

ARRÊT DE LA COUR (quatrième chambre)

25 février 2016 (*)

«Manquement d'État – Taxe sur la valeur ajoutée – Directive 2006/112/CE – Exonérations – Article 132, paragraphe 1, sous m) – Prestations de services ayant un lien étroit avec la pratique du sport ou de l'éducation physique – Exonération de la location de postes d'amarrage et d'emplacements pour l'entreposage de bateaux aux membres d'associations de sports nautiques dans le cadre d'activités de navigation ou de loisirs qui ne peuvent être assimilées à la pratique du sport ou de l'éducation physique – Bénéfice de l'exonération limité aux membres d'associations de sports nautiques qui n'emploient pas de salariés pour la fourniture de leurs services – Exclusion – Article 133, premier alinéa, sous d)»

Dans l'affaire C-22/15,

ayant pour objet un recours en manquement au titre de l'article 258 TFUE, introduit le 19 janvier 2015,

Commission européenne, représentée par Mme L. Lozano Palacios et M. G. Wils, en qualité d'agents,

partie requérante,

contre

Royaume des Pays-Bas, représenté par Mmes M. Bulterman et M. Noort, en qualité d'agents,

partie défenderesse,

LA COUR (quatrième chambre),

composée de M. T. von Danwitz (rapporteur), président de chambre, MM. C. Lycourgos, E. Juhász, C. Vajda et Mme K. Jürimäe, juges,

avocat général: M. M. Bobek,

greffier: M. A. Calot Escobar,

vu la procédure écrite,

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

rend le présent

Arrêt

1 Par sa requête, la Commission européenne demande à la Cour de constater que:

– en exonérant de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA»), dans le cadre d'activités de navigation ou de loisirs qui ne peuvent être assimilées à la pratique du sport ou de l'éducation physique, la location de postes d'amarrage et d'emplacements pour l'entreposage de bateaux aux membres d'associations de sports nautiques qui n'emploient pas de salariés pour la fourniture de

leurs services, et

– en limitant, lorsque la location de postes d'amarrage et d'emplacements pour l'entreposage de bateaux se fait à des personnes qui pratiquent le sport et que la location est étroitement liée et indispensable à la pratique de ce sport, l'exonération de la location aux associations de sports nautiques qui n'emploient pas de salariés pour la fourniture de leurs services,

le Royaume des Pays-Bas a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu des articles 2, paragraphe 1, 24, paragraphe 1, et 133 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), en liaison avec l'article 132, paragraphe 1, sous m), de cette directive.

Le cadre juridique

Le droit de l'Union

2 L'article 2, paragraphe 1, sous c), de la directive 2006/112 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».

3 L'article 24, paragraphe 1, de cette directive dispose:

«Est considérée comme 'prestation de services' toute opération qui ne constitue pas une livraison de biens.»

4 Selon l'article 131 de ladite directive:

«Les exonérations prévues aux chapitres 2 à 9 s'appliquent sans préjudice d'autres dispositions communautaires et dans les conditions que les États membres fixent en vue d'assurer l'application correcte et simple desdites exonérations et de prévenir toute fraude, évasion et abus éventuels.»

5 L'article 132, paragraphe 1, sous m), de la directive 2006/112, figurant au chapitre 2, intitulé «Exonérations en faveur de certaines activités d'intérêt général», du titre IX de celle-ci, 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».

6 Aux termes de l'article 133, premier alinéa, sous d), de cette directive:

«Les États membres peuvent subordonner, au cas par cas, l'octroi, à des organismes autres que ceux de droit public, de chacune des exonérations prévues à l'article 132, paragraphe 1, points [...] m) et [...], au respect de l'une ou plusieurs des conditions suivantes:

[...]

d) les exonérations ne doivent pas être susceptibles de provoquer des distorsions de concurrence au détriment des entreprises commerciales assujetties à la TVA.»

Le droit néerlandais

7 L'article 11, paragraphes 1 et 2, de la loi de 1968 relative à la taxe sur le chiffre d'affaires (Wet op de omzetbelasting 1968, ci-après la «loi sur la TVA») prévoit:

«1. Dans les conditions fixées par mesure générale d'administration, sont exonérés de la taxe:

[...]

e. les services rendus à leurs membres par des organismes ayant pour but la pratique ou la promotion du sport, à l'exception:

1°. de l'octroi de l'accès à des compétitions, des démonstrations et manifestations similaires;

2°. des services fournis par des organismes de sports nautiques, qui, dans le cadre de la fourniture de leurs services, emploient un ou plusieurs salariés, dans la mesure où lesdits services consistent à effectuer, avec l'assistance de ces personnes, des tâches liées aux bateaux ou à mettre à disposition des postes d'amarrage et des emplacements pour l'entreposage de bateaux.

[...]

2. Les exonérations visées au paragraphe 1, points c), e), et t), ne sont applicables que si les prestations qui y sont visées n'ont pas pour but la recherche de profits. [...]»

La procédure précontentieuse

8 Le 9 octobre 2009, la Commission a adressé une lettre de mise en demeure au Royaume des Pays-Bas, dans laquelle elle formulait deux griefs contre celui-ci. D'une part, elle reprochait au Royaume des Pays-Bas d'avoir manqué aux obligations qui lui incombent en vertu des articles 2, paragraphe 1, 24, paragraphe 1, et 133 de la directive 2006/112, en liaison avec l'article 132, paragraphe 1, sous m), de cette directive, en exonérant de la TVA, en vertu de l'article 11, paragraphes 1, sous e), et 2, de la loi sur la TVA, la location de postes d'amarrage et d'emplacements pour l'entreposage de bateaux aux membres d'associations de sports nautiques dans le cadre d'activités nautiques qui ne peuvent être assimilées à la pratique du sport ou de l'éducation physique. D'autre part, la Commission mettait en cause la manière dont cette loi restreint le champ d'application de cette exonération en en limitant le bénéfice aux membres d'associations de sports nautiques qui n'emploient pas de salariés pour la fourniture de leurs services.

9 Le 4 décembre 2009, le gouvernement néerlandais a répondu à cette lettre, en contestant avoir manqué à ses obligations au titre de la directive 2006/112. Il y expliquait en particulier que la mise à disposition de postes d'amarrage et d'emplacements pour l'entreposage de bateaux est étroitement liée à la pratique du sport. Il y ajoutait que la limitation de l'exonération aux membres d'associations qui n'emploient pas de salariés est justifiée afin de lutter contre les distorsions de concurrence visées à l'article 133, premier alinéa, sous d), de cette directive.

10 Par lettre du 28 juin 2010, la Commission a adressé au Royaume des Pays-Bas un avis motivé dans lequel elle a maintenu sa position exprimée dans la lettre de mise en demeure.

11 Par lettre du 26 août 2010, le gouvernement néerlandais a répondu à l'avis motivé en contestant à nouveau le bien-fondé des griefs qui lui étaient adressés. S'agissant plus particulièrement du premier grief, il a fait observer, d'une part, que les services d'entretien et de réparation des bateaux peuvent être indispensables à la pratique du sport et, d'autre part, que le sport peut être pratiqué au moyen de bateaux à moteurs.

12 La Commission, tout en considérant que ces deux observations étaient correctes, n'en a pas moins estimé que la position du Royaume des Pays-Bas était insatisfaisante et a décidé d'introduire le présent recours.

Sur le recours

Sur le premier grief

Argumentation des parties

13 La Commission fait valoir que l'article 11, paragraphes 1, sous e), et 2, de la loi sur la TVA exonère de la TVA non seulement la location de postes d'amarrage et d'emplacements pour l'entreposage de bateaux aux membres d'une association sans but lucratif qui pratiquent le sport, mais également la location aux membres de cette association qui utilisent leur bateau à des fins purement récréatives, voire résidentielles. Ce faisant, le Royaume des Pays-Bas manquerait aux obligations qui lui incombent en vertu des articles 2, paragraphe 1, 24, paragraphe 1, et 132, paragraphe 1, sous m), de la directive 2006/112.

14 La Commission considère que si certaines activités nautiques exercées au moyen de bateaux pour lesquels sont loués des postes d'amarrage ou des emplacements pour l'entreposage revêtent un caractère sportif, il n'en serait pas de même de la navigation de plaisance pratiquée avec un bateau à moteur sur les canaux d'une ville. En effet, alors que certains bateaux seraient, en raison de leur forme, de leur vitesse, de leur manœuvrabilité, de leur poids et de leurs dimensions, adaptés à la pratique d'un sport, d'autres, du fait de leurs caractéristiques propres, ne le seraient pas. Un élément important à cet égard serait le fait de savoir si l'infrastructure est aménagée afin de permettre la pratique du sport. Ainsi, la location de postes d'amarrage et d'emplacements pour l'entreposage situés à l'intérieur des terres et destinés à des bateaux à moteur utilisés sur les canaux et dont la vitesse maximale est inférieure à 7,5 km/h ne présenterait pas un lien étroit avec la pratique du sport.

15 Le Royaume des Pays-Bas admet que l'exonération prévue à l'article 11, paragraphes 1, sous e), et 2, de la loi sur la TVA n'est pas limitée à la location de postes d'amarrage ou d'emplacements pour l'entreposage destinés à des bateaux utilisés dans le cadre d'activités ayant un caractère exclusivement sportif. Toutefois, le Royaume des Pays-Bas soutient que, dès lors que le poste d'amarrage ou l'emplacement pour l'entreposage de bateaux peut être utilisé aussi bien pour l'exercice d'activités sportives que pour la détente ou le repos, la location d'un tel poste ou d'un tel emplacement doit, à la lumière de la jurisprudence dégagée dans l'arrêt *M?sto Žamberk*, (C?18/12, EU:C:2013:95), toujours être exonérée de la TVA, alors même que cette opération concernerait un bateau utilisé à des fins purement récréatives.

16 En outre, le Royaume des Pays-Bas conteste les critères de distinction mentionnés par la Commission. Ainsi, le type de bateau concerné ne devrait pas être un élément fondamental pour déterminer si la location d'un poste d'amarrage ou d'un emplacement pour l'entreposage constitue une prestation de services ayant un lien étroit avec la pratique du sport. La prise en compte du type de bateau contraindrait à se demander, pour chaque bateau, à quelle fin – sportive ou récréative – celui-ci est réellement utilisé. Or, un bateau pourrait être utilisé successivement à l'une et à l'autre de ces fins au cours d'une même journée.

17 Le Royaume des Pays-Bas fait également valoir que les infrastructures des postes d'amarrage et des emplacements pour l'entreposage ne diffèrent pas selon que les bateaux concernés sont utilisés à des fins sportives ou récréatives ni selon que ceux-ci sont équipés d'un moteur ou en sont dépourvus. De même, il n'y aurait pas lieu de distinguer en fonction de l'endroit

où se situent ces postes ou ces emplacements. À cet égard, le Royaume des Pays-Bas fait observer en particulier que la location de tels postes et emplacements situés sur des canaux sur lesquels la vitesse maximale autorisée est de 7,5 km/h aurait un lien étroit avec la pratique du sport, puisque ces canaux constitueraient les voies d'accès à des surfaces d'eaux plus étendues sur lesquelles s'exercent diverses activités sportives et qu'ils seraient même utilisés pour la pratique de sports nautiques, tels que l'aviron.

Appréciation de la Cour

18 Il convient de rappeler que l'article 2, paragraphe 1, sous c), de la directive 2006/112 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. Selon la jurisprudence de la Cour, une législation nationale exonérant des opérations de la TVA, qui n'est ni couverte par une exonération prévue par cette directive ni autorisée conformément à une dérogation prévue par celle-ci, constitue une infraction à l'article 2 de ladite directive (voir, par analogie, arrêt *Commission/Allemagne*, C?287/00, EU:C:2002:388, point 40).

19 L'article 132 de la directive 2006/112 prévoit des exonérations qui, ainsi que l'indique l'intitulé du chapitre dont relève cet article, ont pour objectif de favoriser certaines activités d'intérêt général. 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 en ce sens, notamment, arrêts *M?sto Žamberk*, C?18/12, EU:C:2013:95, point 18 et jurisprudence citée, ainsi que *VDP Dental Laboratory e.a.*, C?144/13, C?154/13 et C?160/13, EU:C:2015:116, point 45).

20 Les termes employés pour désigner lesdites exonérations sont d'interprétation stricte, étant donné que celles-ci constituent des dérogations au principe général, résultant de l'article 2 de la directive 2006/112, selon lequel la TVA est perçue sur chaque prestation effectuée à titre onéreux par un assujetti. Toutefois, cette règle d'interprétation stricte ne signifie pas que les termes utilisés pour définir les exonérations visées à l'article 132 de cette directive doivent être interprétés d'une manière qui priverait celles-ci de leurs effets (voir, en ce sens, arrêt *M?sto Žamberk*, C?18/12, EU:C:2013:95, point 19 et jurisprudence citée).

21 S'agissant de l'article 132, paragraphe 1, sous m), de la directive 2006/112, l'exonération de la TVA prévue par cette disposition vise, selon son libellé, des prestations de services ayant un lien étroit avec la pratique du sport ou de l'éducation physique qui sont fournies par des organismes sans but lucratif aux personnes pratiquant le sport ou l'éducation physique.

22 Il en résulte que ne sont pas couvertes par cette exonération non seulement les prestations de services sans aucun lien avec la pratique du sport ou de l'éducation physique mais également les prestations de service n'ayant pas un lien étroit avec la pratique du sport ou de l'éducation physique.

23 En l'espèce, les parties s'accordent à dire que l'exonération prévue à l'article 11, paragraphes 1, sous e), et 2, de la loi sur la TVA trouve à s'appliquer à toute location de postes d'amarrage et d'emplacements pour l'entreposage de bateaux effectuée par des associations de sports nautiques sans but lucratif à leurs membres, sans limiter son application aux seules opérations de location de postes d'amarrage ou d'emplacement pour l'entreposage qui présentent un lien étroit avec la pratique du sport ou de l'éducation physique. Le Royaume des Pays-Bas admet ainsi que, selon cette disposition, la location d'un tel poste ou d'un tel emplacement aux membres de ces associations qui utilisent leur bateau à des fins purement récréatives, voire résidentielles, est exonérée de la TVA.

24 Il y a donc lieu de constater que la législation nationale en cause exonère de la TVA la location de postes d'amarrage et d'emplacements pour l'entreposage destinée à des bateaux qui, en raison de leurs caractéristiques objectives, telles que leur forme, leur vitesse, leur manœuvrabilité, leur poids et leurs dimensions, ne se prêtent pas à la pratique du sport ou de l'éducation physique et que au nombre de ces bateaux figurent les bateaux résidentiels ou de promenade.

25 Dans la mesure où une telle exonération couvre la location de postes d'amarrage et d'emplacements pour l'entreposage de bateaux ne présentant pas un lien étroit avec la pratique du sport ou de l'éducation physique, elle dépasse le cadre de l'article 132, paragraphe 1, sous m), de la directive 2006/112.

26 Cette conclusion ne saurait être remise en cause par l'argument du Royaume des Pays-Bas tiré de l'arrêt *M?sto Žamberk* (C?18/12, EU:C:2013:95). Selon cet État membre, il ressort de cet arrêt que la prestation de services en cause doit être exonérée en toute circonstance de la TVA, dès lors que la location d'un poste d'amarrage ou d'un emplacement pour l'entreposage concerne des bateaux susceptibles d'être utilisés aussi bien pour l'exercice d'activités sportives ou d'éducation physique que pour la détente ou le repos.

27 En effet, d'une part, l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt *M?sto Žamberk* (C?18/12, EU:C:2013:95) concernait une prestation de services complexe unique, puisqu'il s'agissait de l'accès à un parc aquatique proposant des activités tant récréatives que sportives. C'est dans ce contexte précis que la Cour a jugé que, 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 2006/112, 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 (arrêt *M?sto Žamberk*, C?18/12, EU:C:2013:95, point 29 et jurisprudence citée). Or, la location de postes d'amarrage et d'emplacements pour l'entreposage de bateaux ne constitue pas une prestation de services complexe unique dont il conviendrait de déterminer l'élément prédominant. Il s'ensuit que la solution retenue dans l'arrêt *M?sto Žamberk* (C?18/12, EU:C:2013:95) n'est pas transposable en l'espèce.

28 D'autre part, il convient de relever que, aux fins de distinguer entre l'utilisation sportive ou récréative des services en cause, il serait certes loisible pour le législateur national de prévoir des règles aisément gérées et contrôlées par les autorités compétentes (voir, par analogie, arrêt *Sopora*, C?512/13, EU:C:2015:108, point 33). En effet, en vertu de l'article 131 de la directive 2006/112, les États membres fixent les conditions auxquelles sont soumises les exonérations afin d'assurer l'application correcte et simple de ces dernières.

29 Toutefois, ces conditions ne sauraient porter sur la définition du contenu des exonérations prévues (arrêt *Commission/France*, C?197/12, EU:C:2013:202, point 31) et, par conséquent, ne sauraient justifier une exonération généralisée de la location de postes d'amarrage et d'emplacements pour l'entreposage, y compris lorsque cette location concerne des bateaux qui, en raison de leurs caractéristiques objectives, ne se prêtent pas à la pratique du sport ou de l'éducation physique.

30 Partant, l'argument du gouvernement néerlandais tiré des difficultés de distinguer entre utilisation sportive et utilisation récréative des services en cause, en particulier lorsque les bateaux concernés par ces services peuvent être utilisés pour des activités aussi bien sportives que non sportives, doit être rejeté.

31 Par conséquent, le premier grief soulevé par la Commission à l'appui de son recours est fondé.

Sur le second grief

Argumentation des parties

32 Par son second grief, la Commission fait valoir que, en subordonnant le bénéfice de l'exonération de la TVA à la condition que les associations de sports nautiques n'emploient pas de salariés pour la fourniture de leurs services, le Royaume des Pays-Bas a ajouté une condition qui va au-delà de ce que prévoit l'article 133 de la directive 2006/112.

33 À cet égard, la Commission rejette l'argumentation du Royaume des Pays-Bas selon laquelle cette condition serait justifiée par l'article 133, premier alinéa, sous d), de la directive 2006/112, en ce qu'elle aurait pour objet d'éviter des distorsions de concurrence au détriment des entreprises commerciales assujetties à la TVA. En effet, selon la Commission, le Royaume des Pays-Bas n'a pas démontré l'existence d'une distorsion de concurrence entre les associations sportives sans but lucratif qui emploient des salariés et les entreprises commerciales ni établi que ladite condition est susceptible de remédier à une telle distorsion de concurrence. La Commission ajoute que, en tout état de cause, cette disposition ne mentionne pas la notion d'«emploi» ou de «salariés».

34 La Commission soutient que l'interprétation de ladite disposition, telle qu'elle est défendue par le Royaume des Pays-Bas, permettrait aux États membres d'imposer n'importe quelle condition ne figurant pas à l'article 133 de la directive 2006/112, au prétexte que cette condition aurait pour objet d'éviter une distorsion de concurrence.

35 Le Royaume des Pays-Bas considère que, en limitant le bénéfice de l'exonération, prévue par sa réglementation nationale, aux seules associations de sports nautiques sans but lucratif qui n'emploient pas de salariés, il a simplement fait usage de la compétence accordée aux États membres par l'article 133, premier alinéa, sous d), de la directive 2006/112, afin d'exclure les activités susceptibles de provoquer des distorsions de concurrence au détriment des entreprises commerciales de sports nautiques assujetties à la TVA.

36 Selon le Royaume des Pays-Bas, la condition selon laquelle l'association, pour bénéficier de l'exonération de la TVA, ne doit pas employer de salariés dans le cadre de la fourniture de ses services se justifie par la nécessité de distinguer entre, d'une part, les associations de sports nautiques qui fonctionnent entièrement grâce au travail bénévole de leurs membres et, d'autre part, les associations de sports nautiques qui, quoique n'ayant pas pour but la recherche de profits, poursuivent une fin commerciale et sont en concurrence avec les ports de plaisance commerciaux, en faisant appel à des salariés notamment pour diriger certains bateaux de passage vers leurs emplacements.

Appréciation de la Cour

37 L'article 133, premier alinéa, sous d), de la directive 2006/112 autorise les États membres à subordonner, au cas par cas, l'octroi à des organismes autres que ceux de droit public, des

exonérations prévues à l'article 132, paragraphe 1, sous b), g) à i) et l) à n), de cette directive au respect de la condition selon laquelle ces exonérations ne doivent pas être susceptibles de provoquer des distorsions de concurrence au détriment des entreprises commerciales assujetties à la TVA.

38 Dès lors que cette faculté ainsi accordée aux États membres ne peut intervenir, selon les termes même de l'article 133, premier alinéa, sous d), de la directive 2006/112, qu'«au cas par cas», elle ne leur permet pas de prendre des mesures générales qui limitent le champ d'application desdites exonérations. En effet, selon la jurisprudence de la Cour, un État membre ne saurait, en subordonnant l'exonération visée à l'article 132, paragraphe 1, sous m), de cette directive à une ou à plusieurs conditions prévues à l'article 133 de celle-ci, modifier le champ d'application de cette exonération (arrêt *Bridport and West Dorset Golf Club*, C-495/12, EU:C:2013:861, point 35 et jurisprudence citée).

39 En outre, la Cour a jugé que l'article 133, premier alinéa, sous d), de la directive 2006/112 exclut une limitation de l'exonération de prestations de services ayant un lien étroit avec la pratique du sport ou de l'éducation physique à certains organismes, sans tenir compte du caractère et des circonstances propres à chaque activité sportive (voir, en ce sens, arrêt *Commission/Espagne*, C-124/96, EU:C:1998:204, point 22).

40 À cet égard, il convient de relever que le champ d'application des exonérations figurant à l'article 132, paragraphe 1, sous b), g) à i) et l) à n), de la directive 2006/112 est défini non seulement au regard du contenu des opérations visées, mais également en fonction de certaines caractéristiques que doivent remplir les prestataires (arrêt *Bridport and West Dorset Golf Club*, C-495/12, EU:C:2013:861, point 36).

41 S'agissant, en particulier, de l'exonération prévue à l'article 132, paragraphe 1, sous m), de cette directive, seules les prestations de services effectuées par des organismes sans but lucratif sont susceptibles de bénéficier de cette exonération.

42 En l'espèce, il résulte des mémoires du Royaume des Pays-Bas que la distinction établie par la législation nationale en cause entre, d'une part, les associations de sports nautiques à but non lucratif employant un ou plusieurs salariés, dont les prestations de services sont exclues du bénéfice de l'exonération de la TVA, et, d'autre part, les associations de sports nautiques à but non lucratif n'employant aucun salarié, dont les prestations de services bénéficient d'une telle exonération, a été établie afin d'éviter des distorsions de concurrence au détriment des entreprises commerciales de sports nautiques assujetties à la TVA.

43 Toutefois, il y a lieu de constater que l'article 132, paragraphe 1, sous m), de la directive 2006/112 ne permet pas de prévoir une condition telle que celle posée par la législation nationale en cause, selon laquelle un organisme sans but lucratif, pour bénéficier de l'exonération de la TVA, ne doit pas employer de salariés dans le cadre de la fourniture de ses prestations de services, dès lors que cette disposition vise, sans distinction, tous les organismes sans but lucratif. Ainsi, en ce qu'elle exclut, de manière générale, que les prestations de services ayant un lien étroit avec la pratique du sport ou de l'éducation physique puissent être exonérées de la TVA lorsqu'elles sont délivrées par des organismes sans but lucratif qui emploient un ou plusieurs salariés, cette condition restreint de manière contraire à l'article 133 de la directive 2006/112, lu à la lumière de la jurisprudence rappelée au point 38 du présent arrêt, le champ d'application de l'exonération prévue à l'article 132, paragraphe 1, sous m), de cette directive.

44 Une telle condition est donc incompatible avec les articles 132, paragraphe 1, sous m), et 133, premier alinéa, sous d), de la directive 2006/112, sans qu'il soit nécessaire de statuer sur la question, contestée entre les parties, de savoir si cette même condition est effectivement

susceptible de prévenir des distorsions de concurrence.

45 Partant, le second grief doit également être accueilli.

46 Le recours introduit par la Commission est fondé dans son intégralité.

47 Il résulte de l'ensemble des considérations qui précèdent que le Royaume des Pays-Bas a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu des articles 2, paragraphe 1, 24, paragraphe 1, et 133 de la directive 2006/112, en liaison avec l'article 132, paragraphe 1, sous m), de cette directive:

- en exonérant de la TVA, dans le cadre d'activités de navigation ou de loisirs qui ne peuvent être assimilées à la pratique du sport ou de l'éducation physique, la location de postes d'amarrage et d'emplacements pour l'entreposage de bateaux aux membres d'associations de sports nautiques qui n'emploient pas de salariés pour la fourniture de leurs services, et
- en limitant, lorsque la location de postes d'amarrage et d'emplacements pour l'entreposage de bateaux se fait à des personnes qui pratiquent le sport et que la location est étroitement liée et indispensable à la pratique de ce sport, l'exonération de la location aux associations de sports nautiques qui n'emploient pas de salariés pour la fourniture de leurs services.

Sur les dépens

48 En vertu de l'article 138, paragraphe 1, du règlement de procédure de la Cour, toute partie qui succombe est condamnée aux dépens, s'il est conclu en ce sens. La Commission ayant conclu à la condamnation du Royaume des Pays-Bas et ce dernier ayant succombé en ses moyens, il y a lieu de le condamner aux dépens.

Par ces motifs, la Cour (quatrième chambre) déclare et arrête:

1) Le Royaume des Pays-Bas a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu des articles 2, paragraphe 1, 24, paragraphe 1, et 133 de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, en liaison avec l'article 132, paragraphe 1, sous m), de cette directive:

- **en exonérant de la taxe sur la valeur ajoutée, dans le cadre d'activités de navigation ou de loisirs qui ne peuvent être assimilées à la pratique du sport ou de l'éducation physique, la location de postes d'amarrage et d'emplacements pour l'entreposage de bateaux aux membres d'associations de sports nautiques qui n'emploient pas de salariés pour la fourniture de leurs services, et**
- **en limitant, lorsque la location de postes d'amarrage et d'emplacements pour l'entreposage de bateaux se fait à des personnes qui pratiquent le sport et que la location est étroitement liée et indispensable à la pratique de ce sport, l'exonération de la location aux associations de sports nautiques qui n'emploient pas de salariés pour la fourniture de leurs services.**

2) Le Royaume des Pays-Bas est condamné aux dépens.

Signatures

* Langue de procédure: le néerlandais.