

L'ASSUJETTISSEMENT DES ACTIVITÉS DES PERSONNES PUBLIQUES A L'ATAXE SUR LA VALEUR AJOUTÉE

Justine TRAN

Mémoire
Master II Droit public fondamental

*Sous la direction de Monsieur Lukasz Stankiewicz
Professeur à l'Université Jean Moulin Lyon 3*

N° 38



Faculté de droit

Année universitaire 2024-2025

L'assujettissement des activités des personnes publiques à la taxe sur la valeur ajoutée

Mémoire de recherche présenté dans le cadre du Master 2 Droit public
fondamental

Justine Tran

Sous la direction de Monsieur Lukasz Stankiewicz

*Professeur agrégé de droit public à l'Université Jean Moulin Lyon 3
Directeur du Centre d'Études et de Recherches Financières et Fiscales*

« L'université n'entend donner aucune approbation ni improbation aux opinions émises dans ce mémoire ; ces opinions doivent être considérées comme propres à leur auteur. »

REMERCIEMENTS

Je tiens à adresser mes remerciements les plus sincères à Monsieur le professeur Stankiewicz pour avoir accepté de diriger mes recherches. Ses conseils, son soutien et sa précieuse disponibilité m'ont été plus qu'utiles.

Mes remerciements vont également à Madame la professeure Chamard-Heim pour avoir accepté d'évaluer mon travail. Je la remercie par ailleurs pour son accompagnement ainsi que ses conseils tout au long de ces deux années.

Que mes camarades de promotion et mes collègues de l'Association Droit Public Fondamental trouvent l'expression de ma sincère gratitude pour ces années passées à leurs côtés.

Avertissement : la présente version de ce mémoire a été produite à l'issue de la soutenance pour tenir compte des observations formulées par le jury.

PRINCIPALES ABRÉVIATIONS

aff.	Affaire
al.	Alinéa
art.	Article
Ass.	Assemblée
c/	Contre
C. comptes	Cour des comptes
CAA	Cour administrative d'appel
CCH	Code de la construction et de l'habitat
CE	Conseil d'État
CGCT	Code général des collectivités territoriales
CGI	Code général des impôts
ch.	Chambre
chron.	Chronique
CJCE	Cour de justice des Communautés européennes
CJUE	Cour de justice de l'Union européenne
Cne	Commune
coll.	Collection
comm.	Commentaire
cons.	Considérant
DGFiP	Direction générale des finances publiques
dir.	Direction
éd.	Édition
EPCI	Établissement public de coopération intercommunale
EPIC	Établissement public industriel et commercial
ex.	Exemple
Fasc.	Fascicule
FCTVA	Fonds de compensation pour la taxe sur la valeur ajoutée
Gd.	Grande
<i>GFP</i>	<i>Gestion & Finances Publiques</i>
<i>Ibid.</i>	<i>Ibidem</i> , même référence
<i>Infra</i>	Ci-dessous

<i>JCP A</i>	<i>La Semaine Juridique Administrative et Collectivités territoriales</i>
LGDJ	Librairie générale de jurisprudence
Min.	Ministre
n°	Numéro
<i>op. cit.</i>	<i>Opus citatum</i> , ouvrage cité
p.	Page
Plén.	Plénière
pt.	Point
PUF	Presses universitaires de France
<i>RFDA</i>	<i>Revue française de droit administratif</i>
<i>RFFP</i>	<i>Revue française de finances publiques</i>
<i>RJF</i>	<i>Revue de jurisprudence fiscale</i>
s.	Suivant
Sect.	Section
SPL	Société publique locale
Sté	Société
<i>Supra</i>	Ci-dessus
th.	Thèse
TVA	Taxe sur la valeur ajoutée
v.	Voir
vol.	Volume

SOMMAIRE

(Une table des matières détaillée figure à la fin du mémoire)

INTRODUCTION GÉNÉRALE

PARTIE 1 : UN RÉGIME DE L'ASSUJETTISSEMENT BANAL DES PERSONNES PUBLIQUES À LA TVA

CHAPITRE 1 : L'assujettissement de principe des personnes publiques à la TVA

SECTION 1 : L'application générale des critères d'assujettissement de droit commun

SECTION 2 : L'application de critères spécifiques d'assujettissement

CHAPITRE 2 : Le non-assujettissement exceptionnel des personnes publiques à la TVA

SECTION 1 : La condition d'exercice d'une activité économique par un organisme de droit public agissant en tant qu'autorité publique

SECTION 2 : La condition cumulative d'absence de distorsion de concurrence avec les activités du secteur privé

PARTIE 2 : LA CONSÉQUENCE RECHERCHÉE DE L'ASSUJETTISSEMENT : LA RÉCUPÉRATION DE LA TVA

CHAPITRE 1 : Le mécanisme fiscal prioritaire : le droit à déduction de la TVA

SECTION 1 : Le mécanisme classique du droit à déduction de la TVA applicable aux personnes publiques

SECTION 2 : La non-application défavorable du droit à déduction pour les personnes publiques

CHAPITRE 2 : Le mécanisme budgétaire subsidiaire : le fonds de compensation pour la TVA

SECTION 1 : L'attribution modernisée du FCTVA

SECTION 2 : Les limites intrinsèques du FCTVA

CONCLUSION GÉNÉRALE

INTRODUCTION GÉNÉRALE

« *Les personnes morales de droit public ne sont nullement ignorées ou protégées de l'impôt et sont assimilables, le cas échéant, à des contribuables de droit commun* »¹. En effet, comme le rappelle à juste titre le professeur Jean-Luc Albert, les personnes morales de droit public sont pleinement appréhendées par le droit fiscal et sont assujetties aux impôts, selon les cas, dans les mêmes conditions que les personnes de droit privé. L'exorbitance que peut revêtir le régime juridique des personnes morales de droit public ne leur suffit pas pour leur permettre d'échapper totalement à l'assujettissement de l'impôt. Ainsi, pour reprendre les termes du professeur Albert, « *les personnes publiques ne bénéficient pas par nature d'une immunité fiscale depuis 1789* »².

Les personnes publiques sont, depuis la Révolution de 1789, soumises à divers impôts. Cet assujettissement résulte de l'abolition des priviléges féodaux issue de la loi des 4 et 11 août 1789. Son article 9 a mis fin aux priviléges fiscaux et son article 10 a prononcé la fin des priviléges dont bénéficiaient les différentes entités territoriales du royaume et leurs habitants. Par la suite, un décret sur l'uniformité des contributions, sur le temps de leur durée, et sur la fixation des dépenses publiques du 7 octobre 1789 rappelle le principe de l'uniformité des contributions selon lequel « *toutes les contributions et charges publiques, de quelque nature qu'elles soient, seront supportées proportionnellement par tous les citoyens et par tous les propriétaires, à raison de leurs biens et facultés* ». Par cette formule, la contribution commune est rejoints par une autre qualité que la citoyenneté mentionnée à l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789, qui est celle de propriétaire. Ensuite, la loi du III frimaire an VII prévoit la contribution foncière des propriétés de l'État productrices de revenus. Ensuite, ce sera au regard des impôts commerciaux comme la patente où l'assujettissement est appréhendé au travers de la qualité d'entreprise ou de la profession³. Autrement dit, le contribuable est perçu globalement quel que soit son statut juridique. Il s'agit ici de l'appréhension historique qui est faite des personnes publiques sur le plan fiscal⁴. Plusieurs années plus tard, le Conseil d'État a considéré que « *la commune d'Hesdin a fait extraire de la tourbe de terrains dont elle est propriétaire et qu'elle en a opéré la vente à son profit ; que ces*

¹ ALBERT J.-L., *Fiscalité et personnes publiques*, LGDJ, 2012, p.13

² ALBERT J.-L., *Ibid.* p. 34

³ ALBERT J.-L., *Ibid.* p. 18

⁴ ALBERT J.-L., *Ibid.* p. 15

*faits constituent la profession d'exploitant de tourbière, qui est assujettie à la contribution des patentés [...]. [Les] lois n'établissent aucune distinction entre ceux qui exploitent des tourbières sur leurs fonds propres et ceux qui les exploitent sur le fonds d'autrui »⁵. Dès lors, le juge fiscal assimile la personne publique à un opérateur économique. Par ailleurs, par la loi des 29 et 30 juin 1872 relative à un impôt sur le revenu des valeurs immobilières, le législateur traite de manière indifférenciée les types de revenus s'agissant des revenus des valeurs mobilières. Cette loi impose une taxe annuelle sur les intérêts, dividendes, revenus et autres produits des actions de toute nature, des sociétés, compagnies ou entreprises quelconques. Cette disposition s'appliquait sans différentiation aux villes, aux provinces étrangères et à tous les autres établissements publics étrangers dont les titres sont cotés ou circulent en France ou qui ont pour objet des biens, soit mobiliers soit immobiliers situés en France⁶. La loi du 28 juin 1941 affirme le principe selon lequel les organismes des collectivités publiques et ceux travaillant sous leur contrôle ou avec leur appui sont désormais soumis aux mêmes impôts que les entreprises privées similaires. Le principe est codifié aujourd'hui à l'article 1654 du Code général des impôts (ci-après CGI) (v. *infra*). Par conséquent, les principes fiscaux posés en 1789 ne confèrent pas aux personnes publiques de statut fiscal particulier ou privilégié, bien au contraire. Leur qualité de personne publique ne justifie pas *a priori* de traitement particulier ou de faveur⁷.*

Si les personnes publiques ont toujours été historiquement appréhendées sur le plan fiscal, elles n'ont jamais été définies en tant que telles dans cette matière à l'image d'autres notions telles que la société. En effet, le Code général des impôts parle de « personne publique » (CGI, art. 150 VJ), « collectivité territoriale » (CGI, art. 150 VJ), « collectivités publiques » (CGI, art. 42 *septies*), « personnes morales de droit public » (CGI, art. 250 B), « organisme public » (CGI, art. 31) mais il ne définit pas ces notions. Cette énumération de notions a pris une toute autre ampleur aujourd'hui et il devient difficilement perceptible de saisir les contours complets du périmètre des personnes publiques, au moins dans leur appréhension fiscale. C'est sans doute ce qui conduit le législateur à préférer procéder par des énoncés limitatifs ou exhaustifs de personnes publiques bénéficiaires d'un dispositif fiscal ou concernées par un tel dispositif plutôt que d'œuvrer en recourant à un concept général. Néanmoins, ce faisant, le législateur fiscal peut être très en retard sur les évolutions institutionnelles conduisant alors à

⁵ CE, 21 mars 1860, ministre des Finances c/ Cne d'Hesdin

⁶ ALBERT J.-L., *op. cit.*, p. 23

⁷ ALBERT J.-L., *op. cit.*, p. 23

de délicates identifications de périmètres d'application ou de non-application de la norme fiscale⁸. Par conséquent, l'écriture de la loi fiscale peut être interprétée comme étant adaptée à chaque impôt et elle ne reflète aucune homogénéité de conception ou d'apprehension des personnes publiques. La difficulté se situe alors du point de vue méthodologique. Le législateur prend rarement la peine de définir les concepts et les notions. L'absence d'énoncé pose presque toujours la question de la recherche de « l'intention du législateur » dans la mesure où celle-ci serait discernable. À défaut, l'administration fiscale assumera ce rôle sous le contrôle, le cas échéant, du juge de l'impôt⁹.

Il convient de remarquer que la doctrine administrative propose une définition des personnes morales de droit public en matière d'imposition à la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après TVA). Il s'agit d'une définition énumérative et limitative qui recense les entités désignées comme étant des personnes morales de droit public : « *les personnes morales de droit public concernées sont essentiellement : les administrations de l'État, au niveau central ; les collectivités territoriales (départements, communes, régions) et leurs groupements ; les établissements publics de l'État, y compris ceux ayant un caractère industriel ou commercial ; les établissements publics locaux ; les groupements constitués exclusivement entre des personnes morales de droit public, dès lors qu'ils assurent des missions de service public et fonctionnent avec la participation et sous le contrôle d'autorité publique et dont le financement est assuré en quasi-totalité par des fonds publics (subventions)* »¹⁰. Cette définition n'a qu'une valeur réglementaire et ne vaut qu'en matière de taxe sur la valeur ajoutée. De plus, elle ne se recoupe qu'imparfaitement avec celle donnée en droit administratif. Le professeur Yves Gaudemet définit de cette manière les personnes morales de droit public : « *toutes les personnes publiques sont des personnes morales [...] il est possible de donner une sorte de liste des principales personnes morales de droit public présentes dans la collectivité nationale. Ce sont : l'État, les collectivités locales, et les établissements publics et d'autres personnes publiques spéciales* »¹¹. Contrairement à la matière fiscale, le droit administratif ne définit pas comme personne publique un groupement étant composé de la somme de personnes morales de droit public présentes, ce qui pourrait laisser penser que des sociétés publiques locales pourraient être assimilées à des personnes publiques alors qu'elles sont par nature des personnes morales de droit privé (v. *infra*). Par ailleurs, il convient de remarquer la définition donnée par la doctrine

⁸ ALBERT J.-L., *op. cit.*, p. 11

⁹ ALBERT J.-L., *op. cit.*, p. 60

¹⁰ BOI-TVA-CHAMP-10-20-10-10 n°10 du 4 février 2015

¹¹ GAUDEMÉT Y., *Droit administratif*, LGDJ, 19^e éd. 2024, 494

administrative exclut le cas des personnes publiques *sui generis* à l'instar de la Banque de France. Le second alinéa de l'article 1654 du CGI régit les dispositions fiscales qui sont applicables à cette dernière. La définition proposée par la doctrine administrative sera celle retenue pour la présente étude puisqu'elle concerne l'impôt dont il est question dans cette étude (v. *infra*).

Une précision importante mérite d'être soulevée. Il sera question, dans ce mémoire, d'appréhender les personnes publiques en tant que contribuables soumis à l'impôt et participant aux charges publiques et non comme pouvoir souverain élaborant la norme fiscale. Nous écarterons donc l'étude de la compétence fiscale normative des personnes publiques étant entendue comme « *l'habilitation d'un organe institué à élaborer des règles relatives à l'établissement des impositions et à l'organisation d'un système fiscal ou à procéder à leur réalisation normative* »¹² en vertu des articles 34 et 37 de la Constitution.

L'assujettissement les personnes publiques n'a pas semblé évident de prime abord. Pierre Moulié met en avant, à juste titre, les raisons qui auraient pu justifier que les personnes publiques échappent à l'impôt¹³. En effet, il souligne qu'il existe une contradiction à imposer l'État alors que l'impôt sert essentiellement à faire fonctionner l'administration constituée de services organisés pour la satisfaction des citoyens. Ainsi, l'imposition de l'État apparaît comme un non-sens lorsqu'elle poursuit un but d'utilité publique. Selon Pierre Moulié, « *en percevant une contribution sur l'utilisation par l'État des moyens mis à sa disposition par les citoyens pour réaliser les fins de la solidarité sociale, on établit en réalité un impôt sur l'impôt des particuliers* »¹⁴. En outre, il ajoute qu'imposer les personnes publiques reviendrait à établir un distinguo subtil entre l'État contribuable et l'État puissance publique qui détient le pouvoir de lever l'impôt. L'assujettissement consisterait donc en un transfert de fonds entre divers éléments d'une même entité qu'est l'État. Par ailleurs, le principe de l'exonération a l'avantage de la simplicité et de l'économie. Dans la mesure où l'État paie l'impôt d'un côté pour l'encaisser de l'autre, il apparaît plus simple de ne rien percevoir et d'exonérer les opérations publiques.

De plus, l'imposition des personnes publiques peut sembler paradoxal puisqu'à la lecture de l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen, il n'est question

¹² KALLERGIS A., *La compétence fiscale*, Dalloz, coll. Nouvelle Bibliothèque de Thèses, vol. 175, 2018, p. 45

¹³ MOULIÉ P., *L'imposition des personnes publiques*, LGDJ, coll. Bibliothèque de science financière, tome IX, 1972

¹⁴ MOULIÉ P. *Ibid.*, p. 10

que de « *citoyens* ». Dès lors, la reconnaissance de la qualité de contribuable aux personnes publiques ne relève pas de l'évidence. Il convient d'apporter deux nuances sur le terme de « *citoyen* ». Il existe une distinction entre le citoyen et le contribuable : ce dernier peut ne pas être citoyen et celui-ci peut ne pas être contribuable. Selon le professeur Emmanuel de Crouy Chanel, « *il apparaît bien difficile de faire correspondre les deux catégories du contribuable et du citoyen. Le critère légal de l'obligation fiscale est au premier chef la résidence du redevable et accessoirement, le lieu de réalisation de l'activité taxée. L'État moderne n'a pas omis de lever l'impôt sur les étrangers résidents* »¹⁵. Selon une interprétation *stricto sensu* de l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen, seuls les citoyens donc les personnes physiques peuvent être imposées. Or, les personnes morales peuvent également l'être par assimilation aux personnes physiques. Une autre assimilation entre personnes publiques et personnes morales de droit privé permet, par ailleurs, d'imposer les premières¹⁶.

En outre, reconnaître la qualité de contribuable aux personnes publiques revient à tirer les conséquences de la personnalité juridique qui leur est accordée. La personne publique, au même titre que la personne physique, est titulaire de droits et d'obligations ; ces dernières pesant essentiellement sur son patrimoine à l'image de l'imposition¹⁷. Pour autant, la personnalité juridique ne suffit pas à justifier l'imposition des personnes publiques. Les personnes publiques dotées de la personnalité morale sont assujetties à l'impôt dans la mesure où elles sont dotées de l'autonomie financière¹⁸. Selon le professeur Étienne Douat, « *l'autonomie financière est la capacité d'un service public à isoler ses recettes et ses dépenses du reste de l'administration. Le plus souvent, l'autonomie financière va de pair avec la personnalité juridique* »¹⁹. Certains services, comme les budgets annexes de l'État, sont dotés de l'autonomie financière sans pour autant être titulaires de la personnalité juridique. La difficulté réside alors dans la définition de l'autonomie financière. Pour reprendre les termes du professeur Douat, « *l'autonomie financière se mesure plus qu'elle ne se définit* »²⁰.

Par ailleurs, l'imposition des personnes publiques répond à l'objectif d'éviter les distorsions de concurrence. En effet, la non-imposition d'une personne publique exerçant une activité économique comparable à celle assumée par une entreprise privée constituerait un acte

¹⁵ DE CROUY-CHANEL E., « La citoyenneté fiscale », *ADP*, Tome 46, 2002, p.39

¹⁶ LOMBARD L., *La fiscalité des biens des personnes publiques*, th. Toulouse, 2017, p. 5

¹⁷ AYRAULT L., « Personne publique et droit fiscal », in Travaux de l'AFDA, *La personnalité publique*, Litec, 2007, p. 199

¹⁸ MOULIÉ P., *op. cit.*, p. 18

¹⁹ DOUAT É., « Les aspects financiers », *Droit administratif*, n°4, avril 2003, chron. 100001

²⁰ DOUAT É., « Les aspects financiers », *Ibid.*

de concurrence déloyale envers cette dernière. Celle-ci verrait son coût d'activité être alourdi par un certain nombre d'impôts, tandis que la personne publique pourrait pratiquer des prix inférieurs²¹. Le principe est posé à l'article 1654 du CGI qui prévoit que les personnes publiques et les personnes privées ayant des liens particuliers avec les personnes publiques (subventions, participation de l'État et des collectivités, priviléges, etc.) « *doivent [...] acquitter, dans les conditions de droit commun, les impôts et taxes de toute nature auxquels seraient assujetties des entreprises privées effectuant les mêmes opérations* »²². En somme, l'assujettissement n'a d'autre but que de rétablir l'équilibre entre les activités économiques menées par les entreprises privées et celles menées par les personnes publiques²³.

Nous concentrerons l'étude de l'assujettissement des personnes publiques à un seul impôt : la taxe sur la valeur ajoutée. Il s'agit d'un impôt proportionnel qui frappe les ventes de biens et de services. Du point de vue de l'acheteur, c'est un impôt sur la dépense²⁴. Contrairement à l'impôt direct, qui est recouvré personnellement auprès de chaque contribuable, la TVA est recouvrée de façon indirecte sur les consommateurs par l'intermédiaire des commerçants et prestataires de services. Il existe trois catégories de taxe sur le chiffre d'affaires : les taxes uniques, les taxes cumulatives (ou à cascade) et les taxes uniques à paiement fractionné. Toutes ont été expérimentées en France. Les taxes uniques touchent les produits et services à un stade unique du circuit économique. Elles ont pour avantages la simplicité et leur poids fiscal relativement modeste. Les taxes cumulatives (ou à cascade) s'appliquent à tous les stades du circuit économique. Leur principal atout est de limiter les effets de la fraude, les conséquences de leur dissimulation par un opérateur étant relativement faibles. Elles présentent néanmoins deux inconvénients : d'une part, elles sont inflationnistes du fait de la superposition des impositions ; d'autre part, la charge fiscale varie en fonction de la longueur du circuit économique, les circuits intégrés ou courts étant avantagés par rapport aux circuits longs. Les taxes uniques à paiements fractionnés, dont fait partie la TVA, permettent de concilier les avantages des taxes uniques et des taxes cumulatives, en limitant les inconvénients²⁵. Elles obéissent à une logique qui est la suivante : toutes les fois où un opérateur économique achète des biens ou des services qu'il utilise dans le cadre de son activité, il peut déduire la TVA payée à ses fournisseurs de la TVA qu'il facture à ses clients. La différence entre

²¹ CHAMARD-HEIM C., « Les EPIC face au droit fiscal », *JCP A*, n°31-35, 2009, 2200

²² CGI, art. 1654 al. 1.

²³ MOULIÉ P., *op cit.*, p. 17

²⁴ GUTMANN D., *Droit fiscal des affaires*, LGDJ, 14^e éd., 2023-2024, p. 665

²⁵ LARCHER I. (dir.), *TVA 24-25*, FRANCIS LEFEBVRE, 2023, p. 19-20

la TVA reçue en aval (la TVA collectée) et la TVA payée en amont (la TVA déductible) est reversée à l'État. La TVA n'est donc une taxe sur la différence entre ce qu'un opérateur paie à ses fournisseurs et ce qu'il reçoit de ses clients : c'est bien une taxe sur sa « valeur ajoutée »²⁶. Aux termes de l'article 9 de la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006, la notion d'« assujetti à la TVA » s'entend objectivement, par référence à une activité économique exercée de façon indépendante, par toute personne, quels que soient les buts ou les résultats de cette activité²⁷.

La forme contemporaine de la TVA apparaît en France par un décret du 25 septembre 1948 qui réforma la « taxe unique générale à la production ». Ce décret amorce le régime de déduction actuellement en vigueur : il autorise la déduction des taxes grevant en amont les dépenses d'acquisition des matières premières affectant les produits revendus par la suite aux opérateurs (système des déductions « physiques »). La loi du 10 avril 1954 remplace la taxe à la production par la taxe sur la valeur ajoutée. Elle ajoute également aux déductions « physiques » un système de déductions « financières » permettant aux entreprises de déduire les taxes grevant en amont le coût des machines et outillages nécessaires à la fabrication de leurs produits. Cette loi affirme les caractères contemporains de la TVA d'aujourd'hui. La loi du 6 janvier 1966 Taxe sur la valeur ajoutée, mise en œuvre de la réforme de 1966, généralise la TVA « *pour en faire un impôt moderne et unique sur la dépense* » selon les termes de l'exposé des motifs de la loi²⁸. La TVA a été également appréhendée au niveau des Communautés européennes à la même période. La première directive du 11 avril 1967 relative à la matière impose aux États membres d'harmoniser leurs législations relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires. Aujourd'hui, la taxe sur la valeur ajoutée est régie en droit interne par les dispositions des articles 256-0 et suivants du Code général des impôts et, au niveau européen, par la directive relative au système commun de la taxe sur la valeur ajoutée « TVA » n°2006/112/CE du 28 novembre 2006.

Les personnes publiques n'échappent pas à l'assujettissement à la TVA. Le législateur national prévoit cette hypothèse aux articles 256 B et 260 A du CGI et, au niveau de l'Union européenne, à l'article 13 de la directive TVA de 2006. Cet assujettissement peut sembler contre-intuitif. La personne publique, dans son cœur d'activités, a pour objet de prendre en charge des missions d'intérêt général qui échappent au caractère commercial. Pour autant, il

²⁶ GUTMANN D., *Droit fiscal des affaires*, LGDJ, 14^e éd., 2023-2024, p. 666

²⁷ MAUBLANC-FERNANDEZ L.-V., « Extension du champ des activités des personnes publiques assujetties à la TVA », *Revue de l'Union européenne*, n°555, 2012

²⁸ GUTMANN D., *op. cit.*, p. 672

convient de remarquer qu'il existe un interventionnisme fort de la personne publique dans le domaine économique s'éloignant de plus en plus de ses missions d'intérêt général²⁹. Cet interventionnisme économique se traduit par la réalisation d'activités similaires à ce que fait le secteur privé et génératrices de revenus alors que les personnes publiques n'ont pas *a priori* vocation à prendre en charge ce genre d'activités et à réaliser des bénéfices. Dès lors, elles se retrouvent en concurrence avec des opérateurs privés proposant le même type de service. Ne pas assujettir les personnes publiques au seul motif de leur nature juridique reviendrait à créer une distorsion de concurrence lorsque la personne privée exerçant la même activité serait, quant à elle, imposée³⁰. Pour autant, l'assujettissement des personnes publiques conserve un particularisme : le droit fiscal ne peut ignorer l'intérêt général qui s'attache à leurs missions. Il convient d'opérer alors une conciliation entre, d'une part, la préservation de l'intérêt général, et, d'autre part, la nécessité d'éviter les distorsions de concurrence avec le secteur privé qui pourraient résulter d'une non-taxation³¹. La taxe sur la valeur ajoutée tient compte de cette conciliation en disposant que certaines activités sont non-assujetties (*v. infra*).

Par l'assujettissement à la TVA des activités économiques accomplies par les personnes morales de droit public, il s'agit là de l'application du principe phare de neutralité en matière de taxe sur la valeur ajoutée. Dans sa conception première, la neutralité recouvre l'idée qu'elle « *se rattache aux conceptions financières du XIXème siècle qui conféraient au système fiscal une finalité exclusivement financière : fournir les ressources nécessaires à la couverture des dépenses publiques et donc exclusive de toute utilisation extra-fiscale* »³². Ainsi, l'impôt ne sert qu'à couvrir les dépenses publiques. Cette conception de la neutralité évolue avec le passage à l'État providence. Selon le professeur émérite Patrick Serlooten, « *il est compréhensible que l'affirmation de la neutralité de l'impôt ait été abandonnée au fur et à mesure que le rôle de l'impôt en tant qu'instrument d'interventionnisme économique et social s'est progressivement affirmé. Depuis que l'impôt est utilisé comme moyen d'actions (conjoncturelles ou structurelles) [...], l'impôt a perdu sa neutralité d'instrument strictement fiscal* »³³. C'est en

²⁹ V. en ce sens CE, Ass., 31 mai 2006, n°275531, *Ordre des avocats au barreau de Paris* ; Chambre régionale des comptes Provence-Alpes-Côte d'Azur, Rapport d'observations définitives « Société publique locale *La Ciotat Shipyard* (Bouches-du-Rhône) », 2024 : la Chambre régionale des comptes remet en cause la forme de société publique locale de la SPL *La Ciotat Shipyard* : « *L'intervention de collectivités locales au travers d'une société publique locale est atypique dans le domaine maritime.* »

³⁰ AYRAULT L., « Personne publique et droit fiscal », *op cit.*

³¹ CHAMARD-HEIM C., « Les EPIC face au droit fiscal », *op. cit.*, 2200

³² GEFROY J.-B., *Grands problèmes fiscaux contemporains*, PUF, 1993, pp.390-391

³³ SERLOOTEN P., « La neutralité fiscale. Un principe obsolète ? », in *Mélanges Louis BOYER*, Presses de l'Université des sciences sociales de Toulouse, 1996, p.702

matière de taxe sur la valeur ajoutée que le changement de signification de la neutralité en matière fiscale est le plus perceptible. Ce principe est consacré au sein de la directive TVA n°2006/112/CE du 28 novembre 2006 au point 7 en évoquant la notion de « *neutralité concurrentielle* »³⁴. La Cour de justice des Communautés européennes (ci-après CJCE) s'appuie sur la directive pour considérer que « *[le principe de neutralité fiscale] s'oppose notamment à ce que des marchandises semblables, qui se trouvent donc en concurrence les unes avec les autres, soient traitées de manière différente du point de vue de la TVA* »³⁵. Ce considérant est repris par le Conseil d'État lui-même³⁶. Étant entendu comme « *principe général d'égalité de traitement* »³⁷, le principe de neutralité « *s'oppose notamment à ce que des marchandises ou des prestations de services semblables, qui se trouvent donc en concurrence les unes avec les autres, soient traitées de manière différente du point de vue de la TVA* »³⁸. Par conséquent, l'assujettissement des activités économiques réalisées par les personnes publiques à la TVA n'est que l'application du principe de neutralité qui s'oppose à un traitement différentié entre des marchandises semblables.

La TVA n'est pas un impôt anodin pour les personnes publiques. Il s'agit d'une source majeure de leurs recettes fiscales³⁹. Par ailleurs, la TVA est un impôt avantageux pour les personnes publiques. En effet, son paiement par les collectivités locales présente l'avantage d'utiliser le droit commun pour réduire les dépenses par le droit à déduction, en particulier ceux de la section de fonctionnement puisque ces dépenses ne sont pas éligibles au fonds de compensation pour la TVA⁴⁰ (ci-après FCTVA) (v. *infra*). Or, de prime abord, les personnes morales de droit public ne bénéficient pas du droit à déduction de la TVA car elles ne sont que des consommateurs finaux. Cependant, le droit de la TVA a depuis toujours introduit des mécanismes particuliers allant jusqu'à l'assujettissement obligatoire de la TVA pour certains services publics et les activités traditionnellement commerciales que les collectivités publiques

³⁴ « *Le système commun de TVA devrait [...] aboutir à une neutralité concurrentielle, en ce sens que sur le territoire de chaque État membre les biens et les services semblables supportent la même charge fiscale, quelle que soit la longueur du circuit de production et de distribution.* »

³⁵ CJCE, 3 mai 2001, aff. C-481/98, *Commission contre France*

³⁶ CE, 9 novembre 2011, n°342965, *Société Laboratoire Juva Santé*

³⁷ V. CJCE, 29 octobre 2009, aff. C-174/08, *NCC Construction Danemark*, pt. 27 : R.J.F 1/10 n°92

³⁸ V. CJCE, 11 octobre 2001, aff. C-267/99, *Christiane Adam, épouse Urbing c/ Administration de l'enregistrement et des domaines* pt. 36 : R.J.F 2/02 n°246

³⁹ La TVA représentait en 2023 63% des ressources fiscales des régions, 40% pour les départements et 18% pour le bloc communal : Banque des territoires, « *Versement des fractions de TVA aux collectivités locales : quels enjeux pour les années à venir ?* », 16 décembre 2024 URL : https://www.banquedesterritoires.fr/versement-des-fractions-de-tva-aux-collectivites-locales-quels-enjeux-pour-les-annees-venir?utm_source=chatgpt.com

⁴⁰ Nous retiendrons l'expression telle qu'utilisée par le Professeur Jean-Luc Albert dans son ouvrage précité (*op. cit.* p. 110)

pourraient assumer⁴¹ (v. *infra*). Ceci a pu expliquer la revendication constante, en particulier des élus locaux, pour bénéficier d'un mécanisme de remboursement du moins de restitution⁴². Le droit à déduction est d'autant plus important dans les pays qui ne possèdent pas le mécanisme du fonds de compensation pour la TVA. Leurs collectivités publiques cherchent alors à être assujetties afin de pouvoir profiter du droit à déduction et ainsi réduire leurs dépenses.

En outre, le droit à déduction issu du droit commun est plus avantageux que le fonds de compensation pour la TVA en raison de la durée plus courte pour obtenir la récupération. Le fonds de compensation ne concerne qu'un champ restreint de dépenses. Il ne peut que rembourser les dépenses d'investissement réalisées durant la pénultième année. À l'inverse, le droit de déduction s'opère par « *imputation sur la taxe due par le redevable au titre du mois au cours duquel le droit à déduction a pris naissance, c'est-à-dire au titre du mois pendant lequel la taxe est devenue exigible chez le fournisseur ou le prestataire de services ou chez le redevable lui-même* »⁴³ (v. *infra*).

De surcroît, il s'agit également de neutraliser le flux d'argent public entre les différentes personnes publiques. Les collectivités territoriales paient un impôt à l'État qui, par les différents mécanismes de récupération (droit à déduction ou FCTVA), rembourse (totalement ou partiellement) le montant de la TVA collectée.

En matière de taxe sur la valeur ajoutée, les personnes publiques subissent une banalisation de leur assujettissement à cet impôt. Autrement dit, leur traitement fiscal s'aligne sur celui des personnes privées. Le professeur émérite Jean-Bernard Auby définit la banalisation des personnes publiques comme « *la tendance à soumettre [l'administration] aux règles qui régissent les relations juridiques privées, ou à des règles inspirées de celles qui régissent les relations juridiques privées* »⁴⁴. Le législateur et le juge cherchent alors à gommer les aspérités des personnes publiques afin que ces dernières se rapprochent le plus possible du régime applicable aux personnes privées. L'imposition des personnes publiques passe alors par leur assimilation aux personnes privées. Elle a pour but d'assurer la neutralité de l'imposition des différentes personnes, de droit privé et de droit public⁴⁵ (v. *supra*). Pour reprendre les termes du professeur Gabriel Eckert, « *on assiste donc à une banalisation de l'intervention publique à*

⁴¹ ALBERT J.-L., *op. cit.*, p. 101

⁴² ALBERT J.-L., *op. cit.*, p. 101

⁴³ BOI-TVA-DED-40-20 du 8 janvier 2025

⁴⁴ AUBY J.-B., « Le mouvement de banalisation du droit des personnes publiques et ses limites », *Études offertes à J.-M. Auby*, Dalloz, 1992, p. 3

⁴⁵ LOMBARD L., *op. cit.*, p. 9

laquelle répond une banalisation du régime juridique de l'opérateur public »⁴⁶. En effet, les personnes publiques tendent à prendre en charge des activités de même nature que celles des personnes privées. Dès lors, cette prise en charge de ces activités s'accompagne de la soumission au régime de droit commun. En matière de TVA, cela se traduit par l'application des critères de droit commun pour déterminer l'assujettissement de telles activités.

Au regard d'autres impôts, ce mouvement de banalisation des personnes publiques ne s'observe pas aussi distinctement. En matière d'impôt sur les sociétés, les personnes publiques listées à l'article 206 1. et 5. du CGI sont assujetties lorsqu'elles se livrent à une exploitation ou à des opérations à caractère lucratif. Il faut souligner que la doctrine administrative ne reconnaît à aucun organisme de l'État la satisfaction de la condition tenant à la jouissance de l'autonomie financière posée à l'article 206 1. du CGI⁴⁷. Ainsi, l'État n'est jamais assujetti à l'impôt sur les sociétés pour l'activité de ses services. En outre, la condition du « caractère lucratif » de l'exploitation n'est pas définie par la loi. Les juridictions du fond avaient opté pour l'application aux collectivités territoriales des solutions retenues à l'égard des organismes privés sans but lucratif⁴⁸. Néanmoins, le Conseil d'État a décidé de retenir une autre solution : le caractère lucratif d'une exploitation publique doit être uniquement déterminé, eu égard à l'objet du service en cause et aux conditions particulières dans lesquelles il était géré, sans qu'il y ait lieu de prendre en considération le caractère désintéressé ou non de la gestion⁴⁹. Dès lors, les personnes publiques font l'objet d'une interprétation qui leur est propre de la condition de l'exploitation lucrative alors que cette condition est également utilisée pour déterminer l'assujettissement à l'impôt sur les sociétés des personnes privées. Par ailleurs, les collectivités territoriales sont exonérées de l'impôt sur les sociétés pour l'ensemble de leurs revenus, y compris ceux qui proviendraient de la gestion de leur patrimoine⁵⁰ : « *1. Sont exonérés de l'impôt sur les sociétés : [...] 6° Les régions et les ententes interrégionales, les départements et les ententes interdépartementales, les communes, les établissements publics de coopération intercommunale à fiscalité propre, syndicats de communes et syndicats mixtes constitués exclusivement de collectivités territoriales ou de groupements de ces collectivités ainsi que leurs régies de services publics* » (CGI, art. 207).

⁴⁶ ECKERT G., « La poursuite d'intérêts publics à travers la participation directe des collectivités publiques aux activités économiques – Point de vue français », *RUDH*, n°3-6, octobre 2003, p.124

⁴⁷ BOI-IS-CHAMP-10-60 n°330 du 4 mars 2013

⁴⁸ CAA Marseille, 3^{ème} ch., 10 mai 2010, n°07MA3673, *Cne de la Ciotat et autres*

⁴⁹ CE, 3^{ème} et 8^{ème} sous-sections réunies, 20 juin 2012, n°341410, *Cne de la Ciotat et autres*

⁵⁰ LAMARQUE J., NÉGRIN O., AYRAULT L., *Droit fiscal général*, Litec, coll. Manuel, 2016, p. 1232

En matière de taxes foncières, celles-ci portent sur les propriétés bâties ou non situées en France. L'État, les collectivités territoriales et les établissements publics sont exonérées de la taxe foncière sur les propriétés bâties pour leurs immeubles affectés à un service public ou d'utilité générale à condition qu'ils ne produisent pas de revenus ou de recettes (CGI, art. 1382). S'agissant de la taxe foncière sur les propriétés non-bâties, celles de l'État, des collectivités territoriales et des grands ports maritimes et fluvio-maritimes en sont exonérées lorsqu'elles sont affectées à un service public ou d'utilité générale et qu'elles ne sont pas productrices de revenus (CGI, art. 1394 2°). Les dispositions s'inscrivent dans l'esprit de la loi de l'an VII pour la contribution foncière (*v. supra*). Il n'est dès lors pas possible d'affirmer le caractère non imposable dans son intégralité du domaine public malgré la référence à une affectation du service public ou d'utilité générale⁵¹. Il y a donc cette volonté historique d'assimiler fiscalement les propriétés publiques aux propriétés privées.

Ce mouvement de banalisation de l'imposition à la TVA des activités des personnes morales de droit public doit être nuancé par l'application du mécanisme exorbitant qu'est le fonds de compensation pour la TVA. En effet, malgré la volonté d'assimiler les personnes publiques aux personnes privées, elles restent néanmoins bénéficiaires d'un mécanisme plus que favorable qui leur permet de récupérer la TVA qui ne serait pas éligible au droit à déduction. Cela n'est pas le cas pour les personnes privées dans la même situation.

Dès lors, il existe une tension entre le traitement fiscal des personnes publiques qui se rapproche de plus en plus du droit commun et la survie de mécanismes d'exception qui s'appliquent à elles et qui constituent un avantage indéniable par rapport aux personnes privées. Tel est l'enjeu soulevé dans cette étude.

Le présent mémoire entend démontrer que les personnes publiques sont appréhendées en matière de taxe sur la valeur ajoutée comme des assujettis de droit commun que sont les personnes privées. Les activités assumées par les personnes publiques sont étudiées sous le prisme d'une méthode d'analyse qui devient similaire à celle utilisée sur les personnes privées.

Le régime fiscal en matière de TVA des activités assumées par les personnes publiques relève d'un assujettissement qui est aujourd'hui devenu banal par rapport à l'assujettissement des activités des personnes privées à la même taxe. Autrement dit, la méthode de détermination

⁵¹ LAMARQUE J., NÉGRIN O., AYRAULT L., *Ibid.*, p. 766

de l'assujettissement des personnes publiques rejoint celle utilisée sur les personnes privées. Il s'agit de commencer par se demander si ces activités sont assujetties avant d'étudier l'hypothèse de leur non-assujettissement. Cette approche se fait à contrepied de ce que le législateur avait disposé. En effet, aux termes de l'article 256 B du Code général des impôts, le principe est le non-assujettissement consacré au premier alinéa et l'exception est l'assujettissement de plein droit pour certaines activités consacrées au second alinéa. Or, il convient de remarquer que cet article appréhende mal l'ensemble des hypothèses d'assujettissement des personnes publiques à la taxe qui dépassent largement les hypothèses prévues par la disposition. Si les personnes publiques tendent à être perçues comme des contribuables de droit commun devant le juge de l'impôt, il convient par conséquent d'adopter le raisonnement appliqué à ces derniers, c'est-à-dire de s'interroger sur la possibilité pour ces activités d'être assujetties avant de se demander si ces dernières sont non-assujetties ou exonérées. Par conséquent, l'approche de l'article 256 B du CGI est renversée (**Partie 1**).

Lorsque les personnes publiques remplissent les conditions d'assujettissement à la TVA, il convient d'étudier l'effet recherché par cet assujettissement, à savoir la récupération de la TVA. En effet, à l'image des personnes privées, les personnes publiques peuvent se prévaloir du mécanisme du droit à déduction de la TVA afin de déduire du montant de la taxe imposée en aval le montant de la taxe payée en amont. Ainsi, par l'utilisation de ce mécanisme de droit commun, cela participe à la banalisation du régime fiscal des personnes publiques puisqu'elles sont soumises aux mêmes conditions d'attribution sans qu'il existe de dérogations particulières liées à leur statut. De surcroît, lorsque les collectivités locales ne remplissent pas les conditions d'octroi du droit à déduction, elles peuvent se prévaloir d'un autre mécanisme particulièrement favorable qui ne profite pas au secteur privé : le fonds de compensation pour la taxe sur la valeur ajoutée. Par ce dispositif, la banalisation de l'imposition des personnes publiques est entravée par le fait qu'elles bénéficient d'un régime de faveur dont ne peuvent se prévaloir les entreprises privées dans la même situation (**Partie 2**).

PARTIE 1 : UN RÉGIME DE L'ASSUJETTISSEMENT BANAL DES PERSONNES PUBLIQUES À LA TVA

Si les personnes publiques font l'objet d'une assimilation fiscale aux personnes privées, il faut accepter de changer de logique quant à l'appréhension de leur imposition. Il faut considérer que le principe est l'assujettissement des personnes morales de droit public à la taxe sur la valeur ajoutée pour leurs activités économiques à l'instar des personnes privées (**Chapitre 1**). Le non-assujettissement étant l'exception, son étude intervient donc dans un second temps après avoir envisagé leur assujettissement de principe (**Chapitre 2**). La Cour de justice de l'Union européenne a adopté récemment ce raisonnement dans son arrêt de principe *Saudaçor* de 2015 où elle énonce que le principe est « *l'assujettissement de toute activité économique* » et que l'exception est « *le non-assujettissement à la taxe sur la valeur ajoutée prévu en faveur des personnes morales de droit public* »⁵².

CHAPITRE 1 : L'assujettissement de principe des personnes publiques à la TVA

L'assujettissement des personnes publiques s'opère selon deux modalités. D'une part, elles peuvent se voir reconnaître la qualité d'assujetti en vertu des articles 256 et 256 A du CGI qui sont les dispositions applicables aux assujettis de droit commun (**Section 1**). D'autre part, les personnes morales de droit public peuvent être imposées à raison de critères spécifiques d'assujettissement qui rendent obligatoire leur imposition ou leur donnent le choix (**Section 2**).

SECTION 1 : L'application générale des critères d'assujettissement de droit commun

À l'instar des personnes privées, les personnes publiques se voient appliquer le critère de l'activité économique exercée de façon indépendante pour déterminer leur assujettissement à la taxe sur la valeur ajoutée (**I**). Ce critère est utilisé indifféremment du statut juridique de l'assujetti (**II**).

⁵² CJUE, 29 octobre 2015, aff. C-174/14, *Saudaçor – Sociedade Gestora de Recursos e Equipamentos da Saúde dos Açores SA*

I. Le critère classique de l'exercice d'une activité économique de manière indépendante

Selon le premier alinéa de l'article 256 A du Code général des impôts, « *sont assujetties à la taxe sur la valeur ajoutée les personnes qui effectuent de manière indépendante une des activités économiques mentionnées au cinquième alinéa, quels que soient le statut juridique de ces personnes, leur situation au regard des autres impôts et la forme ou la nature de leur intervention* ». La qualification d'assujetti repose sur deux critères cumulatifs : l'exercice d'une activité économique et l'indépendance de celui-ci. La notion d'activité économique est soumise à une interprétation stricte concernant les personnes publiques (**A**). Il est porté le même degré d'interprétation concernant la condition de l'exercice indépendant de l'activité économique par une personne publique (**B**).

A. L'interprétation stricte de la notion d'activité économique vis-à-vis des personnes publiques

Aux termes de l'article 256 du Code général des impôts, « *I. - Sont soumises à la taxe sur la valeur ajoutée les livraisons de biens et les prestations de services effectuées à titre onéreux par un assujetti agissant en tant que tel* ». Autrement dit, les livraisons de biens ou les prestations de services effectuées à titre onéreux, relevant d'une activité économique, et réalisées par une personne publique assujettie à la TVA constituent des activités obligatoirement imposables à la TVA⁵³.

Selon la jurisprudence constante de la Cour de justice de l'Union européenne (ci-après CJUE), la notion d'activité économique présente un caractère objectif, c'est-à-dire qu'elle est considérée en elle-même, indépendamment de ses buts ou de ses résultats⁵⁴. La CJUE apprécie sévèrement la notion d'activité économique pour les organismes de droit public. Elle recourt à des critères plus stricts que ceux qu'elle utilise pour les opérateurs privés pour apprécier la notion d'activité économique. Cette plus grande rigueur dans l'appréciation des critères de l'activité économique pour les organismes de droit public se traduit, essentiellement, d'une part, par la distinction qu'il convient d'opérer en ce qui les concerne entre la notion de prestation de

⁵³ LEVOYER L., « L'assujettissement des collectivités territoriales à la TVA », *JCP A*, n° 6, 6 février 2006, 1027

⁵⁴ GUTMANN D., *op. cit.*

services effectuée à titre onéreux au sens de l'article 2 1-c de la directive TVA de 2006 et celle de « rémunération » caractérisant une activité économique au sens de l'article 9 1. de ladite directive et, d'autre part, par l'examen des conditions dans lesquelles la prestation de services est effectuée par l'organisme de droit public⁵⁵.

N'a pas été reconnue comme exerçant une activité économique la collectivité territoriale qui fournissait un service de transport scolaire, en ajustant la contribution demandée aux parents en fonction de leurs revenus et qui ne récupérait, à travers ses contributions, qu'une très faible part des coûts engagés (3% des frais engagés)⁵⁶. Également, n'ont pas été reconnus comme activité économique des bureaux publics qui fournissaient dans le cadre des procédures judiciaires des services d'assistance juridique en contrepartie d'une contribution partielle calculée sur les revenus et le patrimoine des bénéficiaires dès lors que leurs revenus excédaient le seuil fixé pour bénéficier de l'assistance juridique gratuite. La CJCE estime que le système de la TVA ne s'applique qu'aux activités économiques, lesquelles, en matière de prestation de services, supposent un lien direct entre le service rendu et la contrepartie reçue⁵⁷. La qualité d'activité économique a été refusée à l'activité exercée par une autorité réglementaire nationale responsable de l'assignation des fréquences qui octroyait des licences telles que celles de télécommunications mobiles de troisième génération, dites « UMTS », par voie de mise aux enchères des droits d'utilisation d'équipements de télécommunications. Cette solution est contraire aux conclusions de l'avocat général qui estimait que l'attribution de fréquences et du droit d'utilisation de celles-ci devait être assimilée à l'exploitation d'un bien corporel en vue de retirer des recettes ayant un caractère permanent et, de ce fait, à une activité économique⁵⁸.

Il est primordial d'examiner cette condition préalable avant toute étude ultérieure du régime de la TVA. En effet, la Cour de justice de l'Union européenne juge qu'en l'absence de toute activité économique, il n'est pas nécessaire d'étudier si l'organisme agit en tant qu'autorité publique ou si le non-assujettissement entraînerait une distorsion de concurrence car l'application de l'article 13 de la directive TVA de 2006 suppose la constatation préalable d'une activité économique⁵⁹. Or, l'examen de cette condition est trop souvent oublié alors qu'il permettrait d'épargner le raisonnement complexe et sinueux du non-assujettissement à la TVA.

⁵⁵ LARCHER I. (dir.), *op. cit.*, p. 155

⁵⁶ CJUE, 12 mai 2016, aff. C-520/14, *Gemeente Borsele : RJF 8-9/16* n°775

⁵⁷ CJUE, 29 octobre, 2009 aff. C-246/08, *Commission c/ Finlande*

⁵⁸ CJUE, Gd. Ch. 26 juin 2007 aff. C-284/04, *T-Mobile Austria : RJF 11/07* n°1364

⁵⁹ LARCHER I. (dir.), *op. cit.*, p. 155

L'arrêt *Sarlat-la-Canéda* de 2021 du Conseil d'État⁶⁰ peut servir d'illustration. Il était en cause un remboursement de crédits de TVA à raison de l'activité de fourniture de repas dans les cantines scolaires de la commune. Si les conditions d'exercice de l'activité de restauration scolaire avaient été examinées, peut-être que son caractère économique aurait été écarté d'emblée. Par conséquent, cela aurait permis de s'épargner un détour compliqué par le raisonnement circulaire selon lequel l'activité d'enseignement d'un organisme scolaire n'est pas une activité économique à moins qu'elle ne soit exercée comme une activité économique. La question n'ayant pas été posée en l'espèce au Conseil d'État, elle n'a pas été traitée⁶¹.

Ainsi, le recours au raisonnement appliqué aux personnes privées permettrait de déterminer l'assujettissement ou non de la personne publique *via* l'utilisation d'une notion plus simple à manier. La banalisation présente l'avantage de la simplification du régime de la TVA pour les personnes publiques.

Il convient de préciser la chose suivante : lorsqu'une personne publique est considérée comme assujettie, les opérations qu'elle effectue ne donnent effectivement lieu au paiement de la TVA que lorsqu'elles ne bénéficient pas d'une exonération à caractère général⁶² (*v. infra*).

En plus d'exercer une activité économique pour être assujettie à la TVA, la personne publique doit exercer l'activité économique de façon indépendante. L'interprétation de cette condition reste stricte.

B. L'interprétation rigide de l'exercice indépendant de l'activité économique par la personne publique

En vertu de l'article 256 A du CGI, sont assujetties à la TVA les personnes qui effectuent de manière indépendante une activité économique de producteur, de commerçant, de prestataire de services ou une activité extractive, agricole ou une profession libérale (ou assimilée) quelles qu'elles soient⁶³. Autrement dit, un assujetti est avant tout un indépendant, peu importe son statut juridique, sa situation au regard d'autres impôts et la forme ou la nature de son

⁶⁰ CE, 8ème et 3ème chambres, 28 mai 2021, n°441739, *Commune de Sarlat-la-Canéda*, Publié au recueil Lebon

⁶¹ DE LA TAILLE G., « TVA, frites et maillots : exemption des communes pour leurs piscines et leurs cantines scolaires », *RJF*, 2021, p. 1139-1147

⁶² LARCHER I. (dir.), *op. cit.*

⁶³ LEVOYER L., « L'assujettissement des collectivités territoriales à la TVA », *op. cit.*

intervention. Dès lors, un organisme de droit public qui n'exerce pas ses activités de manière indépendante ne peut être qualifié d'assujetti.

Dans son arrêt de grande chambre du 29 septembre 2015 *Gmina Wroclaw*, la Cour de justice de l'Union européenne a été saisie, lors d'un renvoi préjudiciel, d'une question portant sur la possibilité pour un budget annexe d'une commune d'être considéré comme un assujetti à la TVA. À cette occasion, la Cour rappelle la nécessité d'exercer de façon indépendante une activité économique pour pouvoir être assujetti à la TVA : « *pour qu'un organisme de droit public puisse être qualifié d'assujetti au sens de la directive TVA, il doit, conformément à l'article 9, paragraphe 1, de celle-ci, exercer d'une façon indépendante une activité économique* »⁶⁴. En l'espèce, les activités économiques qui figurent dans le budget annexe se situent dans un lien de subordination vis-à-vis de la commune. En effet, les activités sont exercées au nom et pour le compte de la commune qui est seule responsable en cas de dommages et qui en supporte le risque économique. Pour reprendre les termes de la Cour, « *des organismes de droit public, tels que des entités budgétaires communales en cause au principal, ne peuvent pas être qualifiés d'assujettis à la taxe sur la valeur ajoutée dans la mesure où ils ne remplissent pas le critère d'indépendance prévu à cette disposition* »⁶⁵. Par conséquent, la commune et son ou ses budget(s) annexe(s) ne constituent qu'un seul et même assujetti. Contrairement à la dissociation qui existe en matière d'impôt sur les sociétés, l'assujetti est donc la commune qui ne peut s'abriter derrière son budget annexe⁶⁶.

L'identification de la qualité d'assujetti de la personne publique se fait, d'une part, au regard de l'exercice d'une activité économique, d'autre part, au regard de l'exercice indépendant de cette activité. Ces critères d'assujettissement s'appliquent indifféremment de la nature juridique de la personne concernée.

⁶⁴ CJUE, gr. ch., 29 septembre 2015 aff. C-276/14, *Gmina Wroclaw*

⁶⁵ CJUE, gr. ch., 29 septembre 2015 aff. C-276/14, *Ibid.*

⁶⁶ CHAMARD-HEIM C., « Un an de fiscalité des contrats publics », *Contrats et marchés publics*, n°5, 2016, chron. 4

II. L'indifférence des critères d'assujettissement au regard du statut juridique de l'assujetti

Les critères de droit commun s'appliquent aussi bien aux personnes publiques qu'aux personnes privées. En effet, la TVA procède à une assimilation des personnes publiques et des personnes privées au regard des articles 256 et 256 A du CGI (**A**). Cette assimilation participe à la banalisation des personnes morales de droit public. Cependant, la TVA conserve une approche particulière des personnes publiques par la notion d'« organisme de droit public » (**B**).

A. L'assimilation logique des personnes publiques aux personnes privées

Tout d'abord, il convient de rappeler que les collectivités publiques sont des consommateurs banals de biens et de services au regard de la TVA tel qu'il a été dit en introduction (v. *supra*). Le fournisseur ou l'entreprise de travaux publics facture à la collectivité territoriale toutes taxes comprises au taux de droit commun et collecte la TVA selon la règle générale applicable aux opérations imposables par nature. La collectivité supporte la TVA dans les conditions de droit commun.

L'article 256 A du CGI affirme que la qualité d'assujetti à la taxe sur la valeur ajoutée est attribuée à toute personne exerçant de manière indépendante une activité économique, « *quels que soient le statut juridique de ces personnes* ». La disposition reprend dans des termes quasiment identiques la définition européenne de l'assujetti consacrée à l'article 9 de la directive TVA du 28 novembre 2006⁶⁷. Ainsi, l'assujettissement à la TVA se fait indifféremment de la nature juridique de l'opérateur économique, que celui-ci soit une personne publique ou privée, une personne morale ou physique, une société, une association, etc. Autrement dit, la nature juridique ne fait pas obstacle à l'assujettissement à la TVA. Le non-assujettissement ou l'exonération dépendra, en revanche, de la nature de l'opération effectuée et non de la personne qui en est auteur. S'il n'y a pas d'objection *a priori* à ce que les activités économiques des personnes publiques soient soumises au régime commun de la TVA, il ne peut en être ainsi pour

⁶⁷ « *Est considéré comme "assujetti" quiconque exerce, d'une façon indépendante et quel qu'en soit le lieu, une activité économique, quels que soient les buts ou les résultats de cette activité.* »

les activités relevant des fonctions régaliennes, de puissance publique, étrangères à la fourniture de services, rémunérées et sous-traitées aux lois du marché⁶⁸.

Le droit fiscal est marqué par le principe d'assimilation des personnes publiques aux personnes privées lorsque les premières agissent comme les secondes. Le souci d'assimiler les personnes publiques aux personnes privées résulte, à titre principal, de la volonté de tenir compte du tissu économique et de l'impact de la charge fiscale dans le résultat d'une entreprise⁶⁹. Le non-assujettissement justifié par la nature juridique entraînerait un risque de distorsion de concurrence dans l'hypothèse où une personne privée imposée exercerait la même activité. Par conséquent, cela s'inscrit dans le mouvement de banalisation des personnes publiques où leur nature juridique ne fait nullement obstacle à l'assujettissement et où l'étude des conditions d'imposition se fait au regard des critères de droit commun.

Cette appréhension de la qualité d'assujetti des personnes publiques dans les conditions de droit commun ne doit pas occulter le particularisme lié à leur qualification en tant qu'organismes de droit public.

B. L'appréhension particulière des personnes publiques par la notion d'organisme de droit public

En matière de TVA, les personnes publiques sont qualifiées d'organisme de droit public. La notion d'organisme de droit public apparaît à l'article 13 de la directive TVA du 28 novembre 2006. Que faut-il entendre par « autres organismes de droit public » tel qu'il apparaît à ce même article ? Est-ce qu'une personne privée peut bénéficier de cette qualification ?

La Cour de justice de l'Union européenne a, par sa jurisprudence, apporté des précisions quant à l'interprétation à avoir de la notion d'*« autres organismes de droit public »*. Elle considère que l'exercice de *« prérogatives de puissance publique en vertu d'une investiture publique »*⁷⁰ ne suffit pas pour être qualifié d'organisme de droit public. *« En effet, ils exercent ces activités non pas sous la forme d'un organisme de droit public, n'étant pas intégrés dans l'organisation de l'administration publique, mais sous la forme d'une activité économique*

⁶⁸ MAUBLANC-FERNANDEZ L.-V., « Extension du champ des activités des personnes publiques assujetties à la TVA », *op. cit.*

⁶⁹ AYRAULT L., « Personne publique et droit fiscal », *op. cit.*

⁷⁰ CJCE, 26 mars 1987, aff. C-235/85, *Commission c/ Pays-Bas*

indépendante, exercée dans le cadre d'une profession libérale »⁷¹. L'adjectif « public » est interprété comme appelant une intégration dans l'organisation de l'administration publique sans nécessairement que l'organisme revêt en droit interne la qualification de personne morale de droit public⁷².

Dans une autre affaire⁷³, la Cour devait répondre à la question de savoir si une société commerciale détenue à 100% par une commune correspond à la notion d'« organisme de droit public » au sens de l'article 13 1. de la directive TVA du 28 novembre 2006. Elle base son raisonnement sur trois éléments : l'existence d'un lien organique, celle d'une influence déterminante de la collectivité publique à son origine et la place du droit privé dans son régime. Elle rejette la qualification d'« organisme de droit public », essentiellement en raison de la personnalité morale de droit privé de la société, du fait qu'elle ne dispose d'aucune prérogative de puissance publique⁷⁴.

En outre, la Cour de justice de l'Union européenne a précisé dans son arrêt *Saudaçor* que le terme d'« autres organismes de droit public » au sens de l'article 13 1. de la directive TVA fait l'objet d'une interprétation autonome de celle retenue par l'article 1^{er} 9. de la directive 2004/18/CE du 31 mars 2004 relative aux marchés publics qui définit de façon très large la notion d'organisme de droit public⁷⁵. Elle rejette donc l'assimilation entre la notion d'organisme de droit public en matière fiscale et la notion d'organisme public en matière de marchés publics. La Cour estime que la notion d'« *autres organismes de droit public ne vise pas à définir le champ d'application de la TVA mais opère au contraire une dérogation à la règle générale sur laquelle se fonde le système commun de cette taxe, à savoir celle selon laquelle le champ d'application de ladite taxe est défini de manière très large comme couvrant toutes les prestations de services fournies à titre onéreux, y compris celles fournies par les organismes de droit public* »⁷⁶. Dès lors, en tant que dérogation à la règle générale de l'assujettissement à la TVA de toute activité de nature économique, l'article 13 1. est d'interprétation stricte. Cette notion se définit par le cumul de deux conditions : l'exercice d'activités par un organisme public

⁷¹ CJCE, 26 mars 1987, aff. C-235/85, *Ibid.*

⁷² AYRAULT L., COLLET M., « Chronique de droit public financier », *RFDA*, 2022, p. 183

⁷³ CJUE, 22 févr. 2018, aff. C-182/17, *Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft c/ Nemzeti Adó– és Vámhivatal Fellebbeviteli Igazgatósága*

⁷⁴ CHAMARD-HEIM C., « Un an de fiscalité des contrats publics », *Contrats et marchés publics*, n°6, 2019, chron. 2

⁷⁵ CJUE, 29 octobre 2015 aff. C-174/14, *Saudaçor – Sociedade Gestora de Recursos e Equipamentos da Saúde dos Açores SA*

⁷⁶ CJUE, 29 octobre 2015 aff. C-174/14, *Ibid.*

ainsi que l'exercice d'activités accomplies en tant qu'autorité publique, et non par les trois critères figurant à l'article 1^{er} de la directive 2014/24/UE du 26 février 2014 dite « Marchés ». Par conséquent, une personne privée « *qui accomplit des actes relevant de prérogatives de l'autorité publique de façon indépendante, en n'étant pas intégrée dans l'organisation de l'administration publique, ne peut être qualifiée d'organisme de droit public* » au sens de la directive TVA⁷⁷. Néanmoins, la CJUE considère que l'exercice de prérogatives de puissance publique par un organisme constitue une « *indication d'une importance certaine pour établir que cet organisme doit être qualifié d'organisme de droit public* » et être analysé par le juge national. Une société privée détenant des prérogatives de puissance publique pourrait en effet être qualifiée de transparente, la faisant alors basculer dans la catégorie des organismes de droit public⁷⁸. Ainsi, cela aboutit à une décorrélation entre la qualité de personne publique et d'organisme de droit public puisque ce dernier pourrait désigner des personnes privées. La Cour renvoie aux juridictions nationales le soin d'apprécier l'applicabilité de l'article 13 de la directive TVA au regard des critères qu'elle a elle-même dégagés.

Le droit interne français a aussi donné son interprétation de la notion européenne d'organismes de droit public. Selon la doctrine administrative, les organismes de droit public s'entendent comme les personnes morales de droit public suivantes : « - *les administrations de l'État, au niveau central ; - les collectivités territoriales (départements, communes, régions) et leurs groupements ; - les établissements publics de l'État, y compris ceux ayant un caractère industriel ou commercial ; - les établissements publics locaux ; - les groupements constitués exclusivement entre des personnes morales de droit public, dès lors qu'ils assurent des missions de service public et fonctionnent avec la participation et sous le contrôle d'autorité publique et dont le financement est assuré en quasi-totalité par des fonds publics (subventions)* »⁷⁹. La doctrine administrative précise que deux catégories d'établissement public peuvent être distinguées. D'une part, il y a les établissements de coopération entre collectivités territoriales qui comprennent les établissements de coopération intercommunale (CGCT, art. L. 5210-1-1 A), les institutions ou organismes interdépartementaux (CGCT, art. L. 5421-1), les ententes interrégionales (CGCT, art. L. 5621-1) et les syndicats mixtes (CGCT, art. L. 5721-2). D'autre part, il existe les établissements dépendant d'une collectivité territoriale qui comprennent

⁷⁷ CJUE, 29 octobre 2015 aff. C-174/14, *Ibid.* ; v. en ce sens CJCE, 21 mai 2008, aff. C-456/07, *Mihal*, EU : C : 2008 : 293, pt 18

⁷⁸ CHAMARD-HEIM C., « Un an de fiscalité des contrats publics », *Contrats et marchés publics*, n°5, 2016, chron. 4

⁷⁹ BOI-TVA-CHAMP-10-20-10-10 n°10 du 4 février 2015

notamment les offices publics de l'habitat (CCH, art. L. 422-1), les offices de tourisme (Code du tourisme, art. L. 133-1) et les services départementaux d'incendies et de secours (CGCT, art. L. 1424-1). Cette définition fait une assimilation totale entre les personnes publiques et la notion d'organisme de droit public et rejette donc l'idée qu'une personne privée puisse se prévaloir de cette qualification. Cela s'oppose donc à la reconnaissance d'une société anonyme à capitaux publics en qualité d'organisme de droit public à l'image de ce qu'a pu faire la CJUE dans son arrêt *Saudaçor* (v. *supra*). Il convient de remarquer que l'article 256 B du CGI qui transpose l'article 13 de la directive TVA retient le terme « *personnes morales de droit public* » au lieu d'« *organismes de droit public* ».

La définition interne d'organisme de droit public a pu être contrariée par une réponse ministérielle du ministre des Finances du 30 mars 2021. En l'espèce, la question était comment ne pas assujettir à la TVA les sociétés publiques locales (ci-après SPL) gérant des centres de loisirs. Le ministre commence par rappeler qu'une « *société publique locale (SPL), qui est, par son statut, une société anonyme, ne peut pas, en principe, bénéficier des règles propres aux organismes de droit public et, par conséquent, doit soumettre à la TVA les recettes qu'elle perçoit en contrepartie des prestations de services qu'elle effectue au profit des usagers du centre* »⁸⁰. Or, ensuite, il affirme que « *les SPL constituées en application de l'article L. 1531-1 du CGCT, dont le capital est détenu totalement par des collectivités territoriales ou leurs groupements, et dont l'objet poursuit la réalisation d'activités d'intérêt général, peuvent bénéficier de la règle de non-assujettissement à la TVA spécifique aux personnes morales de droit public prévue par l'article 256 B du CGI lorsqu'elles accomplissent leur activité dans des conditions identiques* »⁸¹. Cette interprétation ne semble pas être conforme avec le droit de l'Union européenne⁸². Toutefois, il convient de rappeler qu'en principe il faut être une personne publique pour pouvoir se prévaloir des dispositions fiscales spécifiques en matière de TVA comme l'article 256 B du CGI⁸³.

L'existence de la notion d'organisme de droit public permet d'appréhender le caractère exorbitant des personnes morales de droit public. Cette notion fait découler l'application d'un régime propre aux personnes publiques concernées et affirme une démarcation avec les

⁸⁰ Rép. min. n° 25591 : JOAN 30 mars 2021, p. 2793

⁸¹ *Ibid.*

⁸² V. en ce sens CJUE, 22 février 2018, aff. C-182/17, *Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft c/ Nemzeti Adó – és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága*

⁸³ V. en ce sens CAA Paris, 28 mars 2019, n°18PA01161, *Sté Cultival*

personnes privées, ce qui freine le mouvement de la banalisation de l'assujettissement des personnes publiques.

Les personnes publiques peuvent être assujetties à la TVA du fait de l'exercice d'une activité économique de manière indépendante. Il s'agit de l'application du principe d'assimilation qui permet l'assujettissement des personnes publiques lorsque celles-ci exercent les mêmes activités que les personnes privées. Par ailleurs, leur assujettissement peut résulter d'autres dispositions qui leur imposent cet assujettissement ou leur laissent l'option.

SECTION 2 : L'application de critères spécifiques d'assujettissement

Outre les articles 256 et 256 A du CGI, le législateur a prévu pour certaines activités assumées par les personnes publiques une obligation d'imposition à la TVA, ce qui n'est pas sans poser de difficultés dans son application (**I**). Le législateur a également prévu la possibilité pour les personnes publiques d'opter pour l'assujettissement à la TVA sur certaines activités. Cette pratique est aujourd'hui tombée en désuétude (**II**).

I. L'assujettissement de plein droit : un assujettissement complexe

Le législateur a prévu à l'article 256 B du Code général des impôts une liste exhaustive des activités assujetties de plein droit à la TVA (**A**). Le recours au procédé de liste pose des difficultés d'interprétation qui ne sont pas toujours évidentes à résoudre (**B**).

A. L'établissement d'une liste exhaustive des activités obligatoirement assujetties

L'article 256 B du Code général des impôts dispose que « *[les personnes morales de droit public] sont assujetties, en tout état de cause, pour les opérations suivantes :* »

- *Livraisons de biens neufs fabriqués en vue de la vente,*
- *Distribution de gaz, d'électricité et d'énergie thermique,*
- *Opérations des économats et établissements similaires,*
- *Transports de biens, à l'exception de ceux effectués par la Poste*
- *Transports de personnes,*

- *Opérations des organismes d'intervention agricoles portant sur les produits agricoles et effectuées en application des règlements portant organisation commune du marché de ces produits,*
- *Organisation d'expositions à caractère commercial,*
- *Prestations de services portuaires et aéroportuaires,*
- *Entreposage de biens meubles,*
- *Organisation de voyages et de séjours touristiques,*
- *Diffusion ou redistribution de programmes de radiodiffusion ou de télévision ;*
- *Télécommunications.*
- *Fourniture d'eau dans les communes d'au moins 3.000 habitants ou par les établissements publics de coopération intercommunale dont le champ d'action s'exerce sur un territoire d'au moins 3.000 habitants. »*

Autrement dit, les activités susmentionnées assurées par des personnes morales de droit public sont assujetties à la taxe sur la valeur ajoutée. Concernant l'activité de transport de personnes mentionnée au sein de la disposition, lorsque la collectivité locale exploite directement un service public de transports de voyageurs, elle est soumise au régime qui suit : imposition des sommes provenant des usagers et non-imposition des recettes provenant du versement de transport et des virements internes. De plus, au titre des transports scolaires, la TVA n'est exigée des collectivités territoriales que si elles exploitent aussi, avec le même matériel, une ou plusieurs lignes régulières de transport de voyageurs. Lorsqu'elles n'effectuent que des opérations de transport scolaire à l'aide d'équipements non affectés à d'autres opérations, elles peuvent être exonérées⁸⁴.

La liste n'est pas limitative selon la doctrine administrative. Les activités économiques qui ne relèvent pas des services administratifs, sociaux, éducatifs, culturels et sportifs des organismes de droit public mais, notamment, de certains de leurs services à caractère industriel et commercial, sont soumises de plein droit à la TVA⁸⁵. Cela concerne en particulier la location de locaux aménagés, la location d'emplacements de stationnement (à l'exception des locations d'emplacement sur la voie publique⁸⁶), l'exploitation de bars et buvettes, les travaux d'études et de recherches, les opérations agricoles lorsque la moyenne des recettes calculées sur deux années civiles consécutives excède le montant fixé par le 5° du II de l'article 298 bis du CGI⁸⁷.

⁸⁴ BOI-TVA-CHAMP-10-20-10-30 n°270 du 13 janvier 2014

⁸⁵ BOI-TVA-CHAMP-10-20-10-10 n°90 du 4 février 2015

⁸⁶ V. BOI-TVA-CHAMP-10-10-30 au IV-B-2 n°190 du 15 février 2013

⁸⁷ BOI-TVA-CHAMP-10-20-10-10 n°90 du 4 février 2015

La liste de l'article 256 B du CGI recoupe partiellement celle de l'annexe I de la directive TVA du 28 novembre 2006. La Cour de justice de l'Union européenne a considéré que les États membres n'ont pas l'obligation de transposer dans leur législation fiscale le critère du caractère non-négligeable en tant que condition pour l'assujettissement des opérations énumérées à la liste de l'annexe I de la directive TVA⁸⁸. Le législateur français n'a pas repris ce critère du non-négligeable⁸⁹.

Toutefois, cette liste d'activités imposées de plein droit à la TVA ne permet pas forcément une appréhension aisée des activités concernées.

B. La difficile appréhension des activités obligatoirement assujetties : le choix critiquable du critère énumératif

Tout d'abord, il existe des difficultés d'interprétation du champ des activités nécessairement assujetties. En effet, la méthode énumérative n'exclut pas les lectures divergentes des mêmes dispositions communautaires ni les difficultés d'interprétation. Par exemple, au titre des activités publiques assujetties de plein droit à la TVA selon la directive du 28 novembre 2006 figure la distribution d'eau. Ces termes évoquent littéralement la fourniture de marchandises. Englobent-ils également l'opération de branchement individuel qui consiste en la pose d'une canalisation permettant le raccordement de l'installation hydraulique d'un immeuble aux réseaux fixes de distribution d'eau⁹⁰? La Cour de justice de l'Union européenne a choisi de retenir une définition extensive de la distribution d'eau, incluant lesdits travaux, de sorte qu'un organisme de droit public agissant en tant qu'autorité publique acquiert la qualité d'assujetti lors de l'opération⁹¹. Dans le même sens, un bureau de vente de quotas laitiers n'a pas été jugé constituer un organisme d'intervention agricole ou un économat dont les opérations relèvent nécessairement du régime de la TVA en application du troisième alinéa de l'article 13 1. de la directive TVA et de son annexe I⁹².

⁸⁸ CJUE plén., 17 octobre 1989, aff. C-231/87 et 129/88 : *RJF* 1/90 n°103

⁸⁹ LARCHER I. (dir.), *op. cit.*, p. 161

⁹⁰ MAUBLANC-FERNANDEZ L.-V., « Extension du champ des activités des personnes publiques assujetties à la TVA », *op. cit.*

⁹¹ CJCE, 3 avril 2008, aff. C-442-05 *Zweckverband* : *RJF* 7/2008 n°917

⁹² CJCE, 13 décembre 2007, aff. C-408/06, *Franz Götz* : *RJF* 3/2008 n°382

Par ailleurs, la méthode énumérative pose des difficultés dans la transposition de la directive TVA au sein des États membres. La transposition dans les droits internes de la liste des activités nécessairement imposables à la TVA selon l'annexe I de la directive TVA du 28 novembre 2006 peut ne pas être fidèle à plusieurs égards. Dans le cas de la France, l'énumération des activités assujetties de plein droit codifiée à l'article 256 B du CGI est précédée d'un alinéa de portée très générale et dont la logique est différente. Cela accentue de la sorte les ambiguïtés dans le statut fiscal des personnes publiques⁹³. En effet, le premier alinéa de l'article 256 B du CGI énonce que « *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* ». Cette disposition transpose dans l'ordre interne le deuxième alinéa de l'article 13 de la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006 : « *lorsqu'ils effectuent de telles activités ou opérations, ils doivent être considérés 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* ». La suite de l'article 256 B du CGI transpose le troisième alinéa de ladite directive du 28 novembre 2006 et énumère en conséquence les activités imposables de plein droit. Ainsi, au sein du même article 256 B du CGI, sont rassemblées des activités publiques imposables à la TVA sur des fondements et à raison de conditions différents, ce qui ne relève pas d'une démarche très cohérente⁹⁴.

De surcroît, le recours au choix énumératif n'exclut pas, par principe, la volonté d'un État membre de revendiquer une certaine marge de manœuvre, en excluant du champ de l'assujettissement de plein droit certaines activités normalement imposables en vertu de la directive TVA du 28 novembre 2006. Par exemple, le §12 de l'annexe I de la directive TVA assujettit de plein droit les opérations de cantines d'entreprises, d'économats, des coopératives et établissements similaires. Cependant, aucune mesure de transposition n'a été codifiée à l'article 256 B du CGI, ni dans aucun autre texte, relative aux cantines d'administration⁹⁵.

Enfin, le fait que la doctrine administrative ait précisé que « *cette liste n'est pas limitative* »⁹⁶ montre que l'administration fiscale ne prend pas le risque de donner des exemples supplémentaires à ceux posés par le droit de l'Union européenne. Elle semble donner la

⁹³ MAUBLANC-FERNANDEZ L.-V., « Extension du champ des activités des personnes publiques assujetties à la TVA », *op. cit.*

⁹⁴ MAUBLANC-FERNANDEZ L.-V., *Ibid.*

⁹⁵ MAUBLANC-FERNANDEZ L.-V., *Ibid.*

⁹⁶ BOI-TVA-CHAMP-10-20-10-10 n°90 du 4 février 2015

possibilité au juge de l'impôt d'élargir le champ des activités imposées en tout état de cause. Néanmoins, au regard de la directive TVA du 28 novembre 2006, la liste énoncée en annexe I étant limitative, le juge de l'impôt ne devrait pas utiliser la liberté accordée par l'administration fiscale pour assurer le respect au droit de l'Union européenne. L'interprétation du juge de l'impôt se limite alors à la liste des activités mentionnées au troisième alinéa de l'article 13 de la directive TVA qui est reprise à l'article 256 B du CGI⁹⁷.

Si certaines activités assurées par les personnes publiques sont assujetties de plein droit à la TVA, elles peuvent également choisir d'être imposées pour certaines activités particulières.

II. L'assujettissement sur option : un assujettissement délaissé

Les collectivités publiques peuvent choisir d'être imposées à la TVA pour certaines de leur activité. Cet assujettissement est régi par le Code général des impôts et la doctrine administrative (**A**). Toutefois, les personnes publiques utilisent de moins en moins ce dispositif sur option au profit d'autres mécanismes (**B**).

A. Les conditions de l'assujettissement sur option

L'assujettissement sur option est reconnu au niveau communautaire à l'article 137 de la directive TVA du 28 novembre 2006. Le droit d'option concerne « *a) les opérations financières visées à l'article 135, paragraphe 1, points b) à g) ; b) les livraisons de bâtiments ou d'une fraction de bâtiment et du sol y attenant autres que celles visées à l'article 12, paragraphe 1, point a) ; c) les livraisons de biens immeubles non bâties autres que celles des terrains à bâtir visés à l'article 12, paragraphe 1, point b) ; d) l'affermage et la location de biens immeubles* »⁹⁸. La Cour de justice des Communautés européennes a estimé dans un arrêt du 12 janvier 2008 que lorsque l'activité entre effectivement dans le champ de l'option offerte par la directive, il appartient aux États de définir, à leur convenance, les modalités et la portée de l'option sous le contrôle de leurs juridictions nationales⁹⁹. En outre, la directive prévoit la possibilité pour « *les*

⁹⁷ MAUBLANC-FERNANDEZ L.-V., « Extension du champ des activités des personnes publiques assujetties à la TVA », *op. cit.*

⁹⁸ Directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006, art. 137 1.

⁹⁹ CJCE, 12 janvier 2008, aff. C-246/04 *Turnund Sportunion Waldburg* : RJF 4/ 2006 n ° 487

États membres [de] restreindre la portée de ce droit »¹⁰⁰. L'article 137 de la directive TVA est transposé au niveau interne à l'article 260 A du CGI.

L'article 260 A dudit Code énonce les différentes activités susceptibles de faire l'objet de l'assujettissement sur option : « *Les collectivités locales, leurs groupements ou leurs établissements publics peuvent, sur leur demande, être assujettis à la taxe sur la valeur ajoutée au titre des opérations relatives aux services suivants :*

- *fourniture de l'eau dans les communes de moins de 3 000 habitants ou par les établissements publics de coopération intercommunale dont le champ d'action s'exerce sur un territoire de moins de 3 000 habitants ;*
- *assainissement ;*
- *abattoirs publics ;*
- *marchés d'intérêt national ;*
- *enlèvement et traitement des ordures, déchets et résidus lorsque ce service donne lieu au paiement de la redevance pour services rendus prévue par l'article L. 2333-76 du Code général des collectivités territoriales.*

L'option peut être exercée pour chacun des services cités ci-dessus, dans des conditions et pour une durée qui sont fixées par décret en Conseil d'Etat (1). »

Il s'agit bien d'activités publiques n'impliquant pas l'exercice de pouvoirs coercitifs, et donc qui ne relèvent pas des missions de l'autorité publique au sens du premier alinéa de l'article 13 1. de la directive TVA. Pour autant, ces activités sont assimilées à des activités de l'autorité publique en vertu de l'article 13 2. de la directive TVA et du droit d'option exercé par les personnes publiques concernées¹⁰¹. S'agissant la fourniture de l'eau, elle est assujettie de plein droit à la TVA dans les communes de plus de 3 000 habitants. Il en va de même lorsque le service est assumé par l'établissement public de coopération intercommunale dont le champ de compétences s'exerce sur un territoire de plus de 3 000 habitants¹⁰².

La doctrine administrative détaille l'application de la disposition du Code général des impôts¹⁰³. Tout d'abord, le droit d'option à la TVA est ouvert aux régions, aux départements, aux communes et aux établissements de coopération entre collectivités territoriales mentionnés au I-B-1 §20 du BOI-TVA-CHAMP-10-20-10-10. L'option ne peut être exercée que par les

¹⁰⁰ Directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006, art. 137 2. al. 2

¹⁰¹ MAUBLANC-FERNANDEZ L.-V., « Extension du champ des activités des personnes publiques assujetties à la TVA », *op. cit.*

¹⁰² DE LA VILLEGUERIN Y., *Le guide de la TVA*, Revue Fiduciaire, 2023

¹⁰³ BOI-TVA-CHAMP-50-20 du 13 janvier 2014

organismes qui exploitent directement les services mentionnés à l'article 260 A du CGI. Toutefois, lorsque l'exploitation est assurée par la collectivité territoriale, il est indifférent que le service soit doté de l'autonomie financière et de la personnalité juridique ou soit doté de la seule autonomie financière¹⁰⁴. Dans l'hypothèse des prestations de services entre collectivités, « *les collectivités ou organismes locaux (communes, établissements publics de coopération intercommunale, etc.) qui fournissent le service public aux usagers peuvent avoir recours, pour l'exécution de tout ou partie des tâches du service, à d'autres collectivités ou organismes locaux qui agissent en qualité de prestataires de services de la collectivité titulaire du service.* »¹⁰⁵ Dans ce cas, la collectivité - qui fournit le service aux usagers et qui est attributaire des recettes - réalise des opérations au titre desquelles elle peut exercer l'option pour l'assujettissement volontaire à cette taxe lorsqu'il s'agit de l'un des services énumérés à l'article 260 A du CGI. Par conséquent, la collectivité qui rend des services à l'autre collectivité est imposable à la TVA¹⁰⁶. Dans l'hypothèse où des collectivités concèdent leur service à une autre collectivité, sous réserve que la convention s'analyse bien comme un contrat de concession ou d'affermage, la collectivité délégataire n'est pas imposable à la TVA (CGI, art. 256 B) mais elle peut opter pour l'assujettissement à la TVA du service délégué et la collectivité délégante est redevable de la TVA qu'elle reçoit de son délégataire¹⁰⁷. En outre, il a été jugé par la cour administrative d'appel de Lyon qu'en cas de d'extension de la compétence de la collectivité par arrêté préfectoral pour une activité donnée, l'option précédemment formulée pour cette activité devient caduque lors de cette extension¹⁰⁸.

La déclaration d'option est formulée sur un papier libre. Elle doit être revêtue de la signature de l'autorité compétente (maire, président du groupement de l'établissement, etc.). Elle est adressée au service local des finances publiques dont dépend la collectivité ou l'organisme, obligatoirement accompagnée d'un extrait du registre des délibérations de l'assemblée qui a pris la décision d'option, ainsi que la déclaration d'identification¹⁰⁹. De plus, l'option prend effet à compter du premier jour du mois suivant celui au cours duquel elle est déclarée au service local des finances publiques. La date d'effet de l'option dépend de la date de la déclaration d'option et non pas de celle de la délibération de l'assemblée qui a pris la décision

¹⁰⁴ BOI-TVA-CHAMP-50-20 n°70 et 80 du 13 janvier 2014

¹⁰⁵ *Ibid.* n°90

¹⁰⁶ *Ibid.*, n°100

¹⁰⁷ *Ibid.*, n°110

¹⁰⁸ CAA Lyon, 7 avril 2008, n°05LY00538

¹⁰⁹ BOI-TVA-CHAMP-50-20 n°130 du 13 janvier 2014

d'option. Cette délibération peut donc intervenir au cours de l'un des quelques mois précédant la date d'effet de l'option. En d'autres termes, quelle que soit la date d'effet choisie par la collectivité, il importe que la déclaration d'option soit souscrite dans le mois qui précède cette date¹¹⁰.

Concernant la portée de l'option, en vertu de l'article 201 *quinquies* de l'annexe II du CGI, l'option doit être exercée distinctement pour chaque service y ouvrant droit, même si la collectivité ou l'organisme entend exercer l'option pour plusieurs services à compter de la même date. L'option couvre donc l'ensemble des opérations relatives au service considéré¹¹¹.

Par ailleurs, l'option couvre obligatoirement une période d'au moins cinq ans dont celle au cours de laquelle elle est exercée. Aux termes de l'article 201 *quinquies* de l'annexe II du CGI, l'option peut être dénoncée à partir du 1^{er} janvier de la cinquième année civile qui suit celle au cours de laquelle elle a été exercée. La dénonciation prend effet à partir du premier jour du mois suivant au cours duquel elle est formulée auprès du service des impôts. Elle peut être formulée à tout moment après la période initiale de cinq ans. Elle doit être présentée dans les mêmes conditions que celles exigées pour son exercice deux mois au moins avant l'expiration de la période d'option en cours¹¹². En l'absence de dénonciation après la période initiale, l'option continue de produire ses effets tant qu'il n'y ait pas mis fin. Une collectivité qui aurait dénoncé une première option à la TVA peut tout à fait exercer à nouveau l'option. En outre, le fait d'avoir bénéficié d'un remboursement de crédit à la TVA au cours de la période ouverte par l'option n'empêche pas la dénonciation de l'option¹¹³.

L'assujettissement sur option de la TVA emporte la conséquence que les collectivités publiques « *sont [soumises] à l'ensemble des obligations qui incombent aux assujettis à la taxe sur la valeur ajoutée. Les règles relatives à l'assiette, à la liquidation, au paiement, au contrôle et au contentieux de cette taxe leur sont applicables* » (CGI, art. 260 octies al. 1^{er}). Par ailleurs, toujours au titre des conséquences de l'assujettissement sur option, « *chaque service couvert par l'option, doit faire l'objet, conformément au Code général des collectivités territoriales d'une comptabilité distincte s'inspirant du Plan comptable général faisant apparaître un équilibre entre : d'une part, l'ensemble des charges du service, y compris les amortissements*

¹¹⁰ *Ibid.*, n°150

¹¹¹ *Ibid.*, n°120

¹¹² *Ibid.*, n°140

¹¹³ MAUBLANC-FERNANDEZ L.-V., « Extension du champ des activités des personnes publiques assujetties à la TVA », *op. cit.*

techniques des immobilisations ; d'autre part, l'ensemble des produits et recettes du service » (CGI, art. 260 *octies* al. 2). Ce mécanisme d'assujettissement sur option permet donc aux collectivités locales d'opter pour le régime de la TVA et de se soumettre au régime de droit commun à l'instar des personnes privées.

Malgré des conditions relativement simples pour pouvoir opter à l'assujettissement sur option, les collectivités territoriales délaissent progressivement ce mécanisme.

B. La marginalisation du recours à l'assujettissement sur option

De prime abord, l'assujettissement sur option est un régime avantageux pour les collectivités territoriales. En effet, l'assujettissement permet aux collectivités et à leurs établissements publics de récupérer la TVA grevant les biens et services acquis pour l'exploitation de leurs services publics qu'elles énumèrent et qui seraient en principe, à défaut d'une option faite en ce sens, hors du champ d'application de la TVA. Dès lors, l'option prévue à l'article 260 A du CGI institue, à titre dérogatoire, un avantage global pour chacun des services qu'elle vise. Cela implique nécessairement que la collectivité exerce une option relative aux opérations indissociables pour assurer le ou les services choisis¹¹⁴. La taxe n'est déductible que si ces biens et services sont nécessaires à cette exploitation et leur coût porté en charge dans la comptabilité propre à ce service. De plus, les collectivités et organismes locaux peuvent demander le remboursement des crédits de la taxe déductible non imputables figurant sur leurs déclarations de chiffre d'affaires. Les collectivités et organismes locaux sont soumis, le cas échéant, aux obligations de régularisation des déductions prévues à l'article 207 de l'annexe II du CGI¹¹⁵.

Cependant, aujourd'hui, l'option pour la TVA présente moins d'intérêt qu'au moment de l'adoption de l'article 260 A du Code général des impôts. Cela s'explique par le fait que, à partir de 1981, les collectivités territoriales ont pu obtenir le fonds de compensation pour la TVA (CGCT, art. 1615-1 et s.), créé à cet effet, étant composé de dotations qui permettent de compenser forfaitairement la TVA acquittée sur leurs investissements (*v. infra*). Il convient de remarquer que le remboursement ne s'accompagne pas de l'imposition des recettes du service à la TVA et risque donc d'engendrer des disparités entre les usagers des services assujettis à la

¹¹⁴ « TVA - RÉGIMES SPÉCIAUX. – Autres régimes spéciaux. – Organismes de droit public. Option des collectivités locales pour la TVA », *JurisClasseur*, Fasc. 6571, 2021

¹¹⁵ *Ibid.*

TVA et ceux qui ne le sont pas. Néanmoins, l'option conserve un certain nombre d'avantages tels que des délais de remboursement plus courts et la déduction à la TVA grevant l'ensemble des dépenses de fonctionnement. Par ailleurs, lorsque la collectivité est assujettie de plein droit sur certains services comme la fourniture d'eau dans les communes de plus de 3 000 habitants, l'option permet d'éviter une dualité de régimes d'imposition¹¹⁶.

Ainsi, malgré le délaissement de l'assujettissement sur option au profit du mécanisme spécial du fonds de compensation pour la TVA, le dispositif conserve ses avantages et ne signifie pas que la banalisation des personnes publiques est empêchée.

¹¹⁶ *Ibid.*

CONCLUSION DU CHAPITRE 1

Le présent chapitre aura permis de démontrer que la banalisation des personnes publiques se manifeste par l'appréhension de la qualité d'assujetti à la TVA qui se fait de la même façon que celle des personnes privées. La nature juridique n'influe donc pas sur la reconnaissance de la qualité d'assujetti à la TVA puisque les critères utilisés – l'exercice d'une activité économique et l'indépendance de cet exercice - pour les personnes privées sont appliqués pour les personnes publiques. Cet assujettissement résulte du principe d'assimilation qui implique que les personnes publiques doivent être imposées de la même façon que les personnes privées en raison des activités qui peuvent également être assurées par ces derniers. En conséquence, les personnes publiques sont soumises au régime de droit commun par la reconnaissance de leur qualité d'assujetti, peu importe que l'imposition résulte de la détermination des critères d'assujettissement ou qu'elle soit imposée par la loi.

Toutefois, cette banalisation ne signifie pas que l'exorbitance de la personne publique n'est plus prise en compte. Bien au contraire, le traitement fiscal similaire aux personnes privées n'empêche pas une appréhension particulière de la personne publique. Dans l'application des critères de droit commun de l'assujettissement à la TVA, leur interprétation est plus sévère que celle qui est retenue pour les personnes privées. De plus, la qualification des personnes publiques en « organisme de droit public » leur permettent de bénéficier d'un régime fiscal dérogatoire au droit commun de la TVA.

CHAPITRE 2 : Le non-assujettissement exceptionnel des personnes publiques à la TVA

La Cour de justice de l’Union européenne considère que le non-assujettissement à la TVA des personnes morales de droit public est dérogatoire à la règle générale de l’assujettissement de toute activité économique d’après sa jurisprudence de principe *Saudaçor* du 29 octobre 2015¹¹⁷. L’analyse du non-assujettissement intervient donc dans un deuxième temps après avoir étudié la question de l’assujettissement. En vertu de l’article 13 de la directive TVA 2006/112/CE du 28 novembre 2006, « *les États, les régions, les départements, les communes et les autres organismes de droit public* » ne sont pas assujettis à la TVA lorsqu’ils exercent une activité économique en qualité d’autorité publique (**Section 1**) et que le non-assujettissement n’est pas susceptible d’entraîner une distorsion de concurrence avec les activités assurées par les personnes privées (**Section 2**). Il s’agit de conditions cumulatives et successives qui entraînent l’exclusion des personnes publiques du champ d’assujettissement à la TVA. Elles ont été rappelées dans l’arrêt *Saudaçor* de la Cour de justice.

SECTION 1 : La condition d’exercice d’une activité économique par un organisme de droit public agissant en tant qu’autorité publique

La première condition posée par l’article 13 1. de la directive TVA en son premier alinéa conduit à une identification complexe des activités exercées en tant qu’autorité publique (**I**). Pour autant, le Conseil d’État, dans sa récente jurisprudence, a déterminé des critères afin d’identifier la personne publique agissant en tant qu’autorité publique (**II**).

I. L’identification confuse des activités exercées en tant qu’autorité publique

Ce qui peut expliquer la délicate opération d’identification des activités accomplies en qualité d’autorité publique est, d’une part, la transposition approximative faite dans l’ordre interne par le législateur de l’article 13 de la directive TVA (**A**) et, d’autre part, la difficulté à identifier les activités qui sont présumées être exercées par une autorité publique (**B**).

¹¹⁷ CJUE, 29 octobre 2015, aff. C-174/14, *Saudaçor – Sociedade Gestora de Recursos e Equipamentos da Saúde dos Açores SA*

A. La transposition imprécise de la notion d'autorité publique de l'article 13 de la directive TVA à l'article 256 B du CGI

Selon le libellé de l'article 13 1. de la directive TVA 2006/112/CE du 28 novembre 2006, « *les États, les régions, les départements, les communes et les autres organismes de droit public ne sont pas considérés comme des assujettis pour les activités ou opérations qu'ils accomplissent en tant qu'autorités publiques, même lorsque, à l'occasion de ces activités ou opérations, ils perçoivent des droits, redevances, cotisations ou rétributions* ». Par conséquent, ce sont les modalités d'exercice des activités qui permettent de déterminer la portée du non-assujettissement des organismes publics. Dans la mesure où cette disposition subordonne le non-assujettissement des personnes publiques à la condition qu'elles agissent « *en tant qu'autorités publiques* », elle exclut du non-assujettissement les activités qu'accomplissent les organismes publics en tant que sujets de droit privé¹¹⁸. Le seul critère qui permet de distinguer avec certitude ces deux catégories d'activités est, par conséquent, celui du régime juridique applicable en vertu du droit national¹¹⁹. Cette disposition a été transposée dans l'ordre interne au premier alinéa de l'article 256 B du Code général des impôts. Ce dernier énonce que « *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.* » De prime abord, la transposition semble fidèle à la directive puisque la CJCE a reconnu la possibilité aux États de soit reprendre la formule générale de l'article 13 1. de la directive TVA, « *soit d'arrêter une liste des activités pour lesquelles les sujets de droit public ne doivent pas être considérés comme assujettis* »¹²⁰.

Bien qu'une directive ne fixe qu'un objectif à atteindre et que les États membres restent théoriquement libres des moyens pour y parvenir et des termes qu'ils emploient dans leur propre législation pour transposer celle élaborée par les instances communautaires, il n'en reste pas moins que tout écart, si infime soit-il, qui pourrait exister entre les mots retenus dans un article de droit interne et ceux employés dans l'article initial de la directive dont il se veut l'image est souvent l'indice d'une transposition erronée¹²¹. L'interprétation de la directive TVA marque les

¹¹⁸ LEFILS B., « TVA - RÉGIMES SPÉCIAUX. – Autres régimes spéciaux. – Organismes de droit public. Généralités », *JurisClasseur*, Fasc. 6570, 2021

¹¹⁹ V. CJUE, 17 octobre 1989, aff. C-231/87, *Commune de Carpaneto Piacentino et de Rivergaro*

¹²⁰ CJUE, 17 octobre 1989, aff. C-231/87, *Ibid.*

¹²¹ SNIADOWER C., « Conditions d'assujettissement à la TVA des personnes morales de droit public : la notion de distorsion de concurrence », *Revue de Droit fiscal* n°13, 31 mars 2011, 287

limites de l'harmonisation fiscale européenne. Malgré le fait que les circonstances ne portent pas atteinte à la définition unique du champ de la TVA dans la mesure où la notion de modalités d'exercice de l'activité est expressément consacrée par la jurisprudence de la Cour, il restera toujours, en l'absence de toute harmonisation politique approfondie, des éléments en amont de la TVA qui viendront rendre hétérogène la notion d'affaire imposable à cet impôt¹²².

Le problème majeur d'interprétation réside dans l'imprécision du texte. Malgré le fait que l'esprit de l'article 13 de la directive TVA a été repris à l'article 256 B du CGI, les conditions retenues ne sont pas libellées de manière identique. En effet, le critère de l'activité est défini d'un côté comme renvoyant à la notion d'autorité publique, c'est-à-dire de puissance publique, et de l'autre sous la forme énumérative¹²³. Le droit national ne pourra être conforme au droit de l'Union européenne qu'à la condition que les deux formulations, bien que dissemblables, recouvrent toutefois deux réalités identiques. Tel ne pourra être le cas que si les activités accomplies par les personnes publiques en tant qu'autorités publiques se traduisent exclusivement par des activités accomplies par leurs services administratifs, sociaux, éducatifs, culturels et sportifs et si, réciproquement, toutes les activités des personnes publiques accomplies par leurs services administratifs, sociaux, éducatifs, culturels et sportifs sont réalisées en leur qualité d'autorités publiques¹²⁴.

En outre, le fait de viser les personnes publiques agissant en tant qu'autorités publiques à l'article 13 de la directive TVA s'apparente à une tautologie qui peut laisser perplexe dans la mesure où il ne figure aucun critère ni énumération des compétences qui, par définition, n'entrent pas dans le champ de la TVA. L'exercice d'une activité économique par une personne publique agissant en tant qu'autorité publique peut-il être considéré comme demeurant, en tout état de cause, en dehors du système de TVA ? Ou alors, l'exercice d'une activité économique peut-il être considéré comme incompatible avec le statut de personne publique agissant en tant qu'autorité publique et doit entraîner son assujettissement à la taxe sur la valeur ajoutée¹²⁵ ? Le raisonnement retenu à l'article 13 1. de la directive TVA, qui enlève une grande partie de son utilité à l'expression « en tant qu'autorité publique », est confirmée par le deuxième alinéa de

¹²² KORNPROBST E. « L'incidence des normes communautaires sur le champ d'application de la TVA pour les personnes morales de droit public », *Droit fiscal*, n° 14, 1990, p. 516

¹²³ CHAMARD-HEIM C., « Un an de fiscalité des contrats publics », *Contrats et marchés publics*, n°6, 2020, chron. 3

¹²⁴ SNIADOWER C., « Conditions d'assujettissement à la TVA des personnes morales de droit public : la notion de distorsion de concurrence », *op. cit.*

¹²⁵ MAUBLANC-FERNANDEZ L.-V., « Extension du champ des activités des personnes publiques assujetties à la TVA », *op. cit.*

l'article 13 1. de ladite directive. En effet, cet alinéa reconnaît l'assujettissement à la TVA des activités accomplies en tant qu'autorités publiques lorsque le non-assujettissement conduit à des distorsions de concurrence d'une certaine importance. Ainsi, que les activités soient imposables ou non à la TVA, elles présentent le caractère commun d'être exercées par des personnes publiques en tant qu'autorités publiques. C'est reconnaître la portée juridique limitée de cette expression¹²⁶. La rapporteure publique Marie-Dominique Hagelsteen avait déjà soulevé dans ses conclusions sous l'arrêt *Cercle militaire mixte de la caserne Mortier* du 22 décembre 1989 que l'extrême concision de l'article 256 B du CGI ne manquerait pas de poser difficulté¹²⁷.

Dans certaines hypothèses, la rédaction équivoque de l'article 256 B du CGI ne présente pas d'inconvénients dans la mesure où le résultat abouti (assujettissement ou non à la TVA) est identique à celui obtenu en appliquant la norme communautaire. À titre d'exemple, l'ancien article L. 362-1 du Code des communes (aujourd'hui abrogé) disposait que le service extérieur des pompes funèbres appartenait aux communes à titre de service public. L'administration considérait qu'un service administratif pour lequel il n'y avait pas de risque de distorsion de la concurrence correspond à une activité exonérée¹²⁸. Dès lors, si l'exonération est applicable, c'est parce que la commune agit en tant qu'autorité publique dans un secteur où elle dispose d'un monopole légal et qui n'est pas énoncé à l'annexe I de la directive TVA.

Dans d'autres situations, il existe des décisions administratives et jurisprudentielles qui, certes justifiées au regard de l'article 256 B du CGI, apparaissent comme inconciliaires avec l'interprétation donnée par la CJUE de l'article 13 de la directive TVA. Par exemple, au sujet des campings municipaux, l'administration admet leur non-assujettissement « *si les services rendus dans ce cadre par la collectivité exploitante sont de nature sociale et ne sont pas concurrentiels* »¹²⁹. L'on reconnaît ici la lecture faite au regard de l'article 256 B du CGI : l'identification d'une activité sociale (et donc présumée être exercée en tant qu'autorité publique) et l'absence de risque de distorsion concurrence d'une certaine importance. C'est au prix de quelques artifices et en posant un ensemble impressionnant de conditions (tarifs pratiqués modulés en fonction des revenus de la clientèle et demeurant en moyenne inférieurs

¹²⁶ MAUBLANC-FERNANDEZ L.-V., *Ibid.*

¹²⁷ HAGELSTEEN M.-D., Conclusions de la rapporteure publique sous l'arrêt CE, Sect., 22 décembre 1989, n°861113, *Cercle militaire mixte de la Caserne Mortier*, Publié au recueil Lebon

¹²⁸ Rép. Min. budget n° 20003 à M. Palmero : J.O., Déb. Sénat, 18 avril 1985, p. 705 ; *Droit fiscal* 7985, n° 24, comm. 1141

¹²⁹ Rép. Min. budget n° 5402 à M. Vuillaume : J.O., Déb. Ass. nat., 9 janv. 1989, p. 136 ; *Droit fiscal* 1989, n. 11, comm. 564

à ceux demandés dans le secteur privé pour des équipements similaires, terrain de camping prioritairement fréquenté par une catégorie sociale défavorisée, etc.) que l'on aboutit à une situation de non-assujettissement qui paraît, au demeurant, bien improbable. Il paraît difficilement concevable qu'un camping affiche à l'entrée la priorisation des personnes en fonction de leur situation financière¹³⁰.

Par conséquent, l'article 256 B du Code général des impôts n'apparaît pas comme une transposition fidèle de l'article 13 de la directive TVA du 28 novembre 2006. Toutefois, il convient de remarquer que, dans la jurisprudence récente du Conseil d'État, ce dernier se place directement sur le terrain de l'article 13 de la directive TVA alors qu'il a été saisi sur le fondement de l'article 256 B du CGI. Dans l'arrêt *Commune de Nyons*¹³¹, cette référence explicite à l'article 13 de la directive TVA signifie que le Conseil d'État interprète l'article 256 B du CGI conformément à l'article 13 de ladite directive tel qu'il résulte de l'interprétation de la Cour de justice de l'Union européenne : « *en déduisant de la seule circonstance que la commune de Nyons n'exerce pas l'activité d'exploitation de son complexe aquatique dans le cadre du régime juridique particulier aux personnes morales de droit public [...] sans rechercher si l'exploitation de ce complexe constitue l'activité d'un service sportif au sens de l'article 256 B du Code général des impôts, interprété à la lumière des dispositions de l'article 132, paragraphe 1, sous m), A... la directive 2006/112/CE* ». Ceci n'est que la conséquence du principe de primauté du droit de l'Union européenne. Le Conseil d'État indique clairement que la mise en œuvre de l'article 256 B du CGI s'inscrit dans la démarche posée par la CJUE concernant l'article 13 de la directive TVA. Dès lors, l'article 13 éclaire la lecture à avoir de l'article 256 B du CGI¹³².

Ainsi, la position adoptée par la Cour de justice et reprise par le Conseil d'État ne fait que consacrer une tendance perceptible au niveau européen visant à inverser le principe et l'exception. Tandis que l'article 13 de la directive TVA, et par la même l'article 256 B du CGI, pose en apparence le non-assujettissement des personnes publiques comme un principe susceptible, le cas échéant, d'être renversé, la jurisprudence de la CJUE l'a analysé comme une exception par rapport au principe général d'assujettissement des acteurs économiques à la TVA,

¹³⁰ KORNPROBST E., « L'incidence des normes communautaires sur le champ d'application de la TVA pour les personnes morales de droit public », *op. cit.*

¹³¹ CE, 3^{ème} et 8^{ème} chambres réunies, 9 décembre 2021, n° 439617, *Cne de Nyons*, Mentionné dans les Tables du recueil Lebon

¹³² PEZET F., « Castelnau suite (mais pas fin) : précisions sur la notion d'*« autorité publique »* en droit de la TVA », *Droit fiscal*, n° 4, 27 janvier 2022, comm. 101

lequel est affirmée par la directive elle-même¹³³. Dans le même sens, les arrêts *Saudaçor*¹³⁴ et *Isle of Wight*¹³⁵ ont tiré les conséquences formelles de l'interprétation restrictive du champ d'application de l'exonération des personnes morales de droit public. Ce renversement entre le principe et l'exception par la Cour est un bouleversement majeur dans la banalisation des personnes publiques face à la TVA.

La difficulté d'identification ne se limite pas à la rédaction maladroite de l'article 256 B du CGI. Elle réside également dans l'appréhension des activités présumées être exercées par des personnes publiques agissant en tant qu'autorités publiques.

B. La difficile identification des activités présumées exercées par une autorité publique

La Cour de justice de l'Union européenne définit les activités exercées en tant qu'autorité publique comme celles « *qu'accomplissent les organismes de droit public dans le cadre du régime juridique qui leur est particulier, à l'exclusion des activités qu'ils exercent dans les mêmes conditions juridiques que les opérateurs économiques privés* »¹³⁶. Quant à la doctrine administrative, elle définit les activités exercées en tant qu'autorité publique les activités qui, bien que ne relevant pas de l'exercice de la souveraineté et n'impliquant pas l'exercice de pouvoirs coercitifs, sont exercées en tant qu'autorité publique par les personnes morales de droit public. Tel est le cas des péages perçus en contrepartie de l'exploitation d'ouvrages de circulation routière. Sont notamment concernées les activités suivantes qui peuvent toutefois être imposées par détermination expresse de la loi ou par exercice du droit d'option consacré l'article 260 A du CGI : la fourniture d'eau, l'assainissement, les abattoirs publics, l'enlèvement et le traitement des ordures ménagères, les marchés d'intérêt national¹³⁷.

Aux termes du premier alinéa de l'article 256 B du Code général des impôts, « *les personnes morales de droit public ne sont pas assujetties à la taxe sur la valeur ajoutée pour*

¹³³ PEZET F., « Castelnaudary suite (mais pas fin) : précisions sur la notion d'« autorité publique » en droit de la TVA », *op. cit.*

¹³⁴ CJUE, 29 octobre 2015, aff. C-174/14, *Saudaçor – Sociedade Gestora de Recursos e Equipamentos da Saúde dos Açores SA*

¹³⁵ CJCE, Gd. Ch., 16 septembre 2008, aff. C-288/07, *The commissioners of Her Majesty's Revenue & Customs/Isle of Wight Council, Mid-Suffolk District Council, South Tyneside Metropolitan Borough Council, West Berkshire District Council*

¹³⁶ CJCE, 17 octobre 1989, aff. C-231/87 et 129/88, *Communes de Carpaneto, Piacentino et de Rivergaro*

¹³⁷ BOI-TVA-CHAMP-10-20-10-10 n°60 du 4 février 2015

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 ». Autrement dit, les personnes morales de droit public assumant des services administratifs, sociaux, éducatifs, culturels et sportifs sont présumées agir en tant qu'autorités publiques, sous réserve que le non-assujettissement n'entraîne pas des distorsions dans les conditions de la concurrence. Les services énoncés à l'article 256 B ne sont pas explicitement désignés comme des services publics et *a fortiori* comme relevant de la qualification de service public administratif ou de service public industriel et commercial. La difficulté ne réside donc pas uniquement dans l'identification de l'existence ou non d'un service public mais également dans la définition des termes employés (« *sociaux* », « *culturels* », « *sportifs* ») et dans l'examen du régime pour aller ou non vers le non-assujettissement¹³⁸. Cette question relève également de l'appréciation souveraine du juge de l'impôt. Concernant l'identification du service en question, les choses sont assez claires dans certains domaines. Par exemple, un office public de l'habitat n'est pas assujetti à la TVA pour ses activités relevant du service public du logement social¹³⁹. À l'inverse, les conditions de fonctionnement d'une brasserie dans un théâtre municipal ne permettent pas de considérer certains locaux comme affectés au service public culturel¹⁴⁰.

La difficile identification des services concernés peut être illustrée par l'arrêt *Commune de Nyons* du Conseil d'État¹⁴¹. En l'espèce, il s'agissait d'une commune qui exploitait en régie directe un complexe aquatique de 1 200 m² de surface de baignade comprenant un bassin de natation de 25 mètres, un lagon, un bassin à remous, des toboggans aquatiques, des cascades d'eau, des rivières, des pataugeoires et 6 000 m² de plages avec plage minéralisée, espaces verts ombragés et des jeux pour enfants. Ce complexe aquatique était ouvert chaque année en période estivale, pendant trois mois et demi, et était fréquenté, pour la grande majorité des entrées, par des personnes non-résidentes de la commune. La question qui se posait était celle de l'assujettissement à la TVA de cette activité. Le Conseil d'État a considéré qu'un complexe sportif dont la vocation est majoritairement sportive sera réputé être exploité en tant qu'autorité publique, tandis que ce ne sera pas le cas pour les parcs à dominante ludique. Il s'est appuyé sur l'arrêt *Mesto Zamberk* de la CJUE¹⁴² pour déduire le caractère sportif ou non du complexe aquatique. Dans cette affaire, la Cour avait considéré que « *l'accès à un parc aquatique proposant aux visiteurs non seulement des installations permettant l'exercice d'activités*

¹³⁸ ALBERT J.-L., *op. cit.*, p. 103

¹³⁹ CAA Marseille, 5 février 2007, n°03MA02264, *SNC VENDASI*

¹⁴⁰ CE, 28 décembre 2009, n°290937, *SARL Brasserie du Théâtre*, Rec., p. 528

¹⁴¹ CE, 3^{ème} et 8^{ème} chambres réunies, 9 décembre 2021, n° 439617, *Cne de Nyons*

¹⁴² CJUE, 21 février 2013, aff. C-18/12, *Mesto Zamberk*

sportives, mais également d'autres types d'activités de détente ou de repos, peut constituer une prestation de services ayant un lien étroit avec la pratique du sport, pour autant que l'élément prédominant est la possibilité d'y exercer des activités sportives ».

L'autre difficulté en termes d'identification des activités présumées exercées par les personnes morales de droit public en tant qu'autorités publiques réside dans le non-assujettissement à la TVA des activités exonérées en vertu de l'article 132 de la directive TVA, car même si ces activités sont exercées d'une manière analogue à celle d'un opérateur économique privé, « *les États membres peuvent considérer comme activités de l'autorité publique les activités des organismes de droit public, lorsqu'elles sont exonérées en vertu des articles 132, 135, 136, 371, 374 à 377, de l'article 378, paragraphe 2, de l'article 379, paragraphe 2, et des articles 380 à 390* ». Par activités exonérées l'on entend les opérations entrant effectivement dans le champ d'application de la TVA mais qui échappent à l'imposition aux termes de dispositions législatives expresses. Il s'agit bien ici d'exonérations dont il est question, c'est-à-dire d'opérations entrant dans le champ de la TVA pour lesquelles l'impôt est nul, et non pas d'exemptions qui placeraient ces opérations hors du champ de la TVA. Néanmoins, du point de vue financier, l'exonération a les mêmes effets de l'exemption.

Le Conseil d'État a repris à son compte l'article 132 de la directive TVA en estimant, dans l'arrêt *Commune de Castelnau-d'Oléron*¹⁴³, que la notion d'autorité publique doit être regardée comme remplie « *lorsque l'activité exercée est exonérée en application, notamment, de l'article 132 de la directive du Conseil du 28 novembre 2006* ». Le recours à l'article 132 présente deux intérêts pour le Conseil d'État. D'une part, son recours permet d'opérer une interprétation conforme de l'article 256 B du CGI au regard de l'article 13 de la directive dont il est la transposition en droit interne. D'autre part, l'emploi de l'article 132 est compatible avec le principe de l'interprétation littérale qui doit guider le Conseil d'État lorsqu'il fait application du droit interne. Dans l'arrêt *Commune de Nyons* précité, le Conseil d'État considère que l'exemption prévue à l'article 256 B du CGI à propos des « *services sportifs* » doit être appréciée au regard de l'expression « *service ayant un lien étroit avec la pratique du sport* » mentionnée au m) de l'article 132 de la directive. Toutefois, le Conseil doit tenir compte de trois contraintes tenant à l'application de l'article 132 de la directive de 2006. Premièrement, l'article est d'interprétation stricte. Cela se justifie par le fait qu'il s'agisse d'une dérogation au principe d'assujettissement des opérations effectuées à titre onéreux. Deuxièmement,

¹⁴³ CE, 8^{ème} et 3^{ème} chambres, 28 mai 2021, n°442378, *Cne de Castelnau-d'Oléron*, Publié au recueil Lebon

l’interprétation ne doit pas être restrictive en ce sens qu’elle ne doit pas conduire à priver cette disposition de ses effets. Troisièmement, les exonérations mentionnées à l’article 132 de la directive TVA constituent des notions autonomes du droit de l’Union européenne. Autrement dit, le champ des exonérations est déterminé indépendamment des qualifications en droit interne.

En principe, ces activités exonérées ne bénéficient pas de l’option et les personnes en charge de leur réalisation ne peuvent bénéficier du droit à déduction de la TVA précédemment acquittée¹⁴⁴. Les activités exonérées en vertu de la directive sont les prestations de services ou les livraisons de biens liées aux activités d’intérêt général telles que les services postaux, l’hospitalisation et les soins médicaux, les soins à la personne, l’assistance sociale et la sécurité sociale, les services sportifs et culturels, etc. ainsi que celles liées aux opérations d’assurance et de réassurance, certaines locations de biens immeubles, certaines opérations bancaires et financières. Néanmoins, l’article 134 de la directive TVA précise que ces opérations doivent être taxées lorsqu’elles ne sont pas indispensables à l’accomplissement des opérations exonérées et sont essentiellement destinées à procurer des recettes supplémentaires dans un domaine en concurrence directe avec les entreprises privées. Par ailleurs, la Cour de justice des communautés européennes a estimé, dans son arrêt *Marktgemeinde Welden* du 6 février 1997, que les États membres pouvaient « *considérer que [les] activités [exonérées] sont exercées par des organismes de droit public en tant qu’autorités publiques, même si elles sont exercées d’une manière analogue à celle d’un opérateur économique privé* »¹⁴⁵. La seule condition est qu’une disposition du droit national doit le prévoir expressément. Cette exception au principe selon lequel l’exemption est subordonnée à la notion d’« autorité publique » peut se justifier au regard du principe de neutralité fiscale qui implique que des activités similaires reçoivent le même traitement fiscal.

Par conséquent, l’option exercée par un État membre en application de l’article 13 2. a pour effet d’assimiler ces activités à des activités exercées en tant qu’autorités publiques et de les soumettre au régime exposé au premier et second alinéas de l’article 13 1., soit le non-assujettissement à la TVA, sauf si celui-ci conduit à des distorsions dans les conditions de la concurrence¹⁴⁶.

¹⁴⁴ BOURREL R., « Fasc. 59-5 : Fiscalité d’État des propriétés publiques », *JurisClasseur Propriétés publiques*, 2018

¹⁴⁵ CJCE, 6 février 1997, aff. C-247/95, *Marktgemeinde Welden* cons. 19

¹⁴⁶ V. en ce sens, CJCE, 14 décembre 2000, aff. C-446/98, *Fazenda Pública et Camara Municipal do Porto*

Or, nous pouvons relever un paradoxe. Les activités mentionnées à l'article 132 de la directive TVA sont des activités économiques qui ne sont pas liées à l'exercice de prérogatives de puissance publique. Elles relèvent alors nécessairement du champ d'application de la TVA en vertu du second alinéa tel qu'interprété par l'arrêt *Isle of Wight Council*¹⁴⁷. Ainsi, il faut en déduire soit que cette assimilation ne prive pas du bénéfice des exonérations des articles 132 et suivants, autrement dit l'article 132. est sans portée aucune, soit que cette assimilation les prive du bénéfice de ces exonérations, ce qui aurait pour effet paradoxal d'entraîner, au détriment des organismes publics, une distorsion de concurrence avec les opérateurs privés exonérés¹⁴⁸.

Par conséquent, le Conseil d'État a cherché à surmonter ces difficultés d'interprétation du terme « autorités publiques » en établissement un faisceau d'indices dans sa jurisprudence récente.

II. Le dégagement progressif de critères d'identification par le Conseil d'État des activités exercées en tant qu'autorité publique

Dans son avis du 12 avril 2019 *Centre hospitalier de Vire*¹⁴⁹, le Conseil d'État décide de poser une méthode d'identification de la notion d'« autorités publiques ». Il s'appuie sur les modalités d'exercice de l'activité (**A**). Ce critère fait consensus au sein de la doctrine. En revanche, il en va différemment concernant le critère sur l'objet de l'activité (**B**).

A. L'identification reconnue au regard des modalités d'exercice de l'activité

La Cour de justice de l'Union européenne a rappelé dans son arrêt du 25 février 2021 *Gmina Wroclaw* que la reconnaissance de la qualité d'autorité publique se fait au regard des modalités d'exercice de l'activité économique : « *ce sont les modalités d'exercice des activités en cause qui permettent de déterminer la portée du non-assujettissement des organismes publics* »¹⁵⁰. Elle avait déjà pu faire cette affirmation auparavant dans son arrêt *Comune di*

¹⁴⁷ CJCE, gr. ch., 16 septembre 2008, aff. C-288/07, *The commissioners of Her Majesty's Revenue & Customs/Isle of Wight Council, Mid-Suffolk District Council, South Tyneside Metropolitan Borough Council, West Berkshire District Council*

¹⁴⁸ LEGRAS C., Conclusion de la rapporteure publique sous l'arrêt CE, 9^{ème} et 10^{ème} sous-sections, 23 décembre 2010, n° 307856, *Cne de Saint-Jorioz*, Publié au recueil Lebon

¹⁴⁹ CE Avis, 9^{ème} et 10^{ème} chambres réunies, 12 avril 2019, n° 427540, *Centre hospitalier de Vire*

¹⁵⁰ CJUE, 25 février 2021, aff. C-604/19, *Gmina Wroclaw*, pt 78

Carpaneto Piacentino de 1989¹⁵¹. Les juges européens ont toujours pris en compte historiquement l'exercice de prérogatives de puissance publique afin d'apprécier les modalités d'exercice en cause comme dans l'arrêt du 14 décembre 2000 *Câmara Municipal da Porto*¹⁵². Ainsi, la Cour de justice laisse une marge de manœuvre aux États membres pour compléter la définition du cadre juridique particulier propre aux organismes de droit public.

Dans son avis *Centre hospitalier de Vire*, le Conseil d'État utilise cette marge de manœuvre et fait une synthèse de la jurisprudence luxembourgeoise en posant des critères alternatifs permettant d'identifier une activité économique exercée par un organisme public en tant qu'autorité publique : « *il convient de vérifier au préalable si l'activité économique est réalisée par l'organisme public en tant qu'autorité publique. Selon la jurisprudence de la Cour de justice, cette condition est remplie lorsque l'activité en cause est exercée dans le cadre du régime juridique particulier aux personnes morales de droit public. Ainsi, l'activité en cause doit être exercée dans des conditions juridiques différentes de celles des opérateurs économiques privés, notamment, lorsque sont mises en œuvre des prérogatives de puissance publique, lorsque l'activité est accomplie en raison d'une obligation légale ou dans le cadre d'un monopole ou encore lorsqu'elle relève par nature des attributions d'une personne publique* »¹⁵³. Il a confirmé par la suite ces critères dans les arrêts du 28 mai 2021 *Commune de Castelnau-d'Oléron* et *Commune de Sarlat-la-Canéda*¹⁵⁴. Le Conseil d'État s'aligne sur la jurisprudence de la CJUE. Il reprend le considérant de l'arrêt *Comune di Carpaneto Piacentino*¹⁵⁵ en jugeant que la qualité d'autorité publique est remplie lorsque « *l'activité en cause est exercée dans le cadre du régime juridique particulier aux personnes morales de droit public* »¹⁵⁶. Par conséquent, la détermination d'une activité économique assumée par une personne publique agissant en tant qu'autorité publique se fait au regard de trois critères selon le Conseil d'État : la mise en œuvre de prérogatives de puissance publique, l'accomplissement de l'activité en raison d'une obligation légale ou dans le cadre d'un monopole et lorsque l'activité relève par nature des attributions d'une personne publique. L'emploi de l'adverbe « *notamment* » par le Conseil dans son avis laisse entendre qu'il n'exclut pas qu'un régime juridique de droit public puisse être caractérisé dans d'autres situations. L'avis du Conseil d'État

¹⁵¹ CJUE, 17 octobre 1989, aff. C-231/87, *Commune de Carpaneto Piacentino et de Rivergaro*, pt. 15

¹⁵² CJCE, 14 décembre 2000, aff. C-446/98, *Câmara Municipal do Porto*, pt. 24

¹⁵³ CE Avis, 9^{ème} et 10^{ème} chambres réunies, 12 avril 2019, n° 427540, *Centre hospitalier de Vire*

¹⁵⁴ CE, 8^{ème} et 3^{ème} chambres, 28 mai 2021, n°442378 et 441739, *Cne de Castelnau-d'Oléron et Cne de Sarlat-la-Canéda*, Publié au recueil Lebon

¹⁵⁵ CJUE, 17 octobre 1989, aff. C-231/87, *Commune de Carpaneto Piacentino et de Rivergaro*

¹⁵⁶ CE, 8^{ème} et 3^{ème} chambres, 28 mai 2021, n°442378 et 441739, *Ibid.*

du 12 avril 2019 a pu être appliqué par les juridictions inférieures afin de qualifier ou non l'exercice d'une activité en tant qu'autorité publique. Dans l'arrêt *Commune de Nyons* du 14 janvier 2020, la Cour administrative d'appel de Lyon a considéré que « *l'organisation d'un service public de piscine municipal étant facultatif pour une commune, la gestion de l'équipement décrit ci-dessus ne constitue en tout état de cause pas une obligation légale pour la collectivité et ne relève pas, par nature, de ses attributions* »¹⁵⁷. Ainsi, n'est pas reconnue la qualité d'autorité publique à la commune.

Les critères reconnus par le Conseil d'État ressemblent fortement à ceux posés par l'avocat général Jean Mischo dans ses conclusions formulées sous l'arrêt *Comune di Carpaneto Piacento*¹⁵⁸ de la Cour de justice des communautés européennes. Il considère que la notion d'activités exercées en tant qu'autorités publiques devait être appréciée au regard de quatre critères : l'exercice du pouvoir de souveraineté, le caractère obligatoire des activités en question, l'utilisation de prérogatives exorbitantes de droit commun et le caractère de monopole légal de l'activité. Le Conseil d'État a repris trois de ces critères : les « *prérogatives de puissance publique* »¹⁵⁹ et l'activité « *accomplie en raison d'une obligation légale ou dans le cadre d'un monopole* »¹⁶⁰. Seule la référence du Conseil d'État à une activité qui « *relève par nature des attributions d'une personne publique* »¹⁶¹ se distingue de la liste de Jean Mischo. Même si les conclusions des rapporteurs publics n'éclairent pas ce choix, la formulation retenue permet de s'inscrire dans la logique qui était celle de l'avocat général, à savoir l'exercice du pouvoir de souveraineté¹⁶². La définition qui avait été donnée de cette formulation était celle de l'avocat général Mancini. Il s'agit des activités qui se traduisent « *par des actes de volonté qui s'imposent aux particuliers en ce sens qu'ils exigent leur obéissance ou, s'ils n'obéissent pas, les contraignent à s'y conformer* »¹⁶³. Federico Mancini s'était appuyé sur la définition que l'avocat général Henri Mayras avait donné de « *l'exercice des pouvoirs publics* », à savoir « *ceux qui découlent de la souveraineté [...] de l'État et (comme tels) impliquent pour celui qui les exerce d'user de prérogatives exorbitantes de droit commun, de priviléges de puissance*

¹⁵⁷ CAA Lyon, 14 janvier 2020, n° 18LY02896, *Min. fin. c/ Cne de Nyons*

¹⁵⁸ CJUE, 17 octobre 1989, aff. C-231/87, *Commune de Carpaneto Piacentino et de Rivergaro*

¹⁵⁹ CE, 8^{ème} et 3^{ème} chambres, 28 mai 2021, n°442378 et 441739, *Cne de Castelnau-d'Armagnac et Cne de Sarlat-la-Canéda*, Publié au recueil Lebon

¹⁶⁰ CE, 8^{ème} et 3^{ème} chambres, 28 mai 2021, n°442378 et 441739, *Ibid.*

¹⁶¹ CE, 8^{ème} et 3^{ème} chambres, 28 mai 2021, n°442378 et 441739, *Ibid.*

¹⁶² AYRAULT L., COLLET M., « Chronique de droit public financier », *RFDA*, 2022, p. 183

¹⁶³ MANCINI F., Conclusions de l'avocat général sous l'arrêt CJCE, 3 juin 1986, aff. C-307/84, *Commission c/ France*

publique, de pouvoirs de coercition qui s'imposent aux citoyens »¹⁶⁴. Jean Mischo avait pourtant déconnecté l'exercice du pouvoir de souveraineté de l'utilisation de prérogatives exorbitantes de droit commun alors même qu'il avait associé, dans ses mêmes conclusions, les activités de souveraineté et de puissance publique¹⁶⁵. Le Conseil d'État a lui-même englobé dans le terme de prérogatives de puissance publique l'exercice du pouvoir de souveraineté ou d'intérêt général¹⁶⁶. La Cour de justice utilisant la notion de prérogatives de puissance publique, le Conseil d'État a pu préférer, quant à lui, ne pas s'approprier la formulation employée par Jean Mischo.

La doctrine administrative définit les activités exercées en vertu de prérogatives de puissance publique. Il s'agit des tâches administratives fondamentales et obligatoires que l'État et les autres collectivités publiques exercent en vertu de leurs prérogatives de puissance publique (défense nationale, gendarmerie, éducation nationale, police, sécurité publique, justice, diplomatie, santé publique, état civil, recouvrement de l'impôt, etc.). Les recettes perçues par les personnes morales de droit public dans le cadre de l'exercice des prérogatives de puissance publique sont hors du champ de la taxe et ne sont donc pas imposables. Tel est le cas notamment des impôts et taxes locaux et des droits perçus en contrepartie du stationnement sur les voies publiques affectées à la circulation¹⁶⁷.

L'arrêt *Commune de Perthus*¹⁶⁸ permet d'illustrer en quoi peut consister l'exercice de prérogatives de puissance publique au sens du droit interne. En l'espèce, il était question de l'assujettissement à la TVA de parkings de stationnement gérés en régie situés en dehors de la voie publique. Le Conseil d'État a estimé que « *la location d'emplacements destinés au stationnement des véhicules est une activité à raison de laquelle les autorités publiques peuvent être assujetties à la taxe sur la valeur ajoutée lorsqu'elle est accomplie hors du cadre du régime juridique propre aux organismes de droit public comportant, notamment, l'usage de prérogatives de puissance publique* ». Ces prérogatives en matière de stationnement consistent selon le Conseil d'État « *à autoriser ou à limiter le stationnement sur une voie ouverte à la circulation publique, à sanctionner par une amende le dépassement du temps de stationnement*

¹⁶⁴ MAYRAS H., Conclusions de l'avocat général sous l'arrêt CJCE, 21 juin 1974, aff. C-2/74, *Reyners c/ Belgique*

¹⁶⁵ V. MISCHO J., Conclusions de l'avocat général sous l'arrêt CJCE, 17 octobre 1989, aff. C-231/87, *Comune di Carpaneto Piacentino*

¹⁶⁶ V. en ce sens LEGRAS C., Conclusions de la rapporteure publique sous l'arrêt CE, 9^{ème} et 10^{ème} sous-sections, 23 décembre 2010, n° 307856, *Cne de Saint-Jorioz*

¹⁶⁷ BOI-TVA-CHAMP-10-20-10-10 n°50 du 4 février 2015

¹⁶⁸ CE, 10^{ème} et 9^{ème} sous-sections réunies, 16 février 2015, n° 364793, *Cne de Perthus*, Mentionné dans les tables du recueil Lebon

autorisé ou encore à rendre obligatoire le stationnement sur les emplacements payants ». Dès lors, il s'agit de la manifestation du pouvoir de police des autorités publiques pour lesquelles le critère de l'amende joue un rôle important mais non exclusif.

Si l'identification des activités exercées en tant qu'autorités publiques au regard des modalités d'exercice a été facilement reconnue par la jurisprudence et la doctrine, il n'en va pas de même de l'identification au regard de l'objet de l'activité qui ne fait pas consensus.

B. L'identification débattue au regard de l'objet de l'activité

La Cour de justice des communautés européennes avait estimé dans son arrêt de principe *Comune di Carpaneto Piacentino* que l'*« on ne saurait se fonder, comme cela a été soutenu, sur l'objet ou le but de l'activité de l'organisme public, ces éléments étant pris en considération par d'autres dispositions de la directive et à d'autres fins »*¹⁶⁹. Par ailleurs, la doctrine a eu du mal à envisager l'identification des activités exercées par des personnes publiques en tant qu'autorités publiques par l'objet de l'activité en cause. Selon Bernard Lefils, conservateur des Hypothèques honoraires et ancien enseignant de l'École nationale des impôts, « *ce sont donc les modalités d'exercice des activités qui permettent de déterminer la portée du non-assujettissement de ces organismes et non l'objet ou le but de leur activité* »¹⁷⁰. Romain Bourrel, maître de conférences en droit public, considère, quant à lui, que « *pour identifier [le] champ d'application [de la notion d'« autorité publique »], il faut prendre en considération les modalités d'exercice de l'activité et pas son objet, ni le but poursuivi* »¹⁷¹. De surcroît, l'administration fiscale estime que « *ce sont donc les modalités d'exercice des activités qui permettent de déterminer la portée du non-assujettissement de ces organismes et non l'objet ou le but de leur activité* »¹⁷².

Le changement dans l'appréhension de la notion d'autorité publique peut être observé à partir des arrêts *Commune de Castelnau-dary* et *Commune de Sarlat-la-Canéda* du 28 mai 2021

¹⁶⁹ CJUE, 17 octobre 1989, aff. C-231/87, *Commune de Carpaneto Piacentino et de Rivergaro*, pt. 13

¹⁷⁰ LEFILS B., « TVA - RÉGIMES SPÉCIAUX. – Autres régimes spéciaux. – Organismes de droit public. Généralités », *op. cit.*

¹⁷¹ BOURREL R., « Fasc. 59-5 : Fiscalité d'État des propriétés publiques », *op. cit.*

¹⁷² BOI-TVA-CHAMP-10-20-10-10 n°40 du 4 février 2015

du Conseil d'État¹⁷³. Le point 2 de l'article 13 de la directive TVA autorise les États membres à considérer certaines activités exonérées comme des « *activités de l'autorité publique* ». La Cour de justice l'a confirmé dans son arrêt *Marktgemeinde Welden* de 1997¹⁷⁴. Encore faut-il que le droit interne le prévoie, ce que, suivant en cela les conclusions du rapporteur public Romain Victor, le Conseil d'État a admis pour la première fois en 2021 en raison, pour la France, de la lettre l'article 256 B du CGI par les deux arrêts susmentionnés¹⁷⁵. Dans l'arrêt *Commune de Castelnau-d'Ardeche*, la commune exploitait une piscine, dont elle était propriétaire et dont les équipements étaient constitués d'un bassin olympique extérieur de 50 mètres et d'un bassin couvert de 25 mètres, les deux étant destinés à la natation. La commune demandait à être assujettie à la TVA pour la gestion de cette piscine afin de récupérer la TVA versée par elle en amont. Toutefois, cette demande est rejetée par le Conseil d'État. Dans sa solution, il a recherché si, d'une part, l'activité était exercée par un organisme agissant en tant qu'autorité publique et si, d'autre part, le non-assujettissement ne conduisait pas à des distorsions de concurrence d'une certaine importance. S'agissant de la première condition, il reprend le principe posé par l'avis *Centre hospitalier de Vire* (*v. supra*) confirmant ainsi sa jurisprudence. Le point qui convient de souligner est que le Conseil d'État considère l'article 256 B du CGI comme réalisant la transposition de la possibilité, ouverte par le dernier alinéa de l'article 13 de la directive TVA du 28 novembre 2006, « *de regarder comme des activités effectuées en tant qu'autorité publique les services à caractère sportif rendus par les personnes morales de droit public* »¹⁷⁶. Le Conseil d'État estime que les caractéristiques de la piscine de la commune « [revêtent] la nature d'une prestation de service à caractère sportif »¹⁷⁷. Ainsi, la Haute juridiction a pris en compte l'objet même de l'activité pour déterminer qu'elle est exercée en tant qu'autorité publique.

Dans l'arrêt *Sarlat-la-Canéda*, il était question en l'espèce d'un remboursement d'un crédit de TVA à raison de l'activité de fourniture de repas dans les cantines scolaires de la commune. Le Conseil d'État reprend son raisonnement sur le fait que l'article 256 B du CGI réalise la transposition de la possibilité offerte par le dernier alinéa de l'article 13 de la directive TVA « *de regarder comme des activités effectuées en tant qu'autorités publiques les services*

¹⁷³ CE, 8^{ème} et 3^{ème} chambres, 28 mai 2021, n°442378 et 441739, *Cne de Castelnau-d'Ardeche et Cne de Sarlat-la-Canéda*, Publié au recueil Lebon

¹⁷⁴ CJCE, 6 février 1997, aff. C-247/95, *Marktgemeinde Welden*

¹⁷⁵ AYRAULT L., COLLET M., « Chronique de droit public financier », *op. cit.*

¹⁷⁶ CE, 8^{ème} et 3^{ème} chambres, 28 mai 2021, n°442378, *Cne de Sarlat-la-Canéda*, Publié au recueil Lebon, cons.

11

¹⁷⁷ CE, 8^{ème} et 3^{ème} chambres, 28 mai 2021, n°442378, *Ibid.*, cons. 11

*éducatifs des personnes morales de droit public, lesquels doivent s'entendre [...] des prestations d'éducation de l'enfance ou de la jeunesse et d'enseignement scolaire ou universitaire ainsi que des prestations de services et livraisons de biens étroitement liés à celles-ci, lorsqu'elles sont effectuées par les personnes morales de droit public ayant pour objet l'enseignement »¹⁷⁸. À la différence de l'arrêt *Commune de Castelnaudary*, le Conseil d'État apprécie l'objet de l'activité en s'appuyant sur le lien étroit qui existe entre la fourniture de repas au sein de la cantine scolaire et la prestation d'enseignement scolaire : « *la fourniture de repas à la pause méridienne dans des cantines situées au sein même des établissements scolaires et pour le seul bénéfice de leurs élèves [...] a la nature d'un accessoire indispensable de celle-ci et, par suite, d'une prestation étroitement liée à l'enseignement scolaire* »¹⁷⁹. Cette exonération des prestations de services étroitement liées à l'éducation est, comme l'exonération de l'activité principale et de manière assez pragmatique, « *destinée à garantir que le bénéfice de [celle-ci] ne devienne pas inaccessible en raison du coût accru si [...] les prestations de services et les livraisons de biens qui lui sont étroitement liées [étaient soumises] à la TVA* »¹⁸⁰. La jurisprudence de la CJUE est assez claire sur la question du lien étroit. Elle juge qu'une prestation « *étroitement liée* » à une prestation exonérée doit lui être non seulement accessoire, c'est-à-dire qu'elle doit être « *conçue comme le moyen de bénéficier dans les meilleures conditions de la prestation principale* »¹⁸¹, mais encore, elle doit être indispensable à l'accomplissement des opérations exonérées¹⁸². Elle ajoute que l'opération étroitement liée à l'éducation « *ne requiert pas une interprétation particulièrement stricte* »¹⁸³. Enfin, il faut souligner que, certes, l'activité de restauration scolaire est un service public facultatif en vertu de l'article L. 131-13 du Code de l'éducation. Néanmoins, cela ne l'empêche pas d'être considérée comme étant indispensable à l'éducation pour l'application du régime de la TVA en vertu du principe d'indépendance des législations.*

Par la suite, le Conseil d'État a confirmé sa jurisprudence quelques mois plus tard dans l'arrêt *Commune de Nyons* où était également en cause un complexe aquatique. Il se fonde sur l'objet de l'activité et considère que l'article 256 B du CGI transpose la possibilité d'assimiler les services sportifs exonérés à des activités accomplies en tant qu'autorité publique : « *il résulte des dispositions de l'article 256 B du Code général des impôts que la France a fait usage*

¹⁷⁸ CE, 8^{ème} et 3^{ème} chambres, 28 mai 2021, n°441739, *Cne de Castelnaudary*, cons. 6

¹⁷⁹ CE, 8^{ème} et 3^{ème} chambres, 28 mai 2021, n°441739, *Cne de Castelnaudary*, cons. 7

¹⁸⁰ CJCE, 20 juin 2002, aff. C-287/00, *Commission c/ Allemagne*, pt. 7

¹⁸¹ CJCE, 14 juin 2007, aff. C-434/05, *Stichting Regionaal Opleidingen Centrum Noord-Kennemerland/West Friesland (Horizon College) c/ Staatssecretaris van Financiën*, pt. 43

¹⁸² CJCE, 22 octobre 1998, aff. C-308/96 et 94/97, *Madgett et Baldwin*, pt. 24

¹⁸³ CJCE, 11 janvier 2001, aff. C-76/99, *Commission c/ France* pt. 23

*de la possibilité, ouverte par le paragraphe 2 de l'article 13 de la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006, de regarder comme des activités effectuées en tant qu'autorité publique les services à caractère sportif rendus par les personnes morales de droit public »¹⁸⁴. Concernant un autre service, en matière d'établissements d'hébergement pour personnes âgées dépendantes (EHPAD), la cour administrative d'appel de Nantes a considéré qu'au regard de la rédaction de l'article 256 B du CGI et de la présomption introduite, « *la France a fait usage de la possibilité [...] de regarder comme des activités effectuées en tant qu'autorité publique les services à caractère sociaux rendus par les personnes morales de droit public »¹⁸⁵.* Ainsi, l'EHPAD en question constituait un établissement à caractère social en raison de ses missions d'accueil et d'assistance aux personnes âgées (Code d'action sociale et des familles, art. L. 312-1 I 6°) et la vocation de l'établissement à accueillir les personnes âgées de faibles ressources. Par conséquent, l'activité d'hébergement de l'EHPAD doit être regardée comme étant exercée par un organisme agissant en tant qu'autorité publique.*

Alors même que les modalités d'exercice de ces activités ne leur permettaient pas d'être considérés comme agissant en tant qu'autorité publique, l'option ainsi mise à jour a pour conséquence de conduire des organismes publics à ne pas assujettir leurs opérations à la TVA, là où d'autres opérateurs bénéficient d'une exonération¹⁸⁶. Tel est le cas des activités « *ayant un lien étroit avec la pratique du sport ou de l'éducation physique, fournies par des organismes sans but lucratif aux personnes qui pratiquent le sport ou l'éducation physique »¹⁸⁷.* Placée hors du champ de cette exonération, l'évolution de la jurisprudence offre potentiellement aux personnes morales de droit public une voie pour ne plus appliquer la TVA sur certaines de leurs opérations. L'option prévue à l'article 13 de la directive précitée de 2006 ne couvre cependant pas uniquement des cas d'exonération ne bénéficiant pas à des organismes publics. Ainsi en est-il de l'activité d'enseignement concernée par la décision *Commune de Sarlat-la-Canéda* (v. *supra*)¹⁸⁸.

Lorsque l'activité est considérée comme étant accomplie par l'organisme public en tant qu'autorité publique, il convient de se demander, dans un second temps, si son non-assujettissement est de nature à entraîner des distorsions de concurrence.

¹⁸⁴ CE, 3^{ème} et 8^{ème} chambres réunies, 9 décembre 2021, n° 439617, *Cne de Nyons*, cons. 7

¹⁸⁵ CAA Nantes, 15 février 2022, n° 19NT04996, *Centre hospitalier de Vire*

¹⁸⁶ AYRAULT L., COLLET M., « Chronique de droit public financier », *op. cit.*

¹⁸⁷ Directive n° 2006/112/CE, art. 132, 1- m. ; CGI, art. 261, 7-1^o a.

¹⁸⁸ AYRAULT L., COLLET M., « Chronique de droit public financier », *op. cit.*

SECTION 2 : La condition cumulative d'absence de distorsion de concurrence avec les activités du secteur privé

Il convient de s'interroger sur l'appréhension de la notion de concurrence par les services fiscaux mais aussi par le juge de l'impôt ou même par le juge européen. Les distorsions dans les conditions de la concurrence sont identifiées, tout d'abord, par la doctrine administrative (I). L'interprétation qu'en fait le juge de l'impôt de ces textes révèle la difficulté à apprêhender ces distorsions de concurrence (II).

I. L'identification textuelle des activités concurrentielles ou non

Des activités économiques font l'objet d'une présomption de concurrence envers les opérateurs privés (A). L'identification du degré de cette concurrence est faussée par une transposition inaboutie en droit interne de la notion de distorsions de la concurrence en droit européen (B).

A. La présomption administrative des activités concurrentielles ou non des opérateurs privés

La doctrine administrative liste les activités pour lesquelles la concurrence est présumée et celles pour lesquelles la non-concurrence est présumée. Elle distingue par ailleurs une autre catégorie d'activités. La doctrine administrative définit le caractère concurrentiel des activités par rapport à la même activité ou une activité semblable au titre de laquelle les entreprises sont soumises à la TVA. La notion de concurrence s'apprécie, selon elle, dans un cadre qui peut dépasser les limites territoriales de la circonscription dans laquelle s'exerce son activité. Dès lors, l'organisme de droit public exerçant la même activité qu'un organisme de droit privé exonéré ne doit pas être recherché en paiement de la taxe¹⁸⁹. De façon pragmatique, elle estime que ce sont les services publics industriels et commerciaux des collectivités territoriales pouvant être concédés à des entreprises privées qui sont les plus susceptibles d'entrer en concurrence avec le secteur privé. Lorsqu'une personne morale de droit public est considérée comme assujettie, soit parce qu'elle exerce des activités qui sont obligatoirement assujetties à la TVA,

¹⁸⁹ BOI-TVA-CHAMP-10-20-10-10 n°110 du 4 février 2015

soit parce qu'elle se trouve en concurrence avec des entreprises privées, les opérations qu'elle effectue ne donnent effectivement lieu au paiement de la taxe que si elles ne bénéficient pas d'une exonération générale¹⁹⁰.

Ainsi, selon le BOI-TVA-CHAMP-10-20-10-10 au point 130, les activités pour lesquelles la non-concurrence doit être présumée et qui sont placées hors du champ d'application de la TVA sont, tout d'abord, les opérations étroitement liées à l'assistance sociale et à la sécurité sociale. Sont notamment visés les activités fournies dans les maisons de retraite et les foyers logements, dès lors qu'en raison de leur mode de fonctionnement et de leur caractère social très marqué, le non-assujettissement de ces établissements n'est pas susceptible de provoquer des distorsions de concurrence, ainsi que l'exploitation des campings municipaux lorsqu'elle procure à la commune moins de 15 245 euros de recettes annuelles. En outre, sont concernés l'hospitalisation et les soins médicaux pour lesquels les établissements de soins privés bénéficient d'une exonération ainsi que les activités qui leur sont étroitement liées. Dans le cas contraire, il y a lieu de considérer que les opérations réalisées par les hôpitaux publics, qui sont de même nature que celles qui, effectuées par les établissements de soins privés, ne bénéficient pas d'une exonération, entrent nécessairement en concurrence avec ces dernières. Par conséquent, elles doivent être soumises à la TVA. De plus, la non-concurrence est présumée pour les prestations de services et les livraisons de biens étroitement liées à la protection de l'enfance et de la jeunesse (centres de loisirs, centres de vacances). Toutefois, l'exonération des organismes publics de garde d'enfants disparaît lorsque ceux-ci sont en concurrence avec des entités privées à but lucratif¹⁹¹. Il en va de même pour les prestations sportives et culturelles, c'est-à-dire les droits d'entrée perçus au titre de l'exploitation d'une piscine, d'une patinoire, d'une bibliothèque, de musées, de monuments historiques, ainsi que les droits d'entrée perçus au titre de l'organisation d'expositions d'intérêt local et les recettes afférentes aux activités d'enseignement musical ou artistique. Enfin, pour les prestations télématiques effectuées dans le cadre d'une mission de service public, la non-concurrence est présumée¹⁹².

Toutefois, la présomption de non-concurrence est une présomption simple qui peut être renversée. Ainsi, l'absence de taxation disparaît s'il s'avère que les collectivités publiques exerçant les activités en cause sont en concurrence avec des entités privées à but lucratif, cette

¹⁹⁰ *Ibid.*, n°120

¹⁹¹ Rép. Masson n°966, JO 4 octobre 2007, Sén. Quest. p. 1775 ; rép. Zimmermann n°1472, JO 2 octobre 2007, AN quest. p. 5984

¹⁹² BOI-TVA-CHAMP-10-20-10-10 n°130 du 4 février 2015

situation devant être appréciée, sur un marché de taille pertinente, en fonction de la nature et des conditions d'exercice de l'activité¹⁹³.

À l'inverse, les activités pour lesquelles la concurrence doit être présumée et sont donc situées dans le champ d'application de la TVA sont celles qui, par leur nature, leur étendue ou la clientèle à laquelle elles s'adressent et les moyens mis en œuvre (publicités, tarifs pratiqués) sont en concurrence directe avec des entreprises commerciales qui proposent des services similaires. Tel est le cas des recettes afférentes à l'exploitation d'un golf, d'un parc zoologique ou botanique, d'un parc d'attraction, d'une salle de spectacle ou de cinéma, d'établissements thermaux ou de thalassothérapie et d'organisation de spectacles de son et lumière ou de festival (musique, théâtre)¹⁹⁴.

Enfin, il existe une dernière catégorie où le régime de TVA applicable aux autres activités des personnes morales de droit public doit être apprécié au cas par cas, compte tenu de la possibilité ou non pour le secteur privé de satisfaire les besoins concernés. Lorsqu'une activité exercée par une personne morale de droit public n'est pas située hors du champ d'application de la TVA au regard des critères susmentionnés, elle est nécessairement située dans le champ d'application de la taxe, c'est-à-dire soit taxée soit exonérée. Par exemple, les établissements publics d'enseignement et les crèches publiques sont assujettis à la TVA mais peuvent être exonérés en application du a. du 4° du 4 de l'article 261 du CGI ou du 8° bis du 4 de l'article 261 du CGI¹⁹⁵. Il convient, en outre, de souligner que les services de l'État doivent également acquitter la TVA lorsqu'ils réalisent des travaux d'études, de recherches, ou de conseils pour le compte de tiers, et notamment les collectivités locales. En effet, leur non-assujettissement entraînerait des distorsions de concurrence au détriment des bureaux d'études privés normalement soumis à l'impôt¹⁹⁶. De plus, l'imposition obligatoire de certaines catégories d'opérations et, notamment, des livraisons de biens neufs fabriqués en vue de la vente, rend un certain nombre de services de l'État redevables de la TVA (ex. manufactures nationales). En vertu du principe de concurrence, il en va de même, par exemple, des études

¹⁹³ V. en ce sens Rép. Besson Sén. 20 janvier 2005 n°14355 ; Rép. Jacquat AN 10 octobre 2006 n°97139 ; Rép. Zimmermann AN 2 octobre 2007 n°1472

¹⁹⁴ BOI-TVA-CHAMP-10-20-10-10 n°140 du 4 février 2015

¹⁹⁵ *Ibid.*, n°150

¹⁹⁶ *Ibid.*, n°160

effectuées par les services extérieurs de l'État pour le compte des collectivités locales ou les particuliers¹⁹⁷.

L'identification des distorsions de concurrence doit être également appréciée au vu d'une transposition peu satisfaisante de la directive TVA.

B. La transposition imparfaite en droit interne du degré de concurrence mentionné à l'article 13 de la directive TVA

Le deuxième alinéa du point 1 de l'article 13 de la directive TVA dispose que « *lorsque [les organismes de droit public] effectuent de telles activités ou opérations, ils doivent être considérés 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* ». Autrement dit, le non-assujettissement n'est remis en cause que lorsque l'activité porte atteinte à la concurrence « *d'une certaine importance* ». Ce critère résulte de la nécessité de rétablir la juste concurrence qui impose l'assujettissement de l'activité en cause, même lorsque la personne publique agit en tant qu'autorité publique. L'importance de la distorsion ne figure pas au sein de l'article 256 B du CGI qui énonce que « *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* ». Cependant, la Cour de justice n'en tire aucune conséquence en estimant que les États membres « *n'ont pas l'obligation de transposer ce critère littéralement dans leur droit national ni de préciser les limites quantitatives de non-assujettissement* »¹⁹⁸. La directive de 2006 introduit une dualité de situation qui induit un risque de divergence d'analyse ou d'interprétation entre le droit de l'Union européenne et sa transposition en droit français. Or, comme cela a été souligné par de nombreux auteurs¹⁹⁹ et depuis longtemps sans que cela n'émeuve le législateur français, cette réserve n'a jamais été traduite en droit français avec la reprise de la formulation européenne. En effet, d'après le professeur Jean-Luc Albert, l'article 256 B du CGI, comme indiqué précédemment, n'introduit pas de limite « qualitative » à cette distorsion de concurrence, ce qui

¹⁹⁷ *Ibid.*, n°170

¹⁹⁸ CJCE, 17 octobre 1989, aff. C-231/87 et 129/88, *Comune di Carpaneto Piacentino*

¹⁹⁹ V. SNIADOWEK C., « Conditions d'assujettissement à la TVA des personnes morales de droit public : la notion de distorsion de concurrence », sous l'arrêt CE, 23 décembre 2010, *Commune de Saint-Jorioz*, *JCP A*, 20 juin 2011, n°25, 2219

peut induire à la fois la possibilité de développer des activités économiques en se fondant sur la lecture européenne, démarche qui pourrait être celle des collectivités publiques, tandis que l'administration fiscale française pourrait et paraît opter pour une lecture plus stricte mais potentiellement discutable de l'atteinte à la concurrence²⁰⁰. Comme le souligne Maître Cyril Sniadower, tant que la législation ne sera pas modifiée, et il est peu probable que l'article 256 B du CGI le soit avant qu'une nouvelle règle européenne soit élaborée, les personnes morales de droit public pourront, comme dans toute transposition imparfaitement réalisée, prendre le meilleur des deux corpus de normes, invoquant le droit de l'Union européenne quand elles y ont intérêt, se réfugiant derrière le droit national lorsqu'il leur est plus favorable²⁰¹.

La question qu'il convient dès lors de se poser porte sur la façon d'apprécier ce critère. La Cour de justice a apporté des précisions sur le sens à apporter à l'expression « *distorsions de concurrence d'une certaine importance* ». Selon son arrêt de principe *Isle of Wight Council*, la formulation « *d'une certaine importance* » doit être comprise dans le sens où les distorsions de concurrence - actuelles ou potentielles - doivent être plus que négligeables, sans qu'il soit nécessaire qu'elles soient considérables, notables, significatives ou sensibles, comme s'efforçaient de le faire juger les États²⁰². En outre, s'agissant de l'appréciation du degré de concurrence, dans son avis du 12 avril 2019 *Centre hospitalier de Vire*, le Conseil d'État donne son interprétation de l'expression : « *les distorsions de concurrence mentionnées au paragraphe 1 de son article 13 s'apprécient à la fois au regard de l'activité en cause et des conditions d'exploitation de cette activité* »²⁰³. Le Conseil vise uniquement la directive TVA et non l'article 256 B du CGI. Selon la professeure Caroline Chamard-Heim, cette absence peut faire l'objet d'une double interprétation qui fût, par ailleurs, soulignée à plusieurs reprises par la rapporteure publique Émilie Bokdam-Tognetti. Soit, la Haute juridiction considère que l'article 256 B ne réalise pas la transposition de la directive TVA (ce qui sera démenti par la suite²⁰⁴ (v. *supra*)) et il n'est donc pas nécessaire de s'y référer. Soit, elle juge que la transposition est réalisée mais elle est imparfaite ; dans cette hypothèse, elle aura sans doute

²⁰⁰ ALBERT J.-L., *op. cit.*, p. 53

²⁰¹ SNIADOWER C., « Conditions d'assujettissement à la TVA des personnes morales de droit public : la notion de distorsion de concurrence », *op. cit.*

²⁰² CJCE, Gd. Ch., 16 septembre 2008, aff. C-288/07, *The commissioners of Her Majesty's Revenue & Customs/Isle of Wight Council, Mid-Suffolk District Council, South Tyneside Metropolitan Borough Council, West Berkshire District Council*

²⁰³ CE Avis, 9^{ème} et 10^{ème} chambres réunies, 12 avril 2019, n° 427540, *Centre hospitalier de Vire*, cons. 3

²⁰⁴ V. en ce sens CE, 16 février 2015, n° 364793, *Cne de Perthus* : le Conseil d'État mentionne explicitement l'article 256 B du Code général des impôts et en a même donnée une interprétation fondée sur le critère de l'activité exercée en tant qu'autorité publique.

préféré mettre en avant le fait que le droit national a parfaitement compris la norme européenne et s'y conforme sans réserve²⁰⁵. La Cour de justice a jugé que les conditions d'assujettissement résultant de l'existence des distorsions de concurrence sont invocables, devant les juridictions nationales, tant par les personnes publiques que par les opérateurs privés en concurrence avec ces dernières²⁰⁶.

Par conséquent, l'absence de transposition de l'importance de la distorsion de concurrence en droit interne, qui n'est pas condamnée par la Cour de justice de l'Union européenne, entraîne le risque d'une appréciation opportuniste de la part des personnes publiques afin de bénéficier du régime fiscal qui leur est le plus profitable. Cette difficulté dans la transposition des dispositions européennes a pour conséquence une jurisprudence peu lisible concernant l'identification de ces distorsions de concurrence.

II. L'appréciation jurisprudentielle complexe de la distorsion de concurrence

Le juge de l'impôt et le juge européen cherchent à appréhender très largement la notion de concurrence, ce qui a pour conséquence un plus grand assujettissement des activités des organismes publics. Cette large appréhension passe par une conception *in abstracto* de la distorsion de concurrence (**A**). Cependant, cette conception est concurrencée par la réintroduction récente d'une appréciation *in concreto* de la distorsion de concurrence (**B**).

A. L'appréciation *in abstracto* classiquement admise de la distorsion de concurrence : l'appréciation par rapport à l'activité en cause

Il convient de souligner que l'expression « distorsion de la concurrence » ou « atteinte à la concurrence » a fait l'objet d'une interprétation extensive en matière de TVA par la CJUE. C'est l'arrêt *Isle of Wight Council* de 2008 qui a donné l'interprétation à avoir de la notion de « distorsions de concurrence » de l'article 13 de la directive TVA du 28 novembre 2006. En l'espèce, la Cour de justice était saisie d'une question préjudicielle par la Haute Cour de justice britannique concernant des parcs de stationnement payant gérés des organismes de droit public agissant en tant qu'autorités publiques. La CJUE a considéré que « *les distorsions de*

²⁰⁵ CHAMARD-HEIM C., « Un an de fiscalité des contrats publics », *Contrats et marchés publics*, n°6, 2020, chron. 3

²⁰⁶ CJCE, 17 octobre 1989, aff. C-231/87 et 129/88, *Communes de Carpaneto, Piacentino et de Rivergaro*

*concurrence d'une certaine importance auxquelles conduirait le non-assujettissement des organismes de droit public agissant en tant qu'autorités publiques doivent être évaluées par rapport à l'activité en cause, en tant que telle, sans que cette évaluation porte sur le marché local, - Les termes "conduirait à" ... prennent en considération non seulement la concurrence actuelle, mais également la concurrence potentielle, pour autant que la possibilité pour un opérateur privé d'entrer sur le marché pertinent soit réelle, et non purement hypothétique, - L'expression "d'une certaine importance" ... doit être comprise en ce sens que les distorsions de concurrence doivent être plus que négligeables »²⁰⁷. En d'autres termes, les distorsions de concurrence doivent être évaluées *in abstracto*, c'est-à-dire par rapport à l'activité en cause, en tant que telle, sans que cette évaluation porte sur un marché local particulier, et en prenant en compte non seulement la concurrence actuelle, mais également la concurrence potentielle, pour autant que la possibilité pour un opérateur privé d'entrer sur le marché soit réelle et non purement hypothétique²⁰⁸. Il s'agit de l'application du principe de neutralité qui implique de procéder à une comparaison entre la prestation proposée par une personne publique et celle offerte par un opérateur privé agissant sur un marché concurrentiel. En effet, l'exemption prévue par la directive pour les autorités publiques est de nature à porter atteinte au principe de neutralité entendu comme principe d'égalité. Afin d'assurer l'encadrement de cette atteinte, et allant dans le sens des conclusions de l'avocat général Luis Miguel Poiares P. Maduro, la Cour de justice a fait prévaloir, sur une approche économique qui aurait procédé à l'analyse concrète du marché pertinent, une approche fiscale abstraite²⁰⁹. L'atteinte n'est jugée ainsi tolérable que tant que l'activité de l'organisme public est « *accomplie par le secteur public à titre exclusif ou quasi-exclusif* »²¹⁰.*

L'arrêt a fait l'objet d'une première application en droit interne par la cour administrative d'appel de Nancy dans son arrêt *Sivom de la région de Dole* du 14 janvier 2010²¹¹. Il était question de la gestion d'un golf, dans le cadre d'un bail emphytéotique conclu avec une commune, par un syndicat à vocation multiple. La cour estime que « *l'activité développée par le Sivom [...] ne présente pas, par ses modalités d'exploitation relatives à*

²⁰⁷ CJCE, Gd. Ch., 16 septembre 2008, aff. C-288/07, *The commissioners of Her Majesty's Revenue & Customs/Isle of Wight Council, Mid-Suffolk District Council, South Tyneside Metropolitan Borough Council, West Berkshire District Council*

²⁰⁸ LARCHER I. (dir.), *op. cit.*, p. 157

²⁰⁹ DE LA TAILLE G., « TVA, frites et maillots : exemption des communes pour leurs piscines et leurs cantines scolaires », *op. cit.*

²¹⁰ CJCE, Gd. Ch., 16 septembre 2008, aff. C-288/07, *The commissioners of Her Majesty's Revenue & Customs/Isle of Wight Council, Mid-Suffolk District Council, South Tyneside Metropolitan Borough Council, West Berkshire District Council*

²¹¹ CAA Nancy, 14 janvier 2010, n°09NC00570, *Sivom de la Région de Dole*

l'utilisation des installations et aux tarifs pratiqués, ainsi que par la nature de ses services, des caractéristiques telles qu'elle serait insusceptible de se trouver confrontée à la concurrence potentielle d'un opérateur privé manifestant l'intention d'entrer sur le marché ». Par la suite, le Conseil d'État prend le soin de reprendre, dans sa décision de 2010 *Commune de Saint-Jorioz*²¹², les termes employés par la Cour de justice, s'inscrivant ainsi dans le sillage de la jurisprudence communautaire. Il était question, en l'espèce, de la gestion d'une plage gérée sans but lucratif par ladite commune. Le Conseil d'État cite l'arrêt *Isle of Wight Council* de la Cour de justice et affirme qu'il n'y a pas de distorsions dans les conditions de concurrence « *eu égard à la nature de l'activité en cause et aux conditions dans lesquelles l'exploitation est conduite* ». Autrement dit, il n'est pas seulement pris en compte, en matière de TVA, la concurrence privée existante sur un marché mais aussi une concurrence potentielle voire, tout simplement, l'activité elle-même dans sa nature propre, dans son identification²¹³. Le Conseil d'État ne définit pas ce qu'il faut entendre par « conditions d'exploitation ». Cette formule est, par ailleurs, un ajout de la part du Conseil, la CJUE n'avait pas utilisé cette expression dans son arrêt. Émilie Bokdam-Tognetti considérait que les conditions d'exploitation ne devaient pas être comprises comme un écho à l'analyse des « 4P » sur l'assujettissement aux impôts commerciaux des associations²¹⁴.

La doctrine administrative, quant à elle, a retenu l'appréciation *in abstracto* de la concurrence en estimant qu'elle doit être appréciée « *dans un cadre qui peut dépasser les limites territoriales de la circonscription dans laquelle s'exerce son activité* »²¹⁵. L'appréciation ne se limite donc pas au marché local en cause.

Dès lors, même en l'absence d'une distorsion de concurrence effective, il devrait y avoir assujettissement en raison d'une concurrence potentielle à venir. Or, telle est l'analyse qui paraît désormais ressortir tant au niveau de l'administration que du juge et qui peut conduire de ce fait à une quasi-systématisation de l'assujettissement à la TVA et pourquoi pas à tous les impôts commerciaux, des services publics payants, même *a priori* relevant des domaines exonératoires définis en ces domaines²¹⁶. Ainsi, l'interprétation large de la distorsion de concurrence par les juges de l'impôt et le juge européen participe à la banalisation des personnes publiques en

²¹² CE, 9^{ème} et 10^{ème} sous-sections, 23 décembre 2010, n° 307856, *Cne de Saint-Jorioz*, Publié au recueil Lebon

²¹³ ALBERT J.-L., *op. cit.*, p. 55

²¹⁴ BOKDAM-TOGNETTI É., Conclusions de la rapporteure publique sous l'avis CE, 9^{ème} et 10^{ème} chambres réunies, 12 avril 2019, n°427540, *Centre hospitalier de Vire*

²¹⁵ BOI-TVA-CHAMP-10-20-10-10 n°100 du 4 février 2015

²¹⁶ ALBERT J.-L., *op. cit.*, p. 94

matière de TVA puisqu'il est recherché, par cette interprétation, leur soumission au régime fiscal de droit commun.

Le professeur Jean-Luc Albert estime que ce mimétisme jurisprudentiel des juridictions internes sur la Cour de justice de l'Union européenne doit amener les collectivités publiques à non seulement s'interroger sur le développement de certains services publics, en particulier facultatifs, et pas seulement sur leur mode de gestion mais aussi sur leur caractère payant et leur modalité de prise en charge par le budget général de la collectivité²¹⁷.

Cette appréciation *in abstracto* des distorsions des conditions de la concurrence est contredite par la prise en compte nouvelle d'une appréciation *in concreto* se basant sur les circonstances économiques.

B. La réintroduction d'une appréciation *in concreto* de la distorsion de concurrence : l'appréciation des circonstances économiques

L'apparition de cette appréciation *in concreto* des distorsions de concurrence débute à partir de l'arrêt de la Cour de justice de l'Union européenne *National Roads Authority* du 19 janvier 2017²¹⁸. Était en cause l'administration fiscale irlandaise qui a assujetti la *National Roads Authority* (NRA) à la TVA en ce qui concerne son activité de mise à disposition des deux routes à péage qu'elle exploite, au motif que son non-assujettissement aurait conduit à des distorsions de concurrence d'une certaine importance, au sens du deuxième alinéa du point 1 de l'article 13 de la directive TVA. La NRA a saisi les juridictions compétentes qui ont adressé une question préjudicielle à la CJUE. La Cour a estimé que les distorsions de concurrence devaient être évaluées en tenant compte des circonstances économiques. La seule présence d'opérateurs privés sur un marché, sans la prise en compte des éléments de fait, des indices objectifs et de l'analyse de ce marché ne saurait démontrer l'existence d'une concurrence actuelle ou potentielle, ni celle d'une distorsion de concurrence d'une certaine importance. La Cour a jugé que l'activité prise en charge par la NRA ne pouvait pas être considérée comme s'exerçant en concurrence avec celle exercée par les opérateurs privés et l'existence d'une concurrence potentielle est purement théorique. Dès lors, l'exploitation de l'autoroute par la

²¹⁷ ALBERT J.-L., *op. cit.*, p. 94

²¹⁸ CJUE, 19 janvier 2017, aff. C-344/15, *National Roads Authority*

NRA n'est donc pas soumise à la TVA. Il s'agit ici d'une approche *in concreto* de l'appréciation des distorsions de concurrence qui prend le contre-pied de l'arrêt *Isle of Wight Council*.

La question qui se pose alors est de savoir s'il s'agit ici d'un revirement de jurisprudence dudit arrêt. Le Conseil d'État apporte une réponse en décidant de combiner les deux arrêts dans son avis de 2019 *Centre hospitalier de Vire*. Ainsi, « *les distorsions de concurrence [...] s'apprécient à la fois au regard de l'activité en cause et des conditions d'exploitation de cette activité. L'existence de telles distorsions ne saurait, dès lors, résulter de la seule constatation que des prestations réalisées par un organisme de droit public sont identiques à celles réalisées par un opérateur privé, sans examen de l'état de la concurrence réelle, ou à défaut potentielle, sur le marché en cause* »²¹⁹. Cela revient à apprécier concrètement les distorsions de concurrence. Il intègre ainsi la nouvelle jurisprudence de la Cour en la mentionnant et retient de celle-ci que « *les distorsions de concurrence d'une certaine importance doivent être évaluées en tenant compte des circonstances économiques et que la seule présence d'opérateurs privés sur un marché, sans la prise en compte des éléments de fait, des indices objectifs et de l'analyse de ce marché, ne saurait démontrer ni l'existence d'une concurrence actuelle ou potentielle ni celle d'une distorsion de concurrence d'une certaine importance* »²²⁰. Cette jurisprudence a également été réceptionnée par les juridictions inférieures²²¹.

Quelques années plus tard, dans les deux arrêts rendus le 28 mai 2021 *Commune de Castelnau-d'Oléron* et *Commune de Sarlat-la-Canéda*, le Conseil d'État apporte des précisions concernant le marché pertinent à retenir dans l'appréciation de la concurrence. Tout d'abord, il commence par reprendre le considérant posé dans l'avis *Centre hospitalier de Vire* susmentionné. Par la suite, il ajoute que « *la satisfaction des besoins de restauration des enfants des écoles [...] ne serait susceptible d'être assurée de manière profitable par un opérateur privé, dans des conditions de prix comparables à celles imposées aux cantines scolaires par ces dispositions, qu'à la condition que les recettes issues de l'exploitation soient complétées par une subvention publique. Dans ces conditions, un opérateur privé exerçant cette activité ne saurait être empêché d'entrer sur le marché en cause ou y subir un désavantage du seul fait de son assujettissement à la taxe sur la valeur ajoutée qui lui permet, à la différence d'un opérateur public placé hors du champ de celle-ci, d'obtenir le remboursement de l'excédent de la taxe*

²¹⁹ CE Avis, 9^{ème} et 10^{ème} chambres réunies, 12 avril 2019, n° 427540, *Centre hospitalier de Vire*, cons. 3

²²⁰ CE Avis, 9^{ème} et 10^{ème} chambres réunies, 12 avril 2019, n° 427540, *Ibid.*, cons. 3

²²¹ V. en ce sens CAA Nantes, 15 février 2022, n° 19NT04996, *Centre hospitalier de Vire* et CAA Lyon, 9 juin 2022, n° 21LY03966, *Cne de Nyons*

ayant grevé ses charges sur celle dont il est redevable à raison de ses recettes »²²². Il tient le même raisonnement s’agissant de l’exploitation d’une piscine dans l’arrêt *Commune de Castelnau-dary*²²³. Par conséquent, l’appréciation des distorsions de concurrence doit être faite en prenant en compte de la possibilité même pour un opérateur privé de prendre en charge une telle activité. Il intègre l’appréciation *in concreto* des circonstances économiques par l’analyse de la possibilité effective pour les opérateurs privés d’assurer de telles activités. Le Conseil d’État suit donc en ce sens les conclusions du rapporteur public Romain Victor : « *il n’y a pas de concurrence autre que théorique, de sorte que le non-assujettissement à la TVA ne saurait être la cause de distorsions de concurrence. Dans notre configuration, l’absence de concurrence ne tient pas à un monopole légal de l’autorité publique, mais à une sorte de monopole de fait* »²²⁴. Cette jurisprudence a été confirmée par la suite dans l’arrêt *Centre hospitalier de Vire* de 2023²²⁵.

²²² CE, 8^{ème} et 3^{ème} chambres, 28 mai 2021, n° 441739, *Cne de Sarlat-la-Canéda*, Publié au recueil Lebon, cons. 9

²²³ CE, 8^{ème} et 3^{ème} chambres, 28 mai 2021, n° 442378, *Cne de Castelnau-dary*, Publié au recueil Lebon, cons. 12

²²⁴ VICTOR R., Conclusions du rapporteur public sous l’arrêt CE, 8^{ème} et 3^{ème} ch., 28 mai 2021, n° 442378, *Cne de Castelnau-dary*, Publié au recueil Lebon

²²⁵ CE Avis, 9^{ème} et 10^{ème} ch. réunies, 7 avril 2023, n° 463241, *Centre hospitalier de Vire*

CONCLUSION DU CHAPITRE 2

Le présent chapitre a permis de mettre en lumière la prise en compte toujours effective des caractères exorbitants des personnes publiques. Il s'agit du point le plus particulier concernant la soumission des activités des personnes publiques à la TVA. Le droit fiscal n'ignore pas les spécificités des activités prises en charge par ces dernières et organise leur non-assujettissement lorsqu'elles répondent aux critères posés à l'article 13 de la directive TVA. Cependant, ces critères font l'objet d'une application complexe du fait d'une transposition approximative en droit interne par le législateur à l'article 256 B du Code général des impôts. Il revient alors au juge de l'impôt et au juge européen d'apporter l'interprétation à avoir de ces conditions.

Néanmoins, cela n'empêche pas la progression de la banalisation des personnes publiques. En effet, l'évolution de la jurisprudence européenne et interne conduit à ce que le non-assujettissement des personnes publiques à la TVA soit désormais perçu comme étant l'exception au principe d'assujettissement²²⁶. Cette évolution mène à un dédoublement de la définition des personnes publiques agissant en tant qu'autorités publiques et à une reconnaissance bien plus facile qu'avant des distorsions de concurrence. Le constat qui s'impose est celui d'une extension du champ d'application de la taxe sur la valeur ajoutée et d'une régression continue des pans d'activités non imposables.

²²⁶ V. en ce sens CJUE, 29 octobre 2015, aff. C-174/14, *Saudaçor – Sociedade Gestora de Recursos e Equipamentos da Saúde dos Açores SA*

PARTIE 2 : LA CONSÉQUENCE RECHERCHÉE DE L'ASSUJETTISSEMENT : LA RÉCUPÉRATION DE LA TVA

Lorsque les activités économiques des personnes publiques répondent aux conditions d'assujettissement à la TVA et se trouvent en dehors des hypothèses de non-assujettissement organisées par l'article 256 B du CGI et de l'article 13 de la directive TVA, elles peuvent bénéficier du mécanisme de droit commun de récupération, à savoir le droit à déduction de la TVA, à l'instar des assujettis ordinaires à la TVA (**Chapitre 1**). L'étude du bénéfice du droit à déduction intervient en premier lieu avant la question de l'éligibilité de la personne publique au mécanisme spécial de récupération de la TVA qu'est le fonds de compensation pour la TVA (**Chapitre 2**).

CHAPITRE 1 : Le mécanisme fiscal prioritaire : le droit à déduction de la TVA

Les personnes publiques assujetties à la TVA bénéficient du droit à déduction de la TVA selon les mêmes conditions que les personnes de droit privé sans qu'elles fassent l'objet d'un traitement particulier (**Section 1**). L'application du droit à déduction aux personnes publiques met en lumière l'avantage que ces dernières ont à être assujetties à la TVA. En effet, la privation du droit à déduction par le non-assujettissement des personnes publiques leur est plus que défavorable (**Section 2**).

SECTION 1 : Le mécanisme classique du droit à déduction de la TVA applicable aux personnes publiques

Participant à ce mouvement de banalisation des personnes publiques, elles sont soumises aux conditions d'octroi de droit commun du droit à déduction (**I**). Jusqu'en 2015, elles bénéficiaient de la possibilité de transférer leur droit à déduction à leur cocontractant (**II**). Il s'agissait du seul mécanisme dérogatoire du droit à déduction dont profitaient les personnes publiques.

I. Les conditions d'octroi du droit à déduction

Afin de pouvoir profiter du droit à déduction de la TVA, les personnes publiques doivent satisfaire des conditions de fond (**A**) et des conditions de forme (**B**).

A. Les conditions de fond du droit à déduction : l'existence d'un lien entre la dépense d'amont grevée de TVA et une opération d'aval ouvrant droit à déduction

Le droit à déduction consiste à ce que l'opérateur puisse récupérer la TVA qu'il l'a acquittée en amont s'il exige le paiement de la TVA à ses propres clients. La CJUE rappelle le principe depuis son arrêt *Schul* du 5 mai 1982 : « *à chaque transaction, la TVA n'est exigible que déduction faite du montant de la TVA qui a grevé directement le coût des divers éléments constitutifs du prix* »²²⁷. Ce droit permet d'assurer la neutralité du régime de la TVA. En effet, à chaque stade du circuit économique, le redevable calcule et facture une taxe correspondant au prix de vente qu'il pratique, mais, au moment de procéder au paiement, ce même redevable va imputer sur cet impôt le montant de la taxe (dite taxe « d'amont ») qui a grevé les éléments de son prix de revient. Il ne va donc verser que la différence entre la taxe facturée à son client et la taxe qu'il entend déduire²²⁸. L'imposition est donc neutre pour l'intermédiaire se trouvant dans la chaîne du droit à déduction puisque la TVA ne constituera pas une charge. Afin de pouvoir profiter de ce droit, la personne publique doit répondre aux conditions de droit commun.

Tout d'abord, il doit exister un lien entre la dépense d'amont grevée de TVA et une opération d'aval ouvrant droit à déduction. L'exigence d'un lien entre la dépense d'amont et l'opération d'aval est formulée par l'article 168 de la directive TVA : « *dans la mesure où les biens et les services sont utilisés pour les besoins de ses opérations taxées, l'assujetti a le droit, dans l'État membre dans lequel il effectue ces opérations, de déduire du montant de la taxe dont il est redevable [...] la TVA due ou acquittée dans cet État membre pour les biens qui lui sont ou lui seront livrés et pour les services qui lui sont ou lui seront fournis par un autre assujetti* ». Cette disposition est transposée en droit interne à l'article 271 du CGI selon lequel « *la taxe sur la valeur ajoutée qui a grevé les éléments du prix d'une opération imposable est déductible de la taxe sur la valeur ajoutée applicable à cette opération* ». La déduction a lieu « *dans la mesure où les biens et les services sont utilisés pour les besoins de leurs opérations imposables, et à la condition que ces opérations ouvrent droit à déduction* » aux termes du 1 du II de l'article 271 précité. Autrement dit, l'achat d'un bien ou d'un service doit être affecté à la réalisation d'une

²²⁷ CJCE, 5 mai 1982, aff. C-15/81, *Schul*, Rec. I. 1409

²²⁸ MARCHESSOU P., TRESCHER B., GROSCLAUDE J., *Droit fiscal général*, Dalloz, coll. Cours, 2023 p. 468

opération imposable à la TVA. Si l'opération ou les opérations d'aval auquel l'opération se rapporte sont assujetties à la TVA (ou assimilées à des opérations taxables comme les exportations et les livraisons intracommunautaires), alors l'opération en amont est déductible. En revanche, si l'opération n'est pas soumise à la TVA, alors la TVA sur les dépenses liées pour les besoins de ces opérations n'est pas déductible.

De surcroît, il est indispensable que le bien ouvre droit à déduction. Certains biens et services n'ouvrent pas droit à déduction en vertu du 2 du IV de l'article 206 de l'annexe II du CGI. Cela concerne les biens et services utilisés par un assujetti à plus de 90% pour des besoins étrangers à celui de son entreprise, de certaines dépenses d'hébergement (les dépenses relatives à la fourniture à titre gratuit d'un logement aux dirigeants ou aux personnels de l'entreprise, à l'exception du personnel affecté à la sécurité) ou encore de certains produits pétroliers. Par ailleurs, le fait que le redevable ne soit pas propriétaire des biens utilisés dans le cadre de son activité ne l'empêche pas de bénéficier du droit à déduction. Il s'agit alors du transfert du droit à déduction. Le 1 du I. de l'article 210 de l'annexe II du CGI ouvre en effet cette possibilité si les biens constituent des immobilisations et sont utilisés pour la réalisation d'opérations ouvrant droit à déduction.

Enfin, le décret du 16 avril 2007²²⁹ présente de façon mathématique les modalités de calcul du droit à déduction. Il convient d'appliquer le coefficient de déduction sur le montant de la TVA acquittée pour connaître le montant de la TVA déductible. Le coefficient de déduction résulte du produit des coefficients d'assujettissement, de taxation et d'admission²³⁰. Le coefficient d'assujettissement d'un bien ou d'un service utilisé exclusivement pour la réalisation d'opérations placées hors du champ d'application de la TVA est égal à zéro. Celui d'un bien ou d'un service utilisé exclusivement pour la réalisation d'opérations placées dans le champ d'application de la TVA est égal à un, que ces opérations soient taxées ou exonérées. Le coefficient de taxation est égal à un lorsque le bien ou le service est affecté exclusivement à la réalisation d'opérations ouvrant droit à déduction. Ce coefficient est égal à zéro lorsque les opérations auxquelles concourt le bien ou le service n'ouvrent pas droit à déduction. Le coefficient d'admission est égal à un lorsque le bien ou le service ne fait l'objet d'aucune mesure d'exclusion du droit à déduction. Il est égal à zéro lorsque le bien ou le service fait l'objet d'une mesure d'exclusion totale du droit à déduction²³¹.

²²⁹ Décret n° 2007-566 du 16 avril 2007 relatif aux modalités de déduction de la taxe sur la valeur ajoutée et modifiant l'annexe II au code général des impôts

²³⁰ GUTMANN D., *op. cit.*, p. 728

²³¹ LARCHER I. (dir.), *op. cit.*, p. 447-474

La CJUE apporte des précisions quant à l'octroi du droit à déduction pour les personnes publiques. Dans son arrêt du 25 juillet 2018 *Szef Krajowej Administracji Skarbowej c/ Gmina Ryjewo*²³², la question préjudiciale qui lui a été soumise était de savoir si un organisme de droit public pouvait bénéficier du droit à régularisation des déductions de la TVA acquittée sur un bien d'investissement immobilier dans une situation où, lors de l'acquisition de ce bien, d'une part, ce dernier pouvait par nature être utilisé tant pour des activités taxées que pour celles non taxées mais a été utilisé, dans un premier temps, pour des activités non taxées, et, d'autre part, cet organisme de droit public n'avait pas expressément déclaré avoir l'intention d'affecter ledit bien à une activité taxée mais n'avait pas non plus exclu qu'il soit utilisé à cette fin²³³. En l'espèce, l'administration fiscale polonaise avait refusé à une commune la régularisation de la TVA payée en amont pour un bien d'investissement immobilier affecté, dans un premier temps, à une activité hors du champ de la TVA et, dans un second temps, quatre ans plus tard, également affecté à une activité imposable. La CJUE accepte le droit à déduction à condition que la personne publique ait acquis le bien d'investissement en tant qu'assujetti, c'est-à-dire pour les besoins d'une activité économique, à tout le moins en ne se comportant pas comme une autorité publique lors de l'acquisition, c'est-à-dire sans recours à ses prérogatives de puissance publique. En revanche, si l'acquisition du bien est réalisée par une personne publique qui, au moment de l'acquisition, agit en tant qu'autorité publique au sens du point 1 de l'article 13 de la directive TVA et, par conséquent, en qualité de non-assujetti, elle ne dispose en principe d'aucun droit à régularisation des déductions en relation avec ce bien, même si, par la suite, celui-ci est affecté à une activité taxée.

Les personnes publiques tirent profit de l'application du droit commun. L'avantage notable est que la collectivité publique peut déduire toute la TVA qui lui est facturée sur ses dépenses d'investissement et sur ses dépenses de fonctionnement. Elle y trouve également un avantage de trésorerie. En souscrivant des déclarations mensuelles, elle récupère en avril la TVA subie en mars. Sur ces deux points, le FCTVA s'avère moins favorable²³⁴.

²³² CJUE, 2^{ème} ch., 25 juillet 2018, aff. C-140/17, *Szef Krajowej Administracji Skarbowej c/ Gmina Ryjewo*

²³³ CHAMARD-HEIM C., « Un an de fiscalité des contrats publics », *Contrats et marchés publics*, n°6, 2019, chron. 2

²³⁴ STANKIEWICZ L., « La dimension fiscale de la dépense locale d'investissement », *Gestion & Finances Publiques*, vol. 5, n° 5, 2017, pp. 46-51

La simple constatation que le bien ou le service de la personne publique ait été utilisé pour une opération imposable à la TVA et qu'il existe bien un lien d'affectation entre l'opération en amont et celle en aval ne suffit pas à obtenir le bénéfice du droit à déduction. Encore faut-il que la personne publique réponde aux conditions de forme.

B. Les conditions de forme du droit à déduction : la mention de la TVA sur une facture délivrée par le fournisseur de biens ou de services

Toutes les conditions de forme concernent la nécessité pour le contribuable de démontrer qu'il a payé la taxe en amont. En effet, seule la TVA qui a été facturée à l'opérateur économique peut être déduite. Il faut donc que ce dernier soit en mesure de produire la facture du fournisseur ou les documents qui justifient l'existence de la TVA. Aux termes du 2 du II de l'article 271 du CGI, « *la déduction peut être opérée : a) Pour les livraisons de biens et les prestations de services, si les redevables sont en possession des factures* ». Ainsi, il est nécessaire que les redevables soient en possession d'un document justifiant le versement de la TVA en amont. Il peut s'agir de factures qui devront notamment comporter le prix hors taxe (HT) et le prix toutes taxes comprises (TTC) du bien ou du service ou de déclarations d'importation sur lesquelles ils sont désignés comme destinataires réels comme le dispense le b) du 2 du II de l'article 271 du CGI.

Le Conseil d'État a eu plusieurs occasions d'apporter des précisions concernant des hypothèses où la taxe a été déduite alors qu'elle a été irrégulièrement facturée. Sa jurisprudence a évolué dans le sens d'une plus grande sévérité. Dès lors, indépendamment de la bonne foi du client, désormais, la TVA facturée à tort n'est pas déductible en vertu de son arrêt *Société Tobacco Exporters International* du 21 novembre 2011²³⁵. L'administration est donc en droit d'opposer un refus de droit à déduction en cas de méconnaissance d'une règle objective que l'acquéreur d'un bien ou d'un service doit connaître.

En outre, des conditions de forme particulières peuvent trouver à s'appliquer pour certaines opérations. Par exemple, en cas d'importation, l'entreprise française doit être en possession des documents douaniers sur lesquels doit figurer la TVA. C'est sur la base de ces documents que le droit à déduction peut être exercé. De plus, en cas d'acquisition intracommunautaire, il s'agit d'une situation d'autoliquidation. La facture est adressée par le vendeur étranger qui indique son numéro d'identification à la TVA et l'entreprise cliente utilise

²³⁵ CE, 9^{ème} et 10^{ème} sous-sections réunies, 21 novembre 2011, n°316485, *Société Tobacco Exporters International*

cette facture pour les besoins de l'autoliquidation en déclarant le montant de la TVA (en ajoutant le montant de la taxe)²³⁶.

Par ailleurs, en ce qui concerne la question du délai, il convient de déterminer préalablement le moment où le droit à déduction est censé prendre naissance car la date de la déduction est définie par rapport à ce moment-là. Le droit à déduction naît lorsque la taxe « d'amont » afférente à l'opération permettant la déduction devient exigible chez le redevable de la taxe, c'est-à-dire chez le fournisseur des biens ou services dans le cas général. La naissance du droit à déduction coïncide donc avec la date d'exigibilité de la taxe « d'amont » correspondante. Qu'il s'agisse de biens constituant des immobilisations, de biens autres que les immobilisations ou de services, la déduction de la taxe les ayant grevés est opérée par imputation sur la taxe due par le redevable au titre du mois pendant lequel le droit à déduction a pris naissance²³⁷.

La satisfaction des conditions du droit à déduction par les personnes publiques n'est guère différente de celle qui est demandée par les personnes privées. La suppression du mécanisme du transfert du droit à déduction au profit du cocontractant de la personne publique contribue à l'effacement des différences de traitement entre celles-ci et les personnes privées.

II. L'ancien mécanisme du transfert du droit à déduction au profit du cocontractant de la personne publique

Avant sa suppression en 2015, les personnes publiques pouvaient profiter du mécanisme dérogatoire du transfert du droit à déduction au bénéfice de son délégataire de service public. Il convient d'étudier l'ancien régime du transfert de droit à déduction qui représentait une exception favorable aux personnes publiques (**A**) ainsi que son régime transitoire depuis sa suppression (**B**).

²³⁶ VABRES R., *Droit fiscal*, Dalloz, coll. Hypercours, n°4, 2024, p. 582

²³⁷ VABRES R., *op. cit.*, p. 582

A. Le régime juridique de l'ancien mécanisme du transfert du droit à déduction de la personne publique

L'ancien mécanisme était prévu à l'article 210 de l'annexe II du CGI. Le transfert du droit à déduction consiste à permettre à une entreprise de déduire la TVA qui a grevé des biens constituant des immobilisations utilisées pour des opérations ouvrant droit à déduction alors même qu'elle n'est pas propriétaire dudit bien (CGI, annexe II, art. 210 I. 1²³⁸). Ce dispositif n'est pas propre aux collectivités publiques. Toutefois, aux termes de l'ancien 1° du 2 de l'article 210 de l'annexe II du CGI, « *la taxe déductible est celle afférente aux dépenses exposées pour les investissements publics que l'Etat, les collectivités territoriales ainsi que leurs groupements, ou leurs établissements publics confient à l'entreprise utilisatrice afin qu'elle assure, à ses frais et risques, la gestion du service public qu'ils lui ont déléguée* ». Autrement dit, l'État, les collectivités territoriales et leurs groupements et les établissements publics avaient la faculté de transférer la TVA supportée par un bien concerné à une entreprise qui s'est vu confier la gestion d'un service public. Le délégataire de service public pouvait donc déduire de lui-même la TVA. L'intérêt du mécanisme était de permettre de « contourner » les dispositions de l'article R. 1615-2 du CGCT qui prévoient que les dépenses concernant les immobilisations utilisées pour la réalisation d'opérations soumises à la TVA sont exclues du bénéfice du FCTVA²³⁹.

Le mécanisme du transfert du droit à déduction était soumis à des conditions de fond et de forme. D'une part, s'agissant des conditions de fond, la TVA concernée était celle qui est due ou supportée à raison de l'acquisition, de la construction du bien ou de la réalisation des travaux. « *La mise à disposition, l'entrée en jouissance du bien, le retrait ou l'interruption dans la jouissance du bien sont assimilés à un transfert de propriété* » (CGI, annexe II, art. 210 I. 3). D'autre part, concernant les conditions de forme, aux termes du 3 du I. de l'article 210 de l'annexe II du CGI²⁴⁰, la personne publique concernée devait délivrer une attestation du montant de la taxe qui a grevé le bien. Une copie était adressée au service des impôts. Pour autant, la doctrine administrative est allée plus loin en précisant que le délégataire de service public peut déduire la TVA en question s'agissant des investissements utilisés pour les besoins du service sur présentation des attestations de transfert du droit à déduction émises par son délégant dans

²³⁸ Dans sa version en vigueur depuis le 23 janvier 2014.

²³⁹ ALBERT J.-L., *op. cit.*, p. 107

²⁴⁰ La disposition n'a pas changé de formulation malgré le décret n°2014-44 du 20 janvier 2014 le modifiant.

le cadre du délai prévu à l'article 224 de l'annexe II du CGI²⁴¹. Il convient de mentionner qu'une condition a disparu à la suite de l'arrêt rendu par la CJCE du 6 octobre 2005 Commission c/ France²⁴². Elle a condamné le dispositif français issu des paragraphes 150 et 151 de l'instruction administrative 3 CA-94 du 8 septembre 1994. Ils prévoyaient une limitation de la déductibilité de la TVA grevant les biens d'équipement financés par des subventions non imposables. Ces règles permettaient d'illustrer le principe de « condition financière » ou de « condition de répercussion » du droit à déduction, selon lequel un assujetti ne pouvait déduire la taxe afférente à une dépense qu'à la condition que son coût fasse partie des éléments constitutifs du prix de ses opérations ouvrant droit à déduction²⁴³.

De plus, le transfert du droit à déduction s'inscrivait dans un champ d'application très précis. Il ne pouvait s'appliquer qu'aux délégations de service public. L'administration fiscale avait apporté des précisions sur certains modes de gestion. Ainsi, le mécanisme ne pouvait s'appliquer en cas de transfert à une régie²⁴⁴. En revanche, il pouvait trouver à s'appliquer en ce qui concerne le matériel ferroviaire que les régions mettaient à disposition de la SNCF pour l'exploitation du réseau ferroviaire régional²⁴⁵.

La récupération de la TVA par la collectivité publique est le but avant tout recherché car, comme le souligne le professeur Jean-Luc Albert, quel serait l'intérêt pour une collectivité de transférer son droit à déduction à son délégataire (sinon ce serait une charge)²⁴⁶? La doctrine administrative considérait que le transfert n'était possible que si figurait une clause de transfert du droit à déduction dans le contrat de délégation organisant le versement à la collectivité de la TVA déduite par le délégataire²⁴⁷.

Ce dispositif a pris fin par le décret du 24 décembre 2015 abrogeant l'article 210 de l'annexe II du CGI laissant place à un nouveau régime transitoire.

²⁴¹ BOI 3D-1-06 du 27 janvier 2006

²⁴² CJCE, 6 octobre 2005, aff. C-243/03, *Commission c/ France*

²⁴³ BOI 3D-1-06, *Ibid.*

²⁴⁴ Rép. Min. JOAN, 19 mai 2009, p. 4849

²⁴⁵ ALBERT J.-L., *op. cit.*, p. 108

²⁴⁶ ALBERT J.-L., *op. cit.*, p. 109

²⁴⁷ Rép. Min. JO Sénat, 3 jan. 2008, p. 35, Q. n°01964

B. Le régime transitoire de la suppression du transfert du droit à déduction

Le décret du 24 décembre 2015²⁴⁸ met un terme au mécanisme de transfert du droit à déduction au délégataire de service public en abrogeant l'article 210 de l'annexe II du CGI. Cette abrogation était nécessaire afin de se conformer au droit de l'Union européenne qui ne prévoit pas ce type de dispositif. Ce décret s'applique aux délégations de service public conclues à compter du 1^{er} janvier 2016. La fin du transfert du droit à déduction au délégataire a commencé à apparaître par une mise à jour de la base BOFiP-Impôts du 1^{er} août 2013, entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2014. Elle avait limité le transfert du droit à déduction des entités publiques aux exploitants auxquels les investissements ont été mis à disposition à titre gratuit ou contre une redevance trop faible pour établir un lien direct entre la rémunération et la mise à disposition²⁴⁹. Dans les autres hypothèses, la personne publique est tenue de déduire elle-même la TVA.

L'administration fiscale a apporté des précisions quant à l'entrée en vigueur du décret prévoyant l'abrogation du transfert du droit à déduction au délégataire de service public. Selon elle, l'article 2 du décret du 24 décembre 2015 prévoit une entrée en vigueur spécifique dans deux situations. Ledit article dispose que ces dispositions s'appliquent aux dépenses d'investissements publics mis à disposition de délégataires de service public en application de contrats de délégation conclus à partir du 1^{er} janvier 2016 et aux dépenses d'édification ou d'acquisition d'immeubles par des sociétés civiles d'attribution pour lesquels un état descriptif de division a été établi à compter de cette date²⁵⁰. L'administration fiscale rappelle que « *par conséquent, cette procédure du transfert de droit à déduction a été supprimée pour toutes les situations en cours à l'exception de celles des délégations de service public conclues avant le 1^{er} janvier 2016 ainsi que pour les immeubles édifiés ou acquis par des sociétés civiles d'attribution pour lesquels un état descriptif de division a été établi avant cette date* »²⁵¹. Dans la version actuellement en vigueur de l'article 210 de l'annexe II du CGI, il est énoncé que « *2. La taxe déductible est celle afférente : I° Aux dépenses exposées pour les investissements publics que l'Etat, les collectivités territoriales ainsi que leurs groupements, ou leurs établissements publics n'utilisent pas pour la réalisation d'opérations ouvrant droit à déduction*

²⁴⁸ Décret n° 2015-1763, 24 décembre 2015 : JO 27 décembre 2015, p. 24145

²⁴⁹ BOI-TVA-DED-40-30 n°120 du 1^{er} août 2013

²⁵⁰ 06/03/2017 : TVA - Suppression de la procédure du transfert du droit à déduction - Précision concernant l'entrée en vigueur liée au décret n° 2015-1763 du 24 décembre 2015 - (Entreprises - Publication urgente)

²⁵¹ *Ibid.*

et qu'ils confient à l'entreprise utilisatrice afin qu'elle assure, à ses frais et risques, la gestion du service public qu'ils lui ont déléguée ». Dorénavant, les personnes publiques ne peuvent déduire que par elles-mêmes, lorsque cela est possible, la TVA grevant les investissements qu'elles auront réalisé dans le cadre des délégations de service public, sans possibilité de transférer ce droit à leur délégataire²⁵².

Le régime du droit à déduction de la TVA pour les personnes publiques ne se différentie pas de celui applicable aux personnes privées puisqu'elles doivent répondre aux conditions de droit commun pour pouvoir en profiter. L'octroi du droit à déduction de la TVA apparaît même plus avantageux que le système exceptionnel du fonds de compensation pour la TVA. En effet, par sa célérité de la déduction et le fait qu'il puisse concerner également les dépenses de fonctionnement, le droit à déduction permet de réduire les dépenses des collectivités publiques. De ce fait, l'absence d'octroi du droit à déduction leur est plus que préjudiciable.

SECTION 2 : La non-application défavorable du droit à déduction pour les personnes publiques

L'absence du bénéfice du droit à déduction pour les personnes publiques peut s'expliquer par le refus de reconnaître leur assujettissement à la TVA (**I**). Cette absence entraîne des conséquences sur les tiers des personnes publiques (**II**).

I. La privation du droit à déduction par le non-assujettissement des personnes publiques

La privation du droit à déduction peut résulter du refus de reconnaître des distorsions de concurrence au détriment des organismes de droit public (**A**). L'absence de droit à déduction ne signifie pas que la TVA acquittée en amont par ces derniers sera récupérée par le fonds de compensation pour la TVA puisque la dépense peut ne pas entrer dans son champ d'application (**B**).

²⁵² CHAMARD-HEIM C., « Un an de fiscalité des contrats publics », *Contrats et marchés publics*, n°5, 2016, chron. 4

A. Le non-assujettissement à la TVA désavantageux par l'absence de reconnaissance de la distorsion de concurrence au détriment des organismes de droit public

Comme il a été vu précédemment, les organismes de droit public doivent être considérés comme assujettis à la TVA lorsqu'ils exercent l'activité économique en tant qu'autorité publique et que leur non-assujettissement est de nature à entraîner des distorsions de concurrence d'une certaine importante au détriment des personnes privées²⁵³. L'appréciation de ces distorsions de concurrence d'une certaine importance se fait au regard de l'activité en cause par une analyse de la concurrence actuelle et potentielle²⁵⁴ et, également, au regard des circonstances économiques²⁵⁵ (*v. supra*). Ces critères s'apprécient toujours selon la possibilité qu'a un opérateur privé à pouvoir entrer effectivement sur le marché en cause. La distorsion de concurrence est analysée du point de vue de l'opérateur privé pour qui, le non-assujettissement des organismes de droit public représenterait une atteinte à la concurrence puisqu'ils ne supporterait pas la même charge fiscale que les opérateurs privés. Or, la distorsion de concurrence pourrait également être appréciée du point de vue de l'organisme de droit public pour qui le non-assujettissement à la TVA pourrait constituer un désavantage par rapport aux opérateurs privés. En effet, les distorsions de concurrence en raison du non-assujettissement des organismes de droit public peuvent se faire aux dépens de ces derniers.

Néanmoins, le Conseil d'État a tenu à rappeler le principe dans ses arrêts du 28 mai 2021 *Commune de Castelnau-dary et Commune de Sarlat-la-Canéda*²⁵⁶ selon lequel seules les distorsions de concurrence au détriment des opérateurs privés doivent être prises en compte. La circonstance que le non-assujettissement de l'activité à la TVA constitue un désavantage pour les organismes de droit public eux-mêmes est en revanche sans incidence. Selon les conclusions du rapporteur public Romain Victor, les dispositions de l'article 13 de la directive TVA visent à protéger en principe les entreprises du secteur privé. L'arrêt du 4 juin 2009²⁵⁷ dans lequel la CJUE avait considéré que l'article 13 de la directive vise également les distorsions de concurrence au détriment des organismes publics constitue un arrêt d'espèce lié à une

²⁵³ CJUE, 29 octobre 2015, aff. C-174/14, *Saudaçor – Sociedade Gestora de Recursos e Equipamentos da Saúde dos Açores SA*

²⁵⁴ V. CJCE, Gd. Ch., 16 septembre 2008, aff. C-288/07, *The commissioners of Her Majesty's Revenue & Customs/Isle of Wight Council, Mid-Suffolk District Council, South Tyneside Metropolitan Borough Council, West Berkshire District Council*

²⁵⁵ V. CJUE, 19 janvier 2017, aff. C-344/15, *National Roads Authority*

²⁵⁶ CE, 8^{ème} et 3^{ème} chambres, 28 mai 2021, n°442378 et 441739, *Cne de Castelnau-dary et Cne de Sarlat-la-Canéda*, Publié au recueil Lebon

²⁵⁷ CJUE, 4 juin 2009, aff. 102/08, *Finanzamt : RJF 8-9/09 n°806*

configuration bien spécifique. Il était question d'un organisme public inséré dans une chaîne de facturation comprenant des assujettis du secteur privé.

Ne pas reconnaître la distorsion de concurrence au détriment des personnes publiques et, par ricochet, ne pas reconnaître leur assujettissement à la TVA constitue une situation plus que préjudiciable au profit des personnes publiques. En effet, reconnaître la distorsion de concurrence dont sont victimes les personnes publiques aurait pu conduire à leur assujettissement à la TVA et donc la possibilité pour celles-ci de profiter du droit à déduction à l'instar des personnes privées. Dès lors, le refus de reconnaître leur assujettissement à la TVA conduit à leur faire supporter une charge financière plus lourde que si elles avaient pu bénéficier du droit à déduction. La TVA supportée en amont par les personnes publiques ne peut être déduite par la TVA qu'elles auraient pu acquitter en aval et ainsi récupérer la différence entre les deux.

La privation du droit à déduction à la TVA des personnes publiques par leur non-assujettissement ne signifie pas qu'elles pourront récupérer la TVA acquittée en amont par le fonds de compensation pour la TVA.

B. L'absence de compensation par l'octroi du FCTVA

Le non-assujettissement des personnes publiques peut être pénalisant à plusieurs égards. D'une part, elles perdent le bénéfice du droit à déduction tel qu'il a été étudié précédemment. D'autre part, l'octroi du fonds de compensation pour la TVA est loin d'être systématique. Par exemple, les établissements publics industriels et commerciaux (ci-après EPIC) locaux peuvent prétendre au FCTVA. Cependant, certains en sont expressément exclus à l'image des offices de tourisme. Les EPIC nationaux ne peuvent en aucune façon récupérer la TVA versée en amont par la voie du FCTVA²⁵⁸. De surcroît, il convient de rappeler que le fonds de compensation pour la TVA avait pour objectif premier d'effacer les effets négatifs de l'exclusion du droit à déduction de la TVA pour les entités locales situées hors du champ d'application de la TVA. Afin de ne pas freiner les investissements publics locaux, les articles L. 1615-1 et suivants du CGCT prévoient un mécanisme de remboursement aux personnes publiques de la TVA acquittée dans le cadre de leurs dépenses réelles d'investissement. Se trouve ici la limite principale du FCTVA. En effet, il ne peut concerner que les dépenses d'investissement. Se

²⁵⁸ CHAMARD-HEIM C., « Les EPIC face au droit fiscal », *JCP A*, 2009, n°31-35, 2200

trouvent alors exclues les dépenses de fonctionnement. Ainsi, lorsque les collectivités locales sont non-assujetties à la TVA, la taxe subie en amont pour la réalisation de ces dépenses de fonctionnement ne peut être récupérée ni par la voie du droit à déduction ni par la voie du FCTVA. Il s'agit là d'une véritable charge financière qui pèse sur les collectivités. Dans les faits en l'espèce des arrêts *Communes de Castelnau-dary et Sarlat-la-Canéda* du 28 mai 2021 susmentionnés, les communes concernées demandaient la récupération d'un crédit de TVA car elles s'estimaient redevable de la taxe. Le Conseil d'État a jugé dans les deux affaires que les communes n'étaient pas assujetties à la TVA à raison de leurs activités d'exploitation d'une piscine et de fourniture de repas à une cantine scolaire. Dès lors, elles ne peuvent récupérer la TVA versée en amont uniquement par le biais du FCTVA sous réserve de remplir les conditions d'éligibilité (v. *infra*).

Les effets désavantageux de la non-application du droit à déduction ne pèsent pas uniquement sur les personnes publiques concernées mais également les tiers à ces dernières.

II. Les conséquences de l'absence de droit à déduction au profit des personnes publiques

Les conséquences de l'absence du droit à déduction sur les tiers des personnes publiques se font ressentir sur deux plans : ils assument la charge fiscale finale (**A**) et voient la chaîne du droit à déduction être rompue en leur défaveur (**B**).

A. Le transfert préjudiciable de la charge fiscale aux contribuables

L'enjeu de la délimitation du non-assujettissement des personnes publiques et par la même, de leur droit à déduction, tient à l'identité du consommateur final qui supportera en définitive la charge de la taxe. En effet, lorsque la TVA n'est pas déductible, que ce soit par la voie du droit à déduction ou par le fonds de compensation pour la TVA, c'est le contribuable local qui, *in fine*, en supporte le poids. En d'autres termes, lorsque les opérations sont hors du champ de la taxe, ce consommateur final est la collectivité tout entière, et donc la communauté des contribuables, la taxe se trouvant ainsi socialisée. Le montant de la taxe qui a été réglé en amont et qui est non-deductible se répercute sur le coût des services eux-mêmes proposés par les personnes publiques. *A contrario*, lorsque ces mêmes opérations se trouvent dans le champ de la taxe et que la personne publique met en œuvre son droit à déduction, ce consommateur

final devient individuellement chaque usager²⁵⁹. La personne publique facture le prix du service qui est grevé de la TVA à laquelle elle est imposée. Ainsi, l'usager du service supporte effectivement le poids de la TVA puisqu'il devient le consommateur final.

Pour reprendre les propos de Guillaume de La Taille, maître des requêtes au Conseil d'État, si l'on tient pour acquis que les activités en cause dans les arrêts *Communes de Castelnau-dary et Sarlat-la-Canéda* (v. *supra*) sont bel et bien des activités économiques, et s'agissant des services publics qui, comme l'accès à des équipements sportifs ou, à plus forte raison, la restauration scolaire, présentent un caractère éminemment social, voire relèvent d'une exigence citoyenne, il est conforme à l'intérêt général que l'état du droit n'organise pas un tel transfert de charge des contribuables vers l'usager²⁶⁰. Ainsi, dans l'hypothèse où l'activité de la personne publique se trouve en dehors du champ d'application de la TVA, il est préférable que le poids de la taxe non déduite se répercute sur le contribuable en général plutôt que sur l'usager du service public.

Le non-assujettissement des personnes publiques à la TVA a pour autre conséquence de rompre la chaîne du droit à déduction dont pouvaient bénéficier les tiers de ces dernières.

B. La rupture abrupte de la chaîne du droit à déduction

L'imposition des personnes publiques à la TVA permet de ne pas rompre la chaîne des droits à déduction sur laquelle repose le fonctionnement de la TVA. Il convient de rappeler que le droit à déduction constitue l'essence du système mis en place par cet impôt. C'est ce qui le distingue des taxes en cascade et lui permet d'atteindre son objectif de neutralité économique. Selon le considérant de principe de la Cour de justice, « *le régime des déductions vise à soulager entièrement l'entrepreneur du poids de la TVA [...]. Le système de la TVA garantit, par conséquent, la parfaite neutralité quant à la charge fiscale de toutes les activités économiques, quels que soient les buts ou les résultats de celles-ci, à condition que lesdites activités soient, en principe, elles-mêmes soumises à la TVA* »²⁶¹. Néanmoins, le non-assujettissement à la TVA des personnes publiques a pour conséquence la rupture de la chaîne du droit à déduction. En effet, en l'absence de facturation de la TVA de la part de la personne publique, ses « clients »

²⁵⁹ DE LA TAILLE G., « TVA, frites et maillots : exemption des communes pour leurs piscines et leurs cantines scolaires », *op. cit.*

²⁶⁰ DE LA TAILLE G., *Ibid.*

²⁶¹ CJCE, 26 avril 2005, aff. C-376/02, *Stichting "Goed Wonen" c/ Staatssecretaris van Financiën*

ne peuvent de leur côté déduire de la TVA imposée sur leurs activités celle qui aurait été payée en amont. Dès lors, cela entraîne une charge fiscale plus lourde pour ces opérateurs économiques. Les désavantages causés par le non-assujettissement à la TVA des personnes publiques ne pèsent alors pas uniquement sur ces dernières mais également sur les opérateurs privés avec lesquelles elles interagissent.

C'est dans ce contexte-là qu'a été reconnu une fois seulement les distorsions de concurrence au détriment des personnes publiques par la Cour de justice de l'Union européenne. Elle avait considéré que l'organisme de droit public était inséré dans une chaîne de facturation. Par conséquent, son non-assujettissement pourrait « *causer des répercussions dans la chaîne de livraisons de biens et de prestations de services au détriment d'assujettis opérant dans le secteur privé* »²⁶². Dès lors, elle conclut que « *l'article 4, paragraphe 5, deuxième alinéa, de la sixième directive vise également les distorsions de concurrence au détriment des organismes de droit public* »²⁶³. En l'absence d'une systématisation de cette jurisprudence, la rupture de la chaîne de droit à déduction reste toujours possible en cas de non-assujettissement de la personne publique à la TVA. Ainsi, cette situation est autant préjudiciable à celle-ci qu'aux opérateurs du secteur privé et fausse la neutralité de la taxe.

²⁶² CJCE, 4 juin 2009, aff. C-102/08, *Finanzamt*

²⁶³ CJCE, 4 juin 2009, aff. C-102/08, *Ibid.*

CONCLUSION DU CHAPITRE 1

La banalisation des personnes publiques devant la TVA s'illustre le plus clairement en matière de droit à déduction. En effet, celles-ci se voient être soumises aux mêmes conditions de forme et de fond que les opérateurs privés afin de pouvoir bénéficier de ce droit. Il n'existe pas de traitement distinct en raison de sa nature comme cela a pu être vu en matière d'assujettissement à la TVA. Ce mouvement d'alignement avec les personnes privées s'illustre par la suppression du transfert du droit à déduction au déléataire de service public qui met fin à une exorbitance dont pouvait bénéficier les personnes publiques. Par ailleurs, un traitement distinct des personnes publiques en matière de TVA leur est préjudiciable puisqu'elles perdent les avantages du droit commun, dont le droit à déduction, sans forcément que cela soit compensé par d'autres mécanismes. La privation du droit à déduction affecte tout autant les tiers des personnes publiques qui se retrouvent à supporter la charge fiscale finale et subissent la rupture de la chaîne du droit à déduction.

CHAPITRE 2 : Le mécanisme budgétaire subsidiaire : le fonds de compensation pour la TVA

La question de l'octroi du fonds de compensation pour la taxe sur la valeur ajoutée intervient dans un second temps après que le droit à déduction de la TVA ait été refusé. Créé par l'article 66 de la loi de finances pour 1978²⁶⁴, succédant au fonds d'équipement des collectivités locales, le FCTVA est un dispositif auxiliaire de récupération de la TVA payée par les personnes publiques. Il intervient lorsque le mécanisme de droit commun qu'est le droit à déduction ne peut s'appliquer. Les ressources du fonds comprennent les dotations budgétaires ouvertes chaque année dans la loi de finances et destinées à permettre progressivement le remboursement intégral de la TVA réglée par les collectivités territoriales et leurs groupements sur leurs dépenses réelles d'investissement.

Le FCTVA a fait l'objet ces dernières années d'une réforme par le législateur visant à moderniser son attribution au regard des critiques qui ont pu lui être faites par le passé (**Section 1**). Néanmoins, il convient de relativiser la portée de cette réforme. Elle reste insatisfaisante, malgré les progrès institués, puisque les limites au fonds sont toujours persistantes (**Section 2**).

SECTION 1 : L'attribution modernisée du FCTVA

La loi de finances pour 2021²⁶⁵ a quelque peu modifié les conditions d'éligibilité des collectivités au FCTVA (**I**). Le plus gros changement attendu de la réforme réside à l'article 251 de ladite loi qui prévoit l'automatisation de l'attribution du fonds (**II**).

I. L'adaptation des conditions d'éligibilité du FCTVA

La réforme de 2020 a conservé le critère principal d'attribution qu'est la réalisation de dépenses d'investissement (**A**). Elle a cependant élargi le champ des personnes publiques concernées (**B**).

²⁶⁴ Loi n°77-1467 du 30 décembre 1997 de finances pour 1978

²⁶⁵ Loi n°2020-1721 du 29 décembre 2020 de finances pour 2021

A. La réalisation de dépenses d'investissement : le critère d'éligibilité traditionnel

Il convient tout d'abord de rappeler le cadre général. Le FCTVA est un prélèvement sur les recettes de l'État qui constitue la principale aide de l'État aux collectivités territoriales en matière d'investissement. C'est une dotation versée aux collectivités territoriales et à leurs groupements destinée à assurer une compensation, à un taux forfaitaire de 16,404%²⁶⁶, de la charge de TVA qu'ils supportent sur leurs dépenses réelles d'investissement et qu'ils ne peuvent pas récupérer par voie fiscale, puisqu'ils ne sont pas considérés comme assujettis pour les activités ou opérations qu'ils accomplissent en tant qu'autorités publiques²⁶⁷. La condition de la réalisation des dépenses d'investissement est posée à l'article L. 1615-1 du CGCT. Les dépenses d'investissement se définissent comme celles « *qui ont pour résultat l'entrée d'un nouvel élément dans le patrimoine ou qui, concernant des éléments existants, ont pour effet d'augmenter la durée de leur utilisation ; [...] elles doivent être réalisées par ou pour le compte de la collectivité publique et sont destinées à être intégrées à titre définitif dans le patrimoine de ladite collectivité, elles doivent enfin avoir supporté la TVA, mais ne sauraient avoir été exposées pour des activités qui seraient elles-mêmes imposables à ladite taxe* »²⁶⁸.

L'assiette des dépenses éligibles est établie au vu du compte administratif de la section d'investissement de la pénultième année²⁶⁹. Cela constitue un inconvénient de trésorerie puisqu'il existe donc un décalage de deux ans entre la réalisation de la dépense éligible et l'attribution du FCTVA. Pour remédier à cette situation, la loi de finances rectificative pour 2009 et la loi de finances pour 2010 ont, dans le cadre du plan de relance pour l'économie, prévu que certaines collectivités pourraient bénéficier, à titre permanent, d'attributions calculées sur leurs dépenses de l'année précédente. Les bénéficiaires du fonds sont ceux qui ont respecté leur engagement conventionnel à réaliser des dépenses réelles d'équipement supérieures à la moyenne de celles constatées dans leurs comptes sur quatre années et qui ont été pérennisées dans le mécanisme de versement anticipé du FCTVA²⁷⁰. Pour les communautés de communes, les communautés d'agglomérations et les communes nouvelles²⁷¹, l'assiette des dépenses éligibles est constituée des dépenses réalisées l'année même, établie au vu des états

²⁶⁶ CGCT, art. L. 1615-6

²⁶⁷ CHESNEAU L., « La fiscalité du patrimoine local », *Gestion & Finances Publiques*, vol. 6, no. 6, 2018, pp. 56-60

²⁶⁸ CAA Paris, 2 juillet 2002, n°97PA00757, *Ministre de l'Intérieur c/ Cne d'Alforville*

²⁶⁹ CGCT, art. R. 1615-1

²⁷⁰ CHESNEAU L., « La fiscalité du patrimoine local », *op. cit.*

²⁷¹ CGCT, art. L. 1615-6 II al. 2

de mandatements. Il en va de même pour les établissements publics territoriaux²⁷², les métropoles et les communautés urbaines qui se substituent à des communautés d'agglomération²⁷³. Ce régime dérogatoire a été mis en place pour favoriser le développement de l'intercommunalité.

La dépense effectuée par la collectivité doit se traduire par l'acquisition d'une immobilisation, intégrant le patrimoine de ladite collectivité et destinée à son usage propre, ou avoir comme effet d'augmenter la durée de l'utilisation des équipements existants. Les dépenses doivent être réalisées à titre définitif dans le patrimoine du bénéficiaire du fonds²⁷⁴. Cette condition patrimoniale a toujours suscité la critique des élus locaux dans la mesure où elle conduit à des distinctions parfois subtiles à l'origine de nombreux contentieux²⁷⁵. Par principe, l'attribution du FCTVA est exclue lorsque les dépenses d'investissement sont exposées, d'une part, sur les biens qui n'appartiennent pas à la collectivité bénéficiaire et, d'autre part, sur les biens cédés à des tiers qui ne peuvent bénéficier du fonds ou mises à disposition d'un tiers, qu'il soit ou non bénéficiaire du fonds. Au vu des difficultés pratiques, au fil des années, le mécanisme s'est enrichi de nombreuses dérogations qui n'en améliore pas la lisibilité. De plus, la dépense doit avoir été grevée de TVA et ne pas avoir été réalisée pour les besoins d'une activité soumise, même partiellement, à la TVA. Les dépenses exposées par les bénéficiaires du FCTVA éligibles aux versements de ce fonds sont détaillées aux articles L. 1615-7 et suivants du CGCT et celles exclues du bénéfice du fonds sont énumérées à l'article R. 1615-2 du CGCT. De plus, la dépense doit avoir été réalisée par un bénéficiaire du fonds dont la liste est limitativement énumérée à l'article L. 1615-2 du CGCT (v. *infra*). La dépense ne doit pas être relative à un bien cédé.

Dans le cadre de l'automatisation de la gestion du FCTVA, ces principes demeurent en vigueur conformément aux articles L. 1615-1 et suivants du CGCT. Les dépenses éligibles correspondent à des dépenses sur des biens qui appartiennent, sauf exception prévue par la loi, aux bénéficiaires du FCTVA. Seules les dépenses sans TVA déductible sont prises en compte. Si certaines dépenses ne sont pas grevées de TVA (activité non assujettie), elles font l'objet d'un état déclaratif afin de les déduire de l'assiette des dépenses éligibles.

²⁷² CGCT, art. L. 1615-6 II al. 3

²⁷³ CGCT, art. L. 1615-6 II al. 10

²⁷⁴ CAA Lyon, 7 juin 2007, n° 02LY00355, *Cne d'Eybens*

²⁷⁵ V. en ce sens CE, 10 décembre 2014, n° 365577 ; CAA Bordeaux, 26 juin 2015, n° 14BX03565

Un fait curieux mérite d'être relevé. La législation relative au FCTVA n'est pas la législation fiscale au sens de l'indépendance des législations comme l'indique la rapporteure publique, Cathy Schmerber, dans ses conclusions sous l'arrêt *Ministre de l'Intérieur c/ Commune de Pontgibaud* : « *les dépenses d'investissement [...] peuvent donner lieu à l'attribution du FCTVA même si la commune a bénéficié à tort du mécanisme de la livraison à soi-même du 7° de l'article 257 du CGI* »²⁷⁶. En outre, cette législation est aussi distincte de celle régissant la commande publique et le FCTVA peut jouer en faveur d'une collectivité même si le marché passé est entaché d'illégalités²⁷⁷.

Malgré la complexité du FCTVA, le mécanisme s'avère très favorable aux collectivités locales. Il s'apparente de fait à un remboursement quasi-intégral de la TVA, d'autant plus que le pourcentage de réfaction communautaire a été fortement réduit, à compter de 2015, de 0,905 à 0,262 point. De plus, le taux forfaitaire du FCTVA est appliqué quel que soit le taux de TVA effectivement supporté, ce qui s'avère particulièrement favorable aux collectivités d'outre-mer ou de Corse où le taux normal de TVA est plus faible qu'en France métropolitaine²⁷⁸.

En plus de remplir la condition matérielle des dépenses d'investissement, encore faut-il que les collectivités soient éligibles au fonds.

B. Les personnes éligibles du fonds : l'extension prudente du champ concerné

La liste des bénéficiaires du fonds est posée à l'article L. 1615-2 du CGCT. Ce sont « *les régions, les départements, les communes, la métropole de Lyon, leurs groupements, leurs régies, les services départementaux et territoriaux d'incendie et de secours, les centres communaux d'action sociale, les caisses des écoles, le Centre national de la fonction publique territoriale et les centres de gestion des personnels de la fonction publique territoriale* ». Les établissements publics de coopération intercommunale (ci-après ECPI) et les syndicats mixtes exclusivement composés de membres éligibles au FCTVA bénéficient des attributions du fonds en lieu et place des collectivités propriétaires. Ils perçoivent des dotations au titre des dépenses d'investissement effectuées dans le cadre des compétences qui leur sont transférées²⁷⁹. Il en va

²⁷⁶ SCHMERBER C., Conclusions de la rapporteur publique sous l'arrêt CAA Lyon, 14 déc. 2010, n°09LY00901, *Ministre de l'Intérieur c/ Cne de Pontgibaud*

²⁷⁷ CAA Paris, 2 juillet 2002, n°97PA00757, *Ministre de l'Intérieur c/ Cne d'Alfortville*

²⁷⁸ STANKIEWICZ L., « La dimension fiscale de la dépense locale d'investissement », *op. cit.*

²⁷⁹ CGCT, art. L. 1615-2 al 1

de même des services départementaux d'incendie et de secours qui, en lieu et place des communes, des établissements publics intercommunaux ou des départements propriétaires, bénéficient également du FCTVA²⁸⁰. Dans l'arrêt du 15 décembre 2016 de la cour administrative d'appel de Nancy, celle-ci apporte des précisions quant aux bénéficiaires du fonds. Elle refuse le versement du FCTVA à un syndicat intercommunal qui a été dissout, même si les travaux ont eu lieu avant la dissolution, le droit d'attribution au FCTVA étant né postérieurement²⁸¹. De même, la cour administrative d'appel de Nantes considère qu'une commission syndicale chargée de l'administration de biens indivis ne constituait pas un groupement de communes au sens de l'article L. 1615-2 du CGCT et ne pouvait donc pas prétendre au FCTVA²⁸².

Le fonds de compensation pour la TVA pose certaines difficultés d'application pour les EPCI notamment lorsqu'ils sont amenés à intervenir pour le compte de leurs communes membres, à travers des opérations de mandat. Ainsi, il convient de distinguer les dépenses engagées par les EPCI dans le cadre de leurs compétences et les dépenses engagées par voie de mandat, pour lesquelles les communes propriétaires continuent de percevoir le FCTVA. La détention d'un mandat est une condition indispensable. Si la personne agissante ne dispose pas d'un tel mandat, les dépenses supportées par la collectivité ou l'établissement public local ne seront pas éligibles au FCTVA²⁸³.

Par ailleurs, l'article L. 1615-4 du CGCT énonce les règles applicables aux situations dans lesquelles une collectivité territoriale qui, ayant opté pour l'assujettissement à la TVA dans le cadre de l'exercice d'une activité de service public, transfère cette compétence à un EPCI ou à un syndicat mixte, lequel ne soumet pas l'activité à la TVA. Dans cette hypothèse, la commune qui a transféré sa compétence à un EPCI peut bénéficier du FCTVA pour un montant égal au versement de TVA qu'elle a été tenue d'effectuer au Trésor. En outre, les régies ne bénéficient pas du FCTVA, pour leurs activités non-assujetties à la TVA, dans la mesure où elles possèdent la personnalité morale. En conséquence, les régies qui, bien que disposant de l'autonomie financière, n'ont pas la personnalité morale ne sont pas admises au FCTVA. Pour autant, les collectivités territoriales dont relèvent ces budgets annexes perçoivent les attributions du fonds

²⁸⁰ CGCT, art. L. 1615-2 al. 2

²⁸¹ CAA Nancy, 15 décembre 2016, n°16NC00292, *Cne d'Ars-sur-Moselle*

²⁸² CAA Nantes, 17 juillet 2020, n°19NT03691, *Commission syndicale Grande Brière Mottière*

²⁸³ CAA Lyon 20 juin 2006, n°00LY02160, *SIVOM des Sept Laux*

pour leurs opérations non-assujetties à la TVA et peuvent reverser les compensations aux budgets annexes.

De plus, le bénéficiaire du fonds doit être compétent pour agir dans le domaine concerné. En effet, pour être éligible au FCTVA, une dépense directe d'investissement doit normalement correspondre à des opérations entrant dans la compétence de la collectivité territoriale ou de l'établissement public concernés²⁸⁴. Par conséquent, devraient être exclus du bénéfice du FCTVA les dépenses concernant les bâtiments abritant les services de l'État qui ne relèvent pas de la compétence des collectivités territoriales mais de l'État²⁸⁵. L'éligibilité des dépenses d'investissement en dehors du champ de compétences des collectivités et de leurs groupements est parfois prévue par le législateur comme aux alinéas 8 à 11 de l'article L. 1615-2 du CGCT.

Enfin, la loi de finances pour 2021 marque une profonde modification de l'éligibilité des opérations effectuées pour le compte de tiers actant le passage d'une éligibilité partielle à une éligibilité totale. En effet, jusqu'au 31 décembre 2020, avant l'abrogation de l'article L. 1615-7 du CGCT, les immobilisations cédées ou confiées à des tiers ne figuraient pas au nombre des bénéficiaires du fonds et donc ne pouvaient donner lieu à l'attribution du fonds, sauf si le bien confié trouvait place dans la gestion d'un service public, relevait d'une mission d'intérêt général ou était confié « *à titre gratuit à l'État* »²⁸⁶. La loi de finances pour 2021 a créé un nouvel article L. 1615-13 du CGCT qui énonce que les dispositions de l'article L. 1615-7 nouvellement abrogé « *s'appliquent uniquement aux dépenses réalisées jusqu'à l'exercice budgétaire 2020* ». Depuis le 1^{er} janvier 2021, dans le cadre de l'automatisation du FCTVA, les dépenses réalisées sur des biens confiés à un tiers non bénéficiaire du FCTVA sont éligibles lorsque le tiers exerce une activité qui n'ouvre pas droit à déduction de TVA et que les dépenses sont régulièrement enregistrées sur des comptes faisant partie de l'assiette d'éligibilité au FCTVA dont la liste est fixée par l'arrêté modifié du 30 décembre 2020. L'exception est devenue le principe depuis l'abrogation de l'article L. 1615-7 du CGCT par la loi n°2018-1317 du 28 décembre 2018. Dès lors, la condition selon laquelle pour être éligible au FCTVA une dépense directe d'investissement doit normalement correspondre à des opérations entrant dans la

²⁸⁴ CGCT, art. L. 1615-2 al. 2

²⁸⁵ LEVOYER L., « Fasc. 2850 : Fonds de compensation de la TVA », *op. cit.*

²⁸⁶ CGCT, art. L. 1615-7 abrogé par l'article 258 de la loi n°2018-1317 du 28 décembre 2018

compétence de la collectivité territoriale ou de l'établissement public concernés doit être relativisée²⁸⁷.

Si les conditions d'éligibilité du FCTVA ont fait l'objet de légers changements par la loi de finances de 2021, la gestion du fonds a été touchée par un énorme bouleversement consistant en son passage à l'automatisation.

II. L'automatisation moderne de la gestion du FCTVA

L'automatisation de la gestion du FCTVA est prévue à l'article 251 de la loi de finances pour 2021 qui modifie les articles du CGCT relatifs au fonds. Cette automatisation était voulue pour répondre à un objectif d'efficacité de la gestion du FCTVA (**A**). Cependant, elle a eu pour conséquence d'entraîner des inconvénients pratiques (**B**).

A. L'automatisation attendue de la gestion du FCTVA

L'automatisation de la gestion du FCTVA était préconisée par la Cour des comptes dans son référendum de 2015 : « *en conséquence, à l'issue de son contrôle, la Cour formule les recommandations suivantes : [...] rationaliser la gestion du FCTVA en : - créant un système d'information national de pilotage de la gestion du FCTVA* »²⁸⁸. La réforme relative à l'automatisation du FCTVA a consisté à remplacer une procédure manuelle, dans le cadre de laquelle les collectivités devaient déclarer leurs dépenses d'investissement pour bénéficier d'une attribution de FCTVA, par un système fondé sur l'imputation régulière dans les comptes d'une collectivité d'une dépense d'investissement lui permettant de percevoir automatiquement le FCTVA auquel elle a droit. L'automatisation vise à simplifier et harmoniser les règles de gestion du FCTVA, alléger la procédure de déclaration pour les collectivités et optimiser les contrôles par les préfectures. Elle permet également de réduire les délais de versement du FCTVA aux collectivités. L'automatisation de la gestion du FCTVA vient substituer une logique comptable, basée sur une assiette de comptes éligibles préalablement arrêtés, à une logique d'éligibilité sous condition de respect de critères juridiques. L'article 251 de la loi de finances

²⁸⁷ LEVOYER L., « Fasc. 2850 : Fonds de compensation de la TVA », *JurisClasseur Collectivités territoriales*, 2024

²⁸⁸ C. comptes ; réf. ; 1^{er} septembre 2015, « Les concours financiers de l'État aux collectivités territoriales, l'exécution des prélèvements sur les recettes de l'État et la gestion du FCTVA », n° S 2015-0442-1

pour 2021 prévoit une entrée en vigueur progressive de la réforme, qui concerne les dépenses réalisées à partir du 1^{er} janvier 2021. Cette automatisation s'est effectuée par le recours à une base comptable des dépenses engagées et la dématérialisation quasi-intégrale de la procédure d'instruction, de contrôle et de versement par les services de la préfecture. Les régimes de versement restant inchangés, les bénéficiaires concernés par la réforme sont, à partir du 1^{er} janvier 2021, ceux qui reçoivent le FCTVA l'année de la réalisation de la dépense (bénéficiaires N) ; à partir du 1^{er} janvier 2022, ceux qui reçoivent le FCTVA l'année suivant la réalisation de la dépense (bénéficiaires N-1) ; à partir du 1^{er} janvier 2023, ceux qui reçoivent la compensation deux ans après la réalisation de la dépense sont intégrés dans le nouveau dispositif (bénéficiaires N-2).

Le fonctionnement du nouveau dispositif a été précisé par le décret n°2020-1791 du 30 décembre 2020 relatif à l'automatisation de la gestion du fonds de compensation pour la taxe sur la valeur ajoutée. Cette réforme remplace le calcul des versements sur la base des états déclaratifs transmis et contrôlés par les préfectures, par l'identification automatisée des dépenses imputées sur les comptes listés dans l'arrêté du 30 décembre 2020 fixant la liste des comptes éligibles à la procédure de traitement automatisé relative à l'attribution du FCTVA. Cette liste a été conçue afin que le périmètre éligible à la compensation soit le plus proche possible de celui applicable aux dépenses exécutées avant le 1^{er} janvier 2021. En outre, le calcul du FCTVA est réalisé à partir des mandats enregistrés sur cette liste de comptes, sans TVA déductible, par les collectivités et mis en paiement par les comptables publics. L'automatisation s'appuie donc sur les données déjà transmises de manière dématérialisée par les ordonnateurs de la direction générale des finances publiques (ci-après DGFiP) dans l'application HÉLIOS qui fournit à ALICE les dépenses éligibles. Des contrôles sont réalisés par les services des préfectures dans l'application ALICE avant l'envoi des données vers l'application CHORUS pour paiement aux collectivités. L'arrêté préfectoral de versement du FCTVA est transmis aux collectivités par les services préfectoraux. Les montants éligibles par compte sont annexés à l'arrêté et ventilés par budgets et par section. L'arrêté est complété d'une notification mentionnant les dépenses inéligibles et celles en cours de contrôle par les services préfectoraux²⁸⁹.

²⁸⁹ Collectivités-locales.gouv.fr, *Fonds de compensation pour la taxe sur la valeur ajoutée (FCTVA)* URL : <https://www.collectivites-locales.gouv.fr/finances-locales/fonds-de-compensation-pour-la-taxe-sur-la-valeur ajoutee-fctva>

Cependant, l'automatisation de la gestion du FCTVA instaurée par le législateur a eu quelques effets défavorables pour les collectivités bénéficiaires.

B. L'automatisation parfois désavantageuse de la gestion du FCTVA

Il convient de remarquer qu'avec l'adoption du principe d'automatisation de la gestion du FCTVA à partir du 1^{er} janvier 2021, avec une mise en œuvre progressive et totale au 1^{er} janvier 2023, la loi de finances pour 2021 a modifié en profondeur plus qu'il n'y paraît le mode de fonctionnement du FCTVA. Compte tenu des contingences techniques et comptables, cette réforme modifie également l'assiette d'une partie des dépenses éligibles au FCTVA. Certaines dépenses deviennent inéligibles ou, au contraire, d'autres sont désormais incluses dans l'assiette du FCTVA. Dans le cadre de l'automatisation de la gestion du FCTVA, ces changements sont facteurs d'évolutions notables s'agissant principalement de l'éligibilité des immobilisations des tiers bien que les principes posés par les articles L. 1615-1 et suivants du CGCT soient restés en vigueur²⁹⁰ (*v. supra*). Néanmoins, malgré l'abrogation de l'article L. 1615-7 du CGCT, certaines dépenses réalisées pour le compte de tiers restent à l'écart de la récupération d'une partie de la TVA. Il en va ainsi des dépenses réalisées sur des biens confiés à un tiers non bénéficiaire du FCTVA, comme peuvent l'être, par exemple, les travaux en zone de montagne, qui auraient dû être éligibles depuis le 1^{er} janvier 2021 si le tiers n'exerçait pas une activité ouvrant droit à déduction de TVA²⁹¹.

Il résulte de ces évolutions une certaine insécurité juridique dans la période de transition 2021-2023 en raison des différents dispositifs applicables et du décalage dans le temps des compensations versées par le FCTVA. Depuis le 1^{er} janvier 2023, les bénéficiaires qui reçoivent la compensation deux ans après la réalisation de la dépense (bénéficiaires N-2) sont entrés dans le nouveau dispositif qui a dû de nouveau être aménagé par la loi de finances pour 2024 pour tenir compte des premières déconvenues pour les collectivités territoriales de la gestion automatisée du FCTVA²⁹². En effet, entre le 1^{er} janvier 2021 et le 31 décembre 2023, l'assiette automatisée du FCTVA avait rendu inéligible certaines dépenses qui pouvaient l'être dans le système antérieur et qui ne figuraient pas dans la liste des comptes de l'arrêté du 30 décembre 2020. Par exemple, les dépenses enregistrées au compte 212 « agencement et aménagement de

²⁹⁰ LEVOYER L., « Fasc. 2850 : Fonds de compensation de la TVA », *JurisClasseur Collectivités territoriales*, 2024

²⁹¹ LEVOYER L., « L'extension du bénéfice du FCTVA aux opérations pour compte de tiers », *JCP A*, n° 15, 15 avril 2024, 2104

²⁹² LEVOYER L., « Fasc. 2850 : Fonds de compensation de la TVA », *op. cit.*, 2024

terrain » ne figuraient pas dans l'assiette éligible au FCTVA. La procédure automatisée n'était donc pas applicable. En revanche, l'éligibilité était conservée dans le cadre de la procédure déclarative. Depuis la loi de finances pour 2024, les agencements et aménagements de terrains sont éligibles au FCTVA. En d'autres termes, depuis le 1^{er} janvier 2024, les travaux d'agencements et d'aménagements de terrains sur des biens communaux existants ou en construction destinés à la location concernant, par exemple, des travaux de lutte contre les risques spécifiques liés aux zones de montagne, sont éligibles par la voie automatisée, c'est-à-dire désormais normale, du FCTVA²⁹³. Toutefois, comme le rappelle le professeur Loïc Levoyer, il est encore tôt pour mesurer l'impact de l'automatisation du FCTVA sur les dépenses éligibles et sur la portée des contrôles effectués ou non par les services préfectoraux à propos des dépenses des collectivités territoriales relevant du fonds de compensation²⁹⁴.

Malgré les progrès apportés au fonds par l'automatisation de sa gestion et l'extension des opérations éligibles, la réforme n'a pas su remédier aux limites déjà existantes.

SECTION 2 : Les limites intrinsèques du FCTVA

Le premier reproche qui est possible d'adresser à la réforme est qu'elle manque son but de rendre plus efficace de la procédure d'attribution (**I**). Le second reproche qui peut être adressé est que le FCTVA induit des biais dans la gestion des derniers publics (**II**).

I. L'application peu efficiente du FCTVA

Le manque d'efficience du FCTVA se traduit par une rationalisation inachevée de la gestion du fonds (**A**) et un contrôle de l'attribution du fonds qui ne répond pas aux critiques émises par la Cour des comptes²⁹⁵ (**B**).

²⁹³ LEVOYER L., « L'extension du bénéfice du FCTVA aux opérations pour compte de tiers », *op. cit.*, n° 15, 15 avril 2024, 2104

²⁹⁴ LEVOYER L., « Fasc. 2850 : Fonds de compensation de la TVA », *op. cit.*, 2024

²⁹⁵ C. comptes ; réf. ; 1^{er} septembre 2015, « Les concours financiers de l'État aux collectivités territoriales, l'exécution des prélèvements sur les recettes de l'État et la gestion du FCTVA », *op. cit.*

A. La rationalisation inaboutie de la gestion du FCTVA

La Cour des comptes avait pu mettre en exergue les points défaillants à améliorer notamment en ce qui concerne la rationalisation de la gestion du fonds²⁹⁶. Ses différentes remarques n'ont pas été prises en compte par le législateur en 2020 puisque ce dernier s'est davantage concentré sur l'automatisation de la gestion du FCTVA sans chercher à améliorer l'efficacité des leviers existants intervenant dans la gestion du fonds. L'amélioration des outils de gestion existants aurait contribué à rationaliser davantage la gestion du FCTVA en parallèle de son automatisation.

La Cour des comptes estimait, tout d'abord, dans son référent, qu'il était nécessaire d'évaluer périodiquement les nombreuses dérogations aux principes généraux d'éligibilité afin d'en apprécier le bienfondé de ces dérogations. En effet, le champ des dépenses d'investissement local éligibles au FCTVA a pu faire l'objet, depuis 2005, de nombreuses mesures d'extension votées par le législateur, bien souvent dérogatoires aux principes généraux d'éligibilité qu'il avait lui-même fixés. Ces extensions complexifient sensiblement la gestion du FCTVA et, par conséquent, la renchérissent²⁹⁷.

Par ailleurs, la Cour préconise de renforcer la qualité des inscriptions dans la comptabilité des collectivités. En vertu de l'article R. 1615-1 du CGCT, les dépenses ouvrant droit à l'attribution du FCTVA sont « *les dépenses comptabilisées à la section d'investissement ou de fonctionnement du compte de gestion principal et de chacun des comptes de gestion à comptabilité distincte des collectivités territoriales et des établissements publics* ». Les instructions des préfets rappellent que l'inscription d'une dépense en section d'investissement ne suffit pas à rendre celle-ci éligible. La Cour des comptes souligne que des travaux supplémentaires devraient pouvoir être évités par une meilleure identification des biens affectés à une activité assujettie à la TVA et plus globalement par une amélioration de la qualité des comptes des collectivités locales²⁹⁸.

En outre, elle recommande la généralisation d'une démarche d'instruction différentiée des demandes de FCTVA. Elle se fonde sur le constat suivant. Les préfectures lui indiquent contrôler l'ensemble des demandes de FCTVA selon des procédures identiques. Pour autant, les demandes des grandes collectivités sont souvent moins détaillées que celles des plus petites. Le

²⁹⁶ C. comptes ; réf. ; 1^{er} septembre 2015, « Les concours financiers de l'État aux collectivités territoriales, l'exécution des prélèvements sur les recettes de l'État et la gestion du FCTVA », *op. cit.*

²⁹⁷ *Ibid.*

²⁹⁸ *Ibid.*

contrôle de l'éligibilité des dépenses des premières apparaît *de facto* largement fondé sur l'imputation comptable des dépenses, alors que ce sont ces dépenses qui sont susceptibles de se rapporter aux situations les plus complexes. Ainsi, une instruction différentiée des demandes selon les risques permettrait d'en alléger le coût administratif tout en lui conférant une efficacité accrue, notamment pour le traitement des demandes complexes. Le législateur n'a pas pris une décision en ce sens dans la loi de finances pour 2021. En effet, il a choisi de traiter uniformément les demandes de FCTVA indifféremment de la taille des collectivités. La mise en œuvre de la réforme prévoit de traiter de manière identique toutes les dépenses exécutées à compter du 1^{er} janvier 2021²⁹⁹.

Enfin, la Cour des comptes suggère d'étudier la possibilité de transférer l'instruction des demandes des services préfectoraux vers ceux des postes comptables locaux. Elle met en avant que les informations que les collectivités locales doivent produire à l'appui de leurs demandes d'attribution de FCTVA aux services préfectoraux sont déjà détenues par les services de la DGFiP au titre de leur activité de tenue des comptes et de conseil ou de leur activité fiscale. Le transfert des instructions permettrait un allègement des formalités pour les collectivités, une réduction des délais et des économies de gestion pour l'État, les préfets demeurant ordonnateurs des prélèvements sur les recettes de l'État, exécutés par le directeur régional ou départemental des finances publiques, conduisant au versement du FCTVA³⁰⁰.

Il est toujours possible de formuler les mêmes critiques puisqu'aucun changement n'a été apporté en ces matières à la suite de la loi de finances pour 2021.

La loi de finances pour 2021 n'a pas réformé intégralement la gestion du FCTVA par une refonte de la gestion en elle-même des demandes de fonds et de son instruction. Par ailleurs, les contrôles d'attribution du fonds restent insatisfaisants malgré la réforme de 2021.

B. Les contrôles d'attribution du FCTVA insuffisants

La Cour des comptes avait déjà pu souligner les défauts des contrôles menés au moment de l'attribution du fonds dans son référent de 2015³⁰¹. Elle a mis en avant le fait que l'instruction des demandes d'attribution du FCTVA était très déconcentrée car souvent confiée aux sous-préfectures et était donc source de disparités. En effet, les règles applicables étant

²⁹⁹ *Ibid.*

³⁰⁰ *Ibid.*

³⁰¹ *Ibid.*

essentiellement jurisprudentielles, les motifs de rejet, par les préfets, des demandes d'attribution du FCTVA présentées par les collectivités territoriales étaient très variables entre départements, voire entre arrondissements d'un même département. Dès lors, des dépenses de mêmes nature et objet pouvaient simultanément donner droit au FCTVA ou non selon le territoire concerné. La direction générale des collectivités locales n'a pas organisé le recensement de ces motifs et leur évolution, même si elle s'efforce d'harmoniser les pratiques en diffusant des fiches thématiques. De plus, les taux de rejet des dépenses étaient très différents selon les départements. En 2013, ils s'échelonnaient entre 0,2% et 14%, autour d'une moyenne de 3,5% sur le territoire métropolitain. En 2010, la Cour relevait déjà l'effet d'aubaine pour les collectivités des départements où le taux de rejet est faible, voire nul. Une augmentation d'un point du taux de rejet moyen procurerait une économie de près de 60 millions d'euros³⁰².

Par ailleurs, la Cour des comptes reprochait un délai excessif d'instruction. Près de la moitié des 23 préfectures interrogées par la Cour ont cité des délais d'instruction et de paiement du FCTVA comme une des préoccupations les plus fréquentes des collectivités locales. Or, ces délais n'étaient pas pilotés. Pour les préfectures qui le comptent, ce délai atteignait presque trois mois (80 jours). À titre de comparaison, 90% des demandes de remboursement de crédits de TVA ou de restitution de trop-versé d'impôt sur les sociétés ayant reçu une réponse au moins partiellement favorable, étaient instruits par la DGFiP en moins d'un mois en 2013³⁰³.

En outre, la Cour met en avant dans son référendum le risque de double prise en charge de la TVA. Parmi les conditions d'éligibilité au FCTVA figure l'absence d'affectation de la dépense locale d'investissement à une activité au titre de laquelle la TVA acquittée est déductible ou récupérable par la voie fiscale. En 2009, la Cour avait déjà relevé que cette condition était insuffisamment vérifiée³⁰⁴. Une circulaire du 17 mars 2011 du ministre du budget et du ministre de l'intérieur avait prévu « *une transmission systématique par les services fiscaux d'attestations fiscales relatives à la situation des activités des collectivités au regard de la TVA* ». Cependant, cette transmission ne s'était pas faite car elle aurait été contraire aux règles du secret fiscal qui ne prévoient pas de dérogation en ce domaine pour les préfets. Depuis la loi de finances rectificative pour 2015, le secret fiscal a été levé au profit des services préfectoraux afin de faciliter les contrôles et éviter un risque de double récupération de la TVA³⁰⁵.

³⁰² *Ibid.*

³⁰³ *Ibid.*

³⁰⁴ *Ibid.*

³⁰⁵ Loi n° 2015-1786 du 29 décembre 2015 de finances rectificative pour 2015, art. 65

De plus, la Cour des comptes met en exergue l'insuffisance du contrôle des situations où le FCTVA devait être reversé. En effet, en application de la loi, certaines opérations des collectivités locales, en particulier les cessions de biens, les obligent à restituer une fraction du FCTVA perçu au titre de leur acquisition. Les collectivités concernées doivent mentionner les biens et les montants en cause dans leur demande ultérieure d'attribution du FCTVA. Malgré la multitude des hypothèses de reversement, les préfectures interrogées par la Cour n'en ont recensé qu'une cinquantaine pour les années 2012 et 2013 ; rapporté au nombre de collectivités de leurs ressorts, cela ne représente qu'un cas de reversement par an pour 380 collectivités, le montant moyen des reversements constatés s'établissant à 3 900 euros. Moins d'un cinquième des préfectures interrogées par la Cour procèdent au contrôle, au demeurant insuffisant, des produits de cessions d'immobilisations mentionnés dans le compte des collectivités. Pourtant, les montants restitués peuvent être importants : ainsi, à la demande d'une préfecture, une commune a dû reverser 75 000 euros en 2012, à la suite de l'assujettissement à la TVA d'une modeste activité commerciale de location de salles³⁰⁶.

Les lacunes du contrôle du FCTVA n'ayant pas fait l'objet d'une révision lors de la réforme de la loi de finances pour 2021, elles restent toujours persistantes et les remarques formulées par la Cour des comptes peuvent être réitérées. Cela est regrettable puisqu'une plus grande rigueur apportée dans les contrôles permettrait d'harmoniser les pratiques entre les départements et d'éviter les versements indus du FCTVA.

La loi de finances pour 2021 a été une occasion manquée de réformer en profondeur la gestion du FCTVA par une refonte de la gestion en elle-même des demandes de fonds et de leurs instructions en préfecture ainsi que des contrôles d'attribution du fonds qui restent lacunaires en dépit la réforme de 2021. Le FCTVA n'est pas, par ailleurs, totalement neutre dans le choix des collectivités s'agissant de leur gestion.

II. L'apparente neutralité dans le mode de gestion des deniers publics induite par le FCTVA

Le fonds de compensation pour la TVA n'est pas censé, par sa nature, influer sur les choix des collectivités publiques dans leur gestion des deniers publics. Pour autant, il est

³⁰⁶ C. comptes ; réf. ; 1^{er} septembre 2015, « Les concours financiers de l'État aux collectivités territoriales, l'exécution des prélèvements sur les recettes de l'État et la gestion du FCTVA », *op. cit.*

possible de relever qu'il a toutefois un effet, plutôt discutable, dans le choix d'externalisation des services publics (**A**). En revanche, le FCTVA a un effet beaucoup plus important en ce qui concerne la comptabilité des communes éligibles à ce dernier (**B**).

A. L'influence négligeable du FCTVA dans l'externalisation des services publics

Il convient de faire un rappel sur le fait que le fonds de compensation pour la TVA se veut être un outil neutre dans la gestion des collectivités territoriales. Il n'a pas vocation, de prime abord, à influencer le choix des collectivités dans la gestion – en régie ou déléguée – de leurs activités de service public. Comme l'indique Mattheus Wassenaar, en raison de la récupération de la TVA, celle-ci payée par les collectivités sur leurs activités ne devrait pas influencer la prise de décision de ces dernières en matière d'externalisation des activités³⁰⁷. Il souligne qu'une grande partie des communes avait déjà externalisé la gestion de leurs activités avant l'introduction du fonds de compensation pour la TVA³⁰⁸. De plus, l'introduction du fonds n'a pas entraîné une augmentation significative de l'externalisation des services au cours des premières années. Les communes soutiennent que des facteurs autres que budgétaires, tels que les considérations pragmatiques et institutionnelles, sont plus pertinents à prendre en compte dans le choix de l'externalisation. Ce qui motive le plus les collectivités à déléguer la gestion de leurs services est la question de l'efficacité et la qualité du service fournie. Ainsi, elles ont recours à un panel de motifs plus larges que les motifs budgétaires lorsqu'elles envisagent d'externaliser leurs services publics. Le coût de la TVA peut être moins pertinent que les autres motifs. Depuis l'introduction du fonds de compensation, les conséquences de la taxe sur la valeur ajoutée n'influencent plus le choix des collectivités.

Néanmoins, pour la Professeure Rita de la Feria, les études semblent indiquer que les régimes de remboursement de la TVA ont un impact sur le choix des organismes du secteur public, le niveau d'externalisation des activités gouvernementales augmentant dans les États membres où les régimes de remboursement s'appliquent³⁰⁹. Dans le même sens, le professeur Lukasz Stankiewicz estime que le FCTVA n'est pas neutre en termes de gestion. En effet, le système fiscal dans son ensemble avec le mécanisme correcteur qu'est le FCTVA encourage clairement les collectivités à acquérir des immobilisations plutôt qu'en avoir la simple

³⁰⁷ WASSENAAR M., « The Dutch VAT Compensation Fund: a Critical Assessment », *EC Tax Rev.*, 2012, 212

³⁰⁸ WASSENAAR M., *Ibid.*

³⁰⁹ DE LA FERIA R., « The EU VAT Treatment of Public Sector Bodies: Slowly Moving in the Wrong Direction », *Intertax* 148, 2009

disposition, sans certitude d'achat, en vertu des formules plus souples comme le crédit-bail, en renforçant ainsi une lecture purement patrimoniale et comptable de la notion d'investissement local³¹⁰.

Par ailleurs, selon la professeure Rita de la Feria, au regard de la jurisprudence *Heiser*³¹¹ de la Cour de justice des communautés européennes, la Cour est enclue à étendre en matière de TVA les principes qu'elle a élaborés en matière d'aides d'État. En raison des distorsions de concurrence potentielles sur les échanges intracommunautaires entre les entreprises privées offrant des services gouvernementaux externalisés, la Cour pourrait considérer ces régimes de remboursement de la TVA comme des aides d'État illégitimes violant le droit de l'Union européenne. Dans le même sens, les Professeurs Lamarque, Negrin et Ayraut considèrent que « [l']incompatibilité [du FCTVA] avec les textes européens ne fait guère de doutes. Il permet en effet de contourner les règles relatives au droit à déduction »³¹². Or, il convient de rappeler que le FCTVA, mécanisme qualifié de budgétaire, est en réalité hybride. En effet, il est suffisamment budgétaire, en apparence, pour garantir sa conformité, jusqu'à la preuve du contraire, avec la directive TVA qui ne prévoit pas de mécanisme de remboursement de cette taxe. Soulevé par certains auteurs tels que la Professeure Rita de la Feria³¹³, le risque de non-conformité communautaire paraît aujourd'hui purement virtuel. La commission européenne semble s'être accommodée de mécanismes proches du FCTVA qui ont été adoptés dans d'autres États membres comme les Pays-Bas³¹⁴. Le fonds de compensation pour la TVA est également suffisamment budgétaire pour ne pas considérer que les ressources FCTVA sont des ressources propres au sens de la loi organique du 29 juillet 2004, ce qui est favorable à l'autonomie financière locale³¹⁵.

Si l'influence du FCTVA sur l'externalisation des services publics est discutée autant que sa conformité au droit de l'Union européenne, elle est en revanche visible dans la gestion de la comptabilité des communes.

³¹⁰ STANKIEWICZ L., « La dimension fiscale de la dépense locale d'investissement », *op. cit.*

³¹¹ CJCE, 3 mars 2005, aff. C-172/03, *Wolfgang Heiser c/ Finanzamt Innsbruck*

³¹² LAMARQUE J., NÉGRIN O., AYRAULT L., *op. cit.*, p. 835

³¹³ REPORT P., « Fonds de compensation de la TVA : Enjeux incertitudes face au droit communautaire », *RFFP* 1996, n° 56, p. 171 et s.

³¹⁴ WASSENAAR M., « The Dutch VAT Compensation Fund: a Critical Assessment », *op. cit.*

³¹⁵ STANKIEWICZ L., « La dimension fiscale de la dépense locale d'investissement », *op. cit.*

B. L'influence remarquable du FCTVA dans la gestion de la comptabilité des communes

Lors de l'introduction du fonds de compensation pour la TVA aux Pays-Bas, un certain nombre de problèmes pratiques sont apparus. Au-delà des problèmes administratifs qu'ont rencontré les communes, elles ont dû faire face aux effets budgétaires et aux problèmes liés à leur système de l'*accrual accounting*. En effet, comme l'explique Mattheus Wassenaar, bien que le fonds ait été introduit avec une neutralité budgétaire au niveau macro-économique (v. *supra*), des conséquences budgétaires importantes ont pu se poser pour les communes ayant une comptabilité de caisse³¹⁶. Ces conséquences sont dues aux disparités entre les communes sur certains points. À titre d'illustration, dans l'hypothèse où une commune a des dépenses relativement élevées, en raison par exemple des investissements importants financés par des hauts taux d'imposition, les coûts de TVA seraient plus élevés que la moyenne. Il en va de même pour les communes qui ont tendance à déléguer plus leurs activités et donc ont des coûts de TVA plus importants. Ces deux types de communes bénéficient de l'introduction du fonds au détriment de celles qui ont des dépenses plus faibles ou qui externalisent moins leurs services. Afin d'introduire progressivement le fonds de compensation pour la TVA aux Pays-Bas, un niveau minimum de compensation a été garanti au cours des premières années suivant l'introduction³¹⁷.

En France, la loi de finances pour 2021 a entraîné des modifications sur l'assiette du FCTVA et les dépenses éligibles telles qu'abordées précédemment (v. *supra*). Ce changement est important car la réforme conduit à utiliser la nomenclature comptable comme base d'éligibilité et non plus la nature des dépenses. Ainsi, pour connaître l'éligibilité d'une opération, il convient donc de vérifier prioritairement si le compte sur lequel est imputée la dépense figure dans la nomenclature des comptes retenus comme assiette du FCTVA.

³¹⁶ WASSENAAR M., « The Dutch VAT Compensation Fund: a Critical Assessment », *op. cit.*

³¹⁷ WASSENAAR M., *Ibid.*

CONCLUSION DU CHAPITRE 2

Le fonds de compensation pour la TVA, mécanisme budgétaire de remboursement de la TVA, a fait l'objet d'une réforme récente par la loi de finances pour 2021 en son article 251. Cette réforme ne touche pas à la condition centrale de réalisation de dépenses d'investissement et étend la condition organique en incluant les opérations d'immobilisation réalisées pour le compte des tiers. De surcroît, la réforme a apporté un bouleversement majeur par la mise en place de l'automatisation de la gestion du FCTVA. Toutefois, l'automatisation a eu pour défaut de ne pas être allée jusqu'au bout de la rationalisation de la gestion du FCTVA en améliorant les outils déjà existants. De plus, elle a pu être source d'insécurité juridique pendant la période transitoire entre les deux régimes de gestion. Par ailleurs, le reproche qui peut être formulé à l'encontre la loi de finances pour 2021 est de ne pas avoir été assez ambitieuse en ne réformant pas en profondeur le fonds en lui-même. Elle n'a pas su apporter des réponses aux critiques adressées contre le FCTVA par la Cour des comptes qui pointait déjà du doigt en 2015 les disparités de traitement des demandes entre les départements et un contrôle lacunaire et peu efficient des demandes de FCTVA. Si la neutralité du fonds dans la gestion des collectivités est discutée par la doctrine, elle est en revanche clairement contestable en matière de comptabilité des communes puisqu'elle les incite à s'appuyer sur une nomenclature comptable afin de calculer l'assiette du FCTVA. Enfin, demeure en suspens la question de la conformité du fonds de compensation pour la TVA au droit de l'Union européenne qui n'a toujours pas eu de réponse de la part de la CJUE.

CONCLUSION GÉNÉRALE

L'étude de l'assujettissement à la TVA des activités assumées par les personnes publiques a permis de révéler un renversement du principe posé par le législateur à l'article 256 B du Code général des impôts. Celui-ci avait postulé au premier alinéa de l'article 256 B précité le non-assujettissement comme principe et au second alinéa l'assujettissement de droit à la TVA comme exception. Force est de constater qu'en pratique l'assujettissement devient le principe et le non-assujettissement l'exception. Cette interprétation a été confirmée par la Cour de justice de l'Union européenne dans son arrêt de 2015 *Saudaçor*³¹⁸ et reprise par le Conseil d'État dans son avis de 2019 *Centre hospitalier de Vire* : « *le non-assujettissement à la taxe sur la valeur ajoutée prévue en faveur des personnes morales de droit public énumérées au paragraphe 1 de son article 13, qui déroge à la règle générale de l'assujettissement de toute activité de nature économique* »³¹⁹. Il s'agit du signe majeur de l'amorce du mouvement de banalisation des personnes publiques devant la TVA. En adoptant le raisonnement applicable aux personnes privées s'agissant de l'assujettissement à cet impôt, elles voient leur régime s'aligner avec ces dernières. L'assujettissement des activités des personnes publiques passe, en premier lieu, par l'étude de l'application des articles 256 et 256 A du CGI – dispositions de droit commun en matière d'assujettissement à la TVA -, du second alinéa de l'article 256 B du CGI – disposition spécifique à l'assujettissement obligatoire de certaines activités des personnes publiques à la TVA -, et de l'article 260 A du CGI qui régit l'assujettissement sur option. L'analyse des conditions du non-assujettissement des personnes publiques, à savoir l'exercice d'une activité économique en tant qu'autorité publique et la non-distorsion des conditions de la concurrence en raison du non-assujettissement, intervient en second lieu. L'interprétation récente faite par la CJUE et le juge de l'impôt de ces conditions tend à réduire le champ d'application du non-assujettissement afin de soumettre de plus en plus les activités économiques des personnes publiques à la TVA. Cette interprétation se fait en dépit d'une transposition imprécise de la directive TVA n°2006/112/CE du 28 novembre 2006 en droit interne.

Pour autant, la récupération de la TVA a pu mettre en exergue deux points de tension dans la banalisation des personnes publiques devant cet impôt. D'un côté, la récupération de la TVA par la voie fiscale, c'est-à-dire par le droit à déduction, est le point d'acmé de la

³¹⁸ CJUE, 29 octobre 2015, aff. C-174/14, *Saudaçor – Sociedade Gestora de Recursos e Equipamentos da Saúde dos Açores SA*

³¹⁹ CE Avis, 9^{ème} et 10^{ème} chambres réunies, 12 avril 2019, n° 427540, *Centre hospitalier de Vire*

banalisation des personnes publiques. Elles sont soumises au même régime que les opérateurs privés sans bénéficier d'un régime exceptionnel en raison de leur qualité de personnes publiques. Le mécanisme du transfert du droit à déduction de la TVA au délégué de service public qui pouvait paraître comme un dispositif exorbitant favorable aux personnes publiques a été abrogé pour répondre aux exigences du droit de l'Union européenne. Dès lors, du point de vue du droit à déduction de la TVA, rien ne différentie les personnes publiques des personnes privées. De l'autre côté, la récupération de la TVA par la voie budgétaire, autrement dit par le fonds de compensation pour la TVA, est l'exorbitance la plus forte touchant les personnes publiques. En effet, l'attribution du fonds repose fondamentalement sur un critère organique qui est posé à l'article L. 1615-1 du CGCT. Cet article vise « *les collectivités territoriales et leurs groupements* ». Les personnes privées ne peuvent bénéficier *de facto* d'un tel mécanisme en leur faveur. Le mouvement de banalisation des personnes publiques se trouve contrarié par l'existence de ce traitement avantageux dans la récupération de la TVA.

Finalement, le constat qui s'impose est que le mouvement de la banalisation des personnes publiques devant la TVA est, certes, récent mais bien engagé. Si la banalisation a été actée devant le juge de l'impôt et le juge de l'Union européenne, il ne reste que les textes législatifs et européens à faire évoluer afin qu'ils correspondent à l'évolution des pratiques et des interprétations juridictionnelles.

BIBLIOGRAPHIE INDICATIVE

I- OUVRAGES

- ALBERT J.-L., *Fiscalité et personnes publiques*, LGDJ, 2012
- COLLET M., *Droit fiscal*, PUF, 12^e éd., 2024
- COLLET M., *Finances publiques*, LGDJ, 8^e éd., 2023-2024
- DAMAREY S., *Droit public financier*, Dalloz, 2^e éd., coll. Précis, 2021
- DE LA VILLEGUERIN Y., *Le guide de la TVA*, Revue Fiduciaire, 2023
- GUTMANN D., *Droit fiscal des affaires*, LGDJ, 14^e éd., 2023-2024
- LAMARQUE J., NÉGRIN O., AYRAULT L., *Droit fiscal général*, LexisNexis, 4^e éd., 2016
- LARCHER I. (dir.), *TVA 24-25*, Francis Lefebvre, 2023
- MARCHESSOU P., TRESCHER B., GROSCLAUDE J., *Droit fiscal général*, Dalloz, 14^e éd., coll. Cours, 2023
- SERANDOUR Y. (dir.), *Précis de TVA*, LexisNexis, 2^e éd., 2021, p. 81-82

II- THÈSES

- DARAGON S., *Service public et droit fiscal*, th. LGDJ, 2017
- KALLERGIS A., *La compétence fiscale*, th. Dalloz, coll. Nouvelle Bibliothèque de Thèses, vol. 175, 2018
- MANGIAVILLANO A., *Le contribuable et l'Etat*, th. Dalloz, coll. Nouvelle Bibliothèque de Thèses, vol. 126, 2013
- MOULIÉ P., *L'imposition des personnes publiques : Etat, collectivités locales, établissements publics, entreprises publiques, sociétés d'économie mixte*, th. LGDJ, coll. Bibliothèque de science financière, tome IX, 1972
- LOMBARD L., *La fiscalité des biens des personnes publiques*, th. Toulouse, 2017

III- ARTICLES

A- Articles de doctrine et chroniques

- AYRAULT L., COLLET M., « Chronique de droit public financier », *Revue française de droit administratif*, 2022, p. 183

CHESNEAU L., « La fiscalité du patrimoine local », *Gestion & Finances Publiques*, vol. 6, n°6, 2018, pp. 56-60.

CHAMARD-HEIM C.,

- « Un an de fiscalité des contrats publics », *Contrats et marchés publics*, n°6, 2025, chron. 3
- « Un an de fiscalité des contrats publics », *Contrats et marchés publics*, n°6, 2024, chron. 4
- « Un an de fiscalité des contrats publics », *Contrats et marchés publics*, n°6, 2023, chron. 3
- « Un an de fiscalité des contrats publics », *Contrats et Marchés publics*, n° 6, 2022, chron. 3
- « Un an de fiscalité des contrats publics », *Contrats et Marchés publics*, n° 6, 2021, chron. 3
- « Un an de fiscalité des contrats publics », *Contrats et marchés publics*, n°6, 2020, chron. 3
- « Un an de fiscalité des contrats publics », *Contrats et marchés publics*, n°6, 2019, chron. 2
- « Un an de fiscalité des contrats publics », *Contrats et marchés publics*, n°6, 2018, chron. 2
- « Un an de fiscalité des contrats publics », *Contrats et marchés publics*, n°5, 2017, chron. 4
- « Un an de fiscalité des contrats publics », *Contrats et marchés publics*, n°5, 2016, chron. 4
- « Un an de fiscalité des contrats publics », *Contrats et marchés publics* n° 5, 2015, chron. 4
- « Un an de fiscalité des contrats publics », *Contrats et Marchés publics*, n° 3, 2014, chron. 3
- « Les EPIC face au droit fiscal », *La Semaine Juridique Administrations et Collectivités territoriales*, n°31-35, 2009, 2200

DE LA FERIA R., « The EU VAT Treatment of Public Sector Bodies: Slowly Moving in the Wrong Direction », *Intertax* 148, 2009

DE LA TAILLE G., « TVA, frites et maillots : exemption des communes pour leurs piscines et leurs cantines scolaires », *Revue de jurisprudence fiscale*, 2021, p. 1139-1147

JIMÉNEZ I., « VAT and Public Bodies in EC Member States », *Intertax*, Volume 3 6. Issue 6/7, 2008

KORNPROBST E., « L'incidence des normes communautaires sur le champ d'application de la TVA pour les personnes morales de droit public », *Droit fiscal*, n° 14, 1990, p. 516

LAMBERT T., « La concurrence et l'assujettissement des personnes publiques à la TVA », *Revue française de finances publiques*, 2014, n°128, p. 53

LEVOYER L.,

- « Un an de fiscalité des contrats publics », *Contrats et Marchés publics*, n° 3, Mars 2012, chron. 3
- « Un an de fiscalité des contrats publics », *Contrats et Marchés publics*, n° 3, Mars 2011, chron. 2
- « Un an de fiscalité des contrats publics », *Contrats et Marchés publics*, n° 3, Mars 2010, chron. 1
- « L'assujettissement des collectivités territoriales à la TVA », *La Semaine Juridique Administrations et Collectivités territoriales*, n° 6, 6 février 2006, 1027

MAUBLANC-FERNANDEZ L.-V., « Extension du champ des activités des personnes publiques assujetties à la TVA », *Revue de l'Union européenne*, n°555, 2012

STANKIEWICZ L., « La dimension fiscale de la dépense locale d'investissement », *Gestion & Finances Publiques*, vol. 5, n°5, 2017, pp. 46-51.

WASSENAAR M., « The Dutch VAT Compensation Fund: a Critical Assessment », *EC Tax Rev.*, 2012, 212

B- Commentaires, veilles et notes de jurisprudence

CABANNES X., « L'assujettissement à la TVA du droit d'accès à une plage gérée par une commune », *AJCT*, n°140, 2011

COLLET M., « Vers un assujettissement plus systématique des subventions publiques à la TVA ? », *AJDA*, 2011, p. 435

DE MONTECLER M.-C., « Non-assujettissement des services publics locaux à la TVA », *Dalloz actualité*, 7 juin 2021

DIDRICHE O., « L'exploitation d'une piscine municipale n'est pas assujettie à la TVA », *AJCT*, n°490, 2021

ERSTEIN L.,

- « Un parc aquatique sous TVA », *La Semaine Juridique Administrations et Collectivités territoriales*, n° 51-52, 20 décembre 2021, act. 763
- « La TVA ne fréquente pas la piscine municipale », *La Semaine Juridique Administrations et Collectivités territoriales*, n° 23, 7 juin 2021, act. 363

GROUSSET A., « Déduction de la TVA : la recherche de la neutralité au travers de l'affectation financière », *Droit fiscal*, n°42-43, 20 octobre 2016, 596

HABIBOU N., « Les prestations d'Ehpad : un régime TVA multifacette ! », *Droit fiscal*, n° 29, 20 juillet 2023, comm. 250

HENIQUE T., FABIENNE O., « Quel droit à déduction pour les EHPAD ? », *Droit fiscal*, n°42-43, 20 octobre 2026, 558

LAMULLE T., « Pas d'assujettissement à la TVA pour les communes qui gèrent des cantines scolaires ou des piscines », *Droit fiscal* n°28, 16 juillet 2021, 314

LOCATELLI F., HÉNIQUE T., « Déductibilité partielle de la TVA grevant des dépenses d'administration générale, de fonctionnement et d'entretien général des bâtiments des EHPAD », *Droit fiscal* n°51-52, 17 décembre 2020, 471

LOMBARD L.,

- « [Jurisprudence] Retour sur l'assujettissement à la TVA des collectivités territoriales », *Lexbase Fiscal*, septembre 2021, n°875
- « [Focus] Apports jurisprudentiels sur l'assujettissement à la TVA des établissements médicaux », *Lexbase Fiscal*, novembre 2023, n°965

PEZET F., « Castelnau suite (mais pas fin) : précisions sur la notion d'"autorité publique" en droit de la TVA », *Droit fiscal*, n° 4, 27 janvier 2022, comm. 101

SNIADOWER C., « Conditions d'assujettissement à la TVA des personnes morales de droit public : la notion de distorsion de concurrence », *Revue de Droit fiscal*, n°13, 31 mars 2011, 287

VICTOR R., « Spectacles tauromachiques : validation des commentaires administratifs limitant l'exonération de TVA aux spectacles organisés par des comités des fêtes », *Droit fiscal*, n°4, 25 janvier 2018, 143

« Personnes morales de droit public : les prestations hôtelières d'un EHPAD ne sont pas assujetties à la TVA », *Droit fiscal*, n° 16, 20 avril 2023, act. 135

« Le non-assujettissement des activités des organismes publics est subordonné à deux conditions », *Feuillet Rapide Fiscal Social* 31/19, 4 juillet 2019

« Organismes publics : pas de TVA pour les cantines scolaires et les piscines exploitées par une commune », *Feuillet Rapide Fiscal Social* 30/21, 24 juin 2021

C- Fascicules

BOURREL R., « Fasc. 59-5 : Fiscalité d'État des propriétés publiques », *JurisClasseur Propriétés publiques*, 2018

BRACONNIER S., KALNINS E., LEVOYER L., « Fiscalité des contrats publics », *JurisClasseur Contrats et Marchés Publics*, 2024

LEFILS B., « TVA - RÉGIMES SPÉCIAUX. – Autres régimes spéciaux. – Organismes de droit public. Généralités », *JurisClasseur*, Fasc. 6570, 2021

LEVOYER L., « Fasc. 2850 : Fonds de compensation de la TVA », *JurisClasseur Collectivités territoriales*, 2024

« TVA - RÉGIMES SPÉCIAUX. – Autres régimes spéciaux. – Organismes de droit public. Option des collectivités locales pour la TVA », *JurisClasseur*, Fasc. 6571, 2021

IV- CONTRIBUTIONS

AYRAULT L., « Personne publique et droit fiscal », in Travaux de l'AFDA, *La personnalité publique*, Litec, 2007, p.199. (La personnalité publique : actes du colloque organisé les 14 et 15 juin 2007 / par l'Association française pour la recherche en droit administratif)

CARRIER R., « Le citoyen : sujet de droit fiscal de 1750 à nos jours », in *Sujet et citoyen*, édité par Michel Ganzin. Aix-en-Provence : Presses universitaires d'Aix-Marseille

V- RAPPORTS ET GUIDES

C. comptes ; référé ; 1^{er} septembre 2015, « Les concours financiers de l'État aux collectivités territoriales, l'exécution des prélèvements sur les recettes de l'État et la gestion du FCTVA », n° S 2015-0442-1x

Direction générale des finances publiques, Guide de la TVA à l'usage des collectivités locales, T.V.A., 2016

Direction générale des finances publiques, Guide de la TVA à l'usage des collectivités locales, Le fonds de compensation de la Taxe sur la Valeur Ajoutée, 2016

Collectivités-locales.gouv.fr, *Fonds de compensation pour la taxe sur la valeur ajoutée (FCTVA)* URL : <https://www.collectivites-locales.gouv.fr/finances-locales/fonds-de-compensation-pour-la-taxe-sur-la-valeur-ajoutee-fctva>

VI- CONCLUSIONS DE JURISPRUDENCE

BOKDAM-TOGNETTI É., Conclusions de la rapporteure publique sous l'avis CE, 9^{ème} et 10^{ème} ch. réunies, 12 avril 2019, n°427540, *Centre hospitalier de Vire*

CHOLLET L., Conclusions de la rapporteure publique sous l'arrêt CAA Nantes, 15 février 2022, n°19NT04979 et 19NT04996, *Centre hospitalier de Vire*

GUIBÉ C., Conclusions de la rapporteure publique sous les arrêts CE, 9^{ème} et 10^{ème} ch., 7 avril 2023, n°463237, *Centre hospitalier de l'agglomération montargoise* ; CE, 9^{ème} et 10^{ème} ch., 7 avril 2023, n°463241, *Centre hospitalier de Vire* ; CE, 9^{ème} et 10^{ème} ch., 7 avril 2023, n°463222, *EHPAD Résidence des Prés*

MERLOZ M.-G., Conclusions de la rapporteure publique sous l'arrêt CE, 3^{ème} et 8^{ème} ch., 9 décembre 2021, n°439617, *Cne de Nyons*

VICTOR R., Conclusions du rapporteur public sous l'arrêt CE, 8^{ème} et 3^{ème} ch., 28 mai 2021, n°442378, *Cne de Castelnau-dary*

VII- QUESTIONS ÉCRITES AU GOUVERNEMENT

Question écrite n°09914 - 16^e législature de M. REYNAUD Hervé (Loire - Les Républicains) publiée le 1^{er} février 2024 « Délai de versement du fonds de compensation de la taxe sur la valeur ajoutée »

Question écrite n°10772 - 14^e législature de M. GILLES Bruno (Bouches-du-Rhône - UMP) publiée le 6 mars 2014 « Fiscalité discriminatoire entre musées privés et musées publics »

Question écrite n° 5002 – 15^e législature de M. MARLIN Franck (Essonne 2^e circonscription- Les Républicains) publiée le 30 janvier 2018 « Taux de TVA différencié pour les musées privés et publics »

TABLE DES MATIÈRES

REMERCIEMENTS	3
PRINCIPALES ABRÉVIATIONS	4
SOMMAIRE	7
INTRODUCTION GÉNÉRALE.....	9
PARTIE 1 : UN RÉGIME DE L'ASSUJETTISSEMENT BANAL DES PERSONNES PUBLIQUES À LA TVA	23
CHAPITRE 1 : L'assujettissement de principe des personnes publiques à la TVA.....	23
SECTION 1 : L'application générale des critères d'assujettissement de droit commun..	23
I. Le critère classique de l'exercice d'une activité économique de manière indépendante.....	24
A. L'interprétation stricte de la notion d'activité économique vis-à-vis des personnes publiques	24
B. L'interprétation rigide de l'exercice indépendant de l'activité économique par la personne publique	26
II. L'indifférence des critères d'assujettissement au regard du statut juridique de l'assujetti.....	28
A. L'assimilation logique des personnes publiques aux personnes privées.....	28
B. L'appréhension particulière des personnes publiques par la notion d'organisme de droit public.....	29
SECTION 2 : L'application de critères spécifiques d'assujettissement.....	33
I. L'assujettissement de plein droit : un assujettissement complexe	33
A. L'établissement d'une liste exhaustive des activités obligatoirement assujetties	
33	

B. La difficile appréhension des activités obligatoirement assujetties : le choix critiquable du critère énumératif.....	35
II. L'assujettissement sur option : un assujettissement délaissé.....	37
A. Les conditions de l'assujettissement sur option	37
B. La marginalisation du recours à l'assujettissement sur option.....	41
CONCLUSION DU CHAPITRE 1	43
CHAPITRE 2 : Le non-assujettissement exceptionnel des personnes publiques à la TVA .	45
SECTION 1 : La condition d'exercice d'une activité économique par un organisme de droit public agissant en tant qu'autorité publique	45
I. L'identification confuse des activités exercées en tant qu'autorité publique	45
A. La transposition imprécise de la notion d'autorité publique de l'article 13 de la directive TVA à l'article 256 B du CGI.....	46
B. La difficile identification des activités présumées exercées par une autorité publique.....	50
II. Le dégagement progressif de critères d'identification par le Conseil d'État des activités exercées en tant qu'autorité publique.....	54
A. L'identification reconnue au regard des modalités d'exercice de l'activité.....	54
B. L'identification débattue au regard de l'objet de l'activité.....	58
SECTION 2 : La condition cumulative d'absence de distorsion de concurrence avec les activités du secteur privé	62
I. L'identification textuelle des activités concurrentielles ou non	62
A. La présomption administrative des activités concurrentielles ou non des opérateurs privés	62

B. La transposition imparfaite en droit interne du degré de concurrence mentionné à l'article 13 de la directive TVA.....	65
II. L'appréciation jurisprudentielle complexe de la distorsion de concurrence	67
A. L'appréciation <i>in abstracto</i> classiquement admise de la distorsion de concurrence : l'appréciation par rapport à l'activité en cause	67
B. La réintroduction d'une appréciation <i>in concreto</i> de la distorsion de concurrence : l'appréciation des circonstances économiques	70
CONCLUSION DU CHAPITRE 2	73
PARTIE 2 : LA CONSÉQUENCE RECHERCHÉE DE L'ASSUJETTISSEMENT : LA RÉCUPÉRATION DE LA TVA.....	75
CHAPITRE 1 : Le mécanisme fiscal prioritaire : le droit à déduction de la TVA	75
SECTION 1 : Le mécanisme classique du droit à déduction de la TVA applicable aux personnes publiques	75
I. Les conditions d'octroi du droit à déduction.....	75
A. Les conditions de fond du droit à déduction : l'existence d'un lien entre la dépense d'amont grevée de TVA et une opération d'aval ouvrant droit à déduction	76
B. Les conditions de forme du droit à déduction : la mention de la TVA sur une facture délivrée par le fournisseur de biens ou de services	79
II. L'ancien mécanisme du transfert du droit à déduction au profit du cocontractant de la personne publique.....	80
A. Le régime juridique de l'ancien mécanisme du transfert du droit à déduction de la personne publique.....	81
B. Le régime transitoire de la suppression du transfert du droit à déduction	83
SECTION 2 : La non-application défavorable du droit à déduction pour les personnes publiques	84

I.	La privation du droit à déduction par le non-assujettissement des personnes publiques	84
A.	Le non-assujettissement à la TVA désavantageux par l'absence de reconnaissance de la distorsion de concurrence au détriment des organismes de droit public.....	85
B.	L'absence de compensation par l'octroi du FCTVA.....	86
II.	Les conséquences de l'absence de droit à déduction au profit des personnes publiques	87
A.	Le transfert préjudiciable de la charge fiscale aux contribuables	87
B.	La rupture abrupte de la chaîne du droit à déduction.....	88
	CONCLUSION DU CHAPITRE 1	90
	CHAPITRE 2 : Le mécanisme budgétaire subsidiaire : le fonds de compensation pour la TVA	91
	SECTION 1 : L'attribution modernisée du FCTVA.....	91
I.	L'adaptation des conditions d'éligibilité du FCTVA.....	91
A.	La réalisation de dépenses d'investissement : le critère d'éligibilité traditionnel	92
B.	Les personnes éligibles du fonds : l'extension prudente du champ concerné ..	94
II.	L'automatisation moderne de la gestion du FCTVA	97
A.	L'automatisation attendue de la gestion du FCTVA.....	97
B.	L'automatisation parfois désavantageuse de la gestion du FCTVA	99
	SECTION 2 : Les limites intrinsèques du FCTVA	100
I.	L'application peu efficiente du FCTVA	100
A.	La rationalisation inaboutie de la gestion du FCTVA	101

B. Les contrôles d'attribution du FCTVA insuffisants	102
II. L'apparente neutralité dans le mode de gestion des deniers publics induite par le FCTVA	104
A. L'influence négligeable du FCTVA dans l'externalisation des services publics	
105	
B. L'influence remarquable du FCTVA dans la gestion de la comptabilité des communes.....	107
CONCLUSION DU CHAPITRE 2	108
CONCLUSION GÉNÉRALE	109
BIBLIOGRAPHIE INDICATIVE.....	111
TABLE DES MATIÈRES	117

Mots clés : TVA, fiscalité des personnes publiques, assujettissement, non-assujettissement, imposition, exonération, droit à déduction, fonds de compensation pour la TVA, organismes de droit public, article 256 B du code général des impôts, article 13 de la directive TVA n°2006/112/CE

Résumé :

L'assujettissement des personnes publiques aux impôts, loin d'avoir été une évidence au premier abord, remonte historiquement à la Révolution française à la suite de l'abolition des priviléges féodaux. L'évolution législative et jurisprudentielle de leur assujettissement à la TVA a conduit à la banalisation de leur régime fiscal et donc à renverser le principe posé à l'article 256 B du code général des impôts. Ainsi, elles sont désormais considérées comme assujetties par principe et la question de leur non-assujettissement se pose dans un deuxième temps en tant qu'exception. À l'instar des personnes privées assujetties, les personnes publiques peuvent prétendre au bénéfice du droit à déduction de la TVA. Pour autant, cette banalisation n'est pas totale puisqu'elles profitent toujours de mécanismes fiscaux de faveur, le fonds de compensation pour la TVA étant le meilleur exemple.