

62017CJ0449

ARRÊT DE LA COUR (première chambre)

14 mars 2019 (*1)

« Renvoi préjudiciel – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée (TVA) – Directive 2006/112/CE – Article 132, paragraphe 1, sous i) et j) – Exonération en faveur de certaines activités d'intérêt général – Enseignement scolaire ou universitaire – Notion – Cours de conduite automobile dispensés par une auto-école »

Dans l'affaire C-449/17,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduite par le Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances, Allemagne), par décision du 16 mars 2017, parvenue à la Cour le 26 juillet 2017, dans la procédure

A & G Fahrschul-Akademie GmbH

contre

Finanzamt Wolfenbüttel,

LA COUR (première chambre),

composée de Mme R. Silva de Lapuerta, vice-présidente de la Cour, faisant fonction de président de la première chambre, MM. A. Arabadjiev, E. Regan (rapporteur), C. G. Fernlund et S. Rodin, juges,

avocat général : M. M. Szpunar,

greffier : M. M. Aleksejev, chef d'unité,

vu la procédure écrite et à la suite de l'audience du 20 juin 2018,

considérant les observations présentées :

—

pour A & G Fahrschul-Akademie GmbH, par M. D. Hippke, Steuerberater, et Me A. Hüttl, Rechtsanwalt,

—

pour le gouvernement allemand, par MM. T. Henze et R. Kanitz, en qualité d'agents,

—

pour le gouvernement espagnol, par M. S. Jiménez García, en qualité d'agent,

—

pour le gouvernement italien, par Mme G. Palmieri, en qualité d'agent, assistée de M. F. Urbani

Neri, avvocato dello Stato,

—

pour le gouvernement autrichien, par M. G. Eberhard, en qualité d'agent,

—

pour le gouvernement portugais, par MM. L. Inez Fernandes, M. Figueiredo et R. Campos Laires, en qualité d'agents,

—

pour le gouvernement finlandais, par M. S. Hartikainen, en qualité d'agent,

—

pour la Commission européenne, par MM. R. Lyal et B. Killmann, en qualité d'agents,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 3 octobre 2018,

rend le présent

Arrêt

1

La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation de l'article 132, paragraphe 1, sous i) et j), 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 A & G Fahrschul-Akademie GmbH (ci-après « A & G ») au Finanzamt Wolfenbüttel (centre des impôts de Wolfenbüttel, Allemagne, ci-après le « centre des impôts ») au sujet du refus de ce dernier d'exonérer de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) des prestations d'apprentissage à la conduite automobile fournies par A & G en vue de l'obtention des permis de conduire pour les véhicules des catégories B et C1, visées à l'article 4, paragraphe 4, de la directive 2006/126/CE du Parlement européen et du Conseil, du 20 décembre 2006, relative au permis de conduire (JO 2006, L 403, p. 18, et rectificatif JO 2009, L 19, p. 67).

Le cadre juridique

Le droit de l'Union

La directive 2006/112

3

Le titre IX de la directive 2006/112 est intitulé « Exonérations ». Ce titre comporte, notamment, un chapitre 2, intitulé « Exonérations en faveur de certaines activités d'intérêt général », sous lequel figure l'article 132 qui prévoit, à son paragraphe 1, que les États membres exonèrent de l'impôt 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 ;

j)

les leçons données, à titre personnel, par des enseignants et portant sur l'enseignement scolaire ou universitaire ;

[...] »

La directive 2006/126

4

Le considérant 8 de la directive 2006/126 énonce :

« Pour répondre à des impératifs de sécurité routière, il convient de fixer les conditions minimales auxquelles le permis de conduire peut être délivré. Il faut procéder à une harmonisation des normes relatives aux examens à subir par les conducteurs et à l'octroi du permis. À cet effet, les connaissances, les aptitudes et les comportements liés à la conduite des automobiles devraient être redéfinis, l'examen de conduite devrait être basé sur ces concepts et les normes minimales concernant l'aptitude physique et mentale à la conduite de ces véhicules devraient être redéfinies. »

5

L'article 4 de cette directive prévoit :

« 1. Le permis de conduire prévu à l'article 1er autorise la conduite des véhicules à moteur des catégories définies ci-après. Il peut être délivré à partir de l'âge minimum indiqué pour chaque catégorie. Le terme "véhicule à moteur" désigne tout véhicule pourvu d'un moteur de propulsion et circulant sur route par ses moyens propres à l'exception des véhicules qui se déplacent sur rails.

[...]

4. Automobiles :

[...]

b)

catégorie B :

Les automobiles dont la masse maximale autorisée n'excède pas 3500 kg et conçues et construites pour le transport de huit passagers au maximum, outre le conducteur ; une remorque dont la masse maximale autorisée ne dépasse pas 750 kg peut être attelée aux automobiles de cette catégorie.

[...]

d)

catégorie C1 :

automobiles autres que celles des catégories D 1 ou D dont la masse maximale autorisée excède 3500 kg sans dépasser 7500 kg et qui sont conçues et construites pour le transport de huit passagers au maximum outre le conducteur ; aux automobiles de cette catégorie peut être attelée une remorque dont la masse maximale autorisée n'excède pas 750 kg ;

[...] »

Le droit allemand

6

Conformément à l'article 4, point 21, de l'Umsatzsteuergesetz (loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires), dans sa version publiée le 21 février 2005 (BGBl. 2005 I, p. 386), parmi les opérations relevant de l'article 1er, paragraphe 1, point 1, de cette loi, sont exonérées :

« a)

les prestations poursuivant directement un objectif scolaire ou éducatif, qui sont fournies par des écoles privées et d'autres établissements de formation générale ou professionnelle,

aa)

s'ils sont agréés par l'État en vertu de l'article 7, paragraphe 4, du Grundgesetz (loi fondamentale) ou autorisés en vertu du droit du Land, ou

bb)

si l'autorité compétente du Land atteste qu'ils préparent régulièrement à une profession ou à un examen que fait passer une personne morale de droit public,

b)

les prestations d'enseignement poursuivant directement un objectif scolaire ou éducatif qui sont fournies par des enseignants indépendants

aa)

dans des établissements d'enseignement supérieur au sens des articles 1er et 70 de l'Hochschulrahmengesetz (loi-cadre relative aux établissements d'enseignement supérieur) et dans des écoles publiques de formation générale ou professionnelle, ou

bb)

dans des écoles privées et autres établissements de formation générale ou professionnelle, dans la mesure où ils remplissent les conditions indiquées sous a) ;

[...] »

L'article 6 de la Verordnung über die Zulassung von Personen zum Straßenverkehr (règlement relatif à l'admission des personnes à la circulation routière), dans sa version du 13 décembre 2010 (BGBl. 2010 I, p. 1980), prévoit :

« (1) Le permis de conduire est délivré pour les catégories suivantes :

[...]

Catégorie B : [article 4, paragraphe 4, sous b), de la directive 2006/126]

[...]

Catégorie C1 : [article 4, paragraphe 4, sous d), de la directive 2006/126]

[...] »

Le litige au principal et les questions préjudicielles

A & G exploite une auto-école, sous la forme juridique d'une société à responsabilité limitée. Dans les factures qu'elle émettait, elle n'indiquait pas de façon distincte le montant dû au titre de la TVA. Dans un premier temps, elle a déclaré, pour l'exercice fiscal 2010 (ci-après « la période en cause »), des chiffres d'affaires imposables. Le centre des impôts s'est fié à la déclaration de TVA de A & G.

Par lettre du 22 décembre 2014, A & G a demandé à ce que le montant dû par cette société au titre de la TVA soit ramené à zéro euro, ce que le centre des impôts a refusé. La réclamation et le recours d'A & G contre cette décision du centre des impôts ont été rejetés. Le Finanzgericht (tribunal des finances, Allemagne) a considéré, notamment, qu'A & G n'était pas fondée à invoquer le bénéfice de l'exonération visée à l'article 132, paragraphe 1, sous j), de la directive 2006/112. En effet, les prestations fournies par A & G, consistant à dispenser une formation théorique et un enseignement pratique de la conduite automobile, ne relèveraient pas de la notion d'« enseignement scolaire ou universitaire », au sens de cette disposition, dans la mesure où, en vertu d'une recommandation relative à l'éducation routière à l'école en vigueur lors de la période en cause, l'enseignement pratique de la conduite ne serait une composante ni nécessaire ni souhaitée d'un tel enseignement.

A & G conteste cette décision du Finanzgericht (tribunal des finances) dans le cadre de son recours en Revision devant la juridiction de renvoi, le Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances, Allemagne). À cet effet, elle fait valoir, notamment, que l'objectif poursuivi par le législateur national en matière d'apprentissage de la conduite automobile au sein d'une auto-école consiste à former des usagers de la route responsables.

Par ailleurs, l'enseignement pratique de la conduite dispensé par une auto-école et les stages de sécurité routière organisés, entre autres, par l'Allgemeiner Deutscher Automobil-Club (automobile

club allemand) auraient les mêmes finalités. Il serait donc contraire au principe de neutralité de soumettre à un traitement fiscal différent ces prestations similaires.

12

La juridiction de renvoi indique que, au regard du droit national, les prestations proposées par A & G ne sont pas exonérées, dans la mesure où celle-ci ne remplit pas les conditions fixées à l'article 4, point 21, sous a) ou b), de la loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires, dans sa version publiée le 21 février 2005. Toutefois, elle estime qu'A & G pourrait invoquer le bénéfice de l'article 132, paragraphe 1, sous i) ou j), de la directive 2006/112.

13

À cet égard, la juridiction de renvoi tend à considérer que l'activité de la requérante au principal relève de la notion d'« enseignement scolaire et universitaire », au sens de l'article 132, paragraphe 1, sous i) et j), de la directive 2006/112.

14

En revanche, elle nourrit des doutes quant au fait qu'A & G remplisse les autres critères fixés à ces dispositions, dans la mesure où il n'est pas certain qu'elle puisse être vue comme un « organisme reconnu comme ayant des fins comparables » aux organismes de droit public, au sens de l'article 132, paragraphe 1, sous i), de cette directive ni que ses activités puissent être considérées comme relevant de leçons données, à titre personnel, par des enseignants et portant sur l'enseignement scolaire ou universitaire, au sens de l'article 132, paragraphe 1, sous j), de ladite directive.

15

Dans ces conditions, le Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances) a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes :

« 1)

La notion d'« enseignement scolaire ou universitaire », visée à l'article 132, paragraphe 1, sous i) et sous j), de la directive [2006/112], comprend-elle l'enseignement de la conduite automobile en vue de l'acquisition des permis de conduire des classes B et C1 ?

2)

En cas de réponse affirmative à la première question, la reconnaissance à la requérante [au principal] de la qualité d'« organisme [reconnu comme] ayant des fins comparables », au sens de l'article 132, paragraphe 1, sous i), de la directive [2006/112], peut-elle découler des dispositions légales relatives à l'examen des moniteurs de conduite et à l'octroi de la licence de moniteur de conduite et de la licence d'auto-école présentes dans [le Gesetz über das Fahrlehrerwesen (loi sur le statut des moniteurs de conduite), du 25 août 1969], ainsi que de l'intérêt du public à ce que les élèves d'auto-écoles soient formés afin de devenir des usagers de la route sûrs, responsables et sensibilisés à l'environnement ?

3)

En cas de réponse négative à la deuxième question, la notion d'«enseignant donnant des leçons à titre personnel», au sens de l'article 132, paragraphe 1, sous j), de la directive [2006/112], suppose-t-elle que l'assujetti soit un entrepreneur individuel ?

4)

En cas de réponse négative aux deuxième et troisième questions, la qualité d'un enseignant en tant qu'«enseignant donnant des leçons à titre personnel», au sens de l'article 132, paragraphe 1, sous j), de la directive [2006/112], suppose-t-elle uniquement qu'il agit pour son propre compte et sous sa propre responsabilité, ou bien dépend-elle également d'autres conditions ? »

Sur les questions préjudicielles

Sur la première question

16

Par sa première question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si la notion d'«enseignement scolaire ou universitaire », au sens de l'article 132, paragraphe 1, sous i) et j), de la directive 2006/112, doit être interprétée en ce sens qu'elle recouvre l'enseignement de la conduite automobile dispensé par une auto-école, telle que celle en cause au principal, en vue de l'obtention des permis de conduire pour les véhicules des catégories B et C1, visées à l'article 4, paragraphe 4, de la directive 2006/126.

17

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 détaillée (arrêt du 4 mai 2017, *Brockenhurst College*, C-699/15, EU:C:2017:344, point 22 et jurisprudence citée).

18

Selon la jurisprudence de la Cour, lesdites exonérations constituent des notions autonomes du droit de l'Union ayant pour objet d'éviter des divergences dans l'application du régime de la TVA d'un État membre à l'autre (voir, en ce sens, arrêt du 26 octobre 2017, *The English Bridge Union*, C-90/16, EU:C:2017:814, point 17 et jurisprudence citée).

19

Les termes employés pour désigner les exonérations visées à l'article 132 de la directive 2006/112 sont d'interprétation stricte, étant donné que celles-ci constituent des dérogations au principe général, résultant de l'article 2 de cette directive, 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 cet article 132 doivent être interprétés d'une manière qui priverait celles-ci de leurs effets (arrêt du 4 mai 2017, *Brockenhurst College*, C-699/15, EU:C:2017:344, point 23 et jurisprudence citée).

20

Il convient de rappeler que l'article 132, paragraphe 1, sous i) et j), de ladite directive ne comporte aucune définition de la notion d'« enseignement scolaire ou universitaire ».

21

Cela étant, la Cour a considéré, d'une part, que la transmission de connaissances et de compétences entre un enseignant et des étudiants est un élément particulièrement important de l'activité d'enseignement (arrêt du 14 juin 2007, Horizon College, C-434/05, EU:C:2007:343, point 18).

22

D'autre part, elle a précisé que la notion d'« enseignement scolaire ou universitaire », au sens de la directive 2006/112, ne se limite pas aux seuls enseignements qui conduisent à des examens en vue de l'obtention d'une qualification ou qui permettent d'acquérir une formation en vue de l'exercice d'une activité professionnelle, mais comprend d'autres activités dans lesquelles l'instruction est donnée dans des écoles ou des universités en vue de développer les connaissances et les aptitudes des élèves ou des étudiants, pourvu que ces activités ne revêtent pas un caractère purement récréatif (arrêt du 28 janvier 2010, Eulitz, C-473/08, EU:C:2010:47, point 29 et jurisprudence citée).

23

À cet égard, il importe de relever, ainsi que l'a observé M. l'avocat général au point 35 de ses conclusions, que, en vertu de cette jurisprudence constante, les activités qui ne revêtent pas un caractère purement récréatif sont susceptibles de relever de la notion d'« enseignement scolaire ou universitaire », pour autant que l'instruction est dispensée dans des écoles ou des universités.

24

Ainsi, la notion d'« enseignement scolaire ou universitaire », au sens de l'article 132, paragraphe 1, sous i) et j), de la directive 2006/112, recouvre des activités qui se distinguent tant du fait de leur nature propre qu'en raison du cadre dans lequel s'effectue leur exercice (voir, en ce sens, arrêt du 14 juin 2007, Horizon College, C-434/05, EU:C:2007:343, point 20).

25

Il en ressort que, ainsi que l'a relevé M. l'avocat général aux points 13 à 17 de ses conclusions, au moyen de cette notion, le législateur de l'Union a entendu viser un certain type de système d'enseignement qui est commun à l'ensemble des États membres, indépendamment des caractéristiques propres à chaque système national.

26

Partant, la notion d'« enseignement scolaire ou universitaire », aux fins du régime de la TVA, renvoie, en général, à un système intégré de transmission de connaissances et de compétences portant sur un ensemble large et diversifié de matières, ainsi qu'à l'approfondissement et au développement de ces connaissances et de ces compétences par les élèves et les étudiants au fur et à mesure de leur progression et de leur spécialisation au sein des différents degrés constitutifs de ce système.

27

C'est à la lumière de ces considérations qu'il convient d'examiner si l'enseignement de la conduite automobile prodigué par une auto-école, telle que celle de la requérante au principal, en vue de l'obtention des permis de conduire pour les véhicules des catégories B et C1, visées à l'article 4, paragraphe 4, de la directive 2006/126, est susceptible de relever de la notion d'« enseignement scolaire ou universitaire », au sens de l'article 132, paragraphe 1, sous i) et j), de la directive 2006/112.

28

En l'occurrence, la requérante au principal fait valoir que l'apprentissage de la conduite qu'elle dispense recouvre la transmission de connaissances à la fois pratiques et théoriques qui sont nécessaires à l'obtention des permis de conduire pour les véhicules des catégories B ainsi que C1 et que la finalité d'un tel enseignement n'est pas purement récréative, étant donné que la possession de tels permis est susceptible de répondre, notamment, à des besoins professionnels. Dès lors, l'enseignement dispensé à cette fin relèverait de la notion d'« enseignement scolaire ou universitaire », visée à l'article 132, paragraphe 1, sous i) et j), de la directive 2006/112.

29

Or, il convient d'observer que l'enseignement de la conduite automobile au sein d'une auto-école, telle que celle en cause au principal, si tant est qu'il porte sur diverses connaissances d'ordre pratique et théorique, n'en demeure pas moins un enseignement spécialisé qui n'équivaut pas, à lui seul, à la transmission de connaissances et de compétences portant sur un ensemble large et diversifié de matières, ainsi qu'à leur approfondissement et à leur développement, qui est caractéristique de l'enseignement scolaire ou universitaire.

30

Eu égard à ce qui précède, il convient de répondre à la première question que la notion d'« enseignement scolaire ou universitaire », au sens de l'article 132, paragraphe 1, sous i) et j), de la directive 2006/112, doit être interprétée en ce sens qu'elle ne recouvre pas l'enseignement de la conduite automobile dispensé par une auto-école, telle que celle en cause au principal, en vue de l'obtention des permis de conduire pour les véhicules des catégories B et C1, visées à l'article 4, paragraphe 4, de la directive 2006/126.

Sur les deuxième à quatrième questions

31

Compte tenu de la réponse apportée à la première question, il n'y a pas lieu de répondre aux deuxième à quatrième questions.

Sur les dépens

32

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 :

La notion d'« enseignement scolaire ou universitaire », au sens de l'article 132, paragraphe 1, sous i) et j), de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, doit être interprétée en ce sens qu'elle ne recouvre pas l'enseignement de la conduite automobile dispensé par une auto-école, telle que celle en cause au principal, en vue de l'obtention des permis de conduire pour les véhicules des catégories B et C1, visées à l'article 4, paragraphe 4, de la directive 2006/126/CE du Parlement européen et du Conseil, du 20 décembre 2006, relative au permis de conduire.

Signatures

(*1) Langue de procédure : l'allemand.