

N°353219

Ministre du budget, des comptes publics et de la réforme de l'Etat
c/ M. A...

9^{ème} et 10^{ème} sous-sections réunies

Séance du 31 mars 2014

Lecture du 11 avril 2014

CONCLUSIONS

M. Frédéric ALADJIDI, rapporteur public

1 – A la suite d'un contrôle sur pièce, l'administration a assujetti à la TVA, au titre de 2002 à 2004, un éducateur sportif à raison notamment des sommes perçues pour des cours d'initiation à l'escalade qu'il avait dispensés dans des écoles primaires, lesquelles sommes conduisaient, compte tenu des autres recettes de l'intéressé, à dépasser la franchise de 27 000€ prévue par **le b du 1 du I de l'article 293 B**.

Après rejet de sa réclamation par l'administration pour l'année 2003, et de sa demande de décharge par un **jugement du TA de Versailles du 25 mars 2010**, l'intéressé a obtenu gain de cause pour la période restant en litige par un **arrêt de la CAA de la même ville du 21 juillet 2011** dont le ministre vous demande régulièrement l'annulation.

2 - Pour justifier la décharge :

a) la cour a commencé par mentionner les textes dont elle a fait application:

- elle a ainsi, d'abord, cité les dispositions du **4° du 4 de l'article 261 du CGI** en vertu desquelles, sont exonérés de la TVA d'une part, d'après le **a) « les prestations de services et les livraisons de biens qui leur sont étroitement liées, effectuées dans le cadre [notamment] de l'enseignement primaire, secondaire et supérieur dispensé dans les établissements publics et les établissements privés »** et d'autre part, d'après le **b) « les cours ou leçons relevant de l'enseignement scolaire, universitaire, professionnel, artistique ou sportif, dispensés par des personnes physiques qui sont rémunérées directement par leurs élèves (...) »** ;

- et la cour a ensuite cité les dispositions de **l'article L. 121-1 du code de l'éducation**, en vertu desquelles, notamment, « Les enseignements artistiques ainsi que l'éducation physique et sportive concourent directement à la formation de tous les élèves » et de **l'article L. 121-5 du même code** en vertu desquelles: « L'éducation physique et sportive et le sport scolaire et universitaire contribuent à la rénovation du système éducatif, à la lutte contre l'échec scolaire et à la réduction des inégalités sociales et culturelles. » ;

b) Puis, la cour a relevé que, pendant la période en litige, le contribuable « exerçait à titre libéral son activité de moniteur de sport dans le cadre d'un contrat le liant à l'office

1

municipal d'éducation physique et des sports de Châtillon, dans un établissement de l'enseignement primaire de ladite commune et que ses interventions avaient pour objet d'initier, deux journées par semaine, les élèves à l'escalade, en complément de l'enseignement sportif dispensé par cette école » ;

c) Enfin, la cour a estimé, d'une part, que « *ces prestations constituent des prestations de services dispensées dans un des établissements visés par les dispositions précitées du a) et du b) du 4° du 4. de l'article 261 du CGI* » et, d'autre part, qu'« *elles entrent dans le cadre des missions de cet établissement telles que définies par les **articles L. 121-1 et L. 121-5 précités du code de l'éducation*** » avant d'en déduire qu'elles devaient « *être exonérées de la TVA en vertu de ces **mêmes dispositions*** » - c-a-d implicitement du **point a** - et de préciser que si l'intéressé « *n'est pas rémunéré directement par ses élèves, cette circonstance est sans incidence dès lors qu'il ne se prévaut pas du b) du 4° du 4. de l'article 261* ».

3 – A s'en tenir au droit national, comme l'avaient fait les parties devant les juges du fond et comme ces derniers l'ont fait, le raisonnement qui tient pour sans incidence l'interposition de l'office municipal des sports et l'absence de paiement direct par les élèves, n'est pas absurde :

- Certes, comme l'indiquait le RP en appel, les exonérations de TVA sont d'interprétation stricte, en tant qu'elles dérogent aux principes posés par le **I de l'article 256 du CGI** en vertu duquel sont soumises à la taxe les « *prestations de services effectuées à titre onéreux par un assujetti agissant en tant que tel* » et par **l'article 256 A du CGI** en vertu duquel sont assujetties les personnes qui effectuent de manière « *indépendante* » une des activités économiques mentionnées à cet article, dont font partie les prestations de service ;

- Mais, force est de constater que le **a de l'article 261-4-4°** ne paraît pas, dans les termes où il est rédigé, assorti de conditions très contraignantes et qu'elles semblent ici remplies : il est constant, en effet, que nous sommes face à une prestation de service rémunérée en tant que telle et non sous forme de salaire, qu'elle est réalisée dans l'enceinte et sur le temps scolaire, et qu'elle est liée au projet pédagogique des écoles ainsi qu'aux programmes nationaux ;

- La pratique en cause est, d'ailleurs, tellement courante qu'elle est prévue par **l'article L. 312-3 du code de l'éducation** qui autorise l'équipe pédagogique de toute école maternelle et élémentaire à se faire assister, à sa demande et sous son contrôle, de personnel qualifié pour l'enseignement de l'éducation physique et sportive et si, à Paris, la ville emploie de manière permanente 765 professeurs chargés de l'éducation musicale, des arts plastiques et de l'EPS, on imagine volontiers, que les autres municipalités, font généralement appel de manière plus ponctuelle, comme en l'espèce, à des éducateurs spécialisés indépendants ;

- Enfin, nous précisons que, s'agissant de l'escalade, vous avez estimé qu'il s'agissait d'une activité dont l'enseignement à l'école ne nécessitait pas la détention de diplôme particulier, contrairement au ski ou à l'alpinisme (cf. **CE 3 avril 2006 SNAPEC, 273713 inédit**).

4 – On sait, toutefois, que les exonérations de **l'article 261 du CGI** constituent la transposition de celles qui ont été prévues par **l'article 13 de la 6^{ème} directive TVA du 17 mai**

1977 et pour lesquelles il revient aux EM de fixer des conditions « *en vue d'assurer [leur] application correcte et simple (...) et de prévenir toute fraude, évasion et abus éventuels* ».

Pour être plus précis, les deux exonérations prévues par les **paragraphes a et b de l'article 261-4-4°** renvoient à celles qui sont posées par les **points i et j de l'article 13** qui portent sur:

- « *l'éducation de l'enfance ou de la jeunesse, l'enseignement scolaire ou universitaire, la formation ou le recyclage professionnel, ainsi que les prestations de services et les livraisons de biens qui leur sont étroitement liées, effectués par des organismes de droit public de même objet ou par d'autres organismes reconnus comme ayant des fins comparables par l'État membre concerné* »;

- « *les leçons données, à titre personnel, par des enseignants et portant sur l'enseignement scolaire ou universitaire* »;

Dans une décision **CE 26 janvier 2000, n° 169626, B... : RJF 2000, n°353 – Conclusions G. Goulard** qui avait été citée en appel, vous avez estimé que le **point b** « national » n'avait pas ajouté de condition nouvelle à celles qui sont prévues par le **point j** « communautaire » mais s'était borné à en préciser les modalités d'application.

Même si, ici, aucune incompatibilité entre le CGI et la directive n'est invoquée et ne saurait être relevée d'office en vertu de votre jurisprudence de **Section du 11 janvier 1991 S.A. "Morgane", 90995 au recueil**, il n'en reste pas moins qu'il vous appartient, en application de votre jurisprudence **d'Assemblée du 22 décembre 1989, n° 86113, Cercle militaire mixte de la Caserne Mortier : RJF 1989, n°130**, d'interpréter le 1^{er} à la lumière de la 2^{nde}.

5 – Or, dans deux **décisions rendues le 14 juin 2007 aux conclusions d'E. Sharpston (aff. 434/05, Stichting Regionaal Opleidingen Centrum Noord-Kennemerland / West-Friesland (Horizon College) : RJF 2007, n°1181 et aff. 445/05, Werner Haderer : RJF 2007, n°1182)** la CJCE a été saisie de deux questions préjudicielles qui posaient, une double question, proche de celle qui nous intéresse, de savoir si les exonérations des **points i et j** s'appliquent:

- d'une part, à la mise d'enseignants à la disposition d'un établissement d'enseignement par un autre établissement d'enseignement ;

- et, d'autre part, à l'activité d'un enseignant indépendant consistant à dispenser des cours dans un établissement d'enseignement.

4 - Dans **la 1^{ère} affaire, n° 434/05**, qui n'est pas directement invoquée par le ministre :

- la CJCE a, tout d'abord, jugé que les **dispositions du i)** « *ne visent pas le fait de mettre, à titre onéreux, un professeur à la disposition d'un établissement d'enseignement au sens de la même disposition, dans lequel ce professeur assure temporairement des tâches d'enseignement sous la responsabilité de celui-ci* » ;

- Puis elle a, toutefois, admis qu'une telle mise à disposition « *peut constituer une opération exonérée de la TVA en tant qu'il s'agit de prestations de services « étroitement liées » à l'enseignement au sens de cette même disposition* » ;

- Elle a précisé, enfin, que ceci n'était possible que si « *la mise à disposition est le moyen de bénéficier dans les meilleures conditions de l'enseignement considéré comme la prestation principale* » ce qui suppose, d'une part, que tant cette prestation principale que la mise à disposition soient effectuées par l'un des organismes visés au **point i**, et d'autre part, que la mise à disposition « *soit d'une nature ou d'une qualité telles que, sans le concours d'un tel service, il ne saurait être assuré que l'enseignement dispensé par l'établissement destinataire (...) aurait une valeur équivalente* » et qu'elle « *ne soit pas essentiellement destinée à procurer des recettes supplémentaires par la réalisation d'une opération effectuée en concurrence directe avec des entreprises soumises à la TVA* ».

5 – Dans **la 2^{nde} affaire, n°445/05**, dont le ministre se prévaut, la CJCE a jugé que « *dans des circonstances telles que celles de l'affaire au principal, les activités d'un particulier ayant le statut de collaborateur indépendant, consistant à dispenser des leçons de soutien scolaire ainsi que des cours de céramique et de poterie dans des centres d'enseignement pour adultes, ne peuvent bénéficier de l'exonération de la TVA prévue [au point j] que si de telles activités constituent des leçons données par un enseignant, pour son propre compte et sous sa propre responsabilité, et portant sur l'enseignement scolaire ou universitaire* ».

Elle a précisé, qu'en l'espèce l'intéressé « *loin de donner des leçons pour son propre compte et sous sa propre responsabilité, s'est mis en réalité, en qualité d'enseignant, à la disposition du Land de Berlin, lequel l'a rémunéré en tant que prestataire de services au profit du système éducationnel administré par ledit Land* », ce qui semble proche de la présente affaire si l'on remplace le Land par l'office municipal et le système éducationnel par les écoles.

Enfin la CJCE a écarté une objection de la Commission selon laquelle refuser l'exonération dans des situations telles que celle faisant objet du litige serait « *contraire à l'objectif commun des exonérations spécifiques* » visées aux **points i) et j)**, et « *créerait une lacune dans le système que forment ces deux dispositions* », compte tenu de ce que, selon elle, « *les leçons données par des professeurs indépendants pourraient, dans certaines circonstances, être comparables à l'enseignement effectué par les « organismes » mentionnés au point i* ».

Elle a, en effet, jugé que « *le seul fait que les deux catégories d'exonérations (...) visent, notamment, à promouvoir l'« enseignement scolaire ou universitaire », en tant qu'activité d'IG, ne saurait fonder la thèse selon laquelle ces deux dispositions forment ensemble un système de nature à faire bénéficier de l'exonération de la TVA des activités qui ne remplissent pas les conditions respectivement posées par l'une ou l'autre desdites dispositions* ».

6 – Il ressort clairement de ces deux décisions et, en particulier, de la dernière précision sur l'articulation entre les **points i et j**, que celle-ci n'est pas complète:

- le **point i** laisse, certes, une certaine marge d'appréciation aux EM pour déterminer les « *organismes* » qui peuvent dispenser les cours d'enseignement pouvant bénéficier de l'exonération qu'il prévoit, mais celle-ci ne concerne pas les rémunérations dont bénéficieraient les « *personnes physiques* » ;

- tandis que le **point j**, s'il couvre, précisément ces rémunérations, ne joue que lorsque les personnes physiques donnent leurs leçons « *à titre personnel* ».

Comme les EM ne peuvent pas créer d'autres exonérations de TVA que celles qui sont prévues par la directive, il faut interpréter *l'article 261-4-4°* à la lumière de ces principes :

- vous avez déjà jugé, dans la *décision précitée de 2000 B...* que le *point b* transpose le *point j*, et peu importe pour la présente espèce que les commentateurs à la RJF des *décisions de la CJCE de 2007*, se soient interrogés sur le caractère éventuellement trop restrictif de l'exigence, posée en droit français, de rémunération directe par les élèves puisque ce point n'est pas contesté ici et qu'en tout état de cause, les leçons en cause n'ont pas été données à « *titre personnel* » mais uniquement dans le cadre de la contribution, probablement gratuite, de l'office municipal des sports à l'enseignement de l'EPS dans les écoles ;

- Pour ce qui est du *point a*, la présente affaire est l'occasion de préciser qu'il vise à assurer la transposition du *point i* et qu'il réserve, en matière scolaire et universitaire, l'exonération à l'éventuelle rémunération des enseignements donnés dans les établissements qu'il mentionne, qui serait perçue par ces derniers et n'étend pas cette exonération à la rémunération qui peut être perçue par la personne physique qui a dispensées les enseignements, dont les droits à exonération, lorsqu'elle est assujettie à la TVA, ne sont régis que par le *point b*.

7 – Si vous nous suivez, et même si la solution n'est pas plus satisfaisante en équité que dans *l'affaire 445/05*, vous devrez annuler l'arrêt attaqué pour EDD à s'être fondé sur ce *point a* dès lors que ce n'est pas la rémunération de l'office municipal qui était en cause mais celle de l'éducateur sportif en tant que personne physique.

Il n'y aurait pas de difficulté à confirmer, après cassation, le bienfondé de l'imposition litigieuse, compte tenu de ce qui précède et de l'absence de toute discussion sur le caractère indépendant de l'activité taxée, au sens de *l'article 256 A du CGI* et de votre jurisprudence en la matière (cf. p. ex. *CE 20 décembre 2011 n° 322295, Sté Baillardran Spécialités : RJF 3/12 n° 237, concl. P. Collin BDCF 3/12 n° 33*).

Mais comme vous devriez répondre, par ailleurs, aux autres moyens qui étaient invoqués, nous ne vous invitons pas, même si ces moyens étaient modestes, à régler l'affaire au fond.

Vous ne pourrez, quoiqu'il en soit, mettre à la charge de l'Etat le versement au défendeur des sommes qu'il demande en application de *l'article L. 761-1 du CJA*.

Et PMNC à l'annulation de l'arrêt attaqué, au renvoi de l'affaire devant la CAA de Versailles et au rejet des frais irrépétibles.