

Tribunal administratif de Melun, 20 avril 2023, *Syndicat mixte d'études, d'aménagement et de gestion (SMEAG) Base de loisirs de Buthiers*, requête n° 1907059.

Un jugement du tribunal administratif de Melun attire l'attention en ce qu'il porte sur l'assujettissement à la TVA d'un organisme intercommunal administrant une base de loisir. (Pour un état des lieux, lire Ludovic Ayrault, « TVA et autorité publique, la jurisprudence se précise », *RFDA* 2022, p. 183.) L'organisme, qui avait subi une procédure de redressement à la suite d'une vérification de comptabilité, contestait la taxation dont il avait fait l'objet. D'une façon générale, les personnes morales de droit public sont assujetties à la TVA pour toutes activités et opérations aussitôt que « leur non-assujettissement conduirait à des distorsions de concurrence d'une certaine importance ». Ce principe résulte de l'article 13 de la directive européenne 2006/112/CE du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée et se trouve transposé en droit interne par l'article 256 B du Code général des impôts.

Le tribunal administratif fait application de la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne, qui pose que le non-assujettissement à la taxe sur la valeur ajoutée prévu en faveur des personnes morales de droit public pour des activités économiques est subordonné à deux conditions cumulatives. D'une part, l'activité doit être exercée par un organisme agissant en tant qu'autorité publique. D'autre part, le non-assujettissement ne doit pas conduire à des distorsions de concurrence d'une certaine importance (CJUE, 29 octobre 2015, *Saudaçor – Sociedade Gestora de Recursos e Equipamentos da Saúde dos Açores SA contre Fazenda Pública*, aff. C-174/14). La concurrence en cause s'entend comme non seulement réelle mais également potentielle (CJCE, 16 septembre 2008, *Commissioners of Her Majesty's Revenue & Customs contre Isle of Wight Council et autres*, aff. C-288/07, principe dont l'application est précisée par CJUE, 19 janvier 2017, *National Roads Authority contre The Revenue Commissioners*, aff. C-344/15). La jurisprudence européenne est éclairée par l'interprétation du Conseil d'Etat (Conseil d'Etat, avis, 12 avril 2019, *Centre hospitalier de Vire*, requête n° 427540 : *AJDA* 2019, p. 1847 ; *RJF* 2019, n° 642, concl. E. Bokdam-Tognetti ; *Dr. fisc.* 2020, n° 5, comm. 124, note Th. Lamulle et concl. E. Bokdam-Tognetti). Un cas classique d'assujettissement à la TVA du fait d'une concurrence potentielle est celui des stationnements payants institués par une municipalité (Conseil d'Etat, 16 février 2015, *Commune du Perthuis*, requête n° 364793 : *RJF* 2015, n° 395 ; *Dr. Fisc.* 2015, comm. 284, concl. E. Crépey).

Si le tribunal administratif rejette la qualification de « services sociaux » en ce qui concerne l'essentiel des activités de la base de loisir, les prix pratiqués n'étant pas différenciés selon des critères sociaux ou économiques, l'organisme requérant obtient gain de cause pour les activités consistant en des « visites et observations proposées, encadrées par un animateur dans le cadre d'installations spécifiques et dédiées à la découverte de l'astronomie ». L'organisme est considéré comme agissant en tant qu'autorité publique dans la mesure où les activités en cause présentent un caractère de « services culturels » au sens de l'article 256 B du Code général des impôts. La loi fait ici application de l'inclusion dans la conception française du service public des activités culturelles. (Pour une synthèse, lire Jean-Marie Pontier, « Le service public culturel existe-t-il ? », *AJDA* 2000, p. 8.) Le tribunal administratif de Melun constate par ailleurs que les activités en cause n'étaient pas susceptibles de se trouver en situation de concurrence réelle ou potentielle avec une activité analogue du fait de la faiblesse des tarifs pratiqués. Les droits d'entrée demandés aux usagers ne pouvaient en effet couvrir qu'une faible part du montant des charges inhérentes au fonctionnement de l'activité en cause et du coût des investissements qui avaient été nécessaires à la création de l'observatoire. Le tribunal en déduit donc qu'« un opérateur privé ne serait, par suite, pas en mesure de proposer un service de nature à satisfaire le même besoin, sauf à bénéficier de subventions publiques ». Le tribunal administratif reprend une formulation du Conseil d'Etat (pt. 12 de Conseil d'Etat, 28 mai 2021, *Commune de Castelnaudary*, requête n° 442378 : *AJDA* 2021, p. 1119). L'activité se trouve donc soustraite à toute concurrence, effective ou potentielle, ce qui justifie son non-assujettissement à la TVA. Le jugement est un exemple intéressant de l'interprétation restrictive du champ de l'exonération dont bénéficient les personnes publiques en matière de TVA.

Le jugement du tribunal administratif de Melun illustre utilement le problème de l'assujettissement ou de l'exonération des personnes publiques en matière fiscale. Le principe de l'assujettissement a été posé de façon générale pour les activités industrielles et commerciales des personnes publiques par des textes remontant à 1941 et se trouve codifié à l'article 1654 du Code général des impôts. (Pour une application intéressante de la disposition, voir Conseil d'Etat, avis, 8 novembre 2000, *Société Jean-Louis Bernard Consultants*, req. n° 222208, Lebon, p. 492.) L'application du principe à l'impôt sur les sociétés est précisée à l'article 206 du Code général des impôts pour « les établissements publics, les organismes de l'Etat jouissant de l'autonomie financière, les organismes des départements et des communes et toutes autres personnes morales se livrant à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif ». De même les articles 1382 et 1394 du Code général des impôts admettent-ils l'assujettissement aux taxes foncières des propriétés des personnes publiques, même affectées à un service public ou d'utilité générale, lorsqu'elles sont productives de revenus. Tous les principes qui ont été évoqués convergent vers l'assujettissement des personnes publiques à l'impôt, selon des critères diversement formulés, pour leurs activités économiques.

Hugues Rabault, professeur de droit public, Université Paris-Saclay, CRLD, Faculté de droit et science politique d'Evry.