

Arrêt de la Cour  
Affaire C-124/96

**Commission des Communautés européennes  
contre  
Royaume d'Espagne**

«Manquement – Sixième directive 77/388/CEE du Conseil – Exonération de certaines prestations de services ayant un lien étroit avec la pratique du sport ou de l'éducation physique – Restrictions non justifiées»

Conclusions de l'avocat général M. A. La Pergola, présentées le 3 février 1998 Arrêt de la Cour (sixième chambre) du 7 mai 1998

Sommaire de l'arrêt

*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 – Exonération de 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 pratiquant lesdites activités – Législation nationale limitant l'exonération aux établissements privés percevant des droits d'entrée n'excédant pas un certain montant – Inadmissibilité (Directive du Conseil 77/388, art. 13, A, § 1, m), et § 2, a), troisième tiret)* Manque aux obligations qui lui incombent en vertu de l'article 13, A, paragraphe 1, sous m), de la sixième directive 77/388 en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires un État membre qui dispose que l'exonération de la taxe sur la valeur ajoutée en faveur des prestations ayant un lien étroit avec la pratique du sport ou de l'éducation physique ne s'applique qu'aux établissements privés dont les droits d'entrée n'excèdent pas un certain montant. Les conditions qui peuvent être fixées en vertu de l'article 13, A, paragraphe 1, de la sixième directive ne portent en aucune manière sur la définition du contenu des exonérations prévues à cette disposition. En effet, ces conditions sont destinées à assurer l'application correcte et simple des exonérations prévues et visent les mesures destinées à prévenir les fraudes, l'évasion fiscale et les abus éventuels. L'application du critère du montant des droits d'entrée ou des cotisations périodiques peut aboutir à des résultats contraires à l'article 13, A, paragraphe 1, sous m), de la sixième directive. En effet, l'application d'un tel critère peut avoir pour conséquence que, d'une part, un organisme sans but lucratif serait exclu du bénéfice de l'exonération prévue à cette disposition et, d'autre part, un organisme poursuivant un but lucratif pourrait bénéficier de celle-ci. En outre, il ne ressort pas de cette disposition qu'un État membre, dès qu'il accorde une exonération pour une certaine prestation de services ayant un lien étroit avec la pratique du sport ou de l'éducation physique, fournie par des organismes sans but lucratif, puisse soumettre celle-ci à d'autres conditions que celles prévues à l'article 13, A, paragraphe 2, de la sixième directive. Il ne ressort pas de l'article 13, A, paragraphe 2, sous a), troisième tiret, de la sixième directive qu'un État membre, en subordonnant l'exonération visée à l'article 13, A, paragraphe 1, sous m), à une ou plusieurs conditions prévues au paragraphe 2, sous a), de cette disposition, puisse modifier le champ d'application de celle-ci. En outre, l'article 13, A, paragraphe 2, sous a), exclut une limitation de l'exonération aux organismes ou établissements sportifs privés de caractère social qui perçoivent des droits d'entrée ou des cotisations périodiques inférieurs ou égaux à un certain montant sans tenir compte du caractère et des circonstances propres à chaque activité sportive.

ARRÊT DE LA COUR (sixième chambre)  
7 mai 1998 (1)

«Manquement – Sixième directive 77/388/CEE du Conseil – Exonération de certaines prestations de services ayant un lien étroit avec la pratique du sport ou de l'éducation physique – Restrictions non justifiées»

Dans l'affaire C-124/96,

**Commission des Communautés européennes**, représentée initialement par MM. Enrico Traversa et Francisco Enrique González Díaz, membres du service juridique, puis par MM. Miguel Díaz-Llanos La Roche, conseiller juridique, Enrico Traversa et Carlos Gómez de la Cruz, membre du service juridique, en qualité d'agents, ayant élu domicile à Luxembourg auprès de M. Carlos Gómez de la Cruz, Centre Wagner, Kirchberg,

partie requérante,

contre

**Royaume d'Espagne**, représenté par M. Luis Pérez de Ayala Becerril, abogado del Estado, en qualité d'agent, ayant élu domicile à Luxembourg au siège de l'ambassade d'Espagne, 4-6, boulevard E. Servais,

partie défenderesse,

soutenu par **Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord**, représenté par M me Lindsey Nicoll, du Treasury Solicitor's Department, en qualité d'agent, assistée de M me Sarah Moore, barrister, ayant élu domicile à Luxembourg au siège de l'ambassade du Royaume-Uni, 14, boulevard Roosevelt,

partie intervenante,

ayant pour objet de faire constater que, en disposant que l'exonération de la taxe sur la valeur ajoutée en faveur des prestations ayant un lien étroit avec la pratique du sport ou de l'éducation physique ne s'applique qu'aux établissements privés dont les droits d'entrée ou les cotisations périodiques n'excèdent pas un certain montant, le royaume d'Espagne a enfreint les dispositions de 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),

LA COUR (sixième chambre),,

composée de MM. H. Ragnemalm, président de chambre, G. F. Mancini, P. J. G. Kapteyn (rapporteur), J. L. Murray et K. M. Ioannou, juges,  
avocat général: M. A. La Pergola,

greffier: M. R. Grass,  
vu le rapport du juge rapporteur,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 3 février 1998,

rend le présent

## Arrêt

1 Par requête déposée au greffe de la Cour le 17 avril 1996, la Commission des Communautés européennes a introduit, en vertu de l'article 169 du traité CE, un recours visant à faire constater que, en disposant que l'exonération de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la TVA) en faveur des prestations ayant un lien étroit avec la pratique du sport ou de l'éducation physique ne s'applique qu'aux établissements privés dont les droits d'entrée ou les cotisations périodiques n'excèdent pas un certain montant, le royaume d'Espagne a enfreint les dispositions de 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).

### La sixième directive

**2 L'article 13, A, de la sixième directive dispose que certaines activités d'intérêt général sont exonérées de la TVA. Plus particulièrement, dans sa partie A, intitulée Exonérations en faveur de certaines activités d'intérêt général, l'article 13 de la sixième directive prévoit: 1. 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:...**  
**m) 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;**

...

2.

**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:**  
**? 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,**  
**? 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,**  
**? ils doivent pratiquer des prix homologués par les autorités publiques ou n'excédant pas de tels prix homologués 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 taxe sur la valeur ajoutée,**  
**? les exonérations ne doivent pas être susceptibles de provoquer des distorsions de concurrence au détriment des entreprises commerciales assujetties à la taxe sur la valeur ajoutée**

## **La réglementation nationale**

**3** La réglementation espagnole en la matière est constituée par l'article 20 de la loi n° 37, du 28 décembre 1992, relative à la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la loi 37/92), tel que modifié par l'article 13 de la loi n° 42, du 30 décembre 1994 (ci-après la loi 42/94). La disposition pertinente de cette réglementation est l'article 20, paragraphe 1, point 13, qui prévoit une exonération pour: Les services fournis aux personnes physiques qui pratiquent le sport ou l'éducation physique, quelle que soit la personne ou l'organisme à la charge duquel la prestation est fournie, à condition que lesdits services soient directement liés à la pratique du sport ou de l'éducation physique et soient fournis par les personnes ou les organismes suivants:...

**d)**organismes ou établissements sportifs privés à caractère social dont les droits d'entrée ou les cotisations périodiques ne dépassent pas les montants indiqués ci-dessous: droits d'entrée ou d'admission: 265 000 PTA, droits périodiques: 4 000 PTA par mois.

## **La procédure précontentieuse**

**4** La Commission a, par lettre du 22 décembre 1992, informé le royaume d'Espagne qu'elle considérait les dispositions de l'article 8, point 13, de la loi espagnole relative à la taxe sur la valeur ajoutée (loi 30/85, du 2 août 1985, modifiée par la loi 10/90, du 15 octobre 1990) incompatibles avec les dispositions de l'article 13, A, paragraphe 1, sous m), de la sixième directive.

**5** Les autorités espagnoles ont, par lettre du 28 mai 1993, répondu que la législation espagnole applicable était l'article 20, paragraphe 1, point 13, de la loi 37/92 et que celle-ci ne contrevenait pas à la sixième directive.

**6** Compte tenu de cette réaction et des arguments développés par le royaume d'Espagne, la Commission lui a adressé un avis motivé le 10 octobre 1994, dans lequel elle maintenait que les dispositions espagnoles étaient incompatibles avec la sixième directive.

**7** Par lettre du 10 avril 1995, le royaume d'Espagne a réitéré pour l'essentiel les arguments déjà avancés dans sa réponse à la lettre du 22 décembre 1992.

**8** Par la suite, le royaume d'Espagne a, par la loi 42/94, partiellement modifié l'article 20, paragraphe 1, point 13, de la loi 37/92. La Commission a considéré que cette modification ne supprimait qu'une partie du manquement et qu'elle ne changeait rien aux limitations quantitatives imposées aux organismes ou établissements sportifs privés.

## **Sur le fond**

**9** A l'appui de son recours, la Commission soutient que la limitation, prévue par l'article 20, paragraphe 1, point 13, de la loi 37/92, de l'exonération de la TVA aux seuls établissements sportifs privés percevant des cotisations égales ou inférieures aux montants mentionnés dans cet article est contraire à l'article 13, A, de la sixième directive. L'exigence supplémentaire, imposée par la législation espagnole, ne serait autorisée ni par la phrase introductive de l'article 13, A, paragraphe 1, ni par le texte de l'article 13, A, paragraphe 1, sous m), ni par l'article 13, A, paragraphe 2, sous a), troisième tiret, de la sixième directive.

**10** Le gouvernement espagnol, soutenu par le gouvernement du Royaume-Uni, fait d'abord valoir qu'il ressort de la phrase introductive de l'article 13, A, paragraphe 1, de la sixième directive que les États membres disposent d'un large pouvoir d'appréciation pour mettre en oeuvre les exonérations y prévues.

**11** Il convient à cet égard de relever que les conditions qui peuvent être fixées en vertu de l'article 13, A, paragraphe 1, de la sixième directive ne portent en aucune manière sur la définition du contenu des exonérations prévues à cette disposition (voir arrêt du 19 janvier 1982, Becker, 8/81, Rec. p. 53, point 32).

**12** En effet, ces conditions sont destinées à assurer l'application correcte et simple des exonérations prévues et visent les mesures destinées à prévenir les fraudes, l'évasion fiscale et les abus éventuels (voir arrêt Becker, précité, points 33 et 34).

**13** Il y a donc lieu d'écarter l'argument tiré de la phrase introductive de l'article 13, A, paragraphe 1.

14 Le gouvernement espagnol fait ensuite valoir, s'agissant de l'exonération des prestations de services visées à l'article 13, A, paragraphe 1, sous m), que, contrairement aux autres exonérations prévues par cette disposition, la lettre m) prévoit l'exonération de certaines prestations de services. Cela permettrait aux États membres de limiter le champ d'application de l'article 13, A, paragraphe 1, sous m), non seulement en excluant expressément de l'exonération certains services fournis par les établissements sportifs, mais également en appliquant d'autres critères, tels que le montant de la contrepartie des services en question.

15 A cet égard, il convient de relever qu'il ressort de l'article 13, A, paragraphe 1, sous m), de la sixième directive que l'exonération concernée porte sur des prestations de services ayant un lien étroit avec la pratique du sport ou de l'éducation physique fournies par des organismes sans but lucratif.

16 Il est constant que, selon la législation espagnole, l'exonération prévue à l'article 13, A, paragraphe 1, sous m), de la sixième directive n'est octroyée qu'aux organismes ou établissements sportifs privés de caractère social qui perçoivent des droits d'entrée ou des cotisations périodiques inférieurs ou égaux à un certain montant.

17 Or, l'application du critère du montant des droits d'entrée ou des cotisations périodiques peut aboutir à des résultats contraires à l'article 13, A, paragraphe 1, sous m). En effet, ainsi que l'a relevé M. l'avocat général au point 5 de ses conclusions, l'application d'un tel critère peut avoir pour conséquence que, d'une part, un organisme sans but lucratif serait exclu du bénéfice de l'exonération prévue à cette disposition et, d'autre part, un organisme poursuivant un but lucratif pourrait bénéficier de celle-ci.

18 En outre, il ne ressort pas de cette disposition qu'un État membre, dès qu'il accorde une exonération pour une certaine prestation de services ayant un lien étroit avec la pratique du sport ou de l'éducation physique, fournie par des organismes sans but lucratif, puisse soumettre celle-ci à d'autres conditions que celles prévues à l'article 13, A, paragraphe 2.

19 Il s'ensuit que la limitation de l'exonération des prestations de services ayant un lien étroit avec la pratique du sport ou de l'éducation physique aux organismes ou établissements sportifs privés à caractère social qui perçoivent des droits d'entrée ou des cotisations périodiques inférieurs ou égaux à un certain montant est contraire à l'article 13, A, paragraphe 1, sous m), de la sixième directive.

20 Enfin, le gouvernement espagnol observe que la fixation d'un plafond au montant des cotisations pour l'exonération de la prestation de services prévue à l'article 13, A, paragraphe 1, sous m), relève de la notion de prix homologué par l'autorité publique au sens de l'article 13, A, paragraphe 2, sous a), troisième tiret, et est, dès lors, justifiée en vertu de cette dernière disposition.

21 Il suffit sur ce point de constater qu'il ne ressort pas de cette disposition qu'un État membre, en subordonnant l'exonération visée à l'article 13, A, paragraphe 1, sous m), à une ou plusieurs conditions prévues au paragraphe 2, sous a), de cette disposition, puisse modifier le champ d'application de celle-ci.

22 En outre, ainsi que la Commission l'a à juste titre relevé, l'article 13, A, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive prévoit que les États membres peuvent subordonner l'octroi des exonérations visées au respect de l'une ou plusieurs des conditions mentionnées par cette disposition. Celle-ci exclut donc une limitation de l'exonération de prestations de services ayant un lien étroit avec la pratique du sport ou de l'éducation physique aux organismes ou établissements sportifs privés de caractère social qui perçoivent des droits d'entrée ou des cotisations périodiques inférieurs ou égaux à un certain montant sans tenir compte du caractère et des circonstances propres à chaque activité sportive.

23 Il convient dès lors de constater que, en disposant que l'exonération de la TVA en faveur des prestations ayant un lien étroit avec la pratique du sport ou de l'éducation physique ne s'applique qu'aux établissements privés dont les droits d'entrée ou les cotisations périodiques n'excèdent pas un certain montant, le royaume d'Espagne a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu de l'article 13, A, paragraphe 1, sous m), de la sixième directive.

## **Sur les dépens**

**24** Aux termes de l'article 69, paragraphe 2, du règlement de procédure, toute partie qui succombe est condamnée aux dépens. Le royaume d'Espagne ayant succombé en ses moyens, il y a lieu de le condamner aux dépens. Aux termes de l'article 69, paragraphe 4, de ce règlement, les États membres et les institutions qui sont intervenus au litige supportent leurs propres dépens.

Par ces motifs,

### **LA COUR (sixième chambre)**

déclare et arrête:

**1)**En disposant que l'exonération de la taxe sur la valeur ajoutée en faveur des prestations ayant un lien étroit avec la pratique du sport ou de l'éducation physique ne s'applique qu'aux établissements privés dont les droits d'entrée ou les cotisations périodiques n'excèdent pas un certain montant, le royaume d'Espagne a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu de 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.

**2)**Le royaume d'Espagne est condamné aux dépens.

**3)**Le Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord supporte ses propres dépens.

Ragnemalm

Mancini

Kapteyn

Murray

Ioannou

Ainsi prononcé en audience publique à Luxembourg, le 7 mai 1998.

Le greffier

Le président de la sixième chambre

R. Grass

H. Ragnemalm

1 – Langue de procédure: l'espagnol.