Recueil de la jurisprudence

CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL
M. MACIEJ SZPUNAR
présentées le 8 septembre 2016 [1]

Affaire C-344/15

National Roads Authority
contre
The Revenue Commissioners

[demande de décision préjudicielle formée par les Appeal Commissioners (autorité de recours en matière douanière et fiscale, Irlande)]

«Renvoi préjudiciel — Taxes — Taxe sur la valeur ajoutée (TVA) — Directive 2006/112/CE — Article 13, paragraphe 1 — Assujettis — Activités ou opérations accomplies par des organismes de droit public en tant qu'autorités publiques — Construction et exploitation de routes à péages — Distorsions de concurrence»

Introduction

1. L'imposition à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) des activités des organismes de droit public agissant en qualité d'autorités publiques peut sembler dépourvue de sens. Elle est en effet source de complications administratives notables, sans produire d'autre résultat visible pour les finances publiques qu'un transfert de fonds d'un compte à l'autre. Deux raisons majeures plaident cependant en faveur d'une telle imposition lorsque, de par sa nature, l'activité des opérateurs publics est analogue à une activité économique ordinaire.

2. Premièrement, le principe de généralité de l'imposition à la TVA exige que toute activité économique soit, dans la mesure du possible, soumise à la TVA. Deuxièmement, diverses distorsions de concurrence se font jour si, sans être soumis à la TVA, des organismes publics effectuent une activité sous le même régime que celui sous lequel l'exercent ou sont susceptibles de l'exercer des opérateurs privés [2].

3. C'est pourquoi le législateur de l'Union a prévu que les activités exercées par des organismes publics soient imposées lorsque l'absence d'une telle imposition emporterait des distorsions de concurrence. Ce principe a déjà fait l'objet d'une série d'arrêts de la Cour, mais n'en continue pas moins de poser des difficultés pratiques. La présente affaire offre l'occasion de lever certaines de ces difficultés et de compléter la jurisprudence actuelle.

1 — Langue originale : le polonais.

2 — Voir les conclusions de l'avocat général Kokott dans l'affaire Geemente Borsele et Staatssecretaris van Financiën (C-520/14, EU:C:2015:855, points 22 à 27).

Le cadre juridique

Le droit de l'Union

4. Aux termes de l'article 13, paragraphe 1, de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée[3] :

« 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.

En tout état de cause, les organismes de droit public ont la qualité d'assujettis pour les activités figurant à l'annexe I et dans la mesure où celles-ci ne sont pas négligeables. »

Le droit irlandais

5. La disposition de droit irlandais qui transpose l'article 13, paragraphe 1, de la directive 2006/112 et s'appliquait à l'époque des faits dans la procédure au principal était l'article 8, paragraphe 2A, du Value Added Tax Act 1972 (loi sur la TVA de 1972), tel qu'inséré par l'article 117, paragraphe 1, sous b), du Finance Act 2010 (loi de finances 2010).

6. La National Roads Authority, requérante dans la procédure au principal (ci-après la « NRA »), a été établie par le Roads Act 1993 (loi sur les routes de 1993) en tant qu'autorité publique indépendante chargée de la construction et de l'exploitation du réseau routier public national. En vertu de l'article 17, paragraphe 1, de cette loi, sa mission principale est de garantir l'existence d'un réseau de routes nationales sûr et efficace.

7. En vertu des articles 56 et 57 de la loi sur les routes de 1993, la NRA, en tant qu'« autorité routière » pour les routes nationales, a le droit d'instituer un système de péages sur certaines routes nationales. L'article 61 de cette loi l'autorise également à adopter des dispositions d'exécution relatives au système de routes à péages.

8. Conformément à l'article 58 de la loi sur les routes de 1993, la NRA est autorisée à percevoir des péages d'un montant égal à celui fixé par elle-même dans les dispositions d'exécution qu'elle adopte. Toutefois, aux termes de l'article 63 de cette loi, la NRA peut, par voie d'accord, confier la perception de ces péages à des tiers. Ces accords imposent également aux tiers des obligations en ce qui concerne la construction et l'entretien de la route à péages, ou en ce qui concerne le financement de la construction et de l'entretien de cette route, ainsi que quant à l'exploitation de celle-ci pendant la durée de l'accord.

3 — JO 2006, L 347, p. 1.

Les faits, le déroulement de la procédure et les questions préjudicielles

9. La majeure partie des routes à péages en Irlande sont gérées par des opérateurs privés sur la base d'accords conclus avec la NRA. Cependant, deux de ces routes, à savoir la Westlink Toll Road (autoroute à péages Westlink) et le Dublin Tunnel [tunnel de Dublin, reliant Dublin (Irlande) au port], sont exploitées par la NRA, qui prélèvent les péages sur celles-ci [4]. Il convient de relever que, jusqu'au mois d'août 2008, l'autoroute à péages Westlink était elle-même exploitée par un opérateur privé sur la base d'un accord conclu avec la NRA. Cet opérateur a cependant refusé de supporter les coûts afférents à la modification du système de péages, de sorte que la NRA a résilié l'accord et repris l'exploitation directe de cette route.

10. Les péages acquittés par les usagers des routes, tant celles exploitées par les opérateurs privés que celles que gère la NRA, sont majorés de la TVA. La NRA a toutefois demandé aux Revenue Commissioners (l'autorité fiscale compétente) le remboursement, pour les mois de juillet et d'août 2010, de la taxe afférente aux deux routes nationales qu'elle gère directement, en faisant valoir qu'en sa qualité d'organisme de droit public, elle n'est pas assujettie à la TVA en vertu des dispositions transposant l'article 13, paragraphe 1, de la directive 2006/112. L'autorité fiscale compétente ayant refusé le remboursement de la TVA, la NRA a formé un recours contre cette décision devant la juridiction de renvoi.

11. Éprouvant des doutes quant à l'interprétation correcte des dispositions de la directive 2006/112, cette juridiction a sursis à statuer et saisi la Cour des questions préjudicielles suivantes :

« 1) Si un organisme de droit public exerce une activité telle que celle consistant à fournir l'accès à une route contre acquittement d'un péage et si dans l'État membre il existe des structures privées qui perçoivent des péages sur d'autres routes à péage en application d'un accord avec l'organisme de droit public concerné en vertu de dispositions législatives nationales, faut-il interpréter [l'article 13, paragraphe 1, deuxième alinéa] de la directive 2006/112 en ce sens que l'organisme de droit public concerné doit être considéré comme étant en concurrence avec les opérateurs privés concernés, de sorte que traiter l'organisme de droit public comme un non-assujetti serait réputé conduire à une distorsion de concurrence d'une certaine importance, malgré le fait que a) il n'existe pas de concurrence réelle entre l'organisme de droit public et les opérateurs privés concernés et il ne saurait en exister et b) il n'est pas prouvé qu'un opérateur privé aurait une possibilité réaliste d'entrer sur le marché en vue de construire et d'exploiter une route à péage qui concurrencerait la route à péage exploitée par l'organisme de droit public ?

2) S'il n'existe pas de présomption, quel critère faut-il adopter pour déterminer s'il existe une distorsion de concurrence d'une certaine importance au sens [de l'article 13, paragraphe 1, deuxième alinéa] de la directive 2006/112 ? »

12. La demande préjudicielle est parvenue à la Cour le 6 juillet 2015. Les parties au principal ainsi que la Commission européenne ont présenté des observations écrites. Ces mêmes parties, ainsi que les gouvernements allemand et polonais, ont été représentés lors de l'audience du 25 mai 2016.

4 — Ainsi qu'il résulte de la demande préjudicielle, la NRA a confié à des entreprises tierces les opérations techniques liées à la perception des péages, mais les modalités sont différentes que dans le cas des accords d'exploitation conclus sur la base de l'article 63 de la loi sur les routes de 1993, et les recettes qui en sont tirées sont versées sur le compte de la NRA.

Analyse

13. Les questions préjudicielles dans la présente affaire, qu'il convient d'examiner conjointement, reposent sur l'hypothèse explicitement indiquée par la juridiction de renvoi dans sa décision, selon laquelle, en percevant les péages routiers, la NRA agit en qualité d'autorité publique au sens de l'article 13, paragraphe 1, premier alinéa, de la directive 2006/112. La juridiction de renvoi estime ainsi que la NRA ne peut éventuellement être considérée comme assujettie que dans la mesure où le non-assujettissement de son activité conduirait à des distorsions de concurrence d'une certaine importance. Si la juridiction de renvoi a demandé à la Cour d'interpréter l'article 13, paragraphe 1, deuxième alinéa, de la directive 2006/112, c'est donc parce qu'elle a supposé que l'article 13, paragraphe 1, premier alinéa, de ladite directive était applicable. Je ne suis toutefois pas entièrement convaincu du bien-fondé de l'hypothèse de la juridiction de renvoi. Aussi me paraît-il utile de consacrer quelques observations liminaires à cette question [5].

La perception de péages routiers en tant qu'activité accomplie par une autorité publique

14. Conformément à l'article 13, paragraphe 1, premier alinéa, de la directive 2006/112, les organismes de droit public ne sont pas considérés comme des assujettis pour les activités ou les opérations qu'ils accomplissent « en tant qu'autorités publiques ». La question se pose donc de savoir si, en percevant les péages liés à l'usage de routes publiques, des organismes tels que la NRA agissent en tant qu'autorités publiques.

15. Il semble évident que le fait de garantir l'existence et le fonctionnement d'infrastructures publiques appropriées, telles que les infrastructures routières, est une mission des pouvoirs publics, de sorte que les organismes chargés de s'acquitter de la réalisation de cette mission agissent bien en tant qu'autorités publiques. La Cour n'en a pas moins considéré, dans une série d'arrêts, que la mise à disposition d'une infrastructure routière moyennant versement d'un péage constitue une prestation de services effectuée à titre onéreux au sens des dispositions du droit de l'Union relatives à la TVA [6]. Cela s'explique notamment par le fait que, lorsque de tels péages sont perçus pour l'usage de certaines portions de routes, et non pas, de façon générale, pour l'utilisation de l'ensemble du réseau routier du pays, ou pour l'ensemble des routes d'une certaine catégorie, il s'agit de routes d'un standard élevé (par exemple, autoroutes) ou présentant un tracé spécifique (par exemple, tunnels ou ponts d'une longueur notable). Dans de tels cas, il existe en règle générale également une alternative permettant de parvenir au même point en empruntant des routes gratuites. La mise à disposition d'une telle route ne relève plus de la mission de puissance publique consistant à assurer une infrastructure routière et s'apparente à un service de nature commerciale [7].

16. Dans ces mêmes arrêts, la Cour a toutefois rejeté la thèse de la Commission selon laquelle la notion d'« autorité publique » au sens de l'actuel article 13, paragraphe 1, premier alinéa, de la directive 2006/112 [8] appelle une interprétation stricte, c'est-à-dire limitée aux fonctions de puissance publique, ce qui exclut l'activité de mise à disposition d'une infrastructure routière moyennant péage [9].

5 — Pour le bon ordre des choses, il convient encore d'ajouter que l'application dans la procédure au principal de l'article 13, paragraphe 1, troisième alinéa, de la directive 2006/112 est exclue, puisque la perception de péages ne relève pas des types d'activités mentionnées dans l'annexe I de cette directive. En particulier, elle n'entre pas dans le champ du transport de biens et du transport des personnes (points 3 et 5, de l'annexe I) : voir arrêt du 12 septembre 2000, Commission/Irlande (C-358/97, EU:C:2000:425, point 4).

6 — Voir arrêts du 12 septembre 2000, Commission/France (C-276/97, EU:C:2000:424, point 36) ; Commission/Irlande (C-358/97, EU:C:2000:425, point 34) ; Commission/Royaume-Uni (C-359/97, EU:C:2000:426, point 46), et Commission/Pays-Bas (C-408/97, EU:C:2000:427, point 30).

7 — Voir, dans le même sens, conclusions de l'avocat général Alber dans l'affaire Commission/Pays-Bas (C-408/97, EU:C:2000:43, point 52).

8 — Les arrêts cités ont été rendus sur la base de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires - Système commun de taxe sur la valeur ajoutée : assiette uniforme (JO 1977, L 145, p. 1). L'article 4, paragraphe 5, de la sixième directive 77/388 correspondait à l'article 13, paragraphe 1, de la directive 2006/112.

9 — Voir arrêts du 12 septembre 2000, Commission/France (C-276/97, EU:C:2000:424, point 41) ; Commission/Irlande (C-358/97, EU:C:2000:425, point 39) ; Commission/Royaume-Uni (C-359/97, EU:C:2000:426, point 51), et Commission/Pays-Bas (C-408/97, EU:C:2000:427, point 36).

Cette position de la Cour est compréhensible si l'on considère que, conformément aux dispositions du droit de l'Union en matière de TVA, les assujettis sont les personnes exerçant une activité économique [10]. Aussi l'article 13 de la directive 2006/112 n'écarte-t-il de l'imposition que des activités à caractère économique, puisque l'exclusion d'une activité non économique n'aurait aucun sens [11].

17. La Cour a rappelé que, selon sa jurisprudence, les activités exercées en tant qu'autorités publiques sont celles accomplies par les organismes de droit public dans le cadre du régime juridique qui leur est particulier, à l'exclusion des activités qu'ils exercent dans les mêmes conditions juridiques que les opérateurs économiques privés [12].

18. En rejetant la thèse de la Commission, la Cour a implicitement admis que la perception de péages routiers peut être considérée aussi bien comme une activité d'une autorité publique que comme une activité économique d'opérateurs privés, et ce même dans les États où coexistent ces deux systèmes de perception des péages [13]. Je ne considère toutefois pas qu'il faille conclure de ces arrêts qu'un organisme public percevant des péages routiers agit toujours en tant qu'autorité publique au sens de l'article 13, paragraphe 1, premier alinéa, de la directive 2006/112.

19. Les arrêts cités ont été rendus dans des procédures relatives à des manquements aux obligations incombant à un État membre. Ainsi que l'a jugé la Cour, la Commission, dans ces procédures, n'a pas établi ni même cherché à établir que les organismes publics dans les différents États membres défendeurs percevaient des péages en agissant dans les mêmes conditions que des opérateurs économiques privés [14]. Dans cette situation, et eu égard au caractère contradictoire de la procédure en manquement, il ne restait d'autre possibilité à la Cour que de constater que les États membres défendeurs n'avaient pas violé les obligations leur incombant en vertu des traités en ne soumettant pas à la TVA les péages perçus par les organismes publics.

20. Cela ne signifie toutefois pas, selon moi, que l'actuel article 13, paragraphe 1, premier alinéa, de la directive 2006/112 doit être interprété en ce sens que les organismes publics percevant des péages routiers agissent toujours en tant qu'autorités publiques. Cette question appelle une analyse individuelle, au cas par cas, en appliquant le critère que j'ai évoqué au point 17 des présentes conclusions. Je rappelle que, selon ce critère, il convient de déterminer si les organismes publics agissent dans le cadre d'un régime juridique qui leur est particulier ou selon des règles générales qui s'appliquent ou peuvent également s'appliquer aux opérateurs privés.

21. Pour revenir à la présente affaire, c'est aux juridictions nationales qu'il appartient d'apprécier si un organisme public qui perçoit des péages routiers agit uniquement sur la base de dispositions qui lui sont propres ou également selon des principes généraux. Je souhaiterais toutefois attirer l'attention sur les points suivants.

10 — Voir article 9, paragraphe 1, de la directive 2006/112.

11 — Voir arrêt du 16 juillet 2009, Commission/Irlande (C-554/07, non publié, EU:C:2009:464, point 40 et jurisprudence citée).

12 — Voir arrêts du 12 septembre 2000, Commission/France (C-276/97, EU:C:2000:424, point 40) ; Commission/Irlande (C-358/97, EU:C:2000:425, point 38) ; Commission/Royaume-Uni (C-359/97, EU:C:2000:426, point 50), et Commission/Pays-Bas (C-408/97, EU:C:2000:427, point 35).

13 — Voir notamment arrêt du 12 septembre 2000, Commission/Royaume-Uni (C-359/97, EU:C:2000:426, points 56 et 57).

14 — Voir arrêts du 12 septembre 2000, Commission/France (C-276/97, EU:C:2000:424, point 42) ; Commission/Irlande (C-358/97, EU:C:2000:425, point 40) ; Commission/Royaume-Uni (C-359/97, EU:C:2000:426, point 52), et Commission/Pays-Bas (C-408/97, EU:C:2000:427, point 37).

22. Ainsi qu'il ressort des indications figurant dans la décision de renvoi, la NRA a été constituée sur la base de la loi sur les routes de 1993, laquelle définit également les règles de son fonctionnement. Conformément aux dispositions de ladite loi, la NRA est autorisée à instituer un système de péages sur les routes nationales qu'elle exploite. Elle est aussi autorisée à adopter des dispositions d'exécution régissant le fonctionnement d'un tel système de péages. Elle peut percevoir elle-même ces péages ou en confier la perception à un opérateur privé [15].

23. Il pourrait ainsi sembler évident que, en percevant des péages routiers, la NRA agit dans le cadre du régime juridique qui lui est particulier, que constituent indubitablement les dispositions de la loi sur les routes de 1993. Il n'en convient pas moins de rappeler que les opérateurs privés qui exploitent les routes payantes sur la base d'accords passés avec la NRA agissent également sur la base de cette même loi, ainsi que des dispositions d'exécution adoptées par la NRA. À l'instar des opérateurs privés, celle-ci est également, en percevant ces péages, liée par ses propres dispositions d'exécution qui régissent le système de péages en cause (c'est-à-dire le système de péages applicable au tronçon considéré de route nationale).

24. Il n'est donc pas exclu que la NRA n'agisse en tant qu'autorité publique que lorsqu'elle décide de l'introduction d'un système de péages sur un certain tronçon routier et adopte des dispositions d'exécution concernant ce système, mais qu'elle agisse selon les mêmes règles qu'un opérateur privé lorsqu'elle perçoit lesdits péages. Dans une telle situation, l'exclusion prévue à l'article 13, paragraphe 1, premier alinéa, de la directive 2006/112 ne serait pas applicable. J'estime que la juridiction de renvoi devrait réexaminer, à la lumière des considérations ci-dessus, son hypothèse voulant qu'en percevant des péages routiers la NRA agisse en tant qu'autorité publique et soit ainsi soumise à ladite exclusion. Si, en conséquence de ce nouvel examen, la juridiction de renvoi devait conclure que la NRA n'agit pas en tant qu'autorité publique lorsqu'elle perçoit des péages, les questions préjudicielles dans la présente affaire deviendraient sans objet.

Sur les questions préjudicielles

25. Par les questions préjudicielles qu'elle pose dans la présente affaire et qu'il convient d'examiner conjointement, la juridiction de renvoi vise à savoir si l'article 13, paragraphe 1, deuxième alinéa, de la directive 2006/112 doit être interprété en ce sens que, lorsqu'en vertu du droit national de l'État membre, les péages peuvent être et sont effectivement perçus aussi bien par des organismes de droit public que par des opérateurs privés, les organismes de droit public doivent être considérés comme des assujettis à la TVA en raison des distorsions de concurrence d'une certaine importance, même s'il n'existe aucune possibilité réelle de concurrence directe entre les routes sur lesquelles l'organisme de droit public perçoit les péages et celles sur lesquelles ils sont perçus par l'opérateur privé.

26. Pour procéder à l'interprétation correcte de l'article 13, paragraphe 1, deuxième alinéa, de la directive 2006/112, il convient de faire entrer cette disposition dans le système commun de TVA. Conformément à l'article 9, paragraphe 1, premier alinéa, de cette directive, est considéré comme assujetti quiconque exerce, d'une façon indépendante, une activité économique. Je rappelle que, selon la jurisprudence de la Cour [16], la mise à disposition d'une infrastructure routière moyennant péage constitue une telle activité. L'opérateur accomplissant cette activité est donc en principe un assujetti. L'article 13, paragraphe 1, premier alinéa, de la directive 2006/112 impose toutefois de ne pas considérer comme assujettis les organismes de droit public agissant en tant qu'autorités publiques. Conformément à la jurisprudence susmentionnée de la Cour [17], une activité exercée par un organisme public en tant qu'autorité publique est une activité accomplie dans le cadre du régime juridique qui est particulier à cet organisme. Cette exclusion est donc fondée sur l'hypothèse selon laquelle

15 — Voir points 6 à 8 des présentes conclusions.

16 — Voir point 15 des présentes conclusions.

17 — Voir point 17 des présentes conclusions.

l'opérateur public accomplit son activité en vertu d'une sorte de monopole : comme cette activité est soumise aux dispositions qui sont particulières à cet organisme, elle ne peut en principe être effectuée par d'autres opérateurs, notamment privés. Dans ce cas, il n'y a pas de risque de distorsions de concurrence, puisque la concurrence est en principe exclue.

27. L'article 13, paragraphe 1, deuxième alinéa, de la directive 2006/112 vient toutefois limiter la règle prévue au premier alinéa de cette disposition, en imposant le retour au principe général de l'imposition de l'activité économique, lorsque la non-imposition de l'activité accomplie par l'organisme de droit public conduirait à des distorsions de concurrence d'une certaine importance. Logiquement, le deuxième alinéa a vocation à s'appliquer lorsque l'activité de l'organisme public, bien qu'accomplie dans le cadre juridique qui lui est particulier, n'a pas le caractère d'un monopole, et qu'elle peut donc être effectuée par d'autres opérateurs, notamment privés. La présomption d'une absence de distorsions de concurrence n'est en effet pas applicable dans un tel cas.

28. Selon cette logique, la Cour a jugé, en grande chambre, que, s'agissant de la mise à disposition à titre onéreux de places de stationnement par des organismes de droit public, les distorsions de concurrence auxquelles conduirait le non-assujettissement des organismes de droit public doivent être évaluées en fonction du type d'activité dont il s'agit, et non du marché en cause et de la probabilité qu'y surviennent effectivement des distorsions de concurrence [18].

29. La Cour a ainsi statué pour deux raisons. Premièrement, l'actuel article 13, paragraphe 1, deuxième alinéa, de la directive 2006/112 doit s'interpréter à la lumière du troisième alinéa de cette même disposition. Cet alinéa prévoit que les organismes publics ont en tout état de cause la qualité d'assujettis pour les activités figurant à l'annexe I de la directive, sans qu'il importe que des distorsions de concurrence puissent ou non survenir en pratique sur le marché considéré. Aussi l'actuel article 13, paragraphe 1, deuxième alinéa, de la directive 2006/112 doit-il, par analogie, s'interpréter comme se rapportant au type d'activité en tant que telle, et non aux situations sur les différents marchés [19].

30. Deuxièmement, les principes de la neutralité de la TVA et de la sécurité juridique s'opposent également, selon la Cour, à une interprétation de l'actuel article 13, paragraphe 1, deuxième alinéa, de la directive 2006/112 selon laquelle la possibilité d'une survenance de distorsions de concurrence devrait s'apprécier en fonction de la situation du marché concerné. Une telle interprétation conduit en effet non seulement à réserver un traitement différent aux organismes publics et aux opérateurs privés, mais aussi aux organismes publics entre eux, puisque, pour un même type d'activité, certains pourraient être considérés comme des assujettis et d'autres non. Il en résulterait une violation du principe de la neutralité de la TVA [20]. En outre, une telle interprétation exigerait de procéder à des analyses économiques complexes sur différents marchés, dont les résultats pourraient d'ailleurs varier dans le temps, ce qui serait en contradiction avec le principe de sécurité juridique [21].

31. Contrairement aux allégations soutenues par la NRA dans ses observations écrites dans la présente affaire, j'estime que cette constatation de la Cour doit être interprétée comme établissant une présomption de survenance de distorsions de concurrence. La Cour a d'abord expressément jugé que l'actuel article 13, paragraphe 1, troisième alinéa, de la directive 2006/112 repose sur une présomption de survenance de distorsions de concurrence lorsque les organismes publics accomplissent l'une des catégories d'activités énumérées dans l'actuelle annexe I de la directive [22]. La Cour a ensuite indiqué qu'il peut exister, dans les différents États membres, d'autres catégories d'activités qui, sans être

18 — Arrêt du 16 septembre 2008, Isle of Wight Council e.a. (C-288/07, EU:C:2008:505, points 31 à 40 ainsi que point 1 du dispositif).

19 — Arrêt du 16 septembre 2008, Isle of Wight Council e.a. (C-288/07, EU:C:2008:505, points 38 à 40).

20 — Arrêt du 16 septembre 2008, Isle of Wight Council e.a. (C-288/07, EU:C:2008:505, points 42 à 45).

21 — Arrêt du 16 septembre 2008, Isle of Wight Council e.a. (C-288/07, EU:C:2008:505, points 47 à 51).

22 — Arrêt du 16 septembre 2008, Isle of Wight Council e.a. (C-288/07, EU:C:2008:505, point 35).

mentionnées dans l'annexe de la directive, sont effectuées tout autant par des organismes publics que par des opérateurs privés. C'est à celles-ci que s'applique l'actuel article 13, paragraphe 1, deuxième alinéa, de la directive 2006/112 [23]. La Cour a enfin constaté que ces deux dispositions reposent sur la même logique [24].

32. Selon moi, ce raisonnement de la Cour peut uniquement être interprété de telle sorte que si, dans le droit national de l'État membre, un certain type d'activités est effectué par un organisme de droit public dans le cadre juridique qui lui est particulier, mais que, concomitamment, ces mêmes activités sont aussi ou peuvent être accomplies par des opérateurs privés en vertu de règles générales, il convient de présumer l'existence de distorsions de concurrence, nonobstant la situation effective du marché en cause. Cela exige de considérer les organismes de droit public comme des assujettis en ce qui concerne ce type d'activités en vertu de l'article 13, paragraphe 1, deuxième alinéa, de la directive 2006/112.

33. La Cour a fondé l'arrêt susvisé sur une analyse des dispositions du droit de l'Union concernant l'imposition des activités accomplies par des organismes de droit public, et non en fonction de l'activité spécifique concrète que concernait cette affaire, à savoir la mise à disposition à titre onéreux de places de stationnement. Je ne vois donc aucune raison de ne pas étendre cette ligne jurisprudentielle à d'autres types d'activités, par exemple, celles consistant dans la mise à disposition d'une infrastructure routière moyennant péage. Si une telle activité est effectuée exclusivement par un organisme ou des organismes de droit public dans le cadre du régime juridique qui leur est particulier, c'est-à-dire en vertu d'un monopole, il n'y a aucun risque de survenance de distorsions de concurrence. Les organismes publics accomplissant cette activité ne doivent donc pas être considérés comme des assujettis. En revanche, lorsque, comme c'est le cas en Irlande, des péages peuvent également être perçus par les opérateurs privés, une telle activité ne relève pas du monopole d'un organisme public, de sorte qu'il convient de présumer l'existence de distorsions de concurrence, et donc de soumettre également à la TVA les opérations effectuées par les organismes de droit public. Il est à cet égard sans pertinence que les routes sur lesquelles des péages sont perçus par les organismes publics ne soient pas dans un rapport de concurrence avec les routes sur lesquelles ces péages sont perçus par des opérateurs privés. L'aspect essentiel réside en effet dans l'identité du type d'activité effectuée, et non dans la situation caractérisant le marché considéré, c'est-à-dire le tronçon de route en cause ou les routes reliant certaines localités.

34. Certaines des considérations auxquelles s'est référée la Cour dans cet arrêt, rendu dans une affaire concernant des services de mise à disposition à titre onéreux de places de stationnement dans de nombreuses communes du Royaume-Uni, peuvent évidemment présenter une moindre pertinence dans la présente affaire, qui concerne la mise à disposition à titre onéreux d'une infrastructure routière par un organisme dont les compétences s'étendent à l'ensemble du pays. En premier lieu, il n'existe en effet aucun problème de différence de traitement dont feraient l'objet plusieurs organismes publics, puisqu'un tel organisme, en tant qu'autorité centrale, est par définition unique. En second lieu, la question de l'analyse de l'existence ou de l'inexistence de distorsions de concurrence semble être moins complexe en ce qui concerne un tronçon de route que dans le cas de places de stationnement. La décision de taxer ou non la mise à disposition d'une infrastructure routière peut donc être moins sujette à caution du point de vue de la sécurité juridique.

35. Par ailleurs, cependant, l'interprétation des dispositions du droit de l'Union ne saurait être subordonnée à la structure des autorités publiques dans les différents États membres, mais doit être universelle, susceptible d'être appliquée dans l'ensemble du territoire de l'Union. Or il n'est pas exclu que les mêmes difficultés que celles indiquées par la Cour en ce qui concerne la mise à disposition de places de stationnement surgissent également dans quelques États membres à propos de la mise à

23 — Arrêt du 16 septembre 2008, Isle of Wight Council e.a. (C-288/07, EU:C:2008:505, points 36 et 37).

24 — Arrêt du 16 septembre 2008, Isle of Wight Council e.a. (C-288/07, EU:C:2008:505, point 38). Voir également conclusions de l'avocat général Poiares Maduro dans cette affaire (EU:C:2008:345, points 18 et 19).

disposition d'une infrastructure routière. Au surplus, les discussions menées dans la présente affaire au sujet du point de savoir si et dans quelle mesure le tronçon de la route à péages désigné sous le nom de Westlink Toll Road (autoroute à péages Westlink), qui constitue une partie du contournement ouest de Dublin, est en concurrence avec le contournement est de cette ville démontre que, même en ce qui concerne une infrastructure routière, l'analyse de potentielles distorsions de concurrence n'est pas toujours simple et évidente.

36. Un argument supplémentaire vient cependant, selon moi, plaider en faveur d'une interprétation de l'article 13, paragraphe 1, deuxième alinéa, de la directive 2006/112 selon laquelle l'existence de distorsions de concurrence doit s'apprécier en fonction du type d'activités dont il s'agit et non pas de la situation du marché considéré.

37. Dans sa décision, la juridiction de renvoi a jugé impossible en pratique la survenance d'une concurrence entre les tronçons de routes sur lesquels les péages sont perçus par la NRA et d'autres, déjà existants ou futurs, sur lesquels les péages pourraient éventuellement être perçus par des opérateurs privés. En procédant à cette constatation, la juridiction de renvoi a tenu uniquement compte de la concurrence susceptible d'exister entre les routes du point de vue de leurs utilisateurs, et a conclu qu'un tel type de concurrence n'était pas envisageable. Cette conclusion se justifie évidemment sous une telle perspective, puisqu'un conducteur désireux de se déplacer d'un point A à un point B ne se rendra pas au point C du seul fait qu'il paierait alors des péages plus faibles.

38. Les opérateurs privés mettant à disposition les infrastructures routières en contrepartie d'un péage sont toutefois des prestataires non seulement à l'égard des usagers de ces routes, mais aussi à l'égard des autorités publiques telles que la NRA en Irlande, qui leur confient cette mission. L'infrastructure routière est en effet une infrastructure publique, dont la construction et l'entretien sont des missions des autorités publiques. Ces autorités peuvent confier l'exécution de ces missions à des opérateurs privés en contrepartie du droit de percevoir des péages de la part des usagers. Dans une telle situation, les opérateurs privés se présentent comme des prestataires de services à l'égard des autorités publiques. Il est sans pertinence que la rémunération pour ce service n'ait pas le caractère d'un prix fixé à l'avance, mais prenne la forme d'un droit à percevoir un péage.

39. La décision de confier l'exploitation d'un tronçon de route payante à un opérateur privé dépend d'une série de divers facteurs. L'un de ceux-ci est incontestablement le montant du péage que pourra percevoir l'opérateur privé. Par ailleurs, du point de vue de cet opérateur privé, le montant des péages susceptibles d'être perçus constitue également l'un des principaux facteurs de la décision d'assumer l'activité, puisque c'est celui-ci qui détermine sa rentabilité.

40. Lorsque, dans le même temps, l'autorité publique a le choix entre confier l'exploitation d'une route et la perception des péages à un opérateur privé et exécuter elle-même cette activité, elle se trouve automatiquement dans un rapport de concurrence avec les opérateurs privés qui pourraient également l'exercer. Dans une telle situation, la non-imposition de l'activité exercée par un organisme public, jointe à l'imposition de cette même activité dans le cas où elle serait accomplie par un opérateur privé, conduit inévitablement à des distorsions de concurrence. À péages équivalents pour les utilisateurs, l'activité sera en effet plus rentable si elle est exercée par l'organisme public que si elle l'est par un opérateur privé, qui devra déduire le montant de la TVA due à l'État des péages perçus auprès des usagers. Cette différence de rentabilité ne peut pas ne pas avoir d'incidence sur la décision de l'autorité publique de confier l'exploitation de la route à un opérateur privé, ce qui suffit pour constater l'existence de distorsions de concurrence.

41. Cette conclusion est d'autant plus fondée lorsque l'autorité publique, qui est habilitée à prendre la décision d'éventuellement concéder à l'organisme privé l'exploitation de la route et la perception des péages, peut, comme c'est le cas pour la NRA, déterminer le montant maximal desdits péages pour les usagers. Dans un tel cas de figure, les organismes privés se trouvent bien évidemment dans une situation moins favorable, puisque les péages qu'ils perçoivent et dont le montant est plafonné par avance leur servent à couvrir, outre leurs coûts et le bénéfice qui leur revient, le paiement de la TVA.

42. Cette analyse répond à l'argument que le gouvernement polonais a soulevé au cours de l'audience et qu'il tire du caractère purement théorique de la possibilité qu'un opérateur privé entre sur un marché du type d'un marché de services de mise à disposition d'une infrastructure routière moyennant péage, puisque cette entrée dépend de la décision de l'autorité publique. C'est précisément la situation dans laquelle surviennent des distorsions de concurrence justifiant l'application de l'article 13, paragraphe 1, deuxième alinéa, de la directive 2006/112, puisque cette autorité publique prend la décision d'autoriser sur le marché des opérateurs privés, tout en exerçant elle-même une activité sur ce même marché, mais à des conditions différentes, puisqu'elle n'est pas assujettie.

43. Cette conclusion n'est pas non plus remise en cause par l'argument qu'a soulevé la NRA lors de l'audience et qu'a soutenu le gouvernement allemand, selon lequel la perception des péages par un organisme public agissant en tant qu'autorité publique poursuit d'autres objectifs que la simple réalisation d'un profit, comme celui de limiter le trafic sur un certain tronçon ou de le détourner vers une autre route. Cet argument est d'ailleurs en contradiction avec l'allégation tirée de l'absence totale de concurrence entre différents tronçons de route.

44. Premièrement, subordonner l'imposition ou la non-imposition d'une activité exercée par un organisme public à l'objectif poursuivi par cette activité serait en contradiction totale avec le principe de sécurité juridique. L'institution de péages peut effectivement poursuivre divers objectifs. Il s'agit parfois de limiter le trafic, parfois de transférer les coûts de construction de routes sur un opérateur privé en échange du droit de percevoir ensuite des péages sur cette route, ou encore de dégager des ressources pour la construction et l'entretien en d'autres routes publiques. Ces objectifs peuvent être poursuivis séparément ou conjointement, et peuvent varier avec le temps, lorsque, par exemple, les coûts de construction de la route sont amortis mais qu'un péage continue d'être perçu pour celle-ci. Il ne s'agit donc pas d'un critère permettant de déterminer de façon certaine et a priori si une activité doit être soumise à imposition.

45. Deuxièmement, la poursuite d'autres objectifs que la seule réalisation de recettes n'exclut pas de charger un opérateur privé de percevoir les péages. Il est en définitive indifférent à l'usager d'une route de savoir qui perçoit le péage sur celle-ci. Il est donc possible d'obtenir le comportement souhaité de la part des usagers de la route indépendamment de l'organisme qui perçoit le péage.

46. Troisièmement, conformément à l'article 9, paragraphe 1, premier alinéa, de la directive 2006/112, est considéré comme assujetti quiconque exerce une activité économique, « quels que soient les buts ou les résultats de cette activité ». Étant entendu que, comme l'on sait [25], la mise à disposition d'une infrastructure routière moyennant péage est une activité économique au sens de cette disposition, le but et les résultats de cette activité ne constituent pas un critère approprié de différenciation pour déterminer si l'opérateur exerçant cette activité doit être considéré comme un assujetti.

47. J'estime donc que, chaque fois que, conformément au droit national, l'organisme de droit public peut confier l'exercice d'une certaine activité à des opérateurs privés, tout en pouvant l'effectuer lui-même, il convient de présumer l'existence d'une distorsion de concurrence si cette activité n'est pas imposée lorsqu'elle est accomplie par l'organisme public mais qu'elle l'est lorsque c'est l'opérateur privé qui l'effectue.

25 — Voir point 15 et jurisprudence citée des présentes conclusions.

48. Cela ne signifie pas, comme l'a suggéré le gouvernement allemand lors de l'audience, que, dans une telle hypothèse, toute activité des autorités publiques effectuée à titre onéreux doit être imposée au motif qu'elle pourrait en théorie être confiée à des opérateurs privés. La Cour a certes jugé qu'en appréciant la possibilité d'une survenance de distorsions de concurrence, il convenait de prendre en considération non seulement la concurrence actuelle, mais également la concurrence potentielle [26]. La Cour a cependant précisé que la possibilité purement théorique pour un opérateur privé d'entreprendre une activité ne saurait être assimilée à l'existence d'une concurrence potentielle, mais que cette possibilité doit être réelle, et non purement hypothétique [27].

49. Il convient d'interpréter ce principe conjointement avec celui selon lequel l'existence de distorsions de concurrence doit s'analyser du point de vue du type d'activité dont il s'agit, et non pas de la situation sur le marché considéré. Si donc, comme c'est le cas en Allemagne, les péages sont perçus exclusivement par les autorités publiques (ou en leur nom et pour leur compte), il n'y a aucune possibilité réelle que des opérateurs privés exercent cette activité, de sorte qu'il n'existe même pas de concurrence potentielle, et donc aucune possibilité que celle-ci fasse l'objet de distorsions. En revanche, lorsque, comme c'est le cas en Irlande, non seulement le droit prévoit la possibilité de confier la perception des péages à des opérateurs privés, mais qu'il s'agit également en pratique du cas de figure le plus fréquent, puisque la NRA ne perçoit des péages qu'à titre exceptionnel, sur deux tronçons, il est selon moi évident que la possibilité que des opérateurs privés exercent cette activité ne saurait être considérée comme purement théorique.

50. L'article 13, paragraphe 1, deuxième alinéa, de la directive 2006/112 exige en outre que les distorsions de concurrence provoquées par la non-imposition de l'activité de l'organisme public soient d'une certaine importance. Conformément à la jurisprudence de la Cour, il convient d'interpréter cette expression par analogie avec les dispositions de l'article 13, paragraphe 1, troisième alinéa, de la directive 2006/112, en ce sens que le non-assujettissement des organismes publics ne peut être admis que dans le cas où il ne conduirait qu'à des distorsions de concurrence négligeables [28].

51. L'appréciation du point de savoir si les distorsions de concurrence dans le cas de figure envisagé sont plus que non négligeables est une question de fait qui relève bien évidemment des autorités et des juridictions nationales. Je souligne simplement que la constatation du caractère non négligeable des distorsions de concurrence ne remet pas en cause la présomption de l'existence de telles distorsions, mais permet simplement de ne pas imposer l'activité de l'organisme public, *malgré* ces distorsions.

Conclusion

52. Eu égard à l'ensemble des considérations ci-dessus, je propose que la Cour apporte la réponse suivante aux questions préjudicielles posées par les Appeal Commissioners (autorité de recours en matière douanière et fiscale, Irlande) :

Il convient d'interpréter l'article 13, paragraphe 1, deuxième alinéa, de la directive 2006/112 du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, en ce sens que lorsque, par application du droit national de l'État membre, les péages peuvent être et sont effectivement perçus aussi bien par des organismes de droit public que par des opérateurs privés, les organismes de droit public doivent être considérés comme des assujettis à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) en raison de distorsions de concurrence d'une certaine importance, même s'il n'existe pas de possibilité réelle de concurrence directe entre les routes sur lesquelles les péages sont perçus par l'organisme de droit public et celles sur lesquelles ils sont perçus par l'opérateur privé.

26 — Arrêt du 16 septembre 2008, Isle of Wight Council e.a. (C-288/07, EU:C:2008:505, points 60 à 63).

27 — Arrêt du 16 septembre 2008, Isle of Wight Council e.a. (C-288/07, EU:C:2008:505, point 64).

28 — Arrêt du 16 septembre 2008, Isle of Wight Council e.a. (C-288/07, EU:C:2008:505, point 76 ainsi que point 3 du dispositif).