Fédération Nationale
des Centres de Gestion
de la Fonction Publique Territoriale

Mars 2017

Synthèse FNCDG de la consultation du Cabinet LANDOT : « Point sur l'application de la TVA aux missions facultatives exercées par les CDG »

A) L'administration fiscale considère que certaines missions facultatives des CDG s'apparentent à des activités exercées dans le secteur privé par des entreprises. Aussi, ces missions entreraient dans le champ d'application de la TVA faute de respecter la condition de non-concurrence de l'article 256 B du CGI. Deux séries d'arguments fondées sur le droit public, d'une part, et le droit fiscal, d'autre part, peuvent être opposées à l'administration fiscale.

Rappel, **art. 256 B du CGI :** Les personnes morales de droit public ne sont pas assujetties à la TVA pour l'activité de leurs services administratifs, sociaux, éducatifs, culturels et sportifs à condition que ce non assujettissement n'entraîne pas de distorsion dans les conditions de la concurrence.

B) A titre principal, les CDG peuvent tenter de se prévaloir des règles de droit public afin de soutenir qu'ils se situent, *ab initio*, hors du champ de la concurrence. Notamment, les CDG pourraient invoquer – assez pertinemment - l'exception « in house » et – plus difficilement – la théorie de la coopération horizontale. Les CDG pourraient encore arguer que leurs prestations constituent une mise à disposition de personnels, mais sans grande chance de convaincre.

1) Postulat : Les CDG peuvent gérer des activités qui constituent le complément normal de leur mission et doivent, en principe, **respecter le principe d'égale concurrence**. Les services fiscaux se prévalent de cet encadrement pour soutenir que les missions des CDG relèveraient du secteur concurrentiel.

Le Conseil d'Etat a reconnu, dans un avis, le principe de libre candidature des personnes publiques aux contrats de la commande publique : aucun texte ni aucun principe n'interdit, en raison de sa nature, à une personne publique, de se porter candidate à l'attribution d'un marché public ou d'une DSP. Mais il s'agit de respecter les exigences de l'égal accès aux contrats publics et le principe de liberté de la concurrence. De plus, la jurisprudence du CE précise que la participation d'une personne publique aux consultations doit répondre à un intérêt public, définit comme le prolongement de sa mission de SP (respect du principe de spécialité).

2) ARGUMENT N°1 : les CDG peuvent tenter de se prévaloir de **l'exception du « in house »**. **Dès lors, ils pourraient soutenir qu'ils ne peuvent pas être qualifiés d'opérateurs agissant sur un marché concurrentiel.**

• A titre liminaire, l'exception du « in house » permet de conclure un contrat en dehors du champ d'application du droit de la commande publique. Il convient donc déterminer si les CDG peuvent se prévaloir des conditions d'application de ce **régime dérogatoire qui permet à ses bénéficiaires de ne pas être considérés comme des opérateurs sur un marché concurrentiel (non assujettis).**

L'exception du « in house », également dénommée « quasi-régie », est une règle d'origine jurisprudentielle (CJCE 18/11/1999, *Teckal Srl*), récemment précisée par la directive européenne du 26 février 2014 transposée par l'ordonnance n° 2015-899 du 23 juillet 2015 relative aux marchés publics. Un pouvoir adjudicateur et son cocontractant, bien que juridiquement distincts, entretiennent des relations si étroites qu'on peut les assimiler à deux services relevant d'une même personne. Cette dépendance résulte notamment des règles de fonctionnement interne de la structure qui doivent la soumettre à un contrôle étroit.

Trois conditions cumulatives doivent être remplies pour bénéficier du régime dérogatoire du « in house » (art. 17-I de l'ordonnance) **:**

• ***1ère condition*** **:** le pouvoir adjudicateur exerce sur la personne morale concernée un **contrôle analogue** à celui qu'il exerce sur ses propres services.

Tout d'abord, il pourrait être soutenu que les collectivités exercent sur leurs CDG un contrôle analogue à celui qu'elles exercent sur leurs propres services (la personne morale contrôlée ne doit pas disposer de marge d'autonomie dans son fonctionnement et dans son activité).

2 critères :

- une relation d'exclusivité matérielle (l'opérateur est dédié aux besoins des personnes publiques) ;
- l'exercice d'une influence décisive à la fois sur les objectifs stratégiques et sur les décisions importantes de la personne contrôlée, au regard d'un **contrôle capitalistique** des collectivités (nécessaire mais non suffisant) et d'un **contrôle effectif sur les objectifs stratégiques de l'activité** (une majorité de représentants de la personne publique au Conseil d'Administration).

Dans ce sens, à mettre en exergue : toutes les ressources des CDG proviennent des collectivités et établissements affiliés ou non et leurs activités sont conditionnées par ces financements. De plus, seuls des représentants des collectivités et établissements siègent au Conseil d'Administration.
Les collectivités exercent un contrôle réel et effectif et disposent d'une influence déterminante sur les objectifs stratégiques et les décisions importantes de chaque CDG. On peut en conclure qu'elles exercent un contrôle analogue à celui qu'elles exercent sur leurs propres services.

Toutefois, il pourrait être opposé que le contrôle structurel n'est pas vérifié pour toutes les collectivités, mais encore que ce contrôle n'est pas financier si les CDG fixent librement le tarif de leurs interventions.

En cas de contrôle conjoint exercé par plusieurs collectivités publiques, il faut que le contrôle structurel et fonctionnel de la collectivité en cause soit effectif, à vérifier au cas par cas, personnellement pour chaque collectivité (ex. la commune doit exercer *personnellement* le contrôle pour se prévaloir du « in house », en participant directement, même conjointement, à l'édiction des décisions importantes d'une société publique d'aménagement). **La question se pose pour les collectivités non affiliées qui ne siègent pas au CA.**

La CJUE a estimé qu'une personne publique exerce un contrôle analogue à celui qu'elle exerce sur ses propres services lorsque l'entité contrôlée ne dispose pas de la possibilité de fixer librement le tarif de ses interventions[1]. **Il est possible de considérer que les CDG disposent d'une certaine autonomie au niveau économique**, par rapport aux collectivités,

[1] CJUE, 19 avril 2007, *Association Profesional de Empresas Foresstales (ASEMFO),* C-295/05.

dans la fixation des tarifs de leurs interventions. *Cela nuirait à la reconnaissance du critère du contrôle analogue exercé par les collectivités publiques.*

Au total, l'influence de la personne publique s'apprécie tant en termes économiques que du point de vue de son organisation.

• ***2ème condition*** **:** la personne morale contrôlée réalise **plus de 80 % de son activité dans le cadre des tâches qui lui sont confiées par le pouvoir adjudicateur qui la contrôle** ou par d'autres personnes morales qu'il contrôle.
L'activité de l'organisme contrôlé doit être principalement réalisée pour le compte du pouvoir adjudicateur qui la contrôle. Il s'agit de prendre en compte le chiffre d'affaires total moyen ou tout autre paramètre approprié fondé sur les activités, tel que les coûts supportés.
Cette disposition récente n'ayant généré aucune jurisprudence à ce jour, un aléa juridique subsiste quant à son interprétation.
Cependant, toutes les missions des CDG ont principalement vocation à servir les collectivités affiliées et cette condition ne semble pas poser de difficulté, sous réserve de la proportion des missions exercées pour les collectivités non affiliées : il convient de **s'assurer que chaque CDG n'exerce pas plus de 20 % de ses missions pour des collectivités non affiliées dont le pouvoir de contrôle est moindre.**

• ***3ème condition*** : la personne morale contrôlée ne comporte pas de participation directe de capitaux privés, à l'exception des formes de participation de capitaux privés sans capacité de contrôle ou de blocage requise par la loi qui ne permettent pas d'exercer une influence décisive sur la personne morale contrôlée.

3) ARGUMENT N°2 : les CDG peuvent invoquer **l'hypothèse dérogatoire de la coopération entre personnes publiques**, issue de la jurisprudence communautaire et confirmée par l'article 18 de l'ordonnance du 23 juillet 2015 **afin de soutenir qu'ils n'interviennent pas sur un marché concurrentiel.**

L'article 18 de l'ordonnance consacre et précise les conditions de mise en œuvre d'une **coopération entre pouvoirs adjudicateurs en vue de l'exercice en commun de missions de service public**, sans qu'il soit pour autant nécessaire de formaliser une procédure de publicité et de mise en concurrence préalable (aide à la mutualisation).

La doctrine précise que **cette coopération horizontale doit être une véritable coopération** entre les pouvoirs adjudicateurs, alors même que la convention serait bien conclue en vue de la gestion d'un SP commun et à l'exclusion de la poursuite de fins lucratives, la coopération n'obéissant qu'à des considérations d'intérêt général.

Le juge pourrait néanmoins être attentif à ce que l'un de ces pouvoirs adjudicateurs ne se comporte pas comme un simple prestataire de service intervenant contre rémunération. Si la participation de chacun des membres de la coopération peut être variable, elle ne doit pas se transformer en une relation donneur d'ordres / exécutant, qui ne pourrait pas à bénéficier de l'exemption.

Cet argument s'avère donc plus fragile car les collectivités peuvent être assimilées à des donneurs d'ordres et les CDG à des prestataires : les modalités de sollicitation d'un CDG, qui est directement saisi par une collectivité à sa demande, tendent à le considérer comme un prestataire et non pas comme une entité « horizontale » équivalente. Ainsi, il pourrait être reproché que les CDG se comporteraient comme des opérateurs sur un marché concurrentiel.

Cependant, dans l'hypothèse où l'argument du « in house » n'emporterait pas la conviction**, il pourrait être soutenu que la relation entre les CDG et les collectivités constitue une coopération horizontale** prévue par la jurisprudence communautaire et précisée par l'art. 18 de l'ordonnance du 23 juillet 2015 **:**

- **les missions des CDG répondent à des objectifs qu'ils ont en commun avec les collectivités, avec lesquelles ils coopèrent.**
- **Les missions facultatives en cause sont prévues par la loi et les CDG pourraient défendre qu'il s'agit d'objectifs assignés aux collectivités territoriales** dans le cadre de la gestion de leur personnel, ces missions relevant de l'intérêt général du fait de leur contribution au bon fonctionnement du service.

En tout état de cause, il convient de relever que les conditions de mise en œuvre de l'article 18 de l'ordonnance restent obscures. En effet, il est délicat d'appréhender le fait que les activités réalisées sur le marché concurrentiel par les pouvoirs adjudicateurs représentent moins de 20% des activités concernées par cette coopération.

4) ARGUMENT N°3 : les CDG pourraient tenter de soutenir que leurs activités facultatives constituent en réalité des mises à disposition de personnels, mécanisme qui échappe à la commande publique et interviennent donc hors du champ concurrentiel (ex. service d'aide à l'archivage, prestations informatiques). Toutefois, cet argument s'avère fragile : d'une part, la jurisprudence peut requalifier en marché public de services un contrat de mise à disposition, d'autre part, car il est difficile de généraliser à toutes les missions facultatives et, enfin, il pourrait être reproché aux CDG de ne pas avoir respecté le formalisme procédural qu'implique une convention de mise à disposition, sachant qu'en toutes hypothèses, il n'est pas exclu que ces prestations soient qualifiées par le juge des marchés publics de prestations de service.

C) A titre subsidiaire, **à supposer que les activités relèvent du champ d'application de la TVA, les CDG peuvent se prévaloir des règles de droit fiscal pour soutenir que la TVA ne leur serait pas applicable.** *D'une part*, *ces activités ne sont pas des prestations onéreuses* au sens de l'article 256 I du CGI, *d'autre part, elles ne devraient pas être soumises à la TVA puisque les besoins des collectivités que les CDG visent à satisfaire ne donnent pas lieu à la perception de recettes soumises à la TVA*.

1) ARGUMENT N°1 : les activités des CDG ne peuvent pas être regardées comme des prestations de services à titre onéreux au sens de l'article 256 I du CGI à défaut d'activité économique, de distorsion importante de la concurrence et de lien direct entre les prestations et les cotisations.

• L'article 256 I du CGI prévoit que seules sont imposables à la TVA les opérations (livraison de biens ou prestations de service) effectuées à titre onéreux par un assujetti agissant en tant que tel.

Une opération est considérée comme réalisée à titre onéreux, en matière de TVA, **lorsqu'il existe un *lien direct* entre le service rendu ou le bien livré et la contre-valeur reçue.**
Pour l'Administration fiscale, l'existence de la relation entre le service rendu et le prix perçu ne fait pas de doute lorsqu'un prix est fixé dans le cadre de relations contractuelles définies. Cette relation peut exister alors même que le prix ne correspond pas à la valeur économique du bien ou du service fourni. **Il suffit qu'il y ait une relation entre le prix et le service, sans qu'il soit nécessaire que le prix soit proportionnel à la valeur du service.**

• L'existence de prestations de services effectuées à titre onéreux ne se suffit pas en elle-même. Encore faut-il que l'examen des conditions dans lesquelles est effectuée

cette prestation caractérise l'exercice d'une activité économique, seule activité entrant dans le champ d'application de la TVA.
Afin de déterminer si cette activité constitue une activité économique, les conditions dans lesquelles la prestation est réalisée et celles dans lesquelles elle est habituellement réalisée sur le marché sont comparées (peuvent aussi être pris en compte la clientèle, le montant des recettes). Les CDG assurent les tâches administratives, les missions d'archivage, de numérisation, de conseils juridiques **à la demande des collectivités et établissements** et non pas sur proposition des CDG.

• Par ailleurs, **le non assujettissement à la TVA de la personne publique n'entraîne des distorsions dans les conditions de la concurrence, au sens de l'article 256 B du CGI, que s'il s'agit de distorsions d'une certaine importance** (CJCE 16 septembre 2008, *Isle of Wight Council et autres*).

Pour qu'une opération réalisée à titre onéreux par une personne morale de droit public entre dans le champ d'application de la TVA, il faut qu'elle présente, outre la notion de **lien direct**, le caractère d'une **véritable activité économique** qui, compte tenu des conditions dans lesquelles elle est exercée, entraîne des **distorsions d'une certaine importance dans la concurrence.**[2]

Dans le sens de la jurisprudence du Conseil d'Etat, **toute mission supplémentaire facultative qui serait financée par des cotisations additionnelles assises sur la masse salariale de la collectivité, serait en dehors du champ d'application de la TVA.**

Dès lors, une même mission pourrait être taxable ou non taxable selon le moyen de financement choisi par la collectivité bénéficiaire, ce qui est contraire au principe d'égalité des contribuables devant la charge fiscale dans la mesure où la collectivité ne récupère pas la TVA.

Les missions concernées ne sauraient donc, compte-tenu des conditions dans lesquelles elles sont exercées (absence d'activité économique et de distorsions importantes de concurrence), entrer dans le champ d'application de la TVA.

2) ARGUMENT N°2 : les CDG répondent à des besoins des collectivités qui ne donnent pas lieu à la perception de recettes soumises à TVA. Dès lors, leurs propres missions ne devraient pas être soumises à cette taxe.

L'Administration fiscale a pu préciser que les collectivités ou organismes locaux (communes, EPCI…) qui fournissent le service public aux usagers peuvent avoir recours, pour l'exécution de tout ou partie des tâches du service, à d'autres collectivités ou **organismes locaux qui agissent en qualité de prestataires de services de la collectivité titulaire du service.**

Or, ***par décision ministérielle du 25 octobre 1983***, **ces collectivités peuvent ne pas soumettre à la TVA les prestations de services qu'elles rendent à des collectivités territoriales pour les besoins de services dont les recettes ne sont pas soumises à la TVA**.

[2] A ce titre, le Conseil d'Etat a pu juger qu'un groupement d'entreprises de sous-traitance dont **l'activité** principale consiste à mettre en relation ses entreprises adhérentes avec des donneurs d'ouvrage **moyennant le paiement d'une cotisation annuelle calculée en fonction du nombre de salariés** de l'adhérent, ne peut pas être regardé comme effectuant des prestations de services à titre onéreux au sens de l'article 256 du CGI, **faute d'équivalence suffisante et, partant, de lien direct, entre les prestations individuelles susceptibles d'être reçues par chaque adhérent et le montant de la cotisation qu'il verse** (CE 21 décembre 2001, *Assoc. Groupement d'entreprise Omni habillement,* req. n°206683).

<u>En l'espèce, les besoins des collectivités satisfaits par les CDG ne donnent pas lieu à perception par les collectivités concernées de recettes soumises à TVA.</u>

Dès lors, **<u>en application de cette doctrine, opposable</u>** à l'Administration (article L 80 A du Livre des Procédures fiscales), les missions supplémentaires facultatives des CDG ne pourraient être soumises à TVA.

Cette argumentation ne reste valable que tant que ladite doctrine n'a pas été rapportée[3].

[3] Lorsque le redevable a appliqué un texte fiscal selon l'interprétation que l'administration avait fait connaître par ses instructions ou circulaires publiées et qu'elle n'avait pas rapportée à la date des opérations en cause, elle ne peut poursuivre aucun rehaussement en soutenant une interprétation différente.