

Downloaded via the EU tax law app / web

62015CJ0699

ARRÊT DE LA COUR (première chambre)

4 mai 2017 (*1)

«Renvoi préjudiciel — Fiscalité — Taxe sur la valeur ajoutée (TVA) — Directive 2006/112/CE — Exonérations — Prestations à titre onéreux de services de restauration et de divertissement par un établissement d'enseignement au profit d'un public restreint»

Dans l'affaire C-699/15,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduite par la Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) [(Cour d'appel (Angleterre et pays de Galles) (division civile), Royaume-Uni], par décision du 2 décembre 2015, parvenue à la Cour le 24 décembre 2015, dans la procédure

Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

contre

Brockenhurst College,

LA COUR (première chambre),

composée de Mme R. Silva de Lapuerta, président de chambre, MM. E. Regan (rapporteur), A. Arabadjiev, C. G. Fernlund et S. Rodin, juges,

avocat général : Mme J. Kokott,

greffier : Mme X. Lopez Bancalari, administrateur,

vu la procédure écrite et à la suite de l'audience du 10 novembre 2016,

considérant les observations présentées :

—

pour le Brockenhurst College, par Mme L. Poots, barrister, mandatée par M. R. J. Finlayson, solicitor,

—

pour le gouvernement du Royaume-Uni, initialement par Mme V. Kaye, puis par M. S. Brandon, en qualité d'agents, assistés de M. M. Jones, barrister,

—

pour la Commission européenne, par M. R. Lyal et Mme M. Owsiany–Hornung, en qualité d'agents,

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

rend le présent

Arrêt

1

La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation de l'article 132, paragraphe 1, sous i), 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).

2

Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant les Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs (administration fiscale et douanière du Royaume-Uni, ci-après l'« administration fiscale ») au Brockenhurst College (ci-après le « Collège ») au sujet de l'exonération de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) relative aux services de restauration et de divertissement fournis par ce dernier.

Le cadre juridique

Le droit de l'Union

3

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 ».

4

Le titre IX de la directive 2006/112 est intitulé « Exonérations ». Ce titre comporte notamment un chapitre 1, intitulé « Dispositions générales », sous lequel figure l'article 131 de cette directive, ainsi qu'un chapitre 2, intitulé « Exonérations en faveur de certaines activités d'intérêt général », regroupant les articles 132 à 134 de ladite directive.

5

L'article 131 de la même directive est libellé comme suit :

« Les exonérations prévues aux chapitres 2 à 9 s'appliquent sans préjudice d'autres dispositions communautaires et dans les conditions que les États membres fixent en vue d'assurer l'application correcte et simple desdites exonérations et de prévenir toute fraude, évasion et abus éventuels. »

6

L'article 132 de la directive 2006/112 dispose :

« 1. Les États membres exonèrent les opérations suivantes :

[...]

i)

l'éducation de l'enfance ou de la jeunesse, l'enseignement scolaire ou universitaire, la formation

ou le recyclage professionnel, ainsi que les prestations de services et les livraisons de biens qui leur sont étroitement liées, effectués par des organismes de droit public de même objet ou par d'autres organismes reconnus comme ayant des fins comparables par l'État membre concerné ;

[...] »

7

L'article 133 de cette directive prévoit :

« 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 :

a)

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 ;

b)

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 ;

c)

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 ;

d)

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

[...] »

8

Aux termes de l'article 134 de ladite directive :

« Les livraisons de biens et les prestations de service sont exclues du bénéfice de l'exonération prévue à l'article 132, paragraphe 1, points b), g), h), i), l), m) et n), dans les cas suivants :

a)

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

b)

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

9

Les exonérations prévues à l'article 132 de la directive 2006/112 ont été transposées dans le droit du Royaume-Uni à l'article 31 de la Value Added Tax Act 1994 (loi de 1994 relative à la taxe sur la valeur ajoutée), qui prévoit qu'une prestation de services est exonérée si elle correspond à la description figurant à l'annexe 9 de cette loi.

10

L'annexe 9, groupe 6, points 1 et 4, de la partie II de cette loi prévoit que sont exonérées :

« 1.

La prestation par un organisme éligible :

(a)

d'enseignement ;

[...]

(c)

de formation professionnelle ;

[...]

4.

Les livraisons de biens et les prestations de service (autres que les services d'examen) qui sont étroitement liés à la prestation d'un des services décrits au point 1 (la prestation principale) par l'organisme éligible réalisant la prestation principale, ou à celui-ci, à condition que :

(a)

les biens ou services soient utilisés directement par l'élève, l'étudiant ou le stagiaire (selon le cas) qui reçoit la prestation principale, et

(b)

lorsque la prestation est réalisée au bénéfice de l'organisme éligible réalisant la prestation principale, elle est réalisée par un autre organisme éligible. »

11

La note 1 de ce groupe 6 définit la notion d'« organisme éligible ».

Le litige au principal et les questions préjudicielles

12

Le Collège est un établissement d'enseignement supérieur offrant des formations dans les

domaines de la restauration, de l'hôtellerie et des arts du spectacle.

13

Afin de permettre aux étudiants inscrits à ces cours d'acquérir des compétences dans un cadre pratique, le Collège gère, par l'intermédiaire des étudiants et sous la supervision de leurs tuteurs, un restaurant et organise des spectacles à destination d'un public extérieur à l'établissement. Tant le restaurant que les spectacles sont ouverts à un public restreint composé de personnes susceptibles d'être intéressées par les événements organisés par le Collège, lesquelles sont répertoriées dans une base de données afin d'être tenues au courant de ces événements par un bulletin régulier. Ces personnes sont informées que lesdits événements sont fournis dans le cadre de la formation des étudiants, à un prix réduit qui, pour les repas, atteint environ 80 % du prix réel de la prestation. Dans le cas où le nombre de réservations au restaurant n'atteint pas un minimum de 30 couverts, le repas est annulé.

14

Il ressort du dossier soumis à la Cour que les revenus supplémentaires découlant pour le Collège de ces prestations de services, fournies en concurrence directe avec les entreprises commerciales, ne constituent pas l'objectif principal desdites prestations.

15

La juridiction de renvoi indique que la formation pratique a été conçue comme faisant partie des cours et était connue des étudiants au moment de leur inscription aux différents diplômes.

16

Le Collège a acquitté la TVA, au cours de la période visée, au taux normal sur le prix facturé pour les repas et les services de divertissement fournis.

17

Cependant, le Collège a considéré que ces fournitures et prestations auraient dû être exonérées en tant que services « étroitement liés » à l'enseignement, conformément à l'article 132, paragraphe 1, sous i), de la directive 2006/112. Sa demande de remboursement ayant été rejetée par l'administration fiscale, le Collège a formé un recours devant le First-tier Tribunal (Tax Chambers) [tribunal de première instance (chambre de la fiscalité), Royaume-Uni].

18

Par décision du 5 novembre 2012, cette juridiction de première instance a jugé que ces prestations de services étaient exonérées de la TVA, dès lors que celles-ci sont étroitement liées à l'enseignement. Cette décision a été confirmée en appel par l'Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [tribunal supérieur (chambre de la fiscalité et de la Chancery), Royaume-Uni], par jugement du 30 juin 2014.

19

L'administration fiscale a introduit un recours contre cette dernière décision devant la juridiction de renvoi, laquelle estime que l'issue du litige dont elle est saisie dépend de l'interprétation de la directive 2006/112.

Dans ces conditions, la Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) [(Cour d'appel (Angleterre et pays de Galles) (division civile), Royaume-Uni)] a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes :

« 1)

Au sens de l'article 132, paragraphe 1, sous i), de la directive [2006/112], la prestation, à titre onéreux, de services de restauration et de divertissement par un établissement d'enseignement à des membres du public (qui ne sont pas les destinataires du service principal d'enseignement) est-elle "étroitement liée" à l'enseignement lorsque la réalisation de ces services est facilitée par les étudiants (qui sont les destinataires du service principal d'enseignement) dans le cadre de leur formation et en tant que partie intégrante de cette formation ?

2)

Pour déterminer si les prestations de service de restauration et de divertissement relèvent de l'exonération prévue à l'article 132, paragraphe 1, sous i), de la directive [2006/112] en tant que services "étroitement liés" à l'enseignement,

a)

le fait que les étudiants tirent avantage de l'implication dans la préparation des services en question et non de l'objet de ces services est-il pertinent ?

b)

le fait que ces services ne sont ni reçus ni consommés directement ou indirectement par les étudiants mais sont reçus et consommés par les membres du public qui payent pour ces services et qui ne sont pas destinataires du service principal d'enseignement est-il pertinent ?

c)

le fait que du point de vue du consommateur moyen des services en question (c'est-à-dire les membres du public qui en payent le prix) ces services ne représentent pas un moyen de bénéficier dans de meilleures conditions d'un autre service mais constituent une fin en soi est-il pertinent ?

d)

le fait que, du point de vue des étudiants, les services en question ne constituent pas une fin en soi, mais que la participation à la préparation de ces services constitue un moyen de bénéficier dans de meilleures conditions du service principal d'enseignement est-il pertinent ?

e)

dans quelle mesure doit-on tenir compte du principe de neutralité fiscale ? »

Sur les questions préjudicielles

Par ses questions, qu'il convient d'examiner ensemble, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 132, paragraphe 1, sous i), de la directive 2006/112 doit être interprété en ce

sens que peuvent être qualifiées de prestations « étroitement liées » à la prestation d'enseignement, au sens de cette disposition, et, dès lors, exonérées de TVA, des activités, exercées dans des circonstances telles que celles en cause au principal, consistant pour les étudiants d'un établissement d'enseignement supérieur à fournir, dans le cadre de leur formation et à titre onéreux, des prestations de services de restauration et de divertissement à des tiers.

22

L'article 132 de la directive 2006/112 prévoit des exonérations qui, ainsi que l'indique l'intitulé du chapitre dont relève cet article, ont pour objectif de favoriser certaines activités d'intérêt général. Toutefois, ces exonérations concernent non pas toutes les activités d'intérêt général, mais uniquement celles qui y sont énumérées et décrites de manière très détaillée (arrêt du 25 février 2016, Commission/Pays-Bas, C-22/15, non publié, EU:C:2016:118, point 19 et jurisprudence citée).

23

Les termes employés pour désigner lesdites exonérations sont d'interprétation stricte, étant donné que celles-ci constituent des dérogations au principe général, résultant de l'article 2 de la directive 2006/112, selon lequel la TVA est perçue sur chaque prestation effectuée à titre onéreux par un assujetti. Toutefois, cette règle d'interprétation stricte ne signifie pas que les termes utilisés pour définir les exonérations visées à l'article 132 de cette directive doivent être interprétés d'une manière qui priverait celles-ci de leurs effets (arrêt du 25 février 2016, Commission/Pays-Bas, C-22/15, non publié, EU:C:2016:118, point 20 et jurisprudence citée).

24

L'article 132, paragraphe 1, sous i), de la directive 2006/112 ne comporte aucune définition de la notion d'opérations « étroitement liées » y figurant. Néanmoins, il ressort des termes mêmes de cette disposition que celle-ci vise les prestations de services qui présentent un lien étroit avec « l'éducation de l'enfance ou de la jeunesse, l'enseignement scolaire ou universitaire, la formation ou le recyclage professionnel ». Dès lors, des prestations de services ne sauraient être considérées comme « étroitement liées » à ces dernières prestations que lorsqu'elles sont effectivement fournies en tant que prestations accessoires à l'enseignement dispensé par l'établissement concerné, qui constitue la prestation principale (voir, en ce sens, arrêts du 14 juin 2007, Horizon College, C-434/05, EU:C:2007:343, points 27 et 28 et jurisprudence citée, ainsi que du 25 mars 2010, Commission/Pays-Bas, C-79/09, non publié, EU:C:2010:171, point 50).

25

Conformément à la jurisprudence de la Cour, une prestation peut être considérée comme accessoire à une prestation principale lorsqu'elle constitue non pas une fin en soi, mais le moyen de bénéficier dans les meilleures conditions du service principal (arrêt du 25 mars 2010, Commission/Pays-Bas, C-79/09, non publié, EU:C:2010:171, point 51 et jurisprudence citée).

26

À cet égard, l'application de l'exonération pour des opérations « étroitement liées » à l'enseignement est, en tout état de cause, subordonnée à trois conditions, énoncées, pour partie, aux articles 132 et 134, de la directive 2006/112, à savoir, en substance, premièrement, que tant cette prestation principale que les prestations de services qui sont étroitement liées à celle-ci soient effectuées par des organismes visés à l'article 132, paragraphe 1, sous i), de cette directive, deuxièmement, que ces prestations de services soient indispensables à

l'accomplissement des opérations exonérées et, troisièmement, que lesdites prestations de services ne soient pas essentiellement destinées à procurer des recettes supplémentaires à ces organismes, par la réalisation d'une opération effectuée en concurrence directe avec des entreprises commerciales soumises à la TVA (voir, en ce sens, arrêts du 14 juin 2007, Horizon College, C-434/05, EU:C:2007:343, points 34, 38 et 42, ainsi que du 25 mars 2010, Commission/Pays-Bas, C-79/09, non publié, EU:C:2010:171, point 61).

27

En ce qui concerne l'affaire au principal, il est constant, s'agissant de la première de ces conditions, que le Collège est un établissement de droit public, ayant un objectif éducatif, éligible à l'exonération sur le fondement de l'article 132, paragraphe 1, sous i), de la directive 2006/112.

28

S'agissant de la deuxième condition, il découle du point 39 de l'arrêt du 14 juin 2007, Horizon College (C-434/05, EU:C:2007:343) que, pour être qualifiées de prestations de services indispensables à l'accomplissement de ces opérations exonérées, ces prestations doivent être d'une nature ou d'une qualité telle que, sans leur concours, il ne saurait être assuré que l'enseignement dispensé par l'organisme relevant de l'article 132, paragraphe 1, sous i), de la directive 2006/112 et, partant, celui dont bénéficient les étudiants de ce dernier auraient une valeur équivalente.

29

En l'occurrence, il ressort de la décision de renvoi que l'enseignement pratique est conçu comme faisant partie intégrante du cursus des étudiants et que, si celui-ci n'était pas proposé, les étudiants ne bénéficieraient pas pleinement de leur formation.

30

En effet, il est précisé à cet égard que les fonctions de restauration sont toutes prises en charge par les étudiants du Collège, sous la supervision de leurs tuteurs, et que l'objectif poursuivi par la gestion du restaurant d'application du Collège est celui de permettre aux étudiants inscrits aux cours de restauration et d'hôtellerie d'acquérir des compétences dans un cadre pratique.

31

Il en va de même en ce qui concerne les cours d'arts du spectacle. Le Collège organise des concerts et des spectacles par l'intermédiaire de ses étudiants inscrits auxdits cours, afin que ceux-ci acquièrent une expérience pratique.

32

Or, force est de constater que, sans ces volets pratiques, l'enseignement dispensé par le Collège dans les domaines de la restauration, de l'hôtellerie et du spectacle, n'aurait pas de valeur équivalente.

33

Cette constatation se trouve corroborée par le fait que le Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord affirme que le restaurant d'application du Collège équivaut, pour les étudiants, à une salle de classe et que la Commission européenne souligne que les étudiants tirent avantage de l'expérience acquise au moyen de la préparation des repas et du service à table en situation

réelle, qui constitue une partie importante de leur formation.

34

Dans ces circonstances, il apparaît que les prestations de services de restauration et de divertissement en cause au principal doivent être considérées comme indispensables pour assurer la qualité de la prestation principale d'enseignement dispensée par le Collège.

35

S'agissant de la troisième condition, il convient de rappeler que celle-ci constitue une expression spécifique du principe de neutralité fiscale, lequel s'oppose, notamment, à ce que des prestations de services semblables, qui se trouvent donc en concurrence les unes avec les autres, soient traitées de manière différente du point de vue de la TVA (voir, en ce sens, arrêt du 14 juin 2007, Horizon College, C-434/05, EU:C:2007:343, point 43 et jurisprudence citée).

36

Il est constant, dans le litige au principal, tout d'abord, que les prestations de services de restauration et de divertissement offertes par le Collège sont accessibles uniquement aux personnes inscrites préalablement sur une liste de diffusion tenue par cet établissement. En particulier, la juridiction de renvoi précise que, pour les spectacles, le public est généralement constitué des amis et de la famille des étudiants du Collège, ainsi que des personnes préalablement inscrites sur la base de données de cet établissement.

37

Ensuite, le restaurant d'application du Collège n'est accessible que sur réservation et à condition qu'il soit plein, un minimum de trente couverts étant requis pour que les étudiants puissent tirer le bénéfice maximal de leurs prestations. Ainsi, contrairement à un restaurant commercial où les réservations sont en principe inconditionnellement honorées, les repas sont annulés si le seuil requis n'est pas atteint.

38

Enfin, il ressort des éléments fournis par la juridiction de renvoi que les services de restauration, les concerts et les spectacles sont entièrement fournis, organisés et prestés par des étudiants en formation, situation qui se distingue fondamentalement de celle d'étudiants effectuant un stage au sein d'une entité commerciale, où ils intègrent une équipe professionnelle fournissant de tels services dans les conditions concurrentielles prévalant sur les marchés respectifs.

39

Il apparaît ainsi que les prestations offertes à un nombre restreint de tiers, par le Collège, dans le cadre des cours dispensés à ses étudiants se distinguent substantiellement de celles que propose habituellement une salle de spectacle ou un restaurant commercial et qu'elles visent un public distinct, en ce qu'elles ne répondent pas aux mêmes besoins du consommateur.

40

De plus, il n'est pas contesté que les tarifs fixés par le Collège ne couvrent que 80 % du coût du repas. Il n'apparaît ainsi pas que les services en cause au principal soient destinés à procurer des recettes supplémentaires au Collège, par la réalisation d'opérations effectuées en concurrence directe des entreprises commerciales soumises à la TVA, telles que des restaurants ou des salles

de spectacles.

41

Dès lors, les prestations offertes par le Collège à un nombre restreint de tiers n'apparaissent pas comparables à celles offertes par des restaurants et des salles de spectacles commerciales et l'exonération de la TVA des prestations offertes par cet établissement n'aboutit pas à une différence de traitement fiscal.

42

Enfin, il convient de rappeler qu'il incombe au juge national de vérifier, à partir des indications fournies par la Cour, que ces conditions sont bien remplies, au vu des circonstances factuelles propres à l'affaire dont il est saisi.

43

Eu égard à l'ensemble des considérations qui précèdent, il y a lieu de répondre aux questions posées que l'article 132, paragraphe 1, sous i), de la directive 2006/112 doit être interprété en ce sens que peuvent être qualifiées de prestations « étroitement liées » à la prestation principale d'enseignement, et, ainsi, exonérées de TVA, des activités, exercées dans des circonstances telles que celles en cause au principal, consistant pour les étudiants d'un établissement d'enseignement supérieur à fournir, dans le cadre de leur formation et à titre onéreux, des services de restauration et de divertissement à des tiers, dès lors que ces services sont indispensables à leur formation et qu'ils ne sont pas destinés à procurer des recettes supplémentaires à cet établissement, par la réalisation d'opérations effectuées en concurrence directe avec celles d'entreprises commerciales soumises à la TVA, ce qu'il appartient à la juridiction nationale de vérifier.

Sur les dépens

44

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 (première chambre) dit pour droit :

L'article 132, paragraphe 1, sous i), 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 que peuvent être qualifiées de prestations « étroitement liées » à la prestation principale d'enseignement, et, ainsi, exonérées de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA), des activités, exercées dans des circonstances telles que celles en cause au principal, consistant pour les étudiants d'un établissement d'enseignement supérieur à fournir, dans le cadre de leur formation et à titre onéreux, des services de restauration et de divertissement à des tiers, dès lors que ces services sont indispensables à leur formation et qu'ils ne sont pas destinés à procurer des recettes supplémentaires à cet établissement, par la réalisation d'opérations effectuées en concurrence directe avec celles d'entreprises commerciales soumises à la TVA, ce qu'il appartient à la juridiction nationale de vérifier.

Signatures

(*1) Langue de procédure : l'anglais.