



Taxe sur le chiffre d'affaires - Système commun de taxe sur la valeur ajoutée - Remboursement de la taxe aux assujettis non établis à l'intérieur du pays - Article 17 de la Sixième directive 77/388/CEE ainsi que 2 et 5 de la Huitième directive 79/1072/CEE - Remboursement partiel de la taxe - Modalités de calcul du prorata applicable à la TVA grevant les dépenses concourant à la réalisation d'opérations ouvrant partiellement droit à déduction

Un assujetti partiel à la TVA établi dans un Etat membre de la Communauté européenne bénéficie d'un droit à remboursement partiel de la taxe qui a grevé dans un autre Etat membre l'achat des biens ou des services qu'il a utilisés pour la réalisation, dans son Etat d'établissement, d'opérations dont certaines sont hors champ d'application de la taxe. Le montant de la TVA remboursable est calculé, en premier lieu, en déterminant les opérations qui ouvrent droit à déduction dans l'Etat membre d'établissement et, en second lieu, en tenant compte uniquement des opérations qui ouvriraient également droit à déduction dans l'Etat membre du remboursement si elles y étaient effectuées, ainsi que des dépenses ouvrant droit à déduction dans ce dernier Etat.

CJCE, 13 juillet 2000, cinquième chambre : Ministre du budget, ministre de l'économie et des finances c/Société Monte Dei Paschi Di Siena, C-136/99.

1 Exposé des faits

L'existence de la TVA est, on le sait, commune à l'ensemble des pays de la Communauté européenne et y repose en principe sur des règles semblables. Ainsi, au regard de la règle de neutralité de la TVA, les dépenses effectuées en amont dans le but de réaliser une opération exonérée en aval ne peuvent en aucun cas ouvrir le droit à déduction de la TVA d'amont. Inversement, une entreprise acquittant en amont la TVA grevant un achat dont la finalité est la réalisation en aval d'une opération taxée, bénéficie d'un droit à déduction de la taxe intégral. Ce régime général ne trouve pas toujours à s'appliquer : il existe de nombreuses exceptions, notamment les régimes d'assujettissement particuliers, qui permettent de pratiquer certains aménagements par rapport aux règles générales, afin de conserver au régime de TVA sa plus grande neutralité possible.

Les opérations bancaires et financières font l'objet d'un régime particulier en matière de TVA dans les Etats membres de la Communauté européenne depuis la mise en application de l'article 13B d) de la Sixième directive.

Ainsi, l'ancienne TAF (taxe sur les activités financières) française a disparu pour laisser place au nouveau régime prévu par la Sixième directive. Si ces opérations rentrent dans le champ d'application de la taxe (article 256A du CGI), le principe est pourtant l'exonération de la plupart des opérations bancaires et financières (article 261C du CGI), ce qui implique la non-déductibilité intégrale de la taxe (règle de la neutralité) acquittée en amont. L'imposition à la TVA de plein droit, ou résultant de l'exercice de l'option (cf. plus bas), n'est donc effective que pour un nombre limité d'opérations exclues du champ de l'exonération. Les dispositions alors applicables demeurent celles du droit commun (cf. paragraphe précédent).

Il ressort donc des dispositions communautaires et de leur transposition en droit national un régime d'assujettissement partiel au regard de la TVA pour les établissements bancaires et financiers réalisant des opérations au sein de la Communauté européenne (1).

Le régime devient autrement plus complexe lorsqu'un établissement bancaire ou financier, établi dans un pays de la Communauté, effectue des dépenses dans un autre pays membre en vue de réaliser dans son pays d'origine à la fois des opérations taxées ou ouvrant droit à déduction et d'autres non susceptibles de bénéficier d'un tel droit. Quelles sont les règles alors applicables ? C'est ce que l'arrêt de la CJCE «Société Monte Dei Paschi di Siena» a précisé.

En l'espèce, une banque italienne disposait d'un bureau de représentation parisien, chargé des relations publiques avec les organismes économiques et financiers français, de l'information du public et de l'organisation d'actions publicitaires en vue de la réalisation d'opérations bancaires et financières en Italie. Sur le fondement de la transposition des dispositions des Sixième et Huitième directives du Conseil (2), c'est-à-dire les articles 240 OM et suivants de l'Annexe II du CGI ainsi que l'article 271-V d), l'entreprise a demandé le remboursement de la TVA facturée au titre des dépenses engagées par son bureau parisien en vue de la réalisation des opérations italiennes. L'administration refusa de lui accorder un tel remboursement au double motif que : d'une part, le bureau parisien était un établissement stable (établissement exclu du régime prévu au 242 ON de l'Annexe II du CGI) et que, d'autre part, les dépenses en cours ne contribuaient pas exclusivement à la réalisation, en Italie, d'opérations taxables. L'entreprise a alors déféré cette décision au tribunal administratif de Paris qui par un jugement du 24 novembre 1992 donna raison à l'Administration fiscale. La société interjeta alors appel.

L'examen détaillé de la procédure antérieure à l'arrêt de la CJCE (2) paraît indispensable pour mieux comprendre la progression de la solution finalement retenue par le juge communautaire ainsi que ses implications (3).

2 Le cheminement de la solution

L'élaboration de la solution finale naît d'un processus complexe qui est passé par deux grandes étapes : tout d'abord la position de la cour d'appel (a) puis, dans un second temps la décision de renvoi prise par le Conseil d'Etat (b) entraînant l'arrêt de la Cour du Luxembourg (c).

a) *L'arrêt de la Cour d'appel de Paris du 30 mars 1995* (3).

La cour d'appel a adopté une solution contraire aux prétentions de l'Administration fiscale française en censurant le jugement du tribunal administratif de Paris, et ce conformément aux conclusions du Commissaire du gouvernement, M. Martel.

Cette dernière a écarté les deux motifs évoqués par l'administration à l'appui de son refus d'accorder le remboursement de la TVA grevée sur les dépenses de la société italienne : tout d'abord elle a montré que le bureau de représentation ne constituait pas un établissement stable au sens de l'article 242 ON de l'Annexe II du CGI : la société était donc fondée à demander le remboursement de la TVA perçue. Dans un second temps, le Commissaire du gouvernement s'est penché sur l'existence éventuelle d'un droit au remboursement partiel de la TVA ayant grevé les dépenses réalisées dans le but d'accomplir des opérations ouvrant partiellement droit à déduction dans le pays d'établissement.

Conformément à la doctrine administrative (4) alors en vigueur, le directeur des services fiscaux soulignait que la TVA susceptible d'être restituée devait correspondre à une dépense réalisée en France et ayant pour but de mener exclusivement à bien une opération totalement taxée en Italie. Dès lors qu'elle concourait à la fois à la réalisation d'opérations taxées et d'autres non taxées, le droit au remboursement disparaissait. Or la transposition de l'article 2 de la huitième directive indique, quant à elle, qu'ouvrent droit à déduction «*les opérations non imposables en France dans la mesure où elles ouvriraient droit à déduction si leur lieu d'imposition se situait en France*» (5). Dès lors l'utilisation de l'expression «*dans la mesure où*» éliminait, selon le Commissaire du gouvernement, la notion d'exclusivité : la rédaction de la directive paraissait légitimement sous entendre que les dépenses ne devaient pas uniquement servir à la réalisation d'opérations ouvrant droit à déduction en France pour pouvoir donner lieu à un remboursement partiel de la TVA acquittée. Il semblait alors aisé, logique et en accord avec le Droit communautaire, de considérer qu'il existait bel et bien un droit au remboursement partiel de la TVA ayant grevé les dépenses réalisées dans le but d'accomplir des opérations partiellement taxées dans le pays d'établissement.

Suivant l'avis de M. Martel, la Cour a reconnu un tel droit à la société italienne et est même allée plus loin dans son analyse en déterminant les modalités de calcul du montant de ce remboursement partiel de la manière suivante : il serait égal au prorata de TVA, déterminé en divisant l'ensemble des opérations de la période ouvrant droit à déduction au regard des règles du pays d'établissement par l'ensemble des opérations réalisées de la période, multiplié par le montant des dépenses ouvrant droit à déduction dans le pays de remboursement.

Ce sont précisément ces modalités de calcul qui ont

constitué par la suite l'objet du débat et que la CJCE a été amenée à préciser.

L'Administration décida de se pourvoir en cassation.

b) *L'arrêt du Conseil d'Etat du 5 mars 1999* (6)

Le Conseil d'Etat a statué conformément aux conclusions de son Commissaire du gouvernement, F. Loloum, ce dernier nuanciant quelque peu l'appréciation de la cour d'appel de Paris.

Dans un premier temps il s'est attaché à souligner que les arguments déployés par l'Administration pour justifier la condition d'exclusivité (c'est-à-dire que l'ouverture du droit au remboursement de la taxe acquittée sur des dépenses dépendrait de la stricte affectation de ces dernières à la réalisation d'opérations qui ouvriraient droit à déduction si elles étaient réalisées en France) étaient inopérants : le fait que le prorata adéquat fut délicat à déterminer (l'information se trouvant dans l'Etat d'établissement et non dans celui de remboursement), que d'autres Etats n'aient pas adopté la même législation, ne pouvaient constituer des raisons suffisantes à ce que le droit au remboursement partiel ne fut pas reconnu.

Dans un second temps, il a toutefois constaté que les dispositions communautaires en la matière n'étaient pas «*claires*». De ce fait il n'était pas exclu que la cour d'appel ait pu délivrer une interprétation discutable de ces mêmes dispositions. Ainsi, les dispositions de l'article 2 de la Huitième directive n'étant pas totalement explicites, les conclusions de M. Martel pouvaient ne pas être complètement justifiées. Pour sa part, le Commissaire du gouvernement Loloum a, lui, considéré que l'article 2 de la Huitième directive, en droit, ne pouvait pas s'entendre comme excluant implicitement la position adoptée par la Doctrine Administrative (cf. plus haut). Cependant, il lui est apparu, au vu de l'article 17 de la Sixième directive, que l'interprétation de la cour d'appel paraissait pertinente sans être pour autant appuyée totalement par des éléments précis du Droit européen. Il s'agissait plus d'une déduction logique, naissant de la philosophie générale du régime de la TVA, que d'une précision textuelle expresse.

Enfin, le Commissaire du gouvernement a mis en avant le fait que les modalités de calcul du prorata n'étaient pas précisées explicitement par le Droit communautaire et que celles retenues par la cour d'appel risquaient de se révéler contraires aux dispositions de l'article 242 ON de l'Annexe II du CGI, exactes transpositions nationales de l'article 17 de la Sixième directive.

Sur cette base, le Conseil d'Etat a posé deux questions préjudicielles à la Cour du Luxembourg :

- «*Les dispositions de la Sixième et Huitième directive ont-elles pour effet d'ouvrir aux assujettis dans un Etat membre de la Communauté européenne où ils ne sont taxés que sur une partie de leur chiffre d'affaires, un droit à remboursement partiel de la taxe qui a grevé dans un autre Etat membre des biens ou des services qu'ils ont utilisés pour la réalisation, dans l'Etat dans lequel ils sont établis, d'opérations dont certaines ne sont pas taxées ?*»

- «*Dans le cas d'une réponse positive, comment déterminer ce droit, et cette part doit-elle notamment se déterminer par référence aux règles applicables dans l'Etat de remboursement ou d'établissement ?*»

La Cour a répondu à ces deux questions et fixé le Droit communautaire, encore flou sur ce sujet.

c) *La solution finale : la réponse de la CJCE*

A la première question, la CJCE a répondu, sans grande surprise, affirmativement : elle a souligné que les dispositions en cause de la Huitième directive (art. 2 et 5) se référaient à l'article 17 de la Sixième directive qui en son paragraphe 5 dispose que «pour les biens et les services utilisés à la fois par un assujetti pour effectuer des opérations ouvrant droit à déduction et d'autres n'ouvrant pas droit à déduction, la déduction n'est admise que pour la partie de la TVA proportionnelle au montant afférent aux premières opérations». Ce principe avait été consacré par l'arrêt Debouche de la CJCE (7) dans lequel il avait été jugé qu'un assujetti exonéré de TVA, et n'ayant par conséquent pas le droit de la déduire dans son Etat d'établissement, n'avait pas non plus droit au remboursement dans un autre Etat membre. Inversement, en l'espèce, la société italienne ne pouvait certes pas bénéficier d'un remboursement total de sa TVA acquittée en France mais elle possédait, en revanche, un droit partiel au remboursement, ses dépenses ayant servi en partie à la réalisation en Italie d'opérations taxées. Il est d'ailleurs intéressant de noter que l'Administration française avait entre temps reconnu qu'un tel droit existait bien finalement, mettant ainsi à mal sa doctrine antérieure (cf. plus haut).

La seconde question, corollaire de l'interrogation précédente, a posé elle davantage de problèmes.

L'Administration fiscale française estimait en effet que les dispositions de l'article 17 3a) de la Sixième directive (transposées à l'article 242 ON de l'Annexe II du CGI), ainsi que l'article 5 de la Huitième directive (8) impliquaient une détermination du prorata fondée uniquement sur les règles de l'Etat de remboursement (l'article 242 ON est ainsi rédigé : «Est remboursé aux assujettis établis dans un Etat membre de la CE la TVA qui a grevé leurs dépenses en France dans la mesure où ces dépenses sont utilisées pour la réalisation d'opérations dont le lieu d'imposition se situe à l'étranger mais qui ouvriraient droit à déduction si ce lieu d'imposition était en France»).

L'Avocat général, lui, considérait, qu'au contraire, le prorata devait se calculer en fonction des modalités de l'Etat d'établissement. A l'appui de cette interprétation, il rappelait que le principe de base de la TVA est la neutralité : ne pas rembourser la taxe supportée en amont (en France) alors qu'en aval (en Italie) l'opération rentre dans le champ d'application de la TVA constituerait une entorse manifeste à ce principe de base. Il a souligné de plus que les articles 2 et 5 de la Huitième directive se devaient d'être interprétés à la lumière de ce principe, rappelé d'ailleurs dans les considérants (9) de la même directive.

Face à cette double argumentation, la Cour a finalement élaboré une solution intermédiaire: elle a ainsi affirmé que les règles pertinentes pour la détermination du prorata étaient celles de l'Etat d'établissement en vertu du principe de neutralité de la TVA (position de la Commission et de l'Avocat général). Cependant, elle a interprété l'article 17 de la Sixième directive comme impliquant également la prise en compte des règles s'appliquant au sein de l'Etat de remboursement (position française).

Dès lors, dans un premier temps le prorata doit se déterminer en fonction des règles de l'Etat d'établissement. Puis ce prorata doit être modulé par les règles de l'Etat de remboursement. Enfin la CJCE a souligné que les dépenses sur lesquelles ce prorata porte doivent être

déductibles dans l'Etat de remboursement : c'est le principe posé par l'article 5 de la Huitième directive et que l'Avocat général Tesouro avait déjà explicité dans ses conclusions sur l'affaire Debouche précité.

Cette solution intermédiaire nous amène logiquement à nous interroger sur son opportunité, sa pertinence et surtout sur ses implications.

3 Appréciation de l'arrêt

a) *L'opportunité de la décision*

L'arrêt rendu est-il conforme à la législation européenne? Cette question est délicate car elle se trouve au point de rencontre de deux sources du Droit communautaire.

L'article 17-3a) de la Sixième directive dispose : «les Etats membres accordent également à tout assujetti la déduction ou le remboursement de la TVA [...] dans la mesure où les biens et les services grevés sont utilisés pour les besoins de ses opérations [...] effectuées à l'étranger, qui ouvriraient droit à déduction si ces opérations étaient effectuées à l'intérieur du pays». Cette disposition a été transposée en droit fiscal français, comme on l'a déjà vu, à l'article 242 ON annexe II du CGI. Il en ressort clairement, comme le souligne l'Etat français, que les règles pertinentes dans la détermination du prorata sont celles de l'Etat de remboursement : ce dernier ne serait aucunement tenu de rembourser la TVA sur une dépense dont le but est de réaliser une opération qu'il considère comme bénéficiant d'une exonération. Cela entraînerait une distorsion de traitement entre les assujettis «locaux» et les autres soumis à un régime fiscal différent.

Si l'on se place du point de vue opposé, le raisonnement est symétriquement différent : si la règle de l'Etat de remboursement s'applique, l'assujetti qui achète des biens et des services en France dans le but de réaliser dans son pays d'établissement une opération localement taxée se verrait pénalisé par rapport à ses compatriotes si cette opération est considérée comme bénéficiant d'une exonération en France. Non susceptible de se faire rembourser la TVA par la France, cette entreprise devrait de plus acquitter la TVA dans son pays d'origine lors la réalisation de l'opération ! Ceci entraînerait donc une distorsion non négligeable du principe de neutralité de la TVA. Cette préoccupation est clairement exprimée dans le second considérant de la Huitième directive TVA : «considérant qu'il y a lieu d'éviter qu'un assujetti établi dans un Etat membre ne doive supporter définitivement la taxe qui lui a été facturée dans un autre Etat membre pour des livraisons de biens ou des prestations de services, ou qui a été acquittée pour des importations dans cet autre Etat membre et ne se trouve ainsi soumis à une double imposition».

La solution de la Cour nous paraît donc, en l'espèce, être la seule à pouvoir, en l'état actuel des textes, concilier ces deux points de vue diamétralement opposés. En «cumulant» les règles de l'Etat d'établissement et de celui de remboursement, on aboutit ainsi à appliquer les textes et leurs divergences : tout risque de non-respect de l'article 17 3a) de la Sixième directive est ainsi écarté, l'égalité de traitement entre les différents assujettis dans un même Etat membre semble assurée. Cependant, les implications de cette décision ne sont pas, elles, forcément avantageuses pour les entreprises, du fait de la contradiction précédemment évoquée.

b) *Les implications de l'arrêt*

Tout d'abord, certains Etats membres, dont la France, disposent d'un mécanisme d'option, dont la Sixième directive a précisé le champ d'application (10). Dès lors l'application cumulative des règles des Etats d'établissement et de remboursement peut conduire, lorsque l'Etat de remboursement ne dispose pas d'un tel régime, à calculer un prorata de remboursement bien inférieur au prorata réel de l'Etat d'établissement. Ainsi, supposons qu'un établissement bancaire ou financier français, ayant opté pour l'option, effectue une dépense dans un Etat membre dans le but de réaliser une opération ouvrant droit à déduction en France du fait de l'option mais n'ouvrant pas un tel droit dans l'Etat membre où la dépense a lieu. En application des règles définies par la CJCE, l'assujetti détermine son prorata en fonction des règles françaises. Cependant, en corrigeant ce prorata, en un deuxième temps, des règles de l'Etat de remboursement, l'opération ouvrant droit à déduction en France est exclue de la base de calcul (opération non déductible dans l'Etat où la dépense a été effectuée). Cela aboutit donc à un prorata inférieur à ce qu'il aurait été si la règle de l'Etat d'établissement s'était appliquée sans modulation ultérieure. La solution de la CJCE aboutit donc à minimiser les possibilités de remboursement de la TVA offertes à un assujetti partiel achetant des biens et des services à l'étranger pour mener à bien des opérations ouvrant partiellement droit à déduction dans son pays d'établissement.

La solution ne respecte donc pas parfaitement le principe de neutralité de la TVA et aboutit à pénaliser les sociétés qui, établies dans un Etat où l'option sur la TVA est pré-

vue, procèdent à des demandes de remboursement dans d'autres Etats membres où cette option ne peut être exercée.

En second lieu, cette solution pose un problème du point de vue de la législation interne en vigueur, elle-même issue de l'article 17-3a) de la Sixième directive. L'article 242 ON de l'Annexe II du CGI est ainsi incomplet face aux nouvelles règles de calcul du prorata : il ne fait que prévoir l'application des règles de l'Etat de remboursement (la France) et ne mentionne absolument pas la priorité accordée aux règles de l'Etat d'établissement dans la détermination d'un tel prorata. Ce hiatus avait déjà été souligné par le Commissaire du gouvernement Loloum dans ses conclusions sur l'arrêt rendu par le Conseil d'Etat.

Il nous semble donc que les implications de l'arrêt de la CJCE sont nombreuses et problématiques. Cependant la CJCE pouvait difficilement rendre une autre décision au vu de l'état actuel de la législation communautaire. Du simple point de vue du principe de neutralité, la solution retenue par la CAA de Paris et par l'Avocat général nous paraît être davantage adéquate et opportune, éliminant tout risque de double imposition. Cependant l'application d'une telle solution exigerait probablement une révision textuelle profonde des Sixième et Huitième directives. L'arrêt de la CJCE, juste mais insatisfaisant, traduit également le besoin croissant d'une véritable législation communautaire en matière de TVA, applicable indifféremment et pareillement dans l'ensemble des pays membres. Le problème de la détermination du prorata disparaîtrait alors totalement. ■

(1) Pour de plus amples précisions sur la TVA bancaire dans son ensemble cf. «TVA : application aux activités bancaires et financières», coll. Techniques de la banque, édition AFB diffusion, 1998.

(2) Sixième directive du Conseil du 17 Mai 1977, n° 77/388/CEE et Huitième directive du Conseil du 6 décembre 1979, n° 79/1072/CEE.

(3) CAA Paris 30 mars 1995, n° 93-647, 3^e ch., Sté Monte Dei Paschi di Siena.

(4) BOI, 3 D-6-83, n°131, 4 août 1983.

(5) Article 271-V d).

(6) CE 5 mars 1999, n° 169692-178432, 9^e et 8^e s.-s., ministre c/Sté Monte Dei Paschi Di Siena, RJF 4/99, n° 404.

(7) CJCE 26 septembre 1996, n° 302/93, 6^e ch., Debouche.

(8) «Le droit au remboursement de la taxe est déterminé conformément à l'article 17 de la directive 77/388/CEE tel qu'il est appliqué dans l'Etat membre de remboursement».

(9) Deuxième et cinquième considérants de la directive du 6 décembre 1979.

(10) Article 13 C.