

Conclusions

Mme Emilie Bokdam-Tognetti, rapporteur public

Si la logique générale de la TVA, telle que rappelée au premier alinéa du 2 de l'article 1^{er} de la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006, se conçoit bien – « *appliquer aux biens et aux services un impôt général sur la consommation exactement proportionnel au prix des biens et des services, quel que soit le nombre des opérations intervenues dans le processus de production et de distribution antérieur au stade d'imposition* » -, si son principe de base, tel que résumé au deuxième alinéa du même paragraphe, s'énonce clairement – « *à chaque opération, la TVA, calculée sur le prix du bien ou du service au taux applicable à ce bien ou à ce service, est exigible déduction faite du montant de la taxe qui a grevé directement le coût des divers éléments constitutifs du prix* », et si la même simplicité apparente se retrouve à l'article 271 du CGI – « 1. La TVA qui a grevé les éléments du prix d'une opération imposable est déductible de la TVA applicable à cette opération. (...) II. 1. Dans la mesure où les biens et les services sont utilisés pour les besoins de leurs opérations imposables, et à la condition que ces opérations ouvrent droit à déduction, la taxe dont les redevables peuvent opérer la déduction est (...) : / a) Celle qui figure sur les factures (...) » - les choses se compliquent quelque peu lorsque l'on en arrive aux modalités concrètes de détermination de ce droit à déduction telles que précisées à l'annexe II du CGI.

En vertu de l'article 205 de cette annexe, dans sa rédaction applicable depuis le 1^{er} janvier 2008 et issue du décret n° 2007-566 du 16 avril 2007 ayant refondu les règles de déduction de la taxe, la TVA grevant un bien ou un service qu'un assujetti à cette taxe acquiert, importe ou se livre à lui-même est déductible à proportion de son coefficient de déduction. Le coefficient de déduction d'un bien ou d'un service est lui-même égal, en vertu de l'article 206 de la même annexe II, au produit de trois coefficients : le coefficient d'assujettissement, le coefficient de taxation, et le coefficient d'admission de ce bien ou service.

Le coefficient d'assujettissement est égal à la proportion d'utilisation du bien ou service pour la réalisation d'opérations imposables (c'est-à-dire d'opérations entrant dans le champ d'application de la TVA, qu'elles soit imposées ou exonérées) : si le bien ou service grevé de la TVA que l'assujetti entend déduire n'est utilisé qu'aux fins de réaliser des opérations imposables, ce coefficient sera donc égal à 1, quand bien même une partie de ces opérations seraient exonérées et n'ouvriraient, par suite, pas droit à déduction.

La réalisation d'opérations exonérées dégradera en revanche le coefficient de taxation. Ce dernier est en effet égal à 0 lorsque les opérations pour lesquelles le bien ou service est utilisé

n'ouvrent pas droit à déduction, à 1 lorsque ces opérations sont des opérations imposables qui ouvrent toutes droit à déduction, et proportionnel au chiffre d'affaires des opérations imposables ouvrant droit à déduction lorsque le bien ou service est à usage mixte. Ainsi, le 3 du III de l'article 206 dispose que « *lorsque le bien ou le service est utilisé concurremment pour la réalisation d'opérations imposables ouvrant droit à déduction et d'opérations imposables n'ouvrant pas droit à déduction, le coefficient de taxation est (...) égal au rapport entre : / a. Au numérateur, le montant total annuel du chiffre d'affaires afférent aux opérations ouvrant droit à déduction, y compris les subventions directement liées au prix de ces opérations ; b. Et, au dénominateur, le montant total annuel du chiffre d'affaires afférent aux opérations imposables, y compris les subventions directement liées au prix de ces opérations* ». Lorsque l'assujetti a constitué des secteurs distincts, le chiffre d'affaires à retenir pour le calcul de ce rapport est celui du ou des secteurs pour lesquels le bien ou le service est utilisé.

Enfin, le coefficient d'admission d'un bien ou d'un service est en principe égal à l'unité, sauf hypothèses particulières (telle celle des biens ou services utilisés à plus de 90 % à des fins étrangères à l'entreprise).

Le présent litige vous conduira à vous pencher ou plutôt, à vous repencher sur la question de la déduction de la TVA ayant grevé les dépenses d'administration générale, de fonctionnement et d'entretien général des bâtiments des EPHAD, compte tenu de ce que ces dépenses, bien qu'elles concourent en fait à la réalisation de l'ensemble des activités de ces établissements (prestations de soins, prestations d'hébergement et de restauration, et prestations liées à la dépendance), ne sont toutefois, en vertu des dispositions des articles R. 314-158 à R. 314-163 du code de l'action sociale et des familles dans leur rédaction antérieure au décret n° 2016-1814 du 21 décembre 2016, incorporées que dans les tarifs afférents à l'hébergement et à la dépendance – prestations taxées – et sont exclues de la formation du tarif afférent aux soins – prestations exonérées de taxe en application du 1° ter du 4 de l'article 261 du CGI.

L'affaire pouvait sembler entendue, cette question ayant été tranchée par une décision *Société Le Parc de la Touques* du 5 octobre 2016 de vos 3^e et 8^e chambres réunies (n° 390874, T. p. 745 sur ce point, RJF 2016 n° 1077, concl. V. Daumas p. 1503 ; Dr. fisc. 2017 n° 9 comm. 178, note J. M. Moreno ; Dr. fisc. 2016 n° 42-43 act. 596, A. Grousset).

Dans ce précédent, rendu sous l'empire de l'ancien prorata de déduction alors régi par les articles 212 et 219 de l'annexe II du CGI en vigueur jusqu'au 1^{er} janvier 2008, vous avez jugé, après avoir rappelé qu'en règle générale, la déductibilité de la TVA n'est que partielle, à hauteur du prorata de déduction, lorsque les biens ou services sont utilisés concurremment pour la réalisation d'opérations taxées et pour la réalisation d'opérations exonérées, que cette déduction est toutefois intégrale « *dans l'hypothèse particulière où l'assujetti est tenu de répercuter l'intégralité du coût de ces dépenses dans le prix de ses seules opérations taxées, alors même que les dépenses seraient aussi utilisées pour les opérations exonérées* ». Vous en avez déduit la déductibilité intégrale de la TVA ayant grevé les dépenses d'administration générale, de fonctionnement et d'entretien général des bâtiments d'un EHPAD.

En faisant échapper ces dépenses à l'application du prorata et en ouvrant ainsi un droit à déduction intégrale de la taxe les ayant grevées, vous étiez, en pratique, parvenus au même résultat que celui que les établissements avaient tenté sans succès d'obtenir par la voie de la sectorisation de leurs activités – voie barrée par votre décision du 20 octobre 2014 *Société La Galicia* (n° 364715, T. p. 648, RJF 2015 n° 19, concl. V. Daumas BDCF 1/15 n° 3), laquelle reposait d'ailleurs sur le constat selon lequel les prestations d'hébergement et de restauration, les prestations liées à la dépendance et les prestations de soins rendues par un EHPAD sont des opérations effectuées de manière complémentaire par l'établissement, pour la réalisation desquelles des biens et services sont utilisés concurremment et ne peuvent donner lieu qu'à déduction partielle de la taxe, par application du prorata.

Votre décision *Société Le Parc de la Touques* repose sur une analyse faisant prévaloir une approche dite « financière », fondée sur l'incorporation dans le prix des biens ou services rendus en aval par l'assujetti du coût afférent à un bien ou service utilisé en amont, sur une approche dite « fonctionnelle », reposant quant à elle sur la recherche des opérations pour la réalisation pratique et effective desquelles le bien ou service est utilisé, de la condition d'affectation des biens et services amont aux opérations taxées de l'assujetti.

Cette analyse doit-elle être maintenue ?

On ose à peine rappeler, tant ce principe est aujourd'hui ancré dans la jurisprudence communautaire et nationale, que la déduction de la TVA ayant grevé une opération d'acquisition d'un bien ou d'un service par une entreprise est subordonnée à la condition que cette acquisition présente un lien direct et immédiat avec des opérations déterminées réalisées par l'entreprise ouvrant droit à déduction.

Toutefois, même en l'absence d'un lien direct et immédiat avec des opérations d'aval déterminées, l'assujetti est en droit de déduire la taxe ayant grevé l'acquisition de biens ou de services lorsque leur coût peut être regardé comme faisant partie de ses frais généraux, entretenant à ce titre un lien direct et immédiat avec l'ensemble de son activité économique – la déduction de la taxe afférente à ces frais étant toutefois, lorsque l'assujetti réalise des opérations taxées et des opérations exonérées, limitée à la partie de la TVA proportionnelle au montant afférent aux premières opérations, exception faite du cas particulier de frais généraux qui ne se rapporteraient qu'à une partie clairement délimitée des activités économiques de l'entreprise, toutes soumises à la taxe (CJCE, 22 février 2001, *Abbey National*, aff. C-408/98).

La notion même de « frais généraux » dans la jurisprudence de la CJUE fait intervenir, de manière quasi consubstantielle, le constat d'une affectation à l'ensemble de l'activité économique de l'assujetti et celui d'une intégration au prix des biens et services fournis par cet assujetti, la Cour évoquant les « *coûts des services (qui) font partie des frais généraux de ce dernier et sont, en tant que tels, des éléments constitutifs du prix des biens ou des services qu'il fournit* » (v. par ex., CJUE, 29 octobre 2009, *Skatteverket c/ AB SKF*, aff. C-29/08, dont nous reparlerons ou CJUE, 14 septembre 2017, *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*, aff. C-132/16).

Par ailleurs, la Cour de justice a, à plusieurs reprises, énoncé que « *le droit à déduction de la TVA qui a grevé (des) biens ou services présuppose que les dépenses effectuées pour acquérir ceux-ci doivent avoir fait partie des éléments constitutifs du prix des opérations en aval ouvrant droit à déduction* » et que ces « *dépenses doivent donc faire partie des coûts de ces opérations en aval ouvrant droit à déduction qui utilisent les biens et services acquis* » (v. notamment CJCE, 8 juin 2000, *Midland Bank*, aff. C-98/98 ; CJCE, 22 février 2001, *Abbey National*, préc. ; CJCE, 27 septembre 2001, *Cibo Participations SA*, aff. C-16/00).

Mais ces formules consacrées et maintes fois reproduites ne sont pas sans receler une certaine ambiguïté, révélée par l’alternance des références au coût, au prix, et à l’utilisation des biens et services.

Comme l’avait déjà relevé V. Daumas dans ses conclusions sur l’affaire *Société Le Parc de la Touques*, l’on retrouve dans les textes la même ambivalence entre approche financière et approche fonctionnelle, *que* la refonte opérée dans le cadre de la transposition de la directive 2006/112/CE n’a pas fait disparaître : tandis que les dispositions générales énonçant la règle de base du droit à déduction évoquent la déduction de la TVA « *qui a grevé les éléments du prix d’une opération imposable* » (article 271 du CGI) ou « *qui a grevé directement le coût des divers éléments constitutifs du prix* » d’une telle opération (article 1^{er} de la directive), les dispositions définissant le prorata de déduction sont articulées autour de la notion de biens et services « *utilisés par un assujetti pour effectuer à la fois des opérations ouvrant droit à déduction (...) et des opérations n’ouvrant pas droit à déduction* » (article 173 de la directive – formule que l’on retrouve en des termes quasiment identiques au III de l’article 206 de l’annexe II au CGI visant les biens et services « *utilisés concurremment pour la réalisation d’opérations imposables ouvrant droit à déduction et d’opérations imposables n’ouvrant pas droit à déduction* »).

Comment interpréter et appliquer ces textes lorsque des biens et services sont concrètement utilisés pour la réalisation d’opérations taxées et d’opérations exonérées, mais que leur coût n’est effectivement répercuté que dans la formation du prix de certaines opérations, à l’exclusion des autres ? De l’approche financière et de l’approche concrète de la condition de lien direct et immédiat, qui le plus souvent se confondent, laquelle doit prévaloir en cas d’orthogonalité ?

Faut-il lire la notion d’utilisation pour la réalisation d’opérations taxées à l’aune de celle d’incorporation au prix, comme visant les seuls biens et services amont dont le coût est effectivement intégré dans le prix de vente auquel l’assujetti fournit lui-même des biens et services en aval ? Faut-il à l’inverse entendre la notion de taxe ayant grevé les éléments du prix d’une opération imposable (ou de l’ensemble de l’activité économique de l’assujetti) comme renvoyant au prix de revient et aux coûts de production ou de fourniture plutôt qu’au prix de vente fixé par l’assujetti, et comme visant, par suite, la taxe ayant grevé les biens et services qui, étant acquis et utilisés pour la réalisation de cette opération, doivent pour ce seul motif être regardés comme des éléments constitutifs du prix de cette opération quand bien même leur coût ne serait pas effectivement répercuté, voire ne pourrait l’être, dans le prix pratiqué à l’égard des clients de l’assujetti ? Ou encore s’agit-il de notions entièrement distinctes ?

Pour trancher la question sans renvoi préjudiciel et rendre votre décision *Sté Le Parc de La Touques*, vous aviez pensé trouver un élément de réponse et un ancrage suffisamment solides dans l'arrêt *Skatteverket c/ AB SKF* du 29 octobre 2009 (aff. C-29/08). Était en cause la déduction de la TVA ayant grevé des prestations de services acquises dans le cadre d'opérations de cession d'actions par une holding exerçant une activité économique et ayant, par suite, la qualité d'assujetti. Ayant relevé que cette taxe ne serait pas déductible si ces prestations de services entretenaient un lien direct et immédiat avec l'opération aval de cession d'actions, laquelle est exonérée et n'ouvre pour ce motif pas droit à déduction, mais que cette taxe serait en revanche déductible si ces prestations entretenaient un lien direct immédiat, non avec cette opération déterminée mais avec l'ensemble des activités économiques de l'assujetti, et faisaient ainsi partie des frais généraux de la holding, la Cour avait renvoyé à la juridiction nationale le soin de « *déterminer, en tenant compte de toutes les circonstances dans lesquelles se déroulent les opérations en cause au principal, si les dépenses encourues sont susceptibles d'être incorporées dans le prix des actions vendues ou si elles font partie des seuls éléments constitutifs du prix des opérations relevant des activités économiques de l'assujetti.* »

Si vous aviez alors déduit de l'arrêt du 29 octobre 2009 le caractère déterminant de l'incorporation au prix et par suite, la prééminence de l'approche financière, le ministre, qui n'ignore pas votre décision du 5 octobre 2016, estime toutefois que l'interprétation retenue par celle-ci a depuis lors été infirmée par la CJUE dans un arrêt *Commissioners for HMRC c/ Volkswagen Financial Service (UK) Ltd* du 18 octobre 2018 (aff. C-153/17) et vous invite, en conséquence, à opérer un revirement.

L'affaire du 18 octobre 2018 soulevait frontalement la question d'un décalage entre, d'un côté, l'affectation concrète de biens et services relevant par nature, s'agissant de dépenses de fonctionnement servant à l'ensemble de la structure et de ses activités taxées et exonérées, des frais généraux, et de l'autre côté, la répercussion financière de ces frais, lesquels se trouvaient incorporés uniquement dans le prix des opérations exonérées de l'assujetti. La Cour suprême du Royaume-Uni interrogeait la CJUE sur le point de savoir si, en pareil cas, l'assujetti pouvait, nonobstant cette répercussion intégrale des frais généraux dans le prix des opérations exonérées, déduire une fraction de la TVA ayant grevé ces dépenses compte tenu de leur utilisation effective pour la réalisation, dans une certaine mesure, d'opérations taxées, et demandait en particulier comment il convenait d'interpréter le motif de l'arrêt du 8 juin 2000, *Midland Bank* (aff. C-98/98, point 31) évoquant les coûts « *qui font partie des frais généraux de l'assujetti et sont, en tant que tels, des éléments constitutifs du prix des produits d'une entreprise* ».

Or après avoir reproduit les considérants de principe de ses précédents arrêts, notamment sur l'ouverture du droit à déduction nonobstant l'absence de lien direct avec une opération aval déterminée de l'assujetti, « *lorsque les coûts des services en cause font partie des frais généraux de ce dernier et sont, en tant que tels, des éléments constitutifs du prix des biens ou des services qu'il fournit* » car ils « *entretiennent, en effet, un lien direct et immédiat avec l'ensemble de l'activité économique de l'assujetti* », la Cour a jugé qu'« *il ressort de la décision de renvoi que les frais généraux en cause au principal entretiennent un lien direct et*

immédiat avec l'ensemble des activités de VWFS, et non pas uniquement avec certaines de celles-ci » et qu' « à cet égard, le fait que VWFS aurait décidé d'incorporer ces frais non pas dans le prix des opérations imposables, mais uniquement dans le prix des opérations exonérées ne saurait avoir une quelconque incidence sur une telle constatation de fait ». Elle en a déduit qu' « ainsi, dans la mesure où ces frais généraux ont été effectivement exposés, à tout le moins dans une certaine mesure, en vue de la [réalisation d']opérations taxées, lesdits frais font partie, en tant que tels, des éléments constitutifs du prix de ces opérations » et qu'un droit à déduction de la TVA s'ouvre, en principe, à raison de ces dépenses. Ayant ensuite rappelé que l'étendue du droit à déduction « varie selon l'usage auquel les biens et les services en cause sont destinés », la Cour en conclut qu'un prorata de déduction doit être établi pour les frais généraux affectés au secteur de détail de VWFS, qui concernent des biens et des services utilisés pour effectuer à la fois des opérations ouvrant droit à déduction et des opérations n'ouvrant pas droit à déduction¹.

Ce raisonnement nous semble transposable aux EHPAD français.

En effet, cet arrêt – rendu aux conclusions contraires de l'avocat général – ne saurait selon nous être regardé comme propre au cas particulier des assujettis se livrant à une activité de location-vente ou comme fondé sur le caractère indissociable des prestations en cause, la Cour ayant clairement accepté à titre liminaire de suivre l'analyse de la juridiction de renvoi selon laquelle les opérations auxquelles se livrait la société devaient être regardées comme distinctes pour l'application de la TVA – les unes étant exonérées, et les autres taxées. Le raisonnement de la Cour ne nous paraît donc pas réservé aux opérations économiques de la nature de celles de l'assujetti en cause dans cette affaire.

Par ailleurs, cet arrêt nous semble avoir vocation à s'appliquer à tous les frais de fonctionnement et d'administration générale présentant, par nature, le caractère de frais généraux servant de manière indifférenciée à l'ensemble de l'activité d'une structure. Il énonce qu'ils doivent être regardés, en tant que tels, comme des éléments du prix de l'ensemble des opérations de la structure pour l'application de la TVA, quand bien même ils ne seraient effectivement incorporés que dans le prix de vente de certains des biens et services fournis par l'assujetti.

Certes, dans le cas des EHPAD français, les frais en cause ne sont pas légalement susceptibles d'être incorporés dans la contrepartie exigée des prestations de soins, la réglementation applicable définissant restrictivement les composantes des tarifs rémunérant ces prestations et excluant que les frais d'administration générale, d'entretien et de fonctionnement des bâtiments puissent être pris en compte pour fixer le prix des prestations de soins. Toutefois, la circonstance que l'incorporation des frais généraux en cause dans l'affaire *VWFS* ait procédé, selon l'arrêt, d'une décision de l'assujetti ne nous paraît pas avoir influé sur la solution retenue par la Cour, laquelle est fondée sur la nature même de ces frais et l'utilisation réelle

¹ Si la règle du prorata s'impose pour les biens et services ainsi destinés à un usage mixte, les Etats membres ont en revanche une marge de manœuvre dans les modalités de détermination de ce prorata : un calcul en fonction du chiffre d'affaires des activités, ou le choix pour l'une des options ouvertes par le 2 de l'article 173 de la directive, notamment la déduction suivant l'affectation.

des services en cause. Le dispositif de l'arrêt ne fait d'ailleurs aucun écho au caractère librement consenti ou légalement contraint de l'incorporation des coûts au prix d'une partie seulement des activités de l'assujetti. Au demeurant, il résulte des conclusions de l'avocat général que la méthode de fixation des prix et l'exclusion des frais généraux litigieux du prix de la prestation de mise à disposition du véhicule résultaient de la législation britannique, laquelle exigeait la facturation au client, en tant que prix de la livraison du véhicule, du prix exact de l'acquisition de celui-ci par le bailleur auprès du fournisseur, à l'exclusion de tout autre coût.

Enfin, la circonstance que, dans la configuration de fait de l'affaire *VWFS*, les frais généraux aient été intégralement répercutés dans le prix des opérations exonérées, alors que dans le cas des EHPAD, ils ne sont pris en cause que dans le prix des opérations taxées, ne nous semble pas davantage constituer une différence pertinente de situation pour l'application de la règle dégagée par l'arrêt.

De même que la Cour a jugé contraire aux principes fondamentaux de la TVA que des dépenses exposées pour des services généraux, utilisés partiellement pour réaliser des opérations taxées, ne soit aucunement déductible, il serait en effet contraire à ces mêmes principes que des frais généraux servant à la réalisation d'opérations exonérées donnent lieu à déduction intégrale.

Si l'établissement défendeur estime que l'application d'un prorata de déduction aux frais généraux en cause, en l'empêchant de déduire la totalité de la TVA ayant grevé l'acquisition des biens et services correspondants, méconnaîtrait le principe de neutralité, cette absence de neutralité ne résulte pas tant de l'encadrement de la composition des prix par le CASF et de l'approche fonctionnelle de la règle d'affectation et de la notion de biens mixtes, que de l'exonération des prestations de soins. C'est en effet d'abord cette exonération qui fait obstacle à la déduction d'une partie de la taxe supportée par les EHPAD.

Or l'approche financière retenue par votre décision *Sté Le Parc de la Touques* revient en réalité, en pareil cas, à contrer les effets de l'exonération de taxe et le principe selon lequel une opération exonérée n'ouvre pas droit à déduction. Inversement, la solution adoptée par l'arrêt de la CJUE du 18 octobre 2018 permet d'éviter un contournement des conséquences fiscales des exonérations de taxe par le biais d'affectations financières artificielles des coûts – même prévues par la législation interne. Elle n'est certes pas à l'avantage des personnes hébergées dans les EHPAD, mais le problème des rémanences de TVA et le renchérissement du prix lié à l'intégration dans la valeur du service de la taxe non déduite constitue un effet négatif inhérent aux exonérations.

Par suite, le ministre nous paraît fondé à soutenir que l'arrêt de la CJUE du 18 octobre 2018, à nos yeux suffisamment clair et transposable au cas qui vous est soumis pour pouvoir l'être sans question préjudicielle à la CJUE, doit vous conduire à opérer un revirement de jurisprudence et à abandonner la solution de votre décision *Sté Le Parc de la Touques*.

Bien qu'elle n'ait fait que suivre la jurisprudence qui était alors la vôtre, la cour administrative d'appel de Douai a donc commis une erreur de droit en jugeant que la TVA

grevant les frais généraux d'un EPHAD, concourant à la fois à la réalisation de prestations exonérées et de prestations imposables, est intégralement déductible dès lors qu'elle est intégralement répercutée dans le prix des seules opérations taxées, et que les dépenses d'administration générale, de fonctionnement et d'entretien général des bâtiments d'un tel établissement ne peuvent, pour ce motif, nonobstant l'utilisation effective des biens et services correspondant, être regardés comme utilisées concurremment pour la réalisation d'opérations imposables ouvrant droit à déduction et d'opérations imposables n'ouvrant pas droit à déduction au sens du III de l'article 206 de l'annexe II au CGI.

Soulignons, pour finir, que la portée de l'arrêt *Commissioners for HMRC c/ Volkswagen Financial Service (UK)* nous semble, à ce stade, cantonnée aux seuls frais ayant le caractère de frais généraux « par nature », concourant par construction à l'activité économique d'ensemble de la structure et pour lesquels le direct et immédiat ne saurait pour ce motif être limité à une seule ou plusieurs opérations d'aval déterminées. Cet arrêt ne nous paraît donc pas devoir être lu comme une remise en cause de la jurisprudence selon laquelle, en présence de dépenses précises telles des frais préparant une cession de titres, susceptibles d'être rattachées à une opération aval déterminée, l'appréciation de ce rattachement et de l'existence d'un lien direct et immédiat avec une telle opération suppose de rechercher si ces coûts ont été incorporés au prix de cette dernière, ou seulement à défaut, s'ils ont été intégrés aux frais généraux de l'assujetti ayant vocation à être répartis sur l'ensemble de l'activité.

Par ces motifs, nous concluons à l'annulation des articles 1^{er}, 3 et 4 de l'arrêt de la cour administrative d'appel de Douai du 23 octobre 2018, au renvoi dans cette mesure de l'affaire à la cour et au rejet des conclusions présentées par la société Résidence de la Forêt au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.