

Conclusions de Catherine Laporte
Rapporteur public de la Vème chambre du Tribunal administratif de Toulouse

Fiscalité
Assujettissement à la TVA et à l'impôt sur les sociétés -
Etablissement d'hébergement communal pour personnes âgées dépendantes.

Affaire : n° 1802342 – Ehpad du Parc de la Corette

Audience du 8 octobre 2019

Lecture du 22 octobre 2019

La résidence du Parc de la Corette est un établissement d'hébergement communal pour personnes âgées dépendantes, situé à Mur de Barrez, dans l'Aveyron. Estimant exercer son activité dans les mêmes conditions que les établissements privés, il a demandé, par réclamation du 26 décembre 2017, son assujettissement à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) ainsi qu'à l'impôt sur les sociétés (IS) au titre des années 2014 à 2016, et corrélativement, la restitution partielle des cotisations primitives de taxes sur les salaires auxquelles il a été assujetti, ainsi que le bénéfice du crédit d'impôt pour la compétitivité et l'emploi (CICE).

Sa réclamation a été rejetée par décision du 16 mars 2018 et l'établissement vous saisit du litige.

I- Concernant l'assujettissement à l'IS et le bénéfice du CICE

Aux termes de l'article 206 du code général des impôts (CGI) : « 1. (...) sont passibles de l'impôt sur les sociétés, quel que soit leur objet, (...) les établissements publics (...) et toutes autres personnes morales se livrant à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif (...) ».

L'établissement requérant soutient qu'il entre dans le champ de l'IS dans la mesure où il exerce une activité lucrative, ce qui lui ouvrirait droit au bénéfice du CICE en application de l'article 244 quater C du CGI. Il fait valoir que son objet est le même que celui des autres opérateurs privés présents dans cette activité et qu'il se trouve en situation de concurrence effective avec eux tant en terme de public que de prestations et de prix. Il reprend ainsi la grille de lecture applicable aux associations à but non lucratif, mais nous ne vous proposerons pas de suivre le requérant sur ce point.

1 – Il est vrai que l'appréciation du caractère lucratif s'est appuyée pendant longtemps sur les critères dégagés par la décision de section du Conseil d'Etat du 1^{er} octobre 1999, Association jeune France, n° 170289.

Selon cette jurisprudence, une association peut être exonérée de l'IS, de la taxe professionnelle et de TVA d'une part, si sa gestion est désintéressée, d'autre part, si les services qu'elle rend ne sont pas offerts en concurrence dans la même zone géographique d'attraction avec ceux proposés au même public par des entreprises commerciales exerçant une activité identique. Même en situation de concurrence, l'exonération reste acquise si l'association exerce son activité dans des conditions

différentes de celles des entreprises commerciales, soit en répondant à certains besoins insuffisamment satisfaits par le marché, soit en s'adressant à un public qui ne peut normalement accéder aux services offerts par les entreprises commerciales, notamment en pratiquant des prix inférieurs à ceux du secteur concurrentiel et à tout le moins des tarifs modulés en fonction de la situation des bénéficiaires, sous réserve de ne pas recourir à des méthodes commerciales excédant les besoins de l'information du public sur les services qu'elle offre.

2- Cette jurisprudence est confirmée pour les associations

Elle a été réaffirmée notamment par les décisions du Conseil d'Etat du 13 février 2013, Association groupe de plongée de Carantec, n° 342953, B, et celle du 30 mai 2018, Société hippique de Marseille, n° 397192, B.

Le rapporteur public, Frédéric Aladjidi, dans ses conclusions sous la décision du 13 février 2013, préconisait ainsi de conserver l'approche in concreto pour apprécier l'existence d'une situation de concurrence *effective*, à rebours de l'évolution engagée par la décision du 23 décembre 2010, commune de Saint-Jorioz, n° 307856, qui, pour les personnes morales de droit public, et dans le cadre de l'assujettissement à la TVA, se tourne vers une appréciation des conditions de concurrence *potentielle* dans lesquelles s'exerce l'activité en cause.

Il en résulte que pour déterminer le régime fiscal en matière de TVA, d'IS et de taxe professionnelle des associations loi 1901, la ligne jurisprudentielle issue de la décision de principe Association jeune France est toujours applicable. Elle se détache, comme nous allons le voir, de l'évolution jurisprudentielle initiée sous l'influence de la jurisprudence européenne en ce qui concerne les personnes morales de droit public. Selon les rapporteurs publics dans ces affaires, cette différence d'approche se justifie par la nécessité de préserver l'équilibre de milliers d'associations et par la spécificité des organismes publics par rapport aux associations.

3- En revanche, la jurisprudence qui était grosso modo, le pendant pour les services publics de la décision de 1999 rendue pour les associations, a connu des infléchissements significatifs.

La jurisprudence du Conseil d'Etat du 16 mai 2007, Communauté de communes du pays de Landerneau-Daoulas, n° 272727, a ainsi été abandonnée partiellement par la décision du 20 juin 2012, Commune de La Ciotat, communauté urbaine Marseille Provence Métropole, n° 341410, B.

Le Conseil d'Etat a en effet jugé à cette occasion qu'une régie d'une collectivité territoriale, dotée ou non de la personnalité morale, n'est pas passible de l'impôt sur les sociétés si le service qu'elle gère ne relève pas, eu égard à son objet ou aux conditions particulières dans lesquelles il est géré, d'une exploitation à caractère lucratif. Cette décision a été réaffirmée récemment s'agissant également d'une régie municipale dotée de la personnalité morale, c'est-à-dire, formellement, d'un établissement public communal, par la décision du 20 juin 2016, centre départemental de Méjannes Le Clap, n°382975.

Ces jurisprudences qui ont été rendues pour des régies municipales sont-elles applicables aux établissements publics locaux comme l'est la résidence du Parc de la Corette ?

La réponse nous paraît positive. D'abord parce qu'en l'espèce, les régies en question étaient érigées en établissement public, ensuite parce que par plusieurs décisions, le Conseil d'Etat a appliqué ces jurisprudences à des établissements publics, en matière de taxe professionnelle. Or, l'article 1447 du CGI qui concerne la taxe professionnelle devenue cotisation foncière des entreprises, renvoie à l'article 206 du CGI qui s'applique à l'impôt sur les sociétés pour son champ d'application.

Voir CE 22 septembre 2014, n° 360742, B, Ministre délégué, chargé du budget c/ Syndicat inter cantonal de répurcation du centre ouest Bretagne (SIRCOB), confirmée par CE 19 janvier 2015, n°360009, B, Commune d'Auberive.

4- Il vous est donc proposé de faire application des critères dégagés par ces jurisprudences.

- Le premier critère est celui de l'objet même du service géré par la collectivité publique : il convient de se référer à la teneur exacte de la prestation exécutée par la collectivité.

En l'espèce, l'activité d'hébergement de personnes âgées dépendantes n'est pas par elle-même une activité non lucrative, comme en témoigne d'ailleurs le fait qu'il s'agit d'un créneau investi par de grands groupes financiers privés.

- Il convient alors de se pencher sur le second critère qui est tiré des conditions particulières d'exercice de l'activité. Le Conseil d'Etat préconise la méthode du faisceau d'indices, parmi lesquels, au premier chef, *les conditions de tarification* des services rendus à la population. Si le service est assuré gratuitement, ou si le prix des prestations est *significativement inférieur* dans le secteur public au prix commercial, ou *s'il est modulé en fonctions des ressources* de la personne, ce sont des indices que la dimension sociale du service l'emporte sur la logique économique.

En l'espèce, comme vous l'explique l'établissement requérant, le financement de l'activité des Ehpad, publics ou privés, repose sur 3 budgets distincts qui mobilisent dans des proportions différentes les ressources publiques ou privées.

Les activités de soins et de prise en charge de la dépendance sont quasi-totalement solvabilisées ou directement financées par des ressources publiques, sous forme de dotations forfaitaires globales. Celles-ci sont allouées par les agences régionales de santé s'agissant de la dotation Soins, par les conseils départementaux s'agissant de la dotation Dépendance, dans le cadre d'enveloppes de crédits limitatives fixées au niveau régional et départemental et selon des méthodes de tarification fixées réglementairement. Nous vous renvoyons aux articles L.314-2 et suivants du code de l'action sociale et des familles, ainsi qu'aux dispositions réglementaires figurant au chapitre IV, Dispositions financières du titre Ier « Etablissements et services soumis à autorisation » du livre III « Action sociale et médico-sociale mise en œuvre par les établissements et services » de ce code, en appelant votre attention sur le fait que postérieurement aux années en litige est intervenue une réforme tarifaire qui a modifié certains de ces textes.

- *En matière de soins*, il ne reste à la charge du résident que les prestations non assurées par l'établissement, notamment le recours à des professionnels libéraux extérieurs, pour la partie non couverte par le régime auquel est affilié le résident. Le service est financé de manière presque totalement socialisée dans le public comme dans le privé, sans différence dans les conditions d'exploitation.

- *La prise en charge de la dépendance* est financée par les conseils départementaux et la Caisse nationale pour la solidarité et l'autonomie (CNSA) à travers l'aide aux personnes âgées (APA), qui est versée directement à l'établissement sous forme d'un forfait global. La participation du résident est tarifée individuellement, selon là aussi, un encadrement réglementaire strict. De façon très simplifiée, on peut dire qu'en dessous d'un certain seuil de ressources, relativement élevé puisqu'il est de l'ordre de 2 500 euros, le tarif appliqué correspond au plus bas degré de dépendance. Au-dessus de ce seuil, le tarif est modulé de façon progressive en fonction des ressources et du degré de dépendance du résident.

Vous pourrez considérer que ces règles de gestion s'appliquent de la même façon dans le secteur public et dans le secteur privé. Toutefois, il faut souligner que, pour des raisons qui tiennent au tarif d'hébergement, le secteur commercial reçoit des populations disposant de revenus moyens significativement supérieurs à ceux des résidents des Ehpad publics¹. Par suite, les conditions dans lesquelles l'activité Dépendance est susceptible de dégager des recettes provenant du prix versé par les pensionnaires sont relativement différentes selon que l'établissement est public ou à but lucratif.

Mais c'est dans l'activité d'hébergement que les différences dans les conditions d'exploitation sont les plus importantes. Alors que les établissements non ou partiellement habilités à l'aide sociale sont libres de fixer le tarif d'hébergement à la charge du résident, les établissements habilités à l'aide sociale pour la totalité de leur capacité appliquent à l'ensemble de leurs pensionnaires un tarif journalier qui est fixé par le président du conseil départemental. Ce tarif sert de base à la prise en charge financière, par le budget départemental, des dépenses d'hébergement exposées par les résidents qui sont bénéficiaires de l'aide sociale. Il est fixé sur la base d'un budget prévisionnel rapporté au nombre de journées prévisionnelles. Nous vous renvoyons pour les fondements légaux, aux dispositions des articles L.342-1 et suivant du code de l'action sociale et des familles figurant au chapitre II « hébergement de personnes âgées » du titre IV du livre III « Action sociale et médico-sociale mise en œuvre par des établissements et des services ».

Les établissements habilités ne peuvent donc fixer librement le tarif hébergement à la charge des résidents, ce qui constitue une différence majeure dans les conditions de rentabilité de leur exploitation par rapport aux établissements non habilités.

Or, si aucun texte n'oblige juridiquement les établissements publics à être habilités pour la totalité de leurs places à l'aide sociale, compte tenu de leur vocation sociale, pratiquement 100% d'entre eux le sont, alors que seule une minorité d'établissements privés à but lucratif l'est et dans ce cas, seulement pour un petit nombre de places, ce qui leur permet de conserver la liberté tarifaire. Selon les données de la CNSA, accessibles sur son site internet, ceci se traduit par un tarif mensuel médian du secteur lucratif de 2 678 euros en 2017 contre 1 818 euros dans le secteur public.

S'agissant de la résidence du Parc de la Corette, le tarif journalier est de 47,80 euros contre 73 euros pour l'établissement commercial le moins cher sur le territoire de chalandise.

C'est pourquoi il vous est proposé de considérer que l'activité d'hébergement des personnes âgées dépendantes assurée par l'établissement public requérant s'exerce dans des conditions d'exploitation qui résultent de son statut et qui sont significativement différentes de celles des établissements poursuivant un but lucratif.

L'établissement requérant nous paraît, pour ce motif, échapper au champ de l'impôt sur les sociétés, et, si vous partagez cette analyse, vous ne pourrez que rejeter, par suite, les conclusions tendant au bénéfice du CICE.

II. Concernant l'assujettissement à la taxe sur la valeur ajoutée et la restitution de la taxe sur les salaires

1- L'établissement requérant soutient, par le même raisonnement que celui tenu pour l'IS, qu'il entre dans le champ de la TVA au titre de ses activités Dépendance et Hébergement, et doit, de ce fait, bénéficier d'une réfaction de l'assiette de la taxe sur les salaires en application de l'article 231 du CGI, pour la part des rémunérations versées au titre de ces activités.

¹ Selon une enquête de la DREES- Direction de la recherche, des études, de l'évaluation et des statistiques, en 2011, la moyenne des ressources mensuelles des résidents en Ehpad public était de l'ordre de 1 200 à 1 300 euros par mois contre 1 758 euros dans le secteur privé lucratif

Aux termes de l'article 256 du code général des impôts, « *I. Sont soumises à la taxe sur la valeur ajoutée les livraisons de biens et les prestations de services effectuées à titre onéreux par un assujetti agissant en tant que tel (...)* ». L'article 256 B du même code dispose que « *Les personnes morales de droit public ne sont pas assujetties à la taxe sur la valeur ajoutée pour l'activité de leurs services administratifs, sociaux, éducatifs, culturels et sportifs lorsque leur non-assujettissement n'entraîne pas de distorsions dans les conditions de la concurrence (...)* ».

2- L'évolution de la jurisprudence européenne telle qu'éclairée par le Conseil d'Etat doit vous conduire à considérer que l'établissement public requérant entre bien dans le champ d'application de la TVA.

a- Vous devez vérifier en premier lieu si les prestations Dépendance et Hébergement sont réalisées à titre onéreux par le requérant.

Selon la jurisprudence européenne en effet, la base d'imposition d'une prestation de services est constituée par tout ce qui est reçu en contrepartie du service presté ; une prestation de services n'est dès lors taxable à la TVA que s'il existe un lien direct entre le service rendu et la contrepartie reçue. La rétribution perçue par le prestataire doit représenter la contre-valeur effective du service fourni au bénéficiaire.

Voir CJCE 5 février 1981, C-154/80, point 12, CJCE 23 novembre 1988, C-230/87, point 11, CJCE 8 mars 1988 C-102/86 points 11 et 12, CJCE 3 mars 1994, C-16/9.

Ainsi, les études réalisées par une association de développement économique local au profit de collectivités locales et d'entreprises ne constituent pas des prestations taxables dès lors que l'activité de l'association était financée globalement par des subventions des villes et de la chambre de commerce et d'industrie.

Voir CE, section, 6 juillet 1990, n°88224, Codiac.

De même, des prestations assurées par un groupement d'entreprises au profit de ses membres, qui sont financées par des cotisations assises sur le nombre de salariés de ceux-ci, ne constituent pas des prestations taxables.

CE, 21 décembre 2001, n°206683, Association groupement d'entreprises de sous-traitance omni Habillement, B

Toutefois, selon l'interprétation qu'en fait Olivier Fouquet, commissaire du gouvernement dans l'affaire n° 82611 jugée par le Conseil le 9 mai 1990, la CJUE ne subordonne pas l'existence d'une prestation de service à titre onéreux à la condition que le montant de la contre-valeur reflète la valeur économique des services fournis. Se référant aux conclusions de l'avocat général J. Mischo dans l'affaire n°231/87 du 17 octobre 1989, il en déduit que le lien direct requis par la jurisprudence européenne entre la prestation et sa contre valeur n'obéit pas à un critère d'équivalence objective.

La Cour administrative d'appel de Lyon (16 octobre 2018, n°17LY00530, SAS Château d'Arcenay) ne dit pas autre chose :

« Il s'ensuit que, dès lors qu'une contrepartie a été convenue et réellement versée à l'assujetti en échange direct du bien qu'il a livré ou du service qu'il a fourni, cette opération doit être qualifiée d'opération à titre onéreux, quand bien même elle est effectuée entre parties liées et que le prix convenu et réellement versé est inférieur au prix normal du marché. »

Au regard de cette jurisprudence, il nous semble que les prestations de prise en charge de la dépendance, même si elles donnent lieu au versement d'un tarif qui est en grande partie socialisé et

ne reflète que partiellement le coût de revient exposé individuellement, sont bien réalisées à titre onéreux. Le reste à charge est en effet bien en lien direct avec la prestation fournie, d'autant plus que la sectorisation du budget des Ehpad permet justement d'identifier le coût relevant de cette activité et de le facturer, en partie, au résident.

La question ne se pose pas nous semble-t-il pour les prestations d'hébergement qui sont à la charge du résident.

b- Mais la soumission à la TVA n'est pas pour autant automatique, et vous devez examiner le second filtre, qui résulte de l'article 13 de la directive européenne du 28 novembre 2006, dont l'article 256B du CGI que nous avons cité assure la transposition en droit interne.

i/ Cet article 13 au premier alinéa du 1 dispose que « Les Etats, les régions, les départements, les communes et autres organismes de droit public ne sont pas considérés comme assujettis pour les activités et opérations qu'il accomplissent en tant qu'autorités publiques, même lorsqu'à l'occasion de ces activités ou opérations, ils perçoivent des droits, redevances, cotisations ou rétributions »

La CJUE retient une lecture stricte de ces dérogations, en exigeant, outre la qualité d'organisme public, que les activités en cause soient accomplies « en tant qu'autorité publique ».

Voir CJCE 17 octobre 1989, communes de Carpaneto Piacentino et de Rivergaro, aff.231/87 et CJCE 14 décembre 2000, Fazenda Publica, Aff. C-44/98

ii/ Il est vrai que la lettre de l'article 256 B ne reprend pas cette condition mais le Conseil d'Etat l'a réintroduite par sa jurisprudence.

Voir CE 16 février 2015, Commune de Perthus, n°364793

Le Conseil d'Etat a eu l'occasion de réaffirmer cette jurisprudence, justement dans le cas proche du nôtre, d'un Ehpad géré par un établissement de santé public, et demandant son assujettissement à la TVA. L'avis qu'il a rendu le 12 avril 2019, n° 427540, rappelle ainsi qu'avant toute recherche d'une éventuelle distorsion de concurrence qui résulterait du non-assujettissement à la taxe sur la valeur ajoutée d'une personne morale de droit public, il convient de vérifier au préalable si l'activité économique est réalisée par l'organisme public en tant qu'autorité publique. Si tel n'est pas le cas, il y a assujettissement à la TVA.

Selon la jurisprudence de la Cour de justice, cette condition est remplie lorsque les activités en cause sont accomplies dans le cadre du régime juridique qui est propre aux organismes de droit public, à l'exclusion de celles qu'ils exercent dans les mêmes conditions juridiques que les opérateurs économiques privés.

Dans cet avis, qui n'a pas été fiché, le Conseil d'Etat estime que tel est le cas lorsque sont mises en œuvre des prérogatives de puissance publique, lorsque l'activité est accomplie en raison d'une obligation légale ou dans le cadre d'un monopole ou encore lorsqu'elle relève par nature des attributions d'une personne publique. Il se rallie ainsi à la position exprimée par l'avocat général J. Misho dans ses conclusions sur l'affaire du 17 octobre 1989, mais il convient de souligner que la CJUE n'a pas expressément pris position en ce sens, laissant au juge national une certaine latitude pour apprécier si un régime de droit public spécifique peut être caractérisé en l'absence de prérogative de puissance publique.

iii/ En l'espèce, il est certain que le cadre juridique dans lequel opère l'établissement requérant est particulier :

La composition de son conseil d'administration et la répartition des pouvoirs entre celui-ci et le directeur, sont fixés par le code de l'action sociale et des familles, le statut de son personnel relève soit de la fonction publique territoriale soit de la fonction publique hospitalière, ses achats doivent être effectués en respectant les règles de la commande publique, il est enfin soumis à la règle de séparation de l'ordonnateur et du comptable pour l'exécution de ses dépenses.

iv/ Pour autant, il ne nous semble pas qu'il agisse en tant qu'autorité publique, selon les critères dégagés par le Conseil d'Etat, aucune prérogative de puissance publique n'étant mise en œuvre, et l'activité d'hébergement des personnes âgées dépendantes ne relevant ni d'un monopole ni d'une obligation légale.

Par suite, vous devrez considérer que l'établissement requérant est bien assujetti à la TVA pour la part de son activité qui concerne les prestations de dépendance et d'hébergement qu'il réalise, comme il a été dit, à titre onéreux.

v/ Vous n'aurez donc pas à entrer dans le débat qui se déroule entre les parties sur le point de savoir si le non assujettissement à la TVA de l'établissement requérant crée une distorsion de concurrence sur le marché de l'hébergement des personnes âgées dépendantes.

En effet, comme le rappelle le Conseil d'Etat dans l'avis du 12 avril 2019, ce n'est que si les activités sont exercées en tant qu'autorité publique qu'il faut alors s'interroger sur les éventuelles distorsions de concurrence qui résulteraient du non assujettissement de l'opérateur communal.

3- Si vous nous suivez dans cette analyse, vous devrez faire droit aux conclusions du requérant.

L'établissement estime qu'il a droit à un dégrèvement de taxe sur les salaires de 236 585 euros et ce montant n'est pas contesté par l'administration. Vous ordonnerez donc la restitution de cette somme à l'établissement du Parc de la Corette.

L'Etat n'étant pas la partie perdante pour l'essentiel, vous rejetterez les conclusions présentées sur le fondement de l'article L.761-1 du code de justice administrative.