



Fiscalité

Flash de la DJEF

19 juillet 2021

Arrêt du Conseil d'Etat du 25 juin 2021 (n° 441377) : Au regard de la valeur locative servant de base à la TFPB, un EHPAD doit être évalué comme un local professionnel et non comme un local d'habitation

RAPPEL DU CONTEXTE :

La taxe foncière sur les propriétés bâties est calculée sur la base de la valeur locative cadastrale attribuée, par l'administration, à chaque local (cette base sert également à d'autres impôts locaux comme la TEOM). La loi prévoit des méthodes d'évaluation différentes pour les locaux à usage d'habitation et les locaux à usage professionnel. La méthode d'évaluation des locaux professionnels a été révisée suite la loi de finances rectificative pour 2010 (révision entrée en vigueur en 2017) : L'article 1498 du CGI définit la méthode d'évaluation de ces locaux qui sont classés, en fonction de leur nature et de leur destination, en sous-groupes et catégories énumérées à l'article 310 Q de l'annexe 2 du CGI.

Dès avant la mise en œuvre de cette révision, la question s'était posée de savoir si les EHPAD (et certains autres logements-foyers) devaient être considérés comme des locaux d'habitation ou des locaux professionnels, les pratiques étant différentes d'un centre des impôts à l'autre.

A l'occasion de la révision, la question s'était à nouveau posée, les textes législatifs n'étant pas clairs à ce sujet. Toutefois, l'administration fiscale avait indirectement pris position en faveur d'un classement en tant que local professionnel, l'article 310 Q précité mentionnant les « maisons de retraite ». Cette position était largement contestée, notamment s'agissant des établissements conventionnés à l'APL et donc reconnus en tant « logements » par les textes du CCH.

L'ARRET DU CONSEIL D'ETAT :

Le litige concernait un immeuble à usage d'EHPAD, appartenant à un OPH (et loué à une association gestionnaire). Sa construction avait été financée par un prêt aidé et il était conventionné à l'APL.

La « valeur locative » de cet immeuble, servant de base à la taxe foncière, avait été évaluée à l'origine (en 1997) selon les méthodes applicables aux locaux d'habitation mais l'administration avait, par la suite (en 2018), corrigé l'évaluation en utilisant la méthode applicable aux locaux professionnels – ce qui l'avait conduit à réclamer un complément de TFPB à l'OPH.

Selon le Conseil d'Etat, « dès lors qu'il est constant que les locaux en litige sont occupés par un EHPAD, maison de retraite, ils sont inclus dans la liste des sous-groupes et catégories de locaux professionnels prévue par (...) l'article 310 Q de l'annexe 2 au code général des impôts (...) et ainsi placés dans le champ de l'article 1498 de ce code aux fins de détermination de leur valeur locative ».

Cette décision du Conseil d'Etat est très laconique et ne permet pas, en elle-même, de bien mesurer la portée de la décision.

QUELQUES CLEFS POUR TENTER DE DEFINIR LA PORTEE DE CETTE DECISION

1-Quels sont les établissements concernés ?

La décision du Conseil d'Etat vise un EHPAD. Est-elle transposable à d'autres types d'établissements ?

Cette décision renvoie notamment aux sous-groupes et catégories de locaux professionnels énumérés à l'article 310 Q de l'annexe 2 du CGI. Parmi ces groupes / catégories, plusieurs peuvent concerner des immeubles appartenant aux organismes Hlm, en particulier :

- Le « *Sous-groupe VIII : cliniques et établissements du secteur sanitaire et social* » qui comprend une « *Catégorie 3* », intitulée « *maisons de repos, maisons de retraite (médicalisées ou non)* ». C'est dans cette catégorie que l'EHPAD a été classé.
- Le « *Sous-groupe V : hôtels et locaux assimilables* » qui comprend une Catégorie 4 intitulée « *foyers d'hébergement, centres d'accueil, auberges de jeunesse* ».

L'évaluation de la valeur locative selon les règles applicables aux « locaux professionnels » pourrait donc concerner non seulement les EHPAD mais également des établissements pour personnes âgées non dépendantes ou d'autres « foyers d'hébergement ».

Toutefois, et bien que le Conseil d'Etat n'ait pas développé ce point, le raisonnement ne repose pas uniquement sur la qualification des établissements. A la lecture des conclusions du Rapporteur public, qui s'appuie sur le jugement rendu en première instance, il ressort que la qualification de locaux professionnels a été retenue pour les EHPAD « eu égard à leur objet tel qu'il est défini par le code de l'action sociale et des familles » à savoir la fourniture, aux résidents, non seulement de l'hébergement, mais également de prestations para-hôtelières, de soins médicaux et paramédicaux, des actions de prévention et d'éducation et d'aide à la vie quotidienne. L'importance de ces services a conduit à considérer que la prestation d'habitation n'était pas « prépondérante, eu égard à l'état de santé des résidents ».

➔ **Le critère déterminant justifiant une évaluation selon la méthode applicable aux locaux professionnels serait donc lié au fait que l'établissement offre aux résidents, outre l'hébergement, un nombre important d'autres prestations (restauration, soins etc.), si bien que cette prestation d'hébergement ou de logement ne serait pas « prépondérante ».**

A titre de règle pratique, l'administration avait indiqué, à l'époque de la mise en œuvre de la révision des valeurs locatives des locaux professionnels, que relevaient, selon elle, de la catégorie des locaux professionnels les établissements dans lesquels l'activité « para-hôtelière » est caractérisée par l'offre, en sus de l'hébergement, d'au moins 3 des services suivants :

- Un service de restauration
- Le nettoyage régulier des locaux pendant le séjour du résident
- La fourniture de linge de maison à l'ensemble des locataires
- Un service de réception ;

Remarques :

- ➔ Le fait que les prestations soient fournies par le gestionnaire et non par le propriétaire de l'immeuble ne conduit pas à modifier le raisonnement, la loi prévoyant que les locaux sont évalués en fonction de l'affectation effective de la propriété telle que constatée à la date de l'évaluation.
- ➔ Il résulte de la décision du Conseil d'Etat que le fait que l'établissement soit conventionné à l'APL et ait été financé par un prêt locatif aidé destiné aux logements sociaux ne permet pas, en soi, de justifier une évaluation selon la méthode applicable aux locaux d'habitation.

2- Quels est l'impact d'une évaluation selon la méthode des locaux professionnels ?

- **Concernant le montant de la taxe foncière :** Dans le cas d'espèce, le changement de méthode d'évaluation a conduit à un supplément de TFPB de plus de 50 000 euros sur l'année considérée. Toutefois, l'impact peut être différent en fonction des barèmes d'évaluation (qui varient, d'une commune à l'autre, en fonction du marché local) et des taux d'imposition applicables. Dans certaines situations, l'évaluation en tant que « local professionnel » peut même conduire à une baisse de la taxe due.
- **Concernant les régimes d'exonération ou de dégrèvements de TFPB dont peuvent bénéficier les logements locatifs sociaux** (art.1384 A et suivants ; article 1391 C et suivants du CGI) : Ces régimes visent, selon les termes de la loi, des « immeubles affectés à l'habitation » ou des « logements ». Le fait que les EHPAD (ou autres structures assimilées) soient considérés comme des « locaux professionnels » pour les besoins de l'évaluation peut-il créer une difficulté pour l'application de ces régimes d'exonération ou dégrèvement ? On peut espérer que non. Il existe en effet une jurisprudence bien établie qui admet que les logements-foyers bénéficient de ces exonérations et dégrèvements. Les commentaires de l'administration dans bulletin officiel des impôts vont dans le même sens. Toutefois, l'USH va prendre contact avec la DGFIP pour clarifier ce point.

3- Quelles conséquences pratiques ?

▪ **Pour les immeubles existants :**

Dans un premier temps, il est conseillé aux organismes propriétaires de locaux à usage d'EHPAD de vérifier si ces locaux ont été évalués en tant que locaux affectés à l'habitation ou en tant que locaux professionnels (*). La même démarche peut être retenue pour les autres logements-foyers susceptibles d'être concernés, ce qui suppose, en préalable, d'identifier les services fournis en plus de logement et d'évaluer leur « importance » (en utilisant, le cas échéant, la règle pratique relative aux services para-hôtelières mentionnée ci-dessus).

Une fois que les cas litigieux auront été identifiés, les organismes concernés sont invités à prendre contact avec la direction juridique et fiscale de l'USH pour examiner la suite à donner.

▪ **Pour les nouvelles constructions :**

En conséquence de l'arrêt du Conseil d'Etat, il convient à l'achèvement de la construction d'un EHPAD de remplir une déclaration 6660-SD (N° C.E.R.F.A 12161*03) et non une déclaration H2.

Pour les autres établissements, l'analyse devra être faite au cas par cas.

() Remarque : certains services fiscaux ont pour pratique, s'agissant des EHPAD ou autres établissements assimilés, de demander des déclarations H2 pour les logements ou chambres et des déclarations 6660-SD pour les parties communes. A priori, cette pratique n'a pas réellement de fondement et pourrait également être remise en cause.*