

**COUR ADMINISTRATIVE D'APPEL
DE NANCY**

CS

N^{os} 23NC03772 et 24NC00078

REPUBLIQUE FRANÇAISE

MINISTRE DE L'ECONOMIE, DES
FINANCES ET DE LA SOUVERAINETE
INDUSTRIELLE ET NUMERIQUE
PORT AUTONOME DE STRASBOURG

AU NOM DU PEUPLE FRANÇAIS,

M. José Martinez
Président

La cour administrative d'appel de Nancy

M. Marc Agnel
Rapporteur

(2^{ème} chambre)

Mme Cyrielle Mosser
Rapporteuse publique

Audience du 26 septembre 2024
Décision du 17 octobre 2024

19-02-01-02-01
19-02-01-02-01-01
19-06-02-01-01
19-06-02-02
54-01-01-01
54-01-02-01
C+

Vu la procédure suivante :

Procédure contentieuse antérieure :

Le Port autonome de Strasbourg a demandé, notamment, au tribunal administratif de Strasbourg d'annuler pour excès de pouvoir la délibération du 25 novembre 2021 par laquelle le collège territorial de second examen de l'Interrégion Est a pris position en faveur de l'assujettissement à la taxe sur la valeur ajoutée des redevances versées en contrepartie de l'occupation privative du domaine public fluvial.

Par un jugement n°2203674 du 6 novembre 2023, le tribunal administratif de Strasbourg a annulé la délibération du 25 novembre 2021 du collège interrégional de second examen et a enjoint au directeur des finances publiques de la région Grand Est et du département du Bas-Rhin de délivrer le rescrit sollicité en vue du non-assujettissement des

redevances litigieuses dans un délai de deux mois sous réserve de tout changement dans les circonstances de droit ou de fait, a mis à la charge de l'État une somme de 1500 euros sur le fondement des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative et, enfin, a rejeté le surplus des conclusions de la requête.

Procédure devant la cour :

I) Par une requête enregistrée le 21 décembre 2023, sous le n° 23NC03772, et un mémoire enregistré le 19 mars 2024, le ministre de l'économie, des finances et de la souveraineté industrielle et numérique demande à la cour d'annuler les articles 1^{er}, 2 et 3 de ce jugement.

Il soutient que :

- les conclusions à fin d'annulation de la délibération du collège de second examen, présentées en première instance, étaient irrecevables, dès lors que cette délibération n'est qu'un avis sans caractère décisoire ; en vertu notamment de l'article R. 80 CB-4 du livre des procédures fiscales, doit être notifiée au contribuable une nouvelle réponse conforme à la délibération du collège ; en l'occurrence, contrairement à ce qu'a estimé le tribunal, c'est la décision du 31 mars 2022 qui aurait dû faire l'objet du recours pour excès de pouvoir et non pas l'avis rendu par le collège.

- c'est à tort que le tribunal a jugé que la prise de position de l'administration qui a admis l'assujettissement des redevances perçues par le Port autonome de Strasbourg en contrepartie de l'occupation privative du domaine public fluvial était entachée d'erreur de droit ; en effet, la mise à disposition à des particuliers d'emplacements de stationnement situés sur le domaine public fluvial aménagés et dotés des installations techniques permettant aux péniches ou bateaux-logements de se raccorder aux réseaux collectifs d'eau potable, d'assainissement, d'électricité et de téléphone constitue une prestation de service portuaire assujettie de plein droit à la taxe sur la valeur ajoutée en vertu du 2^{ème} alinéa de l'article 256 B du code général des impôts ; à titre subsidiaire, à supposer que l'opération litigieuse ne soit pas composée de prestations de services portuaires au sens de cet article, notamment en ce qui concerne l'occupation du domaine public, et que la redevance d'occupation y afférente ne soit pas dès lors assujettie à la taxe sur la valeur ajoutée, c'est à tort, en tout état de cause, que le tribunal a estimé que les deux éléments ci-dessus mentionnés relatifs d'une part au stationnement des péniches et d'autre part au raccordement aux réseaux constituent des éléments d'une opération complexe unique au regard des principes issus de la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne et repris notamment à l'article 257 ter du code général des impôts ; en particulier, c'est à tort que le tribunal a estimé que la prestation de raccordement aux réseaux publics rendue par le Port autonome de Strasbourg est une prestation accessoire à la prestation de mise à disposition à titre privatif du domaine public fluvial, et doit suivre en conséquence le même régime fiscal que cette prestation principale, ce qui impliquerait le non-assujettissement à la taxe sur la valeur ajoutée de la redevance complémentaire d'équipements y afférente en vertu du 1^{er} alinéa de l'article 256 B du code général des impôts.

Par un mémoire enregistré le 5 février 2024, le Port Autonome de Strasbourg demande à la cour :

1°) de rejeter la requête ;

2°) par la voie d'un appel incident, d'annuler l'article 4 du jugement du 6 novembre 2023 ;

3°) d'annuler les décisions du directeur régional des finances publiques de la région Grand-Est et du département du Bas-Rhin des 31 mars 2022, 15 octobre 2020 et 9 avril 2021, ainsi que les éventuelles décisions implicites du directeur régional des finances publiques de la région Grand-Est et du département du Bas-Rhin consécutives aux demandes de rescrit et de second examen du Port autonome de Strasbourg des 12 août 2020, 4 janvier 2021 et 1er juin 2021 tendant à la non-soumission à la taxe sur la valeur ajoutée des redevances d'occupation de son domaine public fluvial à raison du stationnement de bateaux-logements et des redevances pour mise à disposition des infrastructures permettant le raccordement aux réseaux publics dues par les occupants dudit domaine à raison du stationnement de bateaux-logements ;

4°) d'enjoindre à la direction régionale des finances publiques de la région Grand-Est et du département du Bas-Rhin et/ou au collège territorial de second examen de l'Interrégion Est d'indiquer au Port autonome de Strasbourg, en réponse à ses demandes de rescrit et de second examen des 12 août 2020, 4 janvier 2021 et 1er juin 2021, d'énoncer que la redevance domaniale d'occupation de son domaine public fluvial facturée par le Port aux occupants dudit domaine en contrepartie du stationnement de bateaux-logements et la redevance complémentaire facturée par le Port aux occupants dudit domaine en contrepartie de la mise à disposition des infrastructures permettant le raccordement de bateaux-logements aux réseaux publics, ne sont pas assujetties à la taxe sur la valeur ajoutée, et d'infirmier ainsi les avis et décisions des 15 octobre 2020, 9 avril, 25 novembre 2021 et 31 mars 2022 ;

5°) de mettre à la charge de l'Etat une somme de 4 000 euros sur le fondement de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Il soutient que :

- la prestation de raccordement aux réseaux publics constitue une prestation accessoire à la prestation de mise à disposition à titre privatif du domaine public fluvial ; par conséquent, les redevances afférentes tant au stationnement des bateaux-logements qu'au raccordement aux réseaux collectifs ne sauraient être soumises à la taxe sur la valeur ajoutée ;
- le ministre n'établit pas que les prestations en cause constitueraient des prestations de services portuaires assujetties à la taxe sur la valeur ajoutée en vertu du premier paragraphe de l'article 13 de la directive 2006/112 du 26 novembre 2006 et du 2ème alinéa de l'article 256 B du code général des impôts.

II) Par une requête enregistrée le 10 janvier 2024, sous le n° 24NC00078, le Port autonome de Strasbourg, représenté par Me Schmitt, demande à la cour :

1°) d'annuler l'article 4 du jugement du 6 novembre 2023 ;

2°) d'annuler les décisions du directeur régional des finances publiques de la région Grand-Est et du département du Bas-Rhin des 31 mars 2022, 15 octobre 2020 et 9 avril 2021, ainsi que les éventuelles décisions implicites du directeur régional des finances publiques de la région Grand-Est et du département du Bas-Rhin consécutives aux demandes de rescrit et de second examen du Port autonome de Strasbourg des 12 août 2020, 4 janvier 2021 et 1er

juin 2021 tendant à la non-soumission à la taxe sur la valeur ajoutée des redevances d'occupation de son domaine public fluvial à raison du stationnement de bateaux-logements et des redevances pour mise à disposition des infrastructures permettant le raccordement aux réseaux publics dues par les occupants dudit domaine à raison du stationnement de bateaux-logements ;

3°) d'enjoindre à la direction régionale des finances publiques de la région Grand-Est et du département du Bas-Rhin et/ou au collège territorial de second examen de l'Interrégion Est d'indiquer au Port autonome de Strasbourg, en réponse à ses demandes de rescrit et de second examen des 12 août 2020, 4 janvier et 1er juin 2021, d'énoncer que la redevance domaniale d'occupation de son domaine public fluvial facturée par le Port aux occupants dudit domaine en contrepartie du stationnement de bateaux-logements et la redevance complémentaire facturée par le Port aux occupants dudit domaine en contrepartie de la mise à disposition des infrastructures permettant le raccordement de bateaux-logements aux réseaux publics ne sont pas assujetties à la taxe sur la valeur ajoutée, et d'infirmier ainsi les avis et décisions des 15 octobre 2020, 9 avril 2021, 25 novembre 2021 et 31 mars 2022 ;

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

Il soutient que :

- le jugement est irrégulier en ce qu'il a omis de statuer sur ses conclusions tendant à l'annulation des décisions du directeur régional des finances publiques de la région Grand-Est et du département du Bas-Rhin des 31 mars 2022, 15 octobre 2020 et 9 avril 2021, ainsi que les éventuelles décisions implicites du directeur régional des finances publiques de la région Grand-Est et du département du Bas-Rhin consécutives à ses demandes de rescrit et de second examen du Port autonome de Strasbourg des 12 août 2020, 4 janvier et 1er juin 2021 ;

- ces décisions étant affectées de la même illégalité que celle retenue par l'article 1^{er} du jugement, il y a lieu de les annuler également.

Par un mémoire enregistré le 19 mars 2024, le ministre de l'économie, des finances et de la souveraineté industrielle et numérique conclut au rejet de la requête.

Il soutient que :

- les conclusions à fin d'annulation de la délibération du collège de second examen, présentées en première instance, étaient irrecevables, dès lors que cette délibération n'est qu'un avis sans caractère décisif ; en vertu notamment de l'article R. 80 CB-4 du livre des procédures fiscales, doit être notifiée au contribuable une nouvelle réponse conforme à la délibération du collège ; en l'occurrence, contrairement à ce qu'a estimé le tribunal, c'est la décision du 31 mars 2022 qui aurait dû faire l'objet du recours pour excès de pouvoir et non pas l'avis rendu par le collège ;

- les conclusions tendant à l'annulation de la décision du 15 octobre 2020 sont tardives dès lors que cette décision est définitive à défaut de demande de second examen.

Dans les deux instances ci-dessus visées, les parties ont été informées par lettres du 6 juin 2024 que l'arrêt de la cour était susceptible d'être fondé sur le caractère irrecevable, relevé d'office, des conclusions tendant à l'annulation des éventuelles décisions implicites du

directeur régional des finances publiques de la région Grand-Est consécutives aux demandes de rescrit et de second examen des 12 août 2020, 4 janvier 2021 et 1er juin 2021.

Vu :

- les autres pièces du dossier.

Vu :

- le traité sur le fonctionnement de l'Union européenne ;
- la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système de la taxe sur la valeur ajoutée ;
- le code général des impôts et le livre des procédures fiscales ;
- le code de justice administrative.

Les parties ont été régulièrement convoquées à l'audience publique.

Ont été entendu au cours de l'audience publique :

- le rapport de M. Agnel ;
- et les conclusions de Mme Stenger, rapporteure publique.

Considérant ce qui suit :

1. Par une lettre du 12 août 2020, le Port autonome de Strasbourg a saisi l'administration fiscale sur le fondement de l'article L. 80 B du livre des procédures fiscales d'une demande de rescrit portant sur l'assujettissement à la taxe sur la valeur ajoutée des redevances supplémentaires de raccordement aux réseaux mises à la charge des occupants de bateaux à usage d'habitation. Par une décision du 15 octobre 2020, le directeur régional des finances publiques de la région Grand-Est a pris position dans le sens de l'assujettissement à la taxe sur la valeur ajoutée de ces redevances. Par un courrier du 4 janvier 2021, le Port autonome de Strasbourg a de nouveau saisi l'administration fiscale d'une demande de rescrit portant sur l'assujettissement à la taxe sur la valeur ajoutée, d'une part, des redevances domaniales mises à la charge des occupants des bateaux à usage d'habitation, d'autre part, des redevances supplémentaires de raccordement aux réseaux. Par une décision du 9 avril 2021, le directeur régional des finances publiques a pris position dans le sens de l'assujettissement à la taxe sur la valeur ajoutée de ces redevances. Par une lettre du 1er juin 2021, le Port autonome de Strasbourg a demandé un second examen de sa demande de rescrit du 4 janvier 2021 ayant donné lieu à la prise de position du 9 avril 2021. Par une délibération du 25 novembre 2021, le collège interrégional de second examen des rescrits a confirmé la réponse du 9 avril 2021. Par un courrier du 31 mars 2022, le directeur régional des finances publiques a notifié au Port autonome de Strasbourg sa réponse à la demande de second examen conformément à la délibération du 25 novembre 2021. Par les deux requêtes ci-dessus visées, qu'il y a lieu de joindre afin de statuer par un seul arrêt, le ministre chargé des comptes publics et le Port autonome de Strasbourg relèvent respectivement appel, chacun en ce qui le concerne, du jugement du 6 novembre 2023 par lequel le tribunal administratif de Strasbourg a annulé pour excès de pouvoir la délibération du 25 novembre 2021 du collège interrégional de second examen, a enjoint au directeur régional des finances publiques de délivrer le rescrit sollicité en

vue du non-assujettissement des redevances litigieuses dans un délai de deux mois, a mis à la charge de l'État une somme de 1500 euros sur le fondement des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative et, enfin, a rejeté le surplus des conclusions de la demande présentée par le Port autonome de Strasbourg.

Sur la régularité du jugement :

2. Il ressort clairement de sa demande présentée devant le tribunal administratif de Strasbourg que le Port autonome de Strasbourg demandait, outre celle de la délibération du 25 novembre 2021, l'annulation des actes et décisions du directeur régional des finances publiques de la région Grand-Est et du département du Bas-Rhin des 31 mars 2022, 15 octobre 2020 et 9 avril 2021, ainsi que les éventuelles décisions implicites du directeur régional des finances publiques consécutives à ses demandes de rescrit et de second examen des 12 août 2020, 4 janvier 2021 et 1er juin 2021. Par l'article 4 de son jugement le tribunal administratif de Strasbourg a rejeté ces conclusions sans cependant examiner leur recevabilité, pourtant contestée par l'administration en défense, et sans répondre aux moyens invoqués à leur soutien par le Port autonome de Strasbourg. Par suite, le Port autonome de Strasbourg est fondé à demander l'annulation de l'article 4 du jugement ci-dessus visé.

3. Il y a lieu toutefois pour cette cour de statuer immédiatement par la voie de l'évocation sur ces conclusions de la demande du Port autonome de Strasbourg et, dans le cadre de l'effet dévolutif, sur les conclusions à fin d'annulation de la délibération du 25 novembre 2021.

Sur la recevabilité des conclusions de la demande de première instance :

4. D'abord, il résulte de ce qui a été dit ci-dessus au point 1 que les demandes de rescrit des 12 août 2020 et 4 janvier 2021 ont donné lieu aux prises de position des 15 octobre 2020 et 9 avril 2021 tandis que la demande de second examen du 1^{er} juin 2021 a donné lieu à la délibération du 25 novembre 2021 et à la réponse du 31 mars 2022. Il résulte de ce qui précède, et en tout état de cause, que ces demandes du Port autonome de Strasbourg n'ont pas donné lieu, contrairement à ses assertions, à des décisions implicites. Par suite, les conclusions du Port autonome de Strasbourg, présentées à l'appui de sa demande de première instance, et reprises dans sa requête d'appel ci-dessus visée et ses conclusions d'appel incident, qui tendent à l'annulation de prétendues décisions implicites sont irrecevables comme étant dépourvues d'objet et ne peuvent qu'être rejetées.

5. Ensuite, il ressort du timbre à date apposé par les services du Port autonome de Strasbourg que celui-ci a été rendu destinataire de la prise de position du 15 octobre 2020 le 2 novembre suivant. Il ressort de cette décision de rescrit que les voies et délais de recours s'y trouvaient mentionnés. Dès lors, en l'absence de demande de second examen, ce rescrit est devenu définitif. Par suite, le ministre chargé des comptes publics est fondé à soutenir que les conclusions de la demande et de la requête du Port autonome de Strasbourg tendant à l'annulation de cette décision sont, en tout état de cause, irrecevables et doivent être rejetées.

6. Enfin, aux termes du premier alinéa de l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales : « *Il ne sera procédé à aucun rehaussement d'impositions antérieures si la cause du rehaussement poursuivi par l'administration est un différend sur l'interprétation par le redevable de bonne foi du texte fiscal et s'il est démontré que l'interprétation sur laquelle est fondée la première décision a été, à l'époque, formellement admise par l'administration* ».

Aux termes de l'article L. 80 B du même livre : « *La garantie prévue au premier alinéa de l'article L. 80 A est applicable :/ 1° Lorsque l'administration a formellement pris position sur l'appréciation d'une situation de fait au regard d'un texte fiscal ; elle se prononce dans un délai de trois mois lorsqu'elle est saisie d'une demande écrite, précise et complète par un redevable de bonne foi* ». Aux termes de l'article L. 80 CB du même livre : « *Lorsque l'administration a pris formellement position à la suite d'une demande écrite, précise et complète déposée au titre des 1° à 6° ou du 8° de l'article L. 80 B ou de l'article L. 80 C par un redevable de bonne foi, ce dernier peut saisir l'administration, dans un délai de deux mois, pour solliciter un second examen de cette demande, à la condition qu'il n'invoque pas d'éléments nouveaux./ (...) Lorsqu'elle est saisie d'une demande de second examen, auquel elle procède de manière collégiale, l'administration répond selon les mêmes règles et délais que ceux applicables à la demande initiale, décomptés à partir de la nouvelle saisine./ A sa demande, le contribuable ou son représentant est entendu par le collège./ Un décret en Conseil d'Etat précise les conditions d'application du présent article* ». Aux termes de l'article R. 80 CB-4 du même livre : « *Le service, dont la réponse initiale a fait l'objet de la demande de second examen, notifie au contribuable, par tout moyen permettant d'apporter la preuve de sa réception, une nouvelle réponse conforme à la délibération du collège* ».

7. Une prise de position formelle de l'administration sur une situation de fait au regard d'un texte fiscal en réponse à une demande présentée par un contribuable dans les conditions prévues par les dispositions ci-dessus mentionnées a, eu égard aux effets qu'elle est susceptible d'avoir pour le contribuable et, le cas échéant, pour les tiers intéressés, le caractère d'une décision. En principe, une telle décision ne peut, compte tenu de la possibilité d'un recours de plein contentieux devant le juge de l'impôt, pas être contestée par le contribuable par la voie du recours pour excès de pouvoir. Toutefois, cette voie de droit est ouverte lorsque la prise de position de l'administration, à supposer que le contribuable s'y conforme, entraînerait des effets notables autres que fiscaux et qu'ainsi, la voie du recours de plein contentieux devant le juge de l'impôt ne lui permettrait pas d'obtenir un résultat équivalent. Il en va ainsi, notamment, lorsque le fait de se conformer à la prise de position de l'administration aurait pour effet, en pratique, de faire peser sur le contribuable de lourdes sujétions, de le pénaliser significativement sur le plan économique ou encore de le faire renoncer à un projet important pour lui ou de l'amener à modifier substantiellement un tel projet. Enfin, lorsqu'une prise de position en réponse à une demande relevant de l'article L. 80 B présente le caractère d'une décision susceptible d'un recours pour excès de pouvoir, le contribuable auteur de la demande qui entend la contester doit saisir préalablement l'administration d'une demande de second examen dans les conditions prévues à l'article L. 80 CB. La décision par laquelle l'administration fiscale prend position à l'issue de ce second examen se substitue à sa prise de position initiale. Seule cette seconde prise de position peut être déférée au juge de l'excès de pouvoir, auquel il appartient également, si des conclusions lui sont présentées à cette fin, de faire usage des pouvoirs d'injonction qu'il tient du titre Ier du livre IX du code de justice administrative.

8. Il ressort des pièces du dossier et n'est pas contesté que le fait de se conformer à la prise de position de l'administration relative à l'assujettissement des redevances d'occupation et des redevances supplémentaires de raccordement mises à la charge des occupants de bateaux à usage d'habitation à la taxe sur la valeur ajoutée, comporte pour le Port autonome de Strasbourg, en sa qualité d'opérateur économique et de gestionnaire du port fluvial de Strasbourg, les effets visés au point ci-dessus. Par suite, le Port autonome de Strasbourg est recevable à demander l'annulation des décisions de rescrit par lesquelles l'administration a estimé que ces redevances devaient être soumises à la taxe sur la valeur ajoutée.

9. Il résulte de la combinaison des dispositions citées au point 6 et des règles énoncées au point 7 que la délibération du collège de second examen, laquelle, contrairement à ce que soutient le ministre, ne constitue pas un avis mais une décision, se substitue à la décision initiale prise par le service. Dès lors, seule cette seconde prise de position est susceptible d'être déférée au juge de l'excès de pouvoir. S'il est vrai qu'à l'appui de sa fin de non-recevoir, le ministre chargé des comptes public invoque les dispositions de l'article R. 80 CB-4 du livre des procédures fiscales, ci-dessus reproduit, ce dispositif réglementaire doit être regardée comme n'ayant pour objet que les modalités de notification et les conditions d'opposabilité au contribuable, auteur de la demande de rescrit, de la décision du collège de second examen. Par suite, le ministre chargé des comptes publics n'est pas fondé à soutenir que c'est à tort que, par le jugement attaqué, le tribunal administratif de Strasbourg a regardé comme recevables les conclusions de la demande tendant à l'annulation de la délibération du collège de second examen du 25 novembre 2021 tandis que les conclusions de la même demande tendant à l'annulation de l'acte, contenu dans le courrier du 31 mars 2022, par lequel le directeur régional des finances publiques du Grand Est a porté à la connaissance du contribuable la prise de position émanant du collège, étaient irrecevables.

10. Il résulte de ce qui précède qu'il y a lieu pour cette cour d'examiner la légalité de la délibération du 25 novembre 2021.

Sur la légalité de la délibération du 25 novembre 2021 :

11. Aux termes du paragraphe 1 de l'article 13 de la directive n° 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée : « *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* ». 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. / Ces personnes morales sont assujetties, en tout état de cause, pour les opérations suivantes : (...) Prestations de services portuaires* ». Aux termes enfin de l'article 257 ter du même code : « *I.- Chaque opération imposable à la taxe sur la valeur ajoutée est considérée comme étant distincte et indépendante et suit son régime propre déterminé en fonction de son élément principal ou de ses éléments autres qu'accessoires./ L'étendue d'une opération est déterminée, conformément au II, à l'issue d'une appréciation d'ensemble réalisée du point de vue du consommateur, envisagé comme un*

consommateur moyen, tenant compte de l'importance qualitative et quantitative des différents éléments en cause ainsi que de l'ensemble des circonstances dans lesquelles l'opération se déroule./ II.-Relèvent d'une seule et même opération les éléments qui sont si étroitement liés qu'ils forment, objectivement, une seule prestation économique indissociable dont la décomposition revêtirait un caractère artificiel./ Lorsqu'un élément est accessoire à un ou plusieurs autres éléments, il relève de la même opération que ces derniers ».

12. Il résulte des dispositions citées au point ci-dessus, telles qu'interprétées par la Cour de justice de l'Union européenne, notamment dans son arrêt du 29 octobre 2015 (C-174/14) Sudaçor - Sociedade Gestora de Recursos e Equipamentos da Saúde dos Açores SA, 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 du Conseil 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.

13. 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 peut 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 du Conseil 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.

14. 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.

15. Il ressort des pièces du dossier que le Port autonome de Strasbourg, établissement public administratif, met à la disposition de propriétaires de bateaux à usage d'habitation une partie de son domaine public fluvial, consistant en vingt-huit emplacements de stationnement dans le bassin des remparts. Cette mise à disposition d'une durée de cinq années s'effectue sur le fondement d'une convention d'occupation temporaire du domaine public ayant pour objet le stationnement sur le plan d'eau, accompagné de la mise à disposition d'installations techniques à quai, permettant au bateau de se raccorder aux réseaux collectifs d'eau potable, d'électricité, de téléphone et d'assainissement. En contrepartie l'occupant est tenu de verser une redevance comprenant deux parties, l'une principale, relative au droit d'occupation privative du domaine public, calculée en fonction de la surface de l'emplacement et l'autre, complémentaire, due en contrepartie du raccordement aux réseaux collectifs.

16. En accordant aux occupants la possibilité de faire stationner à demeure et privativement un bateau à usage de logement sur son domaine public au moyen d'organes d'amarrage, le Port autonome de Strasbourg a agi dans l'exercice de ses pouvoirs de gestion du domaine public en tant qu'autorité publique au sens des règles ci-dessus rappelées. Les prestations de raccordement aux réseaux, dont la souscription est obligatoire en ce qui concerne l'assainissement, lesquelles ne s'accompagnent pas de la fourniture des fluides correspondant, ne constituent pas pour l'occupant une fin en soi mais la condition pour pouvoir bénéficier de l'emplacement de stationnement privatif. Ces deux prestations, relatives à cette opération d'occupation du domaine public ne sauraient, contrairement à ce que soutient le ministre chargé des comptes publics, eu égard au caractère sommaire des installations, être regardées comme la fourniture à l'occupant de « prestations de services portuaires » au sens de l'article 256 B du code général des impôts. Par suite, alors qu'il ne ressort pas des pièces du dossier que l'activité litigieuse entraînerait des distorsions de concurrence d'une certaine importance, les redevances versées par les occupants du domaine public fluvial à raison du stationnement de leurs bateaux logements ne sont pas soumises à la taxe sur la valeur ajoutée.

17. Il résulte de tout ce qui précède que le ministre chargé des comptes publics n'est pas fondé à soutenir que c'est à tort que, par le jugement attaqué, le tribunal administratif de Strasbourg a annulé la délibération du 25 novembre 2021 et lui a enjoint de prendre les mesures figurant à son article 2.

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

18. Il y a lieu, dans les circonstances de l'espèce, de mettre à la charge de l'Etat le versement au Port autonome de Strasbourg d'une somme de 2 000 euros au titre des frais exposés par celui-ci dans l'instance ci-dessus visée n° 23NC03772 introduite par le ministre de l'économie, des finances et de la souveraineté industrielle et numérique. En revanche, ces dispositions font obstacle à ce que l'Etat, qui n'est la partie perdante dans l'instance ci-dessus visée n° 24NC00078, soit condamné à verser au Port autonome de Strasbourg une somme au titre des frais non compris dans les dépens exposés par lui dans cette instance.

D E C I D E :

Article 1^{er} : L'article 4 du jugement du tribunal administratif de Strasbourg du 6 novembre 2023 est annulé.

Article 2 : Les conclusions de la demande du Port autonome de Strasbourg présentées devant le tribunal administratif de Strasbourg tendant à l'annulation des prises de position ci-dessus visées des 15 octobre 2020 et 9 avril 2021 et de l'acte ci-dessus visé du 31 mars 2022 ainsi que des prétendues décisions implicites du directeur régional des finances publiques consécutives à ses demandes de rescrit et de second examen des 12 août 2020, 4 janvier 2021 et 1^{er} juin 2021 sont rejetées, ainsi que les conclusions de son appel principal et de son appel incident.

Article 3 : La requête du ministre chargé des comptes publics ci-dessus visée sous le n° 23NC03772 est rejetée.

Article 4 : L'Etat versera au Port autonome de Strasbourg la somme de 2 000 euros en application de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Article 5 : Le présent arrêt sera notifié au Port autonome de Strasbourg et au ministre du budget et des comptes publics.

Copie pour information du présent arrêt sera transmise au directeur régional des finances publiques de la région Grand-Est et du département du Bas-Rhin.

Délibéré après l'audience du 26 septembre 2024, à laquelle siégeaient :

M. Martinez, président de chambre,
M. Agnel, président assesseur,
Mme Stenger, première conseillère.

Rendu public par mise à disposition au greffe le 17 octobre 2024.

Le rapporteur,

Le président,

Signé : M. Agnel

Signé : J. Martinez

La greffière,

Signé : C. Schramm

La République mande et ordonne au ministre du budget et des comptes publics en ce qui le concerne ou à tous commissaires 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,
La greffière,

C. Schramm