

L'activité d'hébergement de personnes handicapées d'un ESAT demeure exonérée de TVA

Lire les conclusions de :

Isabelle Bourion

Conclusions du rapporteur public

Lire les commentaires de :

Sonia Boufeldja

L'hébergement de personnes handicapées d'un Etablissement et Service d'Aide par le Travail (ESAT) : une activité exonérée de TVA

DÉCISION DE JUSTICE

CAA Lyon, 5ème chambre – N° 15LY03213 – Etablissement public médico-social Les ateliers du Cheney – 09 mars 2017 – C+ [↗](#)

INDEX

Mots-clés

TVA, Exonération, Activité d'hébergement, Travailleurs handicapés, ESAT

Rubriques

Fiscalité

Résumé Conclusions du rapporteur public Note universitaire

Résumé

¹ L'établissement public médico-social (EPMS) Les Ateliers du Cheney est un établissement et service d'aide par le travail (ESAT), assurant l'accueil et l'hébergement de travailleurs handicapés. Il s'agit d'une personne morale de droit public. En application de l'article 256 B du code général des impôts, un tel établissement n'est, en principe, pas assujetti à la TVA. En l'espèce, l'EPMS Les Ateliers du Cheney a toutefois opté pour l'assujettissement de son activité de production à la taxe sur la valeur ajoutée, comme le permettent les articles 195 B à 195 D de l'annexe II au code général des impôts. Son activité d'hébergement de travailleurs handicapés est en revanche demeurée exonérée de taxe sur la valeur ajoutée. Il se trouve de ce fait soumis à la taxe sur les salaires, qui est applicable, en vertu du 1 de l'article 231 du code général des impôts, lorsque l'activité soumise à la taxe sur la valeur ajoutée est inférieure à 90 % du chiffre d'affaires.

² Pour demander la décharge de cette taxe, il soutient devoir être soumis à la TVA y compris pour son activité d'hébergement, ce qui permettrait de faire passer son rapport d'assujettissement à la taxe sur la valeur ajoutée au-dessus de 90 % et d'être ainsi totalement exonéré de taxe sur les salaires.

³ La cour rejette la requête en estimant que sont remplies trois conditions cumulatives qui excluent son assujettissement à la TVA :

⁴ - il s'agit d'une activité réalisée par un organisme public (CJCE, 25 octobre 2007, aff. 174/06, CO.GE.P. Srl, RJF 1/08 n° 103) ;

⁵ - accomplie par lui en tant qu'autorité publique (voir notamment, arrêt CJCE, 25 juillet 1991, aff. 202/90 point 18, Rec. p. I-4247, RJF 10/91 n° 1323) ;

⁶ - son non-assujettissement ne conduit pas à des distorsions de concurrence d'une certaine importance : Les concurrents susceptibles d'intervenir sur le même marché sont soit des organismes à but non lucratif, qui sont également exonérés de taxe sur la valeur ajoutée en application du 7 de l'article 261 du code général des impôts, soit des organismes à but lucratif, mais dont l'activité n'est pas comparables dès lors que les prestations d'hébergement fournies par la société requérante font l'objet d'une tarification sociale qui n'est pas compatible avec l'exercice d'une activité lucrative.

⁷ Cf. CJCE, 16 septembre 2008, aff. 288/07 - CJCE, 10 septembre 2002, aff. 141/00 point 30, RJF 12/02 n° 1433, Rec. p. I-6833 - CJCE 23 octobre 2003 aff. 109/02, Commission/Allemagne, point 20, RJF

1/04 n° 106, Rec. p. I-12691 - CE, 23 décembre 2010, Commune de
Saint-Jorioz, 307856, A

Conclusions du rapporteur public

Isabelle Bourion

Rapporteur public à la cour administrative d'appel de Lyon

DOI : [10.35562/alyoda.6341](https://doi.org/10.35562/alyoda.6341)

¹ L'établissement public médico-social LES ATELIERS DU CHENEY situé à Cheney (89700) est un établissement et un service d'aide par le travail (ESAT).

² Il a soumis son activité de production à la TVA, en application des articles 195 B à 195 D de l'annexe II au code général des impôts indépendamment de tout caractère lucratif et commercial de l'établissement.

³ Par une réclamation contentieuse du 23 décembre 2013, l'établissement revendique son caractère concurrentiel et souhaite son assujettissement à la TVA en application de l'article 256 B du code général des impôts.

⁴ Le rapport d'assujettissement à la TVA étant par suite modifié, il demande le dégrèvement de la taxe sur les salaires due au titre des années 2011 et 2012.

⁵ Par un jugement du 7 juillet 2014, le Tribunal administratif de Dijon rejette sa demande, au motif que l'exonération de taxe sur la valeur ajoutée dont il bénéficie est fondée sur les dispositions de l'article 261 du code général des impôts, en vertu duquel « *Sont exonérés de la taxe sur la valeur ajoutée : (...) 7. 1° (...) / b. les opérations faites au bénéfice de toutes personnes par des œuvres sans but lucratif qui présentent un caractère social ou philanthropique et dont la gestion est désintéressée, lorsque les prix pratiqués ont été homologués par l'autorité publique ou que des opérations analogues ne sont pas couramment réalisées à des prix comparables par des entreprises commerciales, en raison notamment du concours désintéressé des membres de ces organismes ou des contributions publiques ou privées dont ils bénéficient* » et non en vertu de l'article 256 B du code général des impôts, selon lequel « *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* ».

⁶ Précisons au préalable que contrairement à ce qu'affirme l'administration, la charge de la preuve ne repose pas sur le contribuable, bien qu'il ait contesté sa propre déclaration, puisque la question de savoir si une personne entre ou non dans le champ d'une imposition ou si elle peut bénéficier d'un régime d'exonération relève

normalement de la preuve objective (CE, 12 janvier 2004, SA Sogeres, 247753 ; CE, 9 février 2005, SA Noiroit Manutention, 250920) .

7 Par sa demande, l'établissement Les Ateliers du Cheney considère d'une part, que les prestations d'hébergement de personnes handicapées relèvent du champ d'application de la TVA par nature (article 256 B du code général des impôts), et d'autre part, que leur exercice ne devait pas être exonéré en raison du caractère concurrentiel de cette activité ; ou autrement dit, son non-assujettissement à la taxe sur la valeur ajoutée entraînerait une distorsion de concurrence.

8 Il conteste l'examen par le Tribunal administratif de l'applicabilité de l'article 261-7° du CGI, afférant à l'exonération de la TVA, au motif que le CE a jugé dans son arrêt du 22 décembre 1989 N° 86 113 Ministre du budget c/ Cercle militaire mixte de la Caserne Mortier classé en A du 22 décembre 1989 N° 86 113 Ministre du budget c/ Cercle militaire mixte de la Caserne Mortier classé en A que « *les personnes morales de droit public ne font pas partie des organismes désignés aux a et b des dispositions codifiées sous l'article 261-7-1° du code général des impôts* ».

9 En effet, ces dispositions visent les organismes dits d'utilité publique, constitués sous forme d'association, fondation, congrégation ou groupement mutualiste. Il n'a donc pas à s'appliquer à notre espèce.

10 S'agissant à présent des dispositions de l'article 256 B du CGI, elles ont été adoptées pour s'adapter à la 6^{ème} directive et notamment à l'article 4 § 5 de la 6^e directive, repris à l'article 13 de la directive.

11 Cependant, alors que l'article 256 B prévoit que le non-assujettissement ne vaut que s'il « n'entraîne pas de distorsions dans les conditions de la concurrence », la directive prévoit que les personnes publiques « *doivent être considérées 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* ».

12 Pour l'application de cette directive, la Cour de justice de l'Union européenne (CJUE) a adopté, dans sa jurisprudence « *Isle of Wright Council* » du 16 sept 2008, une vision restrictive de la distorsion de concurrence en jugeant d'une manière générale que seules les distorsions de concurrence actuelles ou potentielles, plus que négligeables, induites par le non-assujettissement des activités des organismes publics à la TVA, sont à prendre en considération pour assujettir lesdites activités, étant observé que la possibilité pour un opérateur privé d'entrer sur le marché pertinent ne doit pas être purement théorique. Elle doit être étayée par des éléments de fait, des indices objectifs ou une analyse du marché.

13 Ainsi les distorsions de concurrence d'une certaine importance doivent être évaluées par rapport à l'activité en cause, en tant que telle, sans que cette évaluation porte sur un marché local en particulier.

14 Le Conseil d'Etat, dans son arrêt Commune de Saint-Jorioz du 23 décembre 2010 n° 307856, a fait application de ces critères en jugeant que « *le non-assujettissement à la taxe sur la valeur ajoutée du droit d'accès à la plage gérée, sans but lucratif, par la COMMUNE DE SAINT-JORIOZ entraînerait, eu égard à la nature de l'activité en cause et aux conditions dans lesquelles l'exploitation est conduite, une distorsion dans les conditions de concurrence avec les plages similaires, en l'espèce situées à proximité* ».

15 Sur le critère de la nature de l'activité en cause, il y a un accord avec la jurisprudence de la CJUE.

16 En revanche, le critère de « *conditions dans lesquelles l'exploitation est conduite* » ajoute à la jurisprudence de la CJUE.

17 Sur ce dernier critère, Mme Bokdam-Tognetti dans une chronique publiée à la RJF 2012 p. 795, estime qu'il convient de se poser la question de savoir si le service pourrait, compte tenu de son objet, mais aussi de ses conditions d'exploitations, être rendu par une personne privée.

18 Dans notre espèce, l'activité d'hébergement de personnes handicapées peut être rendue par une personne privée.

19 Mais est-elle exercée dans des conditions spécifiques ?

20 Il semble que oui. Comme le relève le requérant, le prix de la prestation est fixe mais le bénéficiaire de la prestation d'hébergement doit reverser au département les deux tiers de son salaire, 90 % de son allocation adulte handicapé et la totalité de son allocation logement.

21 Par suite, il nous semble donc que l'activité de l'établissement requérant est exercée en usant de l'autorité publique et qu'elle n'entraîne pas de distorsion de concurrence.

22 Elle est donc bien exonérée en application de l'article 256 B.

23 Enfin, le non-assujettissement desdits organismes à la TVA, dans les hypothèses où il ne conduirait à aucune distorsion de concurrence ou conduirait à des distorsions négligeables, porte l'atteinte la plus restreinte possible au principe de neutralité fiscale.

24 Voir CJCE 10 septembre 2002 aff. 141/00, Kügler, point 30 : RJF 12/02 n° 1433, Rec. p. I-6833, CJCE 23 octobre 2003 aff. 109/02, Commission/Allemagne, point 20 : RJF 1/04 n° 106, Rec. p. I-12691.

25 Par ces motifs, nous concluons au rejet de la requête.

Note universitaire

L'hébergement de personnes handicapées d'un Etablissement et Service d'Aide par le Travail (ESAT) : une activité exonérée de TVA

Sonia Boufeldja

Etudiante en Master 2 Droit fiscal à l'Université Jean Moulin Lyon 3

DOI : [10.35562/alyoda.6342](https://doi.org/10.35562/alyoda.6342)

¹ Dans l'affaire portée devant la Cour administrative d'appel de Lyon, est posée la question de l'assujettissement à la taxe sur la valeur ajoutée des activités d'un établissement et services d'aide par le travail (ESAT) et les conséquences de cette problématique du point de vue de la taxe sur les salaires. Selon l'article L. 344-2 du Code de l'action sociale et des familles, « *les établissements et services d'aide par le travail accueillent des personnes handicapées dont (...) les capacités de travail ne leur permettent, momentanément ou durablement, à temps plein ou à temps partiel, ni de travailler dans une entreprise ordinaire ou dans une entreprise adaptée ou pour le compte d'un centre de distribution de travail à domicile, ni d'exercer une activité professionnelle indépendante. Ils leur offrent des possibilités d'activités diverses à caractère professionnel, ainsi qu'un soutien médico-social et éducatif, en vue de favoriser leur épanouissement personnel et social* ».

² La Cour administrative d'appel de Lyon dans un arrêt du 9 mars 2017 inédit au *Lebon* se prononce précisément sur l'activité d'hébergement de personnes handicapées exercées par un ESAT. Comparant les conditions d'exercice de cette activité avec le secteur lucratif, elle se positionne dans le sens du non-assujettissement à la taxe sur la valeur ajoutée.

³ Pour arriver à cette solution, elle va analyser l'activité à l'aune des dispositions relatives aux organismes d'utilité générale (2), pour ensuite l'appréhender du point de vue des dispositions visant les personnes publiques (3). La singularité de cette combinaison s'explique par la qualité de l'établissement organisant l'activité, puisqu'il s'agit d'une personne publique. Pour comprendre cette solution, une brève présentation de l'ESAT et de son régime fiscal s'impose (1).

1. Le régime des établissements et services d'aide par le travail en matière de TVA

⁴ Les ESAT (anciennement dénommés centres d'aide par le travail) sont en règle générale constitués sous la forme d'association de la loi de 1901 et ont pour objet l'accueil des personnes handicapées en vue de faciliter leur insertion sociale et professionnelle. Pour cela, ils accueillent des personnes handicapées afin de leur offrir des possibilités d'activités professionnelles adaptées à leur situation, ainsi qu'un soutien médico-social et éducatif dans le but de favoriser leur épanouissement personnel et social.

⁵ Ces établissements sont placés sous la responsabilité des agences régionales de santé, établissement public administratif chargé de la mise en œuvre de la politique de santé à l'échelon régional. La prise en charge d'activités d'utilité sociale se fait historiquement par l'intervention du secteur associatif. Néanmoins, la manifestation des personnes publiques dans ce domaine est une pratique de plus en plus courante. Dans ce cas, la structure la plus privilégiée est celle de l'établissement public. C'est ainsi qu'un ESAT peut être directement géré par un établissement public, comme en témoigne le présent cas. Cela expliquera la démarche particulière adoptée par le juge administratif dans l'appréhension de l'activité d'hébergement de travailleurs handicapés.

⁶ L'établissement public médico-social (EPMS) Les Ateliers du Cheney, requérant dans cette affaire, est un ESAT réalisant, outre son activité principale d'accompagnement des handicapés, deux activités, à savoir une activité de production et une activité d'hébergement de travailleurs handicapés. Les activités des ESAT sont situées dans le champ de la taxe sur la valeur ajoutée, mais bénéficient en principe d'une exonération législative. En effet, le 7 de l'article 261 du Code général des impôts dispose que « *les opérations faites au bénéfice de toutes personnes par des œuvres sans but lucratif qui présentent un caractère social ou philanthropique et dont la gestion est désintéressée, lorsque les prix pratiqués ont été homologués par l'autorité publique ou que des opérations analogues ne sont pas couramment réalisées à des prix comparables par des entreprises commerciales, en raison notamment du concours désintéressé des membres de ces organismes ou des contributions publiques ou privées dont ils bénéficient* » sont exonérées de la taxe sur la valeur ajoutée (article 261 7 1° b du Code général des impôts) .

⁷ Une option pour l'assujettissement à la taxe sur la valeur ajoutée est néanmoins possible, en application des articles 195 B à 195 D de l'annexe II au Code général des impôts. Elle vise les ventes d'articles fabriqués par des groupements d'aveugles ou de travailleurs handicapés. La doctrine administrative complète ces dispositifs et confirme cette possibilité d'option pour les activités de production et de commercialisation effectuées par les personnes handicapées au sein de l'ESAT ([BOI-TVA-CHAMP-30-10-30-20](#)). Cette option a été

exercée par l'établissement public médico-social Les Ateliers du Cheney. Son rapport d'assujettissement à la taxe sur la valeur ajoutée était donc de 82 %.

⁸ Néanmoins, les entreprises et organismes qui n'ont pas été assujettis à la taxe sur la valeur ajoutée sur 90 % au moins de leur chiffre d'affaires se trouvent soumis à la taxe sur les salaires, conformément à l'article 231-1 du Code général des impôts. Ainsi, il peut être favorable pour une entreprise ou une personne publique d'être soumise à la taxe sur la valeur ajoutée de plein droit ou sur option, afin d'écartier un assujettissement à la taxe sur les salaires, ou de limiter son assiette puisque celle-ci intègre dans son calcul le rapport d'assujettissement à la taxe sur la valeur ajoutée. En l'espèce, le rapport d'assujettissement de 82 % avait donc pour conséquence d'inclure l'ESAT dans le champ d'application de la taxe sur les salaires.

⁹ Ce rapport d'assujettissement à la taxe sur la valeur ajoutée de 82 % est cependant contesté par l'ESAT. Celui-ci considère le montant de ce rapport à 98 %, lui permettant d'échapper à la taxe sur les salaires. Ce rapport d'assujettissement résulte selon le requérant de l'assujettissement de son activité d'hébergement de personnes handicapées à la taxe sur la valeur ajoutée dont l'exercice entraînerait une distorsion de concurrence. Après le rejet de la réclamation de l'EPMS Les Ateliers du Cheney par l'administration, le tribunal administratif de Dijon a également adopté la même position.

¹⁰ Suite à l'appel du jugement rendu par le tribunal administratif de Dijon, la Cour administrative d'appel de Lyon par un arrêt du 9 mars 2017 rejette aussi la requête de l'EPMS au motif de l'absence d'assujettissement de son activité d'hébergement de travailleurs handicapés. Pour analyser cette activité et répondre à la problématique de son assujettissement à la taxe sur la valeur ajoutée, la Cour administrative d'appel procède à une méthode en deux temps. D'abord, elle va analyser l'activité à l'aune des dispositions relatives aux organismes d'utilité générale, pour ensuite l'appréhender du point de vue des dispositions visant les personnes publiques. La singularité de cette combinaison s'explique par la qualité de l'établissement organisant l'activité, puisqu'il s'agit d'une personne publique.

2. L'appréhension de l'activité d'utilité sociale à l'aune de la concurrence

¹¹ La Cour administrative d'appel fait application de l'article 261 du Code général des impôts pour analyser l'activité d'hébergement à l'aune de la concurrence. En l'espèce, le prix d'une journée d'hébergement est fixé par le département de l'Yonne. Les

personnes morales du secteur non lucratif ne se trouvent en situation de concurrence avec l'EMPS puisque celles-ci, selon la Cour, se trouveront également exonérées de taxe sur la valeur ajoutée sur le fondement de l'article 261 du Code général des impôts. Ainsi, tant l'EMPS que les organismes sans but lucratif se trouvent hors du secteur concurrentiel.

¹² Cette activité d'hébergement peut également être exercée par le secteur lucratif. Cependant, l'EMPS se distinguera des personnes morales du secteur lucratif par la tarification sociale qu'il a mise en place, faisant que « *tout bénéficiaire de la prestation d'hébergement qu'il fournit doit verser les deux tiers de son salaire, 90 % de l'allocation d'adulte handicapé, la totalité de l'allocation logement et, le cas échéant, la prime pour l'emploi qu'il perçoit* ». Selon la Cour, cette tarification exclut le caractère lucratif de l'activité. Cette appréciation souligne la prise en compte de la plus-value sociale apportée par l'activité d'hébergement.

¹³ On peut à ce stade s'interroger sur un premier point relatif à la dissociabilité des activités d'hébergement et de production. L'activité d'hébergement de personnes handicapées est par essence socio-médicale puisqu'elle contribue à l'accompagnement de ces personnes. Mais ne pourrait-on pas considérer cette activité comme le prolongement de l'activité de production, dans le cas où les personnes handicapées bénéficiant de l'activité d'hébergement seraient les mêmes protagonistes contribuant à cette activité de production ? Cette interrogation doit pourtant laisser place à la cohérence. En effet, la particularité des ESAT est reflétée par la nature dualiste de ses activités, d'une part à caractère médico-social et d'autre part à caractère commercial, imposant une appréciation indépendante de ces activités. Cette sectorisation dans l'appréhension des activités se retrouvera également d'un point de vue comptable dans l'exercice du droit à déduction (article 209 de l'annexe II au Code général des impôts).

¹⁴ La Cour administrative d'appel intègre ensuite cette démonstration au sein d'un volet « personne publique », afin d'analyser l'activité de l'établissement public.

3. L'appréhension de l'activité l'utilité sociale exercée par une personne publique

¹⁵ Comme la Cour l'avait rappelé initialement, une personne morale de droit public est exonérée de la TVA pour certaines activités lorsque son non-assujettissement n'entraîne pas de distorsions de

concurrence (article 256 B du Code général des impôts). Ces activités concernent « *leurs services administratifs, sociaux, éducatifs, culturels et sportifs* ».

16

La Cour vise ensuite l'article 13 de la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006 (reprenant le paragraphe 5 de l'article 4 de la directive 77/388/CEE du 17 mai 1977). Selon cette disposition, les activités accomplies par les établissements publics sont assujetties à la taxe sur la valeur ajoutée lorsque leur non-assujettissement conduirait à des distorsions de concurrence d'une certaine importance malgré l'accomplissement de ces activités « *en tant qu'autorités publiques* ». On notera, et le constat n'est pas nouveau, l'absence de parallélisme entre la disposition de droit interne et la disposition européenne puisque la première vise des activités quand la seconde vise l'exercice d'activités en tant qu'autorité publique.

17

La Cour complète sa démonstration en reprenant la portée de la jurisprudence *Isle of Wight Council* (CJCE 16 septembre 2008, C-288/07, *Isle of Wight Council*) selon laquelle l'évaluation de la concurrence doit être faite « *sans que cette évaluation porte sur un marché local en particulier* ». C'est ainsi que les conditions tarifaires développées précédemment excluent la situation de concurrence avec le secteur lucratif potentiellement existant. Cette appréciation in abstracto posée par la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne a d'ailleurs été reprise ultérieurement par le Conseil d'Etat (CE, 23 décembre 2010, *Commune de Saint-Jorioz*, n° 307856). La Cour administrative d'appel de Lyon poursuit en présentant ainsi l'EPMS comme une personne publique « *agissant en tant qu'autorité publique* ». L'établissement public médico-social Les Ateliers du Cheney exerce donc son activité d'hébergement des travailleurs handicapés en tant qu'autorité publique.

18

L'exercice d'une activité « *en tant qu'autorité publique* » invitant à l'usage de prérogative de puissance publique afin de remplir une mission d'intérêt général. En captant parmi ses ressources, celle provenant des bénéficiaires de l'hébergement et fonction d'une tarification sociale, il s'agit bien pour l'établissement public de réaliser sa fonction socio-médicale qui constitue une mission d'intérêt général.

19

Il convient de noter que l'appréciation de l'activité par rapport au secteur concurrentiel n'est pas identique à celle qui serait faite si l'activité avait été organisée par organisme de droit privé. En effet, pour l'analyse de l'assujettissement aux impôts commerciaux des organismes à but non lucratif, il convient d'analyser le marché *in concreto*, c'est-à-dire en fonction des personnes offrant réellement les mêmes produits et services sur le marché concerné (BOI-IS-CHAMP-10-50-10-20 n° 530). Néanmoins, dans la présente affaire, cette divergence est sans conséquence.

Cette appréciation de l'activité non lucrative de l'hébergement des travailleurs handicapés est justifiée puisque cette activité est l'une des manifestations de la fonction socio-médicale. Cette présence hors du champ lucratif de l'ESAT, au même titre que les organismes à but non lucratif, est économiquement fondée puisque l'assujettissement à la taxe sur la valeur ajoutée de ces activités prises en charge par les personnes publiques et les organismes non lucratifs entraînerait une distorsion de concurrence à leur détriment. En effet, la prise en charge de cette mission sociale a un coût qui doit être compensé par cette exonération à cette charge fiscale. C'est ainsi que l'on peut d'ailleurs regretter l'inadéquation entre l'appréhension de cette activité au regard de la taxe sur la valeur ajoutée, et les conséquences qui en découlent. Cette conséquence en l'espèce est contreproductive, elle signifie pour l'ESAT le fait d'être assujetti à la taxe sur les salaires, et donc de créer une charge supplémentaire à l'encadrement des handicapés.