

N° 364715
Société La Galicia

N° 367433
Société SCPR

3^e et 8^e sous-sections réunies
Séance du 29 septembre 2014
Lecture du 20 octobre 2014

CONCLUSIONS

Vincent DAUMAS, rapporteur public

Les deux pourvois appelés posent des questions communes à un grand nombre d'affaires actuellement pendantes devant les tribunaux administratifs et les cours administratives d'appel. Ces questions sont relatives à l'application de la taxe sur la valeur ajoutée aux opérations réalisées par les établissements d'hébergement pour personnes âgées dépendantes (EHPAD). Vous savez que ces établissements 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^{er} du 4 de l'article 261 du code général des impôts. 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 la TVA un peu complexe. A ceci s'ajoute que le a de l'article 279 du CGI prévoit l'application du taux réduit de TVA pour certaines des prestations fournies par ces établissements.

1. Le pourvoi de la société La Galicia porte sur les modalités selon lesquelles un EHPAD peut déduire la taxe qu'il a supportée en amont.

Cette société a prétendu identifier, au sein de l'activité de son établissement, des secteurs distincts en matière de TVA : d'un côté, un secteur « soins » exonéré de taxe, pour lequel elle n'a opéré aucune déduction ; de l'autre, un secteur « hébergement, restauration et dépendance », pour lequel elle a entièrement déduit la taxe supportée en amont. A la suite d'une vérification de comptabilité portant sur la période du 1^{er} janvier 2006 au 30 novembre 2008, l'administration fiscale a remis en cause cette façon de faire. Elle a considéré, en substance, que les prestations de soins, d'assistance à la dépendance et d'hébergement 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, elle a regardé la société comme un redevable partiel

de la TVA et, en ce qui concerne les dépenses exposées pour l'acquisition de ces immobilisations, biens et services utilisés concurremment pour la réalisation de ses opérations exonérées et de ses opérations taxées, elle lui a appliqué les dispositions du CGI qui, dans ce cas, prévoient que seule une fraction de la TVA d'amt est déductible – fraction égale à la part du chiffre d'affaires résultant des opérations ouvrant droit à déduction, c'est-à-dire en général les opérations taxées, dans la totalité du chiffre d'affaires résultant des opérations entrant dans le champ de la TVA. Enfin, pour le calcul de cette fraction, l'administration a inclus au dénominateur le « forfait de soins » versé à l'EHPAD par l'assurance maladie au titre des soins fournis à ses résidents.

Précisons que la période vérifiée est à cheval de part et d'autre du 1^{er} janvier 2008, ce qui a conduit l'administration à faire application de deux états successifs des textes puisque, à cette date, est entré en vigueur le décret du 16 avril 2007 qui a procédé à la refonte des modalités de déduction de la TVA¹. Le mécanisme de proratisation dont nous avons décrit la substance a vu ses modalités précisées et sa dénomination modifiée : avant le 1^{er} janvier 2008 s'appliquait le « prorata de déduction » ; depuis lors est calculé un « coefficient de taxation » qui doit être combiné à deux autres coefficients (coefficient d'assujettissement et coefficient d'admission) pour déterminer dans quelle mesure un assujetti peut déduire la TVA d'amt ayant grevé l'acquisition d'un bien ou d'un service. Toutefois, cela ne change pas les questions posées par le litige, ni les réponses qu'il faut y apporter. Par souci de simplification, nous ne parlerons plus par la suite, pour reprendre les termes utilisés par les directives TVA², que du « prorata de déduction ».

Les rectifications effectuées par l'administration ont été contestées par la société. La cour administrative d'appel de Bordeaux, saisie du litige, a donné raison à l'administration, d'une part, sur le refus de sectoriser l'activité de l'EHPAD – donc corrélativement en admettant le principe de l'application d'un prorata de déduction, d'autre part, sur l'inclusion au dénominateur du prorata du « forfait de soins ».

1.1. La société soulève, à l'encontre des motifs par lesquels la cour a admis le principe de l'application du prorata, un moyen d'insuffisance de motivation et un moyen d'erreur de droit.

Le moyen d'insuffisance de motivation n'est pas sérieux – observons que l'ensemble de l'arrêt est très soigneusement et solidement motivé.

Le moyen d'erreur de droit revient à contester l'application du prorata de déduction, au motif qu'il serait contraire au principe de neutralité de la taxe qui découle des directives européennes sur la TVA. La société, toutefois, ne conteste pas que la TVA d'amt qu'elle a cherché à déduire avait grevé l'acquisition de biens et services à usage « mixte », c'est-à-dire qui n'ont pas été utilisés exclusivement pour la réalisation d'opérations taxées. Concrètement, ces biens et services ont été utilisés, pour une faible partie peut-être mais en partie au moins, en vue de la fourniture de prestations de soins. La société n'est donc pas fondée à soutenir que le principe de neutralité de la taxe impliquerait, dans une telle hypothèse, la déduction en

¹ 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.

² « Sixième directive » 77/388/CE du Conseil du 17 mai 1977, articles 17 § 5 et 19 puis, depuis le 1^{er} janvier 2008, directive 2006/112/CE du Conseil relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, articles 173 à 175.

totalité de la taxe d'amont puisque les directives européennes elles-mêmes prévoient, dans ce cas, l'application du prorata. Ce prorata de déduction n'est peut-être qu'un outil qui ne reflète qu'imparfaitement la quote-part de TVA déductible mais c'est l'outil choisi par le législateur européen pour assurer, autant que possible, la neutralité de la taxe.

Si l'on veut donner une portée utile au moyen d'erreur de droit soulevé, il faut le lire comme contestant le raisonnement tenu par la cour pour refuser à la société la possibilité de sectoriser son activité au regard de la TVA. Mais sous cet angle aussi le moyen nous semble devoir être écarté.

Votre jurisprudence admet la sectorisation en matière de TVA lorsque trois critères sont remplis : les secteurs doivent correspondre à des cycles d'opérations distincts, mettant en œuvre des moyens d'exploitation (personnel, matériels) distincts et donnant lieu à la passation d'écritures distinctes en comptabilité (sur ces critères, dont le dernier résulte de la lettre même des dispositions du CGI qui prévoient la sectorisation³, voyez CE section, 4 janvier 1974, Société General Foods France, n° 87555, au Recueil p. 4 et au Dupont p. 63). Vous n'avez jamais pris position, jusqu'à présent, sur le cas d'un EHPAD. Toutefois, vous avez déjà examiné le cas, assez proche, d'une clinique exploitée par un médecin, au sein de laquelle celui-ci avait installé son cabinet où il exerçait son activité libérale ; vous avez refusé d'y distinguer deux secteurs en matière de TVA, au motif que les prestations proprement médicales et les prestations d'hébergement, de surveillance et de soins infirmiers étaient complémentaires et constituaient une seule et même entreprise (CE plénière, 7 mars 1979, M. N..., n° 07544, au Recueil et à la RJF 4/1979 n° 212).

En l'espèce, la cour a relevé que les biens et services restant en litige servaient de manière transversale à l'accueil des personnes âgées et qu'ils étaient utilisés concurremment pour la réalisation des différentes prestations d'hébergement, d'assistance à la dépendance et de soins effectuées de manière complémentaire par l'établissement. Elle en a déduit que la société ne pouvait prétendre distinguer, dans ces différentes prestations, autant de secteurs pour l'application des dispositions du CGI relatives à la déduction de la TVA. Ce raisonnement, par lequel la cour a fait application des critères dégagés par votre jurisprudence, est exempt d'erreur de droit⁴.

1.2. Nous en venons aux critiques du pourvoi relatives à la question de l'inclusion, au dénominateur du prorata de déduction, du « forfait de soins ».

Là non plus, le moyen d'insuffisance de motivation soulevé n'est pas sérieux.

Les moyens d'erreur de droit et d'erreur de qualification juridique des faits sont plus substantiels. A l'appui de ces moyens, la société fait valoir que le montant du « forfait de soins » ne couvre pas l'intégralité des coûts exposés par l'EHPAD pour la fourniture de soins aux personnes hébergées. Son caractère forfaitaire conduirait ainsi à l'assimiler à une subvention non directement liée au prix des prestations fournies à ces personnes, de sorte qu'il n'entrerait pas dans l'assiette de la TVA et ne pourrait, par voie de conséquence, être pris en compte dans le chiffre d'affaires figurant au dénominateur du prorata.

³ Article 213 de son annexe II et, depuis le 1^{er} janvier 2008, article 209 de cette même annexe.

⁴ Voir dans le même sens, à propos d'un EHPAD, CAA Nantes, 31 mai 2010, SARL La Barillière, n° 09NT00122, C+, RJF 10/2010 n° 894.

Disons tout de suite que ces moyens doivent être écartés, compte tenu d'un arrêt rendu récemment par la Cour de justice de l'Union européenne. Celle-ci, interrogée par la cour administrative d'appel de Versailles, qui était saisie d'un litige similaire, a dit pour droit que les directives européennes relatives à la TVA doivent être interprétées en ce sens qu'un versement forfaitaire tel que le « forfait soins » constitue la contrepartie des prestations de soins effectuées à titre onéreux par un EHPAD au profit de ses résidents et relève, à ce titre, du champ d'application de la TVA (CJUE 27 mars 2014, SARL Le Rayon d'Or, aff. C-151/13, RJF 6/2014 n° 648).

La solution nous paraît difficilement contestable, compte tenu des caractéristiques du « forfait de soins ». La loi elle-même établit un lien direct entre le versement de ce forfait et les prestations de soins rendues par les EHPAD puisqu'elle prévoit, à l'article L. 174-7 du code de la sécurité sociale, que les dépenses de soins médicaux dispensés dans les EHPAD sont supportées par les régimes d'assurance maladie ou au titre de l'aide sociale. Et il résulte des dispositions du code de l'action sociale et des familles relatives à la fixation du « forfait de soins »⁵ que celui-ci, qui est une dotation budgétaire annuelle globale destinée à financer les dépenses de soins de chaque EHPAD, est calculé en fonction du nombre de résidents accueillis par l'établissement, de leur degré de dépendance et d'un tarif journalier afférent aux soins, arrêté annuellement pour chaque établissement, qui reflète le coût des prestations médicales et paramédicales rendues aux résidents.

La cour administrative d'appel, qui a anticipé la réponse de la Cour de justice de Luxembourg, n'a donc commis ni erreur de droit ni erreur de qualification juridique des faits en jugeant que le « forfait de soins » perçu par l'établissement entrerait dans le champ de la TVA et devait être inclus au dénominateur du prorata de déduction – tout en étant, bien évidemment, exclu de son numérateur puisqu'il correspond à des opérations exonérées.

Le dernier moyen du pourvoi, tiré d'une erreur de droit au regard de l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales, n'est à l'évidence pas fondé.

En conséquence, vous rejetterez le pourvoi de la société La Galicia.

2. Le pourvoi de la société SCPR pose les mêmes questions que celles que nous venons d'examiner. S'y ajoute une question supplémentaire relative au champ d'application du taux réduit de TVA.

La société SCPR avait inclus, dans le prix de journée facturé à ses résidents au titre de ses prestations d'hébergement et d'assistance à la dépendance, le prix de prestations de blanchissage des effets personnels et celui de la fourniture de protections absorbantes. Et elle avait appliqué à l'ensemble le taux réduit de TVA. A l'issue d'une vérification de comptabilité portant sur la période du 1^{er} janvier 2006 au 30 avril 2009, l'administration fiscale a remis en cause le taux réduit appliqué aux prestations de blanchissage et à la fourniture de protections absorbantes pour lui substituer le taux normal. Les rappels de TVA découlant de cette rectification ont été contestés, entre autres, jusque devant la cour

⁵ Voir l'article L. 314-2 du CASF et ses dispositions réglementaires d'application : plus particulièrement les articles R. 314-158, R. 314-161 et suivants, R. 314-85 et R. 314-86.

administrative d'appel de Bordeaux – là encore – qui a rejeté les prétentions de la société. Cette dernière se pourvoit en cassation.

Pour rejeter les conclusions de la société, la cour administrative d'appel a cité les dispositions du a de l'article 279 du CGI⁶. Elles prévoyaient alors l'application du taux réduit, d'une part, à la fourniture de logement et de nourriture dans les maisons de retraite, d'autre part, « aux prestations exclusivement liées (...) à l'état de dépendance des personnes âgées (...) hébergées dans ces établissements et qui sont dans l'incapacité d'accomplir les gestes essentiels de la vie quotidienne ». La cour a jugé que seules les prestations fournies à des personnes relevant des groupes 1 à 5 de la grille nationale AGGIR⁷, qui évalue les différents degrés de dépendance, étaient susceptibles de bénéficier du taux réduit en application de ces dispositions. Elle a exclu, en revanche, que puissent bénéficier de ce taux des prestations fournies aux personnes relevant du groupe 6, ce groupe correspondant à des personnes autonomes ayant conservé la capacité d'accomplir les actes essentiels de la vie courante. Puis la cour a relevé que la société n'avait pas distingué en comptabilité les prestations fournies à ses résidents selon qu'ils étaient classés dans les groupes 1 à 5 ou dans le groupe 6. Elle en a déduit que l'administration était fondée à appliquer le taux normal à l'ensemble des prestations litigieuses.

Ces motifs sont critiqués par deux moyens d'erreur de droit qui sont assez sommairement argumentés.

2.1. Selon le premier, la cour a commis une erreur de droit en déduisant des dispositions de l'article 279 du CGI que la société ne pouvait bénéficier du taux réduit à raison de l'ensemble des fournitures de protections absorbantes et des prestations de blanchissage des effets personnels, indépendamment du degré de dépendance de ses résidents.

Ce moyen doit être écarté. Vous savez que les dispositions qui définissent le champ d'application du taux réduit de TVA doivent recevoir une interprétation stricte puisqu'il s'agit de dispositions dérogatoires au taux normal qui, comme son nom l'indique, est le taux de droit commun (voyez CE 21 octobre 2013, M. A..., n° 358183, aux tables du Recueil, RJF 1/2014 n° 18). Ici, de surcroît, la lettre même de ces dispositions est restrictive puisqu'elles ne mentionnent que les prestations « exclusivement liées (...) à l'état de dépendance des personnes âgées (...) qui sont dans l'incapacité d'accomplir les gestes essentiels de la vie quotidienne ». En excluant que des prestations fournies à des personnes autonomes, capables d'accomplir les actes essentiels de la vie courante, puissent bénéficier de ces dispositions, la cour n'a fait que se conformer à la lettre même du texte.

Relevons qu'il faut se garder de toute lecture *a contrario* de l'arrêt attaqué.

D'une part, la cour n'a pas jugé que les prestations de blanchissage des effets personnels fournies à certains des résidents des EHPAD pouvaient bénéficier du taux réduit. Cela ne nous paraîtrait pas du tout évident : même s'il est certain que l'entretien courant des vêtements est plus lourd pour une personne dépendante, il reste difficile de qualifier cet

⁶ Dispositions reprises depuis lors au C de l'article 278-0 bis du CGI.

⁷ Grille prévue par les dispositions des articles L. 232-2 et R. 232-3 du code de l'action sociale et des familles, et décrite par les annexes 2-1 et 2-2 à ce code.

entretien de prestation exclusivement liée à l'état de dépendance de personnes dans l'incapacité d'accomplir les gestes essentiels de la vie quotidienne.

D'autre part, la cour n'a pas non plus jugé que toutes les protections absorbantes fournies aux résidents relevant des groupes 1 à 5 pouvaient bénéficier du taux réduit de TVA. Là non plus, cela ne nous paraîtrait pas évident, pour deux raisons. D'abord parce que la fourniture de ces protections constitue, en première analyse, une livraison de biens et non une prestation de services, sauf à en faire l'accessoire d'une prestation d'assistance à l'hygiène corporelle. Ensuite parce que, d'après les dispositions du code de l'action sociale et des familles qui définissent la grille AGGIR, toutes les personnes relevant des groupes 1 à 5 ne requièrent pas forcément des prestations d'aide à « l'hygiène de l'élimination » – pour reprendre les termes de cette grille.

La cour n'a pas pris position sur ces questions. Encore une fois, elle s'est bornée à juger que des prestations fournies à des personnes autonomes capables d'accomplir les actes essentiels de la vie courante ne pouvaient pas bénéficier du taux réduit en application du a de l'article 279 du CGI. En écartant le moyen d'erreur de droit soulevé par le pourvoi sur ce point, vous ne validerez que ce raisonnement.

2.2. Le deuxième moyen d'erreur de droit soulevé par le pourvoi reproche à la cour d'avoir admis l'application du taux normal à l'ensemble des prestations litigieuses, en l'absence de distinction, dans sa comptabilité, entre les prestations susceptibles de bénéficier du taux réduit et celles qui ne pouvaient y prétendre.

Mais sur ce point votre jurisprudence est constante : vous jugez que lorsqu'un redevable de la TVA réalise des affaires soumises à des taux différents et tient une comptabilité qui ne permet pas de distinguer entre ces différentes catégories d'affaires, le taux le plus élevé s'applique sur la totalité de son chiffre d'affaires (voir CE 1^{er} décembre 1982, M. M..., n° 25071, aux tables du Recueil, RJF 2/1983 n° 205 ; CE 20 novembre 2002, SARL New Sport, n° 221440, inédite au Recueil, RJF 2/2003 n° 222 ; CE 30 décembre 2009, SA PGL Aventures, n° 301077, aux tables du Recueil sur un autre point, RJF 4/2010 n° 342).

2.3. S'agissant des autres moyens du pourvoi, compte tenu de ce que nous avons dit dans l'affaire précédente, vous devrez les écarter.

Et par ces motifs nous concluons au rejet des deux pourvois.