Recueil de la jurisprudence

CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL
M ME JULIANE KOKOTT
présentées le 23 décembre 2015 [1]

Affaire C-520/14

Gemeente Borsele
contre
Staatssecretaris van Financiën

[demande de décision préjudicielle formée par le Hoge Raad der Nederlanden (Cour suprême des Pays-Bas) (Pays-Bas)]

«Fiscalité — Taxe sur la valeur ajoutée (TVA) — Article 9, paragraphe 1, de la directive 2006/112/CE — Assujetti — Activité économique — Transport scolaire accompli pour le compte d'une commune — Contribution financière des parents versée à la commune en fonction de leur revenu»

I – Introduction

1. Les communes néerlandaises sont visiblement bien administrées. En tout cas, un certain nombre de leurs administrations s'efforcent souvent de parvenir de toute évidence à faire des économies d'impôts au profit de leurs citoyens. Cela n'allant pas toujours sans heurt avec le fisc néerlandais, la Cour a déjà été saisie à plusieurs reprises de demandes de décision préjudicielle sur l'interprétation des règles de l'Union relatives à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) [2].

2. Dans la présente affaire, il s'agit simplement de savoir si la commune de Borsele (Pays-Bas, ci-après la «commune») exerce une activité soumise à la TVA quand elle organise le transport d'élèves dans ses écoles. Tel serait le vœu de la commune. En faisant alors jouer le droit à déduction qui y est lié, elle souhaite en effet faire l'économie de bonnes parties de la TVA qu'elle a acquittée pour les prestations des entreprises de transport chargées de réaliser le transport scolaire.

3. Sur le plan de la TVA, il faut donc préciser si la commune a exercé en cela une «activité économique». La Cour s'est déjà employée à plusieurs reprises à définir cette notion, et en particulier pour des activités de pouvoirs publics ou apparentés [3]. Les critères d'appréciation qui ont été élaborés à cet égard dans la jurisprudence doivent toutefois être encore affinés.

1 — Langue originale: l'allemand.

2 — Voir, sur le droit à déduction, concernant la mise en location de terrains de sport, arrêt Gemeente Leusden et Holin Groep, C-487/01 et C-7/02, EU:C:2004:263; concernant la construction d'immeubles de bureaux, arrêt Gemeente '-Hertogenbosch, C-92/13, EU:C:2014:2188; concernant également la construction d'un immeuble, affaire Gemeente Woerden, C-267/15, pendante; voir en outre, sur l'exonération de la livraison de terrains à bâtir, arrêt Gemeente Emmen, C-468/93, EU:C:1996:139, et, sur la taxation de l'affectation d'un terrain de sport, arrêt Gemeente Vlaardingen, C-299/11, EU:C:2012:698.

3 — Voir, à cet égard, arrêts Hong-Kong Trade Development Council, 89/81, EU:C:1982:121; Commission/Pays-Bas, 235/85, EU:C:1987:161; University of Huddersfield, C-223/03, EU:C:2006:124; T-Mobile Austria e.a., C-284/04, EU:C:2007:381; Hutchison 3G e.a., C-369/04, EU:C:2007:382; Götz, C-408/06, EU:C:2007:789; SPÖ Landesorganisation Kärnten, C-267/08, EU:C:2009:619; Commission/Finlande, C-246/08, EU:C:2009:671, ainsi que Saudaçor, C-174/14, EU:C:2015:733.

II – Cadre juridique

4. Le prélèvement de la TVA est régi dans l'Union européenne par la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «directive TVA») [4]. La sixième directive 77/388/CE [5], applicable jusqu'au 31 décembre 2006, n'intéresse certes pas directement le litige au principal. Cependant, comme ses dispositions sont largement reprises [6], il convient de prendre aussi en compte dans la présente affaire la jurisprudence que la Cour a consacrée à la sixième directive.

5. Aux termes de l'article 2, paragraphe 1, sous c), de la directive TVA, sont notamment 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».

6. La personne de l'«assujetti» est définie comme suit à l'article 9, paragraphe 1, de la directive TVA (auparavant article 4, paragraphes 1 et 2, de la sixième directive):«1. 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.»

7. L'article 13, paragraphe 1, de la directive TVA (auparavant article 4, paragraphe 5, premier, deuxième et troisième alinéas, de la sixième directive) comporte un régime dérogatoire pour les activités des pouvoirs publics:«1. Les États, les régions, les départements, les communes et les autres organismes de droit public ne sont pas considérés comme des assujettis pour les activités ou opérations qu'ils accomplissent en tant qu'autorités publiques, même lorsque, à l'occasion de ces activités ou opérations, ils perçoivent des droits, redevances, cotisations ou rétributions.

Toutefois, lorsqu'ils effectuent de telles activités ou opérations, ils doivent être considérés comme des assujettis pour ces activités ou opérations dans la mesure où leur non-assujettissement conduirait à des distorsions de concurrence d'une certaine importance.

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.»

8. Cette annexe I de la directive TVA, à laquelle renvoie l'article 13, paragraphe 1, troisième alinéa, vise en son point 5 l'activité de «transport de personnes».

III – Litige au principal

9. Le litige au principal concerne la dette de TVA de la commune pour le mois de décembre 2008 ainsi que les cotisations du fonds néerlandais de compensation TVA revenant à la commune pour l'année 2008.

4 — JO L 347, p. 1.

5 — Sixième directive 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 L 145, p. 1, ci-après la «sixième directive»).

6 — Voir considérant 3 de la directive TVA.

10. Durant l'année scolaire 2008/2009, la commune a organisé le transport scolaire des enfants qui habitaient sur le territoire de la commune. Elle a recouru à cet effet à différentes entreprises de transport qui lui ont facturé les transports accomplis TVA comprise. La commune a exposé à ce titre des frais d'un montant de 458 231 euros.

11. La commune a reçu des contributions des parents d'élèves, qui devaient solliciter le transport scolaire à la commune. De six à 20 kilomètres, leur montant est ajusté sur le prix des transports publics pour une distance de six kilomètres; au-delà de 20 kilomètres, le revenu des parents est en outre pris en compte. Au final, seul un tiers des parents ont versé des contributions. En 2008, leur montant total s'est élevé à 13 958 euros.

12. La commune estime que l'activité qu'elle accomplit pour le transport scolaire est soumise à la TVA. Elle estime à ce titre, d'une part, devoir acquitter la TVA sur les contributions de 13 958 euros prélevées chez les parents et, d'autre part, avoir droit à la déduction de la part de TVA incluse dans les 458 231 euros qui lui ont été facturés par les entreprises de transport pour les transports réalisés. Au total, la commune obtiendrait ainsi un remboursement de la taxe. Le fisc néerlandais estime toutefois que l'organisation par la commune du transport scolaire n'est pas soumise à la TVA dès lors qu'elle n'est pas une activité économique.

IV – Procédure devant la Cour

13. Le Hoge Raad der Nederlanden (Cour suprême des Pays-Bas, Pays-Bas), saisi dans l'intervalle du litige, estime que les règles relatives à la TVA de l'Union sont déterminantes dans la solution du litige et a dès lors posé à la Cour, le 18 novembre 2014, les questions préjudicielles suivantes au titre de l'article 267 TFUE:

«Faut-il interpréter l'article 2, paragraphe 1, initio et sous c), et l'article 9, paragraphe 1, de la directive 2006/112/CE 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? 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? S'il faut le faire séparément, faut-il alors distinguer entre le transport d'élèves sur une distance allant de six à 20 kilomètres et celui effectué sur une distance de plus de 20 kilomètres?»

14. Dans la procédure devant la Cour, des observations écrites ont été présentées par le Royaume des Pays-Bas, le Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord, ainsi que par la Commission européenne. Outre ces parties, la commune a participé à l'audience de plaidoiries du 26 novembre 2015.

V – Appréciation juridique

15. Par ses questions, le juge de renvoi souhaite savoir dans quelle mesure la commune a agi en l'espèce en qualité d'assujettie au sens de l'article 9, paragraphe 1, de la directive TVA dans l'organisation que nous avons décrite du transport scolaire et se trouve ainsi soumise à la TVA.

16. Aux termes du premier alinéa de cette disposition, cela dépend de deux choses. Premièrement, la commune devrait avoir exercé une «activité économique» et, deuxièmement, l'avoir fait «d'une façon indépendante». Dans la présente procédure, seule la première de ces deux conditions suscite un doute, à savoir que la commune ait exercé une activité économique en organisant le transport scolaire.

17. L'article 9, paragraphe 1, de la directive TVA comporte en son deuxième alinéa une définition juridique de l'activité économique. Est considérée comme activité économique, dans le passage qui intéresse la présente affaire[7], «toute activité de producteur, de commerçant ou de prestataire de services, y compris les activités extractives, agricoles et celles des professions libérales ou assimilées».

18. Cette définition paraît être à première vue plutôt étroite pour la présente affaire. Si l'on s'en tient aux termes de la définition, il semble douteux qu'une commune puisse être rangée dans une des catégories énumérées d'entrepreneurs et de professions. Néanmoins, dans une jurisprudence constante, la Cour donne une interprétation extensive à la notion d'«activité économique»[8] et cette interprétation trouve, précisément pour la présente affaire, un appui supplémentaire dans le régime dérogatoire applicable aux activités des pouvoirs publics figurant à l'article 13 de la directive TVA.

19. L'article 13, paragraphe 1, de la directive TVA dispose en effet que les organismes de droit public, dont les communes font expressément partie, ne sont pas considérés comme des assujettis quand ils agissent en tant qu'autorités publiques. Ce régime présuppose ainsi que l'État et ses différents organismes de droit public peuvent eux aussi exercer des activités économiques au sens de l'article 9, paragraphe 1, de la directive TVA et être ainsi assujettis à la TVA. Dans la présente affaire de transport public de personnes, cela découle même directement des dispositions combinées de l'article 13, paragraphe 1, troisième alinéa, et de l'annexe I, point 5, de la directive TVA. Aux termes de celles-ci, les organismes de droit public, agissant même en tant qu'autorités publiques conformément à l'article 13, paragraphe 1, premier alinéa, ont la qualité d'assujettis quand ils accomplissent des activités de transport de personnes, dans la mesure où celles-ci ne sont pas négligeables.

20. L'on ne peut toutefois pas déduire de cette dernière disposition que nous venons de citer que l'activité de transport de personnes conférera toujours la qualité d'assujetti à l'organisme de droit public qui l'accomplit. La Cour a en effet souligné à plusieurs reprises que l'application du régime dérogatoire que l'article 13 de la directive TVA prévoit pour les activités des pouvoirs publics suppose que les pouvoirs publics exercent bel et bien une activité économique dans un cas donné[9]. Seul un organisme public qui s'occupe du transport de personnes, lequel constitue aussi une activité économique au sens de l'article 9, paragraphe 1, agit donc comme assujetti, conformément à l'annexe I, point 5, et à l'article 13, paragraphe 1, troisième alinéa, de la directive TVA elle-même, même s'il réalise le transport de personnes en tant qu'autorité publique.

21. Étant donné que cette dernière disposition serait sinon sans objet, l'on doit en tout cas en conclure dans le présent examen que le transport de personnes par des pouvoirs publics *peut* constituer une activité économique. Nous devons préciser à présent quand l'on doit le considérer comme telle dans un cas donné.

A – *Observations préalables sur la finalité de l'imposition d'une activité des pouvoirs publics*

22. La présente affaire donne l'occasion d'une réflexion fondamentale sur les circonstances dans lesquelles précisément une activité des pouvoirs publics peut constituer une activité économique et être soumise de ce fait à la TVA.

7 — L'article 9, paragraphe 1, deuxième alinéa, seconde phrase, de la directive TVA mentionne en particulier comme activité économique «l'exploitation d'un bien corporel ou incorporel», sous laquelle l'organisation du transport scolaire qui nous occupe ne peut en aucun cas être rangée.

8 — Voir notamment arrêts Commission/Pays-Bas, 235/85, EU:C:1987:161, point 8; Commission/Grèce, C-260/98, EU:C:2000:429, point 26; University of Huddersfield, C-223/03, EU:C:2006:124, point 47; Commission/Finlande, C-246/08, EU:C:2009:671, points 34 et 37, ainsi que Saudaçor, C-174/14, EU:C:2015:733, point 31.

9 — Voir arrêts T-Mobile Austria e.a., C-284/04, EU:C:2007:381, point 48; Hutchison 3G e.a., C-369/04, EU:C:2007:382, point 42; Götz, C-408/06, EU:C:2007:789, point 15; Commission/Finlande, C-246/08, EU:C:2009:671, point 53, ainsi que Commission/Espagne, C-154/08, EU:C:2009:695, point 99.

23. Ainsi que l'avocat général Jacobs l'a déjà constaté dans un autre contexte, la finalité de l'imposition de prestations servies par les pouvoirs publics n'est tout d'abord pas évidente. Si différentes autorités publiques perçoivent et doivent de la TVA, il s'agit au bout du compte d'une forme sophistiquée de redistribution interne des recettes entre les autorités publiques [10]. Tel est le cas dans la présente affaire. L'avantage ou l'inconvénient que représente pour la commune l'imposition de son activité est dans le même temps un inconvénient et un avantage pour les recettes fiscales que le fisc néerlandais collecte. Pour les finances publiques néerlandaises dans leur ensemble, il est dès lors indifférent que l'activité de la commune soit soumise ou non à la TVA dans la présente affaire.

24. Ainsi que le montre, à l'inverse, le régime dérogatoire de l'article 13 de la directive TVA, le législateur de l'Union a choisi de soumettre en principe également l'activité des pouvoirs publics à la TVA dans la mesure où elle constitue dans le même temps une activité économique au sens de l'article 9, paragraphe 1, deuxième alinéa, de la directive TVA. Il y a deux bonnes raisons de le faire.

25. Premièrement, l'imposition de l'activité économique des pouvoirs publics sert à prévenir les distorsions de concurrence sur le plan de la TVA. Si, en effet, des autorités publiques accomplissent des prestations qui sont en concurrence avec des prestations d'opérateurs économiques privés, les autorités publiques bénéficieraient d'un net avantage dans la concurrence si leur activité n'était pas soumise à la TVA. Cette raison pour laquelle l'activité des pouvoirs publics mérite d'être imposée trouve de surcroît un écho dans le régime dérogatoire de l'article 13 de la directive TVA. À l'article 13, paragraphe 1, le premier aliéna soustrait certes de la TVA l'activité économique que les pouvoirs publics accomplissent en tant qu'autorités publiques tout en limitant cette dérogation aussitôt, dans les deuxième et troisième alinéas, dans la mesure où elle risque de conduire à des distorsions de concurrence sur le marché concerné.

26. Deuxièmement, l'activité économique des pouvoirs publics doit également être imposée parce que la TVA doit couvrir avec le moins de failles possible la matière imposable. Aux termes du considérant 5 de la directive TVA, la taxe doit être perçue «d'une manière aussi générale que possible». Le système de prélèvement aboutit en principe à n'imposer que la consommation finale [11] et, selon la jurisprudence, la TVA vise à grever uniquement le consommateur final [12]. Si les pouvoirs publics accomplissent des prestations qui aboutissent à cette consommation finale, au bout du compte, la consommation finale assurée par les pouvoirs publics ne serait pas imposée, à tout le moins en partie, si l'activité économique des pouvoirs publics pouvait ne pas être soumise elle aussi à la TVA. Cela intéresse également les ressources propres de l'Union qui sont alimentées en partie par la TVA [13].

27. La jurisprudence de la Cour montre clairement que la soumission de l'activité des pouvoirs publics à la TVA ne va pas de soi mais requiert une justification particulière. Pour vérifier, dans un cas donné, si une activité revêt un caractère économique au sens de l'article 9, paragraphe 1, de la directive TVA, la Cour emploie pour l'activité d'un pouvoir public ou apparenté des critères manifestement plus stricts

10 — Point 12 des conclusions que l'avocat général Jacobs a présentées dans l'affaire Landboden-Agrardienste, C-384/95, EU:C:1997:433.

11 — Voir article 1er, paragraphe 2, de la directive TVA.

12 — Arrêts Lebara, C-520/10, EU:C:2012:264, point 25, ainsi que Tulică et Plavoşin, C-249/12 et C-250/12, EU:C:2013:722, point 34; voir également, sur le rôle de l'assujetti de simple «collecteur de la taxe pour le compte de l'État», arrêt Netto Supermarkt, C-271/06, EU:C:2008:105, point 21 et jurisprudence citée, ainsi que, sur les caractéristiques essentielles de la TVA, arrêt Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski, C-188/09, EU:C:2010:454, point 47 et jurisprudence citée.

13 — Voir article 2, paragraphe 1, sous b), de la décision 2007/436/CE, Euratom du Conseil, du 7 juin 2007, relative au système des ressources propres des Communautés européennes (JO L 163, p. 17).

que pour celle d'un opérateur privé [14]. Cela est justifié. Dans chacune des vérifications en effet, les deux raisons particulières, que nous venons d'exposer, pour lesquelles il est nécessaire d'imposer l'activité des pouvoirs publics, devraient toujours être considérées pour être sûr que l'«auto-imposition» des pouvoirs publics a aussi un sens dans un cas donné.

B – *Les conditions d'une activité économique*

28. Cela étant posé, il nous faut à présent préciser si, dans la présente affaire, l'organisation du transport scolaire par une commune constitue une activité économique au sens de l'article 9, paragraphe 1, deuxième alinéa, de la directive TVA.

29. Avant de le faire, nous devons encore aborder le moyen de la Commission voulant que la commune ne puisse même avoir agi dans le cadre d'une activité économique que si elle avait facturé la TVA aux parents pour l'organisation du transport scolaire. Elle ajoute que les indications du juge de renvoi ne permettent pas de le savoir.

30. Cette appréciation de la Commission procède toutefois d'un malentendu. Pour apprécier si une personne a agi dans le cadre d'une activité économique, il est sans incidence qu'elle ait ou non facturé la TVA à ce titre. Il faut plutôt vérifier à l'inverse si elle l'a fait ou ne l'a pas fait à juste titre. Cela dépend également notamment de la question de savoir si son activité doit être qualifiée d'«économique» au sens de l'article 9, paragraphe 1, deuxième alinéa, de la directive TVA. Autrement tout assujetti pourrait s'affranchir de sa dette de TVA en ne facturant tout simplement pas la TVA à son client.

1. Prestation de service

31. Le Royaume des Pays-Bas remet en cause l'existence d'une activité économique dans la présente affaire en soutenant tout d'abord que, dans son esprit, la commune n'a même pas accompli de prestations de service répondant aux opérations soumises à la TVA visées à l'article 2, paragraphe 1, sous c), de la directive TVA.

32. L'on doit certes admettre avec le Royaume des Pays-Bas que l'on ne peut pas retenir une activité économique au sens de l'article 9, paragraphe 1, de la directive TVA si elle ne correspond à aucune des différentes opérations visées à l'article 2 de la directive TVA. C'est en ce sens qu'il faut aussi comprendre les références aux opérations visées à l'article 2 que la Cour a faites à de nombreuses reprises dans l'interprétation de l'article 9 de la directive TVA [15].

33. Dans la présente affaire, seule entre effectivement en ligne de compte l'opération visée à l'article 2, paragraphe 1, sous c), de la directive TVA, qui soumet à la TVA les prestations de services effectuées à titre onéreux. Au titre de cette disposition, il est indispensable, pour retenir une activité économique de la commune, que celle-ci ait accompli dans le cadre de l'organisation du transport scolaire des prestations de services au sens des définitions qu'en donnent les articles 24 et 25 de la directive TVA.

14 — Voir arrêts T-Mobile Austria e.a., C-284/04, EU:C:2007:381; Hutchison 3G e.a., C-369/04, EU:C:2007:382; SPÖ Landesorganisation Kärnten, C-267/08, EU:C:2009:619, ainsi que Commission/Finlande, C-246/08, EU:C:2009:671, point 53; voir également, à l'égard de l'imposition de prestations subventionnées par des pouvoirs publics, arrêts Mohr, C-215/94, EU:C:1996:72, et Landboden-Agrardienste, C-384/95, EU:C:1997:627.

15 — Voir notamment arrêt Saudaçor, C-174/14, EU:C:2015:733, point 31 et jurisprudence citée.

34. Dans la mesure où le Royaume des Pays-Bas remet toutefois en cause l'existence de pareilles prestations de services, au motif que la commune s'est tout simplement acquittée d'une obligation légale en organisant le transport scolaire, il suffit de renvoyer à l'article 25, sous c), de la directive TVA aux termes duquel un service soumis à la TVA peut aussi être exécuté «en vertu d'une réquisition faite […] aux termes de la loi». C'est pour cette raison que la Cour a déjà déterminé que le fait qu'une activité soit conférée et réglementée par la loi, dans un but d'intérêt général, est sans incidence pour retenir sa nature d'activité économique [16].

35. Le Royaume des Pays-Bas a néanmoins soutenu en outre que, dans la présente affaire, la prestation se présentait sous des rapports différents de ceux décrits par le juge de renvoi. Ainsi qu'il ressort de l'article 4 de la loi néerlandaise sur l'enseignement primaire et de son règlement d'application adopté par la commune, celle-ci n'accomplit pas de prestations de services envers les parents d'élèves. Les parents n'ont en effet à l'égard de la commune aucune créance de transport pour leurs enfants et ils ne lui ont rien versé à ce titre. Il se trouve plutôt que les parents ne pourraient que solliciter une intervention de la commune dans les frais qu'ils encourent eux-mêmes pour le transport des élèves.

36. La Cour n'étant habilitée à vérifier, dans le cadre d'une demande de décision préjudicielle, ni les données du litige au principal retracées dans la décision de renvoi [17] ni l'exactitude de l'interprétation que le juge de renvoi fait de la législation nationale [18], l'on doit répondre aux questions préjudicielles en considérant la prestation sous les rapports qui ont été indiqués par le juge de renvoi. D'après ces indications, la commune a d'abord chargé elle-même différentes entreprises de transport de réaliser des prestations de transport et les a payées. La commune a ensuite mis ces prestations de transport à la disposition des parents d'élèves qui le souhaitaient. Le cas échéant, la commune avait alors à ce titre une créance de somme envers les parents.

37. Sur la base de ces indications données par le juge de renvoi, la commune a dès lors accompli des prestations de services au sens de l'article 2, paragraphe 1, sous c), de la directive TVA en organisant le transport scolaire. Le caractère économique de son activité n'est donc pas remis en cause sur ce point.

2. En vue de retirer des recettes

38. Dans la jurisprudence, une activité ne doit cependant être qualifiée d'«économique» que si elle est accomplie en vue de retirer des recettes ayant un caractère de permanence [19].

39. Il est arrivé à la Cour d'exprimer cette condition autrement en disant que l'activité doit présenter un caractère permanent et être exercée «contre une rémunération» [20]. Néanmoins la Cour s'est toutefois là aussi référée expressément à la disposition de l'article 9, paragraphe 1, deuxième alinéa, deuxième phrase, de la directive TVA, aux termes de laquelle l'exploitation d'un bien constitue une activité économique quand elle est réalisée «en vue d'en tirer des recettes ayant un caractère de permanence». En effet, cette condition sera requise non seulement pour l'exploitation d'un bien, mais aussi pour l'ensemble des opérations [21].

16 — Voir arrêts Commission/Pays-Bas, 235/85, EU:C:1987:161, point 10, et Commission/Finlande, C-246/08, EU:C:2009:671, point 40.

17 — Voir seulement arrêt Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, point 53.

18 — Voir seulement arrêt Târșia, C-69/14, EU:C:2015:662, point 13 et jurisprudence citée.

19 — Arrêt Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr, C-219/12, EU:C:2013:413, point 18.

20 — Arrêts Götz, C-408/06, EU:C:2007:789, point 18, et Commission/Finlande, C-246/08, EU:C:2009:671, point 37; voir déjà, sur l'article 4 de la deuxième directive 67/228/CEE du Conseil, du 11 avril 1967, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires - Structure et modalités d'application du système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO 1967, L 71, p. 1303), arrêt Hong-Kong Trade Development Council, 89/81, EU:C:1982:121.

21 — Voir arrêt Götz, C-408/06, EU:C:2007:789, point 18; voir également arrêt Commission/Finlande, C-246/08, EU:C:2009:671, point 37, dans lequel, sur ce point, le Cour se réfère à l'arrêt précité.

40. Dans la présente affaire, c'est non pas le caractère permanent de l'activité de la commune qui est en cause, mais bien la question de savoir si elle a organisé le transport scolaire, au sens de la jurisprudence, en vue d'en tirer des recettes ou, autrement dit, contre une rémunération.

41. Le Royaume des Pays-Bas et la Commission dénient toute activité économique à la commune, en tout cas parce qu'elle n'a pas organisé le transport scolaire à titre onéreux. Les contributions que les parents d'élèves payaient à la commune seraient sans rapport avec les coûts de la prestation de service. Ils invoquent ici un arrêt rendu dans un recours en manquement que la Commission avait introduit contre la République de Finlande, dans lequel la Cour a récusé le caractère économique d'une activité des pouvoirs publics au motif que la rétribution demandée ne couvrait que partiellement la valeur réelle des services fournis et que son montant dépendait des revenus et du patrimoine de son bénéficiaire [22].

42. Le Royaume-Uni veut en revanche voir dans cet arrêt une contradiction avec l'arrêt Hotel Scandic Gåsabäck, dans lequel la Cour a explicitement déterminé qu'un paiement inférieur au prix de revient peut lui aussi conduire à admettre qu'une opération est faite à titre onéreux [23].

a) Lien entre rémunération et réalisation de recettes

43. Ces différentes conceptions montrent que les arrêts évoqués de la Cour doivent tout d'abord être lus chacun dans leur contexte distinct pour éviter tout malentendu.

44. Il faut en effet faire une distinction entre les recettes escomptées, requises à l'article 9, paragraphe 1, et la rémunération d'une prestation de services ou d'une livraison de biens en particulier, en tant que condition posée par l'article 2 pour la soumettre à la taxe, et qui constitue dans le même temps la base d'imposition de la taxe au titre de l'article 73 de la directive TVA.

45. Pour constater le caractère onéreux d'une prestation de services visé dans les éléments constitutifs de l'opération soumise à la taxe par l'article 2, paragraphe 1, sous c), de la directive TVA, la Cour a indubitablement précisé en réalité dans son arrêt Hotel Scandic Gåsabäck qu'une prestation de service ou la livraison d'un bien est aussi réalisée «à titre onéreux» au sens de l'article 2 de la directive TVA quand le prix demandé est inférieur au prix de revient [24]. Il n'y a aucune raison de ne pas soumettre à la TVA des ventes faites au-dessous du prix de revient, qui peuvent être nécessaires et rationnelles dans certaines circonstances de la vie économique. Une structure de prix qui intègre sous une forme ou une autre le revenu ou les ressources d'un client, comme l'on en voit dans la vie économique, notamment dans les réductions pour étudiants ou retraités, ne peut davantage conduire à échapper à la TVA.

46. Il en va incontestablement de même pour déterminer la rémunération à retenir comme base d'imposition de la taxe. Selon une jurisprudence constante, la «contrepartie» qui est au cœur même de l'article 73 de la directive TVA constitue une «valeur subjective», à savoir la valeur réellement perçue, et non une valeur estimée selon des critères objectifs [25]. La Cour indique par là que la taxe se détermine toujours dans un cas donné en fonction de la contre-prestation et non pas en fonction de la valeur «objective» de la prestation de service ou du bien livré. Cela ressort aussi clairement a contrario du régime mis en place à l'article 80 de la directive TVA permettant aux États membres de retenir dans certains cas comme base d'imposition la valeur objective de la prestation [26] sur le marché et non pas la contre-prestation effectivement reçue.

22 — Arrêt Commission/Finlande, C-246/08, EU:C:2009:671, points 47 à 51.

23 — Voir arrêt Hotel Scandic Gåsabäck, C-412/03, EU:C:2005:47, point 22.

24 — Arrêt Hotel Scandic Gåsabäck, C-412/03, EU:C:2005:47, points 22 à 24.

25 — Voir, notamment, arrêts Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, 154/80, EU:C:1981:38, point 13; Hotel Scandic Gåsabäck, C-412/03, EU:C:2005:47, point 21, ainsi que Tulică et Plavoşin, C-249/12 et C-250/12, EU:C:2013:722, point 33.

26 — C'est la «valeur normale», définie à l'article 72 de la directive TVA.

47. En revanche, la qualification d'une activité d'«économique» au sens de l'article 9, paragraphe 1, de la directive TVA obéit à d'autres critères.

48. Il est vrai que, dans l'arrêt Commission/Finlande, la Cour semble avoir vérifié la condition voulant que l'État ait exercé son activité «contre une rémunération» et, ainsi, en vue d'en tirer des recettes, en se raccrochant aux éléments constitutifs de la taxe énoncés à l'actuel article 2, paragraphe 1, sous a) et c), de la directive TVA [27]. Néanmoins, ainsi que le montrent les termes de la version de l'arrêt en langue française, langue du délibéré, la Cour ne considère nullement qu'il y ait identité entre la notion de «contrepartie» figurant dans les deux dispositions [28]. Dans la définition d'une activité économique, la Cour ne parle plutôt par moment que de «rémunération» de l'activité parce que la condition d'une activité économique, on l'a vu, est de réaliser des recettes. Néanmoins aucune recette ne peut être réalisée quand l'activité s'accomplit exclusivement à titre gratuit [29].

49. Quand la Cour parle, dans l'arrêt Commission/Finlande (C-246/08, EU:C:2009:671) de «rémunération» dans le cadre de l'article 9, paragraphe 1, de la directive TVA, elle ne veut pas dire exactement la même chose que quand elle interprète, dans l'arrêt Hotel Scandic Gåsabäck (C-412/03, EU:C:2005:47), l'expression «à titre onéreux» au sens de l'article 2, paragraphe 1, de la directive TVA. Même si l'on peut souvent s'attendre aux mêmes résultats, il faut observer une distinction stricte entre la définition du caractère onéreux aux fins de l'article 2, d'une part, et celle de la réalisation de recettes qui s'examine dans le cadre de l'article 9 de la directive TVA, d'autre part. C'est de cette façon que l'on évacue aussi les contradictions supposées dans la jurisprudence de la Cour [30].

50. En résumé, l'on peut dire que, d'une part, il n'y a certes jamais d'activité économique quand aucune rémunération au sens des faits générateurs de la taxe énoncés à l'article 2, paragraphe 1, de la directive TVA n'est demandée pour une activité, puisqu'aucune recette n'est réalisée au sens de l'article 9, paragraphe 1, deuxième alinéa, deuxième phrase, de la directive TVA; d'autre part, selon la jurisprudence, la circonstance que, dans le cadre d'une activité, un assujetti demande la rémunération visée dans les faits générateurs ne suffit pas pour constater, comme le prévoit l'article 9, paragraphe 1, de la directive TVA, qu'il accomplit son activité aussi en vue d'en tirer des recettes et pour retenir ainsi l'existence d'une activité économique [31].

b) La réalisation de recettes en l'espèce

51. De la sorte, il faut vérifier en l'espèce si la commune a organisé le transport scolaire en vue d'en tirer des recettes.

– Rémunération visée par les faits générateurs de la taxe

52. L'on ne peut tout d'abord pas le récuser au simple motif qu'elle n'aurait demandé aucune rémunération au sens de l'article 2, paragraphe 1, sous c), de la directive TVA. C'est en effet plutôt le contraire.

27 — Voir arrêt Commission/Finlande, C-246/08, EU:C:2009:671, points 42 à 51; voir également arrêt antérieur Commission/France, C-276/97, EU:C:2000:424, points 32 à 36.

28 — Voir version en langue française de l'arrêt Commission/Finlande, C-246/08, EU:C:2009:671, point 37, dans lequel, quand il s'agit de déterminer l'existence d'une activité économique, la Cour parle d'activité «effectuée contre une rémunération», ce qui ne correspond pas à l'expression «à titre onéreux» figurant à l'article 2, paragraphe 1, sous a), b) et c), de la directive TVA; voir également arrêt Götz, C-408/06, EU:C:2007:789, point 18.

29 — Voir, en ce sens déjà, arrêt Hong-Kong Trade Development Council, 89/81, EU:C:1982:121, point 12.

30 — Voir points 41 et 42 des présentes conclusions.

31 — Voir, en ce sens, arrêt Götz, C-408/06, EU:C:2007:789, point 21, et Commission/Finlande, C-246/08, EU:C:2009:671, point 38.

53. La prestation à titre onéreux visée par les éléments constitutifs de la taxe énoncés à l'article 2, paragraphe 1, sous a) et c), de la directive TVA suppose en effet uniquement, selon la jurisprudence constante, l'existence d'un lien direct entre la livraison de biens ou la prestation de services et une contrepartie réellement reçue par l'assujetti [32]. Il suffit, à cet effet, qu'il existe entre le prestataire et le bénéficiaire un rapport juridique au cours duquel des prestations réciproques sont échangées [33], ainsi qu'une stipulation réciproque d'une prestation et d'une contre-prestation [34].

54. Dans la mesure où un tiers des parents sont tenus de verser des contributions au transport scolaire, ces conditions requises sont manifestement réunies. Ainsi qu'il ressort en outre de l'arrêt Hotel Scandic Gåsabäck, le fait que la commune a demandé des contre-prestations inférieures au prix de revient n'empêche pas d'admettre le caractère onéreux de ces opérations [35]. La commune n'a donc pas organisé le transport scolaire à titre exclusivement gratuit.

– Réalisation de recettes au sens strict

55. Ainsi que nous l'avons exposé, l'existence d'une rémunération au sens de l'article 2, paragraphe 1, sous c), de la directive TVA ne suffit pas pour déterminer qu'une activité est accomplie en vue d'en tirer des recettes au sens de l'article 9, paragraphe 1, deuxième alinéa, deuxième phrase, de la directive TVA.

56. Il semble douteux que l'activité soit accomplie en l'espèce en vue d'en tirer des recettes, en particulier parce que, dans son arrêt Commission/Finlande (C-246/08, EU:C:2009:671), la Cour a dénié tout caractère économique à une activité d'assistance juridique exercée par des bureaux publics au motif que ces derniers ne demandaient, pour cette activité, qu'une rétribution partielle qui dépendait des revenus et du patrimoine des bénéficiaires des prestations de services. Les choses semblent se présenter de manière analogue en l'espèce.

57. Dans cet arrêt, la Cour a toutefois mis essentiellement en avant que la rétribution demandée ne couvrait jamais la totalité du montant des honoraires fixés par la réglementation nationale au titre de la rémunération des services d'assistance juridique [36]. En l'espèce, il ne semble cependant pas qu'il existe un prix général de transport fixé par la réglementation nationale.

58. Cependant, ce qui semble en outre avoir été aussi décisif pour la Cour, c'est que le montant de la rétribution dépendait du revenu et du patrimoine du bénéficiaire des prestations d'assistance juridique [37]. Dans la présente affaire, ce lien de dépendance existe aussi à tout le moins à l'égard du revenu des parents.

59. Dans cet arrêt, la Cour a de surcroît vu une confirmation de l'absence de caractère économique de l'activité dans le fait que les recettes ne couvraient qu'une fraction des coûts exposés pour les prestations d'assistance juridique [38]. Il en va précisément de même en l'espèce. La commune ne reçoit au total des parents qu'une indemnisation partielle d'un montant de 3 % environ des frais qu'elle a encourus dans la mise en place du transport scolaire.

32 — Voir arrêt Serebryannay vek, C-283/12, EU:C:2013:599, point 37 et jurisprudence citée.

33 — Voir notamment arrêts Tolsma, C-16/93, EU:C:1994:80, point 14; MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring, C-305/01, EU:C:2003:377, point 47, et Le Rayon d'Or, C-151/13, EU:C:2014:185, point 29.

34 — Voir notamment arrêts Tolsma, C-16/93, EU:C:1994:80, points 13 à 20, et Fillibeck, C-258/95, EU:C:1997:491, points 12 à 17; voir également point 32 des conclusions que l'avocat général Stix-Hackl a présentées dans l'affaire Bertelsmann, C-380/99, EU:C:2001:129.

35 — Voir arrêt Hotel Scandic Gåsabäck, C-412/03, EU:C:2005:47, points 22 à 24.

36 — Arrêt Commission/Finlande, C-246/08, EU:C:2009:671, point 47.

37 — Arrêt Commission/Finlande, C-246/08, EU:C:2009:671, point 48.

38 — Arrêt Commission/Finlande, C-246/08, EU:C:2009:671, point 50.

60. Bien que les deux affaires présentent là d'indéniables parallèles, l'on ne peut toutefois pas écarter d'emblée, dans la présente affaire, que l'activité de la commune serve également, à tout le moins aussi, à tirer des recettes. L'on ne doit en effet pas confondre en particulier la réalisation de recettes et l'ambition de faire des bénéfices, laquelle ne constitue précisément pas, d'après la jurisprudence, une condition pour admettre l'existence d'une activité économique [39].

61. Ce que la Cour n'a certes pas explicitement énoncé dans l'arrêt Commission/Finlande (C-246/08, EU:C:2009:671), mais qui a présidé en définitive à son arrêt, c'est l'absence d'une condition implicite particulière d'une activité visant à la réalisation de recettes au sens de l'article 9, paragraphe 1, deuxième alinéa, deuxième phrase, de la directive TVA: la participation au marché.

– Participation au marché

62. Dans son arrêt SPÖ Landesorganisation Kärnten, la Cour a déjà récusé une activité visant à la réalisation de recettes au sens de l'article 9, paragraphe 1, deuxième alinéa, deuxième phrase, de la directive TVA au motif que, dans l'exercice de cette activité, cette section d'un parti politique ne participe pas à un quelconque marché [40]. Dans des arrêts ultérieurs, elle a également récusé en définitive l'existence d'une activité économique d'organismes publics faute de cette participation au marché [41].

63. Cette participation au marché requise est confirmée et complétée par le fait que, pour déterminer si une activité revêt un caractère économique, la Cour vérifie, entre autres, si celle-ci est exercée de la même manière que l'est d'ordinaire une activité économique de même nature. C'est à ce titre qu'il faut en particulier la comparer à l'activité habituelle des professions visées à l'article 9, paragraphe 1, deuxième alinéa, première phrase, de la directive TVA [42].

64. En l'espèce, l'on n'aperçoit cependant aucune participation de cette nature de la commune. Par son activité, la commune n'offre pas de prestations sur le marché général des prestations de transport. Elle fait plutôt figure de consommateur final des prestations fournies par des entreprises de transport et ce n'est que dans le cadre du service public qu'elle met leurs prestations de transport à la disposition des parents d'élèves, même si elle perçoit une contribution financière partielle à ce titre.

65. L'on en voudra en particulier pour preuve qu'en prélevant des contributions sur les prestations qu'elle offre, la commune ne récupère qu'un petit pourcentage des coûts des prestations qu'elle engage. Pareil comportement n'est pas caractéristique d'un acteur du marché.

66. Sur ce point, la Cour a déjà précisé très tôt qu'il existe un certain lien entre le montant d'une rémunération et l'existence d'une activité économique [43]. C'est justement ce lien que la Cour a confirmé dans l'arrêt Commission/Finlande [44]. En effet, une activité qui, dans le régime normal de la TVA, ne peut, en raison de la structure des postes de coût et des prix, donner lieu qu'à des remboursements de taxes ne débouche pas sur une imposition de la valeur ajoutée, laquelle donne son nom à la taxe, car celle-ci ne peut structurellement pas être produite du tout.

39 — Voir, en ce sens, arrêt Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr, C-219/12, EU:C:2013:413, point 25; cela ressort aussi clairement des dispositions de l'article 132, paragraphe 1, sous l) et m), et de l'article 133, sous a), de la directive TVA, qui visent spécialement des organismes à but non lucratif.

40 — Arrêt SPÖ Landesorganisation Kärnten, C-267/08, EU:C:2009:619, points 21 et 24.

41 — Arrêts T-Mobile Austria e.a., C-284/04, EU:C:2007:381, point 42, ainsi que Hutchison 3G e.a., C-369/04, EU:C:2007:382, point 36; voir, en ce sens également, arrêt Götz, C-408/06, EU:C:2007:789, point 19.

42 — Voir arrêts Enkler, C-230/94, EU:C:1996:352, point 28; Słaby e.a., C-180/10 et C-181/10, EU:C:2011:589, points 39 à 41; Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr, C-219/12, EU:C:2013:413, point 21, ainsi que Trgovina Prizma, C-331/14, EU:C:2015:456, point 24.

43 — Voir arrêt Commission/France, 50/87, EU:C:1988:429, point 21.

44 — C-246/08, EU:C:2009:671, point 50.

67. L'imposition de l'organisation du transport scolaire par la commune n'est pas requise non plus en l'espèce par un des deux motifs que nous avons évoqués plus haut de soumettre l'activité des pouvoirs publics à la TVA [45].

68. Premièrement, même s'il s'agit d'une question de fait qu'il appartient au seul juge de renvoi d'établir, l'on n'aperçoit pas les distorsions de concurrence qui naîtraient de l'absence de prélèvement de la TVA. Si des parents ne recourent pas aux services d'entreprises privées de transport pour le transport scolaire en raison des prestations de transport municipales, cela procède non pas d'une absence d'imposition de la TVA, mais bien du fait que la commune perçoit des parents des contributions qui semblent être a priori inférieures aux prix du marché de prestations de transport comparables, dans la mesure où elle réclame même des contributions. L'imposition de cette activité affaiblirait encore un peu plus la capacité de concurrence des entreprises privées car le surcroît structurel durable de taxes en amont permettrait à la commune de baisser encore les contributions des parents.

69. Deuxièmement, l'objet de la TVA sous la forme de l'imposition de la consommation finale ne se conçoit à suffisance en l'espèce que si l'activité de la commune n'est *pas* imposée. En effet, si l'on soumettait à la TVA l'organisation du transport scolaire, que la commune a mise en place en recourant à cet effet à des entreprises externes de transport, au bout du compte la taxe ne serait, en raison de la déduction de la taxe d'amont, prélevée que sur la base d'imposition constituée par les contributions à payer par les parents. Celles-ci ne s'élèvent qu'à une fraction du prix du marché de ces prestations de transport quand l'on sait que les contributions ne représentent au total que 3 % des coûts encourus pour l'externalisation du transport. En définitive, la consommation finale de ces prestations de transport serait, en substance, exonérée de la TVA. Pour l'éviter et soumettre les prestations de transport à la TVA à leur prix du marché, l'imposition définitive doit déjà intervenir au stade des prestations reçues en amont par la commune. Cela suppose que l'organisation du transport scolaire mise en place par la commune ne constitue pas une activité économique.

– Approche globale ou au cas par cas

70. Dans une approche au cas par cas, le Royaume-Uni a cependant proposé d'assimiler en tout état de cause à une activité économique les transports de la commune pour lesquels elle reçoit des parents un montant qui avoisine à tout le moins le prix du marché.

71. Il est vrai que la participation au marché requise d'une activité des pouvoirs publics doit en principe s'établir pour l'activité dans son ensemble et qu'elle n'appelle pas d'analyse au cas par cas de chaque chiffre d'affaires. Il reste néanmoins que le motif d'imposer l'activité des pouvoirs publics pour prévenir des distorsions de concurrence peut commander, dans un cas donné, de distinguer une activité dans son volet économique et dans son volet non économique.

72. Il appartiendra dès lors au juge de renvoi d'examiner la mesure dans laquelle l'absence de prélèvement de la TVA en l'espèce peut précisément créer pour des prestations de transport particulières une distorsion de concurrence à l'égard de fournisseurs privés de prestations de transport. Il convient de prendre toujours en compte aussi les effets de la déduction de la taxe en amont.

45 — Voir points 25 et 26 des présentes conclusions.

73. Il n'est cependant pas nécessaire d'établir une distinction entre le volet économique et le volet non économique d'une activité lorsqu'il n'y a lieu de constater, en l'espèce, qu'un nombre négligeable de cas particuliers dans lesquels la concurrence serait affectée par l'absence d'imposition du transport scolaire mis en place par la commune. C'est, en effet, ce qui équivaut aux critères que l'article 13, paragraphe 1, deuxième et troisième alinéas, de la directive TVA énonce pour le régime dérogatoire applicable aux activités des pouvoirs publics [46].

– Conclusion intermédiaire

74. L'on doit néanmoins constater tout d'abord, sous réserve de l'examen de l'état de la concurrence par le juge de renvoi, que l'organisation du transport scolaire mise en place par la commune ne sert pas à retirer des recettes au sens de l'article 9, paragraphe 1, deuxième alinéa, de la directive TVA.

C – Conclusion

75. En l'espèce, sous réserve une nouvelle fois de l'examen de l'état de la concurrence par le juge de renvoi, la commune n'exerce donc pas d'activité économique au sens de l'article 9, paragraphe 1, deuxième alinéa, de la directive TVA en organisant le transport scolaire. Il s'ensuit que, dans le cadre de cette activité, elle ne doit pas être qualifiée d'«assujettie» au sens de l'article 9, paragraphe 1, premier alinéa, de la directive TVA.

VI – Conclusion

76. Nous proposons dès lors de répondre comme suit aux questions préjudicielles du Hoge Raad der Nederlanden (Cour suprême des Pays-Bas):

Une commune qui, comme dans l'affaire au principal, organise un transport scolaire en recourant à des entreprises externes de transport et reçoit des parents d'élèves des contributions ne représentant que 3 % des coûts de réalisation du transport n'agit pas en tant qu'assujettie au sens de l'article 9, paragraphe 1, de la directive 2006/112/CEE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée. La commune agirait toutefois en cette qualité dans la mesure où la juridiction de renvoi devait constater des distorsions de la concurrence dans un nombre plus que négligeable de prestations de transport individuelles.

46 — Voir, sur ces critères en particulier, arrêt Isle of Wight Council e.a., C-288/07, EU:C:2008:505.