

N° 438997
Centre libre d'enseignement supérieur
international (CLESI)
N°s 439408, 439411 et 439413
Ministre de l'action et des comptes
publics c/ CLESI

3^{ème} et 8^{ème} chambres réunies

Séance du 26 novembre 2021
Décision du 29 décembre 2021

CONCLUSIONS

M. Laurent Cytermann, Rapporteur public

Le caractère très sélectif de la première année des études de médecine et d'autres professions de santé en France, combiné au régime de reconnaissance mutuelle des diplômes au sein de l'Union européenne¹, conduit à diverses voies de contournement. Il n'est plus rare de voir des étudiants français se former à ces disciplines à l'étranger, dans le but de revenir exercer en France une fois leur diplôme obtenu ; l'université de Cluj-Napoca, en Roumanie, a ainsi conquis une certaine notoriété en accueillant chaque année des centaines d'étudiants français. Mais le contournement peut aussi s'opérer sur le territoire français.

C'est du moins ce qu'a entrepris l'université Fernando Pessoa de Porto, qui a créé en 2012 une association de droit français dénommée « Université Fernando Pessoa France », renommée en 2013 « Centre libre d'enseignement supérieur internationale » (CLESI). Son modèle consistait à proposer des formations en odontologie et en kinésithérapie dont les premières années se déroulaient en France, la suite de la formation se déroulant au Portugal et conduisant à la délivrance de diplômes portugais. Ces formations ciblaient notamment des étudiants ayant échoué à la sélection en première année dans les études françaises. La tentative s'est cependant heurtée à l'hostilité des professionnels, qui ont saisi les juridictions civiles et obtenu que celles-ci ordonnent la cession des formations dispensées pour non-respect de la législation (cf. CA Aix-en-Provence, 27 septembre 2016, *Fédération des syndicats dentaires libéraux*, n° 14/05102, confirmé par Cass., Civ. 1^{re}, 6 décembre 2017, *CLESI*, n° 16-27.276, Bull. ; TGI Toulon, 23 novembre 2017, *Conseil national de l'ordre des masseurs-kinésithérapeutes et autres*, n° 17/04187).

¹ Organisé notamment par la directive 2005/36/CE du Parlement européen et du Conseil du 7 septembre 2005 relative à la reconnaissance des qualifications professionnelles.

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.

Le CLESI est également entré en litige avec l'administration fiscale, concernant le paiement de la taxe sur les salaires (TS) et de la cotisation foncière des entreprises (CFE). Nous examinerons successivement ces deux volets.

1. Nous commencerons par la taxe sur les salaires, à laquelle le CLESI a été assujetti au titre de l'année 2016

Le CLESI demande l'annulation de l'arrêt du 4 février 2020 de la cour administrative d'appel de Marseille qui a confirmé le rejet de sa demande de décharge. Il soulève un unique moyen tiré de l'erreur de droit qu'aurait commise la cour en jugeant que l'absence d'agrément ministériel faisait obstacle au bénéfice de l'exonération de TS.

Rappelons que la taxe sur les salaires est une imposition proportionnelle à la masse salariale due par les entreprises et les organismes non assujettis à la TVA ou qui n'y ont pas été soumis pour au moins 90 % de leur chiffre d'affaires. L'article 231 du code général des impôts énumère différentes catégories de personnes exonérées, dont les « établissements d'enseignement supérieur visés au livre VII du code de l'éducation qui organisent des formations conduisant à la délivrance au nom de l'Etat d'un diplôme sanctionnant cinq années d'études après le baccalauréat ». Votre jurisprudence sur ces dispositions issues de la loi de finances rectificative (LFR) pour 2006 du 30 décembre 2006 n'est pas encore très développée. Vous avez seulement jugé que cette exonération s'appliquait selon une logique organique, pour tous les personnels d'un établissement relevant du livre VII et organisant au moins une formation conduisant à la délivrance d'un diplôme sanctionnant cinq années d'études après le baccalauréat, sans à avoir à distinguer ceux qui sont affectés à cette formation (CE, 9 mars 2016, *Institut catholique de Lille*, n° 386911, Tab.) et qu'il n'était pas nécessaire que l'établissement délivre lui-même un tel diplôme (CE, 27 juin 2016, *Min. c/ ENOES*, n° 380773, Inéd.).

La cour administrative d'appel de Marseille a jugé qu'en l'absence de l'agrément ministériel requis par l'article L. 731-1 du code de l'éducation, l'association CLESI ne pouvait être regardée comme un établissement d'enseignement supérieur visé au livre VII de ce code. Le CLESI soutient qu'il y a lieu de distinguer le fait d'être un établissement d'enseignement supérieur entrant dans le champ d'application du livre VII et le fait de se conformer à la législation. La question est inédite dans votre jurisprudence et implique de présenter un peu plus avant les dispositions encadrant l'activité des établissements d'enseignement supérieur privés.

Cette activité relève du principe de liberté d'enseignement (article L. 731-1) et n'est soumise en principe qu'à des obligations de déclaration de l'association créée pour organiser les cours (article L. 731-2) et pour chaque cours (article L. 731-3). Cependant, pour les formations de médecine, de pharmacie, d'odontologie et de maïeutique ainsi que les formations paramédicales, le deuxième alinéa de l'article L. 731-1 exige un agrément conjoint des ministres chargés de l'enseignement supérieur et de la santé. L'article L. 731-6-1 renforce les obligations de déclaration pour ces formations, la déclaration de cours devant s'accompagner d'une convention avec un établissement public de santé et d'un dossier pédagogique, et

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.

renvoie à un arrêté interministériel le soin de préciser les modalités d'agrément. L'arrêté du 27 mai 2014 prévoit que le dossier de demande d'agrément doit être adressé au recteur de l'académie, après que les obligations de déclaration aient été préalablement satisfaites et « *au plus tard six mois avant la date d'ouverture prévue de la formation* » (article 3).

La solution retenue par les juges du fond est difficilement contestable et les arguments employés par le pourvoi ne vous convaincront pas de la renverser. Certes, la formule des « *établissements d'enseignement supérieur visés au livre VII du code de l'éducation* » pourrait être comprise à la lettre comme couvrant l'ensemble des établissements entrant dans le champ d'application de cette législation. Toutefois, si le législateur a institué une telle exonération, c'est à raison de l'activité d'enseignement, ce qui implique qu'elle puisse être effectivement et légalement exercée. L'exposé des motifs de l'amendement dont ces dispositions sont issues montrent que le législateur a entendu renforcer la compétitivité de l'enseignement supérieur en France dans un contexte de concurrence internationale accrue². On voit mal pourquoi le législateur aurait voulu soutenir la compétitivité de formations illicites et ne présentant pas, pour les formations aux professions de santé, les garanties de qualité et de sécurité que l'agrément a pour objet de valider. Ajoutons qu'aux termes même de la loi, les établissements exonérés sont ceux qui « *organisent des formations conduisant à la délivrance au nom de l'Etat d'un diplôme sanctionnant cinq années d'études après le baccalauréat* » et qu'une formation non agréée ne saurait conduire à la délivrance d'un tel diplôme.

Le CLESI tente de convoquer à son avantage l'amoralisme du droit fiscal. Toutefois, ce principe, qui permet d'appréhender la matière imposable constituée par les revenus d'une activité illicite telle que le proxénétisme ou le trafic de stupéfiants, ne nous paraît pas devoir prospérer en matière d'exonérations. Celles-ci sont instituées par le législateur à raison de différences de situation en rapport avec l'objet de la loi ou d'un but d'intérêt général, ce qui se concilie mal avec l'encouragement aux activités illicites. Vous rejetterez donc ce pourvoi.

2. Vous examinerez ensuite les pourvois du ministre relatifs à la CFE

Le CLESI a été soumis à la CFE au titre des années 2015 et 2016 pour son établissement situé à La Garde, près de Toulon, et de l'année 2017 pour celui situé à Béziers. Alors que les tribunaux administratifs avaient rejeté les demandes du CLESI, la cour administrative d'appel de Marseille, par trois autres arrêts du 4 février 2020, a accordé la décharge de la CFE. Les trois arrêts sont rédigés en des termes très proches et les pourvois soulèvent des questions identiques.

2.1. L'article 1447-II du CGI dispose que la CFE n'est pas due par les organismes mentionnés au premier alinéa du 1 *bis* de l'article 206, c'est-à-dire notamment les associations régies par la loi du 1^{er} juillet 1901, qui remplissent les trois conditions fixées par cet alinéa. Ceci renvoie aux conditions dites de « non-lucrativité » permettant aux associations d'être exonérées des impôts commerciaux (TVA, impôt sur les sociétés et contribution économique territoriale), qui ont été fixées par la décision *Association Jeune France* (CE, Sect., 1^{er} octobre 1999, n°

² Cf. notamment l'amendement n° 34 rect. ter présenté par M. J.-L. Dupont et les membres du groupe Union centriste – UDF en première lecture au Sénat.

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.

170289, Rec.). Selon cette décision, les associations qui poursuivent un objet social ou philanthropique sont exonérées de TVA selon les conditions suivantes :

- D'une part, leur gestion doit être désintéressée ;
- D'autre part, les services qu'elles rendent 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 ;
- Cependant, même si cette deuxième condition n'est pas vérifiée, l'association est exonérée « *si elle 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* ».

Les mêmes critères s'appliquent en matière d'impôt sur les sociétés et de taxe professionnelle (cf. notamment CE, 13 février 2013, *Association groupe de plongée de Carantec*, n° 342953, Tab.) et doivent donc être repris pour la CFE, la rédaction de l'article 1447 du CGI étant sur ce point identique à celle qui prévalait pour la taxe professionnelle. Vous avez d'ailleurs récemment appliqué ces critères à la CVAE, l'autre composante avec la CFE de la contribution économique territoriale qui a remplacé la taxe professionnelle (CE, 4 octobre 2021, *Min. c/ Association de gestion du groupe ESC Chambéry Savoie*, n° 453368, Tab.).

2.2. Les arrêts attaqués se sont bien inscrits dans ce cadre de raisonnement. La cour a d'abord relevé que la gestion de l'association était désintéressée, ce point n'étant d'ailleurs pas contesté par l'administration dans les litiges relatifs aux années 2015 et 2016. Elle a ensuite éludé la deuxième condition (concurrence avec des services offerts dans la même zone par des entreprises commerciales exerçant une activité identique) pour examiner directement la troisième condition subsidiaire (exercice de l'activité dans des conditions différentes de celle des entreprises commerciales). Ceci s'explique sans doute par le caractère manifeste de l'existence d'entreprises concurrentes, l'administration ayant mentionné devant les juges du fond plusieurs instituts de formation de masseur kinésithérapeute (IFMK) gérés par des entreprises.

Sur la troisième condition, sur laquelle se focalisent donc les pourvois, la cour a considéré que l'activité de l'association CLESI consistait à offrir des formations ayant pour objet d'obtenir un diplôme délivré par un autre Etat membre de l'Union européenne permettant d'exercer une profession médicale ou paramédicale en France, et qu'elle recherchait donc « des étudiants qui ont échoué aux concours français de la première année commune aux études de santé ou estiment ne pouvoir les réussir ». Les établissements cités par le ministre proposant des enseignements tendant à obtenir un diplôme français et exigeant la réussite en première année, la cour en a déduit qu'ils « s'adressent à une population d'étudiants différente de celle recherchée par l'association CLESI » et que celle-ci n'était donc pas en situation de concurrence avec eux.

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.

Le ministre conteste cette analyse par des moyens d'erreur de droit, d'erreur sur la portée de ses écritures, de dénaturation des pièces du dossier et d'insuffisance de motivation.

2.3. Toutes les décisions fichées du Conseil d'Etat rendues à la suite de la décision *Association Jeune France*, y compris cette dernière, ont porté sur la mise en œuvre de la première condition (gestion désintéressée) ou de la deuxième (existence d'une concurrence effective). Les affaires que vous examinez aujourd'hui vous permettront donc pour la première fois depuis la décision *Association Jeune France* d'apporter des précisions sur la troisième condition, celle tenant à l'exercice de l'activité dans des conditions différentes de celles des entreprises commerciales. Au sein de cette troisième condition, c'est le critère du « *public qui ne peut normalement accéder aux services offerts par les entreprises commerciales* » qui a été mobilisé par la cour.

La critique du ministre porte d'abord sur le fait que la cour aurait analysé de manière erronée l'activité du CLESI, comme étant dirigée uniquement vers les étudiants ayant échoué en première année ou estimant ne pouvoir les réussir. Il fait valoir que le CLESI s'adressait à l'ensemble des étudiants en leur proposant une voie plus sûre que les études françaises pour parvenir au diplôme, et produit en ce sens, pour la première fois devant vous, un argumentaire en cinq points qui émanerait de celui-ci : l'argumentaire promotionnel s'adresse à l'ensemble des étudiants, « même aux très bons élèves », en leur promettant un parcours moins stressant et moins aléatoire que celui des études françaises. Toutefois, au vu du dossier des juges du fond, il n'était pas évident que le public visé par le CLESI ne correspondait pas aux termes retenus par la cour, la notion d'étudiants « estimant ne pas pouvoir réussir » la première année étant d'ailleurs assez subjective et large. La cour n'a donc pas dénaturé les pièces de ce dossier.

C'est pour erreur de droit et à un niveau plus principal que l'arrêt doit selon nous être censuré. En effet, nous ne croyons pas que la catégorie des « étudiants qui ont échoué aux concours français de la première année commune aux études de santé ou estiment ne pouvoir les réussir » puisse être regardée comme un public particulier au sens de la jurisprudence *Association Jeune France*. Cette jurisprudence est imprégnée de considérations sociales. Selon les termes de cette décision, le fait de cibler un public particulier ne pouvant « *normalement accéder aux services offerts par les entreprises commerciales* » se caractérise notamment par la pratique de prix inférieurs à ceux du secteur concurrentiel ou des tarifs modulés en fonction de la situation des bénéficiaires. Ces illustrations ne sont pas exhaustives : le ciblage d'un public particulier pourrait aussi être caractérisé par exemple par une offre de services adaptée à des personnes en situation de handicap ou ne parlant pas la langue française. Mais il s'agit toujours de catégories « *socialement dignes d'intérêt* », pour reprendre les termes de votre jurisprudence antérieure à la décision *Association Jeune France* (cf. notamment CE, Sect., 12 février 1988, *Comité intercoopératif et interprofessionnel du logement*, n° 50368, Rec.). Rien n'indique que cette décision ait impliqué une rupture avec cette ligne : la décision *Association Jeune France* visait surtout, à la suite du rapport du président Goulard sur la fiscalité des associations³ et d'une instruction ministérielle du 15 septembre 1998, à clarifier les contours de l'exonération en dégagant une condition

³ G. Goulard, *Clarifier le régime fiscal des associations*, rapport au Premier ministre, janvier 1998.

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.

principale d'absence de concurrence effective, la condition d'exercice de l'activité dans des conditions différentes devenant subsidiaire. Le rapport Goulard mentionne d'ailleurs « *l'utilité sociale* » comme étant l'un des critères devant guider l'analyse de la différenciation.

L'offre du CLESI relève d'une logique différente. Elle propose un système alternatif au système sélectif français permettant d'accéder *in fine* aux mêmes activités professionnelles que ce dernier, grâce à la reconnaissance mutuelle des qualifications au sein de l'Union européenne. Il s'agit d'un système différent mais qui ne vise pas *a priori* un public différent présentant des caractéristiques sociales particulières. Devant les juges du fond, le ministre avait d'ailleurs relevé sans être contredit que les tarifs du CLESI étaient supérieurs à ceux des IFMK à but lucratif existants. L'offre du CLESI entre en concurrence avec l'offre traditionnelle et les conditions dans lesquelles elle se réalise ne témoignent pas d'une utilité sociale justifiant le bénéfice d'une exonération.

Vous annulerez donc les arrêts attaqués pour erreur de droit à avoir considéré que la catégorie des « étudiants qui ont échoué aux concours français de la première année commune aux études de santé ou estiment ne pouvoir les réussir » pouvait être regardée comme un public particulier appelant le bénéfice d'une exonération.

PCMNC :

- **sous le n° 438997, au rejet du pourvoi de l'association CLESI :**
- **sous les autres numéros, à l'annulation des arrêts attaqués, au renvoi de ces affaires à la cour administrative d'appel de Marseille et au rejet des conclusions présentées par l'association CLESI au titre 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.