



Recueil de la jurisprudence

ARRÊT DE LA COUR (cinquième chambre)

21 février 2013*

«Fiscalité — TVA — Directive 2006/112/CE — Article 132, paragraphe 1, sous m) — Exonération — Prestations de services ayant un lien étroit avec la pratique du sport ou de l'éducation physique — Pratique d'activités sportives de manière non organisée et non systématique — Parc aquatique municipal»

Dans l'affaire C-18/12,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduite par le Nejvyšší správní soud (République tchèque), par décision du 15 décembre 2011, parvenue à la Cour le 16 janvier 2012, dans la procédure

Město Žamberk

contre

Finanční ředitelství v Hradci Králové, devenu Odvolací finanční ředitelství,

LA COUR (cinquième chambre),

composée de M. T. von Danwitz (rapporteur), président de chambre, MM. A. Rosas, E. Juhász, D. Šváby et C. Vajda, juges,

avocat général: M. Y. Bot,

greffier: M^{me} A. Impellizzeri, administrateur,

vu la procédure écrite et à la suite de l'audience du 12 décembre 2012,

considérant les observations présentées:

- pour le město Žamberk, par M. J. Lukáš, avocat,
- pour le Finanční ředitelství v Hradci Králové, par M^{me} E. Horáková, en qualité d'agent,
- pour le gouvernement tchèque, par M. M. Smolek, en qualité d'agent,
- pour la Commission européenne, par M^{mes} L. Lozano Palacios, M. Šimerdová et Z. Malůšková, en qualité d'agents,

vu la décision prise, l'avocat général entendu, de juger l'affaire sans conclusions,

* Langue de procédure: le tchèque.

rend le présent

Arrêt

- 1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation 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 (JO L 347, p. 1, ci-après la «directive TVA»).
- 2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant le město Žamberk (ville de Žamberk) au Finanční ředitelství v Hradci Králové, devenu Odvolací finanční ředitelství (direction des finances d'appel), au sujet de l'assujettissement à la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA») du prix d'entrée en contrepartie duquel le město Žamberk permet l'accès à son parc aquatique municipal.

Le cadre juridique

Le droit de l'Union

- 3 L'article 2, paragraphe 1, sous c), de la directive TVA soumet à la TVA «les prestations de services, effectuées à titre onéreux sur le territoire d'un État membre par un assujetti agissant en tant que tel».
- 4 L'article 132, paragraphe 1, sous m), de cette directive, figurant au chapitre 2, intitulé «Exonérations en faveur de certaines activités d'intérêt général», du titre IX de ladite directive, prévoit:

«Les États membres exonèrent les opérations suivantes:

[...]

- 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».
- 5 Selon l'article 134 de cette même directive:

«Les livraisons de biens et les prestations de services sont exclues du bénéfice de l'exonération prévue à l'article 132, paragraphe 1, [sous m)], dans les cas suivants:

- a) lorsqu'elles ne sont pas indispensables à l'accomplissement des opérations exonérées;
- b) lorsqu'elles sont essentiellement destinées à procurer à l'organisme des recettes supplémentaires par la réalisation d'opérations effectuées en concurrence directe avec celles d'entreprises commerciales soumises à la TVA.»

Le droit tchèque

- 6 L'article 61, sous d), de la loi n° 235/2004 sur la taxe sur la valeur ajoutée, dans sa version applicable aux faits au principal, intitulé «Autres prestations exonérées de la taxe sans droit à la déduction de la taxe», prévoit:

«Sont en outre exonérées de la taxe les prestations suivantes:

[...]

- d) les prestations de services ayant un lien étroit avec le sport ou l'éducation physique fournies, par des personnes morales qui n'ont pas été établies ou instituées à des fins commerciales, aux personnes qui pratiquent le sport ou l'éducation physique».
- 7 En vertu de l'article 2, paragraphe 1, de la loi n° 115/2001 sur la promotion du sport, la notion de sport correspond à toute forme d'activité physique qui, au moyen d'une participation organisée ou non organisée, a pour objectif le développement harmonieux de la condition physique et psychique, l'amélioration de la santé ainsi que l'obtention de résultats sportifs dans des compétitions sportives de tous niveaux.
- 8 Le paragraphe 2 de cette même disposition définit l'expression «sport pour tous» comme étant le sport organisé et non organisé ainsi que les loisirs actifs destinés à de larges couches de la population.

Le litige au principal et les questions préjudicielles

- 9 Le město Žamberk met à disposition, contre le paiement d'un droit d'entrée, un parc aquatique municipal dans lequel se trouvent, notamment, un bassin de natation divisé en plusieurs couloirs et équipé de plongeoirs, une pataugeoire pour enfants, des toboggans aquatiques, une baignoire de massage, une piscine-rivière naturelle, un terrain de beach-volley, des espaces pour le tennis de table ainsi que du matériel sportif proposé à la location. La juridiction de renvoi observe que, à sa connaissance, aucun club ou organisation de sport n'exerce ses activités sur le site, et aucune école ou autre entité n'utilise ce site pour l'éducation physique.
- 10 Dans sa déclaration fiscale pour la période imposable du premier trimestre de l'année 2009, le město Žamberk a déclaré un excédent de TVA de 198 182 CZK. À cet égard, le Finanční úřad v Žamberku (bureau des finances de Žamberk) a estimé que les prestations du parc aquatique municipal du město Žamberk constituaient des prestations exonérées n'ouvrant pas de droit à déduction de la TVA et a, en conséquence, par avis de recouvrement du 17 juin 2009, fixé l'excédent pour la période imposable en cause à 154 105 CZK.
- 11 Cet avis de recouvrement ayant été confirmé par une décision du Finanční ředitelství v Hradci Králové (direction des finances de Hradec Králové) du 15 décembre 2009, le město Žamberk a formé un recours devant le Krajský soud v Hradci Králové (cour d'appel régionale de Hradec Králové) qui a annulé la décision du Finanční ředitelství v Hradci Králové. Ce dernier s'est alors pourvu en cassation devant le Nejvyšší správní soud (Cour administrative suprême).
- 12 Compte tenu de la définition de la notion de «sport» consacrée, au niveau national, par l'article 2 de la loi n° 115/2001, le Nejvyšší správní soud cherche à savoir, en substance, si des activités sportives non organisées et non systématiques peuvent être qualifiées de «pratique du sport», au sens de l'article 132, paragraphe 1, sous m), de la directive TVA.
- 13 Il s'interroge également sur la question de savoir si le fait qu'un parc aquatique tel que celui en cause au principal propose à ses visiteurs non seulement la possibilité de pratiquer certaines activités sportives, mais aussi des activités de détente ou de repos, et si le fait que l'intention de tout visiteur n'est pas nécessairement la pratique d'activités de type sportif, peut avoir une incidence sur l'applicabilité de l'article 132, paragraphe 1, sous m), de la directive TVA.
- 14 Le Nejvyšší správní soud précise que sa demande ne porte pas sur l'interprétation de la notion d'«organisme sans but lucratif» au sens de ladite disposition, étant donné que la question de savoir si le město Žamberk relève de cette notion n'est pas soumise à son appréciation dans le cadre du litige au principal en raison du droit procédural tchèque. Par ailleurs, les questions préjudicielles ne visent pas les conditions additionnelles à l'exonération de la TVA fixées à l'article 134 de la directive TVA.

- 15 Dans ces conditions, le Nejvyšší správní soud a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes:
- «1) Peut-on qualifier les activités sportives non organisées, non systématiques et de loisirs que l'on peut pratiquer de la sorte dans les installations dans lesquelles est située une piscine d'été – par exemple la natation de loisirs ou la pratique, à titre de loisirs, de jeux de balle – de pratique du sport ou de l'éducation physique au sens de l'article 132, paragraphe 1, sous m), de la directive [TVA]?
 - 2) En cas de réponse affirmative à la première question, l'octroi, à titre onéreux, d'un accès aux installations dans lesquelles est située une telle piscine d'été, qui proposent à ses visiteurs la possibilité précitée de pratiquer des activités sportives, outre bien entendu d'autres types de détente ou de repos, peut-il être qualifié de prestation de services ayant un lien étroit avec la pratique du sport ou de l'éducation physique fournie aux personnes qui pratiquent le sport ou l'éducation physique au sens de la disposition précitée de la directive [TVA], et donc de prestation exonérée de la [TVA] pour autant qu'il est fourni par un organisme sans but lucratif et que sont remplies les autres conditions fixées par ladite directive?»

Sur les questions préjudicielles

Sur la première question

- 16 Par sa première question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 132, paragraphe 1, sous m), de la directive TVA doit être interprété en ce sens que des activités sportives non organisées, non systématiques et n'ayant pas pour but la participation à des compétitions sportives, peuvent être qualifiées de pratique du sport au sens de cette disposition.
- 17 Tout d'abord, il convient de noter, eu égard à la notion de «sport» contenu dans le droit national, que, 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, notamment, arrêts du 25 février 1999, CPP, C-349/96, Rec. p. I-973, point 15; du 14 juin 2007, Horizon College, C-434/05, Rec. p. I-4793, point 15, ainsi que du 16 octobre 2008, Canterbury Hockey Club et Canterbury Ladies Hockey Club, C-253/07, Rec. p. I-7821, point 16).
- 18 Ainsi que l'indique l'intitulé du chapitre dont relève l'article 132 de la directive TVA, les exonérations prévues par celui-ci ont pour objectif de favoriser certaines activités d'intérêt général (voir arrêt du 23 avril 2009, TNT Post UK, C-357/07, Rec. p. I-3025, point 32). Toutefois, ces exonérations concernent non pas toutes les activités d'intérêt général, mais uniquement celles qui y sont énumérées et décrites de manière très détaillée (voir arrêts Horizon College, précité, point 14; Canterbury Hockey Club et Canterbury Ladies Hockey, précité, point 18, ainsi que du 10 juin 2010, Future Health Technologies, C-86/09, Rec. p. I-5215, point 29).
- 19 Les termes employés pour désigner lesdites exonérations sont d'interprétation stricte, étant donné que celles-ci constituent des dérogations au principe général selon lequel la TVA est perçue sur chaque prestation effectuée à titre onéreux par un assujéti. Toutefois, cette règle d'interprétation stricte ne signifie pas que les termes utilisés pour définir les exonérations visées audit article 132 doivent être interprétés d'une manière qui priverait celles-ci de leurs effets (arrêts du 18 novembre 2004, Temco Europe, C-284/03, Rec. p. I-11237, point 17; Horizon College, précité, point 16, ainsi que Canterbury Hockey Club et Canterbury Ladies Hockey Club, précité, point 17).

- 20 Ainsi, ces termes doivent être interprétés à la lumière du contexte dans lequel ils s'inscrivent, des finalités et de l'économie de la directive TVA, en tenant particulièrement compte de la ratio legis de l'exonération en question (voir, en ce sens, arrêts *Temco Europe*, précité, point 18; du 3 mars 2005, *Fonden Marselisborg Lystbådehavn*, C-428/02, Rec. p. I-1527, point 28, ainsi que *Canterbury Hockey Club* et *Canterbury Ladies Hockey Club*, précité, point 17).
- 21 S'agissant de l'article 132, paragraphe 1, sous m), de la directive TVA, il convient de relever que cette disposition vise, selon son libellé, la pratique du sport et de l'éducation physique en général. Eu égard à ce libellé, ladite disposition n'entend pas faire bénéficier de l'exonération qu'elle prévoit certains types de sport seulement (voir, en ce sens, arrêt *Canterbury Hockey Club* et *Canterbury Ladies Hockey Club*, précité, point 27).
- 22 De même, l'article 132, paragraphe 1, sous m), de la directive TVA n'exige pas, pour son applicabilité, que l'activité sportive soit pratiquée à un niveau déterminé, par exemple à un niveau professionnel, ni que l'activité sportive en cause soit pratiquée d'une façon déterminée, à savoir de manière régulière ou organisée ou en vue de participer à des compétitions sportives, pour autant, toutefois, que l'exercice de cette activité ne s'inscrit pas dans un cadre de pur repos et de détente.
- 23 En ce qui concerne la finalité de l'article 132, paragraphe 1, sous m), de la directive TVA, il convient de relever que cette disposition poursuit l'objectif de favoriser certaines activités d'intérêt général, à savoir des services ayant un lien étroit avec la pratique du sport ou de l'éducation physique qui sont fournis par des organismes sans but lucratif aux personnes pratiquant le sport ou l'éducation physique. Ainsi, ladite disposition vise à promouvoir une telle pratique par de larges couches de la population.
- 24 Or, une interprétation de cette même disposition limitant le champ d'application de l'exonération qu'elle prévoit à des activités sportives exercées de manière organisée, systématique ou ayant pour but la participation à des compétitions sportives irait à l'encontre dudit objectif.
- 25 Au vu de ce qui précède, il y a lieu de répondre à la première question que l'article 132, paragraphe 1, sous m), de la directive TVA doit être interprété en ce sens que des activités sportives non organisées, non systématiques et n'ayant pas pour but la participation à des compétitions sportives peuvent être qualifiées de pratique du sport au sens de cette disposition.

Sur la seconde question

- 26 Par sa seconde question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 132, paragraphe 1, sous m), de la directive TVA doit être interprété en ce sens que l'accès à un parc aquatique proposant aux visiteurs non seulement des installations permettant l'exercice d'activités sportives, mais également d'autres types d'activités de détente ou de repos peut constituer une prestation de services ayant un lien étroit avec la pratique du sport.
- 27 Ainsi qu'il ressort de la jurisprudence de la Cour, lorsqu'une opération est constituée par un faisceau d'éléments et d'actes, il y a lieu de prendre en considération toutes les circonstances dans lesquelles se déroule l'opération en question afin de déterminer, d'une part, si l'on se trouve en présence de deux ou de plusieurs prestations distinctes ou d'une prestation unique et, d'autre part, si, en ce dernier cas, cette prestation unique relève de l'exonération en cause (voir, en ce sens, arrêts du 27 octobre 2005, *Levob Verzekeringen* et *OV Bank*, C-41/04, Rec. p. I-9433, point 19; du 29 mars 2007, *Aktiebolaget NN*, C-111/05, Rec. p. I-2697, point 21, ainsi que du 10 mars 2011, *Bog e.a.*, C-497/09, C-499/09, C-501/09 et C-502/09, Rec. p. I-1457, point 52).
- 28 Il y a lieu de considérer qu'il existe une prestation unique lorsque deux ou plusieurs éléments ou actes fournis par l'assujetti au client sont si étroitement liés qu'ils forment, objectivement, une seule prestation économique indissociable dont la décomposition revêtirait un caractère artificiel (arrêts

Levob Verzekeringen et OV Bank, précité, point 22; du 21 février 2008, Part Service, C-425/06, Rec. p. I-897, point 53, ainsi que Bog e.a., précité, point 53). En outre, il s'agit d'une prestation unique lorsqu'un ou plusieurs éléments doivent être considérés comme constituant la prestation principale alors que, à l'inverse, d'autres éléments doivent être regardés comme une ou des prestations accessoires partageant le sort fiscal de la prestation principale (voir, notamment, arrêts précités CPP, point 30; Levob Verzekeringen et OV Bank, point 21, ainsi que Bog e.a., point 54 et jurisprudence citée).

- 29 Afin de déterminer si une prestation complexe unique doit être qualifiée de prestation ayant un lien étroit avec la pratique du sport au sens de l'article 132, paragraphe 1, sous m), de la directive TVA, bien que cette prestation comprenne également des éléments n'ayant pas un tel lien, il y a lieu de prendre en considération toutes les circonstances dans lesquelles se déroule l'opération pour en rechercher les éléments caractéristiques et d'en identifier les éléments prédominants (voir en ce sens, notamment, arrêts du 2 mai 1996, Faaborg-Gelting Linien, C-231/94, Rec. p. I-2395, points 12 et 14; Levob Verzekeringen et OV Bank, précité, point 27, ainsi que Bog e.a., précité, point 61).
- 30 Il résulte de la jurisprudence de la Cour que l'élément prédominant doit être déterminé en se fondant sur le point de vue du consommateur moyen (voir en ce sens, notamment, arrêts Levob Verzekeringen et OV Bank, précité, point 22, ainsi que du 2 décembre 2010, Everything Everywhere, C-276/09, Rec. p. I-12359, point 26) et en ayant égard, dans le cadre d'une appréciation d'ensemble, à l'importance qualitative, et non simplement quantitative, des éléments relevant de l'exonération prévue à l'article 132, paragraphe 1, sous m), de la directive TVA, par rapport à ceux ne relevant pas de cette exonération (voir, en ce sens, arrêt Bog e.a., précité, point 62).
- 31 Dans le cadre de la coopération instituée en vertu de l'article 267 TFUE, il appartient aux juridictions nationales de déterminer si, dans une espèce particulière, l'assujetti fournit une prestation unique et relevant de ladite exonération, ainsi que de porter toutes appréciations de fait définitives à cet égard (voir, en ce sens, arrêts précités CPP, point 32; Levob Verzekeringen et OV Bank, point 23, ainsi que Bog e.a., point 55). Toutefois, il incombe à la Cour de fournir auxdites juridictions tous les éléments d'interprétation relevant du droit de l'Union qui peuvent être utiles au jugement de l'affaire dont elles sont saisies (voir arrêts Levob Verzekeringen et OV Bank, précité, point 23, ainsi que du 27 septembre 2012, Field Fisher Waterhouse, C-392/11, point 20).
- 32 S'agissant de l'existence d'une prestation complexe unique dans l'affaire au principal, il convient d'examiner si les installations regroupées dans le parc aquatique en cause forment un ensemble de sorte que l'accès à cet ensemble constitue une seule prestation dont la décomposition revêtirait un caractère artificiel. À cet égard, si, comme en l'occurrence, le seul type de ticket d'entrée proposé pour le parc aquatique donne accès à l'ensemble des installations, sans aucune distinction en fonction du type d'installation effectivement utilisé, de la manière et de la durée de son utilisation pendant la période de validité du ticket d'entrée, cette circonstance constitue un indice important de l'existence d'une prestation complexe unique.
- 33 Quant à la question de savoir si, dans le cadre d'une telle prestation complexe unique, l'élément prédominant est la possibilité d'exercer des activités sportives relevant de l'article 132, paragraphe 1, sous m), de la directive TVA ou plutôt le pur repos et la détente, il convient d'effectuer cette détermination, ainsi qu'il a été rappelé au point 30 du présent arrêt, en se fondant sur le point de vue du consommateur moyen, lequel devra être déterminé sur le fondement d'un ensemble d'éléments objectifs. Dans le cadre de cette appréciation d'ensemble, il y a lieu de tenir compte, en particulier, de la conception du parc aquatique en cause résultant de ses caractéristiques objectives, à savoir les différents types d'infrastructures proposés, leur aménagement, leur nombre et leur importance par rapport à la globalité du parc.

- 34 S'agissant, en particulier, des espaces aquatiques, il y aura lieu, pour la juridiction nationale, de prendre notamment en considération le fait de savoir si ceux-ci se prêtent à une pratique de la natation de nature sportive, en ce qu'ils sont, par exemple, divisés en lignes d'eau, équipés de plots et d'une profondeur et d'une dimension adéquates, ou s'ils sont, au contraire, aménagés de sorte qu'ils se prêtent essentiellement à un usage ludique.
- 35 En revanche, le fait que l'intention d'un certain nombre de visiteurs ne porte pas sur l'élément prédominant de la prestation en cause ainsi déterminé ne saurait remettre en cause cette détermination.
- 36 En effet, une approche consistant à prendre en compte l'intention de chaque visiteur pris individuellement concernant l'utilisation des infrastructures mises à disposition serait contraire aux objectifs du système de la TVA d'assurer la sécurité juridique ainsi que l'application correcte et simple des exonérations prévues à l'article 132 de la directive TVA. À cet égard, il convient de rappeler que, pour faciliter les actes inhérents à l'application de la TVA, il faut prendre en considération, sauf dans des cas exceptionnels, la nature objective de l'opération en cause (voir, en ce sens, arrêts du 6 avril 1995, BLP Group, C-4/94, Rec. p. I-983, point 24; du 9 octobre 2001, Cantor Fitzgerald International, C-108/99, Rec. p. I-7257, point 33, ainsi que du 27 septembre 2007, Teleos e.a., C-409/04, Rec. p. I-7797, point 39).
- 37 Eu égard aux considérations qui précèdent, il convient de répondre à la seconde question que l'article 132, paragraphe 1, sous m), de la directive TVA doit être interprété en ce sens que l'accès à un parc aquatique proposant aux visiteurs non seulement des installations permettant l'exercice d'activités sportives, mais également d'autres types d'activités de détente ou de repos peut constituer une prestation de services ayant un lien étroit avec la pratique du sport. Il appartient à la juridiction de renvoi de déterminer si, à la lumière des éléments d'interprétation fournis par la Cour dans le présent arrêt et eu égard aux circonstances particulières de l'affaire au principal, tel est le cas dans cette affaire.

Sur les dépens

- 38 La procédure revêtant, à l'égard des parties au principal, le caractère d'un incident soulevé devant la juridiction de renvoi, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens. Les frais exposés pour soumettre des observations à la Cour, autres que ceux desdites parties, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement.

Par ces motifs, la Cour (cinquième chambre) dit pour droit:

- 1) **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, doit être interprété en ce sens que des activités sportives non organisées, non systématiques et n'ayant pas pour but la participation à des compétitions sportives peuvent être qualifiées de pratique du sport au sens de cette disposition.**
- 2) **L'article 132, paragraphe 1, sous m), de la directive 2006/112 doit être interprété en ce sens que l'accès à un parc aquatique proposant aux visiteurs non seulement des installations permettant l'exercice d'activités sportives, mais également d'autres types d'activités de détente ou de repos, peut constituer une prestation de services ayant un lien étroit avec la pratique du sport. Il appartient à la juridiction de renvoi de déterminer si, à la lumière des éléments d'interprétation fournis par la Cour de justice de l'Union européenne dans le présent arrêt et eu égard aux circonstances particulières de l'affaire au principal, tel est le cas dans cette affaire.**

Signatures