Recueil de la jurisprudence

ARRÊT DE LA COUR (cinquième chambre)

12 mai 2016*

«Renvoi préjudiciel — Taxe sur la valeur ajoutée — Directive 2006/112/CE — Articles 2, paragraphe 1, sous c), et 9, paragraphe 1 — Assujettis — Activités économiques — Notion — Transport scolaire»

Dans l'affaire C-520/14,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE introduite par le Hoge Raad der Nederlanden (Cour suprême des Pays-Bas, Pays-Bas), par décision du 7 novembre 2014, parvenue à la Cour le 18 novembre 2014, dans la procédure

**Gemeente Borsele**

contre

**Staatssecretaris van Financiën**

et

**Staatssecretaris van Financiën**

contre

**Gemeente Borsele,**

LA COUR (cinquième chambre),

composée de M. J. L. da Cruz Vilaça, président de chambre, MM. F. Biltgen, A. Borg Barthet (rapporteur), E. Levits et M^me^ M. Berger, juges,

avocat général : M^me^ J. Kokott,

greffier : M^me^ M. Ferreira, administrateur principal,

vu la procédure écrite et à la suite de l'audience du 26 novembre 2015,

considérant les observations présentées :

— pour la Gemeente Borsele, par M. D. Bos et M^me^ A. T. M. Joore-van Zanten, belastingadviseurs,

— pour le gouvernement néerlandais, par M^mes^ M. Bulterman, M. Gijzen et M. Noort, en qualité d'agents,

* Langue de procédure : le néerlandais.

— pour le gouvernement du Royaume-Uni, par M[mes] V. Kaye et S. Simmons, en qualité d'agents, assistées de M. R. Hill, barrister,

— pour la Commission européenne, par M[me] L. Lozano Palacios et M. G. Wils, en qualité d'agents,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 23 décembre 2015,

rend le présent

**Arrêt**

1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation de l'article 2, paragraphe 1, sous c), et de l'article 9, paragraphe 1, de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO 2006, L 347, p. 1, ci-après la « directive TVA »).

2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant la Gemeente Borsele (commune de Borsele) au Staatssecretaris van Financiën (secrétaire d'État aux finances) au sujet du droit à déduction de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) revendiqué par cette commune.

## Le cadre juridique

### *Le droit de l'Union*

3 L'article 2, paragraphe 1, sous c), de la directive TVA dispose que sont soumises à la TVA :

« les prestations de services, effectuées à titre onéreux sur le territoire d'un État membre par un assujetti agissant en tant que tel ».

4 L'article 9, paragraphe 1, de cette directive est libellé comme suit :

« Est considéré comme "assujetti" quiconque exerce, d'une façon indépendante et quel qu'en soit le lieu, une activité économique, quels que soient les buts ou les résultats de cette activité.

Est considérée comme "activité économique" toute activité de producteur, de commerçant ou de prestataire de services, y compris les activités extractives, agricoles et celles des professions libérales ou assimilées. Est en particulier considérée comme activité économique, l'exploitation d'un bien corporel ou incorporel en vue d'en tirer des recettes ayant un caractère de permanence. »

5 L'article 13, paragraphe 1, de ladite directive prévoit :

« 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. »

6 Sous l'intitulé « Liste des activités visées à l'article 13, paragraphe 1, troisième alinéa », l'annexe I de la même directive mentionne, à son point 5, « le transport de personnes ».

7 Aux termes de l'article 73 de la directive TVA :

« Pour les livraisons de biens et les prestations de services autres que celles visées aux articles 74 à 77, la base d'imposition comprend tout ce qui constitue la contrepartie obtenue ou à obtenir par le fournisseur ou le prestataire pour ces opérations de la part de l'acquéreur, du preneur ou d'un tiers, y compris les subventions directement liées au prix de ces opérations. »

*Le droit néerlandais*

8 Sous l'intitulé « Frais de transport scolaire », l'article 4 de la Wet op het primair onderwijs (loi sur l'enseignement primaire) dispose :

« 1. Aux fins de la scolarisation, le bourgmestre et les échevins accordent, sur demande, aux parents des élèves résidant sur le territoire de leur commune, une prise en charge des frais de transport qu'ils estiment nécessaires. Le conseil communal arrête un règlement portant modalités de cette prise en charge, en tenant compte des dispositions des paragraphes qui suivent.

[...]

4. Le règlement tient compte de la participation qui peut raisonnablement être exigée des parents et prévoit que le transport peut s'effectuer d'une façon appropriée pour l'élève. Le règlement détermine les modalités selon lesquelles le bourgmestre et les échevins consultent des experts en la matière.

5. Le règlement prévoit une prise en charge des frais de transport sur la distance entre le domicile de l'élève et

a) l'école primaire la plus proche qui lui est accessible ou, si l'élève doit fréquenter une école primaire spécialisée, l'école primaire spécialisée la plus proche qui lui est accessible,

b) une autre école primaire ordinaire ou spécialisée si le transport vers cette école représente pour la commune un coût moins élevé que celui du transport vers l'école primaire ordinaire ou spécialisée visée au point a) et que les parents acceptent le transport vers cette autre école,

c) l'école primaire spécialisée la plus proche accessible à l'élève dans l'ensemble scolaire de l'école primaire dont il est issu si les parents acceptent le transport vers cette école primaire spécialisée, ou

d) une autre école primaire spécialisée de l'ensemble scolaire visé au point c) si le transport vers cette école représente pour la commune un coût moins élevé que celui du transport vers l'école primaire spécialisée visée au point c) et que les parents acceptent le transport vers cette autre école.

[...]

7. Le règlement peut prévoir, pour les parents dont le revenu cumulé excède 17 700 euros, que la prise en charge n'est accordée que dans la mesure où les frais de transport dépassent les frais de transport public sur la distance fixée par le conseil communal sur la base du paragraphe 8, laquelle distance ne peut être supérieure à 6 kilomètres. Le calcul du revenu est fondé sur le revenu perçu au cours de la deuxième année civile précédant celle pendant laquelle débute l'année scolaire pour laquelle la prise en charge est demandée. Les frais de transport public visés à la première phrase correspondent aux frais de transport public qui seraient raisonnablement exposés pour la distance parcourue, compte

tenu du découpage en zones opéré dans le règlement fondé sur l'article 27, paragraphe 1, de la loi sur le transport des personnes, indépendamment de la présence de transports publics ou de leur utilisation effective. En cas d'application du paragraphe 10, le règlement prévoit une contribution financière des parents calculée conformément à la troisième phrase. À partir du 1er janvier 1999, le montant visé à la première phrase est adapté chaque année en fonction de l'évolution de l'indice des salaires conventionnels des travailleurs adultes par rapport à l'année précédente, puis arrondi à un multiple de 450 euros. Le montant adapté se substitue au montant visé à la première phrase.

8. Le règlement peut prévoir qu'il n'existe pas de droit à une prise en charge sur la base de la distance entre l'école accessible à l'élève et son domicile, mesurée le long du trajet le plus court qui est suffisamment praticable et sûr pour l'élève.

[...]

10. Le règlement peut prévoir que la commune assure elle-même le transport ou le fait assurer au lieu d'accorder une prise en charge en espèces.

11. Le règlement peut prévoir, pour les élèves pour lesquels la distance visée au paragraphe 5 est supérieure à 20 kilomètres, que le montant de la prise en charge dépend de la capacité contributive des parents ou que le transport que la commune assure ou fait assurer est effectué contre paiement d'une contribution qui dépend de la capacité contributive des parents et qui ne peut excéder le montant des frais de transport de l'élève concerné. Dans ce cas, le règlement contient également des dispositions relatives au calcul de la capacité contributive des parents. La première phrase ne s'applique pas aux élèves des écoles primaires spécialisées qui résident à une distance de plus de 20 kilomètres de l'école primaire spécialisée publique ou privée la plus proche.

[...] »

9 Aux termes de l'article 4, paragraphe 1, de la wet op de expertisecentra (loi sur les centres d'expertise), le « règlement tient compte de la participation qui peut raisonnablement être exigée des parents et prévoit que le transport peut s'effectuer d'une façon appropriée pour l'élève, étant entendu que les élèves de l'enseignement secondaire spécialisé ne peuvent prétendre à une prise en charge des frais de transport que s'ils doivent emprunter, en raison de leur handicap, un moyen de transport autre que les transports publics ou ne peuvent, en raison de leur handicap, se déplacer de façon autonome en transports publics ».

10 Le Verordening leerlingenvervoer gemeente Borsele 2008 (règlement de la commune de Borsele, de l'année 2008, relatif au transport scolaire) prévoit, notamment :

— pour les trajets d'une distance inférieure à 6 kilomètres, il n'y a pas de prise en charge du transport scolaire,

— pour les trajets d'une distance comprise entre 6 kilomètres et 20 kilomètres, le transport scolaire est fourni contre le paiement par les parents de l'enfant transporté d'une cotisation d'un montant fixe égal au prix des transports publics pour une distance de 6 kilomètres.

— pour les trajets d'une distance supérieure à 20 kilomètres, le transport scolaire est fourni contre le paiement d'une contribution qui ne peut excéder le prix de revient de ce transport, calculée, par famille, en tenant compte des capacités contributives des parents, en fonction des revenus cumulés des parents, après abattements, au sens de la loi de 2001 relative à l'impôt sur le revenu.

## Le litige au principal et les questions préjudicielles

11 La commune de Borsele recourt, pour le transport scolaire des élèves qui y sont éligibles, aux services d'entreprises de transport. À ce titre, pour l'année 2008, elle a acquitté la somme de 458 231 euros, TVA comprise.

12 Conformément aux dispositions du règlement de la commune de Borsele, de l'année 2008, relatif au transport scolaire, environ un tiers des parents des élèves bénéficiant du transport scolaire se sont acquittés de contributions dont le montant total, correspondant à 3 % des sommes acquittées par cette commune pour le financement des services de transport scolaire, s'est élevé à la somme de 13 958 euros. Le solde a été financé par ladite commune à l'aide de fonds publics.

13 La commune de Borsele a soutenu, auprès des services fiscaux, être assujettie au paiement de la TVA au titre de la fourniture des services de transport scolaire contre paiement de cotisations et, partant, pouvoir déduire de ce paiement la TVA qui lui a été facturée par les transporteurs. Cette réclamation a été rejetée au motif que cette commune ne fournissait pas de prestations à titre onéreux et n'exerçait donc pas d'activité économique.

14 Dans une décision du 1er juillet 2009, les services fiscaux ont arrêté le montant dû par le fonds de compensation de la TVA à la commune de Borsele, au titre de l'année 2008, sans y inclure la TVA facturée à celle-ci par les transporteurs.

15 La commune de Borsele a formé un recours contre ladite décision devant le rechtbank te 's-Gravenhage (tribunal de La Haye, Pays-Bas). Ce recours a été rejeté, comme non fondé, par décision du 29 décembre 2010. La commune de Borsele a interjeté appel devant le Gerechtshof te 's-Gravenhage (cour d'appel de La Haye, Pays-Bas), qui a annulé cette dernière décision ainsi que celles des services fiscaux par décision du 20 avril 2012. La commune de Borsele et le secrétaire d'État aux finances ont chacun saisi le Hoge Raad der Nederlanden (Cour suprême des Pays-Bas) d'un pourvoi distinct en cassation contre la décision du Gerechtshof te 's-Gravenhage (cour d'appel de La Haye).

16 Dans ces conditions, le Hoge Raad der Nederlanden (Cour suprême des Pays-Bas) a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes :

« 1) Faut-il interpréter l'article 2, paragraphe 1, initio et sous c), et l'article 9, paragraphe 1, de la directive TVA en ce sens qu'une commune doit être qualifiée d'assujettie au sens de cette directive à l'égard du transport scolaire, en raison d'un règlement communal tel que celui décrit dans l'arrêt ?

2) Pour répondre à cette question, faut-il considérer le règlement communal dans son intégralité ou faut-il se livrer à cette appréciation pour chaque prestation de transport séparément ?

3) S'il faut le faire séparément, faut-il alors distinguer entre le transport d'élèves sur une distance allant de 6 à 20 kilomètres et celui effectué sur une distance de plus de 20 kilomètres ? »

## Sur les questions préjudicielles

17 Par ses questions, la juridiction de renvoi demande en substance si l'article 9, paragraphe 1, de la directive TVA doit être interprété en ce sens qu'une collectivité territoriale, qui fournit un service de transport scolaire, dans des conditions telles que celles en cause au principal, agit en qualité d'assujettie et se trouve ainsi soumise à la TVA.

18 Aux termes de l'article 9, paragraphe 1, premier alinéa, de la directive TVA, est considéré comme « assujetti » quiconque exerce, d'une façon indépendante et quel qu'en soit le lieu, une activité économique, quels que soient les buts ou les résultats de cette activité.

19 Dès lors, afin d'établir si, dans le contexte de l'affaire en cause au principal, une collectivité territoriale agit en qualité d'assujettie, il convient de déterminer si cette dernière exerce une activité économique au sens de la directive TVA.

20 À cet égard, il convient de rappeler que l'article 9, paragraphe 1, second alinéa, de cette directive dispose qu'est considérée comme une « activité économique » toute activité de producteur, de commerçant ou de prestataire de services, y compris les activités extractives, agricoles et celles des professions libérales ou assimilées.

21 Ainsi que l'a relevé M[me] l'avocat général au point 32 de ses conclusions, une activité peut être qualifiée d'activité économique au sens de la disposition précitée uniquement si elle correspond à une des opérations visées à l'article 2 de la directive TVA.

22 En l'occurrence, pour déterminer si le transport scolaire assuré par une commune dans des conditions telles que celles de l'affaire en cause au principal constitue une activité économique au sens de l'article 9, paragraphe 1, deuxième alinéa, de cette directive, il convient donc d'établir, en premier lieu, si, dans le cadre de l'organisation de ce transport scolaire, cette commune a accompli une opération de prestation de services visée à l'article 2, paragraphe 1, sous c), de ladite directive.

23 Dans la mesure où les éléments fournis par la juridiction de renvoi dans sa demande préjudicielle permettent de considérer qu'est bien en cause, dans l'affaire au principal, une prestation de services, il y a lieu de vérifier si celle-ci peut être considérée comme étant fournie par ladite commune à titre onéreux ainsi que l'exige l'article 2, paragraphe 1, sous c), de la directive TVA.

24 À cet égard, il convient de rappeler que, selon une jurisprudence constante, une prestation de services n'est effectuée « à titre onéreux », au sens de l'article 2, paragraphe 1, sous c), de la directive TVA, et n'est dès lors taxable, que s'il existe entre le prestataire et le bénéficiaire un rapport juridique au cours duquel des prestations réciproques sont échangées, la rétribution perçue par le prestataire constituant la contre-valeur effective du service fourni au bénéficiaire (voir, notamment, arrêts du 3 mars 1994, Tolsma, C-16/93, EU:C:1994:80, point 14; du 5 juin 1997, SDC, C-2/95, EU:C:1997:278, point 45, et du 26 juin 2003, MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring, C-305/01, EU:C:2003:377, point 47).

25 En l'occurrence, il y a lieu de constater que la contribution parentale aux frais de transport scolaire n'est pas calculée en fonction des coûts réels des services fournis. En effet, le montant de cette contribution parentale n'est liée ni au nombre de kilomètres quotidiennement effectués, ni au coût de revient par trajet pour chaque élève transporté, ni à la fréquence des trajets.

26 Cependant le fait qu'une opération économique soit effectuée à un prix supérieur ou inférieur au prix de revient est dénué de pertinence lorsqu'il s'agit de qualifier une opération d'« opération à titre onéreux ». En effet, cette dernière notion suppose uniquement l'existence d'un lien direct entre la livraison de biens ou la prestation de services et une contrepartie réellement reçue par l'assujetti (voir, en ce sens, arrêts du 8 mars 1988, Apple and Pear Development Council, 102/86, EU:C:1988:120, point 12, et du 20 janvier 2005, Hotel Scandic Gåsabäck, C-412/03, EU:C:2005:47, point 22).

27 Dès lors, le versement par environ un tiers des parents des enfants transportés d'une contribution au transport scolaire permet de considérer que la commune de Borsele a accompli une prestation de services à titre onéreux au sens de l'article 2, paragraphe 1, sous c), de la directive TVA.

28 En second lieu, ainsi que M[me] l'avocat général l'a relevé aux points 49 et 50 de ses conclusions, il convient de préciser que l'existence d'une prestation de services effectuée à titre onéreux au sens de la disposition précitée ne suffit pas pour constater l'existence d'une activité économique au sens de l'article 9, paragraphe 1, de la directive TVA.

29 À cet égard, il résulte de la jurisprudence de la Cour que, afin de déterminer si une prestation de services est effectuée 'contre rémunération de telle sorte que cette activité doit être qualifiée d'activité économique (voir, en ce sens, arrêt du 26 mars 1987, Commission/Pays-Bas, 235/85, EU:C:1987:161, point 15), il convient d'analyser l'ensemble des conditions dans lesquelles elle est réalisée (voir, en ce sens, arrêt du 26 septembre 1996, Enkler, C-230/94, EU:C:1996:352, point 27).

30 La comparaison entre les conditions dans lesquelles l'intéressé effectue la prestation de services en question et celles dans lesquelles ce type de prestation de services est habituellement réalisée peut ainsi constituer l'une des méthodes permettant de vérifier si l'activité concernée constitue une activité économique (voir, par analogie, arrêt du 26 septembre 1996, Enkler, C-230/94, EU:C:1996:352, point 28).

31 D'autres éléments, tels que notamment, l'importance de la clientèle et le montant des recettes, peuvent également être pris en compte, avec d'autres, lors de cet examen (voir, par analogie, arrêt du 26 septembre 1996, Enkler, C-230/94, EU:C:1996:352, point 29).

32 S'il appartient, certes, en dernier lieu, au juge national d'apprécier l'ensemble des données de l'affaire en cause au principal, la Cour, appelée à fournir au juge national des réponses utiles, est compétente pour donner des indications, tirées du dossier de cette affaire ainsi que des observations écrites et orales qui lui ont été soumises, de nature à permettre à ce même juge de statuer dans le litige concret dont il est saisi.

33 À cet égard, il importe de relever, d'une part, que la commune de Borsele ne récupère, à travers les contributions qu'elle perçoit, qu'une faible partie des frais engagés. En effet, les contributions en cause 'au principal ne sont pas dues par chaque usager et n'ont été versées que par un tiers d'entre eux, si bien que leur montant ne couvre que 3 % de la totalité des frais de transport, le solde étant financé par des fonds publics. Une telle différence entre les frais de fonctionnement et les montants perçus en contrepartie des services offerts est de nature à suggérer que la contribution parentale doit être assimilée davantage à une redevance qu'à une rémunération (voir, par analogie, arrêt du 29 octobre 2009, Commission/Finlande, C-246/08, EU:C:2009:671, point 50).

34 Il résulte ainsi d'une telle asymétrie une absence de liens réels entre la somme acquittée et la prestation de services fournie. Partant, il n'apparaît pas que le lien entre le service de transport fourni par ladite commune et la contre-valeur à payer par les parents revête le caractère direct requis pour que celle-ci puisse être considérée comme une contrepartie constituant une rémunération de ce service et pour que ce dernier soit considéré comme une activité économique au sens de l'article 9, paragraphe 1, de la directive TVA (voir, par analogie, arrêt du 29 octobre 2009, Commission/Finlande, C-246/08, EU:C:2009:671, point 51).

35 Il convient de relever, d'autre part que les conditions dans lesquelles la prestation de services en cause au principal est effectuée se distinguent de celles dans lesquelles les activités de transport de personnes sont habituellement accomplies dès lors que la commune de Borsele, ainsi que M[me] l'avocat général l'a relevé au point 64 de ses conclusions, n'offre pas de prestations de services sur le marché général du transport de personne, mais apparaît davantage comme bénéficiaire et consommateur final des prestations de transport qu'elle acquiert auprès des entreprises de transport avec lesquelles elle traite et qu'elle met à la disposition des parents d'élèves dans le cadre de son activité de service public.

36 Il résulte de l'ensemble des considérations qui précèdent qu'il y a lieu de répondre aux questions posées par la juridiction de renvoi que l'article 9, paragraphe 1, de la directive TVA doit être interprété en ce sens qu'une collectivité territoriale, qui fournit un service de transport scolaire, dans des conditions telles que celles en cause au principal, n'exerce pas une activité économique et n'a donc pas la qualité d'assujettie.

**Sur les dépens**

37 La procédure revêtant, à l'égard des parties au principal, le caractère d'un incident soulevé devant la juridiction de renvoi, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens. Les frais exposés pour soumettre des observations à la Cour, autres que ceux desdites parties, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement.

Par ces motifs, la Cour (cinquième chambre) dit pour droit :

**L'article 9, paragraphe 1, de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée doit être interprété en ce sens qu'une collectivité territoriale, qui fournit un service de transport scolaire, dans des conditions telles que celles en cause au principal, n'exerce pas une activité économique et n'a donc pas la qualité d'assujettie.**

Signatures