Recueil de la jurisprudence

ARRÊT DE LA COUR (quatrième chambre)

13 juillet 2017 *

« Renvoi préjudiciel – Fiscalité – Taxe sur la valeur ajoutée (TVA) – Directive 2006/112/CE – Exonérations des prestations de services ayant un lien étroit avec la pratique du sport – Article 133 – Exclusion de l'exonération en cas de risque de distorsions de concurrence au détriment des entreprises commerciales assujetties à la TVA – Prestations de services effectuées par des organismes sans but lucratif de droit public »

Dans l'affaire C-633/15,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduite par le First-tier Tribunal (Tax Chamber) [tribunal de première instance (chambre de la fiscalité), Royaume-Uni], par décision du 30 novembre 2015, parvenue à la Cour le 30 novembre 2015, dans la procédure

London Borough of Ealing

contre

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,

LA COUR (quatrième chambre),

composée de M. T. von Danwitz (rapporteur), président de chambre, MM. E. Juhász, C. Vajda, M^me^ K. Jürimäe et M. C. Lycourgos, juges,

avocat général : M. M. Wathelet,

greffier : M^me^ L. Hewlett, administrateur principal,

vu la procédure écrite et à la suite de l'audience du 26 octobre 2016,

considérant les observations présentées :

– pour London Borough of Ealing, par M. F. Mitchell, barrister, mandaté par M^me^ H. Grantham, solicitor,

– pour le gouvernement du Royaume-Uni, par M. S. Brandon, en qualité d'agent, assisté de MM. R. Hill et P. Mantle, barristers,

– pour la Commission européenne, par M. R. Lyal et M^me^ L. Lozano Palacios, en qualité d'agents,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 21 décembre 2016,

* Langue de procédure : l'anglais.

rend le présent

Arrêt

1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation de l'article 133, premier alinéa, sous d), et second alinéa, 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, et rectificatif, JO 2007, L 335, p. 60).

2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant London Borough of Ealing (municipalité londonienne d'Ealing, Royaume-Uni) aux Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (administration fiscale et douanière du Royaume-Uni, ci-après l'« administration fiscale ») au sujet de l'assujettissement à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) des droits d'entrée dans des installations sportives.

Le cadre juridique

Le droit de l'Union

3 Conformément à l'article 28, paragraphe 3, sous a), 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, ci-après la « sixième directive"), lu en combinaison avec l'annexe E, point 4, de cette directive, les États membres pouvaient, au cours de la période transitoire visée au paragraphe 4 de cet article, continuer à appliquer la TVA aux opérations visées à l'article 13, A, paragraphe 1, sous m), de ladite directive.

4 La directive 2006/112 a, conformément à ses articles 411 et 413, abrogé et remplacé, à compter du 1er janvier 2007, la législation de l'Union européenne en matière de TVA, notamment la sixième directive.

5 L'article 132, paragraphe 1, sous m), de la directive 2006/112, figurant au chapitre 2, intitulé « Exonérations en faveur de certaines activités d'intérêt général », du titre IX de cette directive, dispose que les États membres exonèrent :

« certaines prestations de services ayant un lien étroit avec la pratique du sport ou de l'éducation physique, fournies par des organismes sans but lucratif aux personnes qui pratiquent le sport ou l'éducation physique. »

6 Aux termes de l'article 133 de ladite directive :

« Les États membres peuvent subordonner, au cas par cas, l'octroi, à des organismes autres que ceux de droit public, de chacune des exonérations prévues à l'article 132, paragraphe 1, points b), g), h), i), l), m) et n), au respect de l'une ou plusieurs des conditions suivantes :

[...]

d) les exonérations ne doivent pas être susceptibles de provoquer des distorsions de concurrence au détriment des entreprises commerciales assujetties à la TVA.

Les États membres qui, en vertu de l'annexe E de la [sixième directive], appliquaient, au 1er janvier 1989, la TVA aux opérations visées à l'article 132, paragraphe 1, point m)[...], peuvent également appliquer les conditions prévues au premier alinéa, point d), du présent article, lorsque lesdites livraisons de biens ou prestations de services effectuées par des organismes de droit public sont exonérées. »

Le droit du Royaume-Uni

7 Au cours de la période transitoire visée à l'article 28, paragraphe 3, de la sixième directive, le Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord a continué d'assujettir à la TVA les prestations de services ayant un lien étroit avec la pratique du sport ou de l'éducation physique, visées à l'article 13, A, paragraphe 1, sous m), de cette directive, à l'exception de deux prestations afférentes à la participation à une compétition sportive, prévues à l'annexe 6, groupe 10, du Value Added Tax Act 1983 (loi de 1983 sur la taxe sur la valeur ajoutée).

8 L'annexe 9, groupe 10, du Value Added Tax Act 1994 (loi de 1994 sur la taxe sur la valeur ajoutée) prévoit l'exonération de TVA des prestations suivantes :

« 1. L'octroi du droit de participer à une compétition sportive ou d'activité physique de loisir lorsque la contrepartie de ce droit consiste en une somme d'argent destinée intégralement au financement du ou des prix remis lors de cette compétition.

2. L'octroi, par un organisme éligible créé à des fins sportives ou d'activité physique de loisirs, du droit de participer à une compétition dans un tel domaine.

3. La prestation, par un organisme éligible, à un particulier de services ayant un lien étroit et essentiel avec le sport ou l'éducation physique pratiqués par ce dernier, à l'exception, lorsque cet organisme agit dans le cadre d'un système d'affiliation, de ceux fournis à un particulier qui ne lui est pas affilié. »

9 La note interprétative 2A de ce groupe 10 définit un « organisme éligible » comme un organisme sans but lucratif qui remplit certaines conditions.

10 Aux termes de la note interprétative 3 dudit groupe :

« Ne peuvent être considérés comme un "organisme éligible" au sens du point 3 de l'annexe 9, groupe 10 :

a) les collectivités locales

b) une administration ministérielle [...] ; ou

c) [certains organismes publics autres que des administrations ministérielles]. »

Le litige au principal et les questions préjudicielles

11 La municipalité londonienne d'Ealing est une collectivité locale qui exploite un certain nombre d'installations sportives, telles que des gymnases et des piscines. Pendant la période allant du 1er juin 2009 au 31 août 2012, elle a acquitté la TVA perçue sur les droits d'entrée dans ces installations.

12 Au cours de l'année 2013, ladite municipalité a demandé le remboursement de cette taxe à l'administration fiscale, en faisant valoir que ces droits auraient dû en être exonérés en vertu de l'article 132, paragraphe 1, sous m), de la directive 2006/112. Un refus lui a été opposé au motif que la réglementation nationale exclut l'exonération des prestations de services sportifs visées à cette disposition, lorsque celles-ci sont fournies par des organismes de droit public, tels qu'une collectivité locale, en application des conditions prévues à l'article 133, premier alinéa, sous d), et second alinéa, de cette directive.

13 La municipalité londonienne d'Ealing a formé un recours contre cette décision devant le First-tier Tribunal (Tax Chamber) [tribunal de première instance (chambre de la fiscalité), Royaume-Uni]. Devant cette juridiction, elle a soutenu que le Royaume-Uni ne pouvait se prévaloir de l'article 133, second alinéa, de ladite directive, au motif que cet État membre n'avait pas assujetti à la TVA, au 1er janvier 1989, toutes les prestations de services sportifs, dans la mesure où, en particulier, les droits de participer à une compétition sportive en étaient exonérés. En outre, selon la requérante au principal, ledit article 133, second alinéa, s'agissant des prestations de services ayant un lien étroit avec la pratique du sport ou de l'éducation physique, ne permet pas d'exclure du bénéfice de l'exonération de TVA les organismes sans but lucratif de droit public, sans exclure également de ce bénéfice les organismes sans but lucratif autres que ceux de droit public. Enfin, l'article 133, second alinéa, de la même directive n'autoriserait pas les États membres à priver, de manière générale, toutes les collectivités locales du bénéfice de cette exonération, dès lors qu'il exigerait de déterminer « au cas par cas » si ladite exonération est susceptible de provoquer des distorsions de concurrence. L'administration fiscale s'est opposée à cette argumentation.

14 Selon les indications figurant dans la décision de renvoi, la municipalité londonienne d'Ealing doit être considérée comme un organisme sans but lucratif, dont les prestations présentent un lien étroit avec la pratique du sport ou de l'éducation physique et sont destinées à des personnes qui pratiquent le sport ou l'éducation physique, au sens de l'article 132, paragraphe 1, sous m), de la directive 2006/112.

15 Dans ces conditions, le First-tier Tribunal (Tax Chamber) [tribunal de première instance (chambre de la fiscalité)] a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes :

« 1) Le Royaume-Uni est-il autorisé, conformément à l'article 133, second alinéa, de la directive 2006/112, à imposer aux organismes de droit public la condition prévue à cet article[, premier alinéa,] sous d)[, d'une part,] dans des circonstances où les opérations en cause étaient soumises à la [TVA] au Royaume-Uni au 1er janvier 1989, mais où d'autres services sportifs étaient exonérés à cette même date et[, d'autre part,] dans des circonstances où les opérations en cause n'avaient pas été exonérées en vertu du droit national avant que le Royaume-Uni ne fasse application de la condition prévue à l'article 133,[premier alinéa,] sous d), de cette directive ?

2) En cas de réponse affirmative à la première question, le Royaume-Uni est-il autorisé à imposer aux organismes sans but lucratif de droit public la condition prévue à l'article 133[, premier alinéa,] sous d), de la directive 2006/112, sans appliquer également cette condition aux organismes sans but lucratif autres que de droit public ?

3) En cas de réponse affirmative à la deuxième question, le Royaume-Uni est-il autorisé à exclure du bénéfice de l'exonération prévue à l'article 132, paragraphe 1, sous m), [de la directive 2006/112] tous les organismes publics sans but lucratif sans avoir vérifié au cas par cas si l'octroi de cette exonération est susceptible de provoquer des distorsions de concurrence au détriment des entreprises commerciales assujetties à la TVA ? »

Sur les questions préjudicielles

16 À titre liminaire, il convient de relever que, selon les indications figurant dans la demande de décision préjudicielle, les prestations de services en cause au principal relèvent du champ d'application ratione temporis de la directive 2006/112, doivent être considérées comme remplissant les conditions de l'exonération prévue à l'article 132, paragraphe 1, sous m), de cette directive et ont été fournies par un organisme de droit public agissant sans but lucratif au sens de cette disposition. Ces prestations de services étant soumises à la TVA en vertu de la réglementation nationale en cause au principal, les interrogations de la juridiction de renvoi portent uniquement sur l'interprétation de l'article 133, second alinéa, de ladite directive, lu en combinaison avec son premier alinéa, sous d), permettant d'exclure, sous certaines conditions, du bénéfice de cette exonération lesdites prestations de services lorsque celles-ci sont fournies par des organismes de droit public.

Sur la première question

17 Par sa première question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 133, second alinéa, de la directive 2006/112 doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à la réglementation d'un État membre subordonnant au respect de la condition prévue à l'article 133, premier alinéa, sous d), de cette directive, l'octroi de l'exonération de TVA à des organismes de droit public fournissant des prestations de services ayant un lien étroit avec la pratique du sport ou de l'éducation physique, au sens de l'article 132, paragraphe 1, sous m), de ladite directive, alors que, d'une part, au 1er janvier 1989, cet État membre n'assujettissait pas toutes ces prestations de services à la TVA et que, d'autre part, les prestations de services en cause n'ont pas été exonérées de TVA avant que le respect de ladite condition ait été imposé.

18 En ce qui concerne la question de savoir si toutes les prestations de services ayant un lien étroit avec la pratique du sport ou de l'éducation physique devaient être soumises à la TVA au 1er janvier 1989 pour qu'un État membre puisse se prévaloir de l'article 133, second alinéa, de la directive 2006/112, il convient de relever que le libellé de cette disposition ne contient pas une telle condition. En effet, ladite disposition s'applique aux États membres qui imposaient cette taxe aux opérations visées à l'article 132, paragraphe 1, sous m), de cette directive, sans exiger un assujettissement de toutes ces prestations de services.

19 Une telle exigence serait, en outre, contraire aux termes de cet article 132, paragraphe 1, sous m), auquel se réfère ledit article 133, second alinéa, qui visent « certaines » prestations de services ayant un lien étroit avec la pratique du sport ou de l'éducation physique.

20 Partant, un État membre, tel que le Royaume-Uni, qui appliquait, au 1er janvier 1989, la TVA non pas à toutes, mais à certaines de ces prestations de services, peut se prévaloir de la faculté qu'accorde aux États membres l'article 133, second alinéa, de ladite directive, lu en combinaison avec son premier alinéa, sous d).

21 La seconde partie de la première question concerne l'interprétation du dernier membre de phrase de l'article 133, second alinéa, de la même directive, à savoir « lorsque lesdites livraisons de biens ou prestations de services effectuées par des organismes de droit public sont exonérées ».

22 À cet égard, la juridiction de renvoi s'interroge sur le point de savoir si, ainsi que le soutient la municipalité londonienne d'Ealing, cette formulation implique que le Royaume-Uni était tenu de procéder, dans un premier temps, à l'exonération des prestations de services ayant un lien étroit avec la pratique du sport ou de l'éducation physique fournies par les organismes sans but lucratif de droit public, avant de pouvoir appliquer, dans un second temps, la condition prévue à l'article 133, premier alinéa, sous d), de la directive 2006/112 à de telles prestations.

23 Or, une telle exigence ne saurait être déduite de l'article 133, second alinéa, de ladite directive. En effet, ainsi que M. l'avocat général l'a relevé au point 44 de ses conclusions, dans cette disposition, le verbe « exonérer » est employé au présent, à savoir « sont exonérées », et non pas au passé, « étaient exonérées ». Ladite disposition ne requiert donc pas que lesdites prestations de services aient été exonérées de TVA avant que la condition prévue à l'article 133, premier alinéa, sous d), de la même directive ne soit appliquée.

24 L'objectif poursuivi par l'article 133, second alinéa, de la directive 2006/112 milite également en faveur de cette interprétation. En effet, cette disposition vise non pas à exonérer les prestations de services ayant un lien étroit avec la pratique du sport ou de l'éducation physique, mais, au contraire, ainsi qu'il ressort des termes de cet article 133, second alinéa, lu en combinaison avec son premier alinéa, sous d), à permettre aux États membres d'appliquer la TVA auxdites prestations de services fournies par des organismes de droit public et soumises à cette taxe au 1er janvier 1989.

25 Il s'ensuit que, en application de l'article 133, second alinéa, de ladite directive, l'exonération des prestations de services ayant un lien étroit avec la pratique du sport ou de l'éducation physique, effectuées par les organismes de droit public, peut être subordonnée à la condition prévue à cet article, premier alinéa, sous d), même si ces prestations de services n'ont pas préalablement fait l'objet d'une exonération dans l'État membre concerné.

26 Eu égard aux considérations qui précèdent, il convient de répondre à la première question que l'article 133, second alinéa, de la directive 2006/112 doit être interprété en ce sens qu'il ne s'oppose pas à la réglementation d'un État membre subordonnant au respect de la condition prévue à l'article 133, premier alinéa, sous d), de cette directive, l'octroi de l'exonération de TVA à des organismes de droit public fournissant des prestations de services ayant un lien étroit avec la pratique du sport ou de l'éducation physique, au sens de l'article 132, paragraphe 1, sous m), de ladite directive, alors que, d'une part, au 1er janvier 1989, cet État membre n'assujettissait pas toutes ces prestations de services à la TVA et que, d'autre part, les prestations de services en cause n'ont pas été exonérées de TVA avant que le respect de ladite condition ait été imposé.

Sur la deuxième question

27 Par sa deuxième question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 133, second alinéa, de la directive 2006/112 doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une réglementation nationale, telle que celle en cause au principal, en ce que celle-ci subordonne au respect de la condition prévue à l'article 133, premier alinéa, sous d), de cette directive, l'octroi de l'exonération de TVA aux organismes sans but lucratif de droit public fournissant des prestations de services ayant un lien étroit avec la pratique du sport ou de l'éducation physique, au sens de l'article 132, paragraphe 1, sous m), de ladite directive, sans appliquer également cette condition aux organismes sans but lucratif autres que ceux de droit public effectuant de telles prestations de services.

28 À cet égard, il convient de rappeler que l'article 132, paragraphe 1, sous m), de la directive 2006/112, selon lequel les États membres exonèrent certaines prestations de services ayant un lien étroit avec la pratique du sport ou de l'éducation physique fournies par des organismes sans but lucratif, vise, sans distinction, tous les organismes sans but lucratif (voir, en ce sens, arrêt du 25 février 2016, Commission/Pays-Bas, C-22/15, non publié, EU:C:2016:118, point 43).

29 Si l'article 133 de cette directive autorise les États membres à subordonner l'octroi de cette exonération au respect de conditions supplémentaires, il ressort des termes de cet article, premier alinéa, que les États membres ne peuvent appliquer les conditions que vise cet alinéa, sous a) à d), en principe, qu'à des organismes autres que ceux de droit public. S'agissant des organismes de droit public, ledit article, second alinéa, permet uniquement de leur imposer la condition prévue au même article, premier

alinéa, sous d), qui est destinée à éviter des distorsions de concurrence au détriment des entreprises commerciales, et ce, aux seuls États membres qui appliquaient, au 1er janvier 1989, la TVA aux prestations de services visées à l'article 132, paragraphe 1, sous m), de ladite directive.

30 Partant, la possibilité laissée aux États membres d'exclure l'octroi de l'exonération de TVA pour les prestations de services ayant un lien étroit avec la pratique du sport ou de l'éducation physique, au sens de l'article 132, paragraphe 1, sous m), de la directive 2006/112, sur le fondement de l'article 133 de celle-ci, est encadrée de manière plus stricte pour les organismes sans but lucratif de droit public que pour les autres organismes sans but lucratif. Ainsi que M. l'avocat général l'a relevé au point 27 de ses conclusions, cette dernière disposition vise donc à favoriser les organismes de droit public par rapport aux autres organismes en ce qui concerne l'exonération des prestations de services ayant un lien étroit avec la pratique du sport ou de l'éducation physique qu'ils fournissent.

31 Eu égard à cet objectif, il y a lieu d'interpréter le terme « également » figurant à l'article 133, second alinéa, de la directive 2006/112 comme signifiant qu'un État membre ne peut imposer à des organismes de droit public le respect de la condition prévue au premier alinéa, sous d), de cet article que s'il l'impose également à des organismes autres que ceux de droit public.

32 Or, cette interprétation s'oppose à ce qu'une réglementation nationale, telle que celle en cause au principal, exclue du bénéfice de l'exonération de TVA pour les prestations de services ayant un lien étroit avec la pratique du sport ou de l'éducation physique, au sens de l'article 132, paragraphe 1, sous m), de ladite directive, uniquement les prestations de services fournies par des organismes sans but lucratif de droit public, sans soumettre également à la TVA, en application de l'article 133, premier alinéa, sous d), de la même directive, les prestations de services fournies par les autres organismes sans but lucratif.

33 Eu égard à l'ensemble de ces considérations, il convient de répondre à la deuxième question que l'article 133, second alinéa, de la directive 2006/112 doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une réglementation nationale, telle que celle en cause au principal, en ce que celle-ci subordonne au respect de la condition prévue à l'article 133, premier alinéa, sous d), de cette directive, l'octroi de l'exonération de TVA aux organismes sans but lucratif de droit public fournissant des prestations de services ayant un lien étroit avec la pratique du sport ou de l'éducation physique, au sens de l'article 132, paragraphe 1, sous m), de ladite directive, sans appliquer également cette condition aux organismes sans but lucratif autres que ceux de droit public effectuant de telles prestations de services.

Sur la troisième question

34 Eu égard à la réponse apportée à la deuxième question, il n'y a pas lieu de répondre à la troisième question.

Sur les dépens

35 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 (quatrième chambre) dit pour droit :

1) **L'article 133, second alinéa, de la directive 2006/112 du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, doit être interprété en ce sens qu'il ne s'oppose pas à la réglementation d'un État membre subordonnant au respect de la condition prévue à l'article 133, premier alinéa, sous d), de cette directive, l'octroi de l'exonération de taxe sur la valeur ajoutée (TVA) à des organismes de droit public fournissant des prestations de services ayant un lien étroit avec la pratique du sport ou de l'éducation physique, au sens de l'article 132, paragraphe 1, sous m), de ladite directive, alors que, d'une part, au 1er janvier 1989, cet État membre n'assujettissait pas toutes ces prestations de services à la TVA et que, d'autre part, les prestations de services en cause n'ont pas été exonérées de TVA avant que le respect de ladite condition ait été imposé.**

2) **L'article 133, second alinéa, de la directive 2006/112 doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une réglementation nationale, telle que celle en cause au principal, en ce que celle-ci subordonne au respect de la condition prévue à l'article 133, premier alinéa, sous d), de cette directive, l'octroi de l'exonération de TVA aux organismes sans but lucratif de droit public fournissant des prestations de services ayant un lien étroit avec la pratique du sport ou de l'éducation physique, au sens de l'article 132, paragraphe 1, sous m), de ladite directive, sans appliquer également cette condition aux organismes sans but lucratif autres que ceux de droit public effectuant de telles prestations de services.**

Signatures