

N° 442378

Commune de Castelnaudary

8^{ème} et 3^{ème} chambres réunies

Séance du 12 mai 2021

Lecture du 28 mai 2021

CONCLUSIONS

M. Romain VICTOR, rapporteur public

1.- Située dans le département de l'Aude, la commune de Castelnaudary exploite une piscine municipale en régie. L'espace aquatique Pierre de Coubertin – c'est son nom – dispose d'un bassin olympique extérieur (50 mètres) et d'un bassin d'initiation couvert (25 mètres). L'équipement, édifié en 1968, a été entièrement réhabilité en 2018, pour un coût de 3,5 M€ HT, financé pour moitié par des subventions de l'Etat, du conseil départemental, du conseil régional Occitanie et du CCAS de Castelnaudary.

En 2015, qui est l'année en litige, les tarifs d'entrée à l'unité pour les « chauriens » – puisque tel est le gentilé des habitants de la commune – variaient selon leur âge et/ou leur situation : gratuité pour les moins de 6 ans, 1,50 € pour les 6/10 ans, 1,90 € pour les 11/17 ans, les étudiants et les seniors, 2,60 € pour le tarif adulte normal, réduit en cas d'achat d'une carte de 10 entrées (le tarif passant par exemple de 2,60 € à 1,72 € pour un adulte)¹, et majoré de quelques centimes pour les non-résidents. Certains créneaux horaires étaient réservés aux établissements scolaires et des associations avaient également accès aux installations sportives.

Par une réclamation du 22 juin 2017, la commune a fait valoir que l'exploitation du centre aquatique entrant en concurrence avec des entreprises privées exploitant des équipements comparables, les droits d'entrée devaient être soumis à la TVA, ce qui l'a conduite à solliciter le remboursement d'un crédit de taxe au titre de l'année 2015 d'un montant de 12 154 €, correspondant à la différence entre la TVA au taux normal (20%) qu'elle aurait dû collecter sur les droits d'entrée (5 925 €) et la TVA payée à ses fournisseurs d'eau, d'énergie et de produits de traitement que son assujettissement à la taxe lui aurait donné le droit de déduire (18 079 €).

Après rejet de sa réclamation, la commune a porté le litige devant le tribunal administratif de Montpellier qui a accueilli sa demande par un jugement du 17 décembre 2018. Elle se pourvoit contre l'arrêt du 16 juin 2020 par lequel la cour administrative d'appel de Marseille, sur appel du ministre, a annulé ce jugement et ordonné la restitution du crédit de TVA remboursé à tort.

¹ Ces tarifs sont ceux que la commune de Castelnaudary mentionne dans ses écritures de première instance.

2.- On sait qu'en vertu du I de l'article 256 du CGI, sont soumises à la TVA les prestations de services effectuées à titre onéreux par un assujetti agissant en tant que tel. L'article 256 A du même code précise que sont assujetties les personnes qui effectuent de manière indépendante une activité économique, telle celle de prestataire de services, quels que soient leur statut juridique, leur situation au regard des autres impôts et la forme ou la nature de leur intervention.

A s'en tenir à ces règles générales d'assujettissement à la TVA de toute activité économique, une commune exploitant une piscine devrait être assujettie à la taxe.

Ce serait sans compter l'article 256 B du CGI, dont le premier alinéa prévoit 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* ».

Ces dispositions dérogatoires sont prises pour la transposition de l'article 13 de la directive n° 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de TVA, dont le paragraphe 1 énonce 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* », tout en précisant toutefois que, « *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* ».

Comme l'énonce la Cour de justice et ainsi que le rappellent vos décisions et avis qui en reprennent la substance, notamment votre récent avis contentieux *Centre hospitalier de Vire* (9^{ème} et 10^{ème} chr, 12 avr. 2019, n° 427540, RJF 2019 n° 642, concl. E. Bokdam-Tognetti C642), l'exonération dépend ainsi de la réunion de trois conditions.

La première ne fait pas débat ici : elle tient à la qualité de collectivité territoriale ou d'organisme de droit public de la personne qui exerce l'activité économique en cause.

La deuxième condition tient à ce que cette personne publique agisse « *en tant qu'autorité publique* ». Cette condition s'apprécie au regard des modalités d'exercice de l'activité. Cela signifie que l'organisme de droit public doit agir dans le cadre du régime juridique de droit public qui lui est particulier. Tel n'est pas le cas des activités qui seraient exercées dans les mêmes conditions juridiques que les opérateurs économiques privés (CJCE, 14 déc. 2000, *Fazenda Pública*, C-446/98, point 17). Par conséquent, l'exonération vise principalement les activités qui, tout en étant de nature économique, sont étroitement liées à l'usage de prérogatives de puissance publique (CJCE, 16 sept. 2008, *Isle of Wight Council et a.*, C-288/07, point 31, RJF 2009 n° 100), relèvent par nature des attributions d'une personne publique ou sont accomplies en raison d'une obligation légale ou dans le cadre d'un monopole. En revanche, le but ou l'objet de l'activité est sans incidence pour cette

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

appréciation (CJCE, 17 oct. 1989, *Comune di Carpaneto Piacentino et Comune di Rivergaro e. a.*, C-231/87 et C-129/88, points 13 et 14 ; CJUE, 4^{ème} ch., 29 oct. 2015, *Saudaçor*, C-174/14, point 70).

La troisième condition tient à ce que le non-assujettissement à la taxe ne conduise pas à des distorsions de concurrence d'une certaine importance.

La Cour de justice a apporté pas moins de cinq précisions sur ce point :

- i) les distorsions de concurrence doivent être évaluées par rapport à l'activité économique, examinée en tant que telle, et non au niveau du marché local sur lequel l'organisme public accomplit l'activité économique en cause (arrêt *Isle of Wight Council e. a.*, point 40), sans quoi les principes de neutralité fiscale et de sécurité juridique seraient méconnus ; « seule importe la nature de l'activité concernée » (conclusions M. Poiars Maduro sur l'affaire *Isle of Wight Council e. a.*, point 17)² ; vous avez rappelé cette condition par votre arrêt *Commune de Saint-Jorioz* (9^{ème} et 10^{ème} ssr, 23 déc. 2010, n° 307856, rec. p. 527, RJF 2011 n° 296, concl. C. Legras, Dr. Fisc. 2011 n° 13 c. 287) ;
- ii) l'éventuelle distorsion est appréciée au regard non seulement de la concurrence actuelle, mais aussi de la concurrence potentielle, pour autant que la possibilité pour un opérateur privé d'entrer sur le marché pertinent soit réelle, et non purement théorique ou hypothétique (CJUE, 2^{ème} ch., 25 mars 2010, *Commission c/ Pays-Bas*, C-79/09, point 91) ;
- iii) compte tenu du principe d'interprétation stricte des dispositions dérogatoires, seules sont admissibles les distorsions de concurrence « négligeables » ou « mineures » ;
- iv) l'objectif de cette limitation à la règle du non-assujettissement à la TVA des organismes de droit public agissant en tant qu'autorités publiques est de garantir que les opérateurs privés ne soient pas désavantagés du fait qu'ils sont taxés alors que ces mêmes organismes ne le sont pas (CJUE, 2^{ème} ch., 25

² Il y a deux raisons à cela. D'une part, l'article 13, paragraphe 1, deuxième alinéa, de la directive 2006/112 doit s'interpréter à la lumière du troisième alinéa de cette même disposition, qui prévoit que les organismes publics ont en tout état de cause la qualité d'assujettis pour les activités figurant à l'annexe I de la directive, sans qu'il importe que des distorsions de concurrence puissent ou non survenir en pratique sur le marché considéré, ce qui montre qu'il faut raisonner par rapport au type d'activité en tant que telle, et non aux situations sur les différents marchés. D'autre part, les principes de la neutralité de la TVA et de la sécurité juridique s'opposent également, selon la Cour, à une interprétation de l'article 13, paragraphe 1, deuxième alinéa, de la directive 2006/112 selon laquelle la possibilité d'une survenance de distorsions de concurrence devrait s'apprécier en fonction de la situation du marché concerné. Une telle interprétation conduirait en effet à réserver un traitement différent aux organismes publics entre eux, puisque, pour un même type d'activité, certains pourraient être considérés comme des assujettis et d'autres non, et exigerait de procéder à des analyses économiques complexes sur différents marchés, dont les résultats pourraient varier dans le temps (Conclusions M. Maciej Szpunar, 8 sept. 2016, Affaire C-344/15, *National Roads Authority*, points 29 et 30).

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

mars 2010, *Commission c/ Pays-Bas*, C-79/09, point 90 ; (CJUE, 6^{ème} ch., 19 janv. 2017, *National Roads Authority*, C-344/15, RJF 2017 n° 398, point 39) ;

- v) les Etats-membres disposent d'une certaine marge d'appréciation pour identifier l'existence d'une distorsion de concurrence d'une certaine importance.

Comme la commune le soutient à juste titre dans son mémoire complémentaire, la cour administrative d'appel s'est par trop écartée de ces principes.

Pour accueillir le recours du ministre, les juges d'appel ont relevé :

- i) que l'espace aquatique Pierre de Coubertin était principalement dédié à l'activité sportive et éducative ;
- ii) que la piscine était la seule ouverte pendant la totalité de l'année sur le territoire de la communauté de communes de Castelnaudary Lauragais Audois ;
- iii) qu'il n'était pas établi que son exploitation créerait des distorsions de concurrence avec la piscine municipale située à plus de 20 kilomètres de là (il s'agit de la piscine de Villefranche-de-Lauragais), alors qu'il n'était pas établi que les tarifs d'entrée de cette dernière seraient assujettis à la taxe ;
- iv) que l'absence d'assujettissement n'empêchait pas la création d'une activité économique concurrente.

Ces motifs ne sont pas entièrement satisfaisants.

D'une part, la cour ne s'est pas explicitement interrogée sur le point de savoir si la commune, en exploitant la piscine en régie, agissait en tant qu'autorité publique. A supposer qu'elle ait entendu se prononcer sur cette question en relevant que la piscine était principalement destinée à une activité sportive et éducative, il nous semble, d'autre part et en tout état de cause, qu'elle a apprécié l'existence d'une distorsion de concurrence par rapport au marché local puisqu'elle s'est appuyée sur la circonstance que l'espace aquatique était le seul ouvert toute l'année et qu'elle a analysé la situation de concurrence par rapport à la piscine municipale la plus proche, même si elle a conclu son arrêt en relevant que l'absence d'assujettissement n'empêchait pas la création d'une activité économique concurrente.

L'annulation de l'arrêt pour erreur de droit et le règlement de l'affaire au fond nous paraissent dans ce contexte très opportuns pour que la commune de Castelnaudary et les autres collectivités ou groupements placés dans la même situation sachent à quoi s'en tenir en ce qui concerne l'assujettissement à la TVA des droits d'entrée à des équipements sportifs municipaux ou intercommunaux.

3.- Il faut procéder par étapes, en répondant à quatre questions, étant au préalable indiqué qu'il vous appartient de statuer selon un régime de preuve objective, conformément à la solution de votre *SARL Alain Palanchon* (9^{ème} et 10^{ème} ssr, 1^{er} juil. 2009, n° 295689, T. p. 701-731-732, RJF 2009 n° 822, concl. P. Collin BDCF 10/09 n° 112).

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

1°) Y a-t-il fourniture, par la commune, d'une « prestation de services à titre onéreux » au sens des dispositions du c du 1 de l'article 2 de la directive ?

Cela implique de constater l'existence d'un lien direct entre la prestation de services et une contrepartie réellement reçue par l'assujetti.

La modicité des droits d'entrée à l'espace Pierre de Coubertin pourrait vous en faire douter mais, dans le rapport juridique entre la commune, prestataire, et les usagers, bénéficiaires de la prestation, la rétribution perçue par la commune constitue bien la contrepartie du service fourni aux usagers, sans qu'il ait d'incidence à ce stade du raisonnement, comme le retient la Cour de justice, la circonstance que les droits d'entrée ne seraient pas calculés en fonction du coût réel du service (v. par ex. : CJCE, 20 janv. 2005, *Hotel Scandic Gåsabäck*, C-412/03, point 22).

2°) La commune peut-elle être regardée, lorsqu'elle fournit une telle prestation de services à titre onéreux, comme exerçant une « activité économique » au sens de l'article 9, paragraphe 1 de la directive, dont dépend la qualité d'assujetti ?

Nous pensons là encore qu'il faut répondre par l'affirmative. Une activité économique implique de réaliser des recettes et il est constant que l'entrée à la piscine n'est pas gratuite, si l'on met à part le cas des enfants de 0 à 5 ans qui, par construction (enfin nous l'espérons), accompagnent des adultes qui, eux, acquittent un droit d'entrée.

Et si la Cour de justice a eu l'occasion d'écarter la qualification d'activité économique du fait de l'existence d'un écart important entre le coût réel du service et les montants reçus des usagers, dans des affaires portant sur la fourniture d'un service de transport scolaire par une commune (CJUE, 5^{ème} ch., 12 mai 2016, *Gemeente Borsele*, C-520/14, points 24 à 26) ou de services d'assistance juridique par des bureaux publics (CJCE, 3^{ème} ch., 29 oct. 2009, *Commission c/ Finlande*, C-246/08), c'est à chaque fois en considération d'un second élément tenant au fait que la contribution demandée aux bénéficiaires des prestations dépendait directement, dans son principe et dans son montant, du montant de leurs revenus ou de leur patrimoine. Et il nous semble que c'est cette dernière dimension qui a conduit la Cour à constater l'absence de lien direct entre la contrepartie versée et la prestation fournie.

Or, dans notre affaire, s'il est manifeste que l'exploitation du centre aquatique était structurellement déficitaire, puisque le montant des recettes totales (incluant les entrées à la piscine et les autres produits) atteignait 37 % des dépenses HT en 2014 et 30 % en 2015, il n'apparaît pas que la contrepartie demandée aux usagers aurait été fonction de leurs revenus.

3°) La commune agit-elle « en tant qu'autorité publique » lorsqu'elle exploite en régie son centre aquatique ?

Là encore, la réponse est affirmative, au bénéfice d'un peu d'archéologie juridique.

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

L'article 4, paragraphe 5, de la sixième directive 77/388/CEE du 17 mai 1977, dont les dispositions ont été reprises à l'article 13, paragraphe 2, de la directive de 2006, prévoyait, à son quatrième et dernier alinéa : « *Les Etats membres peuvent considérer comme activités de l'autorité publique les activités des organismes précités [Etats, régions, départements, communes et autres organismes de droit public] exonérées en vertu des articles 13 ou 28* ».

Cette disposition de la directive ouvre ainsi aux Etats membres la faculté de réputer activités de l'autorité publique celles des activités exercées par des personnes morales de droit public qui sont exonérées lorsqu'elles sont exercées par des organismes sans but lucratif, comme des associations ou des fondations.

Or, au m) du 1 de son A, l'article 13 de la sixième directive, dont les dispositions ont été reprises au m) de l'article 132 de la directive de 2006, prévoyait l'exonération par les Etats membres de « *certaines prestations de services ayant un lien étroit avec la pratique du sport ou de l'éducation physique, fournies par des organismes sans but lucratif (...)* ». La disposition d'exonération concernait également des services administratifs, sociaux, éducatifs et culturels.

Ces dispositions ont été transposées, sans changement avant/après 2006 :

- pour ce qui concerne la qualité d'assujetti, à l'article 256 B du CGI, issu de l'article 24 de la loi n° 78-1240 du 29 décembre 1978 de finances rectificative pour 1978, qui dispose que « *Les personnes morales de droit public ne sont pas assujetties à la TVA 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* » ;
- et pour ce qui concerne l'exonération, à l'article 261 du CGI, dont le 1° du 7 exonère « *les services de caractère social, éducatif, culturel ou sportif rendus à leurs membres par les organismes légalement constitués agissant sans but lucratif, et dont la gestion est désintéressée* ».

Il en résulte que, du fait de la faculté exercée par la France que manifeste l'article 256 B, les activités des services sportifs des personnes morales de droit public doivent par principe être regardées comme exercées par ces dernières en tant qu'autorités publiques, quand bien même elles seraient exercées de manière analogue à celle d'un opérateur économique privé, ainsi que l'a nettement jugé la Cour de Luxembourg (CJCE, 6^{ème} ch., 6 février 1997, *Marktgemeinde Welden*, C-247/95, point 19, avec les conclusions limpidées d'Antonio La Pergola).

Et à supposer que les services sportifs soient étendus à des prestations de « bien-être », il serait permis de considérer qu'elles se rattachent à ces services. Nous relevons à cet égard que vous avez jugé qu'une collectivité publique pouvait confier à une entreprise privée, dans le cadre d'une DSP portant à titre principal sur l'exploitation d'un centre nautique, des activités accessoires de fitness et d'aquacycle qui « *améliorent le service offert aux usagers* » (7^{ème} et 2^{ème} ssr, 5 févr. 2014, *Stés Equalia et Polyxo*, n° 371121, concl. B. Dacosta). Le

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

Tribunal des conflits est même allé un peu plus loin en jugeant par un arrêt *Sté Centre Léman c/ Communauté d'agglomération d'Annemasse-Les-Voirons* du 9 janvier 2017³ qu'un centre aquatique comprenant une piscine olympique mais aussi un espace « bien-être » doté d'une salle de « cardio-fitness », d'un sauna, d'un hammam et d'un bain à remous, et proposant des activités d'« aqua-gym » et d'« aqua-bike », exploité en régie par un EPCI, et dont les produits et charges d'exploitation étaient portés au budget de l'intercommunalité qui en assurait la direction et y affectait des agents, présentait pour l'ensemble de ses activités un caractère administratif et ne pouvait être regardé comme un service public à caractère industriel et commercial.

4°) Le non-assujettissement à la TVA serait-il la cause de distorsions de concurrence non négligeables ?

Il est tout d'abord certain que l'exploitation d'une piscine ou d'un centre aquatique peut être le fait d'une personne publique comme d'une entreprise privée. Des prestations identiques peuvent être fournies par ces deux catégories de personnes. Il importe donc de vérifier que les entreprises privées ne sont pas désavantagées du fait qu'elles sont taxées alors que les organismes publics ne le seraient pas (CJUE, 2^{ème} ch., 25 mars 2010, *Commission c/ Pays-Bas*, C-79/09, point 90).

Toutefois, la présence d'opérateurs privés sur le marché des centres aquatiques n'est, à elle seule, pas déterminante (CJUE, 6^{ème} ch., 19 janv. 2017, *National Roads Authority*, C-344/15, point 44, RJF 2017 n° 398). Il faut donc, comme y invite la Cour de justice, se livrer à une appréciation concrète des circonstances économiques (CJCE, 17 oct. 1989, *Comune di Carpaneto Piacentino e.a.*, C-231/87 et C-129/88, point 32), ce qui implique de raisonner par rapport au « marché pertinent », selon la formule qu'on trouve sous la plume de la Cour, et de s'intéresser, conformément au mode d'emploi donné par votre avis *Centre hospitalier de Vire*, aussi bien à l'activité en cause qu'aux conditions d'exploitation de cette activité.

En l'espèce, il résulte de l'instruction, notamment des caractéristiques (si ce n'est, pour partie, de la dénomination même) de l'espace Pierre de Coubertin, que le marché pertinent est celui des piscines traditionnelles destinées à l'enseignement de la natation par des publics scolaires et à la pratique sportive de la natation, en l'occurrence dans un bassin olympique et un bassin d'apprentissage, même si le centre aquatique accueille aussi bien une clientèle de baigneurs de « loisirs ». Le marché pertinent n'est donc pas celui des parcs ou complexes aquatiques, en règle générale de bien plus grande taille, qui proposent à leur clientèle des pratiques essentiellement ludiques et récréatives, à base de descentes en toboggans, piscines à vague, cascades et bains bouillonnants, et un certain nombre de prestations annexes.

Alors, existe-t-il une possibilité réelle pour un opérateur privé d'entrer sur le marché en cause, au regard des conditions d'exploitation de ces piscines ?

Il nous semble que la réponse à cette question est dans le compte de résultat de l'espace Pierre de Coubertin, dont il ressort que les recettes ne couvrent même pas le prix de

³ Arrêt n° 4074.

l'eau et, si vous n'étiez pas convaincu, dans le rapport annuel 2018 de la Cour des comptes auquel le ministre se réfère en défense, et qui souligne qu'en raison des coûts d'exploitation élevés et de la modération des recettes induites par l'exercice des missions de service public conduisant à mettre ces équipements à disposition des établissements scolaires et d'associations sportives, leur déficit est « *structurel et permanent* », le déficit moyen des piscines contrôlées tournant autour de 640 000 €/an. Ceci établit que les piscines municipales ne font pas et ne sauraient faire concurrence au secteur privé, l'arrivée sur le marché d'entreprises non subventionnées apparaissant purement théorique. Et de fait, sur le marché en cause, les seuls opérateurs privés que l'on rencontre, comme les sociétés Vert Marine ou Récréa, sont des entreprises titulaires de contrats de concession, dont les comptes sont équilibrés par le versement par le concédant d'une compensation financière destinée à tenir compte des contraintes tarifaires qui leur sont imposées et des servitudes mises à leur charge, en ce qui concerne l'accès aux bassins des scolaires ou des clubs sportifs⁴.

Nous croyons donc que sur le marché des piscines municipales et des centres aquatiques traditionnels, 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.

Le résultat auquel on arrive, en ce qui concerne la commune de Castelnaudary, apparaît somme toute logique, tant il peut sembler étrange, au fond, qu'une collectivité territoriale invoque à son profit un texte fiscal conçu pour protéger le secteur privé d'une forme de concurrence déloyale de la part d'administrations publiques et non pour créer au profit de services publics structurellement déficitaires un droit permanent à remboursement de crédits de taxe.

Notons à cet égard que si la Cour de justice a, par un arrêt isolé et rendu sans conclusions, considéré 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* » (CJCE, 3^{ème} ch., 4 juin 2009, *Salix*, C-102/08, RJF 2009 n° 806), c'est, nous semble-t-il, dans la configuration spécifique d'un organisme de droit public inséré dans une chaîne de facturation, dont le 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* ». Pour l'essentiel, ainsi que nous l'avons rappelé, la Cour retient que la règle qu'énonce le deuxième alinéa du paragraphe 1 de l'article 13 de la directive 2006 tend à protéger les entreprises privées du désavantage susceptible de résulter de ce qu'elles seraient taxées alors que les organismes de droit public ne le seraient pas (CJUE, 2^{ème} ch., 25 mars 2010, *Commission c/ Pays Bas*, C 79/09, point 90 ; (CJUE, 6^{ème} ch., 19 janv. 2017, *National Roads Authority*, C-344/15, RJF 2017 n° 398, point 39).

⁴ Dont on trouve une illustration dans l'arrêt suivant : 7^{ème} et 2^{ème} ssr, 3 févr. 2012, *Communauté d'agglomération de Villefranche-sur-Saône*, n° 353250.

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

Après annulation du jugement, il vous restera à prendre parti, dans le cadre de l'effet dévolutif de l'appel, sur les trois autres moyens soulevés par la commune dans ses écritures de première instance et d'appel. Le moyen de la commune tiré de ce que son non-assujettissement à la TVA au titre de l'exploitation de la piscine méconnaîtrait le principe de libre administration des collectivités territoriales ne peut qu'être écarté, dès lors qu'aucun mémoire aux fins de QPC n'a été régulièrement présenté. Enfin, la note du directeur adjoint de la DLF au ministre de la défense du 3 août 2010 n'est pas au nombre des instructions ou circulaires publiées au sens du troisième alinéa de l'article L. 80 A du LPF. En outre, et cela vaut aussi pour les énonciations du BOI-TVA-CHAMP-10-20-10-10 par ailleurs invoquées, vous pourrez opposer à la commune que le rejet d'une demande de remboursement d'un crédit de TVA ne constitue pas un rehaussement d'impositions (cf. 8^{ème} et 3^{ème} ssr, 7 déc. 2015, *Sté Holiday Autos UK & Ireland*, n° 371403, RJF 2016 n° 235).

PCMNC à l'annulation de l'arrêt attaqué, à l'annulation du jugement du tribunal administratif de Montpellier du 17 décembre 2018, à ce que la commune reverse à l'Etat la somme dont le remboursement lui a été accordé par ce jugement et au rejet des conclusions présentées par cette dernière au titre des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.