

Édition provisoire

CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL

M. SZPUNAR

présentées le 15 juin 2017 (1)

Affaire C-90/16

The English Bridge Union Limited

contre

Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

[demande de décision préjudicielle de l'Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Royaume-Uni)]

« Directive 2006/112/CE – TVA – Article 132, paragraphe 1, sous m) – Exonérations – Prestations de services ayant un lien étroit avec la pratique du sport ou de l'éducation physique – Notion de « sport » – Bridge en duplicate »

Introduction

1. « Considère, par exemple, les processus que nous nommons “jeux”. Je veux dire les jeux de pions, les jeux de cartes, les jeux de balle, les jeux de combat, etc. Qu'ont-ils tous de commun ? – Ne dis pas : “Il doit y avoir quelque chose de commun à tous, sans quoi ils ne s'appelleraient pas des ‘jeux’” – mais regarde s'il y a quelque chose de commun à tous. – Car si tu le fais, tu ne verras rien de commun à tous, mais tu verras des ressemblances, des parentés, et tu en verras toute une série. Comme je viens de le dire : ne pense pas, regarde plutôt ! » (2).

2. La présente demande de décision préjudicielle de l'Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Royaume-Uni) soulève des problèmes comparables à ceux auxquels Wittgenstein a été confronté lorsqu'il a tenté de trouver des points communs permettant de définir une activité comme un « jeu ». Le terme à définir ici n'est pas celui de « jeux », mais celui de « sport » afin de déterminer – à des fins d'exonération de la TVA – si l'activité de bridge en duplicate constitue ou non un « sport ».

Cadre juridique

Le droit de l'Union

3. Le chapitre 2 du titre IX de la directive 2006/112/CE du Conseil (3) est intitulé « Exonérations

en faveur de certaines activités d'intérêt général ». L'article 132 est libellé comme suit :

« 1. Les États membres exonèrent les opérations suivantes :

[...]

l) les prestations de services, ainsi que les livraisons de biens qui leur sont étroitement liées, fournies à leurs membres dans leur intérêt collectif, moyennant une cotisation fixée conformément aux statuts, par des organismes sans but lucratif poursuivant des objectifs de nature politique, syndicale, religieuse, patriotique, philosophique, philanthropique ou civique, à condition que cette exonération ne soit pas susceptible de provoquer des distorsions de concurrence ;

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 ;

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 ;

[...] ».

Le droit britannique

4. Le groupe 10 de l'annexe 9 du Value Added Tax Act 1994 (ci-après la « loi de 1994 relative à la TVA ») prévoit l'exonération applicable à certaines livraisons liées au sport :

« Groupe 10 : sport, compétitions sportives et éducation physique

[...]

1. la remise d'un titre de participation à une épreuve sportive ou à une activité physique lorsque la contrepartie versée à ce titre sera intégralement affectée à un ou plusieurs prix décernés dans cette épreuve.

2. la remise par un organisme agréé à vocation sportive ou physique d'un titre de participation à une épreuve dans une activité de cette nature.

3. la fourniture par un organisme agréé à un particulier de services étroitement liés et essentiels au sport ou à l'éducation physique auxquels le particulier participe ».

Les faits, la procédure et les questions préjudicielles

5. Le bridge est un jeu de cartes qui se joue par levées entre quatre joueurs répartis en deux équipes adverses dont les joueurs se font face autour d'une table. Le jeu comporte quatre étapes : la distribution des cartes, les enchères, le jeu de la carte et la comptabilisation des points. Des millions de personnes jouent dans le monde au bridge dans des clubs, des tournois, en ligne et entre amis.

6. La plupart des clubs et des tournois pratiquent le « bridge en duplicate » dans lequel les cartes reçues par chaque joueur sont conservées à chaque donne de manière à ce que chaque équipe joue successivement la même donne que celle de leurs homologues aux autres tables, le classement étant ainsi établi par les performances relatives.

7. Cette forme de jeu se pratique dans les compétitions au niveau national et international.
8. L'English Bridge Union (ci-après l'« EBU ») est l'organisme national du bridge en duplicate en Angleterre. Elle est constituée des organisations régionales de bridge. Elle organise des tournois de bridge en faisant payer aux joueurs un droit d'entrée pour y jouer. Ce droit d'entrée est soumis à la TVA en vertu du droit britannique de la TVA (4).
9. L'EBU a sollicité de Her Majesty's Revenue and Customs (l'administration fiscale britannique) le remboursement de la TVA acquittée pour ces droits d'entrée au motif que ceux-ci bénéficient d'une exonération au titre de l'article 132, paragraphe 1, sous m), de la directive TVA. L'administration fiscale a rejeté cette demande par décision du 12 février 2014. L'EBU a introduit un recours contre cette décision. Le First-tier Tribunal (tribunal de première instance) a rejeté le recours de l'EBU tout en autorisant l'appel devant l'Upper Tribunal (tribunal d'appel). À la suite de l'audience du 14 juillet 2015, l'Upper Tribunal a prononcé sa décision le 23 juillet 2015 considérant qu'il était nécessaire de poser une question en interprétation de l'article 132, paragraphe 1, sous m), pour lui permettre de statuer sur l'appel. Le 1er septembre 2015, il a posé les questions préjudicielles suivantes à la Cour de justice :
- « 1) Quelles sont les caractéristiques essentielles que doit présenter une activité pour être un « sport » au sens de l'article 132, paragraphe 1, sous m), de [la directive TVA] ? Une activité doit-elle en particulier comporter une composante physique significative (ou non négligeable) qui soit déterminante dans son enjeu ou suffit-il qu'elle ait une composante mentale significative qui soit déterminante dans son enjeu ?
- 2) Le bridge en duplicate est-il un « sport » au sens de l'article 132, paragraphe 1, sous m), de la directive TVA ? »
10. La décision de renvoi est parvenue au greffe de la Cour le 15 février 2016. Des observations écrites ont été déposées par les gouvernements britannique et néerlandais, ainsi que par la Commission européenne. L'EBU, le gouvernement britannique et la Commission européenne ont participé à l'audience qui s'est tenue le 2 mars 2017.

Analyse

Première question : le « sport » au sens de l'article 132, paragraphe 1, sous m), de la directive TVA : physique et/ou mental ?

11. Par sa première question, le juge de renvoi souhaite savoir si parmi les caractéristiques que doit présenter une activité pour être un « sport » au sens de l'article 132, paragraphe 1, sous m), de la directive TVA, une composante physique non négligeable qui soit déterminante dans son enjeu est nécessaire ou s'il suffit qu'elle ait une composante mentale significative qui soit déterminante dans son enjeu.

12. En vertu de l'article 132, paragraphe 1, sous m), de la directive TVA, les États membres doivent exonérer de TVA « 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 ».

Remarques générales sur les exonérations prévues par la directive TVA et la jurisprudence pertinente

13. La règle générale qui sous-tend le système commun de la taxe sur la valeur ajoutée établi par la directive TVA est que toutes les opérations sont soumises à la TVA. Les exonérations, telles

que celles visées à l'article 132 de ladite directive, doivent être considérées comme une exception à cette règle.

– Les exonérations prévues à l'article 132, paragraphe 1, sous m), de la directive TVA

14. Les exonérations prévues à l'article 132, paragraphe 1, sous m), de la directive TVA ne sont cependant pas optionnelles par nature. Comme il ressort de l'utilisation du terme impératif « exonèrent », les États membres sont tenus d'exonérer les opérations énumérées à l'article 132 de ladite directive. C'est donc dans l'intérêt de l'Union que les opérations énumérées sont exonérées de TVA. Cela signifie également qu'il convient de garder cet intérêt de l'Union à l'esprit bien que les exonérations, en tant qu'exception à une règle générale, soient d'interprétation restrictive. Les critères sont dès lors différents de ceux applicables aux causes de justification ou aux exigences impératives au titre des libertés fondamentales de l'Union, et aux mesures d'harmonisation qui y ont trait, pour lesquelles les États membres jouissent d'un pouvoir discrétionnaire. S'agissant de l'article 132, paragraphe 1, sous m), de la directive TVA, les États membres ne disposent d'aucune marge de manœuvre. Si les conditions de ladite disposition sont réunies, les États membres sont tenus d'exonérer les opérations. Une telle obligation incombant aux États membres est, en outre, nécessaire afin d'assurer l'application uniforme des exonérations au sein de l'Union.

15. La Cour a été saisie de nombreuses reprises de questions en interprétation relatives aux exonérations prévues par la directive TVA et ses prédécesseurs. Ces affaires peuvent être regroupées en trois catégories.

16. En premier lieu, il y a les affaires relatives à des questions concernant les personnes assujetties qui peuvent bénéficier de l'exonération. À cet égard, la Cour a constamment jugé que le principe de neutralité fiscale impose aux États membres de ne pas autoriser une différence de traitement selon la forme juridique ou la structure de l'organisation qui effectue l'opération aux fins d'octroyer une exonération (5).

17. En deuxième lieu, la Cour a traité la question de savoir si une activité déterminée qui était liée à une activité exonérée était également couverte par l'exonération. La Cour a jugé dans les arrêts *Stockholm Lindöpark* (6) et *Turn- und Sportunion Waldburg* (7) que la location de biens immeubles n'était pas directement liée au sport et n'était donc pas exonérée de TVA, tandis que la fourniture d'un terrain ou d'un arbitre est essentielle à la pratique du sport (8) et est donc couverte par l'exonération de TVA.

18. En troisième lieu, la Cour a tranché la question de savoir quel type d'activité peut être considéré comme un sport. Dans l'arrêt *Žamberk* (9), elle a jugé que des activités sportives non organisées, non systématiques et n'ayant pas pour but la participation à des compétitions sportives relèvent de l'exonération. Dans l'arrêt *Commission/Pays-Bas* (10), elle a jugé que la location de bateaux de plaisance ne devait pas être assimilée à une activité sportive dans la mesure où son objet pouvait être purement récréatif (11). Cette affaire ne portait toutefois pas sur la définition d'un sport en tant que tel puisqu'il n'était pas contesté que la navigation peut être un sport.

– D'autres exonérations prévues par la directive TVA

19. Dans l'arrêt *The Rank Group* (12), la Cour a jugé qu'une différence de traitement au regard de la TVA de deux prestations de services identiques ou semblables du point de vue du consommateur et satisfaisant aux mêmes besoins de celui-ci suffit à établir une violation du principe de neutralité fiscale dans le contexte de l'exonération des jeux de hasard ou d'argent prévue à l'article 135, paragraphe 1, sous i), de la directive TVA (13). La question de savoir si l'activité concernée constituait des « paris, les loteries et les autres jeux de hasard ou d'argent » a

été tranchée selon la logique du marché : si les clients considèrent que les prestations de services sont similaires, ils doivent être taxés de la même manière.

20. S'agissant des exonérations de services médicaux, la Cour a précisé très tôt que les prestations fournies par les vétérinaires (14), les analyses biologiques d'affinités génétiques (15) et le stockage des cellules souches pour un éventuel traitement médical futur (16) ne relèvent pas de la définition des exonérations de TVA visées à l'article 132, paragraphe 1, sous b) et/ou c), tandis que les prestations de soins à domicile effectuées par du personnel infirmier (17), les analyses médicales effectuées par des établissements de droit privé (18) et l'extraction et la culture de cellules de cartilage articulaire (19) relèvent de la définition des soins médicaux (20). Il découle de ces affaires que la notion de « soins médicaux » n'exige pas une interprétation particulièrement restrictive dans la mesure où l'exonération des opérations étroitement liées aux soins médicaux et hospitaliers est destinée à garantir que le bénéfice de ces soins ne devienne pas inaccessible en raison du coût accru (21).

21. Je déduis de la jurisprudence précitée qu'il convient d'interpréter de manière restrictive la notion de « sport » visée à l'article 132, paragraphe 1, sous m), de la directive TVA, mais en gardant toujours à l'esprit la finalité et l'objet de l'exonération.

22. La directive 2006/112 ne contient pas de définition du terme « sport ». Il n'existe pas non plus de définition globale du « sport » de l'Union qui serait applicable partout au sein de celle-ci pour tout acte de droit primaire et dérivé. Il convient, dès lors, de recourir à la technique de l'interprétation classique du texte, du système (ou de l'économie générale), du contexte/de la finalité (ou de l'esprit) et du contexte historique.

Le texte

23. À défaut de définition claire, le point de départ de l'interprétation doit résider dans la signification habituelle du terme « sport ». Dans le cas présent, les dictionnaires faisant autorité offrent des définitions correspondant à notre intuition en ce qu'elles exigent clairement un élément physique. Il suffit d'examiner les définitions données de ce côté-ci de l'Atlantique (22) par l'*Oxford Advanced Learner's Dictionary* (une « activité que vous effectuez pour le plaisir et qui nécessite un effort ou des qualités physiques, habituellement exercée dans un lieu particulier et selon des règles établies ») (23), le *Cambridge Dictionary* (« un jeu, une compétition ou une activité nécessitant un effort et des qualités physiques qui est joué ou exercé selon des règles à des fins récréatives et/ou professionnelles ») (24), le *Słownik języka polskiego* (dictionnaire de langue polonaise) PWN – Polskie Wydawnictwo Naukowe (« exercices et jeux destinés au développement de la condition physique et à la compétition en vue d'obtenir les meilleurs résultats possibles ») (25), le *Larousse* français (« activité physique visant à améliorer sa condition physique ») (26) ou le *Duden* allemand (« activité physique visant à faire de l'exercice physique effectuée par plaisir du mouvement et du jeu suivant certaines règles [en compétition] ») (27).

Le système

24. L'article 132, paragraphe 1, sous m), de la directive TVA vise « le sport ou l'éducation physique ». Le gouvernement britannique et la Commission affirment que le fait que la disposition vise « le sport ou l'éducation physique » implique également que le terme « sport » nécessite aussi un élément physique. En effet, l'utilisation du terme « ou » pourrait être considérée comme supposant que les termes « éducation physique » ont une portée qui coïncide avec celle du terme « sport » dans le sens où chaque sport doit avoir une composante physique. L'on pourrait donc déduire que, dans l'esprit du législateur, les deux termes « sport » et « éducation physique » étaient étroitement liés, voire synonymes.

25. Cet argument ne me convainc cependant pas.

26. Le fait que le législateur de l'Union a inclus les termes « sport » et « éducation physique » dans la même disposition indique uniquement, à mon sens, que ceux-ci sont liés d'une manière ou d'une autre, mais ne doivent pas nécessairement être rattachés à l'élément « physique ». Il peut aussi s'agir simplement de l'aspect « éducation » de l'« éducation physique » ou de tout élément commun aux deux notions tel que les bénéfices pour la santé, le sens de la communauté, les questions d'organisation ou encore du fait d'assurer que des activités dont l'élément physique peut être mis en doute mais qui sont largement considérées comme des « sports » tels que le tir, le tir à l'arc ou les échecs, soient couvertes par la définition (28) – ou en effet l'intention du législateur de l'Union peut simplement avoir été d'assurer que « l'éducation physique », même si elle ne contient pas habituellement d'élément de compétition, relève de l'article 132, paragraphe 1, sous m), de la directive TVA. En fait, je comprends cette distinction comme étant plutôt une précision indiquant que l'éducation physique qui pourrait, pour une raison quelconque, ne pas constituer un « sport » est également couverte par l'article 132, paragraphe 1, sous m), de la directive TVA. Un exemple qui vient à l'esprit à cet égard est celui de l'éducation physique qui a lieu en l'absence de tout élément direct de compétition, comme l'entraînement. Il est certain que l'entraînement de football relèverait de l'article 132, paragraphe 1, sous m), de la directive TVA.

27. En d'autres termes, l'on ne saurait soutenir que le but de l'utilisation de l'expression « le sport ou l'éducation physique » était d'exclure des activités qui ne comprennent pas d'élément physique qui soit déterminante dans son enjeu.

28. En conséquence, le système de la directive TVA dans son ensemble n'est pas concluant quant à la question de savoir si une activité qui repose principalement sur un effort mental plutôt que physique peut être un « sport » au sens de l'article 132, paragraphe 1, sous m), de la directive TVA.

La genèse

29. En outre, les travaux préparatoires de la directive TVA ne révèlent aucune définition plus précise. La délégation du Royaume-Uni a remarqué dans le protocole du Conseil du 17 mai 1977 sur la sixième directive 77/388/CEE du Conseil (29) que l'(actuel) article 132, paragraphe 1, sous m) et n), nécessitait une définition plus précise des activités concernées (30), mais une telle définition n'a jamais été incluse dans la directive TVA à ma connaissance.

Les objectifs

30. La fourniture 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 est considérée par le législateur de l'Union comme un service d'intérêt général qui mérite d'être exonéré. En outre, le raisonnement qui sous-tend cette exonération doit être examiné dans le contexte de l'article 165, paragraphe 1, deuxième alinéa, TFUE selon lequel l'Union contribue à la promotion des enjeux européens du sport, tout en tenant compte de ses spécificités, de ses structures fondées sur le volontariat ainsi que de sa fonction sociale et éducative.

31. L'analyse de la pratique commune des États membres quant au point de savoir si des activités dépourvues d'élément physique peuvent être assimilées à un sport révèle une image plutôt hétérogène. L'exemple le plus important à cet égard réside dans le jeu d'échecs, une activité largement considérée comme un sport (31) même si elle ne l'est pas à ma connaissance au Royaume-Uni.

32. Dans un contexte plus large, le Comité des Ministres du Conseil de l'Europe a publié, en 1992, une Charte du sport (32) qui mentionne spécifiquement les « activités physiques » dans la définition du « sport ».

33. Certes, les activités du Conseil de l'Europe constituent une référence pour les activités de l'Union. En effet, l'Union est non seulement tenue de manière générale d'établir toute coopération utile avec le Conseil de l'Europe (33), mais également en particulier de favoriser la coopération en matière de sport (34) et de culture (35). En ce qui concerne le sport, le Conseil de l'Europe constitue, selon les termes de l'article 165, paragraphe 3, TFUE, une « organisatio[n] international[e] compétent[e] ».

34. Il n'existe toutefois toujours pas d'indication selon laquelle l'intention du législateur de l'Union était d'établir un lien entre la définition de la directive TVA et celle de la Charte du sport de 1992.

35. Le bridge est considéré comme un sport dans le cadre du programme Erasmus+. Ce dernier peut financer de la même manière des activités qui ne sont pas nécessairement exonérées de TVA. En d'autres termes, tandis que la définition du sport doit être autonome aux fins de la directive TVA (36), le terme n'a pas nécessairement une signification acceptée de manière universelle en droit de l'Union. Je ne pense pas que l'on puisse déduire que le Conseil de l'Europe ou les institutions politiques de l'Union utiliseraient une définition du sport qui serait universelle pour tous les actes juridiques, en particulier au motif que la définition du terme peut dépendre de l'objet de l'acte.

36. La présente question n'est donc pas celle de savoir si le sport, selon certaines définitions, doit nécessairement comporter un élément d'effort ou d'exercice physique, mais plutôt de savoir si les activités qui bénéficient de l'exonération de TVA visée à l'article 132, paragraphe 1, sous m), de la directive TVA sous le vocable « sport » doivent nécessairement inclure un élément d'effort ou d'exercice physique. Nous allons, dès lors, fournir à présent des éléments essentiels à une définition du terme « sport » aux fins de l'article 132, paragraphe 1, sous m), de la directive TVA, qui reflète la finalité générale de cette disposition dans le système de cette directive.

Vers une définition du sport (37)

37. La signification du terme « sport » a subi des modifications substantielles entre les premiers Jeux Olympiques de l'Antiquité en Grèce et le XXI^{ème} siècle. À l'origine, lorsque le terme a été introduit dans la langue anglaise au XIV^{ème} siècle, « sport » signifiait « loisir ». Ce n'est que plus tard qu'il a été associé à une activité physique visant à entraîner le corps selon des règles établies (38). Cette définition, qui est toujours largement admise comme indiqué plus haut, n'est toutefois aucunement universelle.

38. En effet, l'Union des fédérations internationales Sportaccord (39), la Fédération internationale du sport universitaire (40) et le Comité international olympique (41) incluent expressément des sports cérébraux ou promeuvent des activités dépourvues d'élément physique. Le meilleur exemple à cet égard est le jeu d'échecs. Lorsqu'un élément physique n'est pas requis, le sport est défini par la compétition et par le fait que les équipements ne sont pas fournis par un

seul fournisseur (42) – ce qui exclut des activités dépourvues d'une assise large au sein de la société civile, comme des produits commerciaux mis sur le marché qui sont conçus par des entreprises à des fins de pure consommation (par exemple, des jeux vidéo).

39. Selon moi, ces définitions ne peuvent pas être utilisées pour délimiter de manière exhaustive le terme « sport » visé à l'article 132, paragraphe 1, sous m), de la directive TVA, mais elles fournissent un bon point de départ. Le statut international offert par le Comité international olympique et/ou Sportaccord révèle une certaine acceptation par le public et pourrait signifier que les activités en question sont en général assimilées à des sports établis. Afin de répondre à la question posée par la juridiction de renvoi, il convient de noter qu'à la lumière du critère de comparabilité établi dans l'arrêt *The Rank Group* (43), l'acceptation par des associations sportives internationales devrait présenter un intérêt aux fins de déterminer si une activité peut, en principe, être considérée comme un sport.

40. J'observe que le Comité international olympique inclut le sport non physique des échecs parmi les activités bénéficiant du statut olympique (44). J'en déduis qu'une activité ne doit pas nécessairement comporter un élément physique afin d'être acceptée comme un sport. Il me semble que cela relève de la pure logique. Un élément physique obligatoire exclurait *ipso facto* un certain nombre d'activités qui sont généralement considérées comme un sport, même si l'élément physique est plus que marginal. Le classement desdites activités en tant que sports est indubitable. L'on pense ici au tir ou au tir à l'arc.

41. Le terme « sport » doit cependant être interprété également au regard de la finalité des exonérations de la directive TVA. Comme l'indique l'intitulé du chapitre 2 du titre IX de la directive (« Exonérations en faveur de certaines activités d'intérêt général »), une activité doit revêtir un intérêt général pour être visée par l'exonération.

42. À cet égard, il me semble que la plupart des activités généralement considérées comme des sports ont en commun 1) qu'elles requièrent un certain effort pour relever un défi ou surmonter un obstacle (et ne sont donc pas purement récréatives) (45), que ce défi soit une compétition contre un adversaire ou le dépassement des limites physiques ou mentales (par exemple, la natation en tant que telle, des mouvements dans l'eau), 2) que le dépassement de ces défis ou obstacles i) constitue un entraînement de certaines qualités physiques ou mentales, et ii) permet ainsi une amélioration du bien-être physique ou mental des personnes participants à la pratique du sport, et 3) que ces activités sont habituellement pratiquées dans un contexte qui n'est pas seulement purement commercial. Enfin 4) la perception publique (locale) ou la reconnaissance internationale sert d'indication pour conclure à l'existence d'un « sport ». En d'autres termes, le « sport » au sens de la directive doit être compris comme signifiant l'entraînement de la condition mentale ou physique d'une manière qui est généralement bénéfique pour la santé et le bien-être des citoyens, puisqu'autrement le sport ne serait pas conforme à la finalité des exonérations contenues au chapitre 2 du titre IX de la directive TVA (46).

43. Pour terminer, je souhaiterais souligner la composante culturelle intrinsèque à l'article 132, paragraphe 1, sous m), de la directive TVA. Bien que la définition du « sport » soit, comme indiqué ci-dessus, une notion autonome de droit de l'Union, il ne faut pas oublier que de nombreux sports sont régionaux par nature et n'existent pas partout dans l'Union. Tel est le cas, par exemple, du hurling en Irlande ou du kumoterki (47) en Pologne. En outre, certains sports sont plus présents dans certains pays ou certaines régions que dans d'autres. Par exemple, plus de citoyens britanniques et français jouent au rugby que de polonais. De la même manière, il me semble que le bridge présente un degré de participation plus élevé au Royaume-Uni, en Irlande et dans les pays nordiques de l'Union européenne qu'ailleurs. Il convient dès lors de tenir compte des perceptions régionales afin de définir le terme « sport » de manière autonome au niveau de l'Union.

44. Il résulte des éléments qui précèdent que de nombreuses activités resteront exclues du terme « sport ». La définition exclut nécessairement les jeux de hasard puisqu'il n'y a aucun lien entre l'effort investi et le résultat, et que les tâches impliquées ne requièrent aucune qualité mentale ou physique.

45. Il me semble que la présence d'un certain élément physique ne soit pas obligatoire. Il est vrai que peu d'activités non physiques correspondront à la définition d'un sport puisqu'elles ne peuvent pas être purement récréatifs, qu'elles doivent atteindre un certain niveau d'acceptation et présenter les caractéristiques et les bénéfices associés à la plupart des sports physiques, dans la mesure où les effets sur la condition et le bien-être mentaux devraient être considérés comme interchangeables avec la condition et le bien-être physiques.

46. Par conséquent, la réponse que je propose de donner à la première question est la suivante : parmi les caractéristiques essentielles que doit présenter une activité pour être un « sport » au sens de l'article 132, paragraphe 1, sous m), de la directive, une composante physique non négligeable qui soit déterminante dans son enjeu n'est pas nécessaire. Il suffit qu'elle ait une composante mentale significative qui soit déterminante dans son enjeu.

Deuxième question : le bridge

47. Par sa deuxième question, la juridiction de renvoi souhaite savoir si le bridge en duplicate est un sport au sens de l'article 132, paragraphe 1, sous m), de la directive TVA.

48. Il appartient *in fine* à la juridiction de renvoi, qui seule a compétence pour apprécier les faits et interpréter la législation nationale, d'examiner, à la lumière des principes établis au point 42 des présentes conclusions, si le bridge en duplicate est un « sport » au sens de l'article 132, paragraphe 1, sous m), de la directive TVA.

49. Sur le fondement des informations fournies, je propose cependant de répondre à la question par l'affirmative.

50. Le bridge n'est pas un jeu de hasard et son classification en tant que sport ne semble pas contraire aux principes établis ci-dessus. Le fait que des tournois ont lieu au niveau international et que les résultats du jeu semblent dépendre directement des qualités et de l'entraînement investis dans l'activité, conformément aux constatations de fait effectuées par la juridiction de renvoi, indique que le bridge est un sport comme beaucoup d'autres. Des efforts et des entraînements mentaux considérables sont nécessaires aux fins de participer à des compétitions de bridge en duplicate.

51. En outre, il existe un large consensus international pour considérer le bridge en duplicate comme un sport, surtout parce que le Comité international olympique a décidé, en 1998, de le

classer comme un sport. Il a même à présent obtenu un statut olympique (48), ce qui signifie qu'il sera proposé aux Jeux Olympiques de 2020.

52. Enfin, le rôle relativement minime joué par le hasard dans l'obtention des points indique que le bridge en duplicate constitue un « sport » aux fins du présent litige.

Conclusions

53. Eu égard aux considérations qui précèdent, je propose que la Cour réponde aux questions posées par l'Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Royaume-Uni) comme suit :

(1) Parmi les caractéristiques que doit présenter une activité pour être un « sport » au sens de l'article 132, paragraphe 1, sous m), de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (la « directive TVA »), une composante physique n'est pas nécessaire.

(2) Le bridge en duplicate, en tant qu'activité en cause au principal, est un « sport » au sens de l'article 132, paragraphe 1, sous m), de la directive TVA.

1 Langue originale : l'anglais.

2 Wittgenstein, L., *Philosophical Investigations*, 1953, traduit par Anscombe, G. E. M., Prentice Hall, 1999, point 66. [Ludwig Wittgenstein, *Recherches philosophiques*, traduit en français par Françoise Dastur, Maurice Élie, Jean-Luc Gautero, Dominique Janicaud et Élisabeth Rigal, Collection Bibliothèque de Philosophie, Gallimard, 2005, point 66].

3 Directive du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO 2006, L 34, p. 1, dans sa version en vigueur à l'époque concernée) (ci-après la « directive TVA »).

4 En ce qui concerne la situation dans les États membres autres que le Royaume-Uni, les parties croient comprendre que le bridge en duplicate est considéré comme un « sport » aux fins de l'application de l'article 132, paragraphe 1, sous m), de la directive TVA par les autorités fiscales en Autriche, en Belgique, au Danemark, en France et aux Pays-Bas. Les parties croient comprendre que le bridge en duplicate n'est pas considéré comme « sport » en Irlande ou en Suède.

5 Voir à cet effet arrêt du 14 mars 2013, Commission/France (C-216/11, EU:C:2013:162, point 20). Voir également arrêt du 3 avril 2003, Hoffmann (C-144/00, EU:C:2003:192, point 24) et, en ce qui concerne particulièrement l'exonération relative aux sports : arrêt du 16 octobre 2008, Canterbury Hockey Club et Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, EU:C:2008:571, point 30).

6 Arrêt du 18 janvier 2001, C-150/99, EU:C:2001:34.

7 Arrêt du 12 janvier 2006, C-246/04, EU:C:2006:22.

8 Arrêt du 16 octobre 2008, Canterbury Hockey Club et Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, EU:C:2008:571).

9 Arrêt du 21 février 2013, C-18/12, EU:C:2013:95, points 24 et 25.

10 Arrêt du 25 février 2016, C-22/15, non publié, EU:C:2016:118.

- 11 Arrêt du 25 février 2016, C-22/15, non publié, EU:C:2016:118, point 30.
- 12 Arrêt du 10 novembre 2011, C-259/10 et C-260/10, EU:C:2011:719, point 36.
- 13 À l'époque : l'article 13, B, sous f), de la directive 77/388/CEE.
- 14 Arrêt du 24 mai 1988, Commission/Italie (122/87, EU:C:1988:256, point 9).
- 15 Arrêt du 14 septembre 2000, D. (C-384/98, EU:C:2000:444, point 22).
- 16 Arrêt du 10 juin 2010, CopyGene (C-262/08, EU:C:2010:328, point 52).
- 17 Arrêt du 10 septembre 2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, point 41).
- 18 Arrêt du 8 juin 2006, L.u.P. (C-106/05, EU:C:2006:380, point 31).
- 19 Arrêt du 18 novembre 2010, Verigen Transplantation Service International (C-156/09, EU:C:2010:695, point 32).
- 20 La situation des traitements psychothérapeutiques est plus compliquée : voir les arrêts du 6 novembre 2003, Dornier (C-45/01, EU:C:2003:595, point 50) et du 13 septembre 2007, Common Market Fertilizers/Commission (C-443/05 P, EU:C:2007:511, point 46).
- 21 Arrêt du 11 janvier 2001, Commission/France (C-76/99, EU:C:2001:12, point 23).
- 22 En effet, la seule définition du terme « sport » que j'ai trouvée qui était ambiguë quant à la nécessité d'un élément physique est celle du Merriam-Webster Dictionary qui donne trois définitions, parmi lesquelles seulement une définition fait référence à « une activité physiques exercée pour le plaisir » (ma traduction de « physical activity engaged in for pleasure »), voir <https://www.merriam-webster.com/dictionary/sport>.
- 23 Ma traduction de « activity that you do for pleasure and that needs physical effort or skill, usually done in a special area and according to fixed rules », Voir http://www.oxfordlearnersdictionaries.com/definition/english/sport_1?q=sport.
- 24 Ma traduction de « a game, competition, or activity needing physical effort and skill that is played or done according to rules, for enjoyment and/or as a job », voir <http://dictionary.cambridge.org/dictionary/english/sport>.
- 25 Ma traduction de « ?wiczenia i gry maj?ce na celu rozwijanie sprawno?ci fizycznej i d??enie we wspó?zawodnictwie do uzyskania jak najlepszych wyników », voir <http://sjp.pwn.pl/sjp/sport;2523172.html>.
- 26 Voir <http://www.larousse.fr/dictionnaires/francais/sport/74327?q=sport#73493>.
- 27 Ma traduction de « nach bestimmten Regeln [im Wettkampf] aus Freude an Bewegung und Spiel, zur körperlichen Ertüchtigung ausgeübte körperliche Betätigung », voir <http://www.duden.de/rechtschreibung/Sport>.
- 28 Je reviendrai ci-dessous sur le cas de ces trois sports.

29 Directive 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 (JO 1977, L 145, p. 1).

30 Voir Birkenfeld, W., Forst, Ch., *Das Umsatzsteuerrecht im Europäischen Binnenmarkt*, 3ème éd., Erich Schmidt Verlag, Bielefeld 1998, p. 310.

31 À ma connaissance, le jeu d'échecs est considéré comme un sport au Danemark, en Belgique, en Italie, en France et en Autriche. En Allemagne, le jeu d'échecs n'est pas considéré comme un sport, mais il bénéficie cependant des mêmes exonérations en vertu de la loi allemande (article 52, paragraphe 2, Abgabenordnung). Dans cet État, le bridge n'a pas été considéré comme un sport, mais a été assimilé à « une activité culturelle » afin de pouvoir bénéficier des mêmes exonérations par le jugement du 17 octobre 2013 rendu par le Finanzgericht Köln (13 K K3949/09).

32 Article 2, sous a), de la Recommandation no R (92) 13 REV du Comité des Ministres aux États membres sur la Charte européenne du sport révisée (adoptée par le Comité des Ministres le 24 septembre 1992 lors de la 480ème réunion des Délégués des Ministres et révisée lors de la 752ème réunion le 16 mai 2001). Il est intéressant de noter que, conformément à l'article 2, sous b), de la Charte, celle-ci complète les principes éthiques et les orientations politiques figurant dans : i) la Convention européenne sur la violence et les débordements de spectateurs lors de manifestations sportives et notamment de matches de football ; ii) la Convention contre le dopage. Les deux documents cités portent sur des questions principalement liées au sport physique professionnel.

33 Voir article 220, paragraphe 1, TFUE.

34 Voir article 165, paragraphe 3, TFUE.

35 Voir article 167, paragraphe 3, TFUE.

36 Selon la jurisprudence constante de la Cour, les exonérations visées audit article 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 arrêt du 25 février 2016, Žamberk, C-22/15, non publié, EU:C:2016:118, point 17).

37 McBride, F., « Toward a non-definition of sport » *Journal of the Philosophy of Sport*, Volume 2, Issue 1, 1975, p. 4 à 11, affirme qu'une définition du « sport » n'est pas nécessaire à des fins philosophiques. Dans la mesure où la présente affaire concerne une question plus prosaïque, je crains qu'il ne faille tenter de définir le terme « sport ».

38 Harper, Douglas, « sport (n.) ». Online Etymological Dictionary, accessible par l'adresse <http://www.etymonline.com/index.php?search=sport&searchmode=none>.

39 Sportaccord l'Union des fédérations internationales, Genève, 2016 : « Définition du sport », voir <http://www.sportaccord.com/about/membership/definition-of-sport.php>.

40 Voir le site Internet de la FISU accessible par l'adresse <http://www.fisu.net/sports/world-university-championships/chess>.

41 Voir l'inclusion du bridge et des échecs dans la liste des sports reconnus par le Comité international olympique, <https://www.olympic.org/sports-reconnues>.

- 42 Voir « Définition du sport » *Sportaccord l'Union des fédérations internationales*, Genève, 2016, voir [http ://www.sportaccord.com/about/membership/definition-of-sport.php](http://www.sportaccord.com/about/membership/definition-of-sport.php)
- 43 Arrêt du 10 novembre 2011, C-259/10 et C-260/10, EU:C:2011:719, point 36.
- 44 La liste des sports reconnus par le Comité international olympique, [https ://www.olympic.org/sports-reconnues](https://www.olympic.org/sports-reconnues)
- 45 Voir arrêt du 25 février 2016, Commission/Pays-Bas (C-22/15, non publié, EU:C:2016:118, point 24).
- 46 Quant à savoir si l'activité doit être légale pour bénéficier de l'exonération, il s'agit d'une autre question qui ne saurait être résolue dans la présente affaire. Concernant la condition de légalité et le principe de neutralité fiscale, voir arrêt du 11 juin 1998, Fischer (C-283/95, EU:C:1998:276, point 21).
- 47 Les traîneaux et les skis sont tirés par des chevaux. Principalement pratiqué dans la région de Zakopane.
- 48 Voir [https ://www.olympic.org/sports-reconnues](https://www.olympic.org/sports-reconnues).