

Note sous TA Châlons-en-Champagne, 26 octobre 2023, n°2102466, SIABA :
« L'application de la TVA en cas de TEOM refacturée aux locataires ou quand le juge administratif se fait juge financier »

Nicolas Brianza

Docteur en droit public, Centre de recherches Droit et Territoire, Université de Reims
Champagne-Ardenne

L'article 1741 du code général des impôts qualifie de fraude fiscale le comportement de « *quiconque s'est frauduleusement soustrait ou a tenté de se soustraire frauduleusement à l'établissement ou au paiement total ou partiel des impôts* ». Ainsi l'octroi de cette qualification est conditionné par le caractère délibéré et conscient d'un individu ou d'une entité qui œuvre afin de se soustraire aux obligations financières et fiscales en vigueur. Parallèlement l'administration reconnaît également un droit à l'erreur des déclarants (article 55 de la loi n°2018-727 du 10 août 2018) ; lequel permet à ces derniers, lorsqu'ils sont de bonne foi, de régulariser leur situation sans que ne soient appliquées de sanction d'aucune sorte. La condamnation du non-respect des obligations financières est évidemment logique et compréhensible, mais la complexité du système fiscal rend tout aussi pertinente l'instauration d'un droit à l'erreur. Construit sur une pléthore de règles et un nombre encore plus grand de dérogations, le système fiscal français conduit très souvent le juge administratif (mais c'est également le cas pour le juge judiciaire et le juge pénal) à se prononcer en juge financier. Tel est le cas dans la décision rendue par le tribunal administratif de Châlons-en-Champagne le 26 octobre 2023 *SIABA*.

En l'espèce, la société anonyme Société Immobilière et d'Aménagement du Barsuraubois et de l'Aube (SIABA) a fait l'objet d'un contrôle de vérification comptable portant sur la période du 1^{er} janvier 2016 au 31 décembre 2017. Suite à cet examen, l'administration fiscale a estimé que les sommes versées à la SIABA par ses locataires au titre du remboursement de la taxe d'enlèvement des ordures ménagères (TEOM) devaient être assujetties à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA). Conséquemment, elle a adressé à la SIABA des rappels de taxe ainsi que des pénalités correspondantes pour la période donnée.

À l'appui de son refus d'appliquer cette rectification, la SIABA argue que la TEOM constitue une charge acquittée par les propriétaires et refacturable au sens du décret n°87-713 du 26 août 1987 mais pas un complément de loyer intégrable dans le calcul de la TVA. Plus encore, elle se fonde sur la jurisprudence communautaire pour affirmer que la TEOM ne présente aucun lien avec le calcul de l'assiette de la TVA, comme l'administration l'a elle-même exposé dans une prise de position formelle du 23 juin 2006. Pour autant, cette dernière estime tout de même les moyens invoqués infondés.

En l'occurrence, il incombait au juge administratif d'estimer si la TEOM constituait une dépense à la charge du propriétaire mais assujettissable à la TVA en vertu de la refacturation qui en étant faite aux locataires.

Le tribunal administratif répond par l'affirmative donnant ainsi gain de cause l'administration fiscale en affirmant l'inclusion de la TEOM refacturée dans le calcul de la TVA (I) ainsi qu'en l'assimilant à un complément de loyer (II).

I.- L'inclusion de la TEOM dans le calcul de la TVA

Pour s'exonérer des rappels et pénalités prononcés par l'administration la SIABA invoque la nature de « charge récupérable » de la TEOM. Ces dernières sont prévues par l'article 18 de la loi n°86-1290 du 23 décembre 1986 (formule qui a été reprise à l'identique par l'article 23 de la loi n°89-462 du 8 juillet 1989) et qui renvoie à des « *sommes accessoires au loyer principal* ». En d'autres termes, le concept de « charge récupérable » permet au propriétaire d'un logement de refacturer à son locataire certaines charges qui devraient normalement être supportées par ce dernier, mais dont le propriétaire s'acquitte lui-même le plus souvent pour des raisons de commodité. Leur liste est fixée par le décret n°87-713 du 26 août 1987, peuvent ainsi être invoqués de façon non exhaustive les frais relatifs aux parties communes ou encore ceux relatifs à l'entretien général du bâtiment.

La SIABA invoque la qualité de charge récupérable de la TEOM pour justifier son exclusion de la catégorie des compléments de loyer, lesquels sont compris dans l'assiette de la TVA. Effectivement, la TEOM figure bien au nombre des charges récupérables fixée par le décret de 1987. En revanche, rien n'indique que cela doive conduire à son exclusion d'office du calcul de la TVA. Les modalités de ce dernier sont régies par les articles 266 et 267 du code général des impôts. Pour réintroduire la TEOM dans le calcul de la TVA, le tribunal administratif

rappelle que l'article 267 prévoit que « *sont à comprendre dans la base d'imposition (de la TVA) [...] les impôts, taxes, droits et prélèvements de toute nature à l'exception de la taxe sur la valeur ajoutée elle-même* ». En effet, cette formule semble inclure la TEOM de plein droit dans le calcul de la TVA ou, tout au moins, ne l'exclut pas explicitement.

C'est pourquoi à l'appui de ses prétentions la SIABA se prévaut de la jurisprudence *Apple and pear développement concil* (aff. 102/86) du 8 mars 1988 rendue par la Cour de justice de l'Union européenne. En l'espèce, la cour avait été saisie d'une question préjudicielle par la Chambre des Lords quant à l'interprétation d'une directive relative à l'harmonisation des législations des États membres en matière de chiffres d'affaires. À cette occasion, le juge communautaire a précisé que « *les livraisons de biens et les prestations de services effectuées à titre onéreux à l'intérieur du pays par un assujetti agissant en tant que tel* » à partir du moment où est reconnue « *l'existence d'un lien direct entre le service rendu et la contre-valeur reçue* ».

En ce sens, si aucune des dispositions précitées ne semble exclure de façon certaine la TEOM du calcul de la TVA, aucune ne semble non plus l'y inclure de façon non équivoque. Pour trancher, les magistrats administratifs vont se rattacher à la nature de la TEOM : une taxe destinée à fournir aux collectivités territoriales les ressources financières nécessaires à l'enlèvement et au traitement des déchets. Partant de là, l'exclure du calcul de la TVA semble légitime tant du point de vue du droit national que de celui du droit communautaire. En effet, le fait que la TEOM soit une charge refacturable exclue qu'elle puisse représenter la contrepartie d'un service effectué par le propriétaire au profit du locataire dans le sens où l'entend l'article 266 du code général des impôts qui, sur ce point, ne fait que reprendre la directive communautaire 2006/112/CE du 28 novembre 2006 (article 78). Ce qui pourtant constitue la condition de sa prise en compte dans le calcul de la TVA. En ce sens, la juridiction accueille très largement les arguments de la société requérante. Pourtant, elle conclut paradoxalement au rejet de ses prétentions. Un rejet justifié par l'assimilation de la TEOM à un complément de loyer (II).

II.- L'assimilation de la TEO à un complément de loyer

Si le raisonnement de la SIABA semble se tenir d'un point de vue théorique, le tribunal administratif décide pourtant de ne pas donner droit à ses prétentions. La juridiction considère ainsi que la refacturation de la TEOM « *doit être regardée comme répercutant non pas cette taxe en tant que telle mais le prix de l'utilisation du service que cette taxe a exclusivement pour*

objet de financer et dont ces derniers bénéficient du seul fait de l'utilisation du bien qui leur est donné en location ». Le raisonnement consiste ainsi à ne pas considérer la TEOM simplement comme une taxe acquittée par le propriétaire en lieu et place du locataire, et qu'il peut librement lui refacturer. Au contraire, il s'agit de revenir à la TEOM non pas comme une taxe mais comme la contrepartie d'un service effectuée par la collectivité et dont la taxe ne représente que le moyen de financement.

Cette substitution repose sur la définition de la TEOM figurant aux articles 1520 et 1521 du code général des impôts. Ces derniers précisent ainsi clairement que cette taxe est « *destinée à pourvoir aux dépenses du service de collecte et de traitement des déchets ménagers et des déchets mentionnés à l'article L. 2224-14 du code général des collectivités territoriales, dans la mesure où celles-ci ne sont pas couvertes par des recettes ordinaires n'ayant pas le caractère fiscal* ». En ce sens, son unique fonction officielle est de couvrir les dépenses liées à l'exécution de ce service. Les juges administratifs en déduisent qu'il s'agisse d'un complément de loyer et non pas simplement d'une charge refacturable.

La notion de « complément de loyer » a été précisée par la loi n°2018-1021 du 23 novembre 2018 dont l'article 140 ne livre pas de définition précise mais précise que ces derniers tiennent « *compte des équipements et services associés aux logements meublés* ». En effet, le recours à la définition de la TEOM comme contrepartie d'un service permet aux magistrats administratifs de rattacher cette taxe à la TVA. En effet, le locataire bénéficie de ce « service » du seul fait de la détention du bien et non de son utilisation. En ce sens, c'est donc une dépense acquittée par le propriétaire au nom du locataire. Ce raisonnement permet à la TEOM de satisfaire aux conditions d'entrée dans le calcul de la TVA posées par les articles 266 et 267 du code général des impôts en tant que « *services reçus (sic) ou à recevoir par le fournisseur ou le prestataire en contrepartie de ces opérations, de la part de l'acheteur, du preneur ou d'un tiers* ».

Cette démarche conduit la juridiction à se prononcer en faveur de l'administration fiscale. La souplesse ainsi que la logique du raisonnement rappellent la qualité du juge administratif comme juge « naturel » et de plein droit des litiges relatifs à la TVA (article L. 199 du livre des procédures fiscales). Il faut d'ailleurs souligner que ce dernier ne fait d'ailleurs que reprendre la position de l'administration fiscale exposée en 2022 (BOI-TVA-BASE-10-10-30 § 250). De telles décisions ont également pour mérite de rappeler l'office fiscal du juge administratif qu'il partage d'ailleurs avec le juge pénal (en matière de fraude fiscale par exemple cf. article 1741 du code général des impôts) et le juge judiciaire (en matière d'impôt sur la fortune immobilière par exemple). La matière financière permet ainsi de relativiser l'étanchéité entre les branches

du Droit et donc l'étanchéité de la répartition des compétences juridictionnelles. De la même manière, elle représente une occasion de questionner la complémentarité de nos différents ordres juridictionnels.