

**Conclusions de Thierry Teulière**  
**Rapporteur public de la 1<sup>ère</sup> chambre du tribunal administratif de Toulouse**

**Fiscalité**

Assujettissement à la TVA d'une activité de restauration scolaire- exonération du 4° du 4 de l'article 261 du Code général des impôts

Affaires n° 1800067/1800068 / 1800069

Audience du 2 avril 2019

Lecture du 16 avril 2019

La commune de X exploite en régie le service de restauration scolaire proposé dans ses écoles primaires.

Elle a demandé, par des réclamations en date des 8 mars, 11 avril et 13 juillet 2017, à être assujettie à la taxe sur la valeur ajoutée pour cette activité afin de bénéficier du remboursement de crédits de taxe sur la valeur ajoutée d'un montant respectif de 6 386 euros, 9 634 euros et 11 632 euros au titre des années 2014 à 2016.

Ces réclamations ayant fait l'objet d'une décision de rejet en date du 10 novembre 2017, la commune de X vous demande, par les requêtes appelées, d'écarter l'application des doctrines fiscales prévoyant l'exonération de TVA des activités des cantines scolaires des demi-pensionnaires et de constater, son assujettissement ainsi que l'existence de crédits de taxe sur la valeur ajoutée en sa faveur pour les montants qui viennent d'être rappelés.

Ces requêtes, recevables et que vous pourrez joindre, seront examinées au fond.

En ce qui concerne sa demande d'assujettissement à la TVA, la commune fait principalement valoir que la restauration scolaire en demi-pension qu'elle assure, parce qu'elle n'est pas étroitement liée à l'activité d'enseignement, ni indispensable à celle-ci, et qu'elle vise à lui procurer des recettes supplémentaires par la réalisation d'opérations effectuées en concurrence avec des sociétés assujetties, ne peut être exonérée en vertu des dispositions du 4° du 4 de l'article 261 du Code général des impôts [contrairement à ce que prévoient les doctrines fiscales].

Qu'en est il ?

Aux termes de l'article 261 du Code général des impôts : « *Sont exonérés de la taxe sur la valeur ajoutée : / (...) 4. (Professions libérales et activités diverses) : / (...) 4° a. les prestations de services et les livraisons de biens qui leur sont étroitement liées, effectuées dans le cadre : / de l'enseignement primaire... dispensé dans les établissements publics...* ».

Ces dispositions assurent la transposition de l'article 13 de la 6<sup>ème</sup> directive TVA du 17 mai 1977, repris à l'article 132 de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de TVA.

Selon l'article 132 de la directive 2006/112/CE : « 1. Les Etats membres exonèrent les activités suivantes : / (...) i) 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 ; (...) ». L'article 134 de cette même directive prévoit que : « Les livraisons de biens et les prestations de services sont exclues du bénéfice de l'exonération prévue à l'article 132, paragraphe 1, points b), g), h), i), l), m) et n), dans les cas suivants : / 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 soumises à la TVA. ».

La Cour de justice de l'Union européenne a jugé, par ses arrêts Horizon College du 14 juin 2007 (affaire 434/05 ; RJF 10/07 n° 1181) et Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs contre Brockenhurst College du 4 mai 2017 (Affaire 699/15 ; RJF 7/17 n° 762) que si l'article 132, paragraphe 1, sous i), de la directive 2006/112 ne comportait aucune définition de la notion d'opérations "étroitement liées" y figurant, il ressortait néanmoins des termes mêmes de cette disposition que celle-ci vise les prestations de services qui présentent un lien étroit avec "l'éducation de l'enfance ou de la jeunesse, l'enseignement scolaire ou universitaire, la formation ou le recyclage professionnel". Dès lors, des prestations de services ne sauraient être considérées comme "étroitement liées" à ces dernières prestations que lorsqu'elles sont effectivement fournies en tant que prestations accessoires à l'enseignement dispensé par l'établissement concerné, qui constitue la prestation principale. L'application de l'exonération pour des opérations "étroitement liées" à l'enseignement est, en tout état de cause, subordonné à trois conditions, énoncées, pour partie, aux articles 132 et 134, de la directive 2006/112/CE, à savoir, en substance, premièrement, que tant cette prestation principale que les prestations de services qui sont étroitement liées à celle-ci soient effectuées par des organismes visés à l'article 132, paragraphe 1, sous i), de cette directive, deuxièmement, que ces prestations de services soient indispensables à l'accomplissement des opérations exonérées et, troisièmement, que lesdites prestations de services ne soient pas essentiellement destinées à procurer des recettes supplémentaires à ces organismes, par la réalisation d'une opération effectuée en concurrence directe avec des entreprises commerciales soumises à la taxe sur la valeur ajoutée.

En l'espèce, la fourniture de repas ne nous paraît pas indispensable à l'accomplissement de l'activité d'enseignement dès lors qu'il peut y avoir, en droit comme en fait, activité d'enseignement sans restauration scolaire. Certains enfants ne recourent en effet pas à ce service de restauration du midi.

Ainsi, cette prestation ne nous paraît pas remplir toutes les conditions prévues par la directive pour bénéficier d'une exonération de TVA. La commune nous semble ainsi fondée à soutenir que la restauration scolaire des demi-pensionnaires qu'elle assure n'entre pas dans le champ d'application du 4° du 4 de l'article 261 du code, interprété à la lumière du droit communautaire.

Toutefois, avant de conclure à l'assujettissement du service de restauration scolaire à la taxe sur la valeur ajoutée, il convient de vous demander si ce service n'entre pas dans le champ d'application de l'article 256 B du Code général des impôts qui dispose que : « 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. / (...) ».

Ces dernières dispositions ont été prises pour l'adaptation de la législation nationale à l'article 4, paragraphe 5, de la directive 77/388/CEE du 17 mai 1977, dont les dispositions sont reprises à l'article 13 de la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006, qui impliquent notamment que soient assujetties à la taxe les activités et opérations accomplies par les communes, dans le cas où leur non-assujettissement conduirait à des distorsions de concurrence d'une certaine importance, et ceci alors même qu'elles seraient accomplies en tant qu'autorités publiques.

Par un arrêt du 16 septembre 2008, C-288/07, *Isle of Wight Council* et autres (aff. 288/07, à la RJF 1/09 n° 100), la Cour de justice des Communautés européennes a jugé 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, sans que cette évaluation porte sur un marché local en particulier.

Elle juge, autrement dit, que la notion de distorsion de concurrence doit s'apprécier in abstracto et non in concreto<sup>1</sup> : ainsi, c'est l'exercice d'une activité donnée, en tant que telle, indépendamment de la question de savoir si les organismes font face ou non à une concurrence au niveau du marché local, qui entraîne l'assujettissement.

Ainsi que l'indique Claire Legras, dans ses conclusions sous l'arrêt CE n°307856 du 23 décembre 2010, commune de Saint-Jorioz, en commentant l'arrêt *Isle of Wight Council* : « Désormais, il nous semble donc que n'échapperont à l'assujettissement à la TVA que les activités étroitement liées à l'usage de prérogatives de puissance publique, c'est-à-dire exercées en vertu d'un pouvoir de souveraineté ou d'intérêt général. En effet, dès lors que des activités peuvent être exercées, selon les législations nationales, par des opérateurs publics ou privés, il faut, dans la logique du juge européen, présumer que leur non assujettissement entraînerait une distorsion de concurrence. Seront ainsi automatiquement assujetties les activités qui, en vertu du droit national, sont exercées ou peuvent potentiellement l'être aussi par des opérateurs privés assujettis »

Dans notre affaire, l'activité de restauration scolaire peut potentiellement être le fait d'opérateurs privés. A supposer même qu'il s'agisse d'opérations accomplies par la commune en tant qu'autorité publique, ces opérations sont d'après nous assujetties à la TVA au vu des considérations qui précèdent.

Si vous nous suivez, sans qu'il soit besoin de saisir la Cour de justice de l'Union européenne d'une question préjudicielle, vous considérerez que c'est à tort que le service a refusé la déduction de la TVA grevant les dépenses se rapportant à l'activité de restauration scolaire exercée par la commune de X et, par suite, vous accorderez à celle-ci le remboursement des crédits de TVA dont elle se prévaut au titre des années 2014 à 2016, non contestés dans leur montant. Vous pourrez mettre à la charge de l'Etat pour l'ensemble des affaires une somme de 1 500 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

En revanche, les conclusions de la commune tendant au paiement d'intérêts moratoires devront être rejetées, en l'absence de litige né et actuel avec le comptable public sur ce point.

---

<sup>1</sup> A noter toutefois qu'un arrêt CJUE, 6e ch., 19-1-2017 aff. 344/15, National Roads Authority RJF 4/17 n° 398 rendu contrairement aux conclusions de l'avocat général, s'éloigne assez nettement de la ligne tracée par l'arrêt *Isle of Wight Council* mais sa portée nous semble incertaine (rendu en chambre simple)

PCMNC :

- à la jonction des instances
- à ce que vous accordiez à la commune requérante le remboursement de crédit de TVA dont elle se prévaut au titre des années 2014 à 2016
- à ce qu'il soit mis à la charge de l'Etat pour les trois instances le versement d'une somme de 1 500 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative
- au rejet du surplus des conclusions des requêtes.