



**RÉPUBLIQUE  
FRANÇAISE**

*Liberté  
Égalité  
Fraternité*

**Légifrance**

Le service public de la diffusion du droit



## CAA de BORDEAUX, 5ème chambre, 17/10/2023, 21BX02946, Inédit au recueil Lebon

CAA de BORDEAUX - 5ème chambre

Lecture du mardi 17 octobre 2023

N° 21BX02946

Inédit au recueil Lebon

Président

Mme JAYAT

Rapporteur public

M. GUEGUEIN

Rapporteur

Mme Héloïse PRUCHE-MAURIN

Avocat(s)

BURATTINI

### Texte intégral

#### **RÉPUBLIQUE FRANCAISE AU NOM DU PEUPLE FRANCAIS**

Vu la procédure suivante :

Procédure contentieuse antérieure :

La commune de Chauray a demandé au tribunal administratif de Poitiers de lui accorder le remboursement d'un crédit de taxe sur la valeur ajoutée d'un montant total de 278 282 euros au titre des troisième et quatrième trimestres 2017, et des premier, deuxième et troisième trimestres 2018.

Par un jugement n° 1901961, 1901962, 1901964, 1901965, 1901966 du 12 mai 2021, le tribunal administratif de Poitiers a rejeté sa demande.

Procédure devant la cour :

Par une requête et un mémoire complémentaire enregistrés les 9 juillet 2021 et 14 janvier 2022, la commune de Chauray, représentée par la SELARL Burattini Pujol Avocats, demande à la cour :

1°) d'annuler le jugement n° 1901961, 1901962, 1901964, 1901965, 1901966 du tribunal administratif de Poitiers du 12 mai 2021 ;

2°) de constater l'assujettissement de plein droit à la taxe sur la valeur ajoutée s'agissant de son activité de location de salles et équipements sportifs et de lui accorder le remboursement d'un crédit de taxe sur la valeur ajoutée d'un montant total de 278 282 euros au titre des troisième et quatrième trimestres 2017, et des premier, deuxième et troisième trimestres 2018 ;

3°) de mettre à la charge de l'Etat la somme de 4 000 euros au titre des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Elle soutient que :

Sur la procédure d'imposition :

- l'administration a méconnu les principes de libre administration des collectivités territoriales et d'autonomie financière garantis par les articles 72 et 72-2 de la Constitution de 1958 ;

Sur le bien-fondé des impositions en litige :

- contrairement ce qu'ont estimé l'administration et les premiers juges, la location d'équipements sportifs est une activité assujettie de plein droit à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) en application des dispositions de l'article 256 du code général des impôts et ce conformément aux instructions BOI-TVA-CHAMP- n° 10-10-50-30 du 12 septembre 2012 et BOI-TVA-CHAMP- n° 10-20-10-10 du 4 février 2015 ;
- ainsi, la location de ses équipements sportifs aux associations locales doit être regardée comme une activité économique au sens des dispositions de l'article 256 A du code général des impôts ; l'administration a considéré à tort que les loyers perçus étaient entièrement compensés par les subventions accordées aux associations en retour, associations qu'elle peut au demeurant aider, sans que cela remette en cause l'assujettissement de l'activité en litige à la TVA.

Par des mémoires enregistrés les 24 décembre 2021 et 17 mars 2023, le ministre de l'économie, des finances et de la relance conclut au rejet de la requête.

Il soutient que :

- le moyen tiré de la méconnaissance de principes constitutionnels est irrecevable faute d'avoir été présenté par un mémoire distinct ; il est également infondé ;
- les autres moyens développés par la commune requérante ne sont pas fondés.

Par ordonnance du 10 mars 2023, la clôture d'instruction a été fixée au 31 mars 2023.

Vu les autres pièces du dossier.

Vu :

- la Constitution du 4 octobre 1958 ;
- la directive n° 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée ;
- le code général des impôts et le livre des procédures fiscales ;
- le code de justice administrative.

Les parties ont été régulièrement averties du jour de l'audience.

Ont été entendus au cours de l'audience publique :

- le rapport de Mme A...,
- les conclusions de M. Gueguein, rapporteur public.

Considérant ce qui suit :

1. A compter de l'année 2015, la commune de Chauray a passé des conventions de location avec les associations utilisatrices de ses équipements sportifs au titre desquelles elle a perçu un certain nombre de loyers au cours des années 2015 et 2016. Elle a déposé, les 24 octobre 2017, 24 janvier, 24 avril, 20 juillet et 17 octobre 2018 des demandes de remboursement d'un crédit de taxe sur la valeur ajoutée (TVA) relatif à ces équipements pour les 3ème et 4ème trimestres 2017 et 1er, 2ème et 3ème trimestres 2018, pour un montant total de 278 282 euros. Par proposition de rectification du 12 décembre 2018, l'administration a remis en cause l'assujettissement à la TVA de ces équipements sportifs et donc la TVA déductible sur immobilisations et sur autres biens et services relatives à ces équipements. Par courrier du 8 février 2019, la commune a présenté ses observations. Par des décisions du 26 juin 2019, l'administration a rejeté les réclamations contentieuses de la commune, et a refusé de faire droit à sa demande de remboursement des crédits de TVA en litige considérant que l'activité de location des salles et équipements sportifs étant hors champ d'application de la TVA. La commune de Chauray relève appel du jugement du 12 mai 2021 par lequel le tribunal administratif de Poitiers a rejeté sa demande de remboursement d'un crédit de TVA relatif à la location de ses équipements sportifs pour les 3ème et 4ème trimestres 2017 et 1er, 2ème et 3ème trimestres 2018, pour un montant total de 278 282 euros.

Sur la procédure d'imposition :

2. Aux termes de l'article 72 de la Constitution : " Les collectivités territoriales de la République sont les communes, les départements, les régions, (...) Dans les conditions prévues par la loi, ces collectivités s'administrent librement par des conseils élus et disposent d'un pouvoir réglementaire pour l'exercice de leurs compétences (...). ". Aux termes de l'article 72-2 de la Constitution : " Les collectivités territoriales bénéficient de ressources dont elles peuvent disposer librement dans les conditions fixées par la loi. Elles peuvent recevoir tout ou partie du produit des impositions de toutes natures. (...) ".

3. La commune requérante soutient qu'en portant une appréciation sur les subventions qu'elle verse annuellement aux associations locataires, pour considérer que l'activité de location de ses équipements sportifs était hors champ d'application de la TVA, l'administration a opéré son contrôle à un degré tel qu'il est de nature à porter atteinte aux principes d'autonomie financière et de libre administration des collectivités territoriales garantis par les dispositions précitées des articles 72 et 72-2 de la Constitution. Toutefois, il ne résulte pas de l'instruction que l'administration fiscale ait d'une quelconque manière outrepassé les pouvoirs de contrôle qu'elle détient en vertu des dispositions de l'article L. 10 du livre des procédures fiscales. Par suite, ce moyen doit être écarté.

Sur le bien-fondé des impositions en litige :

En ce qui concerne l'application de la loi fiscale :

4. 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, qui reprend les dispositions du paragraphe 5 de l'article 4 de la directive 77/388/CEE du Conseil du 17 mai 1977 : " 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 (...) ". Aux termes du m du 1 de l'article 132 de cette directive, les États membres exonèrent " 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 aux personnes qui pratiquent le sport ou l'éducation physique ".

5. 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 (...) ".

6. Il résulte des dispositions citées au point 4, telles qu'interprétées par la Cour de justice de l'Union européenne, notamment dans son arrêt du 29 octobre 2015 (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 prévue 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.

7. 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 application, notamment, de l'article 132 de la directive du Conseil du 28 novembre 2006. Si cette condition n'est pas remplie, la personne morale de droit public est nécessairement assujettie à la taxe sur la valeur ajoutée à raison de cette activité économique, sans préjudice des éventuelles exonérations applicables. 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 activités des services sportifs des personnes morales de droit public.

8. Par une délibération du 12 novembre 2015, le conseil municipal de la commune de Chauray a approuvé des conventions de mise à disposition de ses équipements sportifs, salle omnisports, terrain de sports, de rugby et complexe sportif de Trévins, auprès des associations sportives locales moyennant le versement d'un loyer. Il résulte de ces conventions, toutes établies sur le même modèle, que la commune " réalise et assure la maintenance d'équipements sportifs existants ou répondant aux besoins recensés ", " qu'elle met à disposition des associations sportives pour leur permettre de mener à bien les différentes actions de leur projet de développement ", et qu'elle garde à sa charge les frais de chauffage et éclairage des locaux, les travaux de gros entretien ou réparations de biens immobiliers et l'entretien des locaux. Il résulte également de l'instruction que, sur les mêmes périodes que celles en litige, la commune de Chauray a conclu des conventions d'objectifs avec ces mêmes associations afin de soutenir financièrement leurs actions par le biais de subventions, dont le montant de certaines correspondent au montant du loyer perçu pour la mise à disposition des équipements sportifs, notamment s'agissant des clubs de billard, badminton, gym, pazapas, roller, taekwondo et yoga. Ainsi, compte tenu de ce qui a été dit au point 7, eu égard à ses caractéristiques et aux modalités de son exercice, et alors même que le montant des subventions versées ne serait pas entièrement corrélé aux loyers perçus, l'activité de location de ses équipements sportifs, laquelle est au nombre des activités visées par l'article 256 B du CGI, est réalisée par la commune de Chauray en tant qu'autorité publique. Par suite, et alors qu'il n'est pas contesté que la seconde condition du non-assujettissement à la TVA des personnes morales de droit public, rappelée au point 6 et relative à l'absence de distorsions de concurrence d'une certaine importance, est en l'espèce remplie, la commune de Chauray se trouve, s'agissant de l'activité en litige, hors

champ d'assujettissement de la TVA.

En ce qui concerne l'interprétation de la loi fiscale :

9. La commune de Chauray n'est pas fondée à se prévaloir, sur le fondement des dispositions de l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales, des instructions reprises au BOI-TVA-CHAMP- n° 10-10-50-30 du 12 septembre 2012 et BOI-TVA-CHAMP- n° 10-20-10-10 du 4 février 2015 respectivement relatives aux opérations imposables à la TVA en raison de leur nature, locations de biens autres que les logements meublés ou garnis à usage d'habitation, et aux opérations imposables par détermination de loi, opérations réalisées par les personnes morales de droit public, lesquelles ne comportent pas d'interprétation de la loi fiscale différente de celle dont il est fait application dans le présent arrêt.

10. Il résulte de ce tout ce qui précède que la commune de Chauray n'est pas fondée à soutenir que c'est à tort que par le jugement contesté, le tribunal administratif de Poitiers a refusé de lui accorder le remboursement de crédits de taxe sur la valeur ajoutée d'un montant total de 278 282 euros au titre des troisième et quatrième trimestres 2017, et des premier, deuxième et troisième trimestres 2018. Par suite, ses conclusions à fin de remboursement de ces crédits et celles présentées au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative doivent être rejetées.

DECIDE :

Article 1 : La requête de la commune de Chauray est rejetée.

Article 2 : Le présent arrêt sera notifié à la commune de Chauray et au ministre de l'économie, des finances et de la souveraineté industrielle et numérique.

Délibéré après l'audience du 26 septembre 2023 à laquelle siégeaient :

Mme Elisabeth Jayat, présidente,  
M. Sébastien Ellie, premier conseiller,  
Mme Héloïse Pruche-Maurin, première conseillère,

Rendu public par mise à disposition au greffe le 17 octobre 2023.

La rapporteure,

Héloïse A...  
La présidente,

Elisabeth Jayat

La greffière,

Virginie Santana

La République mande et ordonne au ministre de l'économie, des finances et de la souveraineté industrielle et numérique en ce qui le concerne, et à tous commissaires de justice à ce requis, en ce qui concerne les voies de droit commun contre les parties privées, de pourvoir à l'exécution du présent arrêt.

2

N°21BX02946