

N° 427540
Centre hospitalier de Vire

9^{ème} et 10^{ème} chambres réunies
Séance du 27 mars 2019
Lecture du 12 avril 2019

CONCLUSIONS

Mme Emilie Bokdam-Tognetti, rapporteur public

Prenant conscience de ce que l'absence d'assujettissement à la TVA de son activité d'hébergement de personnes âgées dépendantes ne lui était, compte tenu tant de l'absence de droit à déduction qui en résulte que de ses conséquences au regard de la taxe sur les salaires, pas favorable, le centre hospitalier de Vire a sectorisé cette activité, l'a soumise à la TVA et a demandé le remboursement d'un crédit de cette taxe ainsi que la restitution d'une fraction de la taxe sur les salaires qu'il avait acquittée au titre des années 2010 et 2011.

Prenant conscience, quant à lui, dans l'application au litige de l'article 256 B du CGI, d'une difficulté dans le maniement du critère d'« absence de distorsion dans les conditions de la concurrence » auquel cet article subordonne le non-assujettissement des organismes de droit public à la TVA, le tribunal administratif de Caen vous a adressé la présente demande d'avis.

Derrière une formulation sibylline, esquissant une alternative dont la seconde branche semble inspirée d'un arrêt *The Rank Group plc* du 10 novembre 2011 de la CJUE sur lequel nous reviendrons (CJUE, 10 novembre 2011, *Commissioners for Her Majesty's Revenue and customs c/ The Rank Group plc*, aff. C-259/10 et C-260/10, RJF 2012 n° 331), le tribunal, visiblement troublé par la coexistence d'approches différentes des notions de concurrence et de neutralité fiscale en matière de TVA, vous interroge sur la manière d'appréhender le critère de distorsions concurrentielles figurant à l'article 256 B du CGI.

Bien que le paysage jurisprudentiel européen soit loin d'être vierge sur ce point, nous vous proposerons, compte tenu du faible nombre de décisions rendues par vous-mêmes sur ce point, de regarder la question comme nouvelle. Elle est susceptible de se poser dans de nombreux litiges. Enfin, si l'ambiguïté qu'a cru déceler le tribunal se résout au regard des clés de réponses déjà apportées par la CJUE, nous vous invitons à la regarder comme présentant une difficulté sérieuse au sens de l'article L. 113-1 du CJA et à admettre la recevabilité de la demande d'avis.

La présente demande est, pour sa première question, régie par le droit de l'Union et la réponse à apporter repose donc sur une interprétation de ce droit. Dès lors, si l'interprétation de ce droit

qu'elle suppose soulevait une difficulté à ce point sérieuse qu'elle relevât de l'article 267 du TFUE, vous devriez décliner votre compétence pour poser une question préjudicielle à la Cour de justice et laisser au seul tribunal le soin d'apprécier s'il estime nécessaire une telle question (CE, Section, avis, 4 février 2000, *M...*, n° 113321, p. 28, concl. G. Goulard ; ou plus récemment CE, 18 octobre 2017, *Société Elaborados Metalicos Emesa sl*, n° 412016 412053, RJF 2018 n° 23, concl. B. Bohnert). Il peut sembler paradoxal d'admettre la recevabilité de la demande d'avis tout en répondant, sur le fond du droit, à celle-ci. Toutefois, vous vous êtes déjà engagés dans cette voie, en répondant à des demande d'avis soulevant des questions de droit communautaire tout en relevant que l'interprétation ainsi donnée résulte « clairement » des textes (CE, 21 mars 2011, *J... et T...*, n° 345978 et 346612, p. 93 ; CE, 4 juin 2012, *G...*, n° 356505, T. pp. 630-638-797-946 ; v. aussi CE, 10 mai 2017, *Préfet de l'Essonne*, n° 406122, p. 170). Il existe ainsi une divergence d'approche entre, d'une part, la notion, exigeante, de difficulté sérieuse au point de faire obstacle à ce que le juge national, pourtant juge de droit commun du droit de l'Union, statue par lui-même et de rendre indispensable le renvoi d'une question à la Cour de justice en application de l'article 267 du TFUE, et d'autre part, celle de difficulté sérieuse au sens de l'article L. 113-1 du CJA, d'approche nécessairement plus libérale et qui n'a pour effet que d'offrir au juge du fond la faculté de vous demander votre avis.

Le cadre juridique du litige est celui résultant de la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006 et en particulier du 1 de son article 13, qui reprend la substance du 5 de l'article 4 de l'ancienne « sixième directive » TVA et dont l'article 256 B du CGI assure en droit interne la transposition.

Sont soumises à la TVA les prestations de service à titre onéreux réalisées par des assujettis agissant en tant que tel, la caractérisation d'une telle prestation supposant l'existence d'un lien direct entre le service rendu et la contre-valeur reçue, tandis que la notion d'assujetti renvoie, en vertu de l'article 9 de la directive, à l'exercice indépendant d'une activité économique, quel que soit le but de cette activité. A cet égard, la poursuite d'un but d'intérêt général ne permet pas de soustraire, par principe, une activité du champ de la taxe – tout au plus motivera-t-elle, dans certaines hypothèses, l'octroi d'exonérations ayant le même effet.

Lorsqu'une personne publique accomplit des opérations ne répondant pas, compte tenu de l'absence de lien direct entre le service rendu et la contre-valeur reçue, à la définition des prestations de services à titre onéreux, cette personne n'entre donc pas dans le champ d'application de cette taxe. Ce premier filtre permet d'exclure du champ de la taxe certaines prestations de services rendues par les personnes publiques à titre gratuit (en réalité, financées par le budget général), mais aussi celles à raison desquelles elles ne demandent une rétribution qui n'est que très partielle et tient compte des revenus du bénéficiaire, le lien avec la valeur réelle du service étant d'autant plus tenu que ces revenus sont modestes (v., pour des prestations d'assistance juridique, CJUE, 29 octobre 2009, *Commission c/ Finlande*, aff. C-246/08 ; pour du transport scolaire, CJUE, 12 mai 2016, *Gemeente Borsele*, aff. C-520/14, RJF 2016 n° 775).

Dans le cas contraire, c'est-à-dire en présence d'un lien direct, la soumission à la TVA n'est néanmoins pas automatique.

En effet, par exception à l'article 9, le premier alinéa du 1 de l'article 13 de la directive prévoit que « *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.* » Le champ de cette dérogation se trouve doublement restreint. D'abord, par le deuxième alinéa du même paragraphe, en vertu duquel ces personnes doivent néanmoins être considérées comme des assujettis pour ces activités ou opérations « *dans la mesure où leur non-assujettissement conduirait à des distorsions de concurrence d'une certaine importance* ». Ensuite, par le troisième alinéa, qui confère en tout état de cause à ces personnes la qualité d'assujettis pour les activités énumérées à l'annexe I de la directive, dans la mesure où celles-ci ne sont pas négligeables. Ce dernier alinéa n'étant pas en cause ici, nous n'en parlerons pas davantage.

L'article 13 instituant une dérogation à la règle générale de soumission à la taxe des opérations économiques réalisées par une personne répondant à la définition de l'assujetti posée à l'article 9, la CJUE en retient une lecture stricte, visant à assurer le respect du principe de neutralité de la TVA mais sans vider de toute portée utile cette disposition.

Outre la qualité d'organisme public, la première condition nécessaire – mais non suffisante – à l'absence d'assujettissement à la TVA en application de l'article 13 tient, en vertu de cet article, à l'accomplissement des activités ou opérations économiques concernées « *en tant qu'autorités publiques* ».

Pour définir cette première condition, la CJUE, qui a exclu de prendre en considération l'objet et le but de l'activité de l'organisme public qui ne sont pertinents qu'en aval, au stade des exonérations (CJCE, plén., 17 octobre 1989, *Communes de Carpaneto Piacentino et de Rivergaro*, aff. 231/87 et 129/88, RJF 1990 n° 103), retient comme seul critère les modalités d'exercice de l'activité en cause prévues par le droit national. Ainsi, il résulte d'une jurisprudence constante que les activités exercées « en tant qu'autorités publiques » sont celles accomplies par les organismes de droit public dans le cadre juridique qui leur est particulier, à l'exclusion des activités exercées dans les mêmes conditions juridiques que les opérateurs économiques privés (v. notamment, outre l'arrêt du 17 octobre 1989 déjà mentionné, CJCE, 15 mai 1990, *Commune di Carpaneto Piacentino*, aff. 4/89, RJF 1990 n° 934 et CJCE, 14 décembre 2000, *Fazenda Publica*, aff. C-446/98, RJF 2001 n° 421).

L'avocat général Jean Mischo concluant sur l'affaire du 17 octobre 1989 avait tenté de donner une définition plus précise de ce cadre juridique particulier, en proposant quatre critères alternatifs – l'exercice du pouvoir de souveraineté, le caractère obligatoire de l'activité, l'utilisation de prérogatives exorbitantes du droit commun et le caractère de monopole légal de

l'activité en question. La Cour de justice n'a pas repris expressément une telle définition. S'il ressort de sa jurisprudence que l'usage de prérogatives de puissance publique permet d'établir que l'activité est soumise à un régime de droit public (v. notamment CJCE, 14 décembre 2000, *Fazenda Publica*, préc.), et si elle considère que l'exonération prévue à l'article 13 « *vise principalement les activités accomplies par les organismes de droit public en tant qu'autorités publiques qui, tout en étant de nature économique, sont étroitement liées à l'usage de prérogatives de puissance publique* » (par ex. CJUE, 29 octobre 2015, aff. C-174/14, RJF 2015 n° 104), la CJUE n'a pas exclu qu'un régime de droit public puisse être caractérisé en l'absence de telles prérogatives et laisse au juge national une certaine latitude dans cette appréciation.

La condition tenant à l'accomplissement des activités « en tant qu'autorités publiques » n'est pas reprise à l'article 256 B du CGI, qui se borne à énoncer 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* ». Vous avez remédié à cette fragilité en réinjectant, par une interprétation neutralisante de cet article, cette condition implicite dans le droit national (CE, 16 février 2015, *Commune de Perthus*, n° 364793, T. pp. 585-658, RJF 2015 n° 395, concl. E. Crépey).

La satisfaction de ce critère par un EHPAD comme en l'espèce nous paraissant plus que douteuse, il nous semble indispensable de commencer dans votre avis par rappeler au tribunal administratif ce premier verrou mis au bénéfice du non assujettissement à la taxe.

Ainsi que l'a relevé la CJCE dans son arrêt de grande chambre *Isle of Wight Council et autres* du 16 septembre 2008 (aff. C-288/07, RJF 2009 n° 100), et comme l'illustre son arrêt *National Roads Authority* du 19 janvier 2017 (aff. C-344/15, RJF 2017 n° 398), dès lors que les activités réalisées en tant qu'autorités publiques sont « *généralement accomplies par le secteur public à titre exclusif ou quasi-exclusif* », leur non-assujettissement à la TVA n'a potentiellement pas d'effet anticoncurrentiel.

Mais comme le souligne le même arrêt, il peut arriver ou, à tout le moins, n'être pas exclu, que ces mêmes activités puissent également être exercées en parallèle par des opérateurs privés, que ce soit sous un régime de droit privé ou sur la base de concessions administratives. En pareil cas, en avantageant ceux-ci, le non-assujettissement des organismes de droit public risque d'emporter des distorsions de concurrence, contraires au principe de neutralité fiscale. Le deuxième alinéa de l'article 13 vise à éviter un tel résultat indésirable et, à cette fin, regarde les organismes de droit public comme des assujettis « *dans la mesure où leur non-assujettissement conduirait à des distorsions de concurrence d'une certaine importance* ».

L'appréciation de ce critère – expressément transposé à l'article 256 B du CGI, mais sans degré minimum de distorsion – est au cœur des interrogations du tribunal. Ce dernier vous demande en effet si l'examen de la distorsion dans les conditions de la concurrence doit procéder « *d'une*

analyse selon laquelle une différence de traitement au regard de cette taxe entre deux prestations identiques ou semblables du point de vue du consommateur et satisfaisant aux mêmes besoins suffit à établir la violation du principe de neutralité de cette taxe » ou si elle doit « *procéder d'une évaluation de cette distorsion au cas d'espèce* ». En réalité, cet examen ne doit procéder ni de l'une – l'arrêt *The Rank Group plc* du 10 novembre 2011 de la CJUE dont le tribunal a recopié la terminologie n'étant ici pas pertinente – ni de l'autre – si l'on entend par « *évaluation au cas d'espèce* » une appréciation concrète de la seule concurrence effective locale.

Nous ne nous étendrons pas sur l'absence de transposabilité de l'approche retenue par l'arrêt du 10 novembre 2011. Ce dernier portait en effet sur une question très différente de celle ici posée et régie par d'autres dispositions : était en cause le point de savoir si, pour la mise en œuvre du 1 de l'article 135 de la directive posant la règle de l'exonération des jeux de hasard « *sous réserve des conditions et limites déterminées par chaque Etat membre* », un Etat membre pouvait, sans méconnaître ces dispositions et le principe de neutralité, traiter différemment des machines à sous répondant aux mêmes besoins du consommateur. Une juridiction nationale demandait à la CJUE s'il suffisait de caractériser l'identité des prestations, du point de vue du consommateur, pour conclure à la violation du principe de neutralité en cas de différence de traitement, ou s'il fallait rechercher en outre l'existence d'une concurrence effective et d'une distorsion de concurrence. La Cour a répondu que la caractérisation de l'identité des prestations du point de vue du consommateur portait, en elle-même, le constat d'une nécessaire concurrence et suffisait, par suite, à caractériser une violation du principe de neutralité sans que soit en outre établie de manière autonome l'existence effective d'une concurrence entre les services en cause ou une distorsion de concurrence en raison de cette différence de traitement.

Non seulement il n'est ainsi pas question dans cet arrêt de la règle, posée par dérogation à l'article 9, de non-assujettissement des personnes publiques agissant en tant qu'autorités publiques, mais encore le raisonnement suivi par la Cour pour l'application de l'article 135 apparaît antinomique avec la lettre même de l'article 13 et l'interprétation constante qu'elle en donne. Ainsi, dans *The Rank Group plc*, la Cour affirme qu'il n'y a pas lieu, une fois constatée l'identité, au regard des besoins du consommateur, des prestations exonérées et non exonérées, de rechercher si le traitement fiscal litigieux emporte une distorsion de concurrence, là où l'article 13 de la directive appelle au contraire à ne pas se contenter de constater l'éventuelle présence d'opérateurs privés concurrents, mais à rechercher et à apprécier l'ampleur des distorsions de concurrence qu'emporterait le non-assujettissement à la taxe des organismes de droit public.

Si l'arrêt *The Rank Group* n'offre pas le bon mode d'emploi, comment convient-il d'apprécier si le non-assujettissement d'un organisme de droit public agissant en tant qu'autorité publique est susceptible de conduire à une distorsion de concurrence d'une certaine importance – puisque c'est en substance la question posée ?

Il résulte d'une jurisprudence claire et constante de la CJUE depuis son arrêt de grande chambre *Isle of Wight* (v. par ex. CJUE, 25 mars 2010, *Commission c/ Pays-Bas*, aff. C-79/09), que la

concurrence à laquelle le non-assujettissement d'une personne publique ne saurait avoir pour effet de porter atteinte ne se réduit pas à la concurrence effective constatée dans la zone de chalandise de la personne publique concernée. Entre concurrence effective et concurrence potentielle, la Cour a opté, compte tenu de l'objectif poursuivi par la disposition en cause, pour la seconde.

Dans la jurisprudence de la CJUE, ce parti pris se traduit, d'une part, par une évaluation des distorsions de concurrence auxquelles conduirait le non-assujettissement des organismes de droit public « *par rapport à l'activité en cause, en tant que telle* », entendue par opposition à une appréciation qui serait fondée sur l'examen d'un marché en particulier.

Il ne saurait toutefois s'en déduire que la CJUE aurait retenu une approche purement abstraite et exclu toute analyse concrète des conditions de la concurrence. La seule lecture de l'arrêt *Isle of Wight* suffit à éclairer la portée de cette prescription : lorsque l'on apprécie les risques de distorsions, en particulier lorsque l'on commence par rechercher, à cette fin, si la même activité est accomplie concurrentement par des personnes privées, cette analyse doit être menée non par référence au seul marché local sur lequel agit l'organisme public concerné, mais par référence à l'activité, telle qu'elle est exercée sur l'ensemble du territoire national. Loin d'être purement abstraite, cette approche, qui se refuse à adopter une loupe purement locale et limitée à la seule zone de chalandise de l'organisme de droit public concerné, est donc éminemment réaliste : ce n'est pas parce qu'aucun opérateur privé n'exploite de parking dans une commune A, alors que le droit national ne confère pas aux organismes publics de monopole et que l'on constate que, dans la commune B, des acteurs privés opèrent sur ce marché, que l'activité d'exploitation de parking n'est pas concurrentielle et ce, même dans la commune A. Seule une telle approche par référence à l'activité en cause permet en outre de garantir un traitement fiscal homogène de l'ensemble des organismes de droit public qui accomplissent cette activité, au lieu d'un traitement au cas par cas de chacun de ces organismes, facteur d'insécurité juridique pour les opérateurs, variant selon l'état concret et évolutif de la concurrence locale.

Cette approche se traduit nécessairement, d'autre part, par une prise en compte de la concurrence potentielle. Mais cette prise en considération n'est, là encore, pas déconnectée de toute réalité économique. La Cour a ainsi dit pour droit que concurrence potentielle ne signifie pas concurrence « *purement hypothétique* », qui « *ne serait étayée par aucun élément de fait, aucun indice objectif ou aucune analyse du marché* ». Lorsqu'aucun opérateur privé n'exerce effectivement l'activité en cause, l'arrêt *Isle of Wight* a ainsi précisé que l'existence d'une concurrence potentielle ne doit être retenue qu'à la condition que la possibilité pour un opérateur privé d'entrer sur le marché pertinent ne soit pas purement « *théorique* », mais « *réelle* ».

L'application faite de ces principes dans l'arrêt du 19 janvier 2017 *National Roads Authority* (aff. C-344/15, RJF 2017 n° 398, aux conclusions contraires de l'avocat général) élimine, s'il en était, les doutes que certains auraient pu conserver sur l'absence de caractère purement abstrait de l'appréciation des distorsions concurrentielles et sur la nécessité de tenir compte aussi d'une

analyse de fait et des conditions réelles (économiques comme juridiques) d'exercice d'une activité. Dans cet arrêt, la Cour de justice a ainsi énoncé 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* ».

Dans cette affaire, qui portait sur l'assujettissement à la TVA de l'autorité nationale des routes irlandaise à raison de la perception de péages, la Cour a refusé de s'arrêter au constat que certains opérateurs privés géraient des routes et percevaient des péages soumis à la TVA. Elle a procédé à une analyse juridique, factuelle et économique du contexte dans lequel cette activité est accomplie. Juridiquement, elle a constaté que l'organisme national conservait, en vertu de la loi, la responsabilité ultime du bon fonctionnement de toutes les routes nationales, même celles dont il avait confié la gestion à des opérateurs privés. Puis elle a relevé que l'autorité administrative avait été conduite récemment, dans ce cadre, à reprendre l'exploitation en direct d'une route. La Cour en a déduit l'impossibilité d'appréhender de manière isolée le seul segment d'activité (perception des péages) sur lequel interviennent quelques opérateurs privés en application d'accords passés avec l'organisme public, et la nécessité d'apprécier l'existence de distorsions potentielles de concurrence au regard de l'activité accomplie par la personne publique dans toute son étendue, incluant la mise à disposition des routes. Par suite, la seule présence d'opérateurs auxquels la NRA avait confié la perception de certains péages ne constituait pas une concurrence actuelle pour cette activité. Or économiquement, la Cour a estimé illusoire d'imaginer qu'un opérateur privé pourrait entrer sur le marché en construisant une route qui entrerait en concurrence avec les routes nationales existantes. Il n'y avait donc pas de concurrence potentielle.

Cet arrêt nous paraît conforter, par la prise en compte des conditions économiques et juridiques d'exploitation de l'activité en cause (mais une prise en compte nationale, et non purement locale), l'approche retenue par votre décision du 23 décembre 2010, *Commune de Saint-Jorioz* (n° 307856, p. 527, RJF 2011 n° 296, concl. C. Legras BDCF 2011 n° 30), dont vous pourrez, par le présent avis, réitérer la pertinence et expliciter la portée.

Dans cette décision, vous ne vous étiez en effet pas contenté de reproduire la formulation de principe de l'arrêt *Isle of Wight* prescrivant une appréciation des distorsions dans les conditions de la concurrence « *eu égard à la nature de l'activité en cause* », sans qu'elle porte sur un marché local en particulier, mais aviez ajouté en outre une référence « *aux conditions dans lesquelles l'exploitation est conduite* », qui n'était pas passée inaperçue auprès des commentateurs et avait soulevé des interrogations sur un éventuel décalage avec la jurisprudence communautaire.

Mais de décalage, nous n'en voyons point : cette clause nous paraît pouvoir être aujourd'hui explicitée à la lumière de la jurisprudence européenne la plus récente comme impliquant, pour reprendre les termes de la CJUE, tout en procédant à une appréciation au regard de l'activité « en

tant que telle » sans qu'elle porte sur un marché local en particulier, de tenir compte des conditions économiques et juridiques de mise en œuvre de cette activité sur le territoire national et d'étayer ainsi cette appréciation d'éléments de fait, d'indices objectifs ou d'une analyse du marché.

En revanche, ces conditions dans lesquelles l'exploitation est conduite ne doivent pas, selon nous, être comprise comme un écho à l'analyse des « 4P » (Prix, public, produit, publicité) de votre jurisprudence *Association Jeune France* (CE, Section, 1^{er} octobre 1999, n° 170289, p. 285, RJF 11/99 n° 1338) sur l'assujettissement aux impôts commerciaux des associations. Pour ce qui est du prix, de deux choses l'une : ou bien la tarification est telle qu'il n'y a pas prestation à titre onéreux – et de toute façon, il n'y a pas assujettissement – ou elle caractérise une opération économique, et nous ne voyons pas alors en quoi un prix plus bas que les opérateurs privés justifierait d'exclure l'assujettissement. Au contraire, cela amplifierait le problème de concurrence par les prix. Pour ce qui est du produit, là encore, la focale ne serait selon nous pas la bonne: sauf exception, il convient de s'interroger sur l'activité accomplie pour apprécier l'existence d'une concurrence, plutôt que sur les qualités ou les options de la prestation proposée. S'agissant des modalités de promotion commerciale, elles sont à nos yeux inopérantes. Reste le public visé : même si nous serions sur ce point plus prudente que sur les précédents, la question nous semble en réalité étroitement liée à celle de la tarification. Mais s'il était établi qu'un organisme public s'adresse uniquement à un public aucunement susceptible d'intéresser un opérateur privé et d'être fourni par lui, nous serions sans doute prête à admettre l'absence de concurrence.

Par suite, vous répondrez à la première question posée en rappelant la jurisprudence *Isle of Wight*, en réitérant et explicitant à la lumière de l'arrêt *National Roads Authority* le considérant de principe de votre décision *Commune de Saint-Jorioz*, et en excluant que des distorsions de concurrence puissent résulter de la seule constatation, sans la prise en compte des éléments de fait, des indices objectifs et d'une analyse du marché, que des prestations réalisées par un organisme de droit public sont identiques à celles réalisées par un opérateur privé.

A la seconde question, que vous pourrez redresser en l'interprétant comme portant sur la preuve de l'existence de distorsions de concurrence, vous répondrez qu'il y a lieu d'appliquer, comme vous le faites couramment sur le champ d'application d'un impôt, un régime de preuve objective.

Tel est le sens de nos conclusions.