE Bank* précitée consisterait à déterminer le coefficient forfaitaire de taxation d'une entité française (i.e. établissement ou siège) en fonction du chiffre d'affaires réalisé au travers de toutes ses entités. Une approche plus restrictive pourrait toutefois consister à limiter l'application de ce « prorata mondial » au seul chiffre d'affaires réalisé par les entités situées sur le territoire de l'Union européenne.

Dans cette hypothèse de « grand prorata mondial », nul intérêt de localiser les dépenses au niveau de telle ou telle entité en fonction de leurs droits à récupération de la TVA, dans la mesure où lesdits droits à déduction seraient fondés sur un même périmètre de chiffres d'affaires. Cela revient, en d'autres termes, à appliquer le même coefficient de taxation aux différentes entités du « Groupe ». Toutefois, dans l'hypothèse où les entités du « Groupe » exerceraient des activités soumises à des règles TVA différentes (i.e. activités entièrement soumises à TVA pour certaines et activités exonérées de TVA pour d'autres), l'effet du « Prorata Groupe » pourrait, sur la base des règles actuelles, être limité par la constitution de secteurs distincts d'activité auxquels un prorata spécifique serait attribué. La constitution de secteurs distincts devrait être réalisée en fonction de la nature des activités et non pas de leur localisation géographique. On rappellera que la constitution

de secteurs s'impose tant à l'administration qu'aux contribuables lorsque les conditions sont réunies.

Dans cette perspective de prorata mondial, deux opportunités semblent pouvoir se dessiner pour les entreprises disposant de succursales à l'étranger.

La première opportunité consisterait à transformer d'actuelles succursales réalisant essentiellement des opérations ouvrant droit à déduction en filiales afin que leur ratio de déduction ne se trouve pas dilué du fait de la prise en compte du chiffre d'affaires exonéré réalisé par les autres entités du groupe. Cette solution suppose naturellement d'appréhender toutes les conséquences liées à cette transformation, et notamment en matière réglementaire.

La seconde opportunité (sous réserve que la solution retenue par la CJUE ne soit pas limitée au territoire européen, i.e. prise en compte également du chiffre d'affaires réalisé par les succursales situées en dehors de l'Union européenne) consisterait à localiser un certain nombre d'activités exonérées réalisées depuis la France au profit de clients non communautaires, directement dans le pays d'implantation de ces clients sans que les droits à récupération de l'entité française s'en trouvent affectés. Plus globalement, la solution du prorata mondial permettrait une application plus large de l'article 271 V du CGI (i.e. opérations financières et d'assurances exonérées de TVA mais ouvrant droit à déduction) puisque les recettes réalisées par les succursales établies hors de l'Union européenne pourront être prises en compte aux deux termes du coefficient de taxation forfaitaire de l'entité française. Là encore, envisager ce type de réorganisation suppose une prise en compte globale de ces conséquences notamment au regard des autres impôts.

3. Détermination de deux coefficients de taxation forfaitaires en fonction de la nature des dépenses (thèse du « petit prorata mondial »)

La thèse du « petit prorata mondial » offrirait des opportunités comparables à celles évoquées ci-dessus, mais d'une moindre amplitude.

En effet, dans cette situation, la globalisation du chiffre d'affaires et les conséquences qui en découlent au regard des droits à déduction se trouveraient limités aux seules dépenses mixtes (i.e. les dépenses engagées à la fois pour les besoins de l'activité du siège et de sa/ses succursale(s)).

Par ailleurs, force est de constater qu'une telle solution serait relativement complexe dans sa mise en œuvre (i.e. détermination d'un prorata global et d'un prorata local). Cette complexité résulte pour l'essentiel de la fiction sur laquelle cette solution repose, qui consiste à considérer qu'une succursale peut être à la fois considérée comme une entité « autonome » dans ses relations avec les tiers et comme une seule et même entité dans ses relations avec son siège.

Il n'en demeure pas moins que cette dernière solution pourrait, selon nous, s'inscrire dans le prolongement de certaines solutions pratiques qui ont pu être d'ores et déjà retenues.

15. À cet égard, on pourra utilement se référer à l'exercice de chiffrage réalisé par Mme le Rapporteur public, Claire Legras, dans ses conclusions sous l'arrêt *Crédit Lyonnais*.

Précision enfin que la thèse du « petit prorata mondial » nous paraît être celle qui respecte le mieux le principe de neutralité en ce qu'elle permet d'affiner le quantum de TVA déductible en fonction de l'affectation réelle de la dépense aux opérations d'aval.

III. CONCLUSION

Comme nous l'avons vu, les questions soumises à la Cour soulèvent des débats théoriques complexes qui n'ont d'ailleurs pas été simplifiés par la doctrine administrative. La pratique a dû, par la force des choses, s'accommoder de règles parfois obscures conduisant les acteurs à évoluer dans un contexte d'insécurité juridique, hostile à un développement serein des activités économiques et plus particulièrement financières.

Dans ce contexte, on ne peut que saluer la décision du Conseil d'État de transmettre la question du « prorata mondial » à l'appréciation du juge communautaire à qui revient désormais la lourde tâche de clarifier (ou faire évoluer) le débat. La décision de la Cour aura en outre le mérite d'uniformiser, dans une certaine mesure, la matière au niveau communautaire et par là même améliorer le libre jeu de concurrence.

Souhaitons à cet égard, que la Cour tranche au-delà

du simple débat théorique (i.e. « prorata mondial » ou « prorata territorial ») et apporte les précisions nécessaires à la mise en œuvre pratique des solutions qu'elle retiendra afin de permettre une application des règles la plus uniforme possible. En particulier, si la Cour s'engage sur la voie du prorata mondial, il conviendrait qu'elle précise les règles à retenir pour la détermination dudit prorata (i.e. règle du pays de déduction *versus* règles du pays de source) qui peuvent varier significativement d'un pays à l'autre. Elle pourra également utilement préciser s'il convient de tirer des conséquences particulières de l'absence de mécanisme d'échanges d'informations avec certains États tiers.

Ainsi, et compte tenu de la nature des questions posées à la Cour, il est difficile d'appréhender les réponses qu'elle pourra y apporter et d'anticiper les conséquences à en tirer pour les entreprises.

Notons enfin que les réponses de la Cour pourraient éventuellement avoir des répercussions indirectes en matière de taxe sur les salaires, si l'administration fiscale et le juge national acceptent d'en tirer toutes les conséquences.

Ces incertitudes ne devraient toutefois pas décourager les contribuables de préserver leurs droits (pour le passé) au moyen de réclamations contentieuses s'ils y trouvent intérêt. ■