

CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL
M. F. G. JACOBS

présentées le 13 décembre 2001¹

1. En vertu de la sixième directive TVA², certains services étroitement liés au sport et fournis par des organismes sans but lucratif à des personnes pratiquant du sport sont exonérés de la TVA. Les États membres peuvent subordonner l'exonération à la condition que l'organisme en cause n'a pas pour but la recherche systématique de profit et que les bénéfices éventuels ne doivent pas être distribués, mais affectés au maintien ou à l'amélioration des services fournis.

2. Dans la présente affaire, le Hoge Raad der Nederlanden (Cour suprême) (Pays-Bas) cherche à obtenir des indications sur plusieurs points d'interprétation à cet égard. Essentiellement, il demande quels aspects de l'activité d'un organisme doivent être pris en considération lorsqu'on détermine si l'organisme est sans but lucratif, si, aux fins de la TVA, il existe un lien entre les cotisations annuelles des membres perçues par un club de golf et les services rendus aux membres et si l'objectif de dégager un excédent systématique pour fournir les prestations de sport est compatible avec le statut d'organisme sans but lucratif.

1 — Langue originale: l'anglais.

2 — 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 (JO L 145, p. 1, ci-après la «sixième directive»).

La sixième directive

3. En vertu de l'article 2 de la sixième directive, une livraison de biens ou une prestation de services effectuées à titre onéreux par un assujetti agissant en tant que tel sont soumises à la TVA. Conformément à l'article 4, paragraphe 1, un assujetti est une personne qui accomplit une activité économique, quels que soient les buts ou les résultats de cette activité. En vertu de l'article 4, paragraphe 2, les activités économiques sont «toutes les activités de producteur, de commerçant ou de prestataire de services», ensemble avec «l'exploitation d'un bien corporel ou incorporel en vue d'en retirer des recettes ayant un caractère de permanence». Cependant, certaines transactions sont ou peuvent être exonérées de la TVA si elles remplissent les conditions de la directive.

4. L'article 13, A, est intitulé «Exonérations en faveur de certaines activités d'intérêt général», et le paragraphe 1 énumère plusieurs activités qui doivent être exonérées par les États membres «dans les conditions qu'ils fixent en vue d'assurer l'application correcte et simple des exoné-

rations prévues ci-dessous et de prévenir toute fraude, évasion et abus éventuels».

5. Ces activités incluent, sous 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». C'est cette exonération qui est particulièrement pertinente en l'espèce. On peut faire observer que, dans la plupart des versions linguistiques, le concept d'organisme sans but lucratif vise explicitement un organisme qui ne *recherche* pas un profit.

6. Il y a au total seize exonérations, bien qu'il ne soit pas nécessaire de les énumérer toutes; il suffit d'ajouter que l'article 13, A, paragraphe 1, sous n), exonère «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».

7. L'article 13, A, paragraphe 2, prévoit plusieurs limitations, certaines facultatives et d'autres obligatoires, à certaines exonérations, y compris celles prévues à l'article 13, A, paragraphe 1, sous m), [et sous n)]. L'article 13, A, paragraphe 2, sous a), énumère quatre conditions facultatives que les États membres peuvent imposer, au cas par cas, à l'octroi des exonérations aux organismes autres que ceux de droit public.

8. La condition exposée au premier tiret, et qui est particulièrement pertinente en l'espèce, veut que 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».

9. À nouveau, il n'est pas nécessaire d'énumérer les autres conditions, mais on peut faire observer que la condition prévue au quatrième tiret veut que «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 néerlandaise

10. D'après l'ordonnance de renvoi, l'article 13, A, paragraphe 1, sous m), de la sixième directive est transposé en droit néerlandais par certaines dispositions de la Wet op de Omzetbelasting 1968 (loi de 1968 sur la taxe sur le chiffre d'affaires), combinées à l'Uitvoeringsbesluit Omzetbelasting 1968 (arrêté de 1968 sur l'application de la loi sur le chiffre d'affaires) et de son annexe B.

11. L'article 11, paragraphe 1, de la loi de 1968 dispose:

«Dans les conditions fixées par le règlement d'administration publique, sont exonérées de la taxe:

f) les livraisons de biens et les prestations de services à caractère social et culturel désignées par le règlement d'administration publique, à condition que l'entrepreneur ne poursuive pas un but lucratif et qu'il n'y ait pas de grave distorsion de concurrence par rapport aux entrepreneurs poursuivant un but lucratif.»

12. «Les livraisons de biens et les prestations de services à caractère social et culturel» sont définies au premier paragraphe de l'article 7 de l'arrêté d'application, combiné à son annexe B. Le point 21 de la section b de cette annexe vise les prestations effectuées par des organismes mettant à disposition des installations sportives, à condition qu'ils n'aient pas pour but la recherche du profit, l'exonération ne s'appliquant qu'à ces prestations.

13. De plus, au titre d'une exonération apparemment distincte, l'article 11, paragraphe 1, sous e), de la loi de 1968 prévoit que les services rendus à leurs membres par des organismes ayant pour but la pratique ou la promotion du sport sont exonérés de la taxe sur le chiffre d'affaires. En vertu de l'article 11, paragraphe 2, cette exonération ne s'applique que si l'organisme n'a pas pour but la recherche du profit au moyen des services en cause. Les excédents d'exploitation sont également considérés comme des bénéfices à cet égard, à moins qu'ils ne soient pas distribués, mais utilisés aux fins des services concernés.

[...]

14. Ainsi, l'article 11, paragraphe 1, sous f), de la loi de 1968 semble transposer l'exonération «culturelle» visée à l'article 13, A, paragraphe 1, sous n), de la sixième directive, sous réserve des conditions définissant les «organismes sans but lucratif» et celles relatives à «l'absence de distorsion» prévues aux premier et quatrième tirets de l'article 13, A, paragraphe 2, sous a); l'arrêté d'application étend cette exonération aux organismes mettant à disposition des installations sportives, qui, sinon, auraient pu relever de l'exonération «sportive» prévue à l'article 13, A, paragraphe 1, sous m), de la directive. Les dispositions combinées de l'article 11, paragraphe 1, sous e), et paragraphe 2, de la loi de 1968, toutefois, semblent transposer cette exonération «sportive», sous réserve, à nouveau, de la condition définissant les «organismes sans but lucratif», mais à la condition que les excédents d'exploitation seront considérés comme des bénéfices, à moins qu'ils ne soient réinvestis dans les services sportifs fournis et à la condition supplémentaire que seuls

les services fournis aux membres des organismes concernés seront exonérés.

La procédure

15. D'après l'ordonnance de renvoi, Kennemer Golf & Country Club (ci-après «Kennemer») est une association dont l'objet social est la pratique et la promotion du sport et du jeu, en particulier du golf. Il est propriétaire d'un complexe de golf et d'un club-house à Zandvoort, près d'Amsterdam. Les membres versent des cotisations annuelles ainsi que des droits d'entrée pour l'utilisation du parcours, et ils sont également tenus de participer à un emprunt obligataire sans intérêt. Kennemer perçoit d'autres revenus de sources apparentées, tels la location de certains biens immobiliers, le parrainage, les intérêts produits par des investissements, la fourniture de balles et de certains services de location ainsi que les cotisations journalières payées par les non-membres qui utilisent les installations de golf.

16. Au cours de chacune des années allant de 1990 à 1995, Kennemer a dégagé un excédent d'exploitation qui était versé dans des fonds de réserve. Un de ces fonds était particulièrement destiné aux dépenses non annuellement récurrentes.

17. Pensant que les services rendus aux non-membres étaient exonérés de la TVA,

Kennemer ne l'a pas acquittée. Les autorités fiscales ont toutefois considéré que les exonérations prévues par le droit néerlandais ne s'appliquaient pas parce que Kennemer avait pour but la recherche du profit et elles ont procédé à une imposition complémentaire pour l'exercice 1994. Kennemer a attaqué cette imposition, mais cette dernière a été maintenue par le Gerechtshof te Amsterdam (Cour d'appel régionale d'Amsterdam). Le Gerechtshof a déclaré qu'il existait des motifs raisonnables pour supposer que la requérante avait systématiquement recherché à dégager des excédents d'exploitation. Le fait que Kennemer utilisait ces excédents pour les installations de golf qu'il mettait à disposition ne justifiait pas la conclusion qu'il ne recherchait pas le profit; cela n'aura été possible que s'il y avait eu une intention incidente, et non pas systématique, de dégager des excédents d'exploitation utilisés de cette manière.

18. Kennemer s'est ensuite pourvu en cassation devant le Hoge Raad der Nederlanden, qui a suspendu la procédure et a déferé les questions préjudicielles suivantes à la Cour:

«1) a) Lorsqu'il faut déterminer si un organisme poursuit un but lucratif au sens de l'article 13, A, paragraphe 1, sous m), de la sixième directive, y a-t-il lieu d'avoir exclusivement égard aux résultats des services visés dans cette disposition ou y a-t-il lieu de prendre également en considération les résultats d'autres prestations que l'organisme fournit en parallèle?

- b) Si, s'agissant du but lucratif, il y a lieu de tenir exclusivement compte des services fournis par l'organisme au sens de l'article 13, A, paragraphe 1, sous m), de la sixième directive et non pas du résultat global de l'organisme, convient-il de prendre exclusivement en considération les frais directement suscités par ces services ou également une partie des autres frais de l'organisme?
- 2) a) Existe-t-il un lien direct — au sens, entre autres, de l'arrêt du 8 mars 1988, *Apple and Pear Development Council* (102/86, Rec. p. 1443) — en ce qui concerne les cotisations à une association qui, conformément à son objet social, met ses membres en mesure de pratiquer un sport dans un cadre associatif et, en cas de réponse négative à cette question, cette association ne doit-elle être qualifiée d'assujettie au sens de l'article 4, paragraphe 1, de la sixième directive que dans la mesure où elle fournit également des prestations en échange desquelles elle perçoit effectivement une contre-valeur directe?
- b) Y a-t-il lieu, même en l'absence de lien direct entre les diverses prestations de l'association à l'égard de ses membres et la cotisation payée par ceux-ci, de compter parmi les revenus d'un organisme, constitué sous la forme d'une association, devant être pris en compte pour déterminer l'existence du but lucratif visé dans la première question l'ensemble des cotisations annuelles des membres que l'association met en mesure, conformément à ses statuts, de pratiquer le sport?
- 3) La circonstance que c'est à l'exécution de ses prestations, qui consistent à permettre la pratique d'une discipline sportive, au sens de l'article 13, A, paragraphe 1, sous m), de la sixième directive qu'un organisme affecte les excédents qu'il vise systématiquement à générer permet-elle de conclure qu'il ne poursuit aucun but lucratif au sens de cette disposition? Ou ne pourrait-on tirer cette conclusion que si les excédents d'exploitation affectés de la manière précitée sont incidents, et non pas systématiquement recherchés? Pour répondre à ces questions, y a-t-il également lieu de tenir compte de la disposition de l'article 13, A, paragraphe 2, premier tiret, de la directive et, dans l'affirmative, dans quel sens convient-il d'interpréter cette disposition; plus précisément: y a-t-il lieu de lire dans la deuxième partie de cette disposition, entre les mots 'bénéfices' et 'éventuels', le mot 'systématiques' ou l'expression, 'même purement incidents'?
19. Des observations écrites ont été soumises à la Cour par les gouvernements finlandais, néerlandais et du Royaume-Uni, ainsi que par la Commission. Cependant, les observations du gouvernement finlandais se limitent à la troisième question, et seuls le gouvernement du Royaume-Uni et

la Commission ont présenté des observations orales à l'audience.

paragraphe 1, sous m), rattachent clairement l'expression «sans but lucratif» à «organisme» et il ne fait aucun doute que le législateur aurait choisi un libellé différent s'il avait eu une intention différente.

Analyse

La première question

20. Par la première question, la juridiction de renvoi cherche essentiellement à savoir si, aux fins de l'article 13, A, paragraphe 1, sous m), le statut d'organisme sans but lucratif doit être déterminé en se référant à l'ensemble des activités de l'organisme ou uniquement à celles qui pourraient bénéficier de l'exonération.

21. Le gouvernement néerlandais — suivant en cela les conclusions de l'avocat général Van den Berge présentées au Hoge Raad dans la présente affaire, qui semblent être dans la ligne adoptée jusqu'à présent par les juridictions néerlandaises — fait valoir que la question doit être tranchée en tenant uniquement en compte des services qui doivent être exonérés, étant donné que ce sont ceux-ci que vise la disposition.

22. Nous ne sommes pas d'accord. Ainsi que l'a fait observer la Commission, toutes les versions linguistiques de l'article 13, A,

23. En outre, ainsi que l'a fait observer le gouvernement néerlandais, la disposition comporte trois conditions distinctes et cumulatives, relatives à la nature de l'organisme (sans but lucratif), la nature des services (étroitement liés au sport) et l'identité des destinataires (personnes pratiquant le sport). Si l'exonération devait s'appliquer uniquement aux services sans but lucratif, des entreprises commerciales sportives pourraient demander l'exonération pour certains services qu'elles fournissent, une situation qui ne saurait être réconciliée avec les termes clairs de la disposition et qui entraînerait inévitablement — étant donné les possibilités de subsidiations croisées astucieuses qui se présenteraient — une distorsion de concurrence.

24. Il est vrai, ainsi que l'affirme le gouvernement néerlandais, que certains services fournis à titre onéreux par des organismes sans but lucratif pourraient être en concurrence avec les services fournis par des organismes gérés commercialement, et il pourrait y avoir une contradiction si les mêmes services étaient assujettis à la taxe dans certains cas et exonérés dans d'autres. Cependant, la distorsion de concurrence entre organismes commerciaux et organismes sans but lucratif peut être évitée dans le cadre du quatrième tiret de l'article 13, A, paragraphe 2, sous a), (précité) ou du

deuxième tiret de l'article 13, A, paragraphe 2, sous b) (qui interdit l'exonération des services qui visent principalement à obtenir des recettes via la réalisation d'opérations effectuées en concurrence avec celles d'entreprises commerciales soumises à la TVA).

25. Donc, selon nous, il convient de répondre à la première partie de la première question du Hoge Raad que, lorsqu'on détermine si un organisme est sans but lucratif au sens de l'article 13, A, paragraphe 1, sous m), de la sixième directive, il faut tenir compte de ses activités dans leur ensemble. Il n'est pas nécessaire de répondre à la deuxième partie de cette question.

26. Bien entendu, cela laisse ouverte la question de savoir ce que l'on entend précisément par «sans but lucratif». Bien que le Royaume-Uni ait proposé une réponse dans le cadre de la première question, nous préférons examiner ce point dans le cadre de l'examen de la troisième question.

La deuxième question

27. Par cette question, la juridiction de renvoi cherche essentiellement à savoir si des cotisations annuelles versées à un club de golf constituent une «contrepartie» au sens de l'article 2 de la sixième directive pour les services rendus par le club à ses

membres, ou si ces cotisations, dans l'hypothèse où elles ne constituent pas une contrepartie, doivent être prises en considération lorsqu'on détermine si le club a pour but la recherche du profit.

28. Cette question est soulevée à la lumière de la jurisprudence de la Cour telle qu'elle se dégage, notamment, de l'arrêt *Apple and Pear Development Council*³, dans lequel la Cour a déclaré qu'une prestation de services effectuée à titre onéreux (donc, une prestation imposable) suppose l'existence d'un lien direct entre le service rendu et la contrepartie reçue. Un tel lien faisait défaut dans le cas d'un organisme de droit public qui avait pour objet la promotion des intérêts de l'ensemble d'une industrie et dont les activités étaient financées par une taxe obligatoire.

29. Nous faisons observer, toutefois, que la réponse à cette question pourrait être d'un intérêt limité pour la résolution du litige pendant devant la juridiction nationale, à moins que l'on ne déclare — contrairement à ce que nous pensons — que le critère de «sans but lucratif» figurant à l'article 13, A, paragraphe 1, sous m), de la sixième directive doit être apprécié séparément pour chacune des activités de l'organisme.

30. Quoi qu'il en soit, nous pensons qu'il existe normalement un lien direct entre les

³ — Arrêt du 8 mars 1988 (102/86, Rec. p. 1443).

cotisations annuelles des membres et les services rendus à ces derniers.

31. Le gouvernement néerlandais considère qu'il n'y a pas de lien entre les cotisations et l'utilisation faite des installations par les membres — l'obligation de payer les cotisations demeure que le membre utilise le club chaque jour ou qu'il ne l'utilise pas du tout au cours de l'année — et il n'y a donc pas de service imposable. Cela ne semble toutefois pas être une analyse correcte. Ainsi que l'ont fait observer le Royaume-Uni et la Commission, le service rendu en échange des cotisations n'est pas l'utilisation, mais la possibilité d'utiliser les installations.

32. Le fait que ce lien est plus direct dans le cas des cotisations journalières ne le rend pas moins direct dans le cas des cotisations annuelles des membres. Le club a pour objet de mettre à disposition certaines installations et il le fait en échange soit de cotisations journalières (payées par les non-membres), soit d'une combinaison de cotisations annuelles et de droits d'entrée (payés par les membres). Les avantages fournis peuvent différer dans les deux cas, mais ils sont directement liés aux paiements dans les deux cas. Le fait que, dans un cas, le paiement est effectué pour une utilisation effective et que, dans l'autre cas, il est effectué pour un droit à utiliser le parcours n'y change rien.

33. Cet avis suppose que les cotisations annuelles des membres sont effectivement

payées, du moins partiellement, en contrepartie de la possibilité d'utiliser les installations de sport. Il est possible d'imaginer qu'un club de golf pourrait avoir une catégorie d'adhésion qui offre l'accès uniquement à ses installations non sportives. Dans ce cas, le lien direct viserait la mise à disposition de ces installations. Toutefois, ainsi que nous l'avons indiqué, une telle distinction pourrait être d'une pertinence limitée en l'espèce, si le statut d'organisme sans but lucratif doit être apprécié à la lumière des activités dans leur ensemble.

34. D'autre part, l'approche du gouvernement néerlandais semblerait permettre à pratiquement tout prestataire de services d'échapper à la TVA en recourant judicieusement à des prix forfaitaires — avec des résultats d'une portée potentiellement considérable pour le système TVA.

35. Selon nous, par conséquent, il convient de répondre à la deuxième question du Hoge Raad que les cotisations annuelles versées à un club de golf par ses membres constituent une «contrepartie» au sens de l'article 2 de la sixième directive pour les services qui leur sont rendus par le club. Il n'est pas nécessaire de répondre au reste de cette question.

La troisième question

36. Cela semble être la question centrale de l'espèce: pour pouvoir être qualifié d'organisme sans but lucratif aux fins de l'article 13, A, paragraphe 1, sous m), de la sixième directive, dans quelle mesure un organisme peut-il néanmoins dégager un excédent et quelle est l'importance, à cet égard, du premier tiret de l'article 13, A, paragraphe 2, sous a), (voir les points 5 et 8 ci-dessus)? Il est plus utile de commencer par l'examen du rapport entre ces deux dispositions.

— Le rapport entre l'article 13, A, paragraphe 1, sous m), et le premier tiret de l'article 13, A, paragraphe 2, sous a)

37. Nous sommes d'avis que les deux dispositions doivent être en principe interprétées et appliquées séparément, en dépit du degré indéniable de chevauchement entre leur contenu respectif.

38. En premier lieu, alors que l'article 13, A, de la sixième directive peut ne pas s'avérer être un modèle de perfection législative, sa structure est néanmoins dépourvue d'ambiguïté. L'article 13, A, paragraphe 1, énumère, sous a) à q), seize types de prestations qui doivent être exonérés. Parmi cette liste, les points b), g), h),

i), l), m) et n) relèvent tous d'un même groupe aux fins de leur appliquer des conditions complémentaires, visées à l'article 13, A, paragraphe 2, sous a) et b). Le point a) contient quatre conditions facultatives qui peuvent être imposées par les États membres à l'octroi d'une exonération pour une activité de ce groupe et le point b) fixe une limitation obligatoire à ces exonérations [et l'article 13, A, paragraphe 1, sous o), prévoit une autre exonération apparentée, soumise à nouveau à certaines conditions].

39. Cette structure s'oppose à ce que l'on utilise les termes d'une condition facultative prévue à l'article 13, A, paragraphe 2, sous a), pour définir les termes d'une exonération obligatoire prévue à l'article 13, A, paragraphe 1, sous b), g), h), i), l), m) ou n). Procéder de la sorte reviendrait à nier le caractère facultatif de la condition.

40. En deuxième lieu, nous ne pensons pas que, en interprétant l'article 13, A, paragraphe 1, sous m), il faille tenir compte de la proposition originale d'une sixième directive de la Commission⁴, dans laquelle l'expression «organisme sans but lucratif» a été définie dans des termes préfigurant ceux du premier tiret de l'article 13, A, paragraphe 2, sous a), précisément parce que cette définition n'a pas été reprise dans la directive telle qu'adoptée.

4 — JO 1973, C 80, p. 1; voir article 14, A, paragraphe 2, sous a), de la proposition.

41. Cependant, cela ne veut pas dire que l'interprétation de l'une de ces deux dispositions ne saurait en aucune manière être éclairée par celle de l'autre.

42. D'une part, si les dispositions de cet article doivent être interprétées de manière cohérente, il ne saurait y avoir de contradictions ou d'incohérences entre elles. À première vue, du moins, on pourrait donc penser que la notion d'organisme sans but lucratif figurant à l'article 13, A, paragraphe 1, sous m), devrait viser un organisme auquel il est possible d'imposer comme condition de ne pas avoir pour but de rechercher systématiquement le profit et de ne pas distribuer d'éventuels profits, mais de les affecter au maintien ou à l'amélioration des services rendus, telle qu'elle figure au premier tiret de l'article 13, A, paragraphe 2, sous a); cumulativement, du moins, ces conditions devraient en principe imposer certaines restrictions à cette notion.

43. D'autre part, on ne saurait supposer que chaque partie du premier tiret de l'article 13, A, paragraphe 2, sous a), doit imposer une limitation importante à chaque type d'organisme susceptible de remplir les conditions pour chacune des différentes exonérations concernées. Pour plus de facilité, nous semble-t-il, le législateur communautaire a fixé plusieurs conditions susceptibles d'être appliquées ensemble à un groupe d'exonérations, plutôt que de stipuler des conditions spécifiques individuellement et de manière répétée pour chaque exonération. Ainsi, on pourrait

s'attendre à ce que certains tirets ou parties de tirets seront d'une plus grande importance pour certaines exonérations que pour d'autres; par conséquent, il est également possible qu'il y ait un certain chevauchement ou répétition entre l'une des conditions énumérées à l'article 13, A, paragraphe 2, sous a), et une exonération à laquelle cette condition s'applique.

— La notion d'organisme sans but lucratif figurant à l'article 13, A, paragraphe 1, sous m)

44. La Commission fait observer que la notion d'entité sans but lucratif existe déjà dans les législations de plusieurs États membres. Aux fins de la sixième directive, toutefois, il est nécessaire de recourir à une définition communautaire, autonome et uniforme⁵, qui ne correspondra pas nécessairement à tous les éléments de cette notion.

45. En premier lieu, nous sommes d'accord avec ce qui semble être un consensus entre les gouvernements finlandais et du Royaume-Uni et la Commission, à savoir que l'idée de la recherche du profit, dans ce contexte, vise l'enrichissement des personnes physiques ou morales — en particulier, celles ayant un intérêt financier dans l'organisme en question — plutôt que la ques-

⁵ — Voir, par exemple, l'arrêt du 12 septembre 2000, Commission/Royaume-Uni (C-359/97, Rec. p. I-6355, point 63), ainsi que la jurisprudence qui est citée.

tion de savoir si, au cours d'une période donnée, les revenus de l'organisme dépassent ses dépenses. La notion d'un organisme sans but lucratif contraste essentiellement avec celle d'une entreprise commerciale gérée pour le profit de ceux qui la contrôlent et/ou ont un intérêt financier dans celle-ci.

46. En deuxième lieu, conformément à la plupart des versions linguistiques, l'accent doit être mis sur le but de l'organisme concerné, plutôt que sur ses résultats — le simple fait qu'une entité ne réalise pas de profit sur une période donnée ne suffit pas à lui conférer le statut d'organisme sans but lucratif. En outre, il semble ressortir du fait que l'expression «sans but lucratif» est utilisée pour qualifier un «organisme» que l'objectif en question est celui qui est inhérent à l'organisme plutôt que celui qui pourrait être poursuivi à un moment donné.

47. Par conséquent, lorsqu'on apprécie cet objectif, il est nécessaire, mais pas suffisant, de considérer l'objet exprès de l'organisme, tel qu'il est exposé dans les statuts. Il est également nécessaire, toutefois, d'examiner si le but de rechercher et de distribuer des profits peut être déduit de la manière dont l'organisme fonctionne en pratique. Et, dans ce contexte, il n'est pas suffisant de rechercher simplement une distribution manifeste de profits sous la forme, disons, d'un rendement direct des investissements représentés par les contributions aux actifs de l'organisme. Une telle distribution pourrait également, du moins dans certaines

circonstances, prendre la forme de rémunérations inhabituellement élevées des employés, de droits sur des actifs dont la valeur augmente, donnant lieu ainsi à enrichissement en cas de restitution ou de dissolution, de l'octroi de contrats de fourniture aux membres, que ce soit ou non à des prix supérieurs au taux du marché, ou de l'organisation de «compétitions sportives» dans lesquelles tous les membres gagnent des prix. Il ne fait aucun doute que l'on pourrait imaginer d'autres méthodes de distribution déguisée.

48. D'autre part, ainsi que les gouvernements finlandais et du Royaume-Uni l'ont également fait valoir, il ne serait pas raisonnable de qualifier un organisme d'organisme à but lucratif uniquement parce qu'il cherche à réaliser un excédent des revenus ordinaires sur les dépenses ordinaires afin de constituer des provisions pour dépenses irrégulières, mais prévisibles. Un club de golf pourrait avoir besoin, par exemple, de refaire le toit de son club-house après plusieurs années ou d'agrandir son parcours. Nier son statut d'organisme sans but lucratif simplement parce qu'il a accumulé un excédent à cette fin découragerait ce dernier de gérer sagement ses affaires, avec prudence et prévoyance, et ignorerait le fait qu'aucun bénéfice matériel ne reviendra à aucune personne en raison de cet excédent. En outre, des organismes seraient susceptibles d'acquiescer ou de perdre leur droit à l'exonération selon qu'ils s'en tiennent à leur programme budgétaire, bien que leur nature et leur objectif fondamentaux demeurerait inchangés. Selon nous, cela ne saurait avoir été l'intention du législateur, lorsqu'il a adopté la catégorie «d'organisme sans but lucratif».

49. Évidemment, dans chaque cas, l'appréciation doit incomber à la juridiction nationale, qui est en mesure d'examiner les circonstances de l'organisme. En l'espèce, il ne semble pas possible à la Cour de donner davantage que des indications générales, étant donné qu'il ne ressort pas clairement du dossier la manière exacte dont l'excédent de revenus affecté par Kennemer à ses fonds de réserve a été effectivement utilisé ou devait être utilisé.

50. Néanmoins, on peut répondre à la partie pertinente de la question du Hoge Raad qu'un organisme sans but lucratif au sens de l'article 13, A, paragraphe 1, sous m), de la sixième directive est un organisme qui n'a pas pour objet l'enrichissement de personnes physiques ou morales et qui, en fait, n'est pas géré de sorte à obtenir ou à chercher à obtenir un tel enrichissement; cependant, le fait qu'un organisme a pour but la recherche systématique d'un excédent qui est utilisé pour les services qu'il fournit, sous la forme d'une possibilité de pratiquer un sport, ne s'oppose pas à sa qualification en tant qu'organisme sans but lucratif.

51. En répondant à cette question spécifique, il n'est pas approprié, ainsi que nous l'avons indiqué ci-dessus, de tenir compte des termes du premier tiret de l'article 13, A, paragraphe 2, sous a). Cependant, il apparaît que le législateur néerlandais a cherché également à appliquer les conditions énumérées dans ce tiret à l'exonération prévue à l'article 13, A, paragraphe 1, sous m). Dans la mesure où il l'a fait, ces conditions doivent être examinées afin de

fournir une réponse plus complète à la juridiction nationale.

— Le premier tiret de l'article 13, A, paragraphe 2, sous a)

52. Cette disposition prévoit trois conditions: i) le but ne peut être la recherche systématique du profit; ii) les bénéfices éventuels ne peuvent être distribués; iii) ces bénéfices doivent être affectés au maintien ou à l'amélioration des prestations fournies. Selon nous, il ressort clairement du langage utilisé que ces conditions sont cumulatives et non alternatives.

53. En outre, elles doivent être interprétées de telle sorte qu'elles soient cohérentes entre elles et compatibles avec le texte des exonérations auxquelles elles peuvent être appliquées. Par conséquent, considérées dans leur ensemble, elles doivent être en mesure d'autoriser certains organismes sans but lucratif au sens de l'article 13, A, paragraphe 1, sous m), à bénéficier de l'exonération, alors qu'elles en excluent d'autres; autrement dit, il devrait être possible pour certains de ces organismes, mais pas tous, de remplir les conditions⁶.

6 — Voir points 37 à 43 ci-dessus. La même chose vaut, mutatis mutandis, pour les organismes mentionnés dans les autres points de l'article 13, A, paragraphe 1, auxquels les conditions pourraient s'appliquer; alors qu'il pourrait y avoir un certain degré de chevauchement entre la définition de l'organisme en cause et les conditions qui pourraient être imposées, on s'attend à ce que l'application des conditions combinées puisse, d'une certaine manière, limiter la portée de cette définition.

54. Il est inhérent à la notion d'organisme sans but lucratif, telle que nous l'avons définie, que la deuxième condition du premier tiret — interdiction de distribuer des bénéfices — sera remplie. En outre, le terme «bénéfice» doit être interprété ici au sens d'«excédent des revenus par rapport aux dépenses», plutôt qu'«enrichissement des personnes physiques ou morales» (c'est-à-dire des bénéfices qui par leur nature même sont distribués), sinon la condition serait circulaire et n'aurait aucun sens⁷.

55. Par conséquent, la même interprétation doit valoir pour la troisième condition — utilisation pour la promotion des services rendus — qui sera souvent, mais pas nécessairement, remplie: l'organisme sans but lucratif peut faire un excédent qu'il utilise à d'autres fins que pour le maintien ou l'amélioration de ses services, alors que, néanmoins, il garantit que des tiers ne sont pas enrichis.

56. Nous faisons observer ici que nous ne sommes pas d'accord avec la suggestion figurant dans la question du Hoge Raad selon laquelle les deuxième et troisième conditions pourraient être interprétées comme visant tout bénéfice «systématique» éventuel. Le mot «systématique» dans ce contexte implique l'existence d'un système et donc, en ce qui concerne les activités humaines, d'un plan ou d'un projet orga-

nisés. Selon nous, il n'est pas possible que des bénéfices soient systématiquement produits en l'absence d'un but systématique à rechercher un profit. Cependant, cela ne signifie pas que les mots «même purement incident» doivent nécessairement être lus dans la disposition. Il ne s'agit que d'un excédent, quelle que soit sa nature ou son origine, qui doit être utilisé de la manière spécifiée.

57. Reste à déterminer si la première des trois conditions du premier tiret — à savoir qu'il n'y a pas de recherche systématique du profit — limite ou simplement répète la notion d'organisme sans but lucratif figurant à l'article 13, A, paragraphe 1, sous m) et, s'il limite cette notion, de quelle manière.

58. Le fait que les deux dispositions sont rédigées différemment dans toutes les versions linguistiques pourrait bien suggérer que leur sens devait être différent. Cette opinion est étayée par le fait que l'alternative offrirait moins de liberté aux États membres pour utiliser ce tiret aux fins d'imposer une autre condition aux organismes sans but lucratif; leur seul pouvoir serait d'insister sur le fait que ces organismes utilisent tout excédent pour la promotion des services qu'ils fournissent.

59. Par contre, le raisonnement que nous avons exposé au point 48 ci-dessus s'applique tant dans le cadre du premier tiret de l'article 13, A, paragraphe 2, sous a), que dans le cadre de l'article 13, A, para-

⁷ — Cela semble être spécifiquement supporté par l'utilisation du mot «overskud» en danois.

phe 1, sous m). Cela paraîtrait extrêmement arbitraire d'autoriser un organisme à bénéficier d'une exonération de la TVA lorsqu'il provisionne des sommes régulières pour ses dépenses ordinaires, mais ne pas l'autoriser s'il accumule un excédent temporaire aux fins de provisionner des sommes pour des dépenses irrégulières, mais prévisibles.

60. Conformément à ce raisonnement, nous sommes d'avis que la première partie de la condition facultative prévue au premier tiret de l'article 13, A, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive, à savoir que les organismes en cause ne peuvent avoir pour but «la recherche systématique du profit», vise la recherche de profit dans l'intention de le distribuer, donc, essentiellement, réitère le critère de l'organisme «sans but lucratif» figurant à l'article 13, A, paragraphe 1, sous m), alors que les deuxième et troisième parties de cette condition visent, respectivement, les usages interdits et obligatoires de tout excédent des revenus par rapport aux dépenses.

61. Cette interprétation ne prive pas la condition de toute substance. Le chevauchement avec le critère d'un organisme «sans but lucratif» figurant à l'article 13, A, paragraphe 1, sous m)⁸, ne s'applique

⁸ — Et à l'article 13, A, paragraphe 1, sous l), en vertu duquel sont exonérées certaines prestations effectuées par des organismes sans but lucratif poursuivant des objectifs de nature politique, syndicale, religieuse, patriotique, philosophique, philanthropique ou civique.

pas nécessairement dans le cas des organismes visés dans les autres sous-paragraphes concernés, tels les hôpitaux ou des établissements similaires reconnus, ou des organismes caritatifs, d'éducation ou culturels reconnus par les États membres. Les établissements de soin ou d'éducation, en particulier, pourraient inclure parmi leurs objectifs la recherche et la distribution de profit, alors qu'ils continuent à remplir tous les autres critères des sous-paragraphes pertinents. En outre, une condition imposant que les excédents soient affectés au maintien ou à l'amélioration des services fournis circonscrit de manière significative les usages que l'on peut faire des sommes; par exemple, un club de golf pourrait être tenu d'affecter tous ses bénéfices à ses propres services plutôt que, par exemple, être autorisé à faire des donations à un fonds externe pour la promotion de la qualité dans le journalisme sportif relatif au golf.

Remarques complémentaires

62. Il ressort de l'ordonnance de renvoi que l'affaire a pour origine un litige ayant pour objet la question de savoir si Kennemer est assujetti à la TVA pour les services qu'il fournit aux non-membres et que cette question a été abordée essentiellement sur la base du statut d'organisme à but lucratif ou sans but lucratif du club. C'est sur cette base que le Hoge Raad a déféré trois questions, c'est sur cette base que nous

avons examiné ces questions et c'est sur cette base que la Cour devrait fournir une réponse.

63. Cependant, ainsi que nous l'avons fait observer aux points 13 et 14 ci-dessus, l'article 11, paragraphe 1, sous e), de la loi néerlandaise de 1968 sur la taxe sur le chiffre d'affaires, dans ce qui semble être la principale transposition de l'article 13, A, paragraphe 1, sous m), de la sixième directive, semble limiter l'exonération aux services *fournis à leurs membres* par des organismes dont le but est la pratique ou la promotion du sport. Si cette limitation était compatible avec la sixième directive, il pourrait s'avérer non nécessaire, dans les circonstances spécifiques de l'affaire au principal, de poursuivre l'examen.

64. On pourrait penser que la limitation est compatible avec l'article 13, A, paragraphe 1, sous m), qui, nous le rappelons, autorise les États membres à exonérer «certains» services étroitement liés au sport. D'après le libellé, cela semble autoriser la limitation de l'exonération aux services fournis par des clubs sportifs à leurs membres. Dans son premier rapport sur la sixième directive, la Commission a déclaré: «il ne fait pas de doute que le Conseil a considéré que les États membres ne devaient accorder que les exonérations

limitées [...], sinon il n'y aurait pas eu de raisons d'utiliser l'adjectif 'certaines'». Cependant, dans les conclusions présentées dans l'affaire Commission/Espagne⁹, l'avocat général La Pergola a considéré que l'adjectif «certaines» était une «formulation malheureuse», mais qu'elle visait uniquement à limiter l'exonération aux services fournis par des organismes sans but lucratif. Étant donné que, en outre, ce point n'a pas été soulevé ou discuté devant la Cour dans la présente affaire, nous considérons qu'il serait inapproprié d'exprimer une opinion définitive ici.

65. Un autre point qui ne relève pas des questions du Hoge Raad et sur lequel aucune observation n'a été soumise à la Cour est la question de savoir s'il est compatible avec la sixième directive pour la loi néerlandaise sur la taxe sur le chiffre d'affaires d'inclure les prestations effectuées par des organismes mettant à disposition des installations sportives dans l'exonération relative aux prestations «de caractère social ou culturel» (voir les points 11, 12 et 14 ci-dessus) ainsi que dans l'exonération se rapportant spécifiquement au «sport». Il pourrait sembler que l'on confond ici deux exonérations distinctes. Cependant, la Cour ne dispose pas de suffisamment d'informations sur le fonctionnement de la réglementation néerlandaise pour exprimer une opinion définitive sur ce point.

⁹ — Arrêt du 7 mai 1998 (C-124/96, Rec. p. I-2501, note 5, p. I-2507).

Conclusion

66. Par conséquent, nous proposons à la Cour de répondre comme suit aux questions du Hoge Raad der Nederlanden:

- «1) Lorsqu'on détermine si un organisme est sans but lucratif aux fins de l'article 13, A, paragraphe 1, sous m), 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 'sixième directive'), il faut tenir compte de ses activités dans leur ensemble.

- 2) Les cotisations annuelles versées à un club de golf par ses membres constituent une 'contrepartie', au sens de l'article 2 de la sixième directive, pour les services qui leur sont rendus par le club.

- 3) Un organisme sans but lucratif au sens de l'article 13, A, paragraphe 1, sous m), de la sixième directive est un organisme qui n'a pas pour objet l'enrichissement de personnes physiques ou morales et qui, en fait, n'est pas géré de sorte à obtenir ou à chercher à obtenir un tel enrichissement; cependant, le fait qu'un organisme a pour but la recherche systématique d'un excédent, qu'il utilise pour les services qu'il fournit sous la forme d'une possibilité de pratiquer un sport, ne s'oppose pas à ce qu'on le qualifie d'organisme sans but lucratif. La première partie de la condition facultative figurant dans le premier tiret de l'article 13, A, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive, en ce sens que les organismes en question ne peuvent avoir pour but 'la recherche systématique du profit', doit être interprétée de la même manière.»