

**TRIBUNAL ADMINISTRATIF
DE TOULOUSE**

N°1802342

EHPAD DU PARC DE LA CORETTE

Mme Camille Chalbos
Rapporteur

Mme Catherine Laporte
Rapporteur public

Audience du 8 octobre 2019
Lecture du 22 octobre 2019

19-06-02-01
C

RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

AU NOM DU PEUPLE FRANÇAIS

Le tribunal administratif de Toulouse

(5^{ème} Chambre)

Vu la procédure suivante :

Par une requête et un mémoire, enregistrés le 18 mai 2018 et le 14 janvier 2019, l'établissement d'hébergement pour personnes âgées dépendantes (EHPAD) du Parc de la Corette, représenté par Me Barre Houdart, demande au tribunal :

1°) de prononcer la restitution, à concurrence respectivement, en droits, de 71 549 euros, 78 990 euros et 86 046 euros, des cotisations primitives de taxe sur les salaires dont il s'est acquitté au titre des exercices 2014, 2015 et 2016 ainsi que le remboursement du crédit d'impôt pour la compétitivité et l'emploi au titre de la même période ;

2°) de mettre à la charge de l'Etat la somme de 2 000 euros en application de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Il soutient que :

Sur son assujettissement à l'impôt sur les sociétés :

- son activité présente un caractère lucratif et concurrentiel ce qui justifie son assujettissement à l'impôt sur les sociétés en vertu des articles 206, 1 et 1654 du code général des impôts ;

- eu égard à l'origine géographique des résidents de l'EHPAD, la zone d'attraction commerciale à retenir pour apprécier le caractère lucratif et concurrentiel de l'activité ne peut être limitée au nord du département de l'Aveyron ; la concurrence entre les EHPAD s'exerce à un niveau national et à tout le moins régional ; en l'espèce, l'EHPAD se trouve en concurrence

avec cinq établissements privés lucratifs dans un rayon de 130 kilomètres, qui proposent des prestations similaires ;

- le caractère lucratif et concurrentiel de l'activité de l'EHPAD est notamment révélé par la diversité des prestations proposées aux résidents et à leur famille, lesquelles sont à la charge financière des résidents ;

- l'EHPAD ne fait pas de distinction en fonction des ressources et de l'origine géographique de ses résidents ; il ne réserve pas de lits pour les bénéficiaires de l'aide sociale, qui ne représentent qu'une faible part de ses usagers ;

- l'activité de l'EHPAD ne correspond pas à un besoin insuffisamment pris en charge, le taux d'occupation des EHPAD n'étant pas de 100 % ; l'EHPAD du Parc de la Corette n'a aucune liste d'attente et a progressivement diminué sa capacité d'accueil ;

- les conditions d'exploitation des EHPAD sont similaires quelque soit leur statut juridique ; ils sont tous référencés sur le site du ministère des solidarités et de la santé ; le tarif soins est pris en charge par l'assurance maladie, le tarif dépendance varie peu selon le statut juridique de l'établissement, le tarif hébergement est fixé soit par le président du conseil départemental lorsque l'établissement est habilité à l'aide sociale, soit par le directeur de l'établissement, mais dans les deux cas, l'établissement perçoit l'intégralité du tarif ; la réforme de la tarification des EHPAD introduit un pilotage par les ressources et impose une gestion de type commerciale pour tous les EHPAD ;

Sur son assujettissement à la taxe sur la valeur ajoutée :

- l'EHPAD du Parc de la Corette doit également être assujéti à la taxe sur la valeur ajoutée au regard de l'article 256 B du code général des impôts ; si les opérations liées à l'assistance sociale et à la sécurité sociale sont présumées ne pas entraîner des distorsions de concurrence, cette présomption est réfragable en cas de concurrence avec des entités privées à but lucratif ; le domaine concurrentiel pertinent varie en fonction du champ d'action géographique de l'organisme, de l'étendue du marché ou de la clientèle concernée ;

- le non assujettissement de l'EHPAD du Parc de la Corette à la TVA au titre des tarifs dépendance et hébergement entraîne une distorsion de la concurrence prohibée par la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006 ;

Sur les conséquences de l'assujettissement aux impôts commerciaux :

- l'EHPAD se reconnaît débiteur, sur le fondement de l'article 1599 ter A du code général des impôts, d'un montant total de taxe d'apprentissage de 30 549 euros au titre des exercices 2014 à 2016 ; il se reconnaît également débiteur d'un montant total de TVA de 133 248 euros au titre des exercices 2014 à 2016 ;

- l'assujettissement de l'EHPAD à l'impôt sur les sociétés lui ouvre droit, en application de l'article 244 quater C du code général des impôts, au remboursement du crédit d'impôt pour la compétitivité et l'emploi à raison des rémunérations qu'il a versées, pour un montant total de 250 092 euros au titre des exercices 2014 à 2016 ;

- l'assujettissement de l'EHPAD à la taxe sur la valeur ajoutée lui ouvre droit, en application de l'article 231 du code général des impôts, à une restitution partielle de la taxe sur les salaires dont elle s'est acquittée, d'un montant total de 236 585 euros au titre des exercices 2014 à 2016, correspondant à la taxe sur les salaires acquittée sur les rémunérations versées aux fins d'accomplissement de l'activité d'hébergement et de dépendance ;

- il résulte de ces éléments que l'EHPAD du Parc de la Corette est fondé à solliciter la restitution d'une somme de 322 879 euros ;

- une telle restitution est conforme au principe d'égalité devant l'impôt issu de l'article 13 de la Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen, lequel est méconnu par l'article 231 du code général des impôts dès lors que la restitution qu'il prévoit ne bénéficie qu'aux établissements privés et non aux personnes morales de droit public et que d'autres

EHPAD de droit public se sont vu accorder le bénéfice du crédit d'impôt pour la compétitivité et l'emploi dans la région.

Par un mémoire en défense, enregistré le 3 décembre 2018, le directeur régional des finances publiques d'Occitanie et du département de la Haute-Garonne conclut au rejet de la requête.

Il soutient que les moyens soulevés par l'EHPAD Parc de la Corette ne sont pas fondés.

Par ordonnance du 16 janvier 2019, la clôture d'instruction a été fixée au 18 février 2019.

Les parties ont été informées, sur le fondement de l'article R. 611-7 du code de justice administrative, de ce que le jugement était susceptible d'être fondé sur un moyen relevé d'office, tiré de l'irrecevabilité du moyen de la rupture d'égalité au regard de l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen instituée par l'article 231 du code général des impôts dès lors qu'il n'appartient pas au juge administratif d'effectuer un contrôle de constitutionnalité de la loi.

Vu les autres pièces du dossier.

Vu :

- la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée ;
- le code général des impôts et le livre des procédures fiscales ;
- l'arrêt de la Cour de justice de l'Union européenne du 29 octobre 2015, C-174/14, Soudaço - Sociedade Gestora de Recursos e Equipamentos da Saúde dos Açores SA ;
- le code de justice administrative.

Les parties ont été régulièrement averties du jour de l'audience.

Ont été entendus au cours de l'audience publique :

- le rapport de Mme Chalbos,
- les conclusions de Mme Laporte, rapporteur public,
- et les observations de Me Larue, substituant Me Barre Houdart et représentant l'EHPAD du Parc de la Corette.

Considérant ce qui suit :

1. L'établissement d'hébergement pour personnes âgées dépendantes (EHPAD) Parc de la Corette est situé à Mur-de-Barrez, dans l'Aveyron. Par une réclamation du 26 décembre 2017, il a sollicité son assujettissement à la taxe sur la valeur ajoutée et à l'impôt sur les sociétés au titre des années 2014 à 2016, en vue d'obtenir, en conséquence, la restitution à concurrence respectivement, en droits, de 71 549 euros, 78 990 euros et 86 046 euros, des cotisations primitives de taxe sur les salaires auxquelles il a été assujéti au titre des mêmes années, ainsi

que le bénéficiaire du crédit d'impôt pour la compétitivité et l'emploi. Sa réclamation a été rejetée par l'administration fiscale par une décision du 16 mars 2018.

Sur le principe de l'assujettissement à l'impôt sur les sociétés :

2. Aux termes de l'article 206 du code général des impôts, « *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 (...)* ». Il résulte de ces dispositions qu'un établissement public n'est pas passible de l'impôt sur les sociétés si le service qu'il gère ne relève pas, eu égard à son objet ou, à défaut, aux conditions particulières dans lesquelles il est géré, d'une exploitation à caractère lucratif.

3. Il résulte de l'instruction que l'EHPAD du Parc de la Corette exerce une activité d'hébergement de personnes âgées dépendantes, laquelle est également proposée par des structures privées et ne présente pas, à cet égard, un caractère non lucratif eu égard à son objet. Si le socle des prestations offertes par l'EHPAD du Parc de la Corette est comparable à celui d'établissements privés géographiquement proches, ainsi qu'en témoigne d'ailleurs le tableau comparatif produit par l'administration, les conditions d'exploitation du service par l'établissement requérant se distinguent en revanche sensiblement de celles des établissements privés au regard des prix proposés et du public susceptible d'être accueilli. En effet, tous les lits du Parc de la Corette sont habilités à l'aide sociale alors que les établissements privés ne proposent habituellement que quelques lits aux bénéficiaires de l'aide sociale, voire aucun. Pour cette raison, le tarif d'hébergement du Parc de la Corette est fixé par le président du conseil départemental alors qu'il est librement fixé par le directeur d'établissement dans les établissements privés. Il en résulte une différence moyenne de 40 % entre le tarif d'hébergement du Parc de la Corette et celui constaté dans des établissements privés avoisinants. Il résulte de ce qui précède que, au vu des conditions d'exploitation de l'activité du Parc de la Corette, son activité ne présente pas un caractère lucratif. Il s'ensuit que c'est à bon droit que l'administration a refusé de faire droit à la demande d'assujettissement à l'impôt sur les sociétés présentée par l'EHPAD du Parc de la Corette.

4. Il résulte de ce qui précède que l'EHPAD du Parc de la Corette n'est pas fondé à réclamer en conséquence le remboursement du crédit d'impôt pour la compétitivité et l'emploi au titre des années 2014 à 2016. A cet égard, il ne peut utilement se prévaloir de la circonstance, à la supposer établie, que d'autres EHPAD de droit public de la région aient pu bénéficier d'un tel crédit d'impôt.

Sur le principe de l'assujettissement à la taxe sur la valeur ajoutée :

5. En premier lieu, aux termes de l'article 256 du code général des impôts, « *1. 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 (...)* ». La possibilité de qualifier une opération d'« opération à titre onéreux » au sens de cet article suppose l'existence d'un lien direct entre la prestation de services et une contrepartie reçue par l'assujetti.

6. Les prestations d'hébergement et de restauration, les prestations liées à la dépendance et les prestations de soins rendues par un EHPAD consistent en des opérations effectuées de manière complémentaire par l'établissement pour lesquels des biens et services sont utilisés concurremment pour la réalisation de ces différentes opérations. Les prestations d'hébergement et de restauration sont dispensées par le Parc de la Corette en contrepartie du

paiement du tarif fixé par le président du conseil départemental et constituent ainsi des prestations de service effectuées à titre onéreux. Elles rentrent donc dans le champ d'application de la taxe sur la valeur ajoutée. Eu égard à leur complémentarité par rapport aux prestations d'hébergement et de restauration, et sans qu'il soit besoin de statuer sur leur caractère intrinsèquement onéreux, les prestations liées aux soins et celles liées à la dépendance ne peuvent pareillement qu'être regardées comme rentrant dans le champ d'application de la taxe sur la valeur ajoutée. Dans ces conditions, l'établissement doit être regardé comme se livrant, pour l'ensemble de ses opérations effectuées de manière complémentaire, à des opérations à titre onéreux.

7. En second lieu, aux termes du paragraphe 1 de l'article 13 de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, qui reprend les dispositions du paragraphe 5 de l'article 4 de la directive 77/388/CEE du Conseil du 17 mai 1977, « *Les États, les régions, les départements, les communes et les autres organismes de droit public ne sont pas considérés comme des assujettis pour les activités ou opérations qu'ils accomplissent en tant qu'autorités publiques, même lorsque, à l'occasion de ces activités ou opérations, ils perçoivent des droits, redevances, cotisations ou rétributions. / Toutefois, lorsqu'ils effectuent de telles activités ou opérations, ils doivent être considérés comme des assujettis pour ces activités ou opérations dans la mesure où leur non-assujettissement conduirait à des distorsions de concurrence d'une certaine importance (...)* ». L'article 256 B du code général des impôts, pris pour la transposition de ces dispositions, 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 (...)* ».

8. Il résulte de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006, telle qu'interprétée par la Cour de justice de l'Union européenne, notamment dans son arrêt du 29 octobre 2015 (C-174/14) Soudaçor - Sociedade Gestora de Recursos e Equipamentos da Saúde dos Açores SA, que le non-assujettissement à la taxe sur la valeur ajoutée prévue en faveur des personnes morales de droit public énumérées au paragraphe 1 de son article 13, qui déroge à la règle générale de l'assujettissement de toute activité de nature économique, est subordonné à deux conditions cumulatives tenant, d'une part, à ce que l'activité soit exercée par un organisme agissant en tant qu'autorité publique et, d'autre part, à ce que le non-assujettissement ne conduise pas à des distorsions de concurrence d'une certaine importance.

9. Par suite, 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. Selon la jurisprudence de la Cour de justice, cette condition est remplie lorsque l'activité en cause est exercée dans le cadre du régime juridique particulier aux personnes morales de droit public. Ainsi, l'activité en cause doit être exercée dans des conditions juridiques différentes de celles des opérateurs économiques privés, notamment, 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. Si tel n'est pas le cas, la personne morale de droit public est nécessairement assujettie à la taxe sur la valeur ajoutée à raison de cette activité économique sans préjudice des éventuelles exonérations applicables, notamment celles prévues à l'article 132 de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006.

10. En l'espèce, il ne résulte pas de l'instruction que l'EHPAD du Parc de la Corette, personne morale de droit public, mettrait en œuvres des prérogatives de puissance publique. Son activité, qui ne relève pas par nature des attributions d'une personne publique, n'est pas accomplie en raison d'une obligation légale ni dans le cadre d'un monopole. Il s'ensuit que l'établissement requérant ne peut être regardé comme exerçant son activité économique en agissant en tant qu'autorité publique. C'est donc à tort que l'administration fiscale a considéré que le Parc de la Corette échappait à l'assujettissement à la taxe sur la valeur ajoutée en vertu de l'article 256 B du code général des impôts.

11. Il résulte de tout ce qui précède, et sans qu'il soit besoin d'examiner le moyen tiré de la rupture d'égalité, que l'EHPAD du Parc de la Corette est fondé à demander son assujettissement à la taxe sur la valeur ajoutée. Il est donc fondé à obtenir, en conséquence, la restitution, à concurrence respectivement, en droits, des sommes non contestées de 71 549 euros, 78 990 euros et 86 046 euros, des cotisations primitives de taxe sur les salaires acquittées au titre des années 2014 à 2016.

Sur les conclusions tendant à l'application des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative :

12. L'Etat n'étant pas la partie perdante pour l'essentiel, les conclusions présentées par l'EHPAD du Parc de la Corette sur le fondement des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative doivent être rejetées.

D E C I D E :

Article 1^{er} : L'Etat restituera à l'EHPAD du Parc de la Corette, à concurrence respectivement, en droits, de 71 549 euros, 78 990 euros et 86 046 euros, les cotisations primitives de taxe sur les salaires auxquelles il a été assujetti au titre des années 2014 à 2016.

Article 2 : Le surplus des conclusions de la requête est rejeté.

Article 3 : Le présent jugement sera notifié à l'établissement d'hébergement pour personnes âgées dépendantes du Parc de la Corette et au directeur régional des finances publiques d'Occitanie et du département de la Haute-Garonne.

Délibéré après l'audience du 8 octobre 2019, à laquelle siégeaient :

M. Truilhé, président,
Mme Beltrami, conseiller,
Mme Chalbos, conseiller,

Lu en audience publique le 22 octobre 2019.

Le rapporteur,

Le président,

C. CHALBOS

J.-C. TRUILHE

La greffière,

M. BENAZET

La République mande et ordonne au ministre de l'action et des comptes publics, en ce qui le concerne, ou à tous huissiers de justice à ce requis en ce qui concerne les voies de droit commun, contre les parties privées, de pourvoir à l'exécution de la présente décision.

Pour expédition conforme,
La greffière en chef