

Édition provisoire

## CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL

M. GIOVANNI PITRUZZELLA

présentées le 11 juillet 2019(1)

### Affaire C-400/18

#### Infohos

contre

#### Belgische Staat

[demande de décision préjudicielle présentée par le Hof van Cassatie (Belgique)]

« Renvoi préjudiciel – TVA – Exonérations – Groupements autonomes de personnes – Prestations effectuées pour des membres et pour des non-membres »

1. Est-ce qu'un groupement autonome de personnes, composé de nombreux centres publics d'action sociale auxquels il fournit des services d'intérêt général, perd sa qualité de sujet exonéré de la TVA pour les activités effectuées en faveur de ses membres parce qu'il décide de fournir des services également à des tiers ?

2. C'est en substance la question posée par le juge national belge, qui demande à la Cour d'apprécier la compatibilité avec le droit de l'Union d'une disposition nationale qui subordonne l'exonération de la TVA pour les groupements autonomes de personnes composés de centres publics d'action sociale au fait que ceux-ci ne fournissent de services qu'à leurs membres.

#### I. Cadre juridique

##### A. Droit de l'Union

3. L'article 13 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 (ci-après : la « directive 77/388/CEE ») (2), en matière d'exonérations à l'intérieur du pays, dispose que :

« A. Exonérations en faveur de certaines activités d'intérêt général

1. Sans préjudice d'autres dispositions communautaires, les États membres exonèrent, dans les conditions qu'ils fixent en vue d'assurer l'application correcte et simple des exonérations prévues ci-dessous et de prévenir toute fraude, évasion et abus éventuels :

(...)

f) les prestations de services effectuées par des groupements autonomes de personnes exerçant une activité exonérée ou pour laquelle elles n'ont pas la qualité d'assujetti, en vue de rendre à leurs membres les services directement nécessaires à l'exercice de cette activité, lorsque ces groupements se bornent à réclamer à leurs membres le remboursement exact de la part leur incombant dans les dépenses engagées en commun, à condition que cette exonération ne soit pas susceptible de provoquer des distorsions de concurrence ».

4. L'article 13, A, paragraphe 1, sous f), de la sixième directive correspond à l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (3), qui abroge et remplace la directive 77/388. Toutefois, c'est la sixième directive qui est applicable en l'espèce, malgré son abrogation, étant donné que la date des faits en cause dans l'affaire au principal est antérieure à la date d'entrée en vigueur de la [directive 2006/112].

## B. Droit belge

5. L'article 44, paragraphe 2, sous 1 bis, du Btw-wetboek (code belge de la TVA), tel qu'applicable en l'espèce, prévoit que sont exemptées de la taxe :

« Les prestations de services fournies à leurs membres par les groupements autonomes de personnes exerçant une activité exonérée par le présent article ou pour laquelle elles n'ont pas la qualité d'assujetti, lorsque ces services sont directement nécessaires à l'exercice de cette activité, et que les groupements se bornent à réclamer à leurs membres le remboursement exact de la part qui incombe à chacun d'eux dans les dépenses engagées en commun, à la condition que cette exonération ne soit pas susceptible de provoquer des distorsions de concurrence ; le Roi règle les conditions d'application de cette exonération ».

6. L'article 2 du Koninklijk Besluit nr. 43 van 5 juli 1991 met betrekking tot de vrijstelling op het stuk van de belasting over de toegevoegde waarde ten aanzien van de door zelfstandige groeperingen van personen aan hun leden verleende diensten (arrêté royal no 43 du 5 juillet 1991 relatif à l'exonération de la taxe sur la valeur ajoutée concernant les prestations de services fournies à leurs membres par les groupements autonomes de personnes) (Belgische Staatsblad 6 agosto 1991), prévoit que :

« Les prestations de services fournies à leurs membres par les groupements autonomes de personnes visés à l'article 1er sont exonérées de la taxe, à condition que :

1. les activités du groupement consistent exclusivement à fournir des prestations de services directement à leurs membres pour eux-mêmes, et que ceux-ci exercent tous une activité exonérée en vertu de l'article 44 du code ou pour laquelle ils n'ont pas la qualité d'assujetti ».

## II. La procédure au principal et la question préjudicielle

7. Infohos, la demanderesse dans l'affaire au principal, est un groupement d'informatique hospitalière qui a été constitué par plusieurs centres publics d'action sociale, ci-après « CPAS » (Openbare centra voor maatschappelijk welzijn)(4). Infohos fournit des services d'informatique hospitalière aux CPAS qui en sont membres et, en plus des prestations effectuées pour ses

membres, elle fournit des services à des non-membres. le 5 septembre 2000, Infohos et NV IHC-Group ont conclu un accord en vue de développer conjointement, sur commande de la première, des logiciels d'application nouveaux ou innovants pour les hôpitaux qui sont affiliés à Infohos en tant que membres.

8. Infohos ne s'est pas faite enregistrer en qualité d'assujettie à la TVA, étant donné qu'elle estimait, d'une part, qu'elle ne pouvait pas être considérée comme telle en vertu de l'article 6 du code de la TVA (5) et que, en tout état de cause, elle pouvait bénéficier de l'exonération prévue à l'article 44, paragraphe 2, sous *lbis*, de ce code.

9. Le 20 avril 2005, suite à un contrôle, l'autorité fiscale a estimé que les services que la demanderesse et NV IHC-Group (en tant que sujet non-membre du groupement) se rendaient mutuellement devaient être soumis à la TVA. En outre, selon l'autorité fiscale, le fait d'effectuer des opérations taxables pour des non-membres avait pour conséquence que les opérations effectuées pour les membres d'Infohos devaient également être soumises à la TVA, de sorte qu'elle ne pouvait pas bénéficier de l'exonération de la taxe pour les prestations effectuées pour ses membres, prévue à l'article 44, paragraphe 2, sous *1bis* du code de la TVA.

10. Le 13 décembre 2005, l'autorité fiscale a consigné les constatations et infractions dans un procès-verbal sur la base duquel a été émise une contrainte déclarée exécutoire.

11. Par requête contradictoire déposée le 22 mai 2007 devant le Rechtbank van eerste aanleg te Brugge (tribunal de première instance de Bruges, Belgique), Infohos a demandé que soit arrêtée l'exécution de la contrainte attaquée et qu'il soit dit pour droit que les sommes réclamées n'étaient pas dues ; à titre subsidiaire, elle a demandé que soit ordonnée la remise des amendes infligées, ou à tout le moins qu'elles soient réduites substantiellement, que soit ordonné le remboursement de toutes les sommes qui auraient été perçues au titre de la contrainte, majorées des intérêts moratoires, et que le défendeur soit condamné aux dépens.

12. Par jugement du 23 février 2009, la juridiction citée ci-dessus a décidé que les conditions pour l'application de l'exonération prévue à l'article 44, paragraphe 2, sous *lbis*, du code de la TVA n'étaient pas réunies et que, pour tous les services fournis à ses membres et à des non-membres, la demanderesse était redevable de la TVA.

13. Infohos a fait appel de ce jugement devant le Hof van Beroep te Gent (Cour d'appel de Gand, Belgique), lequel, par arrêt du 21 septembre 2010, a décidé qu'Infohos ne pouvait pas se prévaloir de l'exonération prévue à l'article 44, paragraphe 2, sous *lbis*, du code de la TVA, dans la mesure où elle fournissait des services également à des non-membres et où l'application de l'exonération aurait donc faussé la concurrence. Toutefois, il a également jugé qu'Infohos, en tant qu'assujetti mixte, pouvait introduire une action en restitution contre l'état belge pour une somme égale à 117.781,03 euros.

14. Le 5 juillet 2012, l'autorité fiscale a formé un pourvoi devant le Hof van Cassatie (Cour de cassation, Belgique). Par arrêt du 31 octobre 2014, le Hof van Cassatie (Cour de cassation, Belgique) a annulé l'arrêt du Hof van beroep te Gent (Cour d'appel de Gand, Belgique), en ce qu'il est contradictoire de juger, d'une part, que la demanderesse ne peut pas se prévaloir de l'article 44, paragraphe 2, sous *lbis*, du code de la TVA, parce qu'Infohos fournit des services non seulement à ses membres mais également à des non-membres, ce qui implique qu'elle se voit attribuer le statut d'assujetti total, et, d'autre part, qu'Infohos peut se prévaloir du statut d'assujetti mixte, au sens de l'article 46 du code de la TVA, de manière à pouvoir bénéficier de l'exonération pour les services fournis à ses membres, proportionnellement à la fourniture de services à des non-membres, le droit à déduction étant limité aux prestations imposables effectuées pour les non-membres.

15. Le Hof van Cassatie (Cour de cassation, Belgique) a renvoyé l'affaire devant le Hof van Beroep Antwerpen (Cour d'appel d'Anvers, Belgique). Dans un arrêt du 20 septembre 2016, cette juridiction a jugé que l'octroi de l'autorisation de commercialiser contre paiement des logiciels d'application existants, qui sont la propriété exclusive de la demanderesse ou appartiennent en indivision à la demanderesse et à NV IHC group, relève du champ d'application de l'article 18, paragraphe 1, deuxième alinéa, sous 7, du code de la TVA et doit donc être considéré comme une prestation de service imposable. En outre, cette juridiction a jugé que, puisque, par le biais de NV IHC-Group avec laquelle elle a conclu un accord de coopération, la demanderesse ne se limite pas à fournir des services à ses membres mais procède aussi à la commercialisation également à des non-membres des logiciels d'application développés par elle ou pour son compte, c'est pour l'ensemble de ses activités qu'elle ne peut pas se prévaloir de l'exonération prévue à l'article 44, paragraphe 2, sous *1bis*, du code de la TVA.

16. Infohos a donc formé un pourvoi contre cet arrêt devant le Hof van Cassatie (Cour de cassation, Belgique) en faisant valoir que la condition de mise en œuvre de l'exonération prévue à l'article 2, paragraphe 1, de l'arrêté royal, en vertu de laquelle les groupements autonomes de personnes (ci-après : « GAP ») (6) ne peuvent effectuer de prestations de services que pour leurs propres membres, n'est pas prévue à l'article 13, A, paragraphe 1, sous f), de la sixième directive, de sorte que la disposition nationale n'est pas conforme au droit de l'Union.

17. Le juge de renvoi, le Hof van Cassatie (Cour de cassation, Belgique) relève que le Hof van Beroep Antwerpen (Cour d'appel d'Anvers, Belgique) a jugé qu'une interprétation stricte de l'article 13, A, paragraphe 1, sous f), de la sixième directive, et en particulier de la condition qu'il contient selon laquelle les GAP ne doivent demander à leurs membres que le remboursement exact de leur part dans les dépenses engagées en commun, exclurait que les prestations de services qu'elle vise soient également fournies à des non-membres. En outre, étant donné qu'elle ne se limitait pas à fournir des services à ses membres mais qu'elle commercialisait des logiciels d'application de marketing également à des tiers, Infohos ne pouvait pas compter sur l'exonération pour l'ensemble des activités effectuées.

18. L'objection ainsi soulevée ne peut être résolue, selon le juge national, que par l'interprétation de l'article 13, A, paragraphe 1, sous f), de la sixième directive.

19. Le Hof van Cassatie (Cour de cassation, Belgique) a par conséquent décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour la question préjudicielle suivante :

« L'article 13, A, paragraphe 1, sous f), de la directive 77/388/CEE du 17 mai 1977, devenu article 132, paragraphe 1er, sous f), de la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006, doit-il être interprété en ce sens qu'il autorise les États membres à assortir l'exonération qu'il prévoit d'une condition d'exclusivité qui a pour effet qu'un groupement autonome qui fournit aussi des services à

des non-membres est intégralement assujetti à la TVA, même pour les services qu'il effectue pour ses membres ? »

### III. Analyse juridique

20. Le juge de renvoi, dans sa question préjudicielle, demande en substance si l'article 13, A, paragraphe 1, sous f), de la sixième directive s'oppose à une législation telle que la législation belge qui n'admet l'exonération du paiement de la TVA pour les GAP que lorsqu'ils fournissent des services aux seuls membres du groupement.

21. Dans le cas contraire, si une telle disposition nationale était considérée comme compatible avec le droit de l'Union, cela impliquerait que, à chaque fois qu'un GAP fournirait des services également à des personnes non-membres, il deviendrait un assujetti à la TVA également aux fins des prestations effectuées pour ses membres.

22. La qualité de GAP de la demanderesse au principal, ainsi que le fait que, pour l'activité qu'elle exerce, — à tout le moins pour ses membres — les conditions prévues à l'article 13, A, paragraphe 1, sous f), de la sixième directive, et donc les prérequis en présence desquels les prestations effectuées sont exonérées du paiement de la TVA, sont réunis, ne font pas l'objet d'une contestation spécifique, de sorte que, en l'espèce, ils peuvent tous deux être considérés comme établis. Il appartient en tout état de cause à la juridiction nationale de vérifier concrètement que les conditions fixées à l'article 13, A, paragraphe 1, sous f), sont remplies (7).

23. J'ajoute par ailleurs que le juge national est tenu d'apprécier également la compatibilité de l'offre de services à des non-membres avec l'objet social du GAP. En effet, si l'activité vis-à-vis de non-membres ne relevait pas de l'objet du GAP, il conviendrait d'en évaluer les conséquences sur la base du droit national.

24. Les intéressés qui ont présenté des observations soutiennent en substance deux thèses aux fins de répondre à la question préjudicielle posée.

25. En vertu de la première thèse, défendue par la Commission et par la demanderesse au principal, il convient de répondre par la négative à la question préjudicielle et donc de conclure à l'incompatibilité avec le droit de l'Union d'une disposition telle que la disposition belge, qui subordonne l'exonération de la TVA au fait que les services du groupement soient offerts exclusivement aux membres.

26. Cette thèse se fonde notamment sur l'hypothèse que le fait d'exclure de l'exonération visée à l'article 13, A, paragraphe 1, sous f), les GAP qui fournissent également des services à des non-membres, reviendrait à interpréter la disposition de manière excessivement restrictive et, partant, conduirait à une mise en œuvre complexe voire impossible de l'exonération.

27. Nous précisons sur ce point que la fourniture par un GAP de services à des tiers ne serait admise que si elle était soumise normalement à la taxe (sauf si elle faisait l'objet d'une autre exonération), en vertu de l'article 2 de la sixième directive, qui définit le champ d'application de la directive.

28. La possibilité de fournir des services à des personnes étrangères au groupement ne pourrait donc pas, selon cette thèse, être mise en cause par une condition d'exclusivité additionnelle, extérieure au contenu de la disposition prévu à l'article 13, A, paragraphe 1, sous f), de la sixième directive.

29. Une seconde thèse, présentée par le gouvernement belge et par le gouvernement

portugais, propose de répondre par l'affirmative à la question préjudicielle, et donc prône la compatibilité avec le droit de l'Union européenne d'une disposition telle que la disposition belge qui subordonne l'exonération de TVA au fait que les services du groupement soient exclusivement offerts aux membres.

30. La nécessité de l'exclusivité découlerait de la disposition elle-même, en ce qu'elle prévoit, entre autres, que l'exonération soit octroyée à condition qu'elle ne soit pas susceptible de provoquer des distorsions de concurrence, qui se produiraient si des services étaient offerts à des tiers, dès lors que le GAP serait principalement constitué dans le seul but d'offrir des services à ses membres.

31. La condition d'exclusivité aurait, en outre, la fonction de garantir une mise en œuvre correcte du principe de neutralité fiscale.

32. La première thèse me semble plus convaincante, pour les raisons que je préciserai ci-dessous.

33. Il est nécessaire en premier lieu de vérifier si l'introduction d'une telle condition d'exclusivité est conforme à une interprétation littérale, systématique et téléologique de l'article 13, A, paragraphe 1, sous f), de la sixième directive (8) et, en second lieu, s'il existe pour les États membres, une marge d'appréciation pour son introduction.

#### **A. Interprétation de l'article 13, A, paragraphe 1, sous f), de la sixième directive en relation avec les objectifs de la directive elle-même et avec la fonction des exonérations**

34. Le texte de la disposition citée ne mentionne aucunement qu'il est nécessaire que la fourniture de services soit exclusivement [réservée] aux membres.

35. Selon une jurisprudence constante de la Cour, les exonérations de TVA - qui sont, ainsi que cela sera souligné au point 43, des notions autonomes de droit de l'Union - doivent être interprétées de manière restrictive, étant donné qu'elles constituent des dérogations au principe général selon lequel la TVA est perçue sur chaque prestation de services effectuée à titre onéreux par un assujetti.

36. Toutefois, cette interprétation stricte par l'État membre au moment de la transposition de la directive, ne saurait arriver au point de rendre excessivement difficile l'application du régime des exonérations jusqu'à priver de ses effets la notion autonome de celles-ci (9).

37. Partant, il est nécessaire de faire référence au ratio de la disposition elle-même.

38. L'objectif de la sixième directive en matière de TVA (10) est celui d'harmoniser les législations nationales afin d'établir un système commun d'impôt sur la valeur ajoutée, et donc une assiette uniforme.

39. Cet objectif est précisé au considérant 9 dans les termes suivants : « [c]onsidérant que la base d'imposition doit faire l'objet d'une harmonisation afin que l'application du taux communautaire aux opérations imposables conduise à des résultats comparables dans tous les États membres » (11).

40. En effet, ainsi qu'il est précisé au considérant 11 de la sixième directive, « il convient d'établir une liste commune d'exonérations en vue d'une perception comparable des ressources propres dans tous les États membres ».

41. Il en découle, ainsi que la Cour a déjà eu l'occasion de le préciser, que l'objectif de la

perception comparable des ressources propres dans tous les États membres ne peut être atteint que par une interprétation et une application harmonisée des exonérations, qui comporte l'élaboration d'une notion autonome de droit de l'Union de ces exonérations (12).

42. Plus précisément, l'article 13, A, paragraphe 1, sous f), prévoit l'exonération de TVA dont peuvent bénéficier certains GAP qui se fondent sur un système d'auto-assistance, à savoir sur des groupements qui ont pour objectif de fournir à leurs membres les services directement nécessaires à l'exercice de leur activité (qui doit être exonérée ou pour laquelle ils n'ont pas la qualité d'assujetti), et qui se bornent à réclamer à leurs membres le remboursement exact de la part leur incombant dans les dépenses engagées en commun.

43. En effet, la finalité d'une telle exonération est « d'instituer une exonération de TVA pour éviter que la personne qui offre certains services soit soumise au paiement de ladite taxe alors qu'elle a été amenée à collaborer avec d'autres professionnels à travers une structure commune prenant en charge des activités nécessaires à l'accomplissement desdits services » (13) ainsi que d'« exonérer de la TVA certaines activités d'intérêt général, en vue de faciliter l'accès à certaines prestations ainsi que la fourniture de certains biens, en évitant les surcoûts qui découleraient de leur assujettissement à la TVA » (14).

44. La Commission, ainsi que cela ressort des observations qu'elle a présentées, a précisé dans différents documents de travail sur la TVA qu'en l'absence d'une interprétation par la Cour de la disposition d'exonération, ni le caractère particulier de l'exonération ni la nécessité de se livrer à une interprétation restrictive de l'exonération n'étaient de nature à justifier l'interdiction pour les bénéficiaires d'exercer également des activités (à condition qu'elles soient soumises à la taxe) à l'égard de tiers (15).

45. Il ne découle donc pas de l'économie de la disposition citée et des exonérations qu'elle prévoit, ainsi que cela a également été précisé dans des documents officiels de la Commission, qu'il est nécessaire d'introduire une condition d'exclusivité des services offerts par les GAP à leurs membres.

46. Pour conclure en ce qui concerne la cohérence d'une disposition telle que la disposition belge avec les objectifs de l'exonération, celle-ci apparaît en tout état de cause, dans sa rigidité, disproportionnée par rapport à l'objectif.

47. La Cour a rappelé à plusieurs reprises que, conformément au principe de proportionnalité, qui fait partie des principes généraux du droit de l'Union, les moyens employés pour la mise en œuvre de la sixième directive doivent être aptes à réaliser les objectifs assignés à ce texte et ne doivent pas aller au-delà de ce qui est nécessaire pour les atteindre (16).

48. Le fait de perdre le bénéfice de l'exonération également pour les opérations effectuées en faveur des membres risque en revanche de porter atteinte à l'équilibre de la disposition de droit de l'Union, pour une tentative « de sanction » qui est étrangère à l'esprit de la directive.

49. Il semble plus correct, aux fins de l'application de l'exonération, de s'attarder sur l'activité exercée par le sujet davantage que sur la nature du sujet lui-même.

50. Cela signifie que l'exonération prévue ne doit être accordée que pour les services fournis par les GAP à leurs membres, mais cela ne signifie pas toutefois que les GAP ne peuvent fournir de services qu'à leurs membres. À cet égard, la Cour a déjà déclaré que les prestations de services fournis à leurs membres par des GAP bénéficient de l'exonération prévue à ladite disposition, même si ces prestations sont fournies à un seul ou à quelques-uns desdits membres (17).

51. C'est l'activité effectuée pour les membres, dans le cadre des objectifs visés par la disposition de droit de l'Union européenne, qui doit être protégée et donc bénéficier de l'exonération, et non la nature du sujet qui devrait être considéré comme susceptible de bénéficier de l'exonération seulement s'il offrait des prestations exclusivement aux membres du groupement lui-même. Ce sera le cas à condition, naturellement, que le juge national vérifie que le sujet demandant l'exonération remplit les conditions prévues par la sixième directive (18).

## **B. Marge d'appréciation des États membres**

52. L'article 13, A, paragraphe 1, prévoit que les États membres fixent les conditions « en vue d'assurer l'application correcte et simple des exonérations prévues ci-dessous et de prévenir toute fraude, évasion et abus éventuels ».

53. Il est ajouté sous f) que l'exonération ne doit pas être susceptible de « provoquer des distorsions de concurrence ».

54. La marge d'appréciation des États membres dans la fixation des conditions d'accès à l'exonération ne saurait aller jusqu'à altérer la définition du contenu des exonérations prévues par la directive (19).

55. L'État membre ne saurait par conséquent introduire de dispositions de nature à priver l'exonération de son contenu ou à rendre sa mise en œuvre plus difficile ou impossible (20).

56. Cette situation se produit lorsque l'État membre, dans le cadre de la transposition de la directive, adopte des mesures strictes à caractère général, telles que celles prévues à l'article 2 de l'arrêté royal belge, qui limitent le champ d'application de l'exonération.

57. L'expression « en vue d'assurer l'application correcte et simple des exonérations prévues » vise selon moi à permettre aux États membres d'introduire des réglementations nationales à même de ne pas rendre excessivement complexe pour les opérateurs économiques l'application des exonérations et, éventuellement, également à rationaliser les modalités de contrôle.

58. Cette expression ne saurait être comprise, ainsi que cela semble ressortir de certaines argumentations des parties, comme uniquement destinée à favoriser les contrôles par les autorités compétentes.

59. Le dossier ne contient en outre pas d'éléments permettant d'établir en quoi il serait excessivement difficile pour les autorités nationales d'appliquer et de contrôler l'application correcte des exonérations prévues par la directive (21).

60. Il appartiendra au juge national de vérifier que les personnes bénéficiaires des exonérations établissent une comptabilité ordinaire et séparée permettant les contrôles nécessaires par les autorités compétentes.

61. L'expression visée ci-dessus ne saurait toutefois justifier l'introduction d'une condition stricte d'exclusivité, étrangère, encore une fois, à la lettre et à l'économie de la disposition de droit

de l'Union.

62. Il en va de même en ce qui concerne l'autre partie de la disposition précitée, qui permet aux États d'établir les conditions pour « prévenir toute fraude, évasion et abus éventuels ».

63. Cette dernière ne permet pas non plus de considérer comme nécessaire la disposition additionnelle, absente dans la directive, selon laquelle les services sont exclusivement fournis aux membres.

64. L'éventuelle fourniture de services à des tiers ne saurait être considérée comme étant de nature à favoriser la fraude, l'évasion ou les abus, dans la mesure où cette fourniture est dûment séparée dans la comptabilité du groupement, et qu'elle est soumise au paiement de l'impôt dû.

65. Enfin, s'agissant du risque de distorsions de la concurrence, l'analyse peut s'avérer plus complexe mais, selon moi, elle conduit à la même conclusion en ce qui concerne la possibilité ou non pour les GAP de fournir des services également à des tiers non-membres.

66. La Cour a eu l'occasion de préciser que « l'octroi de l'exonération de la TVA doit être refusé s'il existe un risque réel que l'exonération puisse à elle seule, dans l'immédiat ou dans le futur, provoquer des distorsions de concurrence » (22).

67. Ainsi que l'a déjà affirmé l'Avocat général Kokott, l'existence d'une distorsion de la concurrence ne saurait être décidée a priori de manière abstraite pour certains secteurs. Partant, la sixième directive n'offre au législateur national aucune marge d'appréciation en ce qui concerne l'introduction d'une disposition abstraite qui ne prévoit pas de vérification concrète de l'existence de la distorsion de la concurrence (23).

68. Une disposition comme la disposition belge, en revanche, d'après ce qui ressort du dossier, dans lequel le gouvernement belge affirme que l'introduction de la condition d'exclusivité se fonde en priorité sur une éventuelle distorsion de la concurrence, présume, dans un texte général et rigide, sans aucune marge d'appréciation pour le juge, que la fourniture de services à des tiers implique une distorsion de la concurrence sur ce marché spécifique.

69. La Cour a déjà jugé que, aux fins de déterminer si l'application, à une activité donnée, de l'exonération visée à l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive 2006/112, est susceptible de provoquer des distorsions de concurrence, il serait certes loisible au législateur national de prévoir des règles aisément gérées et contrôlées par les autorités compétentes. Toutefois, ces conditions ne sauraient porter sur la définition du contenu des exonérations prévues par cette directive, en précisant que la condition relative à l'absence de distorsions de concurrence, visée à l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive 2006/112, ne permet pas à l'État membre de limiter, de manière générale, le champ d'application de cette exonération (24).

70. L'exonération pourrait entraîner une distorsion de la libre concurrence si la majeure partie des prestations de services étaient effectuées pour des sujets non-membres et si les prestations fournies à des non-membres du groupement étaient également exonérées du paiement de la TVA.

71. Aucune des deux situations ne peut se produire dans le cadre de l'interprétation proposée, de sorte qu'il y a lieu de considérer que, également sur ce point, les arguments en faveur de la nécessité de poser une condition d'exclusivité ne sont pas convaincants, y compris parce qu'il n'existe pas d'éléments concrets susceptibles de les étayer.

## **C. Limites à la possibilité pour les GAP de fournir des services à des tiers non-membres**

72. Les conditions pour l'exonération prévues à l'article en question, ainsi que l'a également

rappelé la Commission dans les observations qu'elle a présentées dans le cadre de la présente affaire préjudicielle, peuvent être résumées comme suit : les prestations exonérées doivent être fournies par un groupement autonome de personnes ; ce groupement doit exercer une activité exonérée ou pour laquelle il n'a pas la qualité d'assujetti ; l'objectif de ces prestations doit être celui de fournir à ses propres membres des services directement nécessaires à l'exercice de leurs activités ; ces groupements doivent se borner à réclamer à leurs membres le remboursement exact de la part leur incombant dans les dépenses engagées en commun.

73. L'existence de toutes ces conditions doit être vérifiée par le juge national.

74. Il convient toutefois de préciser que, au regard de l'interprétation téléologique et systématique proposée jusqu'à maintenant, certaines conditions supplémentaires doivent être posées afin que l'exonération de TVA puisse exister pour les services fournis aux membres dans les cas où un groupement offre des services également à des non-membres (services qui doivent être soumis à la TVA).

75. En premier lieu, les services offerts aux membres doivent être plus importants quantitativement que ceux fournis à des tiers, de sorte que ces derniers services ne peuvent qu'avoir une nature résiduelle au sein de l'ensemble des activités du groupement (25).

76. Cela vise à éviter de dénaturer la fonction des groupements, ce qui pourrait entraîner des comportements de contournement de la norme, susceptibles de fausser la concurrence.

77. En second lieu, toujours afin de ne pas dénaturer la fonction précitée, il est nécessaire que le sujet bénéficiaire de l'exonération démontre que l'activité effectuée en faveur de tiers autres que les membres a pour objet de servir des motivations d'efficacité technique, dont les membres pourront également bénéficier dans le futur.

78. Il appartient au juge national de procéder aux deux vérifications décrites ci-dessus, et il doit appliquer les critères d'interprétation exposés plus haut pour déterminer si les groupements qui fournissent des services à leurs propres membres mais également à des tiers peuvent ou non bénéficier du droit à l'exonération.

79. Compte tenu de ces précisions, nécessaires pour préserver la cohérence des objectifs de la directive et des exonérations, il est encore plus improbable que des risques de distorsion de la concurrence puissent se présenter ; elles soulignent en revanche la fonction des exonérations, qui est de compenser pour les GAP un désavantage concurrentiel par rapport à celui qui fait effectuer ces prestations de services (du groupement) par ses propres employés ou dans le cadre d'un groupe (26).

#### **IV. Conclusion**

80. Eu égard à l'ensemble des considérations qui précèdent, je propose à la Cour de répondre comme suit à la question préjudicielle posée par le Hof van Cassatie (Cour de cassation, Belgique) :

« L'article 13, A, paragraphe 1, sous f), de la directive 77/388/CEE du 17 mai 1977, devenu article 132, paragraphe 1er, sous f), de la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006, doit être interprété en ce sens qu'il n'autorise pas les États membres à assortir l'exonération qu'il prévoit d'une condition d'exclusivité qui a pour effet qu'un groupement autonome qui fournit aussi des services à des non-membres est intégralement assujetti à la TVA, même pour les services qu'il effectue pour ses membres.

Il appartient au juge national de vérifier que sont réunies les conditions de l'exonération prévues à la disposition citée ci-dessus et, dans le cas des services fournis également à des non-membres, de vérifier que, afin de ne pas dénaturer l'objectif de l'exonération, ces derniers ne prévalent pas quantitativement par rapport à ceux qui sont fournis aux membres, et soient justifiés par des raisons d'efficacité technique dont les membres puissent également bénéficier ».

1 Langue originale : l'italien.

2 JO L 145, p.1.

3 JO 2006, L 347, p. 1.

4 Il ressort du dossier qu'Infohos est un groupement fondé le 21 février 1986 sous la forme d'un organisme public par les CAPS d'Aalst, Blankenberge, Brugge, Gent, Kortrijk, Oostende et Ronse. L'article 3 des statuts définit l'objet du groupement, qui est d'assurer, d'analyser, d'organiser et de gérer les systèmes informatiques servant à l'organisation des hôpitaux de ses membres ainsi que des activités connexes effectuées par ces mêmes membres.

5 L'article cité prévoit que les établissements publics ne sont pas considérés comme assujettis au titre des activités ou des opérations qu'ils effectuent en tant qu'autorité publique, même s'ils perçoivent dans le cadre de ces activités ou opérations des droits, des frais, des contributions ou des rémunérations.

6 Les groupements autonomes de personnes (GAP) sont des groupements de personnes ou d'entreprises qui fournissent des biens ou des services à leurs membres de manière autonome.

7 Voir en ce sens, l'arrêt du 11 décembre 2008, *Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing*, C-407/07, EU:C:2008:713, point 27.

8 En ce qui concerne l'interprétation de cette disposition, voir l'arrêt du 21 septembre 2017, *DNB Banka*, C-326/15, EU:C:2017:719, point 29 et jurisprudence citée, en vertu duquel y a lieu, pour l'interprétation d'une disposition du droit de l'Union, de tenir compte non seulement des termes de celle-ci, mais également de son contexte et des objectifs poursuivis par la réglementation dont elle fait partie.

9 En ce sens, toujours en référence à l'interprétation de la même disposition, voir l'arrêt du 11 décembre 2008, *Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing*, C-407/07, EU:C:2008:713, point 30 et jurisprudence citée. La Cour affirme que bien qu'une interprétation restrictive soit nécessaire, cela ne signifie pas que les termes utilisés pour définir les exonérations doivent être interprétés d'une manière qui priverait celles-ci de leurs effets ou qui rendrait les exonérations visées quasi inapplicables dans la pratique.

10 Qui est également l'objectif de la directive 2006/112 en vigueur.

11 Considérant 9 de la sixième directive.

12 Sur ce point, voir arrêt du 15 juin 1989, *Stichting Uitvoering Financiële Acties*, 348/87, EU:C:1989:246, point 11 et arrêt du 14 décembre 2006, *VDP Dental Laboratory*, C-401/05, EU:C:2006:792, point 26.

13 Arrêt du 11 décembre 2008, *Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing*, C?407/07, EU:C:2008:713, point 37, ainsi qu'arrêt du 21 septembre 2017, *Commission/Allemagne*, C?616/15, EU:C:2017:721, point 56.

14 Arrêt du 21 septembre 2017, *DNB Banka*, C?326/15, EU:C:2017:719, point 33 et jurisprudence citée et arrêt du 21 septembre 2017, *Commission/Allemagne*, C?616/15, EU:C:2017:721, points 47, 48 et jurisprudence citée en ce qui concerne l'objectif de l'article 132, paragraphe 1, sous f), au sein de la directive 2006/112.

15 Ainsi que cela ressort du dossier, le comité TVA s'est exprimé sur cet aspect en ce qui concerne l'article 132, paragraphe 1, sous f), mais la Commission estime que cette interprétation doit être étendue à l'article 13, A, paragraphe 1, sous f), en vigueur antérieurement, en raison de l'identité du contenu ; voir article 398 de la directive 2006/112/CE document de travail no 654 du 3 mars 2010, point 3.4, a).

16 Arrêt du 23 novembre 2017, *Di Maura*, C?246/16, EU:C:2017:887, point 25 et, par analogie, arrêt du 26 avril 2012, *Commission/Pays-Bas*, C?508/10, EU:C:2012:243, point 75.

17 Arrêt du 11 décembre 2008, *Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing*, C?407/07, EU:C:2008:713, point 43.

18 Arrêt du 11 décembre 2008, *Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing*, C?407/07, EU:C:2008:713, point 27.

19 Sur ce point, voir l'arrêt du 14 décembre 2006, *VDP Dental Laboratory*, C?401/05, EU:C:2006:792, point 26 et jurisprudence citée et l'arrêt du 15 novembre 2012, *Zimmermann*, C?174/11, EU:C:2012:716 point 39 et jurisprudence citée.

20 Voir une nouvelle fois l'arrêt du 11 décembre 2008, *Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing*, C?407/07, EU:C:2008:713, point 30 et jurisprudence citée.

21 Voir sur ce point article 398 de la directive 2006/112/CE, document de travail no 654 du 3 mars 2010, point 3.4, a) qui mentionne de possibles contraintes et difficultés pratiques pour l'autorité lesquelles, toutefois, nous l'affirmons, ne diffèrent pas des difficultés pratiques qui surgissent dans de nombreuses autres situations dans lesquelles il est nécessaire d'examiner les activités soumises à la taxe et les activités qui en sont exonérées. La Commission a également souligné qu'une telle analyse a été reprise et développée dans le document de travail des services de la Commission – document d'accompagnement du Livre vert sur l'avenir de la TVA (SEC(2010) 1455 final du 1er décembre 2010) et dans les travaux ultérieurs du comité TVA (article 398 de la directive 2006/112/CE, document de travail no 856 du 6 mai 2015, point 3.1.10)

22 Arrêt du 20 novembre 2003, *Taksatorringen*, C?8/01, EU:C:2003:621, point 64 ainsi que conclusions de l'Avocat général Kokott dans l'affaire *Aviva*, C?605/15, EU:C:2017:150, point 68.

23 Conclusions de l'Avocat général Kokott dans l'affaire *DNB Banka*, C?326/15, EU:C:2017:145, point 26.

24 Arrêt du 21 septembre 2017, *Commission/Allemagne*, C?616/15, EU:C:2017:721, 65 et jurisprudence citée et point 67.

25 Il ressort du dossier que, à partir du 1er juillet 2016, suite à une demande d'éclaircissements de la Commission au gouvernement belge, est entré en vigueur en Belgique un nouveau régime d'exonérations pour les GAP. Notamment, le nouvel article 44, paragraphe 2*bis*, du code de la

TVA prévoit que, si un GAP fournit des services également à des non-membres, les prestations effectuées pour ses membres bénéficient de l'exonération si ces opérations représentent la plus grande part de l'activité exercée par le GAP.

26 Conclusions de l'avocat général Kokott dans l'affaire Aviva, C-605/15, EU:C:2017:150, point 67.