

**TRIBUNAL ADMINISTRATIF
DE TOULOUSE**

N° 1800067, 1800068, 1800069

RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

COMMUNE DE X

AU NOM DU PEUPLE FRANÇAIS

M. Hervé Bourdarie
Rapporteur

Le Tribunal administratif de Toulouse

M. Thierry Teulière
Rapporteur public

(1^{ère} chambre)

Audience du 2 avril 2019

Lecture du 16 avril 2019

19-06-02-01-01

C+

Vu les procédures suivantes :

I - Par une requête, enregistrée le 6 janvier 2018 sous le n° 1800067, et un mémoire, enregistré le 30 août 2018, la commune de X, représentée par Me Burattini, demande au tribunal :

1°) d'écarter l'application de la doctrine administrative référencée BOI-TVA-CHAMP-30-10-20-50 pour obtenir l'assujettissement de son activité de restauration scolaire à la taxe sur la valeur ajoutée ;

2°) d'ordonner le remboursement d'un crédit de taxe sur la valeur ajoutée lié à son activité de restauration scolaire pour un montant de 6 386 euros au titre de l'année 2014 ;

3°) d'assortir ce remboursement du paiement des intérêts moratoires ;

4°) de mettre à la charge de l'Etat la somme de 4 000 euros sur le fondement de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Elle soutient que :

- le recours pour excès de pouvoir, soulevé par la voie de l'exception, dirigé contre la doctrine administrative assujettissant les cantines scolaires à la taxe sur la valeur ajoutée sur le fondement du a du 4° du 4 de l'article 261 du code général des impôts (BOI-TVA-CHAMP-30-10-20-50-20120912, point 50) est recevable en raison de son caractère impératif ;

- les conditions d'exonération au principe d'assujettissement doivent s'apprécier strictement ;

- le service de restauration scolaire proposé aux demi-pensionnaires, contrairement aux internes, n'est pas une activité étroitement liée au service de l'enseignement au sens de l'article 261, 4, 4° du code général des impôts ; en cas de demi-pension, les communes ne sont pas obligées de fournir un service de restauration scolaire ; les parents peuvent ne pas recourir au service de restauration proposé ; la circonstance que l'activité d'enseignement soit d'intérêt général est sans incidence sur l'assujettissement de l'activité de restauration scolaire car celle-ci n'est pas exonérée lorsque sa gestion est confiée à un prestataire extérieur ; les repas servis dans le cadre de la demi-pension ne sont ni inséparables, ni étroitement liés à l'enseignement ;

- si par extraordinaire le tribunal considérait que la restauration scolaire constitue une prestation de services étroitement liée à l'enseignement, la doctrine administrative méconnaît l'article 132 1.i et l'article 134 de la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006 ; le service de restauration scolaire est un service facultatif et payant pour les élèves qui n'est pas indispensable à la mission d'enseignement ; cette activité est en concurrence directe avec les entreprises privées et elle est destinée à lui procurer des recettes supplémentaires : les deux cas d'exclusion d'exonération à la taxe sur la valeur ajoutée prévus par l'article 134 sont remplis ;

- l'activité de restauration scolaire est une activité économique concurrentielle au sens de la jurisprudence Isle of Wight de la Cour de justice des Communautés européennes du 16 septembre 2008 ; son non-assujettissement à la taxe sur la valeur ajoutée entraîne une distorsion de concurrence vis-à-vis des autres opérateurs économiques intervenant sur ce secteur d'activités au regard de l'article 256 B du code général des impôts ; cette situation conduit à violer le principe de neutralité fiscale ; l'interprétation erronée de la loi par la doctrine administrative conduit à inciter les communes à exploiter le service de restauration scolaire en recourant aux services de prestataires extérieurs plutôt qu'en régie directe où elles sont privées de la faculté de déduire de la taxe sur la valeur ajoutée ; en cela, cette doctrine porte atteinte au principe constitutionnel de libre administration des collectivités locales ;

- l'assujettissement de cette activité à la taxe sur la valeur ajoutée lui permettra de dégager un crédit de taxe sur la valeur ajoutée de 6 386 euros au titre de l'année 2014 (14 580 euros de taxe sur la valeur ajoutée déductible et 8 193 euros de taxe sur la valeur ajoutée collectée) ;

- à titre subsidiaire, il est demandé au tribunal de poser à la Cour de justice de l'Union européenne les questions préjudicielles suivantes : l'activité de restauration scolaire, exercée en régie directe par une commune, constitue-t-elle une prestation de services étroitement liée au sens de l'article 132 1.i de la directive 2006/112/CE ? Dans le cas où l'activité de restauration scolaire serait considérée comme étant étroitement liée à l'enseignement, les exceptions prévues à l'article 134 de cette directive lui seraient-elles applicables ?

Par un mémoire en défense, enregistré le 29 juin 2018, le directeur régional des finances publiques d'Occitanie et du département de la Haute-Garonne conclut au rejet de la requête.

Il fait valoir que les moyens soulevés ne sont pas fondés.

II – Par une requête, enregistrée le 6 janvier 2018 sous le n° 1800068, et un mémoire, enregistré le 30 août 2018, la commune de X, représentée par Me Burattini, demande au tribunal :

1°) d'écarter l'application de la doctrine administrative référencée BOI-TVA-CHAMP-30-10-20-50 pour obtenir l'assujettissement de son activité de restauration scolaire à la taxe sur la valeur ajoutée ;

2°) d'ordonner le remboursement d'un crédit de taxe sur la valeur ajoutée lié à son activité de restauration scolaire pour un montant de 9 634 euros au titre de l'année 2015 ;

3°) d'assortir ce remboursement du paiement des intérêts moratoires ;

4°) de mettre à la charge de l'Etat la somme de 4 000 euros sur le fondement de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Elle développe les mêmes moyens que ceux exposés au point I.

Par un mémoire en défense, enregistré le 29 juin 2018, le directeur régional des finances publiques d'Occitanie et du département de la Haute-Garonne conclut au rejet de la requête.

Il fait valoir qu'aucun des moyens soulevés n'est fondé.

III – Par une requête, enregistrée le 6 janvier 2018 sous le n° 1800069, et un mémoire, enregistré le 30 août 2018, la commune de X, représentée par Me Burattini, demande au tribunal :

1°) d'écarter l'application de la doctrine administrative référencée BOI-TVA-CHAMP-30-10-20-50 pour obtenir l'assujettissement de son activité de restauration scolaire à la taxe sur la valeur ajoutée ;

2°) d'ordonner le remboursement d'un crédit de taxe sur la valeur ajoutée lié à son activité de restauration scolaire pour un montant de 11 632 euros au titre de l'année 2016 ;

3°) d'assortir ce remboursement du paiement des intérêts moratoires ;

4°) de mettre à la charge de l'Etat la somme de 4 000 euros sur le fondement de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Elle développe les mêmes moyens que ceux exposés au point I.

Par un mémoire en défense, enregistré le 29 juin 2018, le directeur régional des finances publiques d'Occitanie et du département de la Haute-Garonne conclut au rejet de la requête.

Il fait valoir qu'aucun des moyens soulevés n'est fondé.

Par un avis en date du 1^{er} mars 2019, les parties ont été informées, en application de l'article R. 611-7 du code de justice administrative, de ce que le jugement était susceptible d'être fondé sur un moyen relevé d'office tiré de l'irrecevabilité des conclusions tendant au remboursement des intérêts moratoires de l'article L. 208 du livre des procédures fiscales en l'absence de litige né et actuel avec le comptable public chargé du remboursement des impositions dont la restitution est demandée.

Vu les autres pièces des dossiers.

Vu :

- la Constitution ;
- la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée ;
- le code de l'éducation ;
- le code général des impôts et le livre des procédures fiscales ;

- les décisions de la Cour de justice de l'Union européenne, C-434/05 du 14 juin 2007, Horizon College, C-288/07 du 16 septembre 2008, Isle of Wight Council et autres et C-699/15, Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs c/ Brockenhurst College du 4 mai 2017 ;
- 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 M. Hervé Bourdarie, premier conseiller,
- et les conclusions de M. Thierry Teulière, rapporteur public.

Considérant ce qui suit :

1. La commune de X exploite en régie le service de restauration scolaire proposé dans ses écoles primaires. Elle a demandé à être assujettie à la taxe sur la valeur ajoutée pour cette activité afin de bénéficier du remboursement d'un crédit de taxe sur la valeur ajoutée d'un montant de 6 386 euros, 9 634 euros et 11 632 euros au titre des années 2014 à 2016 par des réclamations en date des 8 mars, 11 avril et 13 juillet 2017. Ces trois réclamations ayant fait l'objet de trois décisions de rejet en date du 10 novembre 2017, la commune de X demande au tribunal, par trois requêtes n° 1800067, 1800068 et 1800069 relatives respectivement aux années 2014 à 2016, d'écarter l'application des doctrines administratives prévoyant l'exonération des activités de cantine scolaire et de l'assujettir afin de constater l'existence de crédits de taxe sur la valeur ajoutée en sa faveur pour les montants qui viennent d'être rappelés. Eu égard à la connexité de ces trois requêtes, il y a lieu de les joindre pour y statuer par un seul jugement.

Sur la demande d'assujettissement de l'activité de restauration scolaire sur le fondement de la loi fiscale et du droit communautaire :

2. D'une part, selon 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, secondaire et supérieur dispensé dans les établissements publics et les établissements privés régis par les articles L. 151-3, L. 212-2, L. 441-1 à L. 441-9, L. 442-3, L. 424-1 à L. 424-4 et L. 731-1 à L. 731-16 du code de l'éducation ; / (...)* ». Ces dispositions assurent la transposition de l'article 13 de la 6^{ème} 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 taxe sur la valeur ajoutée. Aux termes de 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 directive prévoit : « *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.* ».

3. La Cour de justice de l'Union européenne a jugé dans ses arrêts Horizon College et Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs c/ Brockenhurst College susvisés 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, subordonnée 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.

4. Le service de la restauration scolaire fournie aux élèves des écoles maternelles et élémentaires de l'enseignement public constitue un service public administratif à caractère facultatif, dont la gestion peut être assurée directement par les collectivités territoriales qui en sont responsables dans le cadre d'une régie ou déléguée à une entreprise privée.

5. La commune de X a choisi de fournir, en régie, un service de restauration aux usagers des écoles primaires implantées sur son territoire. Il est constant que cette activité se situe dans le champ d'application de la taxe sur la valeur ajoutée. Toutefois, la fourniture de ce service facultatif n'est pas une prestation de services étroitement liée à l'activité d'enseignement dès lors que cette dernière peut être dispensée, en droit comme en fait, sans ce service de restauration scolaire. Ainsi, cette prestation n'entre pas dans le champ d'application du 4° du 4 de l'article 261 du code général des impôts, interprété à la lumière du droit communautaire.

6. D'autre part, 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 (...)* ». Selon l'article 256 B du code général des impôts : « *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, 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.

7. Ainsi qu'il a été dit au point 4, l'activité de restauration exercée en régie par la commune de X pourrait l'être par un opérateur privé assujéti. Cette seule circonstance conduit à regarder le non-assujettissement de l'activité en cause comme étant à l'origine d'une distorsion de concurrence d'une certaine importance, sans qu'il soit besoin d'examiner les caractéristiques du marché local sur lequel l'activité est déployée.

8. Il résulte de ce qui précède, sans qu'il soit besoin d'examiner les autres moyens de la requête ou de saisir la Cour de justice de l'Union européenne d'une question préjudicielle, que c'est à tort que le service a refusé à la commune de X la déduction de la taxe sur la valeur ajoutée grevant les dépenses se rapportant à l'activité de restauration scolaire. La requérante est ainsi fondée à obtenir le remboursement des crédits de taxe sur la valeur ajoutée relatifs aux années 2014 à 2016, non contestés dans leurs montants respectifs de 6 386 euros, 9 634 euros et 11 632 euros.

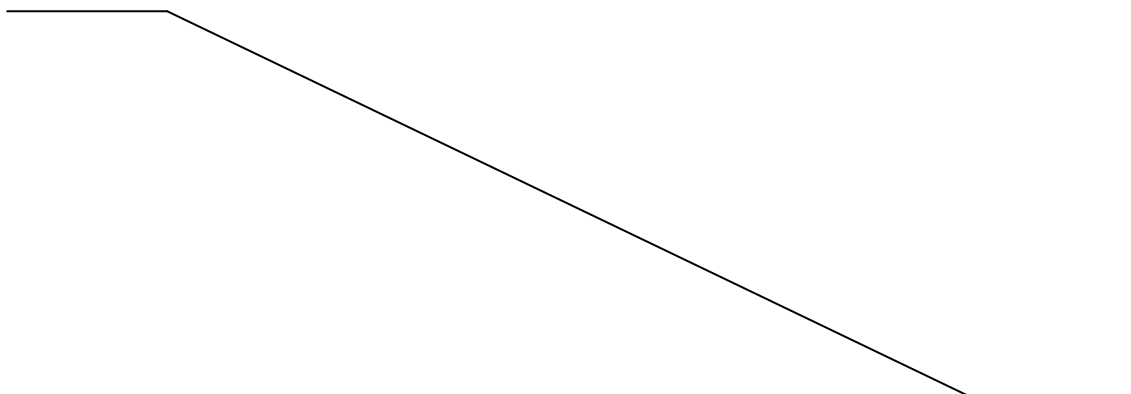
Sur la demande de condamnation de l'Etat au paiement d'intérêts moratoires :

9. Aux termes de l'article L. 208 du livre des procédures fiscales : « *Quand l'Etat est condamné à un dégrèvement d'impôt par un tribunal ou quand un dégrèvement est prononcé par l'administration à la suite d'une réclamation tendant à la réparation d'une erreur commise dans l'assiette ou le calcul des impositions, les sommes déjà perçues sont remboursées au contribuable et donnent lieu au paiement d'intérêts moratoires dont le taux est celui de l'intérêt légal.* ». Aux termes de l'article R. 208-1 du même livre : « *Les intérêts moratoires prévus à l'article L. 208 (...) sont payés d'office en même temps que les sommes remboursées au contribuable par le comptable chargé du recouvrement des impôts* ».

10. En l'absence de litige né et actuel avec le comptable public sur le paiement des intérêts moratoires prévus par l'article L. 208 du livre des procédures fiscales, les conclusions de la commune de X tendant au paiement desdits intérêts sont irrecevables et doivent être rejetées.

Sur les conclusions tendant à l'application des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative :

11. Il y a lieu, dans les circonstances de l'espèce, de mettre à la charge de l'Etat la somme globale de 2 000 euros en application des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.



D E C I D E :

Article 1^{er} : L'administration remboursera à la commune de X les crédits de taxe sur la valeur ajoutée relatifs aux années 2014 à 2016 pour des montants respectifs de 6 386 euros, 9 634 euros et 11 632 euros.

Article 2 : L'Etat versera à la commune de X la somme globale de 2 000 euros sur le fondement de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Article 3 : Le surplus des conclusions des requêtes est rejeté.

Article 4 : Le présent jugement sera notifié à la commune de X et au directeur régional des finances publiques d'Occitanie et du département de la Haute-Garonne.

Délibéré après l'audience du 2 avril 2019 à laquelle siégeaient :

Mme Geslan-Demaret, présidente,
M. Luc, premier conseiller,
M. Bourdarie, premier conseiller.

Lu en audience publique le 16 avril 2019.

Le rapporteur,

La présidente,

Hervé BOURDARIE

Armelle GESLAN-DEMARET

Le greffier,

Guy DUESO

La République mande et ordonne au ministre de l'action et des comptes publics en ce qui le concerne et à tous huissiers de justice à ce requis en ce qui concerne les voies de droit commun, contre les parties privées, de pourvoir à l'exécution de la présente décision.

Pour expédition conforme :
Le greffier en chef,