

Conclusions

CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL

M. ANTONIO LA PERGOLA

présentées le 3 février 1998 (1)

## Affaire C-124/96

Commission des Communautés européennes

**contre**

**Royaume d'Espagne**

«Manquement – Sixième directive TVA – Exonérations – Prestations liées à la pratique du sport ou de l'éducation physique – Restrictions»

1. Par le présent recours, la Commission demande à la Cour de constater que le royaume d'Espagne a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu 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) (ci-après la directive). Plus précisément, l'institution requérante fait valoir que le régime des exonérations accordées par la législation espagnole pour les activités sportives pratiquées auprès d'organismes privés est contraire aux dispositions de l'article 13, A, paragraphe 1, sous m), de ladite directive.

2. Avant d'aborder le fond des griefs avancés par la Commission, il convient de rappeler brièvement le cadre juridique tant communautaire que national. L'article 13, A, de la directive dispose que certaines activités d'intérêt général sont exonérées de la taxe. Plus particulièrement, aux fins de la présente analyse, c'est l'article 13, A, paragraphe 1, sous m), qui entre en ligne de compte, en ce qu'il prévoit une exonération en faveur 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 qui pratiquent le sport ou l'éducation physique. L'article 13, A, paragraphe 2, sous a), prévoit en outre que: 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 espagnole en la matière est actuellement constituée par l'article 20 de la loi n° 37, du 28 décembre 1992, relative à la taxe sur la valeur ajoutée, tel que modifié par l'article 13 de la loi n° 42, du 30 décembre 1994. La disposition pertinente de ladite réglementation est l'article 20, paragraphe 1, point 13, qui est ainsi libellé:

1. Sont exonérées de cette taxe les opérations suivantes: ...

13. 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:

a) établissements de droit public;

b) fédérations sportives;

c) Comité olympique espagnol;

d) organismes ou établissements sportifs privés à caractère social dont les droits d'entrée ne dépassent pas les montants indiqués ci-après:

?droits d'entrée ou d'admission: 265 000 PTA;

?droits périodiques: 4 000 PTA par mois

(3) . En ce qui concerne les prestations de services liées à la pratique sportive ou à l'éducation physique, le législateur espagnol accorde donc, en substance, une exonération fiscale inconditionnelle aux prestations se déroulant auprès d'organismes de droit public, de fédérations sportives ou du Comité olympique espagnol. Par contre, en ce qui concerne les prestations fournies par des organismes sportifs privés à caractère social, l'octroi de l'exonération est subordonné à l'exigence que ces organismes perçoivent des droits d'entrée ou des cotisations périodiques d'un montant inférieur à celui visé dans la disposition précitée.

3. Tenant cette dernière disposition pour incompatible avec l'article 13, A, paragraphe 1, sous m), de la directive, la Commission a engagé à l'encontre du royaume d'Espagne la procédure précontentieuse prévue à l'article 169 du traité. A ce stade, l'État membre défendeur a contesté l'appréciation de l'institution requérante et a fait valoir que sa législation ne contrevenait nullement aux dispositions de ladite directive. La Commission a ensuite introduit le présent recours visant à ce que soit constaté le manquement de l'État défendeur. Plus précisément, les conclusions présentées par l'institution requérante sont ainsi formulées:

1) 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 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 TVA (77/388/CEE);

2) condamner le royaume d'Espagne aux dépens

.Le royaume d'Espagne, quant à lui, conclut à ce qu'il plaise à la Cour rejeter le recours et condamner l'institution requérante aux dépens. Le Royaume-Uni est intervenu en l'espèce au soutien des conclusions de l'État membre défendeur.

4. La Commission soutient que la législation nationale contestée introduit en ce qui concerne l'octroi de l'exonération en faveur des organismes privés à caractère social un critère non prévu par la directive et, partant, contraire à celle-ci. A cet égard, la Commission se réfère à la jurisprudence de la Cour selon laquelle l'article 13, A, paragraphe 1, impose aux États membres une obligation claire, précise et inconditionnelle d'exonérer les activités visées dans ladite disposition (4) . Cette obligation, de ce point de vue, ne pourrait pas être assortie d'autres conditions, non prévues par la directive. En outre, la disposition nationale litigieuse ne saurait être justifiée en faisant valoir que la limitation du montant des cotisations, qui constitue un obstacle à l'octroi de l'exonération, relèverait des prix homologués par les autorités publiques, au sens du

troisième tiret de l'article 13, A, paragraphe 2, sous a). En effet, en l'espèce, le législateur espagnol aurait simplement créé une présomption juris et de jure en ce qui concerne le caractère non lucratif des organismes sportifs: ceux qui perçoivent des droits d'entrée inférieurs à la limite fixée par la législation en question sont présumés être des organismes qui exercent leur activité sans but lucratif; les autres sont au contraire considérés comme des organismes fournissant des prestations de services à but lucratif, et sont, de ce fait, exclus du bénéfice de l'exonération. Le gouvernement défendeur fait cependant valoir que l'application du régime des exonérations prévues par la directive suppose nécessairement des mesures nationales de mise en oeuvre, pour l'adoption desquelles les États membres disposeraient d'un large pouvoir d'appréciation. Or, en l'occurrence, la législation contestée découlerait du recours légal à ladite marge de manoeuvre, que le législateur espagnol aurait utilisée précisément afin d'atteindre le résultat recherché par la directive. L'article 13, A, paragraphe 1, sous m), prévoit en effet qu'une exonération fiscale est accordée en faveur des prestations sportives fournies par des organismes *sans but lucratif*, et la prescription selon laquelle sont exclus du bénéfice de l'exonération ceux des organismes qui perçoivent des cotisations supérieures à un montant donné viserait, précisément, à vérifier si les organismes en question poursuivent ou non un but lucratif. En outre, toujours selon le gouvernement espagnol, l'article 13, A, paragraphe 2, prévoit la possibilité, pour les États membres, de subordonner l'exonération au respect de certaines conditions, parmi lesquelles celle que l'organisme prestataire de services pratique des prix homologués par les autorités publiques. En l'espèce, la fixation d'un plafond au montant des cotisations relèverait, justement, de la notion de prix homologué par l'autorité publique et serait dès lors justifiée au sens de la disposition susmentionnée. L'État membre défendeur conteste également la position de la Commission concernant l'exigence d'octroyer l'exonération selon un critère particulier, plutôt que ? comme dans le cas de la règle qui est contestée en l'espèce ? en vertu d'une disposition générale: en effet, s'il est vrai que l'article 13, A, paragraphe 2, dispose que cette exonération est octroyée *cas par cas*, l'interprétation de la Commission aboutirait à la nécessité d'accorder l'avantage en question en examinant de manière précise la position individuelle de chaque opérateur, ce qui serait pratiquement irréalisable. C'est ce qui expliquerait l'exigence de prévoir un critère d'ordre général.

5. Disons d'emblée que les griefs invoqués par la Commission méritent, selon nous, d'être accueillis. L'institution requérante a fait valoir à bon droit que les États membres sont *tenus* d'octroyer les exonérations visées à l'article 13, A, paragraphe 1. Ainsi que la Cour a eu l'occasion de le préciser (5), il s'agit en effet d'exonérations obligatoires et les États membres ne jouissent d'aucune marge d'appréciation en ce qui concerne leur octroi. Le pouvoir d'appréciation concerne, le cas échéant, la définition des conditions tendant à assurer, ainsi que le prévoit l'article 13, A, paragraphe 1, l'application correcte et simple des exonérations prévues ci-dessus et à prévenir toute fraude, évasion et abus éventuels. En tout état de cause, ce pouvoir doit s'exercer de manière à assurer le résultat voulu par la disposition, et qui consiste à garantir au contribuable qui y a droit l'octroi de l'avantage fiscal prévu. Or, l'exonération considérée en l'espèce concerne les prestations de services ayant un lien étroit avec la pratique du sport ou de l'éducation physique, fournies par des organisations *sans but lucratif* aux personnes qui pratiquent le sport ou l'éducation physique [article 13, A, paragraphe 1, sous m)] (6). Il faut donc que les services en question bénéficient en tout cas de l'exonération qui est prévue. Or, c'est justement sous cet angle que la législation espagnole n'est pas conforme à la règle en question. Le gouvernement espagnol a en effet fait observer que la législation nationale litigieuse vise précisément à assurer que les services liés à la pratique du sport fournis par des organismes qui agissent sans but lucratif soient exonérés de la charge de la taxe. Toutefois, il est aisé de constater que la réglementation nationale contestée en l'espèce n'est manifestement pas de nature à atteindre un tel résultat. Elle prévoit que l'exonération n'est octroyée qu'aux organismes qui perçoivent des droits d'entrée ou des cotisations périodiques (notamment mensuelles) inférieurs à un certain montant, mais sans faire varier ce montant selon le type d'activité sportive, les installations nécessaires à l'exercice de cette activité, le lieu où sont situées lesdites installations ou, enfin, le nombre d'adhérents ou

d'affiliés à l'organisme en question. En d'autres termes, le critère retenu par le législateur espagnol ne tient aucunement compte de l'ensemble des facteurs qui influent sur le coût de la prestation de services et, partant, aident indirectement à apprécier si l'organisme auprès duquel le service est fourni opère ou non à but lucratif. Nous voulons dire, par là, que la réglementation nationale en cause méconnaît que l'activité sportive représente une réalité complexe et diversifiée: l'exercice de certains sports nécessite des infrastructures techniques coûteuses et entraîne des charges d'entretien particulièrement élevées, alors que d'autres ont au contraire besoin d'installations relativement simples. Dans le premier cas, l'amortissement des structures sportives pourra notamment exiger la fixation de droits d'entrée élevés, lesquels ne seront en revanche pas nécessaires dans le second cas. Par conséquent, la réglementation espagnole n'établit pas un critère sûr pour vérifier si l'organisme en question opère dans un but lucratif. Le cas échéant, l'application de cette réglementation peut même aboutir à des résultats contraires aux dispositions de l'article 13, A, paragraphe 1. En effet, un organisme privé peut demander des droits d'entrée supérieurs à la limite fixée par la législation espagnole et, partant, être exclu du bénéfice de l'exonération, sans toutefois exercer son activité dans un but lucratif, alors que d'autres organismes, qui perçoivent également des droits inférieurs à ladite limite, peuvent opérer à but lucratif et être néanmoins admis au bénéfice de l'exonération fiscale. Cela est contraire à la finalité dudit article 13, A, paragraphe 1: l'intérêt général qui justifie l'octroi de l'avantage en question n'existe en effet que lorsque les prestations de services liées à la pratique du sport sont fournies par des organismes sans but lucratif. Il faut donc que le législateur national mette en oeuvre cette disposition en veillant à ce que la finalité poursuivie par la directive soit satisfaite. Or, pour les raisons que nous venons d'exposer, nous n'estimons pas que la réglementation espagnole fixe un critère approprié pour garantir que ce résultat sera atteint.

6. D'autre part, il ne nous semble pas qu'il faille retenir l'argument du gouvernement défendeur selon lequel les plafonds fixés par la législation contestée devraient être considérés comme des prix homologués par les autorités publiques, avec cette conséquence qu'ils relèveraient des conditions auxquelles, en vertu de l'article 13, A, paragraphe 2, sous a), les États membres peuvent subordonner l'octroi de l'exonération. A cet égard, nous pouvons certes être également d'accord sur le fait que la limite des droits d'entrée ou de la cotisation périodique soit considérée comme un prix, en ce sens qu'il s'agit de la contrepartie de la prestation fournie par l'organisme auprès duquel le service lié à la pratique du sport est fourni. Toutefois, à supposer même que les plafonds fixés soient considérés comme des prix homologués par les autorités publiques, il faudrait de toute façon qu'ils varient en fonction du type de l'activité sportive. En effet, ce n'est que de cette manière que le prix peut être considéré comme indicatif du fait que l'organisme en question fournit des prestations de services liées à la pratique du sport dans le cadre d'une activité exercée sans but lucratif, comme l'exige l'article 13, A, paragraphe 1, aux fins de l'octroi de l'exonération de la taxe. En substance, nous estimons que le critère d'exclusion fixé par le législateur espagnol peut, d'un point de vue théorique, relever des conditions énoncées à l'article 13, A, paragraphe 2, sous a). Toutefois, ce critère nous paraît tout à fait insuffisant pour atteindre le but poursuivi par la règle. En outre, nous ne partageons pas l'objection du gouvernement espagnol selon laquelle la thèse de la Commission serait pratiquement irréalisable, puisqu'elle impliquerait que des prix différenciés soient établis en tenant compte de la situation de chaque opérateur économique. Tout d'abord, il nous semble qu'une telle approche individuelle est imposée par les dispositions mêmes de l'article 13, A, paragraphe 2, sous a), aux termes desquelles précisément les États membres peuvent subordonner, *cas par cas*, l'octroi de l'exonération à la condition que l'organisme intéressé pratique des prix homologués par les autorités publiques. D'autre part, nous ne croyons pas que la solution exposée par la Commission conduise nécessairement à l'exigence d'examiner les prix pratiqués par chaque centre sportif: il serait en effet suffisant que la législation nationale s'en tienne à un critère plus réaliste et que, au lieu de fixer un montant unique quel que soit le genre d'activité sportive, elle détermine un ensemble de prix diversifiés, peut-être selon la catégorie d'activité exercée. Enfin, ainsi que le fait observer l'institution requérante, la prétendue impossibilité de procéder à des contrôles individuels

dans l'octroi de l'exonération est contredite par la législation espagnole elle-même: en effet, l'article 6 du règlement sur la TVA régit la reconnaissance du caractère social de certains organismes ou établissements et prévoit que les organismes ou établissements privés à caractère social doivent demander la reconnaissance de ce statut à la Delegación ou Administración de la Agencia Estatal de Administración Tributaria dans la circonscription territoriale dans laquelle se situe leur domicile fiscal (7) . Cela confirme qu'il est assurément possible de procéder à un contrôle cas par cas dans le cadre de l'examen des conditions requises pour pouvoir bénéficier de l'exonération, comme l'exigent, du reste, les termes mêmes de l'article 13, A, paragraphe 2.

7. A la lumière des considérations qui précèdent, nous suggérons par conséquent à la Cour d'accueillir le recours présenté par la Commission et de condamner le royaume d'Espagne aux dépens.

1 – Langue originale: l'italien.

2 – JO L 145, p. 1.

3 – Traduction libre.

4 – Voir arrêt du 19 janvier 1982, Becker (8/81, Rec. p. 53).

5 – Voir arrêt Becker, précité, et plus spécialement les points 32, 33 et 34, où la Cour a relevé que: Il convient de faire remarquer ... en tout premier lieu, que les conditions mentionnées ne portent en aucune manière sur la définition du contenu de l'exonération prévue. D'une part, les conditions mentionnées sont destinées à assurer l'application correcte et simple des exonérations prévues. Un État membre ne saurait opposer à un contribuable qui est en mesure d'établir que sa situation fiscale relève effectivement d'une des catégories d'exonération énoncées par la directive le manque d'avoir pris les dispositions destinées, précisément, à faciliter l'application de cette même exonération. D'autre part, les conditions visent les mesures destinées à prévenir les fraudes, l'évasion fiscale et les abus éventuels. Un État membre qui se trouve en défaut d'avoir pris les précautions nécessaires à cet effet ne saurait invoquer sa propre omission pour refuser à un contribuable le bénéfice d'une exonération à laquelle celui-ci peut légitimement prétendre en vertu de la directive, d'autant plus que rien n'empêche cet État membre de recourir, à défaut de dispositions spécifiques en la matière, à toutes dispositions applicables de sa législation fiscale générale destinée à combattre les fraudes.

6 – Il n'est guère besoin de relever qu'il n'y a pas lieu d'accueillir la thèse du gouvernement espagnol selon laquelle les États membres seraient libres de déterminer les prestations pouvant bénéficier d'une exonération, puisque l'article 13, A, paragraphe 1, sous m), se borne à prévoir que sont exonérées seules *certaines* prestations de services. En effet, nous ne croyons pas que le législateur communautaire ait voulu conférer aux États membres un pouvoir d'appréciation aussi large. Le terme en question ( *certaines* ) correspond sans doute à une formulation malheureuse de la disposition, mais il ne revêt pas la portée que lui attribue la défense du gouvernement défendeur: il signifie seulement qu'il y a lieu d'exonérer non pas toutes les prestations de services, mais exclusivement celles qui, comme le précise la disposition, sont fournies par des organismes sans but lucratif. D'autre part, puisqu'il s'agit là de la finalité même qui justifie l'octroi de l'exonération, il faudrait en tout état de cause que la disposition contestée ? dans la mesure où elle prévoit les prestations à exonérer ? soit apte à poursuivre ce but. Or, ainsi que nous l'exposerons ci-après, tel n'est pas le cas en l'espèce.

7 – Traduction libre.