

TVA et exonération des autorités publiques non-concurrentes du secteur privé

Par **LouisDD**, le **01/05/2020** à **22:39**

Note de l'auteur :[/u] le présent article est une tentative de rédiger un article juridique sérieux, mettant en œuvre une véritable réflexion, qui bien que certainement inutile sur un plan aussi bien théorique que pratique, demeure un exercice ô combien enrichissant. Il n'est pas terminé... une seconde partie me donnant du fil à retordre.

L'exonération de TVA de certaines opérations effectuées par les personnes publiques (art. 13 Directive n°2006/112/CE : opérations « *en tant qu'autorités publiques* »), est posée par l'article 256 B du CGI : « *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.* ».

Bien que l'on puisse en comprendre l'objectif principal, qui est de ne pas faire peser sur l'utilisateur du service, par le jeu d'une répercussion sur le coût de revient, cette taxe sur la valeur ajoutée, qui pourrait, au regard des divers taux, constituer une augmentation significative des prix finalement facturés, il convient néanmoins de mesurer la portée de cette disposition. Élément délicat, la notion de « *distorsions dans les conditions de la concurrence* » conduit à s'interroger : comment la définir, la caractériser ?

La distorsion de la concurrence : du flou interne à la clairvoyance européenne

En droit interne

Le texte français n'indique pas le(s) caractère(s) de la distorsion, mis à part qu'elle porte sur les « *conditions* » de la concurrence, autrement dit, dans une définition classique et économique de la concurrence, sur le caractère loyal, libre et non faussé de cette dernière. Deux enseignements peuvent être tirés en se tournant vers le texte à l'origine de cet article : l'article 13 de la Directive n°2006/112/CE précise ainsi que : ne constitue pas à elle seule une distorsion de la concurrence le fait pour les autorités publiques de percevoir « *des droits, redevances, cotisations ou rétributions* » ; la distorsion, et le texte français ne le reprend pas,

doit être d'une « certaine importance ».

Il faut rappeler que, comme le souligne Cyril Sniadower (V. Droit fiscal, 2011, n°13, comm. 267), la transposition imparfaite d'une directive est à double tranchant pour l'Etat : d'après cet auteur, il s'agit d'un véritable « *sabre de bois* » lorsque la transposition dépasse l'objectif du texte communautaire **1**, et d'un « *jeu des sept opportunités* » si une certaine souplesse est opérée **2**. Aussi, nous pouvons en conclure que le juge français, qui, connaissant une question au sujet de l'application du texte étudié, aurait nécessairement le réflexe de se tourner vers le texte européen **3**.

La jurisprudence européenne

La jurisprudence de la CJUE dont nous ne cessons de brandir la richesse des apports à notre sujet, est issue d'un arrêt du 16 septembre 2008, *Isle of Wight Council*. Au total, trois indices sur la portée du texte européen : le premier d'entre eux, évident puisque directement tiré de la directive, est l'importance de la distorsion. Sans autre précision, c'est donc au juge de déterminer si celle-ci est suffisamment lourde de conséquences, économiques en substance, pour être de nature à devoir rétablir une neutralité fiscale entre les opérateurs en écartant l'application de l'article 256 B du CGI. A contrario, cela signifie que toute distorsion ne présentant pas une importance jugée suffisante n'emportera pas la remise en cause de la mesure.

Deuxièmement, c'est une occasion pour le juge de définir le secteur et les acteurs à comparer. La distorsion se recherche en dehors d'un territoire délimité, bien que le juge national (V. CE, *Commune de Saint Jorioz* ; CE, *Commune du Perthus*) soit plutôt confronté à des cas d'espèce où la concurrence se matérialisait sur un territoire restreint. Elle se caractérise d'autre part par la mise en concurrence soit d'un acteur privé (assujetti-redevable ou assujetti non redevable ?) face à une autorité publique, soit d'autorités publiques entre elles **4**.

Dernièrement, il ne suffit pas simplement de se contenter de dire s'il existe un acteur concurrent, mais bien de définir si ce dernier pourrait de façon suffisamment raisonnable exister. Un auteur précisait **5**, à juste titre, qu'il fallait prendre en compte « *non seulement la concurrence actuelle, mais également la concurrence potentielle, pour autant que la possibilité pour un opérateur privé d'entrer sur le marché pertinent soit réelle, et non purement hypothétique.* ».

Les trois points ne sont pas sans liens, au contraire, il faut en déduire une imbrication, à tel point que le juge est face à une appréciation casuistique systématique. En effet, la juridiction devra tenir compte cumulativement du secteur d'activité concerné, des opérateurs en concurrence (actuels et potentiels) et de l'importance relative de la distorsion.

Notes :

Sur la primauté d'une directive sur une loi nationale : V. Conseil d'Etat, Ass. 28 février 1992, *S.A. Rothmans International France et S.A. Philip Morris France*, n° 56 776
Par analogie, voir le principe d'opposabilité de la doctrine administrative lorsque cette

dernière est plus favorable au contribuable.

En ce sens, une commune ayant fait les frais d'une interprétation au regard de la norme européenne : V. CE, 23 décembre 2010, n° 307856, *Commune de Saint-Jorioz*

V. CJUE, 4 juin 2009, n°102/08

V. Droit fiscal n° 39, 25 Septembre 2008, act. 275

Par **Isidore Beautrelet**, le **02/05/2020** à **10:02**

Bonjour

Merci ! j'ai hâte de connaître la suite ?

Par **LouisDD**, le **02/05/2020** à **10:09**

Merci du retour !

La suite me pose un souci d'ordre procédural aha, à savoir le fonctionnement des contrôles effectués par l'administration.

En effet, le second temps du raisonnement portait plus précisément sur une doctrine administrative posant des présomptions de non concurrence pour certaines activités des autorités publiques (hôpitaux, centre de vacances...). De cela, je m'interrogeais sur la « légalité » d'une telle doctrine partant du principe qu'elle serait opposable à l'administration... par l'administration. Ce qui soulève à mon sens d'une part un souci d'ordre juridique quant à la définition exacte de la non concurrence et notamment sur le caractère sérieux de la concurrence privée, mais d'autre part plutôt un souci d'ordre moral et rationnel, puisque c'est un constat économique qui est opéré : on voit mal un particulier se lancer dans la construction et gestion d'un hôpital vu la structure déficitaire (enfin à vérifier) de ces établissements.

Mais du coup je ne sais pas comment concrètement ça se passe : l'administration va-t-elle contrôler les déclarations d'un hôpital pour voir s'il faut remettre en cause l'exonération de TVA ? Ou alors c'est l'acteur privé qui « dénonce » et s'ensuit une vérification par l'administration fiscale...

Enfin bref... je réfléchis un peu avant de rédiger ça !