

6 Finanzen
 Finances
 Finanzte

63

Extrait de l'arrêt de la Cour I
dans la cause X. contre Administration fédérale des contributions
A-1496/2006, A-1497/2006 et A-1498/2006 du 27 octobre 2008

Taxe sur la valeur ajoutée (OTVA/LTVA). Traitement fiscal de la réception de dividendes par une société holding. Principe et ampleur de la réduction de la déduction de l'impôt préalable. Arrêt de principe.

Art. 32 OTVA. Art. 38 al. 4 et art. 41 LTVA.

1. **Notions d'opération TVA et d'opération située hors du champ d'application de la TVA au sens technique (ou non-opération) (consid. 2).**
2. **Assujettissement à la TVA. Condition relative à l'exercice d'une activité commerciale ou professionnelle et parallèle au droit européen (consid. 3).**
3. **Conditions du droit à la déduction de l'impôt préalable. Principes de l'affectation directe et de la double affectation, entraînant une réduction de l'impôt préalable proportionnelle à l'utilisation, conformément à l'art. 32 al. 1 OTVA, respectivement à l'art. 41 al. 1 LTVA (consid. 4.3).**
4. **Interprétation de l'art. 38 al. 4 LTVA, qui rappelle que les non-opérations ne donnent pas droit à la déduction de l'impôt préalable, en fonction du principe de neutralité concurrentielle de la TVA (consid. 4.4). Parmi les non-opérations, il faut mettre à part le cas des dons et des subventions, régis par des règles particulières (art. 30 al. 6 OTVA et art. 38 al. 8 LTVA; consid. 4.4.3.1). Pour les autres non-opérations, une réduction proportionnelle de l'impôt préalable, incluant dans le calcul – soit au dénominateur – des montants qui se situent hors du champ d'application de la TVA, n'est pas conforme au principe de la neutralité concurrentielle (consid. 4.4.3.2).**

5. La simple détention de participations dans des sociétés de capitaux ne constitue pas une opération TVA faute d'échange de prestations; le fait que la société qui détient ces participations soit une société holding n'y change rien. La société qui ne fait que recevoir des dividendes ne réalise ainsi pas de chiffres d'affaires imposables et n'est dès lors pas assujettie (consid. 5.3 et 5.4).

Si elle est assujettie, en raison d'opérations imposables effectuées en parallèle, se pose la question de l'ampleur de la réduction de la déduction de l'impôt préalable en raison de la réception de dividendes. On applique alors tout d'abord le principe de l'affectation directe, qui veut que s'il y a des inputs entièrement et spécifiquement utilisés pour recevoir des dividendes, la déduction de l'impôt préalable qui grève ces inputs n'est pas possible (consid. 5.5).

La difficulté se pose lorsque certains inputs sont affectés à la fois à la réception de dividendes et à la réalisation d'opérations imposables (double affectation): dans ce cas, il n'est pas possible de réduire l'impôt préalable déductible de manière proportionnelle, c'est-à-dire d'après la proportion existant entre les chiffres d'affaires imposables et l'ensemble des recettes de la société, dividendes inclus. Il faut opérer la réduction en fonction de critères objectifs, basés sur l'utilisation réelle de ces inputs (consid. 5.5 et 6).

Mehrwertsteuer (MWSTG/MWSTV). Steuerliche Behandlung von bei einer Holdinggesellschaft eingegangenen Dividenden. Prinzip und Umfang der Kürzung des Vorsteuerabzugs. Grundsatzurteil.

Art. 32 MWSTV. Art. 38 Abs. 4 und Art. 41 MWSTG.

1. Begriffe der steuerbaren Umsätze und der ausserhalb des Geltungsbereichs der Mehrwertsteuer stehenden Vorgänge (« Nichtumsätze ») (E. 2).
2. Steuerpflicht. Bedingung der Ausübung einer gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit und Parallelen zum EU-Recht (E. 3).
3. Berechtigung zum Vorsteuerabzug. Grundsätze der direkten Zuordnung der Vorsteuern und der gemischten Verwendung, welche zu einer Kürzung des Vorsteuerabzugs nach dem Verhältnis der Verwendung im Sinn von Art. 32 Abs. 1 MWSTV, beziehungsweise Art. 41 Abs. 1 MWSTG führt (E. 4.3).

4. Auslegung von Art. 38 Abs. 4 MWSTG, wonach Nichtumsätze nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen, unter Anwendung des Grundsatzes der Wettbewerbsneutralität der Mehrwertsteuer (E. 4.4). Speziell behandelt werden die Spenden und Subventionen, sie sind als besondere Gruppe von Nichtumsätzen auszuscheiden (Art. 30 Abs. 6 MWSTV und Art. 38 Abs. 8 MWSTG; E. 4.4.3.1). Was die anderen Nichtumsätze anbelangt, so ist eine verhältnismässige Vorsteuerabzugskürzung, bei welcher sich nicht im Geltungsbereich der Steuer befindliche Umsätze in die Berechnung der Kürzung – genauer in den Nenner des Kürzungsschlüssels – einbezogen werden, mit dem Prinzip der Wettbewerbsneutralität nicht vereinbar (E. 4.4.3.2).
5. Das Halten von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften alleine begründet mangels Leistungsaustauschs keine steuerbaren Umsätze; die Tatsache, dass eine Holdinggesellschaft diese Beteiligungen hält, ändert daran nichts. Die Gesellschaft, die einzig Dividenden einnimmt, erzielt keine steuerbaren Umsätze und ist somit nicht mehrwertsteuerpflichtig (E. 5.3 und 5.4).

Erzielt sie parallel zu den Dividendeneinnahmen auch steuerbare Umsätze und ist sie damit steuerpflichtig, stellt sich die Frage des Umfangs der Kürzung des Vorsteuerabzugs aufgrund der Erzielung von Dividenden. Zunächst ist der Grundsatz der direkten Zuordnung von Vorsteuern anzuwenden, wonach bei Eingangsleistungen, die vollumfänglich für den Empfang von Dividenden verwendet werden, die darauf lastenden Vorsteuern nicht abgezogen werden können (E. 5.5).

Schwierigkeiten ergeben sich, wenn Eingangsleistungen sowohl für Dividendeneinnahmen als auch für die Realisierung steuerbarer Umsätze verwendet werden (gemischte Verwendung): Eine verhältnismässige Vorsteuerabzugskürzung, also eine Kürzung aufgrund des Verhältnisses der steuerbaren Umsätze zum Gesamtumsatz inklusive Dividenden, ist nicht möglich. Die Kürzung ist nach objektiven Kriterien, gestützt auf die tatsächliche Verwendung der Eingangsleistungen, vorzunehmen (E. 5.5 und 6).

Imposta sul valore aggiunto (OIVA/LIVA). Trattamento fiscale della percezione di dividendi da parte di una società holding. Principio ed estensione della riduzione della deduzione dell'imposta precedente. Sentenza di principio.

Art. 32 OIVA. Art. 38 cpv. 4 e art. 41 LIVA.

- 1. Nozioni di operazione IVA e di operazione che si situa all'infuori del campo di applicazione dell'IVA in senso tecnico (o non-operazione) (consid. 2).**
- 2. Assoggettamento all'IVA. Condizione relativa all'esercizio di un'attività commerciale o professionale e parallelismi con il diritto europeo (consid. 3).**
- 3. Condizioni del diritto alla deduzione dell'imposta precedente. Principi dell'utilizzazione diretta e della doppia utilizzazione, che comportano una riduzione dell'imposta precedente in proporzione all'utilizzazione, conformemente all'art. 32 cpv. 1 OIVA, rispettivamente all'art. 41 cpv. 1 LIVA (consid. 4.3).**
- 4. Interpretazione dell'art. 38 cpv. 4 LIVA, secondo cui le non-operazioni non danno diritto alla deduzione dell'imposta precedente, in conformità con il principio della neutralità concorrenziale dell'IVA (consid. 4.4). Tra le non-operazioni è necessario isolare i doni e i sussidi, regolati da disposizioni speciali (art. 30 cpv. 6 OIVA e art. 38 cpv. 8 LIVA; consid. 4.4.3.1). Per quanto concerne le altre non-operazioni, una riduzione proporzionale dell'imposta precedente, il cui calcolo include, al denominatore, delle somme che si situano all'infuori del campo di applicazione dell'IVA, non è conforme al principio della neutralità concorrenziale (consid. 4.4.3.2).**
- 5. La detenzione di partecipazioni in società di capitali non costituisce un'operazione IVA in assenza di uno scambio di prestazioni; il fatto che la società che detiene tali partecipazione sia una società holding non è rilevante. Una società che si limita a ricevere dividendi non realizza una cifra d'affari imponibile e non è dunque assoggettata all'IVA (consid. 5.3 e 5.4).**

Se una società risulta invece assoggettata all'IVA in virtù di operazioni imponibili effettuate parallelamente, sorge la questione dell'estensione della riduzione della deduzione dell'imposta precedente per la percezione di dividendi. In tal caso va applicato innanzitutto il principio dell'utilizzazione diretta, secondo cui, in presenza di input interamente e specificatamente

utilizzati per ricevere dei dividendi, la deduzione dell'imposta precedente che grava tali input non è possibile (consid. 5.5).

Nel caso di input utilizzati sia per la ricezione di dividendi che per la realizzazione di operazioni imponibili (doppia utilizzazione) non è possibile ridurre l'imposta precedente deducibile in modo proporzionale, ovvero secondo la proporzione esistente tra la cifra di affari imponibile e la cifra d'affari complessiva della società, dividendi inclusi. La riduzione va effettuata in funzione di criteri oggettivi, basati sull'utilizzazione reale di detti input (consid. 5.5 e 6).

La recourante, société holding mixte, assujettie à la TVA tout d'abord à titre individuel puis dans le cadre d'un groupe d'imposition, conteste la réduction de la déduction de l'impôt préalable effectuée par l'Administration fédérale des contributions (AFC) pour tenir compte des dividendes qu'elle a encaissés. Cette réduction se fonde pour l'essentiel sur une proportion entre les chiffres d'affaires imposables et l'ensemble des recettes de la société, dividendes inclus. Le Tribunal administratif fédéral (TAF) a admis le recours au sens des considérants et renvoyé la cause à l'AFC afin qu'elle procède à un nouveau calcul de l'impôt préalable déductible.

Extrait des considérants:

2. Le TAF rappellera tout d'abord les distinctions entre une opération TVA et une opération située hors du champ d'application au sens technique.

2.1 Le champ d'application de la TVA est défini par l'art. 8 al. 2 let. a ch. 1 disp. trans. aCst. (art. 196 ch. 14 al. 1 let. a de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 [Cst., RS 101], dans sa version antérieure au 1^{er} janvier 2007), de même que l'art. 4 de l'ordonnance du 22 juin 1994 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA, RO 1994 1464) respectivement l'art. 5 de la loi sur la TVA du 2 septembre 1999 (LTVA, RS 641.20). Selon ces dispositions, sont (notamment) soumises à l'impôt les livraisons de biens et les prestations de service qu'une entreprise effectue à titre onéreux sur le territoire suisse. Le caractère onéreux d'une opération revêt une importance de premier plan. Dans la mesure où il y a contre-prestation, l'opération entre dans le champ d'application de la TVA (cf. décision de la Commission de recours en matière de contributions [Commission de recours CRC] du 11 janvier 2000 in: Jurisprudence des autorités administratives de la Confédération [JAAC] 64.80 consid. 3a/bb;

DANIEL RIEDO, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchssteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Berne 1999, [ci-après: Vom Wesen der Mehrwertsteuer] ch. 6, p. 223 ss, en particulier ch. 6.4.2, p. 239 ss, cf. également la note de bas de page n° 211 p. 62). Seul l'échange de prestations permet de conclure à une opération imposable. Un tel échange suppose l'existence d'un lien économique (et pas nécessairement juridique) entre la prestation et la contre-prestation. La prestation et la contre-prestation doivent être directement liées par le but même de l'opération réalisée (cf. arrêts du Tribunal fédéral [TF] 2A.264/2006 du 3 septembre 2008 consid. 3.2, 2A.650/2005 du 15 août 2006 consid. 3.1; ATF 126 II 443 consid. 6a, ATF 126 II 249 consid. 4a; arrêts du TAF A-1459/2006 du 29 mai 2007 consid. 2.1 et A-1430/2006 du 25 mai 2007 consid. 2.1 s.; Ivo P. BAUMGARTNER, in mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Bâle/Genève/Munich 2000, ad art. 33 al. 1 et 2 LTVA, ch. 6 et 8).

2.2 S'il y a échange de prestations, l'opération se trouve à l'intérieur du champ d'application de la TVA. Dans un tel cas, on devra encore se demander si l'opération, bien que située dans le champ d'application de la TVA, échappe à l'imposition en raison d'une éventuelle exonération au sens impropre au sens de l'art. 14 OTVA et de l'art. 18 LTVA (cf. arrêts du TF 2A.650/2004 du 23 juin 2005 consid. 4.3 in fine, consid. 5 et 6, 2A.334/2003 du 30 avril 2004 consid. 2; RIEDO, Vom Wesen der Mehrwertsteuer, p. 143 s.; PASCAL MOLLARD, La TVA suisse et la problématique des exonérations [ci-après: La TVA suisse et la problématique des exonérations], in Archives de droit fiscal suisse [Archives], vol. 63, p. 448).

2.3 Si en revanche il n'y a pas d'échange de prestations, l'opération n'entre pas dans le champ d'application de la TVA, avec toutes les conséquences que cela implique (assujettissement, déduction de l'impôt préalable). On parle alors de non-opérations, de non-transactions, de non-chiffres d'affaires (« Nichtumsätze »), ou d'activités qui ne sont pas considérées comme des opérations, parce qu'elles n'en remplissent pas les conditions. A titre d'exemples, la doctrine cite les donations et successions, les dommages-intérêts, les peines conventionnelles, les garanties, les subventions et autres contributions des pouvoirs publics, les dons et contributions privées, les dividendes, etc. (cf. ATF 132 II 353 consid. 4.3; ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/KLAUS A. VALLENDER, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz, 2^e éd., Berne/Stuttgart/Vienne 2003, n. 153 ss et 307 ss; DIETZER METZGER, Kurz-Kommentar zum MWSTG, Muri/Berne 2000, n. 9 ad art. 38; PIERRE-ALAIN GUILLAUME, mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Bâle/Genève/Munich 2000 p. 1182 ss ch. 49 ss).

2.4 Par voie de conséquence, une opération considérée ne peut être à la fois une chose et son contraire; s'il s'avère qu'une opération donnée est imposée, elle ne peut être ou devenir exonérée au sens impropre au sens de l'art. 14 OTVA, respectivement de l'art. 18 LTVA. Soit elle remplit les critères déterminants pour l'exonération, soit tel n'est pas le cas et elle est alors imposable. De même une opération exonérée au sens impropre ne peut devenir imposable. A défaut, il y aurait violation flagrante de la légalité (cf. dans ce sens ATF 132 II 352 consid. 9.3). L'hypothèse de l'option objective (art. 20 al. 1 let. b OTVA, respectivement art. 26 al. 1 LTVA) demeure bien sûr réservée, mais ne modifie en rien la règle générale évoquée. Dans la même logique, si par nature une opération se situe dans le champ d'application de l'impôt (qu'elle soit imposable ou exonérée au sens impropre), elle ne se situe pas hors de ce champ et inversement, sauf si la loi précise expressément où se situe l'opération en question (comme à l'art. 17 al. 4 OTVA et l'annexe à l'OTVA; respectivement, l'art. 23 al. 2 LTVA).

3. La notion d'opération TVA permet d'en venir à celle, connexe, d'assujettissement à la TVA.

3.1 Aux termes de l'art. 17 al. 1 OTVA, respectivement de l'art. 21 al. 1 LTVA, est assujéti à l'impôt quiconque, même sans but lucratif, exerce de manière indépendante une activité commerciale ou professionnelle vue de réaliser des recettes, à condition que ses livraisons, ses prestations de services et ses prestations à lui-même effectuées sur territoire suisse dépassent globalement 75'000 francs par an. La TVA suisse étant plutôt axée sur la seule notion d'opérations TVA, celles-ci doivent être faites à titre onéreux et atteindre un chiffre d'affaires suffisant. Sur un plan subjectif, hormis les conditions annexes, l'entreprise doit être exercée à titre indépendant et l'activité doit avoir une certaine permanence (cf. PASCAL MOLLARD, *La TVA: vers une théorie du chaos ?* in *Mélanges CRC*, Lausanne 2004, [ci-après: *La TVA: vers une théorie du chaos ?*], p. 54 ch. 2.3.1). Il en découle que les opérations exonérées au sens impropre n'entrent pas en ligne de compte pour l'assujettissement (cf. arrêt du TF du 13 février 2002, in *Revue de droit administratif et de droit fiscal [RDAF]* 2002 II, p. 156 consid. 4b; MOLLARD, *La TVA suisse et la problématique des exonérations*, in *Archives*, vol. 63 p. 453), pas plus d'ailleurs que les non-opérations, lesquelles se situent hors du champ d'application de la TVA au sens technique, comme déjà vu (consid. 2 ci-avant).

3.2

3.2.1 S'agissant de la condition relative à l'exercice d'une activité commerciale ou professionnelle, il s'agit de tout type d'activité, orientée vers

l'obtention de recettes de tiers, en échange de laquelle des prestations commerciales sont fournies et qui s'étend sur une certaine durée, c'est-à-dire qui ne soit pas unique ou occasionnelle (sur les éléments de durée et d'orientation vers l'obtention de recettes et leur source en droit allemand, cf. GERHARD SCHAFFROTH/DOMINIK ROMANG, mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Bâle/Genève/Munich 2000, p. 542 s. ch. marg. 24 ss). Les notions de « commercial » et de « professionnel » ne posent pas des conditions supplémentaires l'une par rapport à l'autre et doivent être interprétées largement. Tout type d'activité peut entrer en ligne de compte, aussi longtemps qu'elle présente un caractère durable (cf. arrêt du TF 2A.125/2003 du 10 septembre 2003; arrêt du TAF A-1351/2006 du 29 octobre 2007 consid. 3.1; décision de la Commission de recours CRC du 11 janvier 2000 in JAAC 64.80 consid. 3a/aa et les réf. cit.; SCHAFFROTH/ROMANG, op. cit., ch. 24 ss ad art. 21 LTVA). Quant à la condition tenant à l'objectif poursuivi, soit l'obtention de recettes, elle fait partie du concept d'activité commerciale ou professionnelle. Partant, une activité qui générerait des recettes, mais ne serait pas commerciale ou professionnelle n'entraînerait pas l'assujettissement (cf. SCHAFFROTH/ROMANG, op. cit., p. 453 ch. marg. 26).

3.2.2 La notion d'activité commerciale à laquelle se réfère l'art. 17 al. 1 OTVA, respectivement l'art. 21 al. 1 LTVA, a été reprise de la législation concernant l'impôt sur le chiffre d'affaires (cf. art. 10 al. 1 et 2 de l'arrêté du Conseil fédéral du 29 juillet 1941 instituant un impôt sur le chiffre d'affaires [AChA, RO 1941 821]). Le qualificatif de « commercial » est évoqué également à l'art. 38 al. 1 LTVA, relatif à la déduction de l'impôt préalable, lequel exige une affectation justifiée par l'usage *commercial*. Il est également rappelé à l'art. 23 al. 1 LTVA consacré aux collectivités publiques, lequel prévoit que celles-ci sont assujetties si leurs prestations *commerciales* dépassent la limite du chiffre d'affaires minimal déterminant et si le chiffre d'affaires des prestations imposables fournies à des tiers autres que des collectivités publiques excède le montant de 25'000 francs par année. Pour les distinguer des opérations relevant de la puissance publique, l'alinéa 2 énumère de manière non exhaustive certaines activités réputées *commerciales*.

3.2.3 Sur le plan européen, il est fait référence à la notion d'activité économique plutôt que commerciale. Selon l'art. 9 § 1 de la directive 2006/112/CE du Conseil de l'Union Européenne (Conseil UE) du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (cf. art. 4, § 1 de l'ancienne directive 77/388/CEE du Conseil UE du 17 mai 1977 en matière d'harmonisation des législations des Etats membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Système commun de taxe

sur la valeur ajoutée: assiette uniforme [la sixième directive]), est considéré comme assujéti quiconque exerce, d'une façon indépendante et quel qu'en soit le lieu, une activité économique, peu important les buts et les résultats de cette activité (cf. JOACHIM ENGLISCH, Input VAT Deduction by Holding Companies – German Practice and Community Law, in VAT Monitor 2007, vol. 18, n° 3, p. 172 s., ch. 2). 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.

On peut se dispenser d'examiner si ces deux notions, à savoir activité commerciale selon le droit suisse et activité économique selon le droit communautaire, sont identiques. Quoi qu'il en soit, contrairement au droit européen, une activité commerciale (ou économique) ne suffit pas à elle seule pour entraîner, en droit suisse, l'assujettissement à la TVA. Il faut impérativement que l'entreprise en question effectue de surcroît des opérations imposables, de sorte que ni des opérations exonérées au sens impropre ni des non-opérations sont susceptibles d'entraîner à elles seules l'assujettissement (cf. supra consid. 3.1). En droit suisse, ce n'est donc pas parce qu'elle exerce une activité commerciale qu'une entreprise devient ipso facto assujéti à la TVA. L'exemple type est celui d'une société n'effectuant que des opérations exonérées au sens impropre selon l'art. 14 OTVA, respectivement l'art. 18 LTVA. Bien qu'exerçant une activité commerciale, elle ne sera pas assujéti pour autant (art. 17 al. 1 OTVA; art. 21 al. 1 LTVA, a contrario).

3.3 S'agissant des sociétés holdings, l'art. 19 al. 1 let. d OTVA prévoyait une règle particulière, en ce sens que les sociétés de capitaux étaient exemptées dans la mesure où elles bénéficiaient d'un statut particulier en vertu de l'art. 28 al. 2 et 3 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID, RS 642.14). Ceci ne valait que pour les sociétés holding proprement dites, c'est-à-dire dans la mesure où elles n'exerçaient effectivement aucune activité économique (cf. commentaire du Département fédéral des finances [DFF] de l'ordonnance régissant la taxe sur la valeur ajoutée du 22 juin 1994, in FF 1994 III 534 ss., 557, ad art. 19 let. d OTVA). Il découlait d'ailleurs a contrario de l'art. 19 al. 2 OTVA que cette exemption n'était pas applicable lorsqu'une activité imposable était exercée en parallèle. Cette disposition n'a pas été reprise dans la LTVA, de sorte que les sociétés holdings sont désormais soumises aux règles légales ordinaires (cf. MARTIN KOCHER, Die Holdinggesellschaft im schweizerischen Mehrwertsteuer-

recht, Grundsätzliche Aspekte unter Einbezug des Konzern-Mehrwertsteuerrecht, in Archives, vol. 74 p. 609 ss, p. 615 ch. 2.1 et p. 616 ch. 2.2). En outre, elle n'entre pas en considération pour la période OTVA, une activité économique (id est commerciale) étant, en l'occurrence, clairement effectuée par la recourante.

4. Les notions d'opération TVA et d'assujettissement étant précisées, il sied encore de rappeler les règles qui régissent le droit à la déduction de l'impôt préalable.

4.1 Si un assujetti utilise des biens ou des prestations de services pour la réalisation de chiffres d'affaires imposables, il peut déduire dans son décompte l'impôt préalable que d'autres assujettis lui ont facturés pour des livraisons et des prestations de services (cf. art. 29 al. 1 et 2 OTVA; art. 38 al. 1 et 2 LTVA; pour les différentes conditions relatives à la déduction de l'impôt préalable cf. entre autres: arrêt du TF 2A.351/2004 du 1^{er} décembre 2004, in Archives, vol. 75 p. 176 consid. 4.2, arrêt du TF 2A.650/2005 du 15 août 2006 consid. 3.2; arrêt du TAF A-1483/2006 du 16 octobre 2007 consid. 2.1, partiellement annulé par le TF mais pas sur ce point [cf. arrêt du TF 2C_647/2007 du 7 mai 2008]). Toutefois, seule l'affectation des prestations acquises (« intrants ») à des livraisons ou des prestations de services imposables permet de déduire l'impôt préalable. Il s'ensuit que ces prestations ne doivent pas être affectées à des opérations hors du champ de l'impôt, à des activités qui ne sont pas considérées comme des opérations, à des activités privées ou à des opérations exercées dans le cadre de la puissance publique (art. 38 al. 4 LTVA). Si les prestations acquises ne sont pas affectées à des opérations imposables, il y a alors consommation finale auprès de l'assujetti, qui ne donne pas droit à la déduction de l'impôt préalable (cf. ATF 132 II 353 consid. 8.2 et 10; arrêt du TAF A-1357/2006 du 27 juin 2007 consid. 2.2 et les réf. cit.; MOLLARD, La TVA: vers une théorie du chaos ?, Archives, p. 63 s., ch. 3.2.3).

4.2 Le système présuppose donc une relation étroite entre la prestation acquise et celle effectuée. Pour ainsi dire, « l'input » (Eingangleistung), soit l'acquisition de prestations en amont, doit être – en tant qu'élément de coût – incorporé ou affecté de manière directe ou indirecte dans « l'output » (Ausangleistung), soit la prestation en aval. La jurisprudence l'exprime en parlant d'un lien économique objectif (ou nécessaire) entre l'input et l'output, qui peut être direct (ou immédiat), mais également indirect (ou médiat), soit lorsque les prestations imposables sont simplement exécutées *à l'aide* des prestations acquises (cf. ATF 132 II 352 consid. 8.2 et 8.3, 10; arrêt du TF 2C_510/2007 du 15 avril 2008 consid. 2.2, arrêt du TF 2A.650/2005 du 16 août 2006 consid. 3.4; arrêts du TAF A-1376/2006 du

20 novembre 2007 consid. 5.1 et A-1357/2006 du 27 juin 2007 consid. 2.1). Dès lors, si une prestation acquise sert à produire une prestation imposable, la déduction de l'impôt préalable est possible intégralement, alors que si elle est affectée à un autre but, cette déduction est proscrite. C'est ce qu'exprime le principe de l'affectation directe, aux termes duquel les dépenses et investissements sont attribués soit à des chiffres d'affaires imposables soit à des activités exclues, en fonction de leur utilisation effective (cf. arrêt du TAF A-1351/2006 du 29 octobre 2007 consid. 4.1 et 4.2). Cela dit, dans le système de la TVA, conçu comme un impôt à plusieurs stades avec déduction de l'impôt préalable tel que consacré à l'art. 1 al. 1 LTVA et à l'art. 41^{ter} al. 3 aCst., il faut bien rappeler qu'il convient de procéder à une analyse de l'utilisation des inputs, c'est-à-dire de leur affectation aux output et non l'inverse. En d'autres termes, l'analyse ne doit pas porter sur l'affectation de l'output, par exemple lorsqu'il consiste en un flux d'argent entrant dans la société sous la forme d'un financement.

4.3 Le principe de l'affectation directe ne permet pas de résoudre tous les cas de figure. Il se peut en effet qu'un même bien ou une même prestation de services soit affecté à la fois à la réalisation de chiffres d'affaires imposables et à d'autres fins. Il y a alors double affectation. L'art. 32 al. 1 OTVA, respectivement l'art. 41 al. 1 LTVA, prescrit alors de réduire la déduction de l'impôt préalable *proportionnellement à l'utilisation*. Le cas échéant, cette réduction proportionnelle à l'utilisation pourra se fonder sur des clés de répartition (cf. arrêts du TAF A-1376/2006 du 20 novembre 2007 consid. 5.4, A-1351/2006 du 29 octobre 2007 consid. 4.2.1; décision de la Commission de recours CRC du 4 mars 2002, in JAAC 66.58 consid. 4b/aa; Instructions 2001 sur la TVA, ch. marg. 860 ss), mais devra autant que possible correspondre aux circonstances concrètes du cas d'espèce (cf. arrêt du TAF A-1394/2006 du 3 juin 2008 consid. 2.3).

4.4

4.4.1 S'agissant de non-opérations (« Nichtumsätze »), c'est-à-dire de montants qui ne relèvent pas du champ d'application de la TVA au sens technique (cf. consid. 2 ci-avant), l'art. 38 al. 4 LTVA rappelle qu'ils ne donnent pas droit à la déduction de l'impôt préalable (cf. dans le même sens en droit européen: arrêt de la Cour de Justice des Communautés Européennes [CJCE] du 13 mars 2008 en la cause Securenta Göttinger Immobilienanlagen und Vermögensmanagement AG, C-437/06, point 30). L'OTVA pour sa part ne l'indique pas textuellement, mais cette conclusion se déduit de l'art. 29 al. 2 OTVA.

Encore faut-il voir de quelle manière cette règle doit être mise en œuvre. En effet, sur un plan littéral, le texte ne dit pas de quel impôt préalable il s'agit et, en tout cas, à la suite de l'ATF 132 II 353, on ne saurait admettre que la disposition est suffisamment claire au point d'échapper à toute interprétation. Quant aux sources historiques, elles sont d'un apport manifestement insuffisant (voir entre autres: Commentaire du DFF du 22 juin 1994 relatif à l'OTVA [FF 1994 III 534 ss, 565 ss]; rapport de la Commission de l'économie et des redevances du Conseil national [CER-N] du 28 août 1996, in FF 1996 V 701, 741; discussions aux chambres: Bulletin officiel de l'Assemblée fédérale [BO] 1997 N 175 ss, spécialement 252 ss, BO 1998 E 954 ss, 998 ss, BO 1999 N 313 ss, 348 ss, BO 1999 E 355 ss, BO 1999 N 814 ss, BO 1999 E 408 ss, voir aussi Rapport de P. Spori, expert chargé de la réforme de la TVA, à l'attention du chef du DFF, Berne, le 12 mai 2006, consultable sur le site internet du DFF [<http://www.efd.admin.ch/dokumentation/zahlen/00578/01021/index.html?lang=fr>]). En tout cas, la pratique administrative n'y trouve aucun appui sérieux. A cela s'ajoute le fait que la prise de conscience des non-opérations, de leur différence avec les opérations situées dans le champ d'application de la TVA et également avec les opérations exonérées au sens impropre selon l'art. 14 OTVA (respectivement selon l'art. 18 LTVA) est intervenue ultérieurement.

En fait, les méthodes d'interprétation systématique et téléologique s'avèrent ici, comme on va le voir, décisives (sur le pluralisme des méthodes d'interprétation, voir ATF 131 II 562 consid. 3.5). Il convient en effet de préciser qu'en matière de TVA, l'interprétation des dispositions légales doit, autant que possible, se faire en respectant la cohérence du système et les principes supérieurs de la TVA (cf. arrêt du TF 2A.81/2005 du 7 février 2006 consid. 4.1).

4.4.2

4.4.2.1 Sur un plan téléologique, il y a lieu de souligner que le sens de cette disposition doit être dégagé à la lumière des principes supérieurs de la TVA, tels qu'ils ressortent de l'art. 1 al. 1 et al. 2 LTVA et de l'art. 41ter al. 3 aCst., à savoir le principe de la neutralité de la TVA (cf. PER PROD'HOM, The VAT issues regarding the holding and sale of shares, in L'Expert-comptable suisse [EC], 2000, n° 11 p. 1287 ss, p. 1290 ch. 2.3) et le mécanisme de la déduction de la charge préalable, qui constitue la clef de voûte de la TVA.

En premier lieu, le principe de la neutralité concurrentielle de la TVA, qui doit être distingué de la neutralité concurrentielle des mesures étatiques (cf. art. 31 aCst.; art. 27 Cst.; ATF 124 II 212 consid. 8b, ATF 123 II 401

consid. 11, ATF 123 II 35 consid. 10; arrêt du TF du 7 mars 2000, in Archives, vol. 70, p. 223, consid. 9b; décision de la Commission de recours CRC du 21 juillet 2000, in JAAC 65.110 consid. 4c/bb), est réalisé si la charge fiscale finale est toujours identique, quel que soit le chemin par lequel le bien ou la prestation de services est parvenu au consommateur. Plus précisément, la TVA doit être neutre dans ses effets, c'est-à-dire qu'elle doit être générale et frapper toutes les marchandises et prestations de services sur territoire indigène d'une manière égale. Par ailleurs, il faut éviter que naisse un effet cumulatif, ce qui explique que les biens et les prestations de services sont imposés à tous les stades de la production et de la distribution, ainsi qu'à l'importation; c'est à cette fin que sert la technique de la déduction de l'impôt préalable. Le but de la TVA étant de frapper la consommation finale, cet impôt doit traiter de façon égale les entreprises qui effectuent des prestations comparables. Il s'ensuit que deux prestations fournies au même prix au consommateur final doivent supporter un impôt semblable, indépendamment des méthodes et des étapes du circuit de distribution (cf. ATF 124 II 210 consid. 8; arrêt du TF du 3 avril 2000, in RDAF 2000 II, p. 307 consid. 7a, arrêt du TF du 7 mars 2000, in Archives, vol. 70, p. 223, consid. 9a et arrêt du TF du 6 mars 2001, in RDAF 2001 II, p. 362, consid. 7a; RIEDO, Vom Wesen der Mehrwertsteuer, p. 51; XAVIER OBERSON, in mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Bâle/Genève/Munich 2000, p. 1148 ad art. 1 LTVA; cf. dans le même sens en droit européen, voir notamment arrêt de la CJCE du 13 mars 2008 en la cause *Securenta Göttinger Immobilienanlagen und Vermögensmanagement AG*, C-437/06, points 36 à 39).

En son art. 1 al. 2, la LTVA dispose d'ailleurs expressément que la perception de la TVA s'effectue notamment selon le principe de la neutralité concurrentielle, avec imputation de l'impôt préalable (cf. arrêt du TF 2A.269/2006 du 20 juin 2008 consid. 6.2 in fine). Cette nouvelle disposition consacre un principe supérieur qui existait déjà sous le régime de l'OTVA. Ainsi, la praticabilité et le principe de la rationalité de la perception ne justifient pas une interprétation violant le texte de la loi, ainsi que les principes du pays de destination et de la neutralité (cf. arrêt du TF du 10 novembre 2000 in Archives, vol. 70, p. 312 consid. 5e).

4.4.2.2 Il est vrai que l'art. 1 al. 2 LTVA précité ne génère aucun droit subjectif (cf. arrêt du TF 2A.81/2005 du 7 février 2006 consid. 6.3, arrêt du TF du 6 mars 2001 in RDAF 2001 II p. 362 consid. 7a et arrêt du TF du 7 janvier 1999 in Archives vol. 68 p. 508 consid. 6a; ATF 124 II 211 consid. 8a). Il s'adresse en premier lieu au législateur, ensuite à l'administration, qui doit exécuter la loi. Il est aussi vrai qu'en principe l'assujetti ne peut s'en prévaloir que par le biais d'une violation du principe de l'inégalité

de traitement (art. 8 Cst.; arrêt du TF 2C_612/2007 du 7 avril 2008 consid. 9.1; ATF 125 II 326 consid. 10a). Il n'en demeure pas moins, cependant, que cette disposition peut aussi servir à l'interprétation du droit de la TVA, donc d'une notion juridique imprécise et, en cela, elle s'adresse aussi au juge (cf. arrêt du TF 2C_17/2008 du 16 mai 2008 consid. 5 in fine et arrêt du TF 2C_16/2008 du 16 mai 2008 consid. 4 in fine), qui ne peut l'ignorer, compte tenu de l'art. 190 Cst. (cf. arrêt du TF 2A.705/2006 du 24 avril 2007 consid. 3.2, arrêt du TF 2A.105/2005 du 6 juillet 2005 consid. 3.2; ATF 131 II 703 consid. 4.1). Entre deux solutions possibles, celle qui préserve et réalise le mieux la neutralité concurrentielle de la TVA doit donc sans aucun doute être préférée, toutes autres conditions (légales) étant par ailleurs réunies.

Il y a par ailleurs lieu de tenir compte de l'art. 1 al. 1 LTVA et de l'art. 43ter al. 3 aCst., dont le juge ne peut que s'inspirer et qui mettent en place expressément un système TVA à plusieurs stades, avec déduction de l'impôt préalable. Le mécanisme de la déduction de la charge préalable a pour effet d'assurer que, quel que soit le nombre de transactions en cause, le montant de la TVA frappant les produits et les services est toujours égal au montant de TVA facturé par le dernier assujetti de la chaîne de production ou de distribution. Il est ainsi garant du principe de neutralité (cf. OBERSON, op. cit., p. 1145 et 1148 ad art. 1 LTVA).

4.4.3

4.4.3.1 Sur un plan systématique, il faut d'abord relever que, parmi les non-opérations, il faut mettre à part le cas des dons et des subventions, que la loi traite de manière particulière. Ainsi que l'a rappelé le TF, la réduction de la déduction de l'impôt préalable n'est en effet pas semblable dans tous les cas (cf. ATF 132 II 353 consid. 7.1). En effet, à l'art. 30 al. 6 OTVA, respectivement à l'art. 38 al. 8 LTVA, il est expressément prévu que – si l'assujetti reçoit des dons – il doit *réduire proportionnellement* l'impôt préalable. Il doit au surplus agir de même s'il reçoit des subventions ou d'autres contributions des pouvoirs publics (cf. ATF 132 II 353 consid. 4.3; arrêt du TF 2A.166/2005 du 8 mai 2006 consid. 4.2; ATF 126 II 443 consid. 6b; ATAF 2007/39 consid. 3.1). Dans la mesure où ces montants ne sont pas affectés à un objet particulier, l'impôt préalable déductible se calcule proportionnellement au chiffre d'affaires total, soit au moyen d'un pourcentage comprenant au numérateur, les chiffres d'affaires imposables et, au dénominateur, ce même montant auquel s'ajoute celui des opérations n'ouvrant pas le droit à la déduction, y compris les dons, subventions et chiffres d'affaires provenant de prestations exonérées au sens impropre (cf. arrêt du TAF A-1351/2006 du 29 octobre 2007 consid. 4.2.3; critique:

DANIEL RIEDO, Problemfall Subvention im Mehrwertsteuerrecht in Mélanges CRC, Lausanne 2004, p. 133 s.).

4.4.3.2 S'agissant des non-opérations, l'art. 38 al. 4 LTVA n'a pas le même sens que la disposition légale précitée. D'une part, et comme l'a déjà rappelé le TF, le texte légal ne prévoit pas nécessairement une réduction *proportionnelle* comme c'est le cas à l'art. 30 al. 6 OTVA, respectivement à l'art. 38 al. 8 LTVA (cf. ATF 132 II 353 consid. 7.1). De surcroît, une réduction proportionnelle incluant dans le calcul – à savoir au dénominateur – des montants qui se situent hors du champ d'application de la TVA ne serait pas conforme au principe de la neutralité concurrentielle (cf. supra consid. 4.4.2.1). Les non-opérations se caractérisent en effet par l'absence d'une prestation qui se trouverait dans un rapport d'échange avec la somme versée. Partant, on ne saurait assimiler une contre-prestation, qui forme le pendant d'une prestation dans le cadre d'une opération TVA, à la simple réception d'un flux d'argent hors d'un quelconque rapport d'échange. Une telle réception ne saurait avoir pour effet de diminuer le droit à déduction de l'impôt préalable qui a frappé des intrants affectés uniquement à des opérations imposables. Située complètement en-dehors du champ d'application de la TVA au sens technique, la seule réception d'un tel flux d'argent n'a d'effet ni sur le chiffre d'affaires imposable (« l'output ») ni sur le montant de TVA déductible (TVA frappant « l'input »), au risque de violer le principe de la neutralité concurrentielle de la TVA. Il n'est donc pas admissible de procéder à une réduction proportionnelle de l'impôt préalable au moyen d'un pourcentage, incluant dans le calcul des non-chiffres d'affaires en faisant abstraction de leurs différences fondamentales, sous peine de fausser totalement le résultat (cf. dans le même sens: RIEDO, Problemfall Subvention im Mehrwertsteuerrecht in Mélanges CRC, Lausanne 2004, p. 129 ch. 4.3; RIEDO, Vom Wesen der Mehrwertsteuer, p. 249 ch. 7.2.1.1).

A suivre la thèse inverse, plus l'assujetti recevrait de non-chiffres d'affaires par rapport à ses chiffres d'affaires imposables, moins il pourrait déduire l'impôt préalable frappant les prestations qui lui ont servi à réaliser ces derniers. La TVA se traduirait en définitive pour lui par une charge, dans la mesure où il ne pourrait pas entièrement dégrever de l'impôt préalable les biens et services qui sont affectés à son activité commerciale. Il serait tenté de reporter cette charge sur le prix de ses prestations imposables, ce qui le placerait sur le marché dans une situation défavorable par rapport à d'autres entreprises effectuant les mêmes prestations imposables.

4.4.4 L'interprétation qui précède est enfin confortée par la jurisprudence récente du TF. Cette solution s'est en effet déjà imposée pour les

apports des actionnaires à leur société. La jurisprudence s'est clairement exprimée en ce sens que l'impôt préalable ne doit pas être réduit du fait de la réception d'apports, sauf sur les opérations en rapport direct avec ceux-ci. De la sorte, l'interdiction du droit de déduire l'impôt préalable se limite à la TVA ayant grevé les « intrants » directement affectés aux apports en question (et non aux biens et services acquis à l'aide des apports). En d'autres termes, est seule proscrite la déduction de l'impôt préalable frappant les livraisons de biens, respectivement les prestations de services utilisées pour réaliser l'opération d'apport (comme par exemple les prestations de conseil ou de services administratifs directement liés à l'apport; cf. ATF 132 II 353 consid. 7.1 et 7.2; arrêts du TF 2A.410/2006 du 18 janvier 2007 consid. 5.3 et 2A.650/2005 du 15 août 2006 consid. 3.4; arrêts du TAF A-1630/2006 et A-1631/2006 du 13 mai 2008 consid. 2.3, A-1567/2006 du 28 décembre 2007 consid. 2.2.6, A-1483/2006 du 16 octobre 2007 consid. 3.2.1 [confirmé sur ce point par l'arrêt du TF 2C_647/2007 du 7 mai 2008 consid. 3.2]; ATAF 2007/39 consid. 3.2).

Certes le TF n'a pas tranché définitivement la question de savoir si les apports à une société constituaient bien des activités ne relevant pas de la TVA, fondant plutôt ses conclusions sur la distinction entre le financement d'une entreprise et son activité génératrice de plus-value (cf. ATF 132 II 353 consid. 6.2; arrêt du TF 2C_647/2007 du 7 mai 2008 consid. 3.2, arrêt du TF 2A.410/2006 du 18 janvier 2007 consid. 5.3; voir aussi l'arrêt du TF 2A.269/2006 du 20 juin 2008 consid. 4.1, 4.2, 6.2). Cela étant, le TF a reconnu que les apports ne représentaient pas des chiffres d'affaires « complémentaires », à la différence des subventions et des dons (cf. arrêt du TF 2C_646/2007 du 7 mai 2008 consid. 3.2 et ATF 132 II 353 consid. 5.1 et 7.1). De surcroît, le fait que la Haute Cour ait écarté la méthode de la réduction proportionnelle de l'impôt préalable pour les apports ne peut que valoir a fortiori pour les (autres) non-chiffres d'affaires, car les opérations d'apport utilisées pour recevoir des apports sont d'une ampleur comparable à celles utilisées pour réaliser une (autre) non-opération; elles n'ont rien à voir avec celles qui servent à réaliser des livraisons ou des prestations de services situées dans le champ de l'impôt (cf. dans ce sens: PROD'HOM, op. cit., p. 1290 ch. 2.3 in fine).

Quoi qu'il en soit, l'objet du débat litigieux n'est pas d'examiner à quelles conditions on se trouve en présence d'une non-opération. Il s'agit plutôt de dire ici quels sont les effets de l'existence de non-opérations (indiscutables) sur le droit de déduire l'impôt préalable grevant les acquisitions de l'assujetti. L'art. 38 al. 4 LTVA doit donc être compris dans le sens suivant: les non-opérations ne donnent effectivement pas droit à la déduction de l'impôt préalable, mais il faut entendre par là l'impôt préalable ayant frap-

pé les « input » qui ont été affectés à ces mêmes non-opérations. Autrement dit, les non-opérations ne donnent certes pas droit à déduction, mais cela ne veut pas dire qu'elles altèrent pour autant le droit de déduire l'impôt préalable frappant des acquisitions affectées à des opérations imposables. La jurisprudence récente du TF ne dit d'ailleurs pas autre chose, lorsqu'elle précise que les apports ne donnent pas droit à déduction de l'impôt préalable des opérations qui sont en relation directe avec eux, mais que par ailleurs, il n'y a pas lieu de réduire la déduction de l'impôt préalable grevant les biens et les services acquis à l'aide des apports (cf. arrêt du TF 2C_647/2007 du 7 mai 2008 consid. 3.2 avec renvoi).

Certes, il ne saurait être question d'un contrôle abstrait de normes (cf. arrêt du TF 2A.111/1999 du 6 juillet 2001 consid. 3c et 4; arrêt du TF du 22 février 2001, in RDAF 2001 II, p. 112 consid. 1d; ATF 123 II 295 consid. 2) ou de directives de l'AFC mais, appliquée au cas concret, la constatation doit forcément conduire, le cas échéant, à l'annulation de la décision attaquée. En effet, s'il ne peut contester de manière abstraite le bien-fondé des directives en matière de TVA, le contribuable peut toutefois s'en prendre à leur application par l'administration fiscale. Il ne s'agit bien sûr, en l'occurrence, que d'examiner la conformité de la décision attaquée au droit fédéral et de ne se prononcer que de manière indirecte sur la validité de la directive en vertu de laquelle la décision attaquée a été prise (cf. arrêt du TF du 15 mai 2000 in Archives, vol. 70, p. 589 consid. 5b). En définitive, si l'AFC, en première analyse, considère que la réception de dividendes est une non-opération, elle doit en tirer les conséquences en matière de droit à déduction, à la lumière de l'art. 38 al. 4 LTVA, correctement interprété.

5. La réception de dividendes s'analyse dès lors comme suit. Tout d'abord, il y a lieu de préciser la nature de la réception de dividendes au regard de la TVA.

5.1 La simple détention de participations dans des sociétés de capitaux ne constitue pas une opération imposable. Une société holding qui se limite à gérer des participations ne fournit pas des prestations au sens de la TVA (cf. rapport CER-N du 28 août 1996 in FF 1996 V 701 ss, p. 719 ad art. 5 et p. 769 ad art. 36 al. 4 P-LTVA). Il est clair que le simple fait de détenir des participations ne constitue pas une prestation de services au sens de l'art. 4 OTVA, respectivement de l'art. 7 LTVA. Partant, la réception d'un dividende ne constitue pas une contre-prestation. Il ne s'agit dès lors pas d'une opération dans le champ d'application de la TVA au sens technique, mais bien plutôt d'un non-chiffre d'affaires. Tel est l'avis de la doctrine (cf. GUILLAUME, op. cit., p. 1182 ch. marg. 51; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER,

op. cit., n° 153 et 307 ss; METZGER, op. cit., n. 9 ad art. 38 LTVA; KOCHER, op. cit., p. 633 ch. 3.2.2.2; cf. cependant: PROD'HOM, op. cit., p. 1204 ch. 6, qui admet une exception), que partage également sur le principe l'AFC (cf. notice n° 16 concernant le traitement fiscal des chiffres d'affaires en relation avec des papiers-valeurs ainsi que les traitement fiscal des intérêts et des dividendes, éditée par l'AFC le 16 août 1995, p. 3 ch. 3; brochure spéciale n° 6, Réduction de la déduction de l'impôt préalable en cas de double affectation, éd. septembre 2000, ch. 1.2.2.4 [l'AFC réservant cependant le cas où le but de la société consiste – entre autres – dans la détention de participations]).

La jurisprudence de la CRC (respectivement du TAF) relative aux apports des associés à la société conduit par analogie à la même déduction. Selon cette jurisprudence, il n'y a aucun échange de prestations s'il y a simple participation aux bénéfices ou aux pertes de la société (cf. arrêts du TAF A-1630/2006 et A-1631/2006 du 13 mai 2008 consid. 3, A-1567/2006 du 28 décembre 2007 consid. 2.2.6; décision de la CRC 2000-037 du 12 octobre 2001 in JAAC 66.42 consid. 5c). Le cas de la réception de dividendes a également été évoqué par la CRC (cf. décision de la CRC 2003-164 du 17 octobre 2006 consid. 2d), de même que le TAF, qui les a classés parmi les non-chiffres d'affaires (cf. arrêt du TAF A-1376/2006 du 20 novembre 2007 consid. 5.3). Il faut y voir la concrétisation du principe selon lequel les dividendes sont le fruit de la propriété sur des participations et résultent donc de la simple propriété du bien. A noter toutefois que ce principe n'est pas applicable à la gestion d'immeubles incluant la mise en location d'un certain nombre d'appartements générant des loyers. Dans ce dernier cas, il n'y a pas simple détention d'un bien mais échange de prestations, l'opération se situant ainsi dans le champ de l'impôt, peu importe d'ailleurs que les immeubles en question appartiennent à la fortune privée ou à la fortune commerciale de l'assujetti (cf. arrêt du TAF A-1351/2006 du 29 octobre 2007 consid. 5.3.1).

Certes, dans une récente jurisprudence, le TF a paru plus réservé sur la question de la participation aux bénéfices dans une société simple (cf. arrêts du TF 2C_613/2007 du 15 août 2008 consid. 5.3.2 et 2A.269/2006 du 20 juin 2008 consid. 6.2). Mais, outre le fait que le TF n'a pas fait état de la jurisprudence de la CJCE en la matière (cf. arrêt du 27 janvier 2000, Staatssecretaris, C-23/98, Rec. p. I-00419; et surtout arrêt du 26 juin 2003, KapHag Renditefonds, C-442/01, Rec. p. I-06851), il n'a sciemment pas non plus apporté une réponse décisive et finale sur la question (cf. arrêts du TF 2C_613/2007 du 15 août 2008 consid. 5.3.2 et 2A.269/2006 du 20 juin 2008 consid. 7). En outre, on ne saurait faire l'impasse ici sur l'importante jurisprudence de la CJCE sur la nature du dividende (cf. ci-après

consid. 5.2.), ni sur le devoir pour l'administration d'interpréter la loi conformément au principe de la neutralité.

5.2 Pour la CJCE, il faut distinguer deux situations. Selon un arrêt majeur du 20 juin 1991 en la cause *Polysar Investments Netherlands BV* (C-60/90, Rec. p. I-03111, points 13 ss), la CJCE a précisé que la simple acquisition et la simple détention de parts sociales ne doit pas être considérée comme une activité économique, au sens de la sixième directive et ne confère donc pas à son auteur la qualité d'assujetti; 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 faut également citer l'arrêt de la CJCE du 22 juin 1993 dans la cause *Sofitam S.A.*, anciennement *Satam S.A.* (C-333/91, Rec. p. I-03513, points 12 ss), où la Cour a rappelé sur la base des mêmes motifs que la perception de dividendes n'était la contrepartie d'aucune activité économique au sens de la sixième directive et n'entrait pas dans le champ d'application de la TVA (cf. également: arrêt de la CJCE du 6 février 1997, en la cause *Harnas & Helm*, C-80/95, Rec. p. I-775 point 15 [acquisition et détention d'obligations]; arrêt de la CJCE du 14 novembre 2000, en la cause *Floridienne S.A.* et *Berginvest S.A.*, C-142/99, Rec. p. I-09567, point 17; arrêt de la CJCE du 26 juin 2003, en la cause *KapHag Renditefonds*, C-442/01, Rec. p. I-06851, point 38; arrêt de la CJCE du 29 avril 2004, en la cause *Empresa de Desenvolvimento Mineiro SGPS S.A.*, C-77/01, Rec. p. I-04295, point 57).

Cela étant, la CJCE distingue les cas dans lesquels il y a immixtion directe ou indirecte de la holding dans la gestion des sociétés où s'est opérée la prise de participation, sans qu'il s'agisse du simple exercice des droits que détient l'auteur des participations en sa qualité d'actionnaire ou d'associé. Elle traite également distinctement les cas où la détention de participations est un prolongement accessoire, direct et permanent d'une activité économique (cf. arrêt de la CJCE du 20 juin 1991, en la cause *Polysar Investments Netherlands BV*, C-60/90, Rec. p. I-03111, point 14). Dans ces situations, elle discerne une activité économique et conçoit qu'un assujettissement puisse intervenir sur la base des seuls dividendes perçus. Dans une jurisprudence plus récente, la CJCE a toutefois atténué la portée de ces exceptions (cf. arrêt de la CJCE du 14 novembre 2000, en la cause *Floridienne S.A.* et *Berginvest S.A.*, C-142/99, Rec. p. I-09567, point 20, arrêt de la CJCE du 27 septembre 2001, en la cause *Cibo Participations S.A.*, C-16/00, Rec. p. I-06663, point 22; voir également à ce sujet: *GEORG VON STREIT*, *Vorsteuerabzug bei Holdinggesellschaften*, in *Revue de droit fiscal* 2003, p. 1 ss, p. 3 ch. III et *ENGLISH*, op. cit., p. 172 ss, ch. 2).

5.3 Pour en revenir au droit suisse de la TVA, il a déjà été dit que la réception de dividendes constituait une non-opération et se situait en tant que telle hors du champ d'application de la TVA. L'AFC, en soi, partage ce point de vue (supra consid. 5.1). Cela étant, elle estime que, dans la mesure où le but de la société consiste principalement dans la détention de participations, les dividendes doivent être considérés comme des chiffres d'affaires exonérés au sens impropre et être pris en considération lors de la réduction des impôts prélabiles non directement attribuables (cf. notice n° 16 déjà citée, p. 3 ch. 3).

On ne saurait admettre cette vision des choses. En effet, en tant que non-opération, les dividendes ne peuvent pas devenir ou être assimilés à une opération TVA et être placés sur le même plan qu'un chiffre d'affaires exonéré au sens impropre, en fonction du but social de celui qui les reçoit. Selon les principes déjà exposés (cf. supra consid. 2.4), le caractère commercial ou non d'une activité n'affecte pas la nature des opérations considérées. Certes, le droit européen permet cette vision des choses, mais parce qu'il le prévoit expressément. En droit suisse, il n'existe au contraire aucune base légale permettant de considérer qu'une non-opération peut devenir subitement une opération exonérée au sens de l'art. 14 OTVA, respectivement de l'art. 18 LTVA, sous prétexte qu'elle est effectuée d'une manière commerciale. C'est d'ailleurs le lieu de rappeler que la liste des exonérations de l'art. 14 OTVA et de l'art. 18 LTVA est exhaustive et que l'AFC ne saurait l'étendre sans intervention du législateur et sans violer, ce faisant, le principe de la légalité (cf. PROD'HOM, op. cit., p. 1288 s., ch. 2.3). A cet égard, la jurisprudence du TF est constante (cf. arrêt du TF 2C_613/2007 du 15 août 2008 consid. 2.2, arrêt du TF 2A.280/2002 du 6 janvier 2003 consid. 4.2 et arrêt du TF du 3 mars 1999 in Archives, vol. 69, p. 344 consid. 6d/cc, in initio). Certes, dans plusieurs cas, le TF a admis que la liste pouvait être complétée par le Conseil fédéral, en tant que législateur (ATF 124 II 201 consid. 5c; arrêt du TF du 28 janvier 2000 in Archives, vol. 69, p. 344 consid. 3c), mais ce droit de légiférer, et cela seul importe, ne peut en aucun cas être concédé à l'AFC en tant qu'autorité uniquement exécutive.

Contrairement au droit européen, la réception de dividendes ne peut donc pas devenir – ou être assimilée – selon les cas à une opération exonérée de l'art. 14 OTVA, respectivement de l'art. 18 LTVA, opération relevant techniquement du champ d'application de la TVA, ni entraîner à elle seule un assujettissement.

En définitive, sans procéder à un contrôle abstrait, il y a lieu de considérer que la pratique de l'AFC afférente aux dividendes, en tant que l'AFC les

traite ou les assimile à des exonérations au sens impropre au sens de l'art. 14 OTVA, respectivement de l'art. 18 LTVA, ne respecte pas le principe de la légalité et il conviendra d'en tirer les conséquences eu égard à l'état de fait de la présente cause (ci-après consid. 6).

5.4 Au niveau de l'assujettissement à la TVA, une société qui encaisse des dividendes se trouvera donc dans l'une ou l'autre des situations ci-après:

- Si elle ne fait que détenir des participations dans des filiales et encaisser les dividendes corrélatifs (société holding pure), ce qui implique qu'elle ne fournit pas en parallèle de prestations imposables, cette société n'est pas assujettie (cf. Rapport CER-N du 28 août 1996 in FF 1996 V 769, ad art. 36 al. 4 P-LTVA; KOCHER, op. cit., p. 629 s., ch. 3.2.1 et p. 635 ch. 4.2.1).
- Si cette société encaisse des dividendes provenant de ses participations et, en plus, effectue des opérations imposables – telles que des prestations de management – elle est alors assujettie si ces dernières prestations génèrent un chiffre d'affaires atteignant la limite déterminant l'assujettissement (cf. KOCHER, op. cit., p. 633 s., ch. 3.3).

5.5 Au regard de la déduction de l'impôt préalable, il faut considérer les hypothèses suivantes:

- Ainsi qu'on l'a vu (cf. consid. 5.4 ci-avant), la société qui n'a pas d'activité imposable et ne fait qu'encaisser des dividendes n'est pas assujettie. Il n'y a dès lors pas lieu de se poser la question de l'étendue du droit à la déduction de l'impôt préalable dans ce cas de figure (cf. rapport CER-N du 28 août 1996 in FF 1996 V 769, ad art. 36 al. 4 P-LTVA; KOCHER, op. cit., p. 630, ch. 3.2.2.1).
- Dans la mesure où la société encaisse des dividendes et effectue en parallèle des opérations imposables, comme par exemple la fourniture de prestations de services à des sociétés du groupe ou à des sociétés tierces, elle peut devenir assujettie en raison de ces dernières si elle atteint le seuil de chiffre d'affaires déterminant (cf. consid. 5.4 ci-avant). Se pose dès lors la question d'une réduction de la déduction de l'impôt préalable en raison des dividendes perçus. Il se peut que cette réduction n'ait tout simplement pas lieu, dans les cas où la réception des dividendes ne repose sur aucune prestation reçue grevée de TVA. Il pourrait même s'agir d'une règle générale à suivre les observations de la Commission de l'économie et des redevances du Conseil national au sujet du projet de LTVA (cf. rapport CER-N du 28 août 1996 in FF 1996 V 769, ad art. 36 al. 4 P-LTVA).

- Loin d'exclure cette hypothèse, on peut dire que – s'il y a des « input » qui sont entièrement et spécifiquement utilisés pour recevoir des dividendes – il faut appliquer le principe de l'affectation directe (supra consid. 4.2), dans la mesure où il est possible de distinguer les inputs concernés de ceux qui sont utilisés pour réaliser des opérations imposables.
- En dernier lieu, si certains « input » sont affectés à la fois à la réception de dividendes et à la réalisation d'opérations imposables, alors l'art. 32 OTVA, respectivement l'art. 41 LTVA, relatifs à la réduction de l'impôt préalable en cas de double affectation (supra consid. 4.3), s'applique dans sa version la plus favorable pour l'assujetti, c'est-à-dire d'après l'utilisation réelle et non d'après le rapport entre les chiffres d'affaires imposables et l'ensemble des chiffres d'affaires, y compris les dividendes reçus. Ainsi qu'on l'a déjà vu (cf. consid. 4.4.3 ci-avant), il ne serait pas correct de procéder à une réduction proportionnelle de l'impôt préalable, dès lors que les dividendes reçus ne sont pas des chiffres d'affaires et n'ont rien à voir avec les livraisons ou les prestations de services acquis par l'assujetti et affectés directement à des opérations imposables.
- Le fait que le TAF n'ait pas examiné plus avant la question du traitement des dividendes jusqu'ici ne change rien à la conclusion de la présente analyse (cf. arrêts du TAF A-1376/2006 du 20 novembre 2007 consid. 8.2, A-1444/2006 et A-1445/2006 du 22 juillet 2008 consid. 8.4.2). Dans ces dernières causes, la méthode forfaitaire de réduction de l'impôt préalable utilisée par l'AFC n'était pas expressément contestée par le recourant et l'examen n'avait pas porté sur cette question. En effet, selon le principe d'allégation (« Rügeprinzip »), l'autorité de recours n'est pas tenue d'examiner toutes les erreurs juridiques possibles; de telles erreurs doivent à tout le moins se déduire des allégations des parties ou du dossier; a contrario, des griefs juridiques qui ne sautent pas aux yeux et ne se déduisent pas aisément de la constatation des faits n'ont pas à être examinés, dans la mesure où ils ne sont pas suffisamment allégués (cf. MOSER, op. cit., p. 18 ch. 1.9). Les arrêts précités ne sauraient donc avoir valeur de précédent. Par ailleurs, étant donné que la réception de dividendes se situe hors du champ de l'impôt, il n'est pas possible de se référer à des arrêts concernant la réduction de l'impôt préalable déductible en présence d'opérations exonérées au sens impropre, comme l'octroi ou la négociation de crédits, pour lesquels la solution s'avère fondamentalement différente (cf. arrêt du TAF A-1394/2006 du 3 juin 2008 consid. 4.2 et 4.4).

Enfin, l'arrêt du TF 2C_743/2007 du 9 juillet 2008 et les considérations émises, par obiter dictum (consid. 4.2, 4.4. et 5), ne changent rien à la problématique ici posée, dès lors que l'objet du litige ne s'étendait pas au traitement du droit à déduction en cas de double affectation. Encore une fois, il ne s'agit pas de nier le contenu de l'art. 38 al. 4 LTVA qui refuse le droit à déduction en cas de non-opérations. Cette négation ne pose pas problème. Il s'agit plutôt de déterminer, par voie d'interprétation, *l'étendue* de ce refus du droit de déduire en cas de *double affectation*. A cet égard, l'ATF 132 II 353 n'est pas un arrêt isolé, mais – publié – représente bien un arrêt de principe, dont les acquis, sur le plan du principe de neutralité (art. 1 al. 2 LTVA), ne sauraient être remis en cause. Il convient donc de les appliquer à la présente procédure, en tant qu'ils définissent le droit de déduire l'impôt préalable frappant les « intrants » en cas de double affectation, c'est-à-dire lorsque ces derniers sont *utilisés* pour des opérations aval formées, d'une part, d'opérations imposables et, d'autre part, de non-opérations qui sont situées complètement hors du champ d'application de la TVA.

Par conséquent, s'il y a double affectation de certains « intrants », un forfait fondé sur l'utilisation réelle des « intrants » concernés pour la réalisation de chiffre d'affaires imposables, qui place le lien économique au premier plan (cf. rapport CER-N du 28 août 1996 in FF 1996 V 769, ad art. 36 al. 4 P-LTVA), doit être trouvé en fonction de critères objectifs au cas par cas.

6. En l'espèce, il s'agit de déterminer quel est l'impact fiscal des dividendes encaissés par la recourante sur l'impôt préalable déductible (consid. 6.3), non sans avoir préliminairement cadré le débat (consid. 6.1 et 6.2 ci-après).

6.1 Tout d'abord, on peut noter que l'assujettissement de la recourante, respectivement du groupe d'imposition dont la recourante a fait partie, n'est pas fondé sur l'encaissement de dividendes, mais sur la réalisation en parallèle d'opérations imposables, ce qui apparaît correct au regard des principes déjà exposés (supra consid. 5.4) et n'est d'ailleurs pas contesté. La recourante n'est pas une société holding pure, puisqu'elle encaisse certes des dividendes et, en outre, réalise des opérations imposables, qui génèrent pour elle des honoraires de gestion, des commissions de gestion et/ou d'intermédiaire et d'autres produits d'exploitation. A cela s'ajoute que – durant certaines périodes – elle a perçu des intérêts provenant du prêt de sommes d'argent, soit d'une opération exonérée au sens improprie qui donne lieu à une réduction de l'impôt préalable déductible.

6.2 Quant à la réception de dividendes, qui représentent pour la recourante des montants substantiellement supérieurs à ceux qu'elle retire de ses

activités imposables (ou exonérées), il ne s'agit pas d'une opération qui se situe dans le champ de l'impôt mais d'une non-opération, ainsi qu'on l'a déjà vu (supra consid. 5.1). En effet, les dividendes résultent de la simple détention de participations et ne représentent donc pas la contre-prestation d'une opération aval déterminée. En revanche, contrairement à la pratique adoptée par l'AFC, le but social poursuivi par la recourante ne modifie en rien la nature des dividendes reçus du point de vue de la TVA. On ne peut en effet considérer que la réception de ces dividendes puisse devenir ou être assimilée au produit d'une opération exonérée au sens impropre, si le but de la société consiste entre autres dans la détention de participations, comme en l'espèce (cf. consid. 5.3 ci-avant).

6.3 Demeure à examiner – et c'est là toute la question litigieuse – quel est l'impact de la réception des dividendes sur le droit à la déduction de l'impôt préalable que peut exercer la recourante.

6.3.1 A ce sujet, l'AFC a procédé à deux calculs distincts pour l'année 1997 et pour les années 1998 à 2001.

- Pour l'année 1997, l'AFC a calculé par approximation l'input grevé d'impôt préalable ayant servi à la recourante pour réaliser des prestations imposables (prestations de gestion). Se basant sur le fait que la recourante fournissait elle-même, avec son propre personnel, des prestations de gestion et recourant à des chiffres d'expérience, l'AFC a retenu par approximation que les charges grevées d'impôt préalable se montaient à 15 % des prestations imposables ([...] francs x 15 %), soit un montant de (...) francs, ce qui fait un impôt préalable déductible de (...) francs (cf. ch. 8.7.2 de la brochure spéciale n° 6, Réduction de la déduction de l'impôt préalable en cas de double affectation, éd. septembre 2000). Il n'y a dès lors pas eu réduction proportionnelle, mais calcul par approximation de l'impôt préalable déductible sur la base des chiffres d'affaires imposables réalisés par la recourante.
- Pour les années suivantes, durant lesquelles la recourante était assujettie non plus à titre individuel mais dans le cadre d'un groupe d'imposition, l'AFC a en revanche procédé à une réduction proportionnelle de l'impôt préalable, à l'aide d'un pourcentage comportant – au numérateur – les chiffres d'affaires imposables et – au dénominateur – ces mêmes chiffres d'affaires, ajoutés à ceux provenant d'opérations exonérées au sens impropre et aux dividendes reçus (alors même que ces derniers se situent hors du champ de l'impôt au sens technique). Le calcul tient également compte de particularités propres à l'imposition de groupe, lesquelles n'ont pas pour but d'octroyer un avantage financier au contribuable mais uniquement de simplifier le calcul (cf. notamment,

calcul du taux de récupération de l'impôt préalable déductible des autres sociétés du même groupe d'imposition, fondé sur leur seul chiffre d'affaires réalisé avec des sociétés externes au groupe, influençant le taux de récupération de l'impôt préalable déductible de la recourante en proportion du chiffre d'affaires réalisé par celle-ci avec ces sociétés du même groupe; cf. ch. 8.4.5 de la brochure spéciale n° 6, Réduction de la déduction de l'impôt préalable en cas de double affectation, éd. septembre 2000).

6.3.2 Les calculs de l'AFC ne résistent toutefois pas à l'examen. En effet, pour ce qui concerne les chiffres d'affaires que la recourante réalise avec des sociétés externes au groupe d'imposition, l'AFC a procédé à une réduction proportionnelle de l'impôt préalable déductible sur la base de l'ensemble des chiffres d'affaires de la recourante, en plaçant la réception de dividendes sur le même plan que les chiffres d'affaires exonérés de manière impropre (soit au dénominateur du calcul). L'impôt préalable déductible s'avère d'autant moindre que les dividendes reçus sont importants, alors même que les dividendes ne s'insèrent pas dans le cadre d'une opération TVA et ne constituent pas des chiffres d'affaires relevant de la TVA (cf. supra consid. 5.3). Ce résultat ne peut être suivi dans la mesure où – selon ce qui a déjà été dit – une telle assimilation va à l'encontre de la logique du système.

Seuls les « input » qui sont en rapport direct avec la réception des dividendes ne donnent pas droit à la déduction de l'impôt préalable. Il faut donc rechercher dans un premier temps si des livraisons ou des prestations de services ont été acquises par la recourante spécifiquement et directement pour recevoir des dividendes (par exemple des prestations de conseil ou de services administratifs directement liés à la réception de ces dividendes). La TVA grevant ces prestations ne pourra pas être déduite. Si certains « input » sont affectés à la fois à la réception des dividendes et à la réalisation d'opérations imposables (double affectation), il s'imposera de réduire l'impôt préalable qui grève ces « input » de manière proportionnelle à l'utilisation réelle qui en est faite, en fonction de critères objectifs. Cette proportion ne pourra cependant être calculée en fonction d'un ratio incluant au dénominateur les dividendes reçus, comme l'a fait l'AFC. Une autre clé de répartition devra être trouvée, en se fondant sur l'utilisation réelle des « inputs » concernés pour la réalisation de chiffres d'affaires imposables. L'AFC devra donc procéder à de nouveaux calculs tenant compte des principes énoncés ci-avant.

Ceci s'applique également à la période du 1^{er} janvier au 31 décembre 1997, dans la mesure où l'on ne voit pas quels motifs justifieraient un dualisme de

méthodes de l'AFC. Certes, durant la période de l'OTVA, l'art. 38 al. 4 LTVA n'existait pas, mais la pratique et la vision de l'AFC était quasi-identique et les non-opérations existaient déjà en cette période, même si les dispositions de l'OTVA n'en font pas mention. Rien ne s'oppose à ce que les mêmes principes y soient également appliqués de manière identique, dès lors qu'aucune norme expresse ne réglait la problématique en cause. D'ailleurs, l'art. 38 al. 4 OTVA n'a rien apporté de nouveau par rapport à l'OTVA (cf. arrêt du TF 2C_743/2007 du 9 juillet 2008 consid. 1 et 4.4). Il n'est donc pas question d'une rétroactivité de l'art. 38 al. 4 LTVA, mais d'une résolution qui découle des principes logiques applicables en matière de TVA, les dispositions de l'OTVA ne s'opposant aucunement à l'admission de non-opérations, situées en-dehors du champ d'application de la TVA au sens technique. La cohérence postule donc que l'ensemble des périodes fiscales litigieuses soit jugé selon les mêmes principes.

6.3.3 (...) Les décisions entreprises doivent donc être annulées et l'affaire renvoyée à l'AFC afin qu'elle calcule l'impôt préalable déductible pour l'ensemble des années précitées en fonction des principes énoncés ci-avant et qu'elle calcule la différence avec la reprise fiscale résultant des décomptes complémentaires susmentionnés. (...)