

FCTVA et établissement d'hébergement pour personnes âgées dépendantes

Lire les conclusions de :

Cathy Schmerber

Conclusions du rapporteur public

Lire les commentaires de :

Christelle Bouguillon

Les personnes âgées dépendantes sont-elles sources de valeur ajoutée pour les communes ?

DÉCISION DE JUSTICE

CAA Lyon, 3ème chambre – N° 09LY00901 – Ministre de l'Intérieur c/ commune de Pontgibaud – 14 décembre 2010 – C [↗](#)

INDEX

Mots-clés

FCTVA, TVA, Livraison à soi-même, Mise à disposition d'un tiers, Logement foyer

Rubriques

Institutions et collectivités publiques

Résumé Conclusions du rapporteur public Note universitaire

Résumé

- ¹ Les dépenses d'investissements relatives à un établissement d'hébergement pour personnes âgées dépendantes peuvent donner lieu à l'attribution du FCTVA même si la commune a bénéficié à tort du mécanisme de livraison à soi-même du 7° de l'article 257 du code général des impôts (CGI).
- ² La commune de Pontgibaud avait édifié un établissement d'hébergement pour personnes âgées dépendantes et avait bénéficié de la TVA au taux réduit de 5.5%, applicable en matière de livraison à soi-même d'immeuble pour la réalisation de logements foyers en vertu du 7° de l'article 257 du code général des impôts. Les logements foyers entrant dans le champ de la livraison à soi-même doivent être regardés comme une mise à disposition au profit d'un tiers non bénéficiaire du FCTVA au sens de l'article L1615-7 du code général des collectivités territoriales qui prévoit que « les immobilisations cédées ou mises à disposition au profit d'un tiers ne figurant pas au nombre des collectivités ou établissements bénéficiaires du FCTVA ne peuvent donner lieu à une attribution dudit fonds ». Les dépenses d'investissements relatives à ces établissements sont donc en principe exclues du FCTVA.
- ³ En l'espèce, les personnes résidant dans l'établissement d'hébergement pour personnes âgées dépendantes acquittent un prix de journée arrêté par le président du Conseil général du Puy-de-Dôme et ne sont pas locataires à titre privatif d'un logement. L'établissement ne peut donc être regardé comme une immobilisation confiée par la commune à des tiers non bénéficiaires du FCTVA que l'article L1615-7 du C.G.C.T. exclut dudit fonds, et ce quand bien même la commune aurait bénéficié à tort du mécanisme de livraison à soi-même du 7° de l'article 257 du C.G.I. applicable pour la réalisation de logements foyers. En conséquence, est illégal l'arrêté par lequel le préfet du Puy-de-Dôme a ordonné à la commune de Pontgibaud de restituer la somme de 296 621 euros qu'elle avait perçue du FCTVA.

Conclusions du rapporteur public

Cathy Schmerber

Rapporteur public à la cour administrative d'appel de Lyon

DOI : [10.35562/alyoda.5795](https://doi.org/10.35562/alyoda.5795)

¹ La commune de Pontgibaud a édifié un établissement d'hébergement pour personnes âgées, en bénéficiant pour cette réalisation d'une taxe sur la valeur ajoutée au taux de 5,5 % dans le cadre d'une livraison à soi-même de l'immeuble. Par un arrêté du 12 juillet 2002, le préfet du Puy-de-Dôme lui a accordé pour cet investissement une attribution au titre du fonds de compensation de la taxe sur la valeur ajoutée (FCTVA). Par un arrêté du 1^{er} octobre 2004, le préfet a demandé à la commune le reversement de la somme de 296 621 euros correspondant au montant initialement versé, au motif que les dépenses relatives à la construction de la maison de retraite réalisée au moyen de la procédure de livraison à soi-même sont assujetties à la taxe sur la valeur ajoutée et sont donc inéligibles : par jugement du 17 octobre 2006, le Tribunal administratif de Clermont-Ferrand a annulé pour erreur de droit l'arrêté du 1^{er} octobre 2004.

² Le 13 mars 2007, le préfet du Puy-de-Dôme a pris un nouvel arrêté par lequel il déclare la commune de Pontgibaud débitrice de la somme de 296 621 euros correspondant au montant de la subvention initialement versée pour des travaux de construction de l'établissement d'hébergement pour personnes âgées dépendantes au titre du FCTVA : par le jugement du 24 février 2009 dont le ministre relève appel, le Tribunal administratif a annulé ce nouvel arrêté au motif qu'il méconnaît l'autorité de la chose jugée le 17 octobre 2006.

³ Le Ministre de l'Intérieur relève, à juste titre, que le jugement attaqué comporte une erreur matérielle dans son dispositif, dès lors que son article 1^{er} prononce l'annulation non pas de l'arrêté du 13 mars 2007, mais d'un arrêté du 9 janvier 2007. Il en tire comme conséquence que, cet acte étant inexistant, le jugement est inapplicable. Vous pourrez constater, d'une part, que cette erreur matérielle ne rend pas le jugement irrégulier, ce qui n'est d'ailleurs pas expressément soutenu. D'autre part, c'est votre arrêt, confirmant ou infirmant l'annulation de l'arrêté du 13 mars 2007, qu'il conviendra dans peu de temps d'appliquer.

⁴ S'agissant du fond, nous pensons que le Ministre de l'Intérieur a raison de contester le motif, tiré de la méconnaissance de l'autorité de la chose jugée, retenu par les premiers juges pour annuler l'arrêté du 13 mars 2007.

⁵ Si l'objet des deux arrêtés est évidemment le même, le Ministre fait valoir à bon droit que la motivation de ces deux actes diffère. Même si non pas le motif au sens juridique du terme, mais l'idée sous-jacente dans le raisonnement de l'administration est restée la même, le second arrêté est motivé par la circonstance que les conditions d'éligibilité au FCTVA ne seraient pas remplies, dès lors que la nature de l'établissement en cause, démontrée par le recours au mécanisme de la livraison à soi-même et le bénéfice de la TVA à 5, 5 % en découlant, conduit à regarder ledit établissement comme un foyer-logement.

⁶ Le Ministre cite deux arrêts du Conseil d'Etat, rendus le 29 juillet 1998 sous le n° 0172155 « Commune de Flamanville » et le 5 avril 2004 sous le n° 0240922 « Commune de Farebersviller » : si dans ces deux décisions le Conseil d'Etat juge que la seule circonstance que l'établissement en cause est mis à disposition d'un tiers n'entraîne pas l'inéligibilité au FCTVA, la question qui vous est soumise est ailleurs.

⁷ Le Ministre déduit de la mise en œuvre du mécanisme de la livraison à soi-même que l'établissement construit par la commune de Pontgibaud est un foyer-logement, dans lequel les personnes âgées sont locataires des logements qu'elles occupent et pour lesquels elles versent un loyer : les investissements relatifs aux immeubles abritant des personnes âgées dans de telles conditions sont effectivement exclus du bénéfice du FCTVA. Par ailleurs, il ne peut y avoir de livraison à soi-même que pour la réalisation de logements sociaux à usage locatif mentionnés aux 3° et 5° de l'article L. 351-2 du code de la construction et de l'habitation, le 5° visant précisément les logements foyers.

⁸ Dans ces conditions, dès lors que la commune a mis en œuvre le mécanisme de la livraison à soi-même, le raisonnement de l'administration paraît imparable. Le problème toutefois est qu'il s'agit précisément d'un raisonnement, purement théorique, et que la vérification des critères d'éligibilité au FCTVA doit tenir compte, non pas d'une fiction fiscale, les législations étant indépendantes, mais des conditions réelles de fonctionnement de l'établissement.

⁹ Or, la commune de Pontgibaud fait valoir que les occupants de l'établissement d'hébergement pour personnes âgées « Le Relais de Poste » ne sont pas des locataires, mais des pensionnaires acquittant un prix de journées : cette situation n'est pas contestée par l'administration et est d'ailleurs établie par les pièces du dossier. Compte tenu de ces caractéristiques, le motif fondant l'arrêté litigieux du 13 mars 2007 est entaché d'une erreur de fait et le Ministre n'est pas fondé à se plaindre de son annulation par le jugement attaqué du 24 février 2009.

10 L'administration a raison lorsqu'elle affirme que les foyers-logements entrant dans le champ de la livraison à soi-même n'ouvrent pas droit aux attributions du FCTVA. En l'espèce, c'est sans doute à tort que la commune de Pontgibaud a pu bénéficier du mécanisme de la livraison à soi-même, mais il n'appartient pas au préfet, qui doit tenir compte de la réalité des faits dans l'application des dispositions régissant les attributions du FCTVA, de sanctionner cette situation.

11 Si vous nous suivez, il vous restera à statuer sur les conclusions incidentes présentées par la commune de Pontgibaud et tendant à la condamnation de l'Etat à lui verser les intérêts au taux légal à compter de la date de notification du jugement du 17 octobre 2006, avec capitalisation des intérêts compter du 18 octobre 2007.

12 C'est à bon droit que par un courrier du 22 octobre dernier, vous avez informé les parties de ce vous étiez susceptibles de retenir l'irrecevabilité de ces conclusions, nouvelles en appel. En effet, le Tribunal administratif n'a pas, dans son premier jugement, condamné l'Etat à payer la somme de 296 621 euros à la commune de Pontgibaud, mais de réexaminer le dossier : contrairement à ce qui est soutenu devant vous par la commune, vous ne vous trouvez donc pas dans l'hypothèse du versement d'intérêts dus de plein droit. Dès lors que le litige principal ne relève pas du plein contentieux, la demande de versement des intérêts est une conclusion nouvelle : la demande d'annulation du refus de payer n'emporte pas par elle-même condamnation à payer, l'obligation de payer ne pouvant résulter, le cas échéant, que d'une injonction prononcée en obligation de l'annulation.

13 Par ces motifs, Nous concluons :

14 - au rejet du recours du Ministre de l'Intérieur

15 - au rejet des conclusions incidentes présentées par la commune de Pontgibaud

Note universitaire

Les personnes âgées dépendantes sont-elles sources de valeur ajoutée pour les communes ?

Christelle Bouguillon

Attaché temporaire d'enseignement et de recherche à l'Université Jean Moulin Lyon 3

DOI : [10.35562/alyoda.5796](https://doi.org/10.35562/alyoda.5796)

- ¹ La place des personnes dépendantes au sein du budget des collectivités territoriales n'a donc pas fini de faire couler de l'encre. Après les différentes interrogations relatives au transfert de l'allocation personnalisée d'autonomie (APA) et surtout de son financement par les départements, les personnes dépendantes se retrouvent à nouveau en ligne de mire dans cet arrêt de la Cour administrative d'appel de Lyon.
- ² La Commune de Pontgibaud a en effet construit, en 2001, un établissement d'hébergement pour personnes âgées dépendantes. Cette maison de retraite est destinée à fournir à ces personnes âgées un logement adapté à leurs besoins en termes d'assistance médicale (lits médicalisés, présence de personnel médical) et sociale (présence d'assistantes sociales, association proposant diverses activités culturelles...) moyennant un loyer mensuel calculé à partir d'un prix-journée arrêté par le Président du Conseil général. Lors de la réalisation des travaux, la commune a été amenée à considérer cette opération comme une livraison à soi-même, lui permettant, notamment, de l'assujettir à la TVA au taux réduit.
- ³ Parallèlement, elle a sollicité le remboursement de la TVA dont elle a dû s'acquitter lors de la réalisation de ces investissements, *via* le mécanisme du FCTVA. Le bénéfice du FCTVA suppose toutefois que l'opération en cause n'ouvre pas droit à déduction, c'est-à-dire que l'opération soit hors-champ d'application de la TVA. En d'autres termes, l'activité à laquelle l'investissement profite, doit remplir les conditions de l'[article 256 B du CGI](#).
- ⁴ Le Préfet du Puy de Dôme, auquel la demande était adressée en a, dans un premier temps, autorisé le bénéfice, avant d'en réclamer, par un arrêté du 13 mars 2007, le remboursement au motif que les conditions d'attribution du FCTVA n'étaient pas remplies. A son sens, la construction de cet établissement ayant été effectuée selon le dispositif de la livraison à soi-même, elle était exclusive du mécanisme du FCTVA, puisque constituant une opération assujettie à la TVA par détermination de la loi.

⁵ D'autre part, le Préfet estimait qu'en tout état de cause, le bien immobilier était mis à la disposition de tiers, en l'occurrence, les personnes âgées dépendantes. Par conséquent, la condition selon laquelle le FCTVA ne peut bénéficier qu'aux personnes publiques mentionnées à l'article L1615-1 du CGCT ou par défaut à celles mentionnées à l'article L 1615-7 du CGCT, n'était pas remplie.

⁶ Le juge d'appel a ainsi dû trancher le conflit de qualification qui s'élevait à propos de la nature du bien et des conséquences en découlant.

⁷ Soit le juge considérait que le bien était un logement-foyer, et auquel cas, le dispositif de la livraison à soi-même devait être envisagé. En effet, en utilisant à la fois ces moyens et ceux de prestataires extérieures, la commune entrait dans le champ de l'article 257-7°-1 (actuel article 257-3-2°) du CGI qui impose de plein droit les livraisons à soi-même d'immeubles abritant des logement sociaux. Le bien immobilier étant alors regardé comme utilisé à titre privatif, la commune agissait bien en tant qu'assujetti, et les dépenses relatives au bien immobilier en cause ne pouvait donc ouvrir droit au FCTVA. Elles ne pouvaient non plus permettre un exercice normal du droit à déduction car la location de bien immeuble est une activité, certes, assujettie mais exonérée du paiement de la TVA au titre de l'article 261 D CGI.

⁸ Soit la Cour considérait que la qualification de logement-foyer ne devait pas être retenue car les faits de l'espèce excluaient cette dernière. Suivant la position du Tribunal administratif de Clermont-Ferrand, les juges d'appel adopteront ce point de vue. Ainsi, le paiement du prix par les usagers ne constituait pas un loyer et l'activité de la maison de retraite devait alors être qualifiée d'activité non assujettie. La livraison à soi-même était alors exclue. Les conditions du FCTVA étaient, quant à elle, remplies car le bien immeuble permettait la réalisation d'opération hors du champ d'application de la TVA et il n'était pas mis à la disposition de tiers. Le Préfet devait faire droit à la demande de la commune.

⁹ La Cour précise, dans l'arrêt commenté, l'étendue du champ d'application de la livraison à soi-même et son incompatibilité théorique avec le mécanisme du FCTVA (1), afin de faire prévaloir ce dernier, bien que de manière incomplète (2).

I. - La maison de retraite, une activité non assujettie, exclusive du mécanisme de livraison à soi-même

10 La qualification de l'activité de la maison de retraite va permettre l'appréciation par le juge du régime applicable. En effet, si cette maison de retraite est considérée par le juge, au vu des éléments matériels, comme un logement-foyer, autorisant par conséquent la perception de loyers par la commune, cette activité doit être considérée comme une activité assujettie à la TVA mais exonérée de plein droit (article 261 D CGI). La livraison à soi-même du bien ne peut alors engendrer de TVA déductible car le coefficient de taxation de l'immeuble sera égal à zéro, de même qu'aucune TVA ne sera collectée par la commune.

11 C'est d'ailleurs la raison pour laquelle la commune a été conduite à rechercher le bénéfice du FCTVA.

12 En qualifiant la maison de retraite de logement foyer, le procédé de la livraison à soi-même en matière de logement social pouvait tout de même trouver à s'appliquer. En effet, considérée en tant qu'assujettie du fait de son activité de loueur de bien (bien qu'exonérée), la commune de Pontgibaud entre dans le champs d'application de la livraison à soi-même. Car, si le Code Général des Impôts prévoit une imposition de plein droit des livraisons d'immeubles sociaux dans la catégorie des livraisons à soi-même, celui-ci subordonne néanmoins l'applicabilité du texte à la qualité personnelle d'assujetti de l'acquéreur du bien.

13 En d'autres termes, la personne réalisant et/ou acquérant les travaux immobiliers pour son propre compte doit exercer une activité économique, à titre habituel et de manière indépendante (art. 256 A CGI). Or, en l'espèce, s'agissant d'une commune, sa situation doit s'apprécier au cas par cas en fonction des activités en cause (au vu des critères de l'article 256 B). Ici, la qualification d'activité exonérée (mais donc assujettie) entraîne la qualité d'assujetti de la commune.

14 La Cour Administrative d'Appel précise donc dans un premier temps que le fait pour des personnes âgées d'occuper la maison de retraite, malgré le versement d'un prix, ne permet pas de qualifier l'établissement de logement-foyer au sens de l'article L. 351-2 5° du Code la construction et de l'urbanisme. En effet, les personnes âgées ne sont, non pas des locataires, mais des pensionnaires de l'établissement et ne détiennent ainsi aucun droit sur le bien. L'activité n'est pas une activité exonérée de plein droit mais peut entrer *a priori* dans le cadre des activités sociales non assujetties de la commune (au sens de l'article 256 B du CGI).

15 De ce fait, le mécanisme de la livraison à soi-même prévu par l'article 257 1. 7° du CGI dans sa rédaction à l'époque des faits ne pouvait s'appliquer.

16

Le juge remet dès lors en cause l'application par la commune du mécanisme de livraison à soi-même mais refuse ce pouvoir d'appréciation au Préfet, estimant qu'il s'agit là de la compétence des services fiscaux. Il faut souligner que le mécanisme de la livraison à soi-même est en effet particulièrement peu adapté aux personnes publiques, celles-ci opérant, en principe, dans des secteurs qui ne constituent pas des activités économiques au sens de la 6ème directive TVA ou n'entrant pas en concurrence avec des opérateurs privés. Or, la livraison à soi-même est à l'origine une création législative visant à mettre sur un pied d'égalité (fiscal) des entreprises concurrentes en ce qui concerne les produits ou prestations qu'elles auto-produisent. Par conséquent, tout pendant que l'activité des collectivités n'agissent pas en secteur concurrentiel, il n'y a que peu d'intérêt à leur appliquer le mécanisme de la livraison à soi-même.

17

Il y a finalement une incompatibilité théorique entre ce mécanisme de la livraison à soi-même et le fonctionnement des personnes publiques. Ces dernières bénéficient de règles différentes, davantage adaptées à leurs activités d'intérêt général.

II. - La maison de retraite, une activité non assujettie, conditionnant l'application du mécanisme du FCTVA

18

Concernant les investissements des personnes publiques, le mécanisme de la livraison à soi-même ne peut trouver qu'une application résiduelle. Il s'en suit que la TVA ne peut pas être récupérée selon les règles de droit commun. Les collectivités territoriales doivent faire appel au FCTVA. Ce dernier doit permettre, entre autres, aux communes de ne pas être pénalisées dans leurs opérations, notamment immobilières. L'Etat, à travers le contrôle du Préfet, doit ainsi reverser aux communes qui en font la demande, la TVA acquittée lors de la réalisation d'immobilisations profitant à une activité non assujettie. Agissant en tant que consommatrice finale, la commune ne peut en effet déduire cette TVA, alors même que les biens ne lui profitent pas directement mais aux usagers des services publics.

19

Toutefois, ce mécanisme de remboursement (partiel, puisque le taux est de 15, 482%) de la TVA acquittée par les communes est soumis à plusieurs conditions. Parmi celles-ci, deux étaient problématiques dans l'arrêt commenté. Tout d'abord, l'activité en cause doit être une activité non assujettie. La maison de retraite n'étant pas un logement-foyer, elle est constitutive d'une activité non assujettie. Ensuite, le bien grevé de TVA ne peut bénéficier qu'à une certaine catégorie de personnes. Sur ce second point, le Préfet du Puy de Dôme avait pris

en compte le fait que les personnes âgées occupaient à titre privatif le bien immobilier. Il en a déduit que cet investissement avait pour effet d'avantager des tiers, ce qui est exclusif du mécanisme du FCTVA (CE, n° 172155, 29 juillet 1998, Flamanville) . Par ailleurs, selon l'article L 1615-7 du CGCT, les investissements peuvent bénéficier à des tiers dans les seuls cas où ceux-ci gèrent un service public ou une mission d'intérêt général ou fournissent une prestation de service à la commune. Rien de tout cela dans le fait d'occuper une chambre médicalisée. Fallait-il pour autant y voir une mise à disposition du bien à des tiers?

20

La Cour administrative d'appel de Lyon invalide le raisonnement du Préfet, rappelant que dans l'espèce, le logement n'est pas un logement-foyer et qu'il n'y a donc pas d'occupation à titre privatif du bien, les occupants ne sont pas des locataires mais des usagers d'un service public. Le bien n'était donc pas mis à la disposition des tiers et pouvait ouvrir droit au FCTVA. Bien que cette appréciation ne soit pas révolutionnaire (v. par ex. TA Strasbourg, n° 000-02500, 5 novembre 2003, Commune d'Illzach c/ Préfet du Haut-Rhin), il apparaît néanmoins important de souligner que le logement des personnes âgées dépendantes correspond en tant que telle à l'activité sociale menée par la commune. Il y aurait donc eu une certaine incohérence à qualifier de mis à disposition à des tiers un bien dont l'utilité publique réside dans le fait d'accueillir et de loger des personnes âgées dépendantes.

21

La Cour d'appel de Lyon rejette en définitive les conclusions du Préfet et fait droit à la demande de remboursement de la commune de Pontgibaud. Néanmoins, si le juge d'appel autorise le bénéfice du FCTVA, en tant que seul mécanisme applicable en l'espèce à la commune, celui-ci conditionne toutefois le remboursement de TVA au redressement éventuel par l'administration fiscale de l'opération immobilière. En refusant le bénéfice de la livraison à soi-même à la commune, le juge a par conséquent exclu une imposition de la livraison du bien au taux réduit (5, 5%). La TVA due doit donc être recalculée par les services fiscaux en fonction d'une imposition à un taux normal de TVA. Les personnes âgées sont donc bien source de valeur ajoutée...à 19, 6%.