InfoCuria - Jurisprudence de la Cour de justice français (fr)

Accueil > Formulaire de recherche > Liste des résultats > Documents

Langue du document : français

ARRÊT DE LA COUR (cinquième chambre)
19 décembre 2013 (*)
«Fiscalité – TVA – Directive 2006/112/CE – Exonérations – Article 132, paragraphe 1, sous m) – Prestations de services ayant un lien étroit avec la pratique du sport – Accès à un terrain de golf – Visiteurs non-membres d'un club de golf s'acquittant d'un droit d'accès au green ('green fee') – Exclusion de l'exonération – Article 133, premier alinéa, sous d) – Article 134, sous b) – Recettes supplémentaires»

Dans l'affaire C-495/12,
ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduite par l'Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Royaume-Uni), par décision du 19 octobre 2012, parvenue à la Cour le 5 novembre 2012, dans la procédure
Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs
contre
Bridport and West Dorset Golf Club Limited,

LA COUR (cinquième chambre),
composée de M. T. von Danwitz (rapporteur), président de chambre, MM. E. Juhász, A. Rosas, D. Šváby et C. Vajda, juges,
avocat général: M. M. Wathelet,
greffier: M^me^ A. Impellizzeri, administrateur,
vu la procédure écrite et à la suite de l'audience du 2 octobre 2013,
considérant les observations présentées:

pour Bridport and West Dorset Golf Club Limited, par M^me^ A. Brown, advocate,

pour le gouvernement du Royaume-Uni, par M^me^ C. Murrell, en qualité d'agent, assistée de M. R. Hill, barrister,

pour la Commission européenne, par M. R. Lyal et M^me^ C. Soulay, en qualité d'agents,
vu la décision prise, l'avocat général entendu, de juger l'affaire sans conclusions,
rend le présent

Arrêt

La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation des articles 132, paragraphe 1, sous m), 133, premier alinéa, sous d), et 134, sous b), de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO L 347, p. 1).

Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant les Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (ci-après les «Commissioners») à Bridport and West Dorset Golf Club Limited (ci-après «Bridport») au sujet de l'exonération de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA») du droit d'entrée payé par des joueurs qui ne sont pas membres affiliés de ce club afin d'accéder aux terrains de golf de celui-ci.

Le cadre juridique

Le droit de l'Union

L'article 2, paragraphe 1, sous c), de la directive 2006/112 soumet 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».

L'article 132, paragraphe 1, sous m), de cette directive, figurant au chapitre 2, intitulé «Exonérations en faveur de certaines activités d'intérêt général», du titre IX de ladite directive, prévoit:
«Les États membres exonèrent les opérations suivantes:
[...]
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».

Cette disposition reprend l'exonération prévue à l'article 13, A, paragraphe 1, sous m), 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 L 145, p. 1, ci-après la «sixième directive»).

Selon l'article 133, premier alinéa, de la directive 2006/112:
«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, [sous] b), g), h), i), l), m) et n), au respect de l'une ou plusieurs des conditions suivantes:

les organismes en question ne doivent pas avoir pour but la recherche systématique du profit, les bénéfices éventuels ne devant jamais être distribués mais devant être affectés au maintien ou à l'amélioration des prestations fournies;

ces organismes doivent être gérés et administrés à titre essentiellement bénévole par des personnes n'ayant, par elles-mêmes ou par personnes interposées, aucun intérêt direct ou indirect dans les résultats de l'exploitation;

ces organismes doivent pratiquer des prix homologués par les autorités publiques ou n'excédant pas de tels prix ou, pour les opérations non susceptibles d'homologation des prix, des prix inférieurs à ceux exigés pour des opérations analogues par des entreprises commerciales soumises à la TVA;

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

L'article 134 de cette directive dispose:

«Les livraisons de biens et les prestations de services sont exclues du bénéfice de l'exonération prévue à l'article 132, paragraphe 1, [sous m)], dans les cas suivants:

lorsqu'elles ne sont pas indispensables à l'accomplissement des opérations exonérées;

lorsqu'elles sont essentiellement destinées à procurer à l'organisme des recettes supplémentaires par la réalisation d'opérations effectuées en concurrence directe avec celles d'entreprises commerciales soumises à la TVA.»

Le droit du Royaume-Uni

Selon l'annexe 9, groupe 10, point 3, de la loi de 1994 relative à la taxe sur la valeur ajoutée (Value Added Tax Act 1994), est exonérée:

«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.»

La note 2 de ce groupe 10 prévoit:

«Aux fins du point 3, un particulier sera considéré comme affilié à un organisme éligible seulement lorsqu'il y est affilié pour une période de trois mois ou plus.»

Le litige au principal et les questions préjudicielles

Bridport est un club de golf privé dont l'objet social comprend l'entretien et la gestion du club de golf pour l'usage et l'hébergement de ses membres et visiteurs ainsi que, notamment, l'exploitation d'une école de golf et la mise à disposition d'instructeurs et d'équipement pour le golf.

Au mois de septembre 2009, environ la moitié des 737 membres de Bridport étaient des membres à part entière bénéficiant d'un accès au terrain du club leur permettant de jouer à tout moment, sept jours par semaine, pour un tarif normal annuel de 657,20 livres sterling (GBP). Il était également possible pour des visiteurs non-membres de jouer sur ce terrain en s'acquittant d'un droit d'accès au green (ci-après le «green fee») d'un montant de 32 GBP à 38 GBP pour une partie, ou selon un tarif plus élevé pour une journée. Les tarifs tant des cotisations annuelles que des green fees étaient fixés par Bridport en tenant compte des prix pratiqués par des clubs voisins sans but lucratif ainsi que par un exploitant commercial de terrain de golf.

Pour l'exercice s'achevant le 30 septembre 2009, les recettes tirées des green fees représentaient 18,7 % des revenus de Bridport et les cotisations annuelles des membres 56,4 %, le reste provenant en grande partie de la gestion du bar.

Après avoir, pendant plusieurs années, déclaré et payé aux Commissioners la TVA sur ses revenus issus des green fees, Bridport a, en se fondant sur l'arrêt du 16 octobre 2008, Canterbury Hockey Club et Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, Rec. p. I-7821), demandé le remboursement du montant de la TVA payé en trop qu'il a chiffré à 140 359,16 GBP. Les Commissioners ayant rejeté cette demande, Bridport a introduit un recours contre ce rejet auprès du First-tier Tribunal (Tax Chamber).

Le First-tier Tribunal (Tax Chamber) a fait droit à ce recours, en considérant que le droit de jouer au golf sur le terrain de Bridport n'était pas différent selon que ce droit était accordé à des membres du club ou à des non-membres s'acquittant des green fees et que ceux-ci étaient exonérés de TVA selon la directive 2006/112. Les Commissioners ont interjeté appel de ce jugement devant l'Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber).

Selon les indications de ce dernier, il n'est pas contesté que Bridport est un organisme sans but lucratif au sens de l'article 132, paragraphe 1, sous m), de la directive 2006/112. Il ne serait pas non plus contesté que la prestation consistant à octroyer aux visiteurs non-membres le droit d'utiliser le terrain de golf présente un lien étroit avec la pratique du sport, qu'elle est fournie aux personnes qui pratiquent le sport et qu'elle est indispensable à l'accomplissement des opérations exonérées, au sens de l'article 134, sous a), de cette directive.

Le litige au principal porterait ainsi essentiellement sur la question de savoir s'il est, dans ces circonstances, licite d'exclure ladite prestation du bénéfice de l'exonération en cause sur le fondement des articles 134, sous b), ou 133, premier alinéa, sous d), de la directive 2006/112.

Dans ces conditions, l'Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) a décidé de surseoir à statuer et de soumettre à la Cour les questions préjudicielles suivantes:

Lorsque les dispositions impératives de l'article 134 [de la directive 2006/112] sont appliquées à l'article 132, paragraphe 1, sous m), [de cette directive] dans des circonstances où un organisme considéré comme étant un organisme sans but lucratif octroie, à titre de prestation, le droit de jouer au golf, quelles prestations constituent, le cas échéant, 'les opérations exonérées'?

Est-il légitime de limiter l'exonération prévue à l'article 132, paragraphe 1, sous m), [de la directive 2006/112] en fonction de la question de savoir si le service consistant en l'octroi d'un droit de jouer au golf est rendu à un membre d'un organisme sans but lucratif?

Les dispositions de l'article 134 [de la directive 2006/112] doivent-elles être interprétées comme limitant l'exonération aux seules prestations qui sont 'étroitement liées' (dans le sens d'accessoires) aux 'opérations exonérées' ou à toute prestation rentrant dans le champ d'application de l'article 132, paragraphe 1, sous m), [de cette directive]?

Dans des circonstances où un organisme sans but lucratif, selon ses objectifs publiquement affichés, permet de façon régulière et constante à des non-membres de jouer au golf, quelle est l'interprétation qui doit être donnée aux termes 'essentiellement destinés' à faire payer les non-membres?

Aux fins de l'article 134, sous b), [de la directive 2006/112], par rapport à quoi les 'recettes supplémentaires' doivent-elles être supplémentaires?

Si les revenus provenant de l'octroi d'un accès aux installations sportives à des non-membres ne doivent pas être considérés comme des 'recettes supplémentaires' aux fins de l'article 134, sous b), [de la directive 2006/112], l'article 133, [premier alinéa,] sous d), [de cette directive] permet-il à un État membre d'exclure de tels revenus de l'exonération s'ils sont susceptibles de provoquer des distorsions de concurrence au détriment des entreprises commerciales assujetties à la TVA, sans refuser en même temps l'exonération aux revenus provenant des affiliations aux mêmes organismes sans but lucratif, si les cotisations des membres sont elles-mêmes susceptibles de provoquer à tout le moins une certaine distorsion de la concurrence?

Plus particulièrement, est-il nécessaire que toute condition instaurée en application de l'article 133, [premier alinéa,] sous d), [de la directive 2006/112] soit applicable à tous les services fournis par un organisme sans but lucratif qui autrement rentreraient dans le champ d'application de l'exonération, ou bien est-il permis d'admettre une restriction partielle, à savoir de permettre l'exonération pour l'octroi du droit de jouer au golf aux membres, mais pas aux non-membres, lorsque les deux types de prestations font concurrence aux organisations commerciales?

Quelle est la différence, si différence il y a, entre les conditions de l'article 133, [premier alinéa,] sous d), [de la directive 2006/112] qui exige de possibles 'distorsions de concurrence' et celles de l'article 134, sous b), [de cette directive] qui prévoit seulement l'existence d'une concurrence directe?»

Sur les questions préjudicielles

Sur les première à cinquième questions

Par ses première à cinquième questions, qu'il convient d'examiner ensemble, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 134, sous b), de la directive 2006/112 doit être interprété en ce sens qu'il exclut du bénéfice de l'exonération prévue à l'article 132, paragraphe 1, sous m), de cette directive la prestation de services consistant en l'octroi, par un organisme sans but lucratif gérant un terrain de golf et proposant un système d'affiliation, du droit d'utiliser ce terrain de golf aux visiteurs non-membres de cet organisme.

Il convient de relever que l'article 132, paragraphe 1, sous m), de la directive 2006/112 vise, selon son libellé, la pratique du sport et de l'éducation physique en général et n'exige pas, pour son applicabilité, que l'activité sportive en cause soit pratiquée à un niveau déterminé, par exemple à un niveau professionnel, ni que cette activité soit pratiquée d'une façon déterminée, à savoir de manière régulière ou organisée ou en vue de participer à des compétitions sportives (voir arrêt du 21 février 2013, Město Žamberk, C-18/12, non encore publié au Recueil, points 21 et 22).

Cette disposition poursuit l'objectif de favoriser certaines activités d'intérêt général, à savoir des services ayant un lien étroit avec la pratique du sport ou de l'éducation physique qui sont fournis par des organismes sans but lucratif aux personnes pratiquant le sport ou l'éducation physique. Ainsi, ladite disposition vise à promouvoir une telle pratique par de larges couches de la population (voir arrêt Město Žamberk, précité, point 23).

Étant donné que l'accès au terrain de golf est nécessaire afin d'exercer ce sport, la prestation consistant en l'octroi du droit d'utiliser un terrain de golf a un lien étroit avec la pratique du sport au sens de l'article 132, paragraphe 1, sous m), de la directive 2006/112, indépendamment du fait de savoir si la personne concernée pratique le golf de manière régulière ou organisée ou en vue de participer à des compétitions sportives.

Il s'ensuit que, si cette prestation est fournie par un organisme sans but lucratif, elle relève de l'exonération de la TVA prévue à cet article 132, paragraphe 1, sous m), sans qu'il importe de savoir si elle est fournie à un membre affilié de l'organisme ou à un visiteur non-membre.

Or, selon l'article 134, sous a) et b), de la directive 2006/112, les prestations de services sont exclues du bénéfice de l'exonération prévue à l'article 132, paragraphe 1, sous m), de cette directive, d'une part, lorsqu'elles ne sont pas indispensables à l'accomplissement des opérations exonérées et, d'autre part, lorsqu'elles sont essentiellement destinées à procurer à l'organisme des recettes supplémentaires par la réalisation d'opérations effectuées en concurrence directe avec celles d'entreprises commerciales soumises à la TVA.

En ce qui concerne la prestation en cause au principal, à savoir l'octroi du droit d'utiliser un terrain de golf, il est constant qu'elle est indispensable à l'accomplissement des opérations exonérées, au sens de l'article 134, sous a), de la directive 2006/112, étant donné que l'octroi de ce droit est nécessaire pour la pratique du golf.

Toutefois, la juridiction de renvoi soulève la question de savoir si, dans le cas d'un organisme qui gère un terrain de golf et propose un système d'affiliation tout en permettant à des visiteurs non-membres d'utiliser ce terrain de golf contre rémunération, les droits d'entrée dont doivent s'acquitter ces visiteurs constituent des «recettes supplémentaires», au sens de l'article 134, sous b), de la directive 2006/112, par rapport aux recettes provenant de la cotisation payée par les membres de cet organisme.

À cet égard, il convient de relever que cette distinction est uniquement fondée sur la qualité de membre ou de non-membre du destinataire de la prestation en cause.

Or, au sujet de la disposition ayant précédé les articles 133 et 134 de la directive 2006/112, à savoir l'article 13, A, paragraphe 2, de la sixième directive, la Cour a jugé que, cette disposition ne prévoyant pas de restrictions au regard des destinataires des prestations de services en question, les États membres n'ont pas le pouvoir d'exclure un certain groupe de destinataires de ces prestations du bénéfice de l'exonération en cause (arrêt Canterbury Hockey Club et Canterbury Ladies Hockey Club, précité, point 39).

En outre, il importe de rappeler que, contrairement à l'exonération instaurée à l'article 132, paragraphe 1, sous l), de la directive 2006/112 qui, de prime abord, est limitée aux prestations de services et aux livraisons de biens fournies par les organismes qui y sont décrits «à leurs membres», l'exonération des prestations de services ayant un lien étroit avec la pratique du sport, figurant à l'article 132, paragraphe 1, sous m), de cette directive, n'est pas limitée de telle manière, bien que, selon la proposition initiale de la sixième directive présentée par la Commission européenne, cette dernière exonération fût également restreinte aux prestations et aux livraisons fournies aux membres des organismes concernés, ainsi qu'il résulte de l'article 14, A, paragraphe 1, sous j), de la proposition de la sixième directive du Conseil, du 20 juin 1973, 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 [COM(73) 950 final].

Dans ces circonstances, l'expression «recettes supplémentaires», au sens de l'article 134, sous b), de la directive 2006/112, ne saurait être interprétée d'une manière aboutissant à restreindre le champ d'application de l'exonération prévue à l'article 132, paragraphe 1, sous m), de cette directive en fonction de la qualité de membre ou de non-membre des destinataires des prestations en cause, critère qui a été délibérément exclu lors de la définition de cette exonération.

Or, une interprétation de l'expression «recettes supplémentaires» selon laquelle les droits d'entrée payés pour l'utilisation d'un terrain de golf par des visiteurs non-membres d'un organisme sans but lucratif gérant ce terrain de golf et proposant également un système d'affiliation relèvent de cette expression, au motif que ces droits d'entrée présentent un caractère supplémentaire par rapport aux recettes provenant des cotisations des membres de cet organisme, aboutirait précisément à une telle restriction du champ d'application de l'exonération prévue à l'article 132, paragraphe 1, sous m), de la directive 2006/112.

Il s'ensuit que les droits d'entrée payés pour l'utilisation d'un terrain de golf par des visiteurs non-membres d'un organisme sans but lucratif gérant ce terrain de golf et proposant également un système d'affiliation ne constituent pas des recettes supplémentaires, au sens de l'article 134, sous b), de la directive 2006/112.

Eu égard aux considérations qui précèdent, il convient de répondre aux première à cinquième questions que l'article 134, sous b), de la directive 2006/112 doit être interprété en ce sens qu'il n'exclut pas du bénéfice de l'exonération prévue à l'article 132, paragraphe 1, sous m), de cette directive la prestation de services consistant en l'octroi, par un organisme sans but lucratif gérant un terrain de golf et proposant un système d'affiliation, du droit d'utiliser ce terrain de golf aux visiteurs non-membres de cet organisme.

Sur les sixième et septième questions

Par ses sixième et septième questions, qu'il convient d'examiner ensemble, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 133, premier alinéa, sous d), de la directive 2006/112 doit être interprété en ce sens qu'il permet aux États membres d'exclure du bénéfice de l'exonération prévue à l'article 132, paragraphe 1, sous m), de cette directive la prestation de services consistant en l'octroi du droit d'utiliser le terrain de golf géré par un organisme sans but lucratif proposant un système d'affiliation lorsque cette prestation est fournie à des visiteurs non-membres dudit organisme.

L'article 133, premier alinéa, sous d), de ladite directive autorise les États membres à subordonner, au cas par cas, l'octroi, à des organismes autres que ceux de droit public, des exonérations prévues à l'article 132, paragraphe 1, sous b), g), h), i), l), m) et n), de la directive 2006/112 au respect de la condition selon laquelle ces exonérations ne doivent pas être susceptibles de provoquer des distorsions de concurrence au détriment des entreprises commerciales assujetties à la TVA.

Toutefois, cette faculté accordée aux États membres, dont la portée doit être appréciée dans le contexte tel qu'il ressort des conditions visées à l'article 133, premier alinéa, sous a) à c), de la directive 2006/112, ne permet pas de prendre des mesures générales telles que celle en cause au principal limitant le champ d'application de ces exonérations. En effet, selon la jurisprudence de la Cour relative aux dispositions correspondantes de la sixième directive, un État membre ne saurait, en subordonnant l'exonération visée à l'article 132, paragraphe 1, sous m), de cette directive à une ou à plusieurs conditions prévues à l'article 133 de celle-ci, modifier le champ d'application de cette exonération (voir, en ce sens, arrêt du 7 mai 1998, Commission/Espagne, C-124/96, Rec. p. I-2501, point 21).

À cet égard, il convient de relever que le champ d'application des exonérations figurant à l'article 132, paragraphe 1, sous b), g), h), i), l), m) et n), de la directive 2006/112 est défini non seulement au regard du contenu des opérations visées, mais également en fonction de certaines caractéristiques que doivent remplir les prestataires. Or, en prévoyant des exonérations de la TVA définies en fonction de telles caractéristiques, le système commun de TVA implique l'existence de conditions de concurrence divergentes pour différents opérateurs.

Dans ces circonstances, l'article 133, premier alinéa, sous d), de la directive 2006/112 ne saurait être interprété d'une manière qui permettrait de supprimer la différence entre les conditions de concurrence résultant de l'existence même des exonérations prévues par le droit de l'Union, étant donné qu'une telle interprétation remettrait en cause le champ d'application desdites exonérations.

Une réglementation nationale telle que celle en cause au principal ne respecte pas ces limites de la

faculté instaurée à l'article 133, premier alinéa, sous d), de la directive 2006/112. Elle ne se limite pas à éviter des distorsions de concurrence résultant des conditions dans lesquelles, selon la réglementation nationale transposant cette directive, l'exonération est accordée, mais elle fait en sorte que la différence entre les conditions de concurrence résultant de l'existence même de l'exonération prévue à l'article 132, paragraphe 1, sous m), de la directive 2006/112 soit remise en cause. En effet, l'exclusion du bénéfice de cette exonération est effectuée en fonction de la qualité du destinataire de la prestation de services en cause alors que cette qualité ne modifie pas la substance de la prestation, à savoir l'octroi de l'accès au terrain de golf pour y pratiquer ce sport.

Eu égard aux considérations qui précèdent, il convient de répondre aux sixième et septième questions que l'article 133, premier alinéa, sous d), de la directive 2006/112 doit être interprété en ce sens qu'il ne permet pas aux États membres, dans des circonstances telles que celles au principal, d'exclure du bénéfice de l'exonération prévue à l'article 132, paragraphe 1, sous m), de cette directive la prestation de services consistant en l'octroi du droit d'utiliser le terrain de golf géré par un organisme sans but lucratif proposant un système d'affiliation lorsque cette prestation est fournie à des visiteurs non-membres dudit organisme.

Sur la huitième question

Compte tenu des réponses apportées aux première à septième questions, il n'y a pas lieu de répondre à la huitième question.

Sur les dépens

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 134, sous b), 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'il n'exclut pas du bénéfice de l'exonération prévue à l'article 132, paragraphe 1, sous m), de cette directive la prestation de services consistant en l'octroi, par un organisme sans but lucratif gérant un terrain de golf et proposant un système d'affiliation, du droit d'utiliser ce terrain de golf aux visiteurs non-membres de cet organisme.

L'article 133, premier alinéa, sous d), de la directive 2006/112 doit être interprété en ce sens qu'il ne permet pas aux États membres, dans des circonstances telles que celles au principal, d'exclure du bénéfice de l'exonération prévue à l'article 132, paragraphe 1, sous m), de cette directive la prestation de services consistant en l'octroi du droit d'utiliser le terrain de golf géré par un organisme sans but lucratif proposant un système d'affiliation lorsque cette prestation est fournie à des visiteurs non-membres dudit organisme.

Signatures

---

* Langue de procédure: l'anglais.