

statuant
au contentieux

N° 441739

REPUBLIQUE FRANÇAISE

AU NOM DU PEUPLE FRANÇAIS

COMMUNE DE SARLAT-LA-CANEDA

M. François-René Burnod

Rapporteur

Le Conseil d'Etat statuant au contentieux

(Section du contentieux, 8^{ème} et 3^{ème} chambres réunies)

M. Romain Victor

Rapporteur public

Sur le rapport de la 8^{ème} chambre

de la section du contentieux

Séance du 12 mai 2021

Décision du 28 mai 2021

Vu la procédure suivante :

La commune de Sarlat-la-Canéda a demandé au tribunal administratif de Bordeaux de lui accorder le remboursement d'un crédit de taxe sur la valeur ajoutée dont elle s'estime titulaire au titre de la période correspondant à l'année 2013, à raison de son activité de fourniture de repas dans les cantines scolaires de la commune. Par un jugement n° 1603543 du 4 juillet 2018, ce tribunal a rejeté cette demande.

Par une ordonnance n° 18BX03343 du 12 mai 2020, le président de la 4^{ème} chambre de la cour administrative d'appel de Bordeaux a rejeté l'appel formé par la commune de Sarlat-la-Canéda contre ce jugement.

Par un pourvoi sommaire et un mémoire complémentaire, enregistrés les 10 juillet et 12 octobre 2020 au secrétariat du contentieux du Conseil d'Etat, la commune de Sarlat-la-Canéda demande au Conseil d'Etat :

1°) d'annuler cette ordonnance ;

2°) réglant l'affaire au fond, de faire droit à son appel ;

3°) à titre subsidiaire, de surseoir à statuer et de saisir la Cour de justice de l'Union européenne d'une question préjudicielle sur l'interprétation des articles 13, 132 et 134 de la directive n° 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée ;

4°) de mettre à la charge de l'Etat la somme de 4.000 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Vu les autres pièces du dossier;

Vu:

- la directive n° 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 ;
- le code de l'éducation ;
- le code général des collectivités territoriales ;
- le code général des impôts et le livre des procédures fiscales ;
- le code de justice administrative et le décret n° 2020-1406 du 18 novembre 2020 ;

Après avoir entendu en séance publique :

- le rapport de M. François-René Burnod, auditeur,
- les conclusions de M. Romain Victor, rapporteur public ;

La parole ayant été donnée, après les conclusions, à la SCP Lesourd, avocat de la commune de Sarlat-la-Canéda ;

Considérant ce qui suit :

1. Il ressort des pièces du dossier soumis au juge du fond que la commune de Sarlat-la-Canéda assure en régie directe la préparation et la fourniture des repas livrés aux cantines scolaires. Estimant que cette activité devait donner lieu à assujettissement à la taxe sur la valeur ajoutée, elle a demandé, par une réclamation du 21 décembre 2015, le remboursement d'une somme de 20 217 euros correspondant à la différence entre le montant de la taxe ayant grevé, au cours de l'année 2013, les dépenses qu'elle a exposées pour les besoins de cette activité et celui de la taxe qu'elle aurait collectée au titre de la facturation des repas aux parents d'élèves. Après rejet de sa réclamation, la commune a porté le litige devant le tribunal administratif de Bordeaux, lequel a rejeté sa demande par un jugement du 4 juillet 2018. Par une ordonnance du 12 mai 2020, le président de la 4^{ème} chambre de la cour administrative d'appel de Bordeaux a rejeté l'appel formé par la commune contre ce jugement.

Sur la qualité d'assujettie de la commune de Sarlat-la-Canéda à raison de son activité de fourniture de repas dans les cantines scolaires :

2. Aux termes de l'article 13 de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, « 1. *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. / Toutefois, 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. (...)* / 2. *Les États membres peuvent considérer comme activités de l'autorité publique les activités des organismes de droit public, lorsqu'elles sont exonérées en vertu des articles 132 (...)* ».

3. Aux termes du i) du 1 de l'article 132 de cette même directive, figurent parmi les opérations exonérées par les Etats-membres : *« 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 »*. En vertu de l'article 134 de cette directive, sont exclues du bénéfice de cette exonération les livraisons de biens et les prestations de services : *« a) lorsqu'elles ne sont pas indispensables à l'accomplissement des opérations exonérées; b) lorsqu'elles sont essentiellement destinées à procurer à l'organisme des recettes supplémentaires par la réalisation d'opérations effectuées en concurrence directe avec celles d'entreprises commerciales »*.

4. Aux termes de l'article 256 du code général des impôts : *« I. Sont soumises à la taxe sur la valeur ajoutée les livraisons de biens et les prestations de services effectuées à titre onéreux par un assujetti agissant en tant que tel (...) »*. Aux termes de l'article 256 A du même code : *« Sont assujetties à la taxe sur la valeur ajoutée les personnes qui effectuent de manière indépendante une des activités économiques mentionnées au troisième alinéa, quels que soient le statut juridique de ces personnes, leur situation au regard des autres impôts et la forme ou la nature de leur intervention. / (...) Les activités économiques visées au premier alinéa se définissent comme toutes les activités de producteur, de commerçant ou de prestataire de services (...) »*. Aux termes de l'article 256 B du même code : *« 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 (...) »*.

5. Il résulte des dispositions citées au point 2, telles qu'interprétées par la Cour de justice de l'Union européenne, notamment dans son arrêt du 29 octobre 2015 (aff. C-174/14) Sudaçor - Sociedade Gestora de Recursos e Equipamentos da Saúde dos Açores SA, que le non-assujettissement à la taxe sur la valeur ajoutée prévu en faveur des personnes morales de droit public énumérées au paragraphe 1 de l'article 13 de la directive du Conseil du 28 novembre 2006, qui déroge à la règle générale de l'assujettissement de toute activité de nature économique, est subordonné à deux conditions cumulatives tenant, d'une part, à ce que l'activité soit exercée par un organisme agissant en tant qu'autorité publique et, d'autre part, à ce que le non-assujettissement ne conduise pas à des distorsions de concurrence d'une certaine importance.

6. En premier lieu, la condition selon laquelle l'activité économique est réalisée par l'organisme public en tant qu'autorité publique est remplie, selon la jurisprudence de la Cour de justice, lorsque l'activité en cause est exercée dans le cadre du régime juridique particulier aux personnes morales de droit public. Ainsi, l'activité en cause doit être exercée dans des conditions juridiques différentes de celles des opérateurs économiques privés, notamment, lorsque sont mises en œuvre des prérogatives de puissance publique, lorsque l'activité est accomplie en raison d'une obligation légale ou dans le cadre d'un monopole ou encore lorsqu'elle relève par nature des attributions d'une personne publique. Cette condition peut également, si la législation de l'Etat membre le prévoit, être regardée comme remplie lorsque l'activité exercée est exonérée en vertu, notamment, de l'article 132 de la directive du Conseil du 28 novembre 2006. Il résulte de l'article 256 B du code général des impôts que la

France a fait usage de la possibilité, ouverte par le dernier alinéa de l'article 13 de la directive du Conseil du 28 novembre 2006, de regarder comme des activités effectuées en tant qu'autorités publiques les services éducatifs des personnes morales de droit public, lesquels doivent s'entendre, à la lumière des dispositions de la directive que cet article a pour objet de transposer, des prestations d'éducation de l'enfance ou de la jeunesse et d'enseignement scolaire ou universitaire ainsi que des prestations de services et livraisons de biens étroitement liés à celles-ci, lorsqu'elles sont effectuées par les personnes morales de droit public ayant pour objet l'enseignement.

7. Aux termes des dispositions de L. 2121-30 du code général des collectivités territoriales, reproduites par l'article L. 212-1 du code de l'éducation : « *Le conseil municipal décide de la création et de l'implantation des écoles et classes élémentaires et maternelles d'enseignement public après avis du représentant de l'Etat dans le département* ». Aux termes de l'article L. 216-1 du même code : « *Les communes, départements ou régions peuvent organiser dans les établissements scolaires, pendant leurs heures d'ouverture et avec l'accord des conseils et autorités responsables de leur fonctionnement, des activités éducatives, sportives et culturelles complémentaires. Ces activités sont facultatives et ne peuvent se substituer ni porter atteinte aux activités d'enseignement et de formation fixées par l'Etat. Les communes, départements et régions en supportent la charge financière* ». Il résulte de ces dispositions que la commune de Sarlat-la-Canéda dispose de compétences d'organisation du service public éducatif lui conférant la qualité d'organisme de droit public ayant pour objet l'enseignement. Par ailleurs, la fourniture de repas à la pause méridienne dans des cantines situées au sein même des établissements scolaires et pour le seul bénéfice de leurs élèves, qui ne constitue pas une fin en soi mais le moyen pour les élèves de bénéficier dans les meilleures conditions de la prestation d'enseignement rendue par ces établissements, a la nature d'un accessoire indispensable de celle-ci et, par suite, d'une prestation étroitement liée à l'enseignement scolaire. Dès lors, l'activité communale de fourniture de repas dans les cantines scolaires doit être regardée comme relevant des services éducatifs rendus par une personne morale de droit public au sens des dispositions l'article 256 B du code général des impôts, interprétées conformément à celles citées aux points 2 et 3 dont elles assurent la transposition.

8. En second lieu, par un arrêt du 16 septembre 2008 (aff. C - 288/07) *Commissioners of Her Majesty's Revenue & Customs contre Isle of Wight Council et autres*, la Cour de justice a dit pour droit que les distorsions de concurrence d'une certaine importance auxquelles conduirait le non-assujettissement des organismes de droit public agissant en tant qu'autorités publiques doivent être évaluées par rapport à l'activité en cause, en tant que telle, indépendamment de la question de savoir si ces organismes font face ou non à une concurrence au niveau du marché local sur lequel ils accomplissent cette activité, ainsi que par rapport non seulement à la concurrence actuelle, mais également à la concurrence potentielle, pour autant que la possibilité pour un opérateur privé d'entrer sur le marché pertinent soit réelle, et non purement hypothétique. Par un arrêt du 19 janvier 2017 (aff. C - 344/15) *National Roads Authority*, la Cour de justice a précisé que les distorsions de concurrence d'une certaine importance doivent être évaluées en tenant compte des circonstances économiques et 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. Les

distorsions de concurrence mentionnées au paragraphe 1 de l'article 13 de la directive du Conseil du 28 novembre 2006 s'apprécient à la fois au regard de l'activité en cause et des conditions d'exploitation de cette activité. L'existence de telles distorsions ne saurait, dès lors, résulter de la seule constatation que des prestations réalisées par un organisme de droit public sont identiques à celles réalisées par un opérateur privé, sans examen de l'état de la concurrence réelle, ou à défaut potentielle, sur le marché en cause.

9. Aux termes de l'article R. 531-52 du code de l'éducation : *“Les tarifs de la restauration scolaire fournie aux élèves des écoles maternelles, des écoles élémentaires, des collèges et des lycées de l'enseignement public sont fixés par la collectivité territoriale qui en a la charge.”* Aux termes de l'article R. 531-53 du même code : *“Les tarifs mentionnés à l'article R. 531-52 ne peuvent, y compris lorsqu'une modulation est appliquée, être supérieurs au coût par usager résultant des charges supportées au titre du service de restauration, après déduction des subventions de toute nature bénéficiant à ce service”*. La satisfaction des besoins de restauration des enfants des écoles ne serait susceptible d'être assurée de manière profitable par un opérateur privé, dans des conditions de prix comparables à celles imposées aux cantines scolaires par ces dispositions, qu'à la condition que les recettes issues de l'exploitation soient complétées par une subvention publique. Dans ces conditions, un opérateur privé exerçant cette activité ne saurait être empêché d'entrer sur le marché en cause ou y subir un désavantage du seul fait de son assujettissement à la taxe sur la valeur ajoutée qui lui permet, à la différence d'un opérateur public placé hors du champ de celle-ci, d'obtenir le remboursement de l'excédent de la taxe ayant grevé ses charges sur celle dont il est redevable à raison de ses recettes. Par suite, et sans qu'il ait d'incidence à cet égard la circonstance qu'elle s'en trouverait elle-même désavantagée, le non-assujettissement d'une commune à la taxe sur la valeur ajoutée à raison d'une activité de fourniture de repas dans les cantines scolaires ne saurait être regardé comme entraînant des distorsions dans les conditions de la concurrence, au sens et pour l'application des dispositions de l'article 256 B du code général des impôts, lues à la lumière de celles de la directive du Conseil du 28 novembre 2006 qu'elles ont pour objet de transposer.

10. Il résulte de tout ce qui précède que le président de la 4^{ème} chambre de la cour administrative d'appel de Marseille a pu juger, sans entacher son ordonnance d'erreur de droit, que la commune de Sarlat-la-Canéda se trouvait, s'agissant des activités en litige, hors du champ d'assujettissement de la taxe sur la valeur ajoutée.

Sur les autres moyens :

11. Eu égard, pour les motifs énoncés ci-dessus, à l'absence d'assujettissement de la commune de Sarlat-la-Canéda à la taxe sur la valeur ajoutée à raison de son activité de fourniture de repas dans les cantines scolaires, les motifs par lesquels l'ordonnance attaquée relève, d'une part, que la fourniture de repas assurée par la commune dans les cantines scolaires pouvait bénéficier de l'exonération prévue par le a. du 4^o du 4 de l'article 261 du code général des impôts et, d'autre part, que la commune ne pouvait demander le remboursement de la taxe ayant grevé les dépenses exposées à ce

titre en l'absence de collecte de la taxe à l'occasion de la facturation des repas aux parents d'élèves revêtent un caractère surabondant. Par suite, les moyens tirés de ce qu'ils seraient entachés d'erreur de droit sont inopérants.

12. Il résulte de tout ce qui précède que la commune de Sarlat-la-Canéda n'est pas fondée à demander l'annulation de l'ordonnance du président de la 4^{ème} chambre de la cour administrative d'appel de Bordeaux qu'elle attaque. Son pourvoi doit, par suite, être rejeté, y compris ses conclusions tendant à l'application des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

DECIDE :

Article 1^{er} : Le pourvoi de la commune de Sarlat-la-Canéda est rejeté.

Article 2 : La présente décision sera notifiée à la commune de Sarlat-la-Canéda et au ministre de l'économie, des finances et de la relance.