

Point de vue sur le calcul des droits à déduction de la TVA d'amont par les assujettis partiels ou les limites de la règle de l'affectation

LES ASSUJETTIS PARTIELS SE DÉFINISSENT comme les redevables qui réalisent à la fois des opérations situées dans le champ d'application de la TVA et des opérations situées hors du champ d'application de cette même taxe.

Conformément aux dispositions de l'article 207 bis 1 a de l'annexe II au CGI, ils doivent, pour opérer la déduction de la TVA d'amont ayant grevé leurs dépenses, procéder préalablement à l'affectation de ces dépenses en fonction de leur utilisation, totale ou partielle, pour la réalisation de chacune des deux catégories d'opérations : la TVA

d'amont qui a grevé les biens et services utilisés exclusivement pour des opérations hors champ n'est pas déductible, alors que celle qui a grevé les biens et services utilisés exclusivement pour des opérations dans le champ est déductible dans les conditions de droit commun ; les biens et services utilisés concurremment pour des opérations hors champ et des opérations dans le champ, ouvrent droit à la déduction de la TVA d'amont dans les conditions de droit commun à proportion de leur utilisation pour des opérations dans le champ.



**JEAN-JACQUES
CAPPELAERE**

Fiscaliste

Ce schéma est issu de la jurisprudence « SATAM » (CJCE 22-6-1993), suivant laquelle, n'étant la contrepartie d'aucune activité économique et n'entrant donc pas dans le champ de la TVA, la perception de dividendes par une société holding mixte n'a pas à être prise en considération pour le calcul d'un prorata de déduction de TVA.

Depuis lors, la jurisprudence communautaire s'est enrichie de nombreux arrêts ayant contribué à préciser le contenu des opérations exclues du champ d'application de la 6^e directive, le tout dernier étant un arrêt du 26 juin 2003, aff. 442/01 6^e ch, par lequel la CJCE a jugé qu'une émission de titres en contrepartie d'un apport en numéraire n'était pas une prestation de service au sens de la directive.

Ces apports jurisprudentiels montrent les limites du concept de l'affectation ; elles trouvent leur concrétisation dans l'instruction administrative du 15 octobre 2001 3-D-01 relative au traitement de la TVA d'amont ayant grevé les dépenses supportées pour réaliser des opérations en capital.

I. Le domaine des opérations hors champ au sens de la jurisprudence communautaire

Les opérations hors champ peuvent être constitutives de produits ou procurer des ressources en capital.

1) Les produits autres que ceux résultant de la perception de dividendes

• La perception d'intérêts

Par un arrêt du 6 février 1997, aff. 80/95, 6^e ch., Harnas et Helm, la CJCE a jugé que la simple acquisition en propriété et la simple détention d'obligations qui ne servent pas à une autre activité d'entreprise, ainsi que la perception de recettes qui en découlent, ne doivent pas être considérées comme des activités économiques conférant à leur auteur la qualité d'assujetti.

Par un arrêt du 14 novembre 2000, aff. 142/99, 1^{er} ch., Floridienne SA et Berginvest SA, la CJCE a jugé que les intérêts versés par ses filiales à un holding mixte, assujetti à la TVA pour d'autres activités et fournissant à ses filiales des services de gestion, n'étaient pas constitutifs d'une activité économique pour ce holding, dès lors que les opérations de prêt n'étaient, ni nécessairement, ni directement, liées aux services ainsi facturés ; elle a considéré, par ailleurs, que le simple fait pour le holding de réinvestir en opérations de prêt à ses fi-

liales les dividendes perçus de ces dernières ne constituait en aucune manière une activité taxable, dès lors que les intérêts de tels prêts s'analysaient comme le fruit de la simple propriété de biens et étaient donc étrangers au système de la déduction.

À l'inverse, par un arrêt du 11 juillet 1996, aff. 306/94 5^e ch, Régie Dauphinoise cabinet Forest, la CJCE a jugé que les produits financiers perçus par une entreprise de gestion d'immeubles sur des placements effectués en utilisant les fonds versés par les propriétaires ou les locataires, ne sauraient être exclus du champ de la TVA, dès lors que le versement de ces intérêts ne résultait pas de la simple propriété d'un bien, mais était la contrepartie de la mise à disposition d'un capital par un tiers. En l'espèce, la perception d'intérêts a été considérée comme constituant le prolongement direct, permanent et nécessaire de l'activité taxable de l'entreprise, laquelle avait agi comme un assujetti en effectuant ses placements.

• Les cessions de leurs titres de participation par les holdings

Il résulte d'un arrêt Polysar Investments Netherlands BV (CJCE 20 juin 1991, aff. 60/90 6^e ch.) et de l'arrêt Welcome Trust Ld (CJCE 20 juin 1996, aff. 155/94, 5^e ch.), que le simple exercice d'un droit de propriété par son titulaire ne peut être considéré en lui-même comme constituant une activité économique au sens de la directive. En conséquence, les cessions de participations effectuées par un holding pur n'entrent pas dans le champ de la TVA, alors que les cessions de participations effectuées par un holding s'immisçant dans la gestion de ses filiales entrent dans le champ de la TVA et s'analysent comme des opérations exonérées : ainsi en a jugé l'arrêt BLP (CJCE 6 avril 1995, aff. 4/94, 5^e ch.) ; la question posée au cas d'espèce était de savoir si la TVA d'amont ayant grevé les services de banques d'affaires, de conseils juridiques et d'experts-comptables, fournis dans le cadre de la cession, par un holding mixte, de sa participation dans une société allemande, était ou non déductible. La CJCE a tiré les conséquences du lien direct existant entre ces prestations et la cession de la participation, constitutive d'une opération exonérée, pour conclure à la non-déductibilité de la TVA, nonobstant le fait que le produit de la cession avait procuré à la société cédante des ressources de financement ayant servi in fine à réaliser des opérations taxées.

2) Les opérations en capital

• *Les constitutions de sociétés et les augmentations de capital*

Par son arrêt du 26 juin 2003, aff. 442/01, 6^e ch., Kaphag Renditefonds, la CJCE a considéré, sur le fondement de sa jurisprudence antérieure, que l'admission d'un nouvel associé dans une société de personnes ne constituait pas une activité économique au sens de la 6^e directive, la société bénéficiaire de l'apport n'effectuant pas une prestation à titre onéreux visée par l'article 2 point 1 de la 6^e directive. Elle a jugé, en conséquence, qu'était sans objet la question de la déductibilité de la TVA ayant grevé les honoraires de l'avocat consulté sur cette opération.

• *La prise de participation*

Par un arrêt CIBO Participations SA du 27 septembre 2001, aff. 16/00, 1^{er} ch., la CJCE a observé que les coûts des services acquis par un holding mixte dans le cadre d'une prise de participation dans une filiale, faisaient partie de ses frais généraux; elle a souligné que de tels services entretenaient donc en principe un lien direct et immédiat avec l'ensemble de l'activité économique de cet assujetti; elle a jugé, en conséquence, que si ce holding effectuait à la fois des opérations ouvrant droit à déduction et des opérations n'y ouvrant pas droit, il résultait de l'article 17 § 5 premier alinéa de la 6^e directive, qu'il pouvait déduire la partie de la TVA proportionnelle au montant des premières opérations, les dividendes étant exclus du dénominateur de la fraction servant au calcul du prorata de déduction.

II Les limites de la règle de l'affectation applicable aux opérations dans le champ et hors champ

1) La déductibilité de la TVA ayant grevé le coût des dépenses exposées pour la réalisation d'opérations en capital

Tirant les conséquences de la jurisprudence communautaire, l'instruction administrative du 15 octobre 2001 a apporté des précisions sur la déductibilité de la TVA comprise dans le coût des dépenses que les entreprises, assujetties à la TVA, exposent pour la réalisation de leurs opérations en capital (introduction en bourse, augmentation de capital, prise de participation s'accompagnant ou non d'une immixtion dans la gestion de l'entreprise, fusion, scission, apport d'une universalité totale ou partielle). Elle observe que ces dépenses sont engagées pour assurer, au moyen de sources de financement diversifiées, la croissance de l'entreprise et partant, pour la pérenniser. Elle en déduit que ces dépenses entretiennent un lien direct et immédiat avec l'ensemble de l'activi-

té économique de l'entreprise, à défaut de présenter un tel lien avec une ou plusieurs opérations particulières ouvrant droit à déduction de la TVA, et qu'elles s'analysent ainsi comme des frais généraux constitutifs du prix de ces opérations imposables, la circonstance que l'entreprise perçoive, par ailleurs, des recettes non imposables (dividendes, produits financiers non imposables), étant sans incidence.

2) L'articulation entre l'instruction administrative du 15 octobre 2001 et l'article 207 bis de l'annexe II au CGI relatif à l'incidence des opérations hors champ

L'instruction administrative exclut toute affectation directe des dépenses exposées pour la réalisation d'opérations en capital: il convient d'observer que, tout en étant hors champ, ces opérations ne sont pas constitutives de recettes comme le sont les opérations d'encaissement de dividendes.

La condition énoncée par cette instruction suivant laquelle, pour ouvrir droit à la déductibilité de la TVA les ayant grevés, le coût des dépenses qu'elles génèrent doit être répercuté dans le prix des opérations de l'entreprise, est présentée comme une condition générale.

Conclusion

La distinction opérée par notre droit interne entre les opérations hors champ et les opérations dans le champ, ne relève pas de la jurisprudence de la CJCE telle qu'elle vient d'être énoncée en ce qui concerne la déductibilité de la TVA ayant grevé les dépenses exposées pour la réalisation d'opérations en capital.

Il peut sembler artificiel de distinguer, au sein des opérations hors champ, celles qui, telle la perception de dividendes, sont constitutives de recettes et exigent de mettre en place un dispositif d'affectation, et les opérations en capital qui engendrent des frais généraux de l'entreprise, et sont donc étrangères à ce dispositif d'affectation.

Si l'on suit la logique du raisonnement de la CJCE, la perception de dividendes ou d'intérêts patrimoniaux pourrait être considérée, au même titre qu'une augmentation de capital, comme une ressource de financement de l'entreprise, et le coût de cette ressource présenter, de la même manière, un lien direct et immédiat avec l'ensemble de l'activité économique de l'entreprise; il serait donc cohérent de l'analyser comme faisant partie de ses frais généraux, la TVA ayant grevé les éléments constitutifs de ce coût étant alors déductible dans les conditions de droit commun. ■