

N° 463222 – Ehpad Résidence des Prés
N° 463241 – Centre hospitalier de Vire
N° 463237 – Centre hospitalier de l'agglomération Montargoise

9^{ème} et 10^{ème} chambres réunies

Séance du 15 mars 2023

Lecture du 7 avril 2023

CONCLUSIONS

Mme Céline GUIBE, Rapporteure publique

Après les piscines municipales (28 mai 2021, Commune de Castelnaudary, n° 442378, au rec., RJF 2022 n° 798) et les cantines scolaires (28 mai 2021, Commune de Sarlat-la-Canéda, n° 4421739, au rec., RJF 2022 n° 797), ce sont les maisons de retraite qui vous conduisent, avec ces trois pourvois, à vous pencher sur les règles d'assujettissement à la TVA des personnes publiques.

1. Rappelons tout d'abord le cadre juridique des litiges, qui a été synthétisé et clarifié par ces précédents.

Comme vous le savez, est assujetti à la TVA quiconque accomplit, de façon indépendante, une activité économique, c'est-à-dire toute activité de producteur, de commerçant ou de prestataire de services (article 9 de la directive TVA¹, transposé à l'article 256 A du CGI).

Par exception à cette règle, l'article 13, paragraphe 1, premier alinéa de la directive TVA prévoit que les personnes publiques ne sont pas considérées comme des assujettis pour les activités ou opérations qu'elles accomplissent en tant qu'autorités publiques, c'est-à-dire, selon l'interprétation de la Cour de justice de l'Union européenne, lorsque ces activités sont accomplies dans le cadre du régime juridique qui leur est particulier, à l'exclusion des activités qu'elles exercent dans les mêmes conditions juridiques que les opérateurs économiques privés².

Afin de préserver la neutralité concurrentielle de la TVA entre prestataires de services comparables, le deuxième alinéa de ce premier paragraphe prévoit toutefois une contre-

¹ Directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006.

² Arrêt du 15 mai 1990, Comune di Carpaneto Piacentino e. a., C-4/89, point 16.

exception à cette exception, dans le cas où le non-assujettissement des personnes publiques conduirait à des distorsions de concurrence d'une certaine importance.

Par ailleurs, l'article 13 prévoit, à son paragraphe 2, que les Etats peuvent considérer comme activités de l'autorité publique les activités des organismes de droit public lorsqu'elles sont exonérées en vertu d'autres articles de la directive, et notamment de son article 132, qui exonère certains services d'intérêt général, dans le but d'en réduire le coût et de les rendre plus accessibles aux particuliers susceptibles d'en bénéficier³.

Il s'agit ici d'une règle simplificatrice, qui permet d'assimiler des activités exercées d'une manière analogue à celle d'un opérateur privé à des activités accomplies en tant qu'autorités publiques⁴. L'organisme public échappe ainsi aux obligations d'enregistrement et de déclaration liées à l'assujettissement pour des opérations qui ne sont, de toute façon, pas susceptibles d'induire un paiement de la TVA. S'agissant d'une simple faculté ouverte aux Etats-membres, ceux-ci doivent, pour s'en prévaloir, avoir effectué ce choix en vertu d'une disposition expresse de leur droit national⁵.

Par vos décisions *Commune de Castelnaudary* et *Commune de Sarlat-la-Canéda* du 28 mai 2021, vous avez jugé que la France avait fait usage de cette possibilité, à l'article 256 B du CGI, s'agissant, d'une part, des services à caractère sportif et, d'autre part des services éducatifs rendus par une personne morale de droit public.

Comme le relevait le chroniqueur de ces décisions à la RJF, vous avez tiré parti de la concision, et, par voie de conséquence, de la plasticité, de l'article 256 B, lequel se borne à prévoir que les personnes publiques ne sont pas assujetties à la TVA 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, sans faire référence à la notion d'activité accomplie en tant qu'autorité publique.

2. C'est dans ce cadre juridique que s'est placée la cour administrative d'appel de Nantes pour trancher les litiges qui lui ont été soumis par trois établissements d'hébergement pour personnes âgées dépendantes (Ehpad) de droit public.

Ceux-ci revendiquent leur assujettissement – et leur imposition effective - à la TVA. Ils estiment que l'imposition leur serait plus favorable car elle leur ouvrirait le droit de déduire la TVA d'amont et qu'elle allégerait le poids de la taxe sur les salaires, qui grève significativement le budget des établissements médico-sociaux. Cette dernière est, en effet, due par les employeurs qui ne sont pas soumis à la TVA sur plus de 90% de leur chiffre

³ Arrêt du 26 mai 2005, Kingscrest Associates et Montecello, C-498/03, point 30.

⁴ Arrêt du 6 février 1997, Marktgemeinde Welden, C-247/95, point 20.

⁵ Arrêt du 4 juin 2009, Finanzamt Düsseldorf-Süd c/ Salix Grundstücks-Vermietungsgesellschaft mbH & Co Objekt Offenbach KG, C-102/08, point 55.

d'affaires et son montant est calculé à proportion des recettes ayant ouvert droit à déduction de TVA.

La cour de Nantes a jugé que la France avait fait usage, à l'article 256 B du CGI, de la possibilité, ouverte par l'article 13, paragraphe 2 de la directive TVA, de regarder comme des activités effectuées en tant qu'autorité publique les services à caractère social rendus par les personnes morales de droit public et que les services offerts par les Ehpad requérants devaient être qualifiés comme tels. La cour a ensuite jugé qu'il ne résultait pas de l'instruction le non-assujettissement des Ehpad requérants créerait une distorsion de concurrence d'une certaine importance. Elle en a déduit qu'ils ne pouvaient revendiquer leur assujettissement à la TVA, et, par voie de conséquence, que leurs demandes tendant à une restitution partielle de la taxe sur les salaires à laquelle ils avaient été assujettis devaient être rejetées.

Les requérants vous demandent d'annuler ces arrêts par trois pourvois à l'appui desquels sont invoqués des moyens similaires pour l'essentiel.

3. Commençons par l'examen du premier temps du raisonnement des juges d'appel, relatif à l'assimilation des activités exercées par les Ehpad requérants à des activités exercées en tant qu'autorités publiques.

L'article 132, paragraphe 1 de la directive TVA prévoit, à son g) que les Etats-membres exonèrent « *les prestations de services et les livraisons de biens étroitement liés à l'aide et à la sécurité sociales, y compris celles fournies par des maisons de retraite, effectuées par des organismes de droit public ou par d'autres organismes reconnus comme ayant un caractère social par l'Etat-membre concerné* ».

Cette exonération est de plein droit pour les organismes de droit public – à l'image des établissements requérants, les Etats-membres ne disposant, sur ce point, d'aucune marge d'appréciation. Le sort des organismes de droit privé est différent, puisque, outre le fait que leur caractère social doit avoir été reconnu en vertu de la réglementation nationale, l'article 133 de la directive prévoit que les Etats-membres peuvent subordonner l'octroi de l'exonération à leur bénéfice au respect de conditions supplémentaires, tels que l'absence de caractère lucratif, la gestion désintéressée, la pratique de prix homologués ou encore l'absence de distorsion de concurrence au détriment d'entreprises commerciales non exonérées.

Dans son arrêt *Les Jardins de Jouvence SCRL* du 21 janvier 2016 (C-335/14), la Cour de justice a précisé que, dès lors que l'article 132, paragraphe 1, g), mentionne expressément les prestations effectuées par les maisons de retraite parmi les prestations étroitement liés à l'assistance sociale et à la sécurité sociale, celles-ci relèvent de l'exonération prévue à cette disposition. Elles recouvrent, selon la Cour, les prestations consistant en la mise à disposition de logements, de même que les prestations de soutien et de soins que les maisons de retraite doivent offrir à leurs résidents en application de la réglementation nationale pertinente (pt 44). Et il est indifférent, pour le bénéfice de l'exonération, que les coûts des prestations soient pris

en charge par des organismes de sécurité sociale ou que les établissements bénéficient de subventions publiques (pt 47).

En d'autres termes, au regard du droit de l'Union, les prestations offertes par des maisons de retraite gérées par des personnes publiques relèvent, sans exception, d'une exonération prévue par l'article 132 et sont donc susceptibles d'être assimilées, en vertu d'une disposition expresse du droit national, à des activités accomplies en tant qu'autorités publiques, conformément à l'article 13, paragraphe 2, ce qui ouvre la voie au non-assujettissement de l'organisme en cause.

On le voit, cette alternative binaire entre non-assujettissement et exonération ne laisse pas place à la faculté d'une imposition effective des Ehpad publics français, contrairement à la prémisse sur laquelle reposent les procédures contentieuses engagées devant les juridictions administratives par bon nombre de ces établissements.

Et, de ces deux branches de l'alternative, le législateur français a opté pour le non-assujettissement. Certes, comme le font valoir les pourvois, il l'a fait par la voie d'un texte, l'article 256 B du CGI, dont la rédaction est très générale, puisqu'il se borne à prévoir le non-assujettissement des personnes morales de droit public pour l'activité de leurs « services sociaux », sans reprendre expressément la formulation, beaucoup plus précise, qui figure à l'article 132, paragraphe 1, g) de la directive.

Mais il n'y a pas de difficulté à inclure les prestations liées à l'aide sociale et à la sécurité sociale, telles que celles qui sont fournies par les maisons de retraite, dans l'ensemble plus vaste des services sociaux visés par le CGI. Et la sobriété de sa rédaction ne vous a pas arrêtés, dans les précédents *Commune de Castelnaudary* et *Commune de Sarlat-la-Canéda*, pour voir dans l'article 256 B du CGI l'expression du choix effectué par la France en faveur du non-assujettissement des personnes publiques à raison de leurs activités de services éducatifs et sportifs, alors que la directive est, pour ce type de prestations également, nettement plus précise que le CGI.

Par ailleurs, la solution retenue par la cour est, en réalité, la seule qui permette d'assurer la conformité du droit interne avec la directive TVA.

En effet, le législateur n'a pas repris intégralement les dispositions de l'article 132, paragraphe 1, g) de la directive à l'article 261 du CGI, relatif aux exonérations. Il s'est borné, au b du 1° de son 7, à prévoir l'exonération des opérations faites au bénéfice de toutes personnes par des œuvres sans but lucratif qui présentent un caractère social et dont la gestion est désintéressée, lorsque les prix pratiqués ont été homologués par l'autorité publique et ne sont pas couramment réalisées à des prix comparables à des entreprises commerciales. Ces dispositions exonèrent uniquement les organismes privés gérant des maisons de retraite reconnus comme ayant un caractère social en droit français, le législateur ayant par ailleurs

soumis cette exonération aux quatre conditions optionnelles énoncées par l'article 133 de la directive.

En revanche, l'article 261 du CGI ne comporte aucune exonération applicable aux organismes publics qui gèrent une maison de retraite. Ainsi, si l'on ne regardait pas l'article 256 B du CGI comme permettant d'assimiler les activités des Ehpad publics, en tant que « service sociaux », à des activités accomplies en tant qu'autorité publique, échappant, par suite, à l'assujettissement, il en résulterait que celles-ci deviendraient imposables à la TVA, ce que ne permet pas la directive. Il nous semble évident que telle n'a jamais été l'intention du législateur, et que si celui-ci n'a pas prévu d'exonération propre aux organismes publics, c'est qu'il estimait qu'il n'y avait pas lieu de le faire, puisqu'il avait déjà prévu qu'ils ne seraient pas assujettis.

Vous écarterez donc les moyens des pourvois tirés de ce que la cour aurait commis une erreur de droit et inexactement qualifié les faits de l'espèce en jugeant que l'activité des Ehpad requérants était exercée en tant qu'autorité publique.

Relevons que les arrêts qui vous sont soumis sont, sur ce point, surmotivés, sans que cela n'affecte leur bien-fondé. Ce qui emporte la solution, c'est la nature de l'activité exercée par les établissements requérants et leur statut de droit public. En revanche, le fait que les établissements qui accueillent des personnes âgées soient qualifiés d'établissements sociaux par l'article L. 312-1 du code de l'action sociale et des familles ou que l'Ehpad géré par le centre hospitalier de Vire et l'Ehpad Résidence des prés soient habilités à l'aide sociale, sont indifférentes. En effet, la notion de « prestations liées à l'aide sociale et à la sécurité sociale », au sens de l'article 132, paragraphe 1, g) de la directive TVA, constitue, comme l'a jugé la Cour de justice, une notion autonome du droit de l'Union devant, comme telle, recevoir une définition au niveau de l'Union européenne (C-335/14, préc., pt 47).

Quant au moyen d'erreur de droit et d'insuffisance de motivation invoqué par l'Ehpad Résidence des prés, tiré de ce que la cour aurait dû distinguer selon les activités exercées, qui ne se limitent pas à des prestations d'hébergement, il pourra également être écarté, dès lors qu'il n'était pas contesté que les autres prestations fournies, telles que les prestations de restauration, correspondent à des prestations de soutien et de soins que les maisons de retraite doivent normalement offrir à leurs résidents et qui relèvent, par suite, de l'exonération prévue par l'article 132, paragraphe 1, g) de la directive.

4. Passons à l'examen de la condition, prévue au deuxième alinéa du paragraphe 1 de l'article 13 de la directive, et expressément – quoiqu'imparfaitement⁶ - reprise, cette fois, par l'article 256 B du CGI, de l'absence de distorsions de concurrence d'une certaine importance induits par le non-assujettissement de la personne publique.

⁶ Puisque l'article 256 B fait référence aux « distorsions dans les conditions de la concurrence », sans les limiter, comme la directive, à celles « d'une certaine importance ».

Ces dispositions ont été interprétées par la Cour de justice, notamment dans ses arrêts *Isle of Wright* (gde ch., 16 septembre 2008, C-288/07) et *National Roads Authority* (19 janvier 2017, C-344/15). La Cour a jugé que ces distorsions devaient être évaluées par rapport à l'activité en cause, en tant que telle, sans que cette évaluation porte sur un marché local en particulier, ainsi que par rapport non seulement à la concurrence actuelle, mais également à la concurrence potentielle, pour autant que la possibilité pour un opérateur privé d'entrer sur le marché pertinent soit réelle, et non purement théorique⁷.

C'est ce test, que nous nommerons, par commodité de langage, « test de marché » - même s'il s'agit d'un test relativement abstrait et général - auquel a procédé la cour d'appel, comme vous l'aviez vous-même mis en œuvre à propos des piscines et des cantines scolaires à l'occasion des précédents *Commune de Castelnaudary* et *Commune de Sarlat-la-Canéda*.

4.1. Qu'il nous soit permis, à ce stade, d'exprimer une certaine perplexité quant à l'articulation des textes en cause.

On l'a dit, l'article 13 de la directive excepte de l'assujettissement à la TVA deux types d'activités des personnes publiques : d'une part, celles qu'elles accomplissent dans le cadre du régime juridique qui leur est propre (paragraphe 1) ; d'autre part, celles qu'elles accomplissent dans les mêmes conditions que les opérateurs économiques privés, mais qui relèvent d'une exonération, et qui sont assimilées à des activités effectuées en tant qu'autorité publique en vertu d'une option expresse de l'Etat-membre (paragraphe 2).

S'agissant de cette seconde catégorie, la Cour de justice a affirmé, dans deux arrêts anciens relatifs à l'application de l'article 4, paragraphe 5 de la 6^e directive⁸, auquel a succédé l'article 13 de l'actuelle directive TVA, qu'elles doivent, pour bénéficier du non-assujettissement à la TVA, remplir également la condition de non-distorsion de la concurrence énoncée au deuxième alinéa de l'actuel paragraphe 1. Ceci s'explique par le caractère général de cette condition, qui permet d'assurer la neutralité concurrentielle de la TVA entre les prestataires de services analogues.

Toutefois, ces mêmes activités sont exonérées en vertu d'autres articles de la directive. S'agissant, plus particulièrement, des activités d'intérêt général exercées par des personnes publiques, l'article 132 prévoit leur exonération, sans subordonner celle-ci à l'absence de distorsion de concurrence⁹. Dans cette configuration, on distingue mal quelle distorsion de

⁷ Dans le cadre de la réception de cette jurisprudence en droit interne, il a été précisé que l'examen doit être effectué au regard de l'activité en cause et des conditions d'exploitation de cette activité (CE, 23 décembre 2010, *Commune de Saint-Jorioz*, n° 307856). Cette précision ne fait, à notre sens, qu'expliciter, sans y ajouter, la jurisprudence de la Cour de justice, dans la mesure où les conditions d'exploitation sont liées à la nature de l'activité exercée.

⁸ Arrêts du 6 février 1997, *Marktgemeinde Welden*, C-247/95, C-247/95, pt 21 et 14 décembre 2000, *Fazenda Pública*, C-446/98, pt 43.

⁹ Il en est de même des autres activités relevant de l'une des exonérations visées par l'article 13, paragraphe 2, et qui sont applicables à la France : outre celles prévues par l'article 132, qui concerne les activités d'intérêt

concurrence peut découler de l'usage, par l'Etat-membre concerné, de la faculté ouverte par l'article 13, paragraphe 2, puisqu'à défaut, ces activités échapperaient de toute manière à l'imposition.

Non-assujettissement et exonération ne sont certes pas équivalents, d'un point de vue juridique, puisque le premier signifie que l'opération en cause est, radicalement, exclue du champ d'application de la TVA, alors que la seconde emporte uniquement l'absence de paiement effectif de la taxe. Mais, d'un point de vue économique, l'effet est équivalent¹⁰ : dans un cas comme dans l'autre, l'organisme ne doit collecter aucune taxe à raison des opérations qu'il accomplit et ne peut, symétriquement, déduire aucune taxe supportée à raison des biens ou des services qu'il achète pour les besoins de son activité¹¹. Que l'organisme public soit non-assujetti ou qu'il soit exonéré a donc le même effet sur les conditions de la concurrence avec les opérateurs privés.

En d'autres termes, si distorsion de concurrence il devait y avoir, elle serait liée, non pas au choix de l'Etat-membre d'opter pour le non-assujettissement, mais au principe de l'exonération prévue par la directive, et elle serait, alors, pleinement assumée par le législateur européen. Ce résultat est logique puisque la faculté ouverte par le paragraphe 2 de l'article 13 a été conçue comme une règle simplificatrice par rapport à la règle de droit commun de l'exonération, en dispensant les organismes publics des obligations liées à l'enregistrement et aux déclarations auxquelles sont soumis les assujettis.

Dans cette hypothèse d'une alternative entre non-assujettissement et exonération, le « test de marché » défini par la jurisprudence *Isle of Wright* et *National Roads Authority*, c'est-à-dire l'examen des conditions d'exercice de l'activité en cause, au regard de celles des opérateurs privés, n'apparaît pas adapté. Dans ces deux précédents, étaient en cause, par contraste, des activités relevant de la première des deux catégories d'activités regardées comme exercées en tant qu'autorité publique, c'est-à-dire des activités de nature économique exercées selon le régime particulier des personnes publiques, à savoir la gestion d'un parc de stationnement payant et la mise à disposition d'infrastructures routières, qui n'entraient pas (ou du moins, dont il n'était pas établi qu'elles entraient) dans le champ d'une exonération prévue par un autre article de la directive. Si l'exception de non-assujettissement ne s'appliquait pas, il en résulterait une imposition effective de la personne publique, à l'image des opérateurs économiques privés. C'est dans cette hypothèse d'une alternative entre non-assujettissement et imposition, et dans ce cas seulement, que le « test de marché » prend son sens.

général, exonérées sans réserve lorsqu'elles sont exercées par une personne publique, sont concernées les activités visées par les articles 135 et 136 (banque, assurance, services financiers, jeux, certaines opérations immobilières), applicables, qui sont exonérées sans réserve et sans distinction selon le statut, public ou privé, de l'organisme qui les exerce, ainsi que les activités faisant l'objet des dérogations prévues aux articles 371 et 371, qui peuvent, elles aussi, être exonérées sans réserve et sans distinction selon le statut, public ou privé, de l'organisme concerné.

¹⁰ La TVA se distinguant, sur ce point, des impôts directs.

¹¹ Ne sont pas en cause ici les exonérations applicables aux exportations et opérations assimilées qui n'entraînent pas de perte du droit à déduction.

Selon nos recherches, si l'on excepte les deux arrêts anciens que nous avons mentionnés, qui se bornent à une affirmation de principe, la Cour de justice n'a jamais eu l'occasion de préciser les modalités d'appréciation de la condition de non-distorsion de concurrence en présence d'une activité visée par l'article 13, paragraphe 2.

Mais vous l'aurez compris, nous pensons que, dans cette hypothèse, cette condition est, par construction, remplie. Et qu'en présence d'une activité de maison de retraite exercée par une personne publique qui, si elle était assujettie, serait exonérée sans condition, il n'est pas possible de constater une quelconque distorsion de concurrence liée au non-assujettissement.

Notre conviction n'est, en cela, pas ébranlée par le constat que, du point de vue du droit interne, l'article 261 du CGI ne réitère pas, pour ce qui concerne les personnes publiques, l'exonération prévue par l'article 132, paragraphe 1, g) de la directive TVA en faveur des activités liées à l'aide sociale et à la sécurité sociale. Vous devez, en effet, interpréter ces dispositions conformément à la directive. Et le silence de l'article 261 résulte précisément du fait que, plutôt que d'appliquer la règle de droit commun de l'exonération, le législateur national a fait le choix, comme l'y autorisait l'article 13, paragraphe 2, de ne pas les assujettir. Il est, en revanche, évident qu'il n'a jamais entendu que les personnes publiques puissent être imposées à raison de ces activités.

Nous n'ignorons pas que ce n'est pas ainsi que vous avez raisonné à l'occasion des précédents *Commune de Castelnaudary* et *Commune de Sarlat-la-Canéda*. Il n'en demeure pas moins que, dans les présents litiges, la réalisation d'un « test de marché » ne tenant pas compte du caractère binaire, en droit de l'Union, de l'alternative entre non-assujettissement et exonération aboutirait, s'il devait conduire au constat artificiel d'une distorsion de concurrence, à une impasse. Il est, en effet, exclu d'ouvrir la voie à une imposition des prestations rendues par des Ehpad publics alors que la directive l'interdit¹².

Pour confirmer le dispositif des arrêts attaqués, vous pourriez donc substituer au motif retenu par la cour de Nantes le motif de pur droit tiré de ce que l'usage, par la France, de la possibilité ouverte par la directive TVA de ne pas assujettir les personnes morales de droit public à raison de l'exercice d'une activité inconditionnellement exonérée par cette même directive n'est pas susceptible d'induire de distorsion de concurrence.

4.2. Si nous examinerons, dans la suite de notre propos, la mise en œuvre du « test de marché » par la cour de Nantes, c'est donc en ayant conscience que vous préférerez peut-être

¹² On relèvera que, dans le cas des services éducatifs, l'article 261 prévoit, au 4° a de son 4, une exonération en faveur tant en faveur des établissements d'enseignement publics que des établissements privés sous contrat. L'échec du « test de marché » aurait donc conduit à exonérer la commune, conformément aux prévisions de la directive. En revanche, l'article 261 ne prévoit pas d'exonération en faveur des personnes publiques s'agissant des services sportifs.

placer vos pas dans ceux de vos précédents dont l'encre est encore fraîche, et parce que cette mise en œuvre permet d'exclure, en tout état de cause, toute distorsion de concurrence.

Avant d'examiner les motifs retenus par la cour, dressons un rapide panorama du « marché » des maisons de retraite, si l'on ose l'appeler ainsi.

Celui-ci fonctionne selon deux régimes distincts. Le principe est celui de la liberté tarifaire. Toutefois, les établissements peuvent réserver des places aux bénéficiaires de l'aide sociale à l'hébergement, versée par les départements aux personnes âgées dont les ressources sont trop faibles pour leur permettre de faire face à ces dépenses. Dans ce cas, le tarif est directement fixé par le conseil départemental.

Plusieurs niveaux d'habilitation à l'aide sociale sont possibles, de sorte que les régimes de liberté tarifaire et d'administration des prix peuvent cohabiter au sein d'un même établissement : (i) lorsque l'établissement est habilité pour la totalité de sa capacité d'accueil, le tarif d'hébergement est fixé par le conseil départemental ; (ii) lorsqu'il est habilité pour plus de 50 % de sa capacité, les tarifs sont, de même, entièrement administrés, qu'ils s'appliquent, ou non, à des résidents bénéficiaires de l'aide sociale ; (iii) lorsque l'établissement est habilité pour moins de 50% de sa capacité, il dispose d'une liberté tarifaire pour les résidents non bénéficiaires de l'aide sociale ; (iv) enfin, les établissements non habilités sont entièrement libres de fixer leurs tarifs d'hébergement¹³.

Précisons que l'habilitation à l'aide sociale est ouverte aux Ehpad, quel que soit leur statut, public ou privé. Toutefois, la grande majorité des Ehpad publics – 93 % - sont habilités pour la totalité de leur capacité d'accueil, de même que 75 % des Ehpad privés du secteur associatif, alors qu'à l'inverse, seulement 4% des Ehpad privés du secteur lucratif le sont¹⁴.

Les tarifs moyens de l'hébergement s'élevaient, en moyenne, à 66 euros par jour en 2018, et variaient de 56 € pour les Ehpad publics rattachés à un hôpital, 57 € pour les Ehpad publics non hospitaliers, 64 € pour les Ehpad privés à but non lucratif et 89 € pour ceux à but lucratif. On le voit, la ligne de rupture passe entre les établissements commerciaux et les autres, que ces derniers soient de statut public ou privé. Les coûts varient, toutefois, significativement d'un département à l'autre, en fonction, principalement, des coûts immobiliers, les établissements à but lucratif étant majoritairement implantés dans des zones urbaines à coût élevé¹⁵.

Dans les deux arrêts concernant l'Ehpad Résidence des prés et le Centre hospitalier de Vire, la cour de Nantes a écarté la distorsion de concurrence en s'appuyant, principalement, sur deux

¹³ Sources : rapport d'information du Sénat sur le financement de la dépendance, 3 avril 2009 ; analyse statistique de la Caisse nationale de solidarité pour l'autonomie, Les prix en Ehpad en 2019, n° 9, avril 2021.

¹⁴ Id.

¹⁵ Sources : rapport de la commission des comptes de la sécurité sociale, juin 2020 ; rapport de la CREES, L'aide et l'action sociale en France, ed. 2020, p. 112.

éléments, à savoir, (i) d'une part, le fait, qu'ils étaient habilités au dispositif d'aide sociale à l'hébergement, de sorte qu'ils ne pouvaient fixer librement leurs tarifs et (ii), d'autre part, le fait que les établissements privés proposeraient des prestations supérieures à celles des établissements publics, pour un prix supérieur.

Comme le font valoir les pourvois, ce second motif est fragile. Les révélations sur le mode de fonctionnement du groupe Orpéa ont démontré que les prestations des établissements privés à but lucratif n'étaient pas supérieures à celles des établissements publics. Quant aux différences de prix, elles s'expliquent, comme on l'a dit, en grande partie par les écarts de coûts immobiliers, de sorte qu'ils n'apparaissent pas significatifs entre les établissements publics et privés à but non lucratif implantés sur un même territoire.

Le premier élément retenu par la cour nous semble, en revanche, déterminant, même s'il mérite d'être précisé. On l'a dit, les Ehpad publics sont, sauf exception, habilités à recevoir des bénéficiaires de l'aide sociale pour la totalité de leur capacité d'accueil, ou, *a minima*, à titre principal - ce qui est bien le cas des trois établissements requérants. Ils ne disposent donc pas de la liberté de fixer leurs tarifs. Leurs conditions d'exploitation ne sont, certes, pas significativement éloignées de celles des établissements privés à but non lucratif également habilités. Mais ces derniers sont, précisément, ceux qui sont visés par l'exonération prévue par le b du 1° du 7 de l'article 261 du CGI, qui ne s'applique, rappelons-le, qu'aux établissements pratiquant des prix homologués par l'autorité publique. Ainsi, le non-assujettissement des Ehpad publics à la TVA n'est pas susceptible de créer de distorsion de concurrence avec cette première catégorie d'établissements privés, les deux types d'établissements ayant, du fait de l'habilitation qui les destine à accueillir des personnes à faibles ressources, un « caractère social » (au sens de l'article 132, paragraphe g) de la directive).

En revanche, les Ehpad privés du secteur lucratif, qui soumis au taux réduit de TVA de 5,5 % pour les prestations d'hébergement et de nourriture fournies aux résidents¹⁶ – les prestations de soins étant exonérées¹⁷ –, ont, pour l'essentiel, fait le choix de la liberté tarifaire, de sorte que leurs conditions d'exploitation ne sont pas les mêmes que celles des Ehpad publics et des Ehpad privés sans but lucratif. En d'autres termes, les deux types d'établissements sont présents sur deux segments de marché différents, entre lesquels il n'existe qu'une concurrence marginale. Dans ces conditions, la différence de fiscalité n'entraîne pas de distorsion de concurrence d'une certaine importance – c'est-à-dire, selon la jurisprudence de la Cour, plus que négligeable¹⁸ – au détriment des opérateurs privés.

Si vous nous suivez, vous écarterez les moyens d'erreur de droit soulevés à l'appui des pourvois de l'Ehpad Résidence des prés et du Centre hospitalier de Vire, tirés de ce que la

¹⁶ En vertu de l'article 278-0 bis du CGI.

¹⁷ En vertu du 1° ter du 4 de l'article 261 du CGI.

¹⁸ C-288/07, préc., pt 79.

cour aurait procédé à une analyse erronée au regard des critères consacrés par la jurisprudence.

4.3. Vous pourrez également écarter les moyens, propres au pourvoi de l'Ehpad Résidence des prés, tirés de ce que la cour a commis une erreur de droit et qu'elle a insuffisamment motivé son jugement en ne recherchant pas si le non-assujettissement à la TVA ne créait pas une distorsion de concurrence aux dépens des organismes publics, du fait de l'absence de possibilité de déduire la TVA d'amont et de son incidence en matière de taxe sur les salaires.

Vous avez en effet jugé, dans votre décision *Commune de Sarlat-la-Canéda*, qui est fichée sur ce point, qu'un tel désavantage était sans incidence et ce, en dépit de l'arrêt *Salix* du 4 juin 2009 (C-102/08, pt 75), par lequel la CJUE a jugé que l'actuel deuxième alinéa de l'article 13 de la directive TVA « vise également les distorsions de concurrence au détriment des organismes de droit public ». Selon les conclusions de votre rapporteur public, cet arrêt, rendu sans conclusions, devrait être regardé comme isolé, et visant la configuration spécifique d'un organisme de droit public inséré dans une chaîne de facturation, dont le non-assujettissement pouvait causer des répercussions en chaîne au détriment d'opérateurs en aval, ainsi privés du droit à déduction¹⁹. Les principaux arrêts de la Cour portant interprétation de cette disposition énoncent, en effet, que son objectif est de garantir que les opérateurs économiques privés ne soient pas désavantagés du fait qu'ils sont taxés alors que les organismes publics ne le sont pas (C-334/15, préc., pt 39 et jurisprudence citée), étant toutefois relevé que la question de la distorsion au détriment des organismes publics n'était pas posée dans ces autres affaires...

Nous ajouterons qu'en tout état de cause, l'éventuelle distorsion ne résulte pas du non-assujettissement des Ehpad publics à la TVA, puisqu'à défaut, ils en seraient exonérés...

4.4. Enfin, compte tenu de ce que nous venons de dire, vous pourrez aussi confirmer la solution retenue par la cour dans le cadre du recours présenté par le Centre hospitalier de l'agglomération montargoise, en dépit du caractère succinct de la motivation de l'arrêt, qui se borne à énoncer qu'il ne résulte pas de l'instruction que le non-assujettissement entraînerait une distorsion de concurrence d'une certaine importance. Si le requérant reproche aux juges d'appel de ne pas avoir demandé aux parties de produire des éléments de nature à l'éclairer sur ce point, alors que le débat contradictoire avait porté sur la question de la sectorisation des activités de l'établissement, la cour s'est bornée, dans le cadre de son office tel que reconnu par votre décision *Fondation de France*, à apporter la réponse qu'elle estimait fondée au moyen soulevé devant elle (2 juin 2010, n° 318014, au rec., RJF 8-9/120 n° 872).

¹⁹ Il ne s'agissait pourtant que de l'un des motifs retenus par la Cour au soutien de la solution, la cour ayant également relevé que la directive ne précise pas les personnes qu'il vise à protéger des distorsions de concurrence, que ces dispositions ne devraient, compte tenu de leur objet visant à restaurer la règle générale de la soumission des activités économiques à la TVA, pas recevoir une interprétation étroite, et que rien n'indique que les objectifs de la directive serait que les organismes de droit public subissent les conséquences des distorsions occasionnées par leur non-assujettissement.

5. Reste à examiner une question distincte, propre au pourvoi présenté par le centre hospitalier de Vire.

L'établissement avait demandé le remboursement de crédits de TVA au titre des années 2010 et 2011 résultant de l'ensemble de son activité, c'est-à-dire, non seulement de son activité d'Ehpad mais aussi de son activité hospitalière hors Ehpad.

La cour a confirmé le refus opposé par l'administration, s'agissant de la demande correspondant à l'activité d'Ehpad, au motif que cette activité n'était pas soumise à la TVA, de sorte qu'elle ne générerait pas de droit à déduction. Pour les motifs que nous venons d'exposer, vous pourrez écarter l'erreur de droit soulevée à ce titre.

La cour a, par ailleurs, écarté la demande de remboursement des crédits concernant l'activité hors Ehpad, dont on suppose qu'elle était, au moins pour partie, imposable à la TVA, au motif que le centre hospitalier n'avait pas respecté les exigences de déclaration prévues par l'article 242-0 A de l'annexe II au CGI. Elle a, ce faisant, reproduit la solution que vous aviez adoptée à l'occasion de la décision *SCI Flamands Plage* du 9 novembre 2016 (n° 390715, RJF 2/17 n° 127).

Le requérant soutient que ces motifs sont entachés d'erreur de droit, dès lors la Cour de justice de l'Union européenne, a jugé, à l'occasion, notamment, d'un arrêt *Ecotrade SpA* du 8 mai 2008 (C-95/07, pt 63), précisé par l'arrêt *Siemens Gamesa Renewable Energy România SRL* du 12 septembre 2018 (C-69/17), que le principe de neutralité exige que la déduction de la TVA en amont soit accordée si les exigences de fond sont satisfaites, même si certaines exigences formelles ont été omises par les assujettis.

A l'instar du requérant, nous pensons que la solution – non fichée - que vous avez retenue en 2016 est fragile. Vous pourrez toutefois confirmer le dispositif de l'arrêt attaqué à la faveur d'une substitution de motifs. Il résulte en effet de faits constants (sur la substitution dans une telle hypothèse : 18 janvier 2017, Panizza, n° 386144, au rec.), et notamment, des indications portées sur les réclamations, que le Centre hospitalier de Vire ne disposait pas de crédit de TVA à raison de son activité hospitalière, débitrice.

PCMNC au rejet des trois pourvois.