

62000J0267

Arrêt de la Cour (cinquième chambre) du 21 mars 2002. - Commissioners of Customs and Excise contre Zoological Society of London. - Demande de décision préjudicielle: High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Crown Office) - Royaume-Uni. - Sixième directive TVA - Article 13, A, paragraphe 2, sous a), deuxième tiret - Opérations exonérées - Organismes gérés et administrés à titre bénévole. - Affaire C-267/00.

Recueil de jurisprudence 2002 page I-03353

Sommaire

Parties

Motifs de l'arrêt

Décisions sur les dépenses

Dispositif

Mots clés

Dispositions fiscales - Harmonisation des législations - Taxes sur le chiffre d'affaires - Système commun de taxe sur la valeur ajoutée - Exonérations prévues par la sixième directive - Conditions supplémentaires pouvant être imposées par les États membres - Organismes gérés et administrés à titre essentiellement bénévole - Notion

directive du Conseil 77/388, art. 13, A, § 2, a), deuxième tiret)

Sommaire

\$\$\$L'article 13, A, paragraphe 2, sous a), deuxième tiret, de la sixième directive 77/388 en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires doit être interprété en ce sens que la condition exigeant qu'un organisme soit géré et administré à titre essentiellement bénévole, dont l'objectif est de réserver le bénéfice de l'exonération aux organismes qui n'ont pas pour finalité de générer des profits pour leurs membres, vise uniquement les membres de cet organisme qui, selon ses statuts, sont désignés pour assurer la direction de celui-ci au niveau le plus élevé, ainsi que d'autres personnes qui, sans être désignées par les statuts, en exercent effectivement la direction, en ce sens qu'elles prennent les décisions de dernier ressort relatives à la politique dudit organisme, notamment dans le domaine financier, et qu'elles effectuent les tâches de contrôle supérieures.

En outre, les termes «à titre essentiellement bénévole» se réfèrent à la fois aux membres composant les organes chargés des tâches de gestion et d'administration d'un organisme tel que visé par ladite disposition et aux personnes qui, sans être désignées par les statuts, en exercent

effectivement la direction, ainsi qu'à la rétribution que celles-ci reçoivent, de manière habituelle ou à titre exceptionnel, de cet organisme.

(voir points 17-18, 23, 26, 28, disp. 1-2)

Parties

Dans l'affaire 267/00,

ayant pour objet une demande adressée à la Cour, en application de l'article 234 CE, par la High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Crown Office) (Royaume-Uni), et tendant à obtenir, dans le litige pendant devant cette juridiction entre

Commissioners of Customs & Excise

et

Zoological Society of London,

une décision à titre préjudiciel sur l'interprétation de l'article 13, A, paragraphe 2, sous a), deuxième tiret, 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),

LA COUR

(cinquième chambre),

composée de MM. P. Jann (rapporteur), président de chambre, S. von Bahr et C. W. A. Timmermans, juges,

avocat général: M. F. G. Jacobs,

greffier: Mme L. Hewlett, administrateur,

considérant les observations écrites présentées:

- pour la Zoological Society of London, par Mme P. Hopkins, barrister, et M. R. Cordara, QC, mandatés par le cabinet Ernst & Young, Tax advisers,

- pour le gouvernement du Royaume-Uni, par Mme G. Amodeo, en qualité d'agent, assistée de M. N. Paines, QC,

- pour la Commission des Communautés européennes, par M. R. Lyal, en qualité d'agent,

vu le rapport d'audience,

ayant entendu les observations orales de la Zoological Society of London, représentée par MM. R. Cordara et M. Smith, barrister, du gouvernement du Royaume-Uni, représenté par Mme R. Magrill, en qualité d'agent, assistée de M. N. Paines, et de la Commission, représentée par M. R. Lyal, à l'audience du 26 septembre 2001,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 13 décembre 2001,

rend le présent

Arrêt

Motifs de l'arrêt

1 Par ordonnance du 21 juin 2000, parvenue à la Cour le 3 juillet suivant, la High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Crown Office), a posé, en vertu de l'article 234 CE, une question préjudicielle relative à l'interprétation de l'article 13, A, paragraphe 2, sous a), deuxième tiret, 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»).

2 Cette question a été soulevée dans le cadre d'un litige opposant les Commissioners of Customs & Excise (ci-après les «Commissioners»), compétents en matière de perception de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA») au Royaume-Uni, à la Zoological Society of London (ci-après la «Zoological Society») au sujet de l'assujettissement à la TVA de certaines prestations effectuées par cette dernière dans le cadre de l'administration des deux jardins zoologiques qu'elle exploite à Londres.

Le cadre juridique

La réglementation communautaire

3 L'article 2 de la sixième directive dispose:

«Sont soumises à la taxe sur la valeur ajoutée:

1. les livraisons de biens et les prestations de services, effectuées à titre onéreux à l'intérieur du pays par un assujetti agissant en tant que tel;

2. les importations de biens.»

4 Aux termes de l'article 13, A, paragraphe 1, de la sixième directive:

«Sans préjudice d'autres dispositions communautaires, les États membres exonèrent, dans les conditions qu'ils fixent en vue d'assurer l'application correcte et simple des exonérations prévues ci-dessous et de prévenir toute fraude, évasion et abus éventuels:

[...]

n) certaines prestations de services culturels, ainsi que les livraisons de biens qui leur sont étroitement liées, effectuées par des organismes de droit public ou par d'autres organismes culturels reconnus par l'État membre concerné;

[...]»

5 Le paragraphe 2 de cette même disposition est libellé comme suit:

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

[...]

- ils 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,

[...]»

La réglementation nationale

6 Aux fins de transposer les dispositions de la sixième directive mentionnées au point précédent, la Value Added Tax (Cultural Services) Order 1996 (ordonnance de 1996 relative à la taxe sur la valeur ajoutée frappant les prestations de services culturels), entrée en vigueur le 1er juin 1996, a modifié, en y ajoutant une catégorie nouvelle de prestations exonérées, la Value Added Tax Act 1994 (loi de 1994 relative à la taxe sur la valeur ajoutée) comme suit:

«Point 2

L'octroi par un organisme éligible du droit d'admission à a) [...] un zoo

[...]

Notes:

[...]

2) [...] `organisme éligible' signifie tout organisme (autre qu'un organisme de droit public) qui

a) n'a pas le droit de distribuer, et ne distribue pas, les bénéfices éventuels;

b) affecte tout bénéfice tiré de la fourniture correspondant à la description donnée au point 2 au maintien ou à l'amélioration des prestations fournies, et qui

c) est géré et administré à titre bénévole par des personnes n'ayant aucun intérêt direct ou indirect dans son exploitation.»

Le litige au principal et les questions préjudicielles

7 La Zoological Society est un organisme sans but lucratif en vertu du droit interne du Royaume-Uni. Elle exerce un certain nombre d'activités, notamment l'exploitation en qualité de propriétaire de deux jardins zoologiques.

8 Selon l'acte constitutif de la Zoological Society, celle-ci se compose d'un organe de direction, appelé conseil, ainsi que de membres et de membres honoraires. Le conseil est, quant à lui, composé de trois membres dirigeants, à savoir un président, un secrétaire et un trésorier, ainsi que de dix-huit autres membres. Il est habilité à nommer des commissions ou des comités de gestion auxquels est confiée la responsabilité d'activités spécifiques. Les membres du conseil ainsi que ceux de ces commissions ou comités ne perçoivent, tout comme les autres membres et les membres honoraires de la Zoological Society, aucune rémunération de la part de celle-ci.

9 Il ressort des indications de la juridiction de renvoi que la Zoological Society emploie environ 350 à 400 personnes, à temps partiel ou à temps plein, qui sont rémunérées. Au nombre de ces

employés figurent un directeur général, un directeur financier et un directeur du personnel. Ces directeurs rémunérés ne sont pas membres du conseil ni des commissions ou des comités de gestion, mais ils assistent fréquemment aux réunions de ceux-ci et participent aux activités de la Zoological Society dans tous les domaines.

10 La Zoological Society ayant introduit une procédure de remboursement de la TVA acquittée par elle sur les droits d'admission aux jardins zoologiques, pour la période du 1er janvier 1990 au 31 mai 1996, les Commissioners ont rejeté cette demande, au motif que les prestations effectuées à cet égard ne pouvaient être considérées comme des services bénéficiant de l'exonération en vertu des dispositions de la Value Added Tax (Cultural Services) Order 1996. Les Commissioners ont notamment soutenu que la Zoological Society ne répondait pas au critère selon lequel, pour bénéficier de l'exonération de la TVA, l'organisme qui sollicite cet avantage doit être géré et administré à titre essentiellement bénévole, dans la mesure où une partie de son personnel rémunéré serait impliquée dans la gestion et l'administration de ladite société.

11 Saisi en première instance par la Zoological Society, le VAT and Duties Tribunal, London (Royaume-Uni), a constaté que cette dernière est gérée et administrée par ses trois membres dirigeants et par les dix-huit autres membres du conseil. Il ajoute que, à condition que ceux-ci exercent effectivement leurs compétences et qu'ils remplissent les attributions qui leur sont conférées par l'acte constitutif de ladite société, les conditions de l'exonération seraient remplies. Aussi, compte tenu des informations dont il disposait et au regard notamment des contrôles fréquents et étendus exercés par ledit conseil, le VAT and Duties Tribunal a accueilli le recours dont il était saisi.

12 Saisie en appel par les Commissioners, la High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Crown Office), considère que la solution du litige dépend de l'interprétation des dispositions nationales en matière de TVA à la lumière des dispositions correspondantes de la sixième directive. Elle a donc décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour la question préjudicielle suivante:

«Comment convient-il d'interpréter l'expression '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' figurant à l'article 13, A, paragraphe 2, sous a), deuxième tiret, de la directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, eu égard aux circonstances de fait de la présente affaire? En particulier:

a) Quels sont les critères à appliquer pour déterminer qui gère et administre un organisme aux fins de cette disposition; ces termes se rapportent-ils

- uniquement aux membres des organes de direction suprêmes de l'organisme, ou

- à toute personne chargée d'une quelconque activité de gestion et d'administration? Dans ce cas, quels sont les critères à appliquer pour déterminer si une personne est chargée d'une activité pertinente de gestion et d'administration?

b) Quels sont les critères à appliquer pour déterminer si la gestion et l'administration d'un organisme ont lieu à titre essentiellement bénévole; ces termes se rapportent-ils

- à la mesure respective dans laquelle des personnes rémunérées et non rémunérées sont chargées de la gestion et de l'administration de l'organisme; dans ce cas, comment convient-il d'appliquer ce critère? ou

- à la base financière individuelle sur laquelle toute personne chargée de la gestion et de l'administration de l'organisme exécute sa mission (par exemple, une telle personne ne doit percevoir aucune rémunération autre que symbolique); ou

- à tout autre critère; dans ce cas, quel est-il?»

Sur la question, sous a)

13 Par sa question, sous a), la juridiction de renvoi demande en substance si l'article 13, A, paragraphe 2, sous a), deuxième tiret, de la sixième directive doit être interprété en ce sens que la condition exigeant qu'un organisme soit géré et administré à titre essentiellement bénévole vise uniquement les membres des organes de direction les plus élevés de cet organisme ou si elle concerne toute personne chargée d'une quelconque activité de gestion et d'administration au sein de celui-ci.

14 Selon la Zoological Society et la Commission, cette condition ne se réfère qu'aux membres des organes de direction les plus élevés et non pas à toutes les personnes exerçant des fonctions de gestion au sens large. La présence de personnel rémunéré dans un organisme tel que la Zoological Society ne serait pas décisive, aussi longtemps que les personnes concernées n'ont pas une influence décisive sur l'adoption des décisions essentielles, à savoir celles relatives à la détermination de sa politique, en particulier financière, et à l'orientation de ses activités.

15 Le gouvernement du Royaume-Uni fait valoir, au contraire, qu'il convient de prendre en considération toutes les personnes chargées des activités de gestion et d'administration de l'organisme concerné. Les exonérations visées à l'article 13 de la sixième directive seraient d'interprétation stricte. Il conviendrait donc de rechercher, en sus des indications figurant dans les statuts de l'organisme en cause, quelles sont les personnes qui gèrent et administrent réellement l'organisme. La double référence à la gestion et à l'administration serait un indice selon lequel il ne saurait s'agir que des seuls membres des organes de direction les plus élevés.

16 À cet égard, il convient de relever d'emblée que l'article 13, A, paragraphe 2, sous a), deuxième tiret, de la sixième directive constitue une condition facultative que les États membres sont libres d'imposer de manière supplémentaire pour l'octroi de certaines exonérations mentionnées à l'article 13, A, paragraphe 1, de la sixième directive.

17 S'agissant de l'interprétation de cette condition supplémentaire selon laquelle un organisme se prévalant de l'une des exonérations prévues à l'article 13, A, paragraphe 1, de la sixième directive doit être géré et administré à titre essentiellement bénévole, il découle du contexte juridique dans lequel cette condition s'inscrit que le législateur communautaire a voulu opérer une distinction entre les activités des entreprises commerciales et celles des organismes qui n'ont pas pour objectif de générer des profits pour leurs membres [voir, en ce qui concerne l'exonération prévue à l'article 13, A, paragraphe 1, sous m), de la sixième directive, arrêt de ce jour Kennemer Golf, C-174/00, non encore publié au Recueil, point 34].

18 L'objectif de cette condition est donc de réserver le bénéfice de l'exonération de la TVA aux organismes qui n'ont pas de finalité commerciale, en exigeant que les personnes qui participent à la gestion et à l'administration de tels organismes n'aient pas un intérêt financier propre aux résultats de ceux-ci, au moyen d'une rémunération, d'une distribution de bénéfices ou de tout autre intérêt financier, même indirect.

19 La condition d'absence d'intérêt financier propre ne se réfère ainsi qu'aux personnes directement associées à la gestion et à l'administration d'un organisme, et non pas à l'ensemble des personnes travaillant à titre onéreux d'une manière ou d'une autre dans l'administration de celui-ci. En effet, ainsi que le fait valoir la Zoological Society, aucune disposition de la sixième

directive n'interdit aux organismes visés à l'article 13, A, de celle-ci d'embaucher du personnel rémunéré, la pratique courante de beaucoup d'organismes entrant dans le champ d'application desdites dispositions, comme les hôpitaux ou les établissements scolaires, consistant au contraire à recourir à un tel personnel pour faire face à leurs tâches.

20 Pour déterminer les personnes directement associées à la gestion et à l'administration d'un organisme au sens de l'article 13, A, paragraphe 2, sous a), deuxième tiret, de la sixième directive, il convient de se référer, tout d'abord, aux statuts de l'organisme en cause pour identifier les membres des organes dirigeants ainsi que leurs attributions concrètes.

21 Ensuite, il importe de vérifier quelles sont les personnes qui exercent effectivement la gestion et l'administration de l'organisme, en ce sens qu'elles prennent, à l'instar des membres dirigeants d'une entreprise commerciale, les décisions de dernier ressort relatives à la politique de l'organisme, notamment dans le domaine financier, et effectuent les tâches de contrôle supérieures. Ainsi que M. l'avocat général l'a relevé au point 32 de ses conclusions, de telles activités sont caractérisées par l'adoption, plutôt que par la mise en oeuvre, de décisions relatives à la politique de l'organisme et interviennent, en conséquence, au niveau le plus élevé. Dès lors, des personnes effectuant des tâches de pure exécution ne sont pas concernées par l'exigence de gestion et d'administration à titre essentiellement bénévole.

22 Enfin, au vu de ces éléments, il revient aux instances nationales compétentes en la matière de déterminer, pour chaque organisme concerné, quelles sont les personnes qui entrent dans le champ d'application de la condition supplémentaire énoncée à l'article 13, A, paragraphe 2, sous a), deuxième tiret, de la sixième directive et qui, partant, doivent remplir l'exigence de ne pas avoir un intérêt financier dans les résultats de l'organisme.

23 Il convient donc de répondre à la question, sous a), que l'article 13, A, paragraphe 2, sous a), deuxième tiret, de la sixième directive doit être interprété en ce sens que la condition exigeant qu'un organisme soit géré et administré à titre essentiellement bénévole vise uniquement les membres de cet organisme qui, selon ses statuts, sont désignés pour assurer la direction de celui-ci au niveau le plus élevé, ainsi que d'autres personnes qui, sans être désignées par les statuts, en exercent effectivement la direction, en ce qu'elles prennent les décisions de dernier ressort relatives à la politique dudit organisme, notamment dans le domaine financier, et qu'elles effectuent les tâches de contrôle supérieures.

Sur la question, sous b)

24 Par sa question, sous b), la juridiction de renvoi demande en substance si l'article 13, A, paragraphe 2, sous a), deuxième tiret, de la sixième directive doit être interprété en ce sens que les termes «à titre essentiellement bénévole» se réfèrent à la composition des organes chargés des tâches de gestion et d'administration d'un organisme, en ce sens que serait permise, à titre exceptionnel et de manière marginale, l'implication dans ces tâches de certaines personnes ayant un intérêt financier dans ledit organisme, ou si les termes susmentionnés se réfèrent à la rétribution que ces personnes reçoivent, en ce sens qu'il serait permis, à titre exceptionnel et de manière symbolique, de leur accorder certains avantages financiers.

25 La Zoological Society, le gouvernement du Royaume-Uni et la Commission s'accordent sur le fait que les termes «à titre essentiellement bénévole» doivent être interprétés comme signifiant que, si toute la gestion de l'organisme doit être assurée par des personnes non rémunérées, le fait que du personnel rémunéré intervienne occasionnellement ou de manière marginale dans l'adoption de décisions essentielles ou que des rétributions mineures ou symboliques sont allouées à ce personnel ne suffit pas à retirer à l'activité de celui-ci son caractère essentiellement bénévole et à conclure que l'organisme poursuit une fin commerciale déguisée.

26 À cet égard, il ressort de la finalité de l'article 13, A, paragraphe 2, sous a), deuxième tiret, de la sixième directive, telle qu'elle a été explicitée au point 17 du présent arrêt, que la condition énoncée par cette disposition a pour objet d'opérer une distinction entre les activités des entreprises commerciales et celles des organismes dépourvus de but lucratif, à savoir ceux qui n'ont pas pour objectif de générer des profits pour leurs membres. Les termes «à titre essentiellement bénévole» se réfèrent donc à la fois aux membres composant les organes dirigeants et aux personnes qui, sans être désignées par les statuts d'un organisme tel que visé par ladite disposition, en exercent effectivement la direction, ainsi qu'aux rétributions que ces dernières reçoivent éventuellement, de manière habituelle ou à titre exceptionnel, de la part dudit organisme.

27 Il appartient aux instances nationales compétentes en la matière de déterminer, pour chaque organisme en cause et au moyen d'un examen d'ensemble, si, en raison d'une éventuelle contribution à la gestion de l'organisme, telle qu'elle a été définie dans le cadre de la réponse à la question, sous a), de personnes ayant un intérêt financier dans celui-ci ainsi qu'au regard d'éventuelles rétributions allouées à ces dernières, le caractère essentiellement bénévole de la gestion ou de l'administration d'un organisme peut être retenu ou non.

28 Il convient donc de répondre à la question, sous b), que l'article 13, A, paragraphe 2, sous a), deuxième tiret, de la sixième directive doit être interprété en ce sens que les termes «à titre essentiellement bénévole» se réfèrent à la fois aux membres composant les organes chargés des tâches de gestion et d'administration d'un organisme tel que visé par ladite disposition et aux personnes qui, sans être désignées par les statuts, en exercent effectivement la direction, ainsi qu'à la rétribution que celles-ci reçoivent de cet organisme.

Décisions sur les dépenses

Sur les dépens

29 Les frais exposés par le gouvernement du Royaume-Uni et par la Commission, qui ont soumis des observations à la Cour, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement. La procédure revêtant, à l'égard des parties au principal, le caractère d'un incident soulevé devant la juridiction nationale, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens.

Dispositif

Par ces motifs,

LA COUR

(cinquième chambre),

statuant sur les questions à elle soumises par la High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Crown Office), par ordonnance du 21 juin 2000, dit pour droit:

1) L'article 13, A, paragraphe 2, sous a), deuxième tiret, 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, doit être interprété en ce sens que la condition exigeant qu'un organisme soit géré et administré à titre essentiellement bénévole vise uniquement les membres de cet organisme qui, selon ses statuts, sont désignés pour assurer la direction de celui-ci au niveau le plus élevé, ainsi

que d'autres personnes qui, sans être désignées par les statuts, en exercent effectivement la direction, en ce sens qu'elles prennent les décisions de dernier ressort relatives à la politique dudit organisme, notamment dans le domaine financier, et qu'elles effectuent les tâches de contrôle supérieures.

2) L'article 13, A, paragraphe 2, sous a), deuxième tiret, de la sixième directive 77/388 doit être interprété en ce sens que les termes «à titre essentiellement bénévole» se réfèrent à la fois aux membres composant les organes chargés des tâches de gestion et d'administration d'un organisme tel que visé par ladite disposition et aux personnes qui, sans être désignées par les statuts, en exercent effectivement la direction, ainsi qu'à la rétribution que celles-ci reçoivent de cet organisme.