

N° 462156
Commune de Pérols

7^{ème} et 2^{ème} chambres réunies

Séance du 25 novembre 2022
Lecture du 19 décembre 2022

CONCLUSIONS

M. Marc PICHON de VENDEUIL, Rapporteur public

La demande d'avis que vous adresse la CAA de Marseille porte sur la **possibilité d'inclure la TVA dans le montant d'une indemnité due à une collectivité locale maître d'ouvrage.**

1. La question nous paraît répondre, au bénéfice de votre libéralisme en la matière, à la triple condition, posée par l'article L. 113-1 du CJA, de nouveauté – pour autant en tout cas que la remise en cause d'une jurisprudence trentenaire puisse constituer une nouveauté –, de difficulté sérieuse et de fréquence des litiges.

Elle se pose au détour d'un banal litige de travaux publics opposant la commune de Pérols à son maître d'œuvre, M. A..., architecte. Nous ne vous en livrerons aucun détail, sauf pour vous dire que ce dernier a été condamné en première instance à verser à la collectivité une somme de 137 408,25 euros, toutes taxes comprises.

C'est cette dernière précision qui fait débat puisqu'il est argué devant les juges d'appel que, dès lors que la commune bénéficie du **fonds de compensation pour la taxe sur la valeur ajoutée (FCTVA)**, le tribunal ne pouvait inclure le montant de la TVA dans l'indemnité allouée.

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.

2. La cour n'ignore pas que, par votre décision de Section du 19 avril 1991, *SARL C...*, n° 109322, p. 163, ccl. G. Le Châtelier, vous avez jugé, en substance, que la circonstance que les collectivités locales bénéficient du FCTVA ne faisait pas obstacle à ce que la TVA grevant les travaux de réfection d'un immeuble soit incluse dans le montant de l'indemnité due par des constructeurs à une collectivité.

Elle s'interroge, et vous avec désormais, sur la question de savoir si cet état du droit est encore pertinent. La rédaction des deux questions qu'elle vous adresse insiste sur le fait que le fonds tend à assurer une garantie de compensation intégrale de la TVA et vous invite à poser une forme de présomption en la matière, qu'il reviendrait à la collectivité de renverser lorsque ce n'est pas le cas.

Nous ne ménagerons pas de faux suspense en vous indiquant dès à présent que, selon nous, la réponse à la question de la cour reste positive. Pour vous le démontrer, il nous faut rapidement vous rappeler l'historique de votre jurisprudence en la matière, avant d'examiner les motifs qui pourraient remettre en cause son maintien.

3. Comme le fichage de la décision *C...* le rappelle, le principe le plus solidement établi est celui qui veut qu'en principe, l'indemnité versée par un constructeur à un maître d'ouvrage doit inclure la TVA lorsque celui-ci en supporte la charge définitive, la preuve de son assujettissement lui incombant. Tel est l'apport de votre décision de Section du 29 janvier 1982, *SA des docks lorrains*, n° 13690, p. 44, que vous avez récemment réaffirmée¹.

Ainsi, lorsque le maître d'ouvrage peut déduire la TVA, par exemple dans le cadre d'un SPIC, le montant de cette taxe n'a logiquement pas à être incluse dans l'indemnité afin d'éviter un enrichissement sans cause².

¹ CE 5 juillet 2017, *Société Degremont France*, n° 400571, C, concl. G. Pellissier

En revanche, si le maître d'ouvrage n'est normalement pas assujéti, comme c'est le cas des collectivités territoriales pour leurs services administratifs (article L. 256 B du code général des impôts), l'indemnisation doit inclure la TVA et les collectivités bénéficient d'une présomption simple de non-déductibilité (CE 19 mai 2004, *S...*, n°207391, T. p. 769 ; CE 24 novembre 2008, *M. D...*, *M. A...*, n°289778, T. p. 816).

Dans ce cadre, la Section a écarté en 1991 le moyen tiré de ce que la TVA ne pouvait pas être incluse dans le préjudice indemnisable d'une commune dès lors que son montant était remboursable par le fonds de compensation. Si l'on s'en tient à la lettre de votre arrêt, vous vous êtes exclusivement fondés sur le fait que le FCTVA ne modifiait pas le régime fiscal des opérations des collectivités pour en déduire que la TVA pouvait être incluse dans le montant de l'indemnité due par les constructeurs.

A ce motif, votre commissaire du gouvernement ajoutait deux séries de considérations convergentes. Il soulignait, d'une part, que le remboursement de la TVA par le fonds n'était ni intégral ni certain et, d'autre part, que ce remboursement était soumis à de longs délais.

Or, il nous semble que chacun de ces trois motifs demeure valable aujourd'hui.

3.1. Le premier motif, dont la modestie de notre office nous commande de vous rappeler qu'il est normalement le seul qui vaille, reste robuste puisque, si l'article L. 1615-1 du CGCT a remplacé l'article L. 235-13 du code des communes, sa portée n'a guère varié : il ne modifie en rien le **régime fiscal des opérations** de collectivités territoriales.

² Par suite, lorsque l'ouvrage est affecté à un SPA, ce qui est le cas d'un grand nombre des litiges de marchés de travaux portés devant le juge administratif, l'indemnité à la charge du constructeur comprend la TVA.

Comme notre prédécesseur à ce pupitre, nous pensons qu'aujourd'hui encore, « la nature du mécanisme mis en œuvre s'apparente plus (...) à un système de subvention aux collectivités locales qu'au mécanisme fiscal de déductibilité de la TVA acquittée sur celle perçue ».

De ce strict point de vue, une évolution jurisprudentielle ne s'impose donc pas.

Il est vrai que la qualification fiscale ne dicte pas nécessairement la réponse à la question qui vous occupe puisque, ce qui importe en ce domaine, ce n'est pas tant de savoir si la TVA est déductible par la collectivité locale, mais si elle en supporte la charge définitive en vertu de la loi, ce qui permet de caractériser, ou pas, un enrichissement sans cause.

Or, l'appréciation sur ce point nous paraît bien résider dans la question de savoir si le remboursement est intégral, certain et effectué dans un délai raisonnable, comme s'en assurait votre commissaire du gouvernement en 1991.

3.2. A vrai dire, le motif tiré du **délai de remboursement** ne nous paraît pas fondamental car il ne remet pas en cause la certitude du remboursement par le FCTVA dans un délai raisonnable, sachant que les collectivités sont des personnes morales qui, par essence, peuvent s'inscrire dans le temps long.

Nous retenons en tout état de cause de l'article R. 1615-6 du CGCT et des écritures du ministre devant vous que ce délai est, comme en 1991, de deux ans dans le droit commun. Il est vrai cependant qu'il est désormais d'un an pour les collectivités remplissant certaines conditions (notamment relatives à leur volume d'investissements) et qu'il peut même être d'un trimestre seulement pour les EPCI et les communes nouvelles (dans le but d'inciter à la constitution de ces EPCI, d'une part, et aux fusions de communes, d'autre part).

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.

En somme, même si elles se sont plutôt améliorées, les modalités temporelles de remboursement n'ont pas radicalement changé par rapport à votre décision de 1991.

3.3. Reste le motif lié à l'effectivité du remboursement. Devant votre Section, Gilles Le Châtelier faisait valoir, d'une part, « *le sentiment qu'une partie sans doute peu importante mais effective pourtant de la taxe acquittée risque de rester à la charge de la collectivité locale ayant réalisé les travaux* » et, d'autre part, que « *la complexité du mécanisme de remboursement ne permettrait pas [à la collectivité locale] d'établir devant le juge le montant de la taxe devant rester définitivement à sa charge et aboutirait ainsi à laisser une partie du préjudice non indemnisée ce qui serait directement contraire au principe qui anime votre jurisprudence* ».

Sur le premier point, il faut observer qu'à l'époque, le taux de remboursement n'était pas fixe car il s'agissait d'un taux moyen dépendant d'un ratio calculé *a posteriori* au niveau national entre le montant total de la TVA payée par l'ensemble des collectivités locales et la somme globale des dépenses éligibles sur l'année considérée. Cela conduisait d'ailleurs déjà certaines collectivités à recevoir davantage que la TVA réellement payée et d'autres à recevoir un montant inférieur.

Cependant, depuis 2001, ce taux de remboursement est forfaitaire et fixé par la loi. Il s'est établi depuis 2015 à 16,404%, la différence avec le taux de 20 % aujourd'hui applicable aux travaux étant justifiée par le refus de l'Etat de rembourser aux collectivités la part de la TVA qui est versée au budget de l'Union européenne. Le degré de certitude des collectivités est donc légèrement supérieur à ce qu'il était.

En revanche, compte tenu de son mode de calcul qui n'est pas directement corrélé au montant de la taxe, la TVA effectivement et définitivement à la charge de chaque collectivité territoriale n'est toujours pas intégralement « remboursée ».

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.

Le système est même sans doute un peu moins généreux pour les collectivités territoriales qu'en 1991 puisque la part de la TVA destinée au budget de l'UE n'est plus prise en compte.

Dans ces conditions, nous avons quelque mal à estimer que les évolutions constatées depuis 30 ans sont telles qu'elles exigeraient une remise à plat de votre jurisprudence. On ne peut toujours pas considérer que chaque collectivité perçoit un remboursement intégral de la TVA sur ses dépenses de travaux, même si elle est certaine de percevoir un remboursement de TVA à hauteur de 16,404 % de sa dépense, lorsque cette dépense est éligible.

4. Parvenu à l'issue de cette revue des critères retenus – explicitement ou implicitement – par votre jurisprudence *C...*, nous constatons que l'état du droit positif n'a pas tant changé qu'il nécessite une mutation de la jurisprudence.

A ce constat, nous voudrions en tout état de cause ajouter quelques observations d'ordre général, qui nous semblent également militer pour le *statu quo*.

En premier lieu, il nous paraît nécessaire de souligner que la matière est inflammable – la présidente de Saint-Pulgent évoquait déjà, dans ses conclusions sur votre arrêt d'Assemblée du 9 novembre 1988, *F...*, n° 75506, p. 399, « l'histoire passionnée, voire passionnelle du fonds de compensation, qui est sans doute un des plus douloureux abcès de fixation des relations financière que l'on sait conflictuelles, entre l'Etat et les collectivités locales »...

Cette relation bilatérale compliquée entre l'Etat et collectivités peut se doubler en outre d'un jeu à trois puisque la Commission européenne est logiquement sensible à tout ce qui concerne le système de TVA. Il ne nous paraît pas urgent de remettre en cause les grands équilibres d'un régime juridique qui, bon an mal an, fonctionne ainsi depuis 30 années. En particulier, il nous semble

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.

que si n'a pas été mis en place un système de remboursement automatique de la TVA, c'est précisément parce qu'un tel système aurait toute chance d'être incompatible avec le droit communautaire.

Par ailleurs, nous croyons également utile de pointer les difficultés techniques qui s'attachent à l'existence de **taux de TVA inférieurs au droit commun**. Dans ces situations, les calculs seraient plus délicats à conduire et nous ne pouvons qu'observer que ces difficultés toucheraient prioritairement les collectivités d'outre-mer, pour lesquelles le système de FCTVA est d'une particulière générosité. Le remettre en cause pourrait avoir des conséquences sérieuses sur leurs finances locales.

En dernier lieu, sous ses apparences un peu frustes, la jurisprudence C... présente à nos yeux les avantages d'une **grande simplicité**, tant pour les parties que pour les juges. Adopter un système différent pour apprécier quelle part exacte de ses investissements la collectivité serait susceptible de se voir compenser, alors au surplus que toutes ses dépenses ne sont pas éligibles, nous paraît ouvrir une boîte à contentieux dont nous avons du mal à voir quelle serait la plus-value collective...

5. Nous vous invitons donc, en l'espèce, à ne pas vous lancer dans un grand soir contentieux que personne n'appelle de ses vœux. Si vous nous suivez, votre avis pourra réitérer sous une forme actualisée les jurisprudences *SA des docks lorrains* et C....

EPCMNC à ce que vous répondiez à la cour dans le sens des observations qui précèdent.

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.