N° 441377
OPH Aube Immobilier

8^{ème} et 3^{ème} chambres réunies

Séance du 16 juin 2021

Lecture du 25 juin 2021

CONCLUSIONS

M. Romain VICTOR, rapporteur public

1.- L'office public de l'habitat (OPH) Aube Immobilier, qui a fusionné au 1^{er} janvier 2021 avec Troyes Habitat pour former le nouvel office Troyes Aube Habitat, exerce une activité de bailleur social. Il est propriétaire à Sainte-Savine, dans l'agglomération de Troyes d'un établissement d'hébergement pour personnes âgées dépendantes, l'EHPAD « La Grand-Maison ». C'est l'OPAC de l'Aube, auquel l'OPH a succédé, qui a fait construire cette résidence de 60 lits dont l'exploitation a démarré en 1997. La gestion de l'établissement est déléguée à une association loi 1901, l'Asimat¹, qui exploite d'autres maisons de retraite et fournit des prestations de services à domicile de soins infirmiers et d'aide-ménagère. En tant que propriétaire, c'est l'OPH qui est redevable de la taxe foncière sur les propriétés bâties.

Alors que, jusqu'en 2017, la valeur locative de l'immeuble était évaluée selon la méthode définie à l'article 1496 du CGI pour les locaux d'habitation, le pôle d'évaluation des locaux professionnels de l'Aube a informé l'office, par courrier du 29 août 2018, qu'il envisageait de rectifier l'imposition primitive établie au titre de l'année 2018 et de mettre en recouvrement une cotisation supplémentaire de 53 044 €, à la suite de la « mise à jour de l'EHPAD », la lettre faisant référence aux dispositions de l'article 1508 du CGI et à celles de l'article L. 175 LPF, dont nous vous avons entretenu il y a peu (8^{ème} et 3^{ème} chr, 28 mai 2021, SAS Vitherm France, n° 443642, à mentionner aux T.) et qui sont relatives à la procédure du rôle particulier applicable en cas de manquement du redevable à ses obligations déclaratives.

Il est constant que la « mise à jour » dont il est question correspond à la mise en œuvre par l'administration, en lieu et place de la méthode applicable aux locaux d'habitation, de la méthode définie à l'article 1498 du CGI, et ce dans un contexte bien précis : celui de la mise en œuvre de la révision des évaluations foncières des locaux professionnels organisée par l'article 34 de la loi n° 2010-1658 du 29 décembre 2010 de finances rectificative pour 2010, dont les dispositions ont été codifiées par la seconde loi de finances rectificative pour 2017².

¹ Association de soins infirmiers et ménagers de l'agglomération troyenne.

² Article 30 de la loi n° 2017-1775 du 28 décembre 2017 de finances rectificative pour 2017.

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

Défini pour couvrir tous les locaux professionnels, le champ d'application de la révision inclut les propriétés bâties mentionnées à l'article 1498 (auparavant dénommés « locaux commerciaux et biens divers »), celles affectées à une activité professionnelle non commerciale et, ainsi que l'a prévu la loi de finances rectificative pour 2013³, les propriétés « affectées à un usage professionnel spécialement aménagées pour l'exercice d'une activité particulière mentionnées à l'article 1497 » du CGI.

On se souvient que le nouveau mode d'évaluation des locaux concernés, qui tend à mieux refléter l'état du marché locatif, consiste à multiplier la surface pondérée de chaque local par un tarif correspondant à la catégorie du local considéré, le cas échéant pondéré par un coefficient de localisation, une mise à jour annuelle étant faite au moyen de coefficients d'évolution et diverses corrections étant susceptibles de résulter de l'application de mécanismes dits de « neutralisation », « planchonnement » et « lissage ».

Le paragraphe XVII de l'article 34 de la loi de finances rectificative pour 2010 a imposé aux propriétaires de locaux entrant dans le champ de la révision de souscrire une déclaration précisant les informations relatives à chacune de leurs propriétés, selon des modalités fixées par arrêté des ministres chargés de l'économie et du budget. Cet arrêté a été pris le 18 février 2013. Il a imparté aux propriétaires un délai qui venait à échéance en avril ou mai 2013 pour souscrire leur déclaration sur un imprimé Cerfa⁴ identifié sous la référence N° 6660-REV-K en rattachant leur local à l'une des catégories de locaux fixées par un décret en Conseil d'Etat du 10 octobre 2011⁵, dont les dispositions ont été codifiées à l'article 310 Q de l'annexe II au CGI par un décret du 28 juin 2018⁶.

Nous refermons la parenthèse pour revenir au litige même si ce que nous venons de rappeler en commande à notre avis la solution.

L'OPH, informé de la « mise à jour de l'EHPAD » puis rendu destinataire de l'avis d'imposition de 53 044 €, a introduit une réclamation contentieuse rejetée le 7 janvier 2019. Il a alors saisi le juge de l'impôt d'une demande de décharge en contestant de la méthode définie à l'article 1498. Il se pourvoit en cassation contre le jugement du 23 avril 2020 par lequel le président du tribunal administratif de Châlons-en-Champagne, statuant comme juge unique, a rejeté sa demande.

2.- Un premier ensemble de trois moyens est dirigé contre le jugement en tant qu'il s'est prononcé sur la régularité de la procédure d'imposition.

³ Article 47 de la loi n° 2013-1279 du 29 décembre 2013 de finances rectificative pour 2013.

⁴ N° 14248*02.

⁵ Décret n° 2011-1267 du 10 octobre 2011 fixant les sous-groupes et catégories de locaux professionnels en vue de l'évaluation de leur valeur locative.

⁶ Par le décret n° 2018-535 du 28 juin 2018 codifiant les dispositions relatives à la révision des valeurs locatives des locaux professionnels et aux commissions départementales des valeurs locatives des locaux professionnels.

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

L'OPH avait soutenu que l'administration avait méconnu les droits de la défense en ne l'informant pas des motifs de droit et de fait justifiant la rectification des bases imposables.

Pour écarter ce moyen, le tribunal a rappelé la jurisprudence *Min. c/ Sté Sud-Ouest-Bail* (8^{ème} et 3^{ème} ssr, 29 juin 2005, n° 271893, rec. p. 267, RJF 2005 n° 1038, concl. L. Olléon BDCF 2005 n° 115), appliquant à la taxe foncière, comme l'arrêt *Simoens*⁷ l'avait fait pour l'ancienne taxe professionnelle, les principes dégagés dans une affaire de quotas laitiers par votre arrêt *Société anonyme Ferme de Rumont*⁸.

On sait que selon cette jurisprudence, lorsqu'une imposition est assise sur la base d'éléments qui doivent être déclarés par le redevable, l'administration ne peut établir, à la charge de celui-ci, des droits excédant ceux qui résulteraient des éléments qu'il a déclarés qu'après l'avoir mis à même de présenter ses observations, les dispositions de l'article L. 56 du LPF exceptant les impôts directs locaux du champ de la procédure de rectification contradictoire ne la dispensant pas des obligations qui découlent du principe général des droits de la défense.

Puis le tribunal a opposé à l'office que le service n'était en l'espèce pas tenu au respect de ce principe dès lors que, sans remettre en cause des éléments déclarés, il s'était borné à procéder à une nouvelle évaluation motivée par l'appréciation que les biens taxables devaient être regardés comme des locaux commerciaux et non comme des locaux d'habitation. Il a ajouté qu'en tout état de cause, le service l'avait informé par courrier du 29 août 2018 de la rectification au titre de l'année 2018 et l'avait ainsi mis en mesure de présenter ses observations, ce qu'il avait fait de manière argumentée dans sa réclamation du 20 décembre 2018.

L'établissement soutient que le tribunal a dénaturé les pièces du dossier en estimant que l'administration n'avait pas remis en cause des éléments déclarés et rappelle que le courrier du 29 août 2018 se référait à l'émission d'un rôle particulier, lequel n'est déclenché que par l'absence ou l'insuffisance des éléments déclarés. Le tribunal aurait par voie de conséquence commis une erreur de droit en écartant toute remise en cause des éléments qu'il avait déclarés.

Toutefois la dénaturation n'est pas établie. D'une part, s'il est vrai que le courrier du 29 août 2018 mentionne l'article 1508 du CGI, l'administration s'est par la suite référée à un rôle supplémentaire, notamment dans son mémoire du 26 février 2020. La mention « rôle n° 276 » sur l'avis d'imposition correspond au demeurant à celle d'un rôle supplémentaire. D'autre part et surtout, il est constant que la rectification ne résulte pas de l'identification par le service d'une surface taxable plus importante, d'une addition de construction ou d'un changement de consistance qui n'auraient pas été déclarés. A surface et éléments d'équipement constants, l'administration s'est bornée à substituer une méthode d'évaluation à

⁷ 9^{ème} et 10^{ème} ssr, 5 juin 2002, n° 219840, rec. p. 200, RJF 2002 n° 934, concl. J. Courtial BDCF 2002 n° 113.

⁸ Section, 7 déc. 2001, *SA Ferme de Rumont c/ Onilait*, n° 206145, rec. p. 638, concl. F. Séners.

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

une autre. Or si l'on s'accorde sur ce point, la branche d'erreur de droit ne peut qu'être écartée. Vous avez déjà jugé que l'administration n'est pas tenue de mettre le contribuable à même de présenter ses observations lorsqu'elle effectue une nouvelle évaluation motivée par l'appréciation que les biens taxables doivent être regardés, non comme des locaux commerciaux, mais comme un établissement industriel au sens de l'article 1499 du CGI (9^{ème} et 10^{ème} srr, 20 juin 2007, *Min. c/ SA Sogebail*, n° 290817, RJF 2007 n° 1079, concl. S. Verclytte BDCF 2007 n° 110)⁹.

L'office soutient encore que le tribunal aurait dénaturé les faits de l'espèce et commis une erreur de droit dès lors que la rectification aurait été fondée sur le motif qu'il n'avait pas souscrit la déclaration n° 6660-REV-K dans le cadre de la révision des évaluations foncières. Mais il n'est pas permis de le suivre car il est constant que jusqu'à la rectification, l'administration ne considérait pas que l'EHPAD de Sainte-Savine relevait de l'article 1498 et qu'il serait entré pour ce motif dans le champ de la révision. Comme l'indique le courrier engageant le contradictoire *Simoens*, c'est bien une « mise à jour », c'est-à-dire une substitution de méthode d'évaluation que l'administration a opérée indépendamment de tout élément déclaré ou qui aurait dû être déclaré par le redevable.

Le dernier moyen est dirigé contre le motif dont l'énoncé est précédé d'un « en tout état de cause » qui en manifeste le caractère surabondant, ce qui dispense d'y répondre.

3.- S'agissant du bien-fondé de l'imposition, l'office soutient que le tribunal, non seulement s'est prononcé par des motifs insuffisants, mais a inexactement qualifié les faits en jugeant que l'évaluation de la valeur locative de l'EHPAD avait pu être déterminée par application de l'article 1498 du CGI.

Le tribunal a jugé que « *les EHPAD* » (et pas simplement l'EHPAD de Sainte-Savine), eu égard à leur objet tel qu'il est défini par le code de l'action sociale et des familles, « *offrent à leurs résidents, outre l'hébergement, des prestations para-hôtelières, des soins médicaux et paramédicaux, des actions de prévention et d'éducation et une aide à la vie quotidienne, sans que la prestation d'habitation soit prépondérante, eu égard à l'état de santé des résidents* ». Et il a ajouté que l'OPH Aube Immobilier n'apportait aucun élément de nature à établir que, dans son cas particulier, la prestation d'hébergement serait prépondérante pour ses propres résidents.

La branche d'insuffisance de motivation est tirée de ce que le tribunal ne s'est pas prononcé sur divers éléments que l'office avait mis en avant, tenant au fait que la construction avait été permise par l'octroi à l'OPAC de l'Aube d'un prêt locatif aidé destiné au financement de logements sociaux et au fait que l'immeuble était conventionné pour

⁹ Il en va de même lorsqu'elle procède à une nouvelle évaluation de la valeur locative du local en choisissant un nouveau local de référence, sans remettre en cause les éléments déclarés par le contribuable (8^{ème} et 3^{ème} srr, 27 avr. 2011, *Sté Eurofactor*, n° 325650, T. p. 880, RJF 2011 n° 817).

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

permettre aux résidents de percevoir l'aide personnalisée au logement. Toutefois le jugement n'était pas tenu de répondre à tous les arguments qui lui étaient soumis.

La branche d'erreur de qualification juridique, qui pourrait aussi bien être regardée comme une critique d'erreur de droit, consiste à objecter que dans un « établissement d'hébergement », fût-il pour personnes âgées dépendantes, l'hébergement est et demeure la prestation centrale. C'est bien sûr le cœur du sujet, étant observé qu'il n'est guère envisageable de « mixer » l'application des deux méthodes définies respectivement aux articles 1496 et 1498, l'affectation « principale » emportant la qualification pour le tout, c'est-à-dire y compris pour les « dépendances » des locaux d'habitation ou des locaux commerciaux (v. 8^{ème} et 9^{ème} SSR, 21 nov. 1973, *Sté Le Foyer de la Charente-Maritime*, n° 89207, rec. p. 945, Dupont 1974 p. 30 ; 9^{ème} et 8^{ème} SSR, 3 janv. 1973, *SA d'HLM du Calvados*, n° 85248, rec. p. 3, Dupont p. 106).

4.- Il n'est pas inutile de commencer par rappeler ce qu'est un EHPAD.

Les établissements qui accueillent des personnes âgées appartiennent à la catégorie générale des établissements et services sociaux et médico-sociaux mentionnée au 6° du paragraphe I de l'article L. 312-1 du code de l'action sociale et des familles.

Ainsi que le prévoit le paragraphe I de l'article L. 313-12 de ce code, ces établissements sont qualifiés d'EHPAD lorsqu'ils accueillent un nombre de personnes âgées dépendantes dans des proportions supérieures à des seuils fixés par décret. L'article D. 313-15 du même code fixe deux seuils calculés par rapport à la capacité autorisée de chaque établissement : au moins 15% de résidents classés dans les GIR 1 à 3 et au moins 10% de résidents classés en GIR 1 et 2. Le GIR (groupe iso-ressources) correspond au niveau de perte d'autonomie, apprécié à partir d'une grille nationale¹⁰. Il existe six groupes, du GIR 1 au GIR 6, le GIR 1 correspondant à la perte d'autonomie la plus importante.

La qualification d'EHPAD dépend donc de l'accueil d'une proportion :

- d'au moins 10% de résidents totalement dépendants puisque le GIR 1 correspond aux personnes confinées au lit ou au fauteuil, dont les fonctions mentales sont gravement altérées et qui nécessitent une présence indispensable et continue d'intervenants ou les personnes en fin de vie, et le GIR 2 aux personnes confinées au lit ou au fauteuil, dont les fonctions mentales ne sont pas totalement altérées et dont l'état exige une prise en charge pour la plupart des activités de la vie courante ou aux personnes dont les fonctions mentales sont altérées, mais qui sont capables de se déplacer et qui nécessitent une surveillance permanente ;
- et d'au moins 15% de résidents qui appartiennent soit à ces GIR 1 et 2, soit aux GIR 1, 2 et 3, le GIR 3 correspondant aux personnes ayant conservé leur autonomie mentale, partiellement leur autonomie locomotrice, mais qui ont

¹⁰ Il s'agit de la grille Autonomie Gérontologie Groupe Iso Ressources (AGGIR).

besoin quotidiennement et plusieurs fois par jour d'une aide pour les soins corporels.

Les missions des EHPAD sont pour le reste définies à l'article D. 312-155-0.

Ces établissements fournissent, bien entendu et il faut commencer par cela, un hébergement, qui peut être « *à temps complet ou partiel, à titre permanent ou temporaire* », dans le cadre d'un « *socle de prestations* » dont la liste est donnée dans une annexe 2-3-1 au code de l'action sociale et des familles.

Ce socle inclut les prestations suivantes :

- prestations d'administration générale (gestion du séjour, liaison avec la famille, accès aux droits sociaux, relations avec l'assurance-maladie, etc.) ;
- prestations d'accueil hôtelier (mise à disposition de la chambre et des locaux collectifs, accès à une salle de bains, fourniture des fluides, entretien et nettoyage des chambres et parties communes, maintenance des bâtiments et espaces verts, mise à disposition des connectiques pour recevoir la télévision et le téléphone) ;
- prestations de restauration ;
- prestations de blanchissage ;
- prestations d'animation de la vie sociale (dans et hors de l'établissement).

En complément, les EHPAD proposent et dispensent des soins médicaux et paramédicaux, des actions de prévention et apportent une aide à la vie quotidienne, élaborent un projet d'accompagnement de la personne accueillie et inscrivent leur action au sein de la coordination gériatrique locale. A cette fin, chaque EHPAD compte dispose, outre d'un directeur et de personnel administratif, d'une équipe pluridisciplinaire comprenant au moins un médecin coordonnateur, un infirmier diplômé d'Etat, des aides-soignants, des aides médico-psychologiques, des accompagnants éducatifs et sociaux et des personnels psycho-éducatifs.

5.- Si, à titre de simple renseignement, l'examen des contentieux devant les juges du fond montre que l'administration a pu évaluer certains EHPAD en tant que locaux d'habitation¹¹, l'EHPAD de Sainte-Savine faisant partie de ces cas isolés, l'application de la méthode définie à l'article 1498 apparaît de loin très majoritaire¹².

¹¹ TA Amiens, 17 oct. 2019, *SARL Société de Réalisation et de Promotion Immobilière*, n° 1801190. On peut voir aussi TA Nîmes, 7 juin 2018, *SARL Regain*, n° 501947, 1701616, mais s'agissant de locaux vacants.

¹² TA Strasbourg, 22 nov. 2019, *Association des Petites Sœurs des Pauvres*, n° 1804396 ; TA Cergy-Pontoise, 19 janv. 2021, *SAS Mediprem*, n° 1906798 ; TA Montreuil, 30 déc. 2020, *SAS Immocare*, n° 1802412 ; TA Lille, 5 juin 2018, *Association APREVA Réalisations Médico-Sociales*, n° 1508395 ; TA Lille, 30 oct. 2017, *SCI Clinique de Lambersart*, n° 1504417 ; TA Pau, 18 oct. 2017, *Association des Petites Sœurs des Pauvres*, n° 1700118 ; TA Rouen, 24 avr. 2014, *SCI Villa le Havre*, n° 1202750, 1203657 ; TA Melun, 13 déc. 2011, *SCI Les Cailloux de Pavonis*, n° 0406770/7, 0507111/7, 0702040/7, 0802118/7, 0902065/7, 1102924/7. V. également CE, 8ème ss, 19 juil. 2010, *SCI Les Cailloux de Pavonis*, n° 319236 : pour un EHPAD situé à Cannes Ecluse (Seine-et-Marne).

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

Pour autant, votre jurisprudence fournit – c’est incontestable – de sérieux arguments en faveur de la qualification globale des EHPAD comme « locaux d’habitation ».

Vous avez jugé qu’un couple de personnes âgées occupant sans limitation de durée une chambre dans un EHPAD dont ils ont la clé, à laquelle ils ont pu apporter des éléments de décoration, et où ils peuvent recevoir des visites, sont passibles de la taxe d’habitation qui est due, en vertu de l’article 1407 1° du CGI, pour « *tous les locaux meublés affectés à l’habitation* » (8^{ème} et 3^{ème} chr, 13 oct. 2016, *Mme M...*, n° 388616, RJF 2017 n° 43, concl. B. Bohnert C43).

Vous avez aussi jugé, pour l’application des dispositions de l’article 1585 C du CGI autorisant le conseil municipal à consentir une exonération de taxe locale d’équipement au bénéfice des organismes de logement social ayant bénéficié de prêts locatifs ouvrant droit au versement de l’aide personnalisée au logement, que les espaces occupés à titre individuel au sein d’un EHPAD par ses résidents doivent être regardés comme à usage d’habitation, alors même qu’ils ne comportent pas tous les éléments nécessaires à une occupation privative que l’on rencontre dans une habitation ordinaire, tels qu’une cuisine (9^{ème} et 10^{ème} ssr, 23 nov. 2015, *Sté Pax-Progrès-Pallas*, n° 360238, T. p. 639, RJF 2016 n° 146, concl. F. Aladjidi C146).

Toujours à propos d’une résidence pour personnes âgées, vous avez souligné que le changement de statut de l’exploitant, qui était une association à but non lucratif et est devenu une société commerciale, était sans incidence sur le bénéfice de l’exonération temporaire de taxe foncière de certaines constructions neuves affectées à l’habitation principale prévue par l’article 1384 A du CGI dès lors que l’affectation des constructions à l’habitation n’avait pas varié (8^{ème} et 3^{ème} ssr, 12 mars 2007, *SCI Sté nouvelle résidence Bois Galfard*, n° 290310, T. p. 617, RJF 2007 n° 714, concl. P. Collin). Votre commissaire du Gouvernement Pierre Collin avait rappelé que la taxe foncière sur les propriétés bâties étant un impôt réel, seules importaient les « *conditions d’utilisation concrète des locaux* », à l’exclusion du statut juridique de l’exploitant et que la condition « *objective* » d’affectation à l’habitation principale était satisfaite quel que soit le mode de gestion de l’immeuble. Aussi la circonstance que nombre d’EHPAD soient exploités par des entreprises commerciales (Korian, Orpéa, Médica, DomusVi) est-elle sans incidence sur le raisonnement.

La pente naturelle de votre jurisprudence pourrait assurément vous conduire à voir dans les EHPAD des locaux d’habitation proprement dits, d’autant que vous n’avez jamais refusé de regarder comme des locaux d’habitation d’autres formes d’hébergement collectif : foyer de jeunes filles dans l’affaire *SA d’HLM du Calvados* (9^{ème} et 8^{ème} ssr, 3 janv. 1973, n° 85248, rec. p. 3), où il était aussi question de cantine, cuisine et dépendances ; foyer de travailleurs saisonniers dans l’affaire *Sté Coopérative d’HLM Savoisienne Habitat* (8^{ème} et 3^{ème} ssr, 19 sept. 2014, n° 365057, T. p. 617, RJF 2014 n° 1116).

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l’accord du rapporteur public qui en est l’auteur.

Enfin si personne ne s'est jamais ému, depuis la révision foncière prescrite par la loi du 2 février 1968, du classement des établissements hôteliers dans la catégorie des locaux commerciaux et biens divers, il est à notre avis difficile d'en tirer un argument décisif car ce classement apparaît au fond assez arbitraire et détaché d'une interprétation du texte fiscal., même si l'idée générale est que la prestation de services l'emporte sur l'habitation et que l'habitation revêt dans le cas d'un hôtel un caractère essentiellement temporaire (circonstance qu'on ne retrouve pas nécessairement dans l'hébergement en EHPAD).

En définitive, une seule raison, mais que nous croyons suffisante, nous conduit à vous proposer d'adopter une solution contraire et de juger que l'évaluation de la valeur locative d'un EHPAD relève de l'article 1498 du CGI, dans sa rédaction applicable. Cette raison tient à la portée de la révision des évaluations foncières des locaux professionnels décidée en 2010.

La réforme a opéré un discret mais réel changement de paradigme. L'ancienne référence aux « locaux commerciaux et biens divers » a été supplantée par une référence aux « locaux professionnels », l'intention du législateur étant de couvrir, nous l'avons souligné, tout le champ des locaux commerciaux ou à usage professionnel, comme en témoigne l'ajout par la loi de finances rectificative pour 2013 des propriétés « *affectées à un usage professionnel spécialement aménagées pour l'exercice d'une activité particulière* ».

Or il nous paraît aller de soi qu'un EHPAD doit être regardé comme un local professionnel.

Eu égard au champ de la révision, ce n'est donc pas par hasard que le décret n° 2011-1267 du 10 octobre 2011 fixant les sous-groupes et catégories de locaux professionnels en vue de l'évaluation de leur valeur locative, qui est un décret en Conseil d'Etat, examiné par votre section des finances, a créé un « *sous-groupe VIII : cliniques et établissements du secteur sanitaire et social* » comportant une catégorie 3 « *maisons de repos, maison de retraite (médicalisées ou non)* ».

Nous observons aussi que, lorsqu'il a entrepris, fin 2017, de codifier les dispositions de l'article 34 de la loi de finances rectificative pour 2010, par une notable exception à la règle selon laquelle la codification du CGI est assurée par des décrets, le législateur s'est livré à un travail d'examen approfondi – et de correction à la marge – de la réforme.

Le rapport n° 432 fait par M. Joël Giraud, rapporteur général du projet de loi de finances rectificative pour 2017, au nom de la commission des finances de l'Assemblée nationale en porte témoignage. Il rappelle que le champ de la révision des valeurs locatives des locaux professionnels concerne « *3,4 millions de locaux professionnels, dits commerciaux (magasins, ateliers d'artisans, cliniques, hôtels, établissements d'enseignement, maisons de retraites) ou affectés à une activité libérale (bureaux)* ». Il cite *in extenso* les différents sous-groupes définis par voie réglementaire dont le sous-groupe VIII incluant les maisons de retraite. Il reproduit un tableau des « *catégories gagnantes et perdantes* » de la révision

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

mentionnant les maisons de retraite, auquel il consacre quelques lignes car elles font partie des catégories de locaux professionnels ayant connu des augmentations parmi les plus importantes. Enfin il fait clairement apparaître le changement de cap conceptuel avec une évolution de l'article 1498 vers l'évaluation des locaux « *professionnels* » et non plus des locaux « *commerciaux* ».

Le législateur a, c'est notable, lui-même inséré un intitulé « *Locaux professionnels* » au C du I de la section VI du chapitre Ier du titre Ier de la deuxième partie du CGI¹³.

Autrement dit, non seulement le pouvoir réglementaire d'application des lois a jugé cohérent avec l'objectif poursuivi et avec la loi fiscale d'inclure les maisons de retraite parmi les locaux professionnels, mais le constat *ex post* que les maisons de retraite étaient dans le champ de la révision n'a absolument pas fait ciller le législateur.

Nous pensons qu'il n'est pas possible de ne pas en tenir compte.

Nous pensons également que le juge administratif, parce qu'il connaît l'administration, pourrait et en réalité devrait, dans sa réflexion, tenir compte de l'extrême difficulté qu'il y a à opérer une réforme d'envergure de la fiscalité directe locale, et par suite peser les inconvénients qu'il y aurait à venir détricoter un tel ouvrage.

Le président du tribunal administratif de Châlons-en-Champagne, qui a vu et cité les dispositions issues de la réforme classant les maisons de retraite parmi les locaux professionnels relevant de l'article 1498 du CGI¹⁴ ne s'y est pas trompé.

6.- Enfin n'est évidemment pas fondé le moyen soulevé hier matin par l'OPH tiré de ce que le tribunal administratif aurait dû soulever d'office le moyen tiré de ce qu'il était éligible à l'exonération prévue par les dispositions de l'article 1382 1° du CGI pour les établissements publics d'assistance. Outre que les moyens relatifs au bénéfice d'une exonération ne sont pas d'ordre public (7^{ème} et 8^{ème} ssr, 4 déc. 1985, *Min. c/ SA Le Mans Sud Auto*, n° 63961, aux T., RJF 1986 n° 171), votre arrêt *EHPAD « Résidence du Colombier »* (9^{ème} et 10^{ème} chr, 24 avr. 2019, n° 410859, T. p. 676, RJF 2019 n° 674, concl. M.-G. Merloz C674), rappelle que l'exonération sous conditions en cause est subordonnée à la démonstration que les locaux « *ne produisent pas de revenus, même symboliques* ». Or il ressort des pièces du dossier que l'OPH, qui intervient dans cette affaire en tant que bailleur social, louait l'EHPAD à l'Asimat. On constate également que l'OPAC de l'Aube qui a construit l'établissement en recourant à un emprunt contracté en 1995 auprès du Crédit foncier de France, a bénéficié d'un différé d'amortissement de deux ans correspondant selon toute vraisemblance à la phase de construction pendant laquelle aucuns revenus n'étaient perçus par l'office.

¹³ Cf. les dispositions du 5° du I de l'article 30 de la loi de finances rectificative pour 2017.

¹⁴ Même s'il a cité le texte codifié (article 310 Q de l'annexe II au CGI) alors que le texte applicable à la date du fait générateur de la taxe foncière 2018 (1^{er} janvier 2018) était le décret de 2011.

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

PCMNC au rejet du pourvoi, en ce compris les conclusions présentées hier au titre des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.