

**N° 390874**

**Société Le Parc de la Touques**

**3<sup>ème</sup> et 8<sup>ème</sup> chambres réunies**

**Séance du 12 septembre 2016**

**Lecture du 5 octobre 2016**

## **CONCLUSIONS**

### **M. Vincent Daumas, rapporteur public**

Nous vous avons déjà entretenu, il y a deux ans, des modalités de déduction de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) grevant les achats des établissements d'hébergement pour personnes âgées dépendantes (les EHPAD) – nous faisons référence à l'affaire ayant donné lieu à votre décision du 20 octobre 2014 *Société « La Galicia »* (n° 364715, aux tables du Recueil, RJF 1/2015 n° 19). De nombreux litiges portant sur cette question restent pendants devant les tribunaux administratifs et les cours administratives d'appel. La présente affaire sera peut-être l'occasion de résoudre la plupart d'entre elles...

Nous vous le disions il y a deux ans, les EHPAD fournissent trois types de prestations aux personnes âgées qu'ils accueillent : en premier lieu, des prestations d'hébergement et de restauration ; en deuxième lieu, des prestations d'assistance à la dépendance ; en troisième lieu, des prestations de soins. Toutes ces opérations relèvent du champ d'application de la TVA. Mais celles de la troisième catégorie, les prestations de soins, sont exonérées de taxe en application des dispositions du 1<sup>er</sup> du 4 de l'article 261 du code général des impôts (CGI). Or vous savez qu'en vertu de l'article 271 du même code, une personne assujettie à la TVA ne peut déduire la taxe ayant grevé, en amont, l'achat des biens ou services qu'elle utilise pour la réalisation d'une opération lorsque cette opération est exonérée de TVA. C'est ce qui rend la situation des EHPAD au regard de cette taxe un peu complexe.

La question posée par la présente affaire se présente différemment de celles tranchées dans l'affaire *La Galicia*. Dans cette affaire, l'administration avait remis en cause la sectorisation de son activité que la société avait prétendu mettre en œuvre en distinguant, d'un côté, un secteur « soins » exonéré de taxe, pour lequel elle n'avait opéré aucune déduction ; et de l'autre, un secteur « hébergement, restauration et dépendance », pour lequel elle avait entièrement déduit la taxe supportée en amont. L'administration avait considéré que les trois types de prestations rendues par la société étaient trop imbriquées pour pouvoir faire l'objet d'une sectorisation, la plupart des immobilisations, biens et services acquis par la société étant utilisés concurremment pour la réalisation de ces différentes prestations. En conséquence, l'administration avait fait application des dispositions relatives aux redevables partiels de la TVA, prévoyant que les dépenses effectuées concurremment pour la réalisation des opérations exonérées et des opérations taxées n'ouvrent droit à la déduction de la TVA qui les grève qu'à hauteur d'un prorata – celui égal au rapport entre le chiffre d'affaires résultant des opérations ouvrant droit à déduction et la totalité du chiffre d'affaires résultant des opérations entrant dans le champ de la TVA. Vous aviez écarté les moyens d'insuffisance de motivation et d'erreur de droit dirigés contre l'arrêt de la cour administrative d'appel, qui avait confirmé la

position de l'administration, compte tenu des critères exigeants auxquels est soumise la sectorisation des activités d'une entreprise au regard de la TVA (voyez sur ce dernier point CE section, 4 janvier 1974, Société General Foods France, n° 87555, au Recueil p. 4 et au Dupont p. 63 ; CE plénière, 7 mars 1979, M. N..., n° 07544, au Recueil et à la RJF 4/1979 n° 212).

La présente affaire a plus ou moins le même point de départ mais aboutit à une question différente. Est de nouveau en cause la question de l'applicabilité du prorata de déduction à des dépenses qui, fonctionnellement, ont été engagées pour la réalisation des différents types de prestations fournies par les EHPAD – il s'agit de dépenses d'administration générale, de fonctionnement et d'entretien général des bâtiments exploités par la société « Le Parc de la Touques ». L'administration fiscale, à la suite d'un contrôle réalisé sur la période du 1<sup>er</sup> janvier 2004 au 31 juillet 2007<sup>1</sup>, a remis en cause la sectorisation pratiquée par la société et fait application du prorata de TVA. Toutefois, devant la cour administrative d'appel, la société ne se bornait pas à soutenir que son activité devait être sectorisée. Elle faisait également valoir, pour échapper à l'application du prorata, que l'ensemble des dépenses en litige présentaient un lien direct avec des opérations soumises à la TVA, dès lors qu'elles ne pouvaient légalement être répercutées dans le prix de revient de ses prestations de soins, exonérées, et l'étaient au contraire dans le prix des autres prestations, taxées, fournies à ses pensionnaires. La cour administrative d'appel a cependant écarté cette argumentation, par une motivation ramassée, en jugeant que le prorata de déduction devait s'appliquer « sans que puissent y faire obstacle les circonstances que (...) les dépenses en lien avec les prestations d'hébergement et de prise en charge de la dépendance ne sont pas prises en compte dans le forfait soins et (...) que les règles comptables et budgétaires posées pour les [EHPAD] contraignent [la société] à tenir une comptabilité analytique distincte pour chacune des prestations dépendance, hébergement et de soins ».

Ce motif est critiqué par des moyens d'erreur de droit et d'insuffisance de motivation, qui, à notre avis, sont tous les deux fondés.

La motivation retenue par la cour, non seulement est brève, mais surtout réduit abusivement la portée de l'argumentation qui lui était soumise. La société ne bornait pas son argumentation à la question du mode de financement de son activité de soins, ni à celle des règles de tenue de sa comptabilité. Elle faisait valoir qu'en application des dispositions législatives et réglementaires du code de l'action sociale et des familles, les dépenses litigieuses se trouvaient incorporées dans les tarifs afférents à l'hébergement et à la dépendance, soumis à la TVA, et non dans le prix des soins, exonérés de taxe.

Quant au moyen d'erreur de droit soulevé, il invite à s'interroger sur le bien-fondé de l'argumentation soumise à la cour.

Il faut d'abord admettre que les dispositions du code de l'action sociale et des familles (CASF) sont bien dans le sens qu'indique la société requérante. En vertu de son article R. 314-158, les prestations que fournit un EHPAD comportent trois tarifs journaliers distincts, l'un afférent à l'hébergement, un autre à la dépendance, le troisième aux soins. Le détail de ces différents tarifs est donné par les articles R. 314-159 et suivants du code. Au vu de ces dispositions, complétées par les annexes 3-1 à 3-4 du code, les dépenses litigieuses

---

<sup>1</sup> Donc avant l'entrée en vigueur du 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, alors que s'appliquaient encore les dispositions relatives au prorata de déduction.

apparaissent prises en compte pour le calcul du tarif « hébergement » – rappelons qu’il s’agit de dépenses d’administration générale, de fonctionnement et d’entretien général des bâtiments. Ce qui est certain, à tout le moins, c’est qu’elles ne peuvent être prises en compte pour le calcul du tarif « soins », lequel n’inclut que des dépenses limitativement énumérées correspondant toutes à des prestations médicales et paramédicales.

La société nous paraît donc soutenir à raison que les dépenses litigieuses ont été répercutées dans le prix d’opérations soumises à la TVA. Pour autant, elle admet bien volontiers, rejoignant sur ce point l’administration, que ces mêmes dépenses, par leur caractère transversal, ont concouru à l’accomplissement de l’ensemble de son activité. Donc que les biens ou services correspondants à ces dépenses ont été utilisés concurremment pour la réalisation d’opérations imposables et d’opérations exonérées. Il faut bien qu’elle dispose de bâtiments, d’eau, d’électricité pour dispenser des soins aux personnes accueillies...

Toute la question est de savoir, lorsque l’approche financière – fondée sur la répercussion des dépenses engagées dans les prix des opérations réalisées – et l’approche fonctionnelle – fondée sur l’utilisation des biens et services acquis pour la réalisation des mêmes opérations – aboutissent à des résultats différents, laquelle doit prédominer.

La réponse n’est pas absolument évidente au vu des textes. Lorsqu’il s’agit d’énoncer les conditions de déduction de la TVA, ils font référence, alternativement, à la taxe ayant grevé les éléments du prix d’une opération imposable – approche financière – ou à l’utilisation des biens et services grevés de taxe pour les besoins d’opérations imposables – approche fonctionnelle. Cette ambiguïté affecte aussi bien les textes nationaux que les textes européens relatifs à la TVA – ce qui ne doit pas étonner, les premiers assurant la transposition des seconds. Un indice, tout de même, va dans le sens de la prédominance de l’approche financière : c’est à celle-ci que renvoient clairement les dispositions tout à fait générales du 1<sup>er</sup> du I de l’article 271 du CGI, qui reprennent aujourd’hui celles de l’article 1<sup>er</sup> de la directive 2006/112/CE<sup>2</sup>, lesquelles affirment le principe du droit à la déduction de la taxe supportée en amont ; alors que les dispositions qui se réfèrent à l’utilisation des biens et services sont celles relatives aux modalités d’exercice de la déduction – voyez notamment les dispositions du 1<sup>er</sup> du II de l’article 271, transposant celles de l’article 168 de la directive – ou celles relatives au prorata de déduction – voyez les dispositions du 1<sup>er</sup> de l’article 273 du CGI et celles de l’article 219 de son annexe II, transposant celles de l’article 173 de la directive.

C’est bien ainsi que raisonne la Cour de justice de l’Union européenne. Vous savez que, pour apprécier l’étendue du droit à déduction de la TVA supportée en amont, la Cour manie la notion, purement jurisprudentielle, de « lien direct et immédiat ». Elle juge à cet égard que « l’existence du droit à déduction est déterminée en fonction des opérations en aval auxquelles les opérations en amont sont affectées. Ainsi, ledit droit existe dans le cas où l’opération en amont soumise à la TVA se trouve en lien direct et immédiat avec une ou plusieurs opérations en aval ouvrant droit à déduction. Si tel n’est pas le cas, il y a lieu d’examiner si les dépenses effectuées pour acquérir des biens ou des services en amont font partie des frais généraux liés à l’ensemble de l’activité économique de l’assujetti. Dans l’un ou l’autre cas, l’existence d’un lien direct et immédiat présuppose que le coût des prestations en amont est incorporé respectivement dans le prix des opérations particulières en aval ou dans le prix des biens ou des services fournis par l’assujetti dans le cadre de ses activités économiques » : voyez CJCE 29 octobre 2009, Skatteverket c/ AB SKF, aff. C-29/08,

---

<sup>2</sup> Directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée.

point 60. Ce raisonnement est valable quelle que soit la raison pour laquelle certaines des opérations effectuées en aval par l'assujetti n'ouvrent pas droit à déduction – qu'il s'agisse, donc, d'opérations situées en dehors du champ d'application de la taxe ou incluses dans son champ d'application mais exonérées. Et l'un des apports de l'arrêt *AB SKF* consiste précisément à faire application de ce raisonnement à une hypothèse dans laquelle l'assujetti – une société holding s'immisçant dans la gestion de ses filiales – était redevable partiel de la TVA, certaines de ses opérations se trouvant exonérées. Vous avez ensuite repris cette jurisprudence à votre compte (voyez notamment CE 23 décembre 2010, Société Pfizer Holding France, n° 307698, au Recueil et à la RJF 3/2011 n° 301).

Ainsi la Cour de justice se réfère de manière privilégiée, pour apprécier l'existence d'un lien direct et immédiat avec une opération d'aval ouvrant droit à déduction, à l'incorporation des dépenses grevées de taxe au prix de cette opération – donc à l'approche financière. Il nous semble possible d'en déduire qu'en cas de conflit avec l'approche fonctionnelle, fondée sur l'utilisation des biens ou services grevés de taxe, c'est la première qui doit prédominer. A vrai dire, nous sommes persuadé que, dans la très grande généralité des cas, il n'y a pas d'opposition entre ces deux approches, pour la bonne raison qu'il est très difficile de déterminer avec précision quels éléments concourent à la formation du prix de l'opération effectuée en aval, et donc d'affirmer si oui ou non telle ou telle dépense d'acquisition d'un bien ou d'un service a été répercutée dans ce prix. Ainsi, dans la plupart des cas, l'approche financière, si elle est le principe, est en réalité inopérante en pratique – et il faut mettre en œuvre l'approche fonctionnelle pour apprécier le droit à déduction. Mais on se trouve, dans le cas très particulier des EHPAD, en présence d'un secteur économique administré, dans lequel la formation du prix des prestations exonérées ou non exonérées est précisément réglementée. L'approche financière retrouve toute son opérance et il y a lieu d'en faire application.

Nous croyons donc qu'un EHPAD a le droit de déduire intégralement la TVA qui a grevé des dépenses d'administration générale ou de fonctionnement et d'entretien général de ses bâtiments, dès lors que ces dépenses sont répercutées dans le prix de ses seules opérations taxées, à l'exclusion du tarif afférent aux soins. Et cela, alors même que les biens et services correspondant à ces dépenses seraient aussi utilisés pour la réalisation de ses prestations de soins qui sont exonérées.

Nous avons bien conscience qu'en pratique, cela devrait réduire à rien le recours au prorata pour apprécier l'étendue des droits à déduction des EHPAD. Et, du même coup, résoudre dans un sens défavorable à l'administration fiscale la plupart des litiges actuellement pendants devant les tribunaux et les cours. Mais la solution que nous proposons nous paraît solide au regard de la jurisprudence de la Cour de justice – et nettement plus satisfaisante du point de vue de la neutralité de la TVA que l'application du prorata.

Si vous nous suivez vous accueillerez le moyen tiré de ce que la cour a commis une erreur de droit en jugeant sans incidence sur la question de la déduction de la TVA ayant grevé les dépenses d'administration générale et de fonctionnement et d'entretien général des bâtiments d'un EHPAD la circonstance que ces dépenses sont intégralement incorporées dans les tarifs de ses prestations d'hébergement et d'assistance à la dépendance, qui sont soumises à cette taxe.

Par ces motifs nous concluons dans le sens qui suit :

1. Annulation de l'arrêt attaqué ;

2. Renvoi de l'affaire à la cour administrative d'appel ;
3. Mise à la charge de l'Etat d'une somme de 3 000 euros au titre des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.