

**COUR ADMINISTRATIVE D'APPEL  
DE LYON**

**N° 21LY03966**

-----  
MINISTRE DE L'ACTION ET DES COMPTES  
PUBLICS c/ Commune de Nyons

**RÉPUBLIQUE FRANÇAISE**

-----  
Mme Pascale Dèche  
Rapporteure

**AU NOM DU PEUPLE FRANÇAIS**

-----  
M. Jean-Paul Vallecchia  
Rapporteur public

La cour administrative d'appel de Lyon

5<sup>ème</sup> chambre

-----  
Audience du 12 mai 2022  
Décision du 9 juin 2022

-----  
19-06-02-01-01  
C

Vu la procédure suivante :

*Procédure contentieuse antérieure*

La commune de Nyons a demandé au tribunal administratif de Grenoble de prononcer la restitution des droits de taxe sur la valeur ajoutée qu'elle a acquittés au titre de la période du 1<sup>er</sup> janvier 2013 au 31 décembre 2014.

Par un jugement n° 1600304 du 29 mars 2018, le tribunal administratif de Grenoble a fait droit à sa demande.

Par un arrêt n° 18LY02896 du 14 janvier 2020, la cour a annulé ce jugement et remis à la charge de la commune de Nyons la taxe sur la valeur ajoutée due au titre de la période du 1<sup>er</sup> janvier 2013 au 31 décembre 2014.

Par décision n° 439617 du 9 décembre 2021, le Conseil d'État statuant au contentieux a annulé cet arrêt et a renvoyé à la cour le jugement de l'affaire, désormais enregistrée sous le n° 21LY03966.

*Procédure devant la cour*

Par une requête et un mémoire enregistrés le 25 juillet 2018 et le 5 août 2019, le ministre de l'action et des comptes publics demande à la cour :

- 1°) d'annuler ce jugement du tribunal administratif de Grenoble du 29 mars 2018 ;
- 2°) de rejeter la demande présentée par la commune de Nyons devant le tribunal administratif de Grenoble ;
- 3°) de remettre à sa charge la taxe sur la valeur ajoutée acquittée au titre de la période du 1<sup>er</sup> janvier 2013 au 31 décembre 2014.

Le ministre de l'action et des comptes publics soutient que :

- la commune n'exploite pas une simple piscine communale mais un parc aquatique avec divers équipements ludiques, dont la zone de chalandise dépasse celle d'une piscine municipale ;
- le parc aquatique n'étant ouvert que pendant la saison estivale du fait qu'il ne comprend pas de bassin couvert, les moyens tirés de ce que la commune offre un accès gratuit au public scolaire et accueille gratuitement tout au long de l'année les personnes handicapées, perdent pour l'essentiel leur portée ;
- en majorité, les 60 000 visiteurs accueillis en 2013 sont des touristes et des non résidents de la commune ; le parc est identifié sur un site internet comme une offre de loisirs et de détente équivalente à celle proposée par le secteur marchand sur le segment des parcs aquatiques ;
- le non-assujettissement du parc aquatique entraînerait des distorsions de concurrence avec des acteurs locaux, départementaux et régionaux, qui proposent une offre similaire et sont assujettis à la taxe sur la valeur ajoutée ;
- la qualification de service public administratif n'emporte pas nécessairement le non-assujettissement à la taxe sur la valeur ajoutée, pas plus que l'exploitation déficitaire ; en outre, un centre aquatique est en principe un service public industriel et commercial dès lors que les activités de service public ne sont pas prépondérantes ;
- le centre aquatique de la commune répond aux besoins collectifs de ses usagers en termes sociaux, éducatifs et sportifs, mais offre dans le même temps l'accès à des activités ludiques compte tenu de ses infrastructures, à savoir un restaurant, des zones de pique-nique, des plages, un lagon, une rivière, un bassin à remous, des cascades et toboggans, sur un espace de 6 000 m<sup>2</sup> ; aucun tarif distinct n'a été mis en place pour l'accès à ces différentes activités.

Par des mémoires enregistrés le 8 novembre 2018, le 19 septembre 2019 et le 12 novembre 2019, la commune de Nyons, représentée par Me Charnay-Rousset, conclut au rejet de la requête et à ce que la somme de 5 000 euros soit mise à la charge de l'Etat au titre des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

La commune de Nyons soutient que :

- en tant qu'autorité publique, elle doit bénéficier de la présomption de non-assujettissement du parc qu'elle exploite, qui trouve son fondement dans la loi et dans la doctrine ;
- une piscine municipale est un service public administratif ;
- à la différence des autres acteurs cités par le ministre, le centre aquatique de la commune accueille un public large, composé à 30 % d'un public scolaire ou subventionné ; les habitants de la commune représentent 15 % des entrées annuelles ; les habitants des communes limitrophes constituent également une part importante des entrées ; les tarifs sont modérés ;
- l'exploitation du parc aquatique est structurellement déficitaire ;

– les opérateurs cités par le ministre exploitent des activités non comparables avec celle exploitée par la commune ; en tout état de cause, aucune distorsion d'une certaine importance n'est démontrée.

Par des mémoires enregistrés les 14 janvier et 5 avril 2022, la commune de Nyons conclut aux mêmes fins.

Elle soutient en outre que les deux plus grands bassins du parc, représentant plus des deux tiers de la totalité des bassins, majoritairement utilisés pour la pratique de la natation, revêtent une importance qualitative et quantitative de nature à constituer l'élément prédominant de la prestation offerte par le parc.

Par des mémoires enregistrés le 22 février 2022 et le 25 avril 2022, le ministre de l'économie, des finances et de la relance conclut aux mêmes fins.

Les parties ont été informées, en application des dispositions de l'article R. 611-7 du code de justice administrative, de ce que l'arrêt était susceptible d'être fondé sur un moyen relevé d'office, tiré de ce que la commune de Nyons, qui a spontanément acquitté la taxe sur la valeur ajoutée au titre de l'activité litigieuse et n'a donc ainsi pas fait application de l'instruction BOI-TVA-CHAMP-10-20-10-10-20150204 publiée le 4 février 2015, ne peut utilement s'en prévaloir sur le fondement de dispositions de l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales. En outre, cette instruction a été publiée postérieurement à la période en litige.

Vu les autres pièces du dossier ;

Vu :

- la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 ;
- le code général des impôts et le livre des procédures fiscales ;
- l'arrêt C-18/12 de la Cour de justice de l'Union européenne du 21 février 2013 ;
- l'arrêt C-174/14 de la Cour de justice de l'Union européenne du 29 octobre 2015 ;
- le code de justice administrative ;

Les parties ayant été régulièrement averties du jour de l'audience ;

Après avoir entendu au cours de l'audience publique :

- le rapport de Mme Dèche, présidente assesseure ;
- les conclusions de M. Vallecchia, rapporteur public ;
- les observations de Me Boudaoud, représentant la commune de Nyons ;

Considérant ce qui suit :

1. La commune de Nyons exploite en régie, sous l'enseigne Nyonsoleiadao, un complexe aquatique. Elle a demandé au tribunal administratif de Grenoble d'ordonner la restitution des droits de taxe sur la valeur ajoutée qu'elle a spontanément acquittés à raison de cette activité au titre de la période du 1<sup>er</sup> janvier 2013 au 31 décembre 2014. Par un jugement du 29 mars 2018, le tribunal administratif de Grenoble a déchargé la commune de Nyons de ces droits de taxe sur la valeur ajoutée. Par un arrêt du 14 janvier 2020 la cour a annulé ce jugement et remis à la charge de la

commune de Nyons la taxe sur la valeur ajoutée due par cette commune au titre de la période du 1<sup>er</sup> janvier 2013 au 31 décembre 2014. Par une décision du 9 décembre 2021, le Conseil d'Etat a annulé cet arrêt et renvoyé l'affaire à la cour pour qu'elle y statue de nouveau.

2. Aux termes de l'article 13 de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, qui reprend les dispositions du paragraphe 5 de l'article 4 de la directive 77/388/CEE du Conseil du 17 mai 1977 : « 1. Les États, les régions, les départements, les communes et les autres organismes de droit public ne sont pas considérés comme des assujettis pour les activités ou opérations qu'ils accomplissent en tant qu'autorités publiques, même lorsque, à l'occasion de ces activités ou opérations, ils perçoivent des droits, redevances, cotisations ou rétributions. / Toutefois, lorsqu'ils effectuent de telles activités ou opérations, ils doivent être considérés comme des assujettis pour ces activités ou opérations dans la mesure où leur non-assujettissement conduirait à des distorsions de concurrence d'une certaine importance. (...) / 2. Les États membres peuvent considérer comme activités de l'autorité publique les activités des organismes de droit public, lorsqu'elles sont exonérées en vertu des articles 132 (...) ». Aux termes du paragraphe 1 de l'article 132 de la même directive : « Les Etats membres exonèrent les opérations suivantes : / (...) / m) certaines prestations de services ayant un lien étroit avec la pratique du sport ou de l'éducation physique, fournies par des organismes sans but lucratif aux personnes qui pratiquent le sport ou l'éducation physique ; / (...) ».

3. 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 (...) ». Aux termes de l'article 256 B du même code : « 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 (...) ».

4. Il résulte de dispositions citées au point 2, telles qu'interprétées par la Cour de justice de l'Union européenne, notamment dans son arrêt du 29 octobre 2015, Sudaçor (C-174/14), que le non-assujettissement à la taxe sur la valeur ajoutée prévue en faveur des personnes morales de droit public énumérées au paragraphe 1 de l'article 13 de la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006, qui déroge à la règle générale de l'assujettissement de toute activité de nature économique, est subordonné à deux conditions cumulatives tenant, d'une part, à ce que l'activité soit exercée par un organisme agissant en tant qu'autorité publique et, d'autre part, à ce que le non-assujettissement ne conduise pas à des distorsions de concurrence d'une certaine importance.

5. En premier lieu, la condition selon laquelle l'activité économique est réalisée par l'organisme public en tant qu'autorité publique est remplie, selon la jurisprudence de la Cour de justice, lorsque l'activité en cause est exercée dans le cadre du régime juridique particulier aux personnes morales de droit public. Ainsi, l'activité en cause doit être exercée dans des conditions

juridiques différentes de celles des opérateurs économiques privés, notamment, lorsque sont mises en œuvre des prérogatives de puissance publique, lorsque l'activité est accomplie en raison d'une obligation légale ou dans le cadre d'un monopole ou encore lorsqu'elle relève par nature des attributions d'une personne publique. Cette condition doit également, si la législation de l'Etat membre le prévoit, être regardée comme remplie lorsque l'activité exercée est exonérée en application, notamment, de l'article 132 de la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006. Si cette condition n'est pas remplie, la personne morale de droit public est nécessairement assujettie à la taxe sur la valeur ajoutée à raison de cette activité économique, sans préjudice des éventuelles exonérations applicables.

6. Si la commune fait valoir que le complexe aquatique litigieux est exploité en régie, qu'elle y affecte des agents municipaux et qu'elle pratique des tarifs modérés et modulés en fonction du public, de telle sorte que son exploitation est déficitaire, ces circonstances ne sont pas de nature à faire regarder l'activité en cause, en l'absence, notamment, d'obligation légale de l'accomplir, comme exercée dans le cadre du régime juridique propre aux organismes de droit public.

7. Toutefois, il résulte des dispositions de l'article 256 B du code général des impôts que la France a fait usage de la possibilité, ouverte par le paragraphe 2 de l'article 13 de la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006, de regarder comme des activités effectuées en tant qu'autorité publique les services à caractère sportif rendus par les personnes morales de droit public.

8. Dans son arrêt du 21 février 2013, *Mesto Zamberk* (C-18/12), la Cour de justice de l'Union européenne a jugé que l'article 132, paragraphe 1, sous m), de la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006 doit être interprété en ce sens que l'accès à un parc aquatique proposant aux visiteurs non seulement des installations permettant l'exercice d'activités sportives, mais également d'autres types d'activités de détente ou de repos, peut constituer une prestation de services ayant un lien étroit avec la pratique du sport, pour autant que l'élément prédominant est la possibilité d'y exercer des activités sportives. Dans le cadre de cette appréciation d'ensemble, il y a lieu de tenir compte, en particulier, de la conception du parc aquatique en cause résultant de ses caractéristiques objectives, à savoir les différents types d'infrastructures proposés, leur aménagement, leur nombre et leur importance par rapport à la globalité du parc. S'agissant, en particulier, des espaces aquatiques, il y a lieu de prendre notamment en considération le fait de savoir si ceux-ci se prêtent à une pratique de la natation de nature sportive, en ce qu'ils sont, par exemple, divisés en lignes d'eau, équipés de plots et d'une profondeur et d'une dimension adéquates, ou s'ils sont, au contraire, aménagés de sorte qu'ils se prêtent essentiellement à un usage ludique.

9. Le parc Nyonsolieřado constitue un complexe aquatique comprenant 1 200 m<sup>2</sup> de surface de baignade composée d'un bassin de natation de 25 mètres, d'une piscine peu profonde, d'un bassin à remous, de toboggans aquatiques, de cascades d'eau, de rivières et pataugeoires ainsi que d'un terrain environnant d'une surface de 6 000 m<sup>2</sup>. Il résulte de l'instruction que le bassin de natation d'une longueur de 25 mètres comprend cinq lignes d'eau aménagées pour la pratique de la natation, que les trois lignes centrales sont réservées à la natation entre 10h et 13h, les deux lignes extérieures pouvant être également utilisées pour cette activité sportive. De plus, la commune fait valoir sans être utilement contredite que des créneaux horaires spécifiques pourront être attribués pour la nage de haut niveau. Il ressort également de l'instruction que la piscine peu profonde, située à droite du bassin de natation, qui permet une entrée dans l'eau en pente douce jusqu'à une

profondeur d'un mètre est utilisée pour les premiers cours d'apprentissage de la natation. Ces bassins ainsi aménagés pour la pratique de la nation et de son apprentissage sont utilisés en dehors des heures d'ouverture du parc, par les maitres-nageurs sauveteurs qui dispensent des cours de natation payants. Ils sont également utilisés dans le cadre des apprentissages de la natation par les établissements scolaires de la commune et des communes limitrophes et par l'Ecole Municipale des Activités Physiques et Sportives (EMAPS). Enfin, tout au long de la saison, ces bassins sont mis à disposition des services de secours tels que les pompiers, la gendarmerie ou la police municipale pour s'entraîner et s'exercer aux missions de sauvetage en milieu aquatique. Ainsi, compte tenu de ces éléments qui révèlent que ces deux bassins représentant plus des deux tiers des surfaces aquatiques du parc, sont majoritairement aménagés et utilisés pour la pratique de la natation et son apprentissage, l'exploitation de ce complexe constitue l'activité d'un service sportif au sens de l'article 256 B du code général des impôts, interprété à la lumière des dispositions de l'article 132, paragraphe 1, sous m), de la directive 2006/112/CE.

10. En second lieu, par un arrêt du 16 septembre 2008 (C-288/07) *Commissioners of Her Majesty's Revenue & Customs contre Isle of Wight Council et autres*, la Cour de justice a dit pour droit 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, indépendamment de la question de savoir si ces organismes font face ou non à une concurrence au niveau du marché local sur lequel ils accomplissent cette activité, ainsi que par rapport non seulement à la concurrence actuelle, mais également à la concurrence potentielle, pour autant que la possibilité pour un opérateur privé d'entrer sur le marché pertinent soit réelle, et non purement hypothétique. Par un arrêt du 19 janvier 2017 (C-344/15) *National Roads Authority*, la Cour de justice a précisé que les distorsions de concurrence d'une certaine importance doivent être évaluées en tenant compte des circonstances économiques et que la seule présence d'opérateurs privés sur un marché, sans la prise en compte des éléments de fait, des indices objectifs et de l'analyse de ce marché, ne saurait démontrer ni l'existence d'une concurrence actuelle ou potentielle ni celle d'une distorsion de concurrence d'une certaine importance. Les distorsions de concurrence mentionnées au paragraphe 1 de l'article 13 de la directive du Conseil du 28 novembre 2006 s'apprécient à la fois au regard de l'activité en cause et des conditions d'exploitation de cette activité. L'existence de telles distorsions ne saurait, dès lors, résulter de la seule constatation que des prestations réalisées par un organisme de droit public sont identiques à celles réalisées par un opérateur privé, sans examen de l'état de la concurrence réelle, ou à défaut potentielle, sur le marché en cause.

11. Il résulte de l'instruction que le parc Nyonsolieiãdo qui offre chaque année, l'accès gratuit à ses bassins, à plus de 2 000 jeunes dans le cadre scolaire ou associatif, propose également des tarifs préférentiels destinés à garantir un large accès à l'ensemble de la population locale ainsi qu'à la jeunesse, l'accès étant gratuit jusqu'à 6 ans et les tarifs réduits jusqu'à 16 ans. Si le ministre se prévaut de l'existence d'établissements privés exerçant des activités similaires, il résulte de l'instruction, s'agissant notamment de l'établissement Le Sagittaire qui propose des équipements comparables, que cet établissement limite l'accès gratuit aux enfants âgés de moins de deux ans et ne propose pas de tarifs préférentiels aux enfants âgés de plus douze ans. Il résulte également de l'instruction que les prix constatés en fonction des catégories tarifaires sont plus de trois fois supérieurs à ceux proposés par le parc Nyonsolieiãdo. Enfin, les autres établissements gérant des parcs aquatiques cités par le ministre proposent des activités ludiques beaucoup plus importantes

que celles proposées par le parc Nyonsolieu et pratiquent des tarifs d'entrée uniques, nettement supérieurs. Par ailleurs, la commune de Nyons fait valoir sans être contredite qu'une subvention d'équilibre en provenance de son budget général est systématiquement reconduite au budget annuel de fonctionnement du parc aquatique, cette subvention représentant environ 40 % du budget. Compte tenu de la faiblesse des tarifs pratiqués par le parc Nyonsolieu, combinée avec une politique de prix orientée sur la jeunesse locale, les droits d'entrée demandés aux usagers ne peuvent couvrir qu'une faible part du montant des charges inhérentes à son fonctionnement. Par suite, un opérateur privé ne serait pas en mesure de proposer un service de nature à satisfaire le même besoin, sauf à bénéficier de subventions publiques. Dans ces conditions, un opérateur privé exerçant cette activité ne saurait être empêché d'entrer sur le marché en cause ou y subir un désavantage du seul fait de son assujettissement à la taxe sur la valeur ajoutée qui lui permet, à la différence d'un opérateur public placé hors du champ de celle-ci, d'obtenir le remboursement de l'excédent de la taxe ayant grevé ses charges sur celle dont il est redevable à raison de ses recettes.

12. Ainsi, l'activité permettant la pratique sportive de la natation concernée dans la présente espèce étant exercée par une autorité publique et n'entraînant pas de distorsion de concurrence d'une certaine importance, elle ne peut pas être assujettie à la taxe sur la valeur ajoutée.

13. Il résulte de ce qui précède que, le ministre n'est pas fondé à soutenir que c'est à tort que, par le jugement attaqué, le tribunal administratif de Grenoble a déchargé la commune de Nyons des droits de taxe sur la valeur ajoutée qu'elle a acquittés pour la période du 1<sup>er</sup> janvier 2013 au 31 décembre 2014.

Sur les frais liés au litige :

14. Il y a lieu, dans les circonstances de l'espèce, en application des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative, de mettre à la charge de l'Etat, le versement d'une somme de 2 000 euros à la commune de Nyons, au titre des frais exposés à l'occasion du litige.

DECIDE :

Article 1<sup>er</sup> : La requête du ministre de l'économie, des finances et de la relance est rejetée.

Article 2 : l'Etat versera une somme de 2 000 euros à la commune de Nyons au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Article 3 : Le présent arrêt sera notifié au ministre de l'économie, des finances et de la souveraineté industrielle et numérique et à la commune de Nyons.

Délibéré après l'audience du 12 mai 2022 à laquelle siégeaient :

M. Bourrachot, président de chambre,  
Mme Dèche, présidente assesseure,  
Mme Le Frapper, première conseillère.

Rendu public par mise à disposition au greffe le 9 juin 2022.

La rapporteure,

Le président,

P. Dèche

F. Bourrachot

La greffière,

C. Langlet

La République mande et ordonne au ministre de l'économie, des finances et de la souveraineté industrielle et numérique, en ce qui le concerne, ou 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,  
La greffière,