

**N° 427136**  
**Société Ipelia**

**3<sup>ème</sup> et 8<sup>ème</sup> chambres réunies**  
**Séance du 27 novembre 2020**  
**Lecture du 11 décembre 2020**

## **CONCLUSIONS**

### **M. Laurent Cytermann, Rapporteur public**

Votre jurisprudence sur le coefficient de déduction en matière de TVA, tel qu'il est issu de la refonte opérée par un décret du 16 avril 2007<sup>1</sup>, n'est pas encore très fournie. Peut-être est-ce le signe que ce système fonctionne bien... L'affaire qui vient d'être appelée vous donnera toutefois l'occasion d'apporter quelques éclaircissements sur le mécanisme du coefficient de taxation unique (CTU), qui permet à l'assujéti à la TVA d'opter pour le calcul d'un unique prorata par année civile plutôt que d'un coefficient pour chaque bien ou service utilisé pour ses opérations, notamment en ce qui concerne l'année de référence à retenir pour déterminer ce ratio.

La société Ipelia est une société holding mixte<sup>2</sup>. Elle détenait notamment la société Vizelia, spécialisée dans la gestion énergétique des bâtiments, dont elle a cédé les titres à la société Schneider Electric le 23 novembre 2010. Elle a fait l'objet d'une vérification de comptabilité portant sur les années 2011 et 2012, à l'issue de laquelle l'administration a remis en cause la déduction par Ipelia d'un montant de TVA de 241 011 euros ayant grevé des frais supportés dans le cadre de la cession de Vizelia, à savoir une « commission de succès » facturée par la banque Rothschild et des honoraires d'avocat. La société Ipelia a contesté les rappels de TVA et par un arrêt du 15 novembre 2018, la cour administrative d'appel de Paris a annulé le jugement de première instance pour irrégularité mais confirmé sur le fond le rejet de la requête. La société Ipelia se pourvoit en cassation contre cet arrêt.

L'arrêt attaqué comporte deux parties. La cour a d'abord fait application de votre jurisprudence *Société Pfizer Holding France* (CE, 23 décembre 2010, n° 307698, Tab. : RJF 2011, n°301) sur la déductibilité des dépenses exposées par une société holding mixte dans le cadre de la cession de titres d'une filiale. Celle-ci distingue deux catégories de dépenses : les dépenses exposées « *en vue de préparer la cession* » sont en principe déductibles car elles

---

<sup>1</sup> Décret n° 2007-566 du 16 avril 2007 relatif aux modalités de déduction de la taxe sur la valeur ajoutée et modifiant l'annexe II au code général des impôts.

<sup>2</sup> C'est-à-dire une société qui n'est pas une pure holding patrimoniale et qui se livre à des activités économiques à raison desquelles elle est assujéti à la TVA.

sont réputées faire partie des frais généraux de la holding et se rattacher aux éléments constitutifs du prix des opérations relevant de son activité économique, mais l'administration peut remettre en cause la déductibilité si elle établit que l'opération a présenté un caractère purement patrimonial ou que ces dépenses ont été incorporées dans le prix de cession des titres<sup>3</sup> ; à l'inverse, les dépenses « *inhérentes à la transaction elle-même* » sont en principe non déductibles, mais la société est néanmoins en droit de les déduire si elle établit que ces dépenses n'ont pas été incorporées dans le prix de cession. La cour a considéré que les dépenses litigieuses relevaient de la première catégorie mais que l'opération avait présenté un caractère purement patrimonial et que l'administration affirmait sans être contredite que la non-incorporation dans le prix de cession des titres n'était pas démontrée. Dans la seconde partie de l'arrêt, la cour a ensuite refusé de faire application du coefficient de taxation unique égal à 1 que revendiquait la société Ipelia.

1. Nous nous concentrerons essentiellement sur la seconde partie qui fait l'objet de la plupart des moyens du pourvoi, en présentant d'abord plus avant le système du coefficient de taxation.

1.1. Selon l'article 271.I.1 du code général des impôts (CGI), « *la taxe sur la valeur ajoutée qui a grevé les éléments du prix d'une opération imposable est déductible de la taxe sur la valeur ajoutée applicable à cette opération* ». Les modalités de mise en œuvre de ce principe simple doivent être précisées lorsque la société réalise pour partie des opérations entrant dans le champ de la TVA, c'est-à-dire des opérations économiques, et pour partie des opérations hors champ (on dit alors qu'elle est un assujetti partiel) ou pour partie des opérations soumises à TVA et pour partie des opérations exonérées (elle est alors un redevable partiel). Selon l'article 205 de l'annexe II du CGI, « *la taxe sur la valeur ajoutée 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 est lui-même le produit de trois coefficients : le coefficient d'assujettissement, le coefficient de taxation et le coefficient d'admission (article 206-I de l'annexe II). Le coefficient d'assujettissement est égal à la proportion d'utilisation d'un bien ou service pour la réalisation d'opérations imposables, c'est-à-dire qui entrent dans le champ d'application de la TVA (article 206-II). Le coefficient de taxation, pour un bien ou service utilisé concurremment pour la réalisation d'opérations dans le champ et soumises à TVA et d'opérations dans le champ et exonérées, est égal à un ratio avec au numérateur le chiffre d'affaires des opérations imposées et au dénominateur le chiffre d'affaires des opérations dans le champ, qu'elles soient ou non imposées (article 206-III). Enfin, le coefficient d'admission est égal à 1, sauf pour certains biens ou services exclus en tout ou partie du droit à déduction (article 206-IV).

Chacun de ces coefficients est en principe calculé pour chaque bien ou service utilisé par l'assujetti pour les besoins de ses opérations. Toutefois, l'article 206-V-1 de l'annexe II ouvre à l'assujetti un double droit d'option qui lui permet de retenir des coefficients uniques par

---

<sup>3</sup> La cession de titres d'une filiale par une société holding étant toujours, soit une opération hors du champ d'application de la TVA, soit une opération entrant dans le champ d'application lorsque la holding rend à sa filiale des services soumis à la TVA, mais qui est alors exonérée en application de l'article 135.1.f) de la directive TVA du 28 novembre 2006 (CJCE, 29 octobre 2009, *AB SKF*, C-29/08 : RJF 01/10 n° 90).

année civile. Le coefficient d'assujettissement unique (CAU) est calculé « *pour l'ensemble de ses biens et services utilisés concurremment à des opérations imposables et à des opérations non imposables* » et ses modalités de calcul sont déterminées par l'assujetti, « *sous réserve d'en justifier* ». Le coefficient de taxation unique (CTU), lorsqu'il est appliqué par l'assujetti, vaut pour « *l'ensemble de ses biens et services* », et il est renvoyé pour le calcul aux règles habituelles du coefficient de taxation.

Avant d'en venir aux moyens soulevés, notons qu'en toute logique, la cour aurait d'abord dû examiner les prétentions de la société sur le terrain du CTU avant de déterminer si les dépenses litigieuses étaient déductibles prises isolément. L'application du CTU dispense d'examiner pour chaque bien ou service dans quelle mesure il a été utilisé pour des opérations taxées : si la cour avait admis le raisonnement de la société sur le CTU, elle n'aurait donc pas eu à examiner si les sommes versées à la banque d'affaires et à l'avocat étaient déductibles en application de la jurisprudence *Société Pfizer Holding France*<sup>4</sup>.

1.2. La société soutient que la cour a commis une erreur de droit en jugeant qu'elle ne pouvait se prévaloir des dispositions de l'annexe II du CGI relatives au CTU.

La société pointe d'abord à juste titre une erreur de formulation dans le raisonnement de la cour. Celle-ci a affirmé « *qu'il résulte des dispositions précitées du 2° du 1 du V de l'article 206 de l'annexe II au code général des impôts, (...) que le coefficient de taxation unique n'est applicable qu'aux assujettis utilisant des biens et services concurrentement pour la réalisation d'opérations imposables ouvrant droit à déduction et d'opérations imposables n'ouvrant pas droit à déduction* ». C'est le terme « *concurrentement* » qui est de trop. Celui-ci n'est en effet employé par l'annexe II du CGI que pour le CAU<sup>5</sup> et non pour le CTU. Le coefficient de taxation transpose en droit français le « *prorata de déduction* » prévu par les articles 173 à 175 de la directive TVA<sup>6</sup>. Il reprend le mode de calcul prescrit par l'article 174, c'est-à-dire un prorata de chiffre d'affaires. Le mécanisme du CTU fait application d'une faculté ouverte aux Etats membres par l'article 173.2.d), ceux-ci pouvant autoriser les assujettis à opérer la déduction selon la règle du prorata « *pour tous les biens et services utilisés pour toutes les opérations y visées* », au lieu de ne le faire que pour les biens et services utilisés à la fois pour des opérations imposées et des opérations exonérées. Comme l'a confirmé la CJUE dans un

<sup>4</sup> En effet, la mécanique énoncée par la décision *Société Pfizer Holding* découle entièrement d'un raisonnement sur l'utilisation des dépenses grevées de TVA. La cession de titres d'une filiale par une société holding étant soit une opération hors champ, soit une opération exonérée (CJCE, 29 octobre 2009, *AB SKF*, C-29/08 : RJF 01/10 n° 90), les dépenses supportées en amont ne peuvent ouvrir droit à déduction si elles sont en lien avec cette cession, c'est-à-dire notamment si elles sont incorporées dans le prix de cession ; elles ne peuvent être déductibles que si elles peuvent être considérées comme des frais généraux.

<sup>5</sup> A la différence du coefficient de taxation, la directive est muette sur les règles de déduction lorsque le bien ou service est utilisé pour partie pour des opérations en dehors du champ d'application de la TVA. La CJUE juge en conséquence que la détermination des méthodes et des critères de ventilation « *relève du pouvoir d'appréciation des États membres* » mais que ceux-ci, dans l'exercice de ce pouvoir, « *doivent (...) prévoir un mode de calcul reflétant objectivement la part d'imputation réelle des dépenses en amont* » respectivement aux activités imposables et aux activités hors champ (CJCE, 13 mars 2008, *Securenta Göttinger Immobilienanlagen und Vermögensmanagement AG*, C-437/06). Le sujet est traité en droit français par le coefficient d'assujettissement.

<sup>6</sup> Directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée.

arrêt *Mercedes Benz Italia SpA*<sup>7</sup> (14 décembre 2016, C-378/15, §33 à 40) invoqué par la société, lorsqu'il est fait application de cette faculté par un Etat membre, l'application du prorata ne se limite plus aux biens ou services à utilisation mixte. Ceci dispense l'entreprise redevable de s'interroger sur l'affectation de chaque bien ou service.

C'est donc à tort que la cour a restreint l'application du CTU aux biens et services à utilisation mixte. Toutefois, cette erreur ne joue aucun rôle dans la suite de son raisonnement. La cour s'est en effet bornée à relever que la société n'avait réalisé en 2011 que des opérations taxées (prestations de services à son ancienne filiale) et des opérations hors champ (perception de revenus financiers), ce qui ressortait des écritures de la société elle-même et n'est pas contesté devant vous. Elle n'a commis aucune erreur de droit en jugeant qu'en l'absence de réalisation d'opérations exonérées, la société ne pouvait se prévaloir du CTU. Les dispositions du V.1 de l'article 206, relatives au CTU, renvoient en effet aux seules modalités de calcul du coefficient de taxation prévues dans l'hypothèse d'un redevable partiel, réalisant pour partie des opérations exonérées : elles ne sont écrites que pour ouvrir une option de simplification dans une telle situation.

1.3. Vous ne devriez donc accueillir le moyen d'erreur de droit que si vous reteniez également l'autre critique formulée par la société, qui soutient que la cour aurait dû se fonder sur les données de l'année 2010, année au cours de laquelle il n'est pas contesté qu'elle a effectué des opérations exonérées. La requérante considère que le CTU doit être calculé d'après les données de l'année d'utilisation des dépenses en cause, soit 2010 en l'espèce puisque la cession a eu lieu le 23 novembre 2010. A l'inverse, le ministre soutient qu'il faut se baser sur l'année de naissance du droit à déduction, qui en vertu de l'article 271.2 du CGI intervient lorsque la taxe déductible devient exigible chez le redevable, c'est-à-dire lors du paiement des factures qui est intervenu en l'espèce en mai 2011.

Les textes européens et français ne donnent pas d'indication déterminante sur cette question, l'article 206-V de l'annexe II du CGI prévoyant seulement que le CTU est calculé « *par année civile* ». L'arrêt *Związek Gmin Zagłębia Miedziowego w Polkowicach* (CJUE, 8 mai 2019, C-566/17) et les conclusions de l'avocate générale Eleanor Sharpston invoquées par la requérante ne nous paraissent pas déterminants car ils traitent d'une autre question<sup>8</sup>. La société souligne que l'économie générale du droit à déduction repose sur la notion d'utilisation, ce qui est exact. Selon l'article 168 de la directive, le droit à déduction existe « *dans la mesure où les biens et les services sont utilisés pour les besoins de ses opérations taxées* » et le calcul du prorata de déduction découle du principe énoncé par l'article 173, selon lequel pour les biens ou services d'usage mixte, la déduction est proportionnelle à leur utilisation pour des opérations taxées. Comme le résume la CJUE, « *le critère déterminant*

<sup>7</sup> Rendu au sujet des dispositions identiques de la 6<sup>e</sup> directive (article 17.5.d).

<sup>8</sup> Dans cette affaire, la question posée était de savoir si en l'absence d'une réglementation nationale précisant les modalités de calcul du droit à déduction pour des biens ou services acquis en vue de la réalisation à la fois d'activités économiques et d'activités hors champ, la pratique consistant à permettre à l'assujetti de déduire intégralement la TVA afférente était conforme au droit de l'Union. Le passage des conclusions invoqué par la société (§42), au demeurant en contradiction apparente avec la règle énoncée par l'article 167 de la directive selon laquelle « *le droit à déduction prend naissance au moment où la taxe déductible devient exigible* », s'inscrit dans des considérations générales sur le droit à déduction et ne doit pas être surinterprété, d'autant que l'on n'en retrouve aucune trace dans l'arrêt rendu.

*pour la déductibilité de la TVA en amont est l'utilisation des biens ou des services concernés pour des opérations taxées* » (15 décembre 2005, *Centralan Property Ltd*, C-63/04, §54). Toutefois, ni les dispositions ni les arrêts cités ne traitent de la question de l'année de référence et le fait de retenir l'une ou l'autre solution ne nous paraît pas prêter à conséquence au regard de ce principe général de proportionnalité de la déduction à l'utilisation<sup>9</sup> : c'est toujours un ratio de chiffre d'affaires qui est calculé en fonction des opérations de l'assujetti.

La question de l'année de référence n'est d'ailleurs pas spécifique au CTU et se pose dans les mêmes termes pour le calcul de tout coefficient de taxation, puisque l'article 175.1 de la directive dispose que celui-ci « *est déterminé sur une base annuelle* » (cf. aussi le III-3-1° de l'article 206 de l'annexe II, qui parle au numérateur et au dénominateur du « *montant total annuel du chiffre d'affaires* ». La seule différence entre le CT de droit commun et le CTU est que le premier ne doit être calculé que pour les biens et services d'utilisation mixte et pour chacun d'entre eux<sup>10</sup>, alors que le second s'applique à l'ensemble des biens et services quelle que soit leur utilisation. Or il semble que l'administration se fonde de manière générale, pour le calcul du CT, sur l'année au cours de laquelle le droit à déduction est exercé. Selon sa doctrine, « *il convient de prendre en compte pour le calcul du coefficient de taxation le chiffre d'affaires réalisé au cours de l'année considérée* », les opérations devant « *être prises en compte au moment où intervient l'exigibilité* » (BOI-TVA-DED-20-10-20, §50).

De plus, la mécanique de fixation du CT, qui passe par la fixation d'un CT provisoire avant d'établir le CT définitif, invite à raisonner selon cette logique calendaire. Selon l'article 175.2 de la directive, « *le prorata provisoirement applicable pour une année est celui calculé sur la base des opérations de l'année précédente* » et l'article 175.3 prévoit que « *la fixation du prorata définitif, qui est déterminé pour chaque année au cours de l'année suivante, entraîne la régularisation des déductions opérées suivant le prorata appliqué provisoirement* ». Ces dispositions sont transposées en droit interne par le V-2 de l'article 206 de l'annexe II, qui prévoit que les coefficients « *sont définitivement arrêtés avant le 25 avril de l'année suivante* ». La doctrine de l'administration indique que la constatation de la valeur définitive des coefficients « *implique de connaître, en fin d'année, le montant exact du chiffre d'affaires résultant de l'activité considérée* »<sup>11</sup>.

Tout ceci n'est pas forcément incompatible avec un raisonnement fondé sur l'année d'utilisation, mais le raisonnement basé sur l'exercice du droit à déduction conduit à une pratique plus simple pour l'entreprise et l'administration. Lorsque l'entreprise sollicite le bénéfice du droit à déduction, on sait par construction quelle est l'année au titre duquel il est demandé, alors que l'année d'utilisation des dépenses pourrait prêter à discussion, par exemple pour des biens dont l'utilisation effective serait postérieure à l'acquisition ou des services fournis de manière continue. Or la simplicité est un objectif reconnu par le droit de l'Union en matière de TVA (cf. par exemple l'arrêt *Mercedes Benz* précité, §43). Il existe un risque qu'une société choisisse délibérément de retarder le paiement afin d'appliquer le

<sup>9</sup> Cf. sur cette formule l'arrêt *Mercedes Benz* précité, §41 et 42.

<sup>10</sup> Le ratio peut en effet différer selon le secteur d'activité, lorsque l'assujetti a décomposé son activité en secteurs distincts en application de l'article 209 de l'annexe II (III-3-2° de l'article 206 de l'annexe II).

<sup>11</sup> Instruction n° 12-002-M0 du 19 janvier 2012, NOR : BCR Z 12 00003 J, §1.2.3.

coefficient de taxation d'une année dont les ratios lui seraient plus favorables, mais ce risque nous paraît limité car dans la plupart des entreprises, ces ratios varient peu d'une année sur l'autre. Vous écarterez donc ce moyen d'erreur de droit.

**2. Les autres moyens ne vous retiendront pas :**

- La société soutient que la cour a dénaturé les pièces du dossier en écartant le moyen qu'elle avait présenté à titre subsidiaire, tiré de ce que les dépenses litigieuses auraient servi non seulement à préparer la cession de la filiale mais aussi à continuer à lui rendre des services après la cession. S'il ressort en effet des pièces du dossier que le cessionnaire a souhaité que la holding continue de rendre des services techniques à son ancienne filiale après la cession, nous ne comprenons pas plus que les juges du fond en quoi ce sont les sommes versées à la banque d'affaires et au cabinet d'avocats qui ont permis la poursuite de ces liens.

- S'agissant de la première partie de l'arrêt, il est soutenu que la cour aurait dénaturé les écritures de la société en relevant qu'elle affirmait elle-même que l'opération présentait un caractère patrimonial. Ce motif présente cependant un caractère surabondant puisque dans le cadre de la jurisprudence *Société Pfizer Holding France*, les dépenses ne sont pas déductibles dès lors que l'opération présente un caractère patrimonial ou qu'il est établi qu'elles ont été incorporées dans le prix de cession, motif que la cour avait également énoncé et qui n'est pas critiqué.

**PCMNC au rejet du pourvoi.**