

Audience du 12 octobre 2023

Lecture du 26 octobre 2023

Conclusions

Anne-Cécile Castellani, rapporteuse publique

La société Immobilière et d'aménagement du Barsuraubois et de l'Aube (SIABA), société d'économie mixte exploitant une activité immobilière, notamment de location de logement, a fait l'objet d'une vérification de comptabilité portant sur la période du 1^{er} janvier 2016 au 31 décembre 2017.

A l'issue des opérations de contrôle, l'administration fiscale a, notamment, assujetti à la taxe sur la valeur ajoutée les sommes versées par les locataires au titre du remboursement de la taxe d'enlèvement des ordures ménagères. Elle lui a ainsi notifié des rappels de taxe sur la valeur au titre de la période du 1^{er} janvier 2016 au 31 décembre 2017, pour un montant total de 24 831 euros, auxquels ont été ajoutés les intérêts de retard.

La SIABA vous demande d'en prononcer la décharge.

Vous savez que l'assiette de la TVA est constituée, selon **l'article 266, 1° du code général des impôts** : « (...) a. Pour les livraisons de biens, les prestations de services et les acquisitions intracommunautaires, par toutes les sommes, valeurs, biens ou services reçus 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, y compris les subventions directement liées au prix de ces opérations ; (...) ».

L'article 267 du même code précise que « Sont à comprendre dans la base d'imposition : / 1° Les impôts, taxes, droits et prélèvements de toute nature à l'exception de la taxe sur la valeur ajoutée elle-même ».

Et, il exclut ensuite de cette assiette « Les sommes remboursées aux intermédiaires (...) qui effectuent des dépenses au nom et pour le compte de leurs commettants dans la mesure où ces intermédiaires rendent compte à leurs commettants, portent ces dépenses dans leur comptabilité dans des comptes de passage, et justifient auprès de l'administration des impôts de la nature ou du montant exact de ces débours. (...) ».

Selon la SIABA, c'est à tort que la taxe d'enlèvement des ordures ménagères a été incluse dans l'assiette de la TVA, dès lors qu'elle ne constitue pas une taxe au sens de l'article 267 du code général des impôts, mais un débours.

Vous la suivrez partiellement.

Et c'est sur le premier temps du raisonnement que vous pourrez rejoindre la requérante.

Il vous faut pour cela faire un détour par la jurisprudence de la CJUE, qui a clarifié les contours des notions des directives TVA.

Dans son **arrêt du 28 juillet 2011, Lidl et Companhia, 106/10, Rec.**, la CJ a rappelé le principe en vertu duquel pour que des impôts, droits, prélèvements et taxes puissent relever de l'assiette de la TVA en application de **l'article 78 de la directive 2006/112/ CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée**, alors même qu'ils ne représentent pas de valeur ajoutée et qu'ils ne constituent pas la contrepartie économique de la livraison du bien, ils doivent présenter un lien direct avec cette livraison.

Et pour que ce lien direct soit établi, il faut tout d'abord que le fournisseur du bien – correspondant dans notre hypothèse au bailleur- ait acquitté la taxe en son nom et pour son propre compte.

S'agissant de la taxe d'enlèvement des ordures ménagères, elle est due, selon **l'article 1521 du code général des impôts**, pour les propriétés soumises à la taxe foncière sur les propriétés bâties. C'est ainsi le propriétaire qui en est le redevable.

Le premier critère pour caractériser le caractère direct du lien serait donc rempli.

Tel n'est cependant pas le cas du second critère : dans ses arrêts du 1er juin 2006, *De Danske Bilimportører*, C-98/05, Rec. et **du 5 décembre 2013, TVI - Televisão independente c/ Fazenda Pública, 618/11, 637/11 et 659/11, 3, Rec.**, la CJ a jugé que « la question de savoir si le fait générateur de ladite taxe litigieuse coïncide avec celui de la TVA est un élément déterminant pour établir l'existence d'un tel lien direct ».

Or, le fait générateur de la taxe d'enlèvement des ordures ménagères ne coïncide pas avec celui de la TVA. Contrairement à la taxe sur la diffusion de publicité commerciale portugaise dont la Cour était saisie dans la seconde affaire, la TEOM n'est pas exigible dès qu'est fourni le service –en l'espèce la mise à disposition du bien loué – et elle n'est pas exigible seulement si ce service est fourni.

Ainsi que le soutient la SIABA, la TEOM n'est pas une taxe entrant dans l'assiette de la TVA au sens de l'article 78 de la directive / l'article 267 du code général des impôts.

Mais elle n'est pas davantage un débours au sens de ces dispositions.

En effet, vous n'êtes pas ici face à un intermédiaire qui ne sera qu'un commis du commettant locataire, auquel il devrait rendre des comptes : nous l'avons dit, c'est bien en son nom et pour son compte que le propriétaire est assujetti à la TEOM.

Cependant, il nous semble que le détour par les dispositions de l'article 267 n'est pas le bon chemin.

Et c'est là encore la jurisprudence de la CJUE qui pourra vous guider.

Dans son **arrêt du 11 juin 2015, Lisboagas, C-256/14, Rec.**, la CJ avait à se prononcer sur l'inclusion de la taxe d'occupation du sous-sol payée par les sociétés Lisboagas aux communes qu'elle répercutait sur les sociétés en charge de la distribution du gaz, laquelle la répercutait à son tour sur les consommateurs.

Elle **exclut tout d'abord l'application de l'article 78 de la directive**, dès lors que le paiement par la société Lisboagas était préalable à l'opération soumise à la TVA entre elle et la société chargée de la commercialisation du gaz auprès des consommateurs et indépendamment de cette opération, en contrepartie de l'utilisation du domaine public communal du fait de la présence dans celui-ci des infrastructures du réseau de gaz que Lisboagás exploite.

Mais la Cour se plaça en amont : elle considéra en effet que le montant des taxes d'occupation du sous-sol constituait un élément de la contrepartie obtenue par Lisboagás de la part de la société chargée de la commercialisation du gaz pour sa prestation, dont il n'est pas contesté qu'elle constitue une « activité économique », au sens de l'article 9, paragraphe 1, de la directive TVA.

Ainsi, conformément à **l'article 73 de cette directive**, ce montant devait, dès lors, être compris dans la base d'imposition de la TVA de cette prestation.

Cette jurisprudence est-elle transposable à la TEOM ? L'hésitation est permise.

La SIABA s'oppose à cette possibilité, en se prévalant de la nature de taxe et non de redevance de celle-ci.

Il est vrai que le CE a considéré qu'il résultait des articles 1520 et 1521 du code général des impôts que la taxe d'enlèvement des ordures ménagères a, contrairement à la redevance du même nom susceptible d'être instituée en vertu de l'article L. 2333-76 du code général des collectivités territoriales, le caractère d'une imposition de toute nature et non celui d'une redevance pour services rendus (**CE, 12 mars 2021, MINISTRE DE L'ECONOMIE, DES FINANCES ET DE LA RELANCE c/ SA BPCE Lease Immo, n°442583, B**).

Dès lors, la circonstance que le propriétaire d'un immeuble passible de la taxe foncière sur les propriétés bâties situé dans une zone desservie par le service éliminerait lui-même les déchets ménagers produits par cet immeuble, sans recourir à l'utilisation du service, n'est pas, par elle-même, de nature à justifier une absence d'assujettissement.

A cet égard, quoiqu'elle n'ait pas été au cœur du débat devant le CE, ainsi qu'il ressort des conclusions du RAPU qui sont muettes sur la question, il nous semble que la possibilité, ouverte par la loi du 28 décembre 2011 de finances pour 2012 d'instituer une part incitative de la taxe, assise sur la quantité et éventuellement la nature des déchets produits, exprimée en volume, en poids ou en nombre d'enlèvements (article 1522 bis du code général des impôts), est sans incidence sur cette qualification.

Mais « en même temps », cette taxe est n'a pas le caractère d'un prélèvement opéré sur les contribuables en vue de pourvoir à l'ensemble des dépenses budgétaires, mais a exclusivement pour objet de couvrir les dépenses exposées par la commune pour assurer l'enlèvement et le traitement des ordures ménagères et non couvertes par des recettes non fiscales.

Ces dépenses sont constituées de la somme de toutes les dépenses de fonctionnement réelles exposées pour le service public de collecte et de traitement des déchets ménagers et des dotations aux amortissements des immobilisations qui lui sont affectées (CE, 25 juin 2018, SOCIETE AUCHAN FRANCE c\ MINISTERE DE L'ACTION ET DES COMPTES PUBLICS, n°414056, B).

Par ailleurs, vous relèverez que, quoique le fondement de sa décision n'apparaisse pas clairement, la CAANT a considéré que le remboursement de la taxe foncière due par le propriétaire par son locataire était un « complément de loyer » payé en contrepartie de la mise à disposition du bien (CAA44, 10 octobre 2005, CHESNEAU c/ MINISTRE DE L'ECONOMIE DES FINANCES ET DE L'INDUSTRIE, n°02NT01549, C).

De manière très claire, la **Cour de cassation** fit de même, en jugeant que : « lorsque le locataire rembourse au propriétaire une partie des impôts dont ce dernier est personnellement redevable, la somme ainsi payée l'est en contrepartie de la location consentie, de sorte qu'elle doit être incluse dans l'assiette de la taxe sur la valeur ajoutée » (Cass. com., 4-12-2007, , **Sté du Carillon c/ Florentin et a**, n° 06-21.149, non publié au bull., s'agissant de la TF).

Dès lors, il nous semble que la TEOM peut être qualifiée de contrepartie de la location, soumise à TVA en vertu de l'article 13 de la directive 2006/112/CE, transposé à l'article 266 du code général des impôts.

En second lieu, c'est sur le terrain de la doctrine fiscale que la SIABA entend se placer.

Toutefois, elle ne peut utilement se prévaloir des énonciations de la **doctrine administrative de base référencée BOI-TVA-CHAMP-10-10-10** qui ne comportent pas d'interprétation de la loi fiscale différente.

Il en irait de même des énonciations de la doctrine administrative de base référencée **BOI-TVA-BASE-10-10-30**, à supposer que l'intéressée ait entendu se prévaloir.

Vous rejetterez dès lors la requête, en ce incluses les conclusions présentées au titre des frais liés à l'instance. Tel est le sens de nos conclusions.