

62019CJ0373

ARRÊT DE LA COUR (neuvième chambre)

21 octobre 2021 (*1)

« Renvoi préjudiciel – Taxe sur la valeur ajoutée (TVA)^o – Directive 2006/112/CE – Article 132, paragraphe 1, sous i) et j) – Exonérations en faveur de certaines activités d'intérêt général – Éducation de l'enfance ou de la jeunesse, enseignement scolaire ou universitaire – Enseignement scolaire ou universitaire – Cours élémentaires de natation »

Dans l'affaire C-373/19,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduite par le Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances, Allemagne), par décision du 27 mars 2019, parvenue à la Cour le 13 mai 2019, dans la procédure

Finanzamt München Abteilung III

contre

Dubrovin & Tröger GbR – Aquatics,

LA COUR (neuvième chambre),

composée de Mme K. Jürimäe, présidente de la troisième chambre, faisant fonction de président de la neuvième chambre, M. S. Rodin (rapporteur) et M. N. Piçarra, juges,

avocat général : M. M. Szpunar,

greffier : M. A. Calot Escobar,

vu la procédure écrite,

considérant les observations présentées :

–

pour le gouvernement allemand, par Mme S. Eisenberg et M. J. Möller, en qualité d'agents,

–

pour la Commission européenne, par Mme N. Gossement et M. R. Pethke, en qualité d'agents,

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

rend le présent

Arrêt

1

La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation de l'article 132, paragraphe 1, sous

i) et j), de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO 2006, L 347, p. 1).

2

Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant le Finanzamt München Abteilung III (centre des impôts de Munich III, Allemagne) (ci-après le « centre des impôts ») à Dubrovin & Tröger – Aquatics (ci-après « Dubrovin & Tröger ») au sujet du refus du centre des impôts d'exonérer de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) les prestations d'enseignement de la natation fournies par Dubrovin & Tröger.

Le cadre juridique

Le droit de l'Union

3

Le titre IX de la directive 2006/112, intitulé « Exonérations », comprend, notamment, un chapitre 2, relatif aux « [e]xonérations en faveur de certaines activités d'intérêt général », dans lequel figure l'article 132 de cette directive, dont le paragraphe 1 est libellé comme suit :

« Les États membres exonèrent de l'impôt les opérations suivantes :

[...]

i)

l'éducation de l'enfance ou de la jeunesse, l'enseignement scolaire ou universitaire, la formation ou le recyclage professionnel, ainsi que les prestations de services et les livraisons de biens qui leur sont étroitement liées, effectués par des organismes de droit public de même objet ou par d'autres organismes reconnus comme ayant des fins comparables par l'État membre concerné ;

j)

les leçons données, à titre personnel, par des enseignants et portant sur l'enseignement scolaire ou universitaire ;

[...] »

Le droit allemand

4

Aux termes de l'article 1er, paragraphe 1, de l'Umsatzsteuergesetz (loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires), du 21 février 2005 (BGBl. 2005 I, p. 386), dans sa version applicable au litige au principal (ci-après l'« UStG ») :

« Les opérations suivantes sont soumises à la taxe sur la valeur ajoutée :

1.

les livraisons et autres prestations effectuées à titre onéreux à l'intérieur du pays par un entrepreneur agissant dans le cadre de son entreprise. [...]

[...] »

5

L'article 4 de l'UStG, intitulé « Exonérations de livraisons et autres prestations », dispose :

« Sont exonérées, parmi les opérations relevant de l'article 1er, paragraphe 1, point 1, de la présente loi :

[...]

21.

a)

les prestations poursuivant directement un objectif scolaire ou éducatif, qui sont fournies par des écoles privées et d'autres établissements de formation générale ou professionnelle,

aa)

s'ils sont agréés par l'État en vertu de l'article 7, paragraphe 4, du Grundgesetz (loi fondamentale) ou autorisés en vertu du droit du Land, ou

bb)

si l'autorité compétente du Land atteste qu'ils préparent régulièrement à une profession ou à un examen que fait passer une personne morale de droit public,

b)

les prestations d'enseignement poursuivant directement un objectif scolaire ou éducatif qui sont fournies par des enseignants indépendants

aa)

dans des établissements d'enseignement supérieur au sens des articles 1er et 70 de l'Hochschulrahmengesetz (loi-cadre relative aux établissements d'enseignement supérieur) et dans des écoles publiques de formation générale ou professionnelle, ou

bb)

dans des écoles privées et autres établissements de formation générale ou professionnelle, dans la mesure où ils remplissent les conditions indiquées sous a) ;

22.

a)

les conférences, cours et autres manifestations, à caractère scientifique ou éducatif, organisés par des personnes morales de droit public, des écoles supérieures d'administration et d'économie, des universités populaires ou des organismes qui poursuivent des objectifs d'utilité publique ou ceux d'une organisation professionnelle, si la majeure partie des recettes sert à couvrir les charges,

b)

d'autres manifestations culturelles et sportives organisées par les opérateurs visés sous a), lorsque la rétribution consiste en des frais de participation ;

[...] »

Le litige au principal et les questions préjudicielles

6

Dubrovin & Tröger exploite une école de natation sous la forme d'une société civile de droit commun. Dans le cadre de son activité, elle dispense, essentiellement à des enfants, des cours de niveaux différents portant sur l'apprentissage des bases et des techniques de la natation. À ce titre, elle considère que ces prestations doivent être exonérées de la TVA.

7

Estimant, à l'issue d'un contrôle fiscal portant sur les années 2007 à 2011, que lesdites prestations ne relevaient pas des exonérations de la TVA prévues à l'article 4, points 21 et 22, de l'UStG, le centre des impôts a émis, les 22 novembre 2011, 3 septembre 2012 et 12 août 2013, des avis annuels de taxation à la TVA portant sur ces années.

8

Dubrovin & Tröger a contesté ces avis par une réclamation puis, après le rejet de celle-ci, par un recours introduit devant le Finanzgericht (tribunal des finances, Allemagne).

9

Alors que ce recours était pendant, le centre des impôts a émis, le 21 décembre 2017, des avis annuels modifiés dans lesquels celui-ci, tout en maintenant la qualification d'opérations imposables des prestations en cause au principal, a pris en compte et déduit la TVA acquittée en amont. Conformément aux règles de procédure fiscale applicables, ces avis annuels modifiés sont devenus l'objet de la procédure devant le Finanzgericht (tribunal des finances).

10

Cette juridiction a fait droit audit recours en soulignant que, si les prestations en cause au principal n'étaient pas exonérées en droit national, elles devaient l'être en vertu de l'article 132, paragraphe 1, sous j), de la directive 2006/112, tel qu'interprété par la Cour et le Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances, Allemagne).

11

En effet, le Finanzgericht (tribunal des finances) a considéré que l'enseignement des techniques de base de la natation constitue un enseignement scolaire et que, en outre, une société civile peut se prévaloir, au même titre qu'un entrepreneur individuel, de l'article 132, paragraphe 1, sous j), de la directive 2006/112.

12

Le centre des impôts a introduit un pourvoi en Revision contre la décision du Finanzgericht (tribunal des finances) devant la juridiction de renvoi, le Bundesfinanzhof (Cour fédérale des

finances). Il a fait valoir, notamment, que les prestations en cause au principal ne relèvent, pas plus en droit de l'Union qu'en droit national, des exonérations de TVA, au motif que Dubrovin & Tröger n'a pas la qualité d'enseignant donnant des leçons à titre personnel, au sens de l'article 132, paragraphe 1, sous j), de la directive 2006/112.

13

À cet égard, la juridiction de renvoi estime, en premier lieu, que les prestations fournies par Dubrovin & Tröger constituent un enseignement, au sens de l'article 132, paragraphe 1, sous i) et j), de la directive 2006/112, puisqu'il existe un intérêt général caractérisé à l'apprentissage de cette compétence de base élémentaire qu'est la natation, compétence que tout être humain devrait posséder, notamment pour pouvoir faire face à des situations de détresse en milieu aquatique.

14

Cette juridiction ajoute que la présente affaire se distingue de l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt du 14 mars 2019, *A & G Fahrschul-Akademie* (C-449/17, EU:C:2019:202), par lequel la Cour a considéré que la notion d'« enseignement scolaire ou universitaire », au sens de l'article 132, paragraphe 1, sous i) et j), de la directive 2006/112, ne recouvre pas l'enseignement de la conduite automobile dispensé par une auto-école. En effet, outre que ce dernier constituerait un enseignement spécialisé, alors que les différents cours de natation auraient vocation à s'imbriquer les uns avec les autres, il ne présenterait pas un caractère d'intérêt général.

15

En deuxième lieu, la juridiction de renvoi s'interroge sur les critères déterminants pour qu'un organisme puisse être reconnu comme « ayant des fins comparables » à celles des organismes de droit public ayant pour objet l'éducation de l'enfance ou de la jeunesse, l'enseignement scolaire ou universitaire ou la formation ou le recyclage professionnel, au sens de l'article 132, paragraphe 1, sous i), de la directive 2006/112.

16

Cette juridiction tend à considérer que les critères énoncés dans l'arrêt du 15 novembre 2012, *Zimmermann* (C-174/11, EU:C:2012:716), relatifs à la reconnaissance du « caractère social » d'un organisme au regard de l'article 132, paragraphe 1, sous g), de la directive 2006/112, doivent s'appliquer par analogie à la reconnaissance d'un organisme comme « ayant des fins comparables » dans le cadre de l'article 132, paragraphe 1, sous i), de cette directive. Ainsi, la reconnaissance de Dubrovin & Tröger en tant qu'organisme reconnu « comme ayant des fins comparables » pourrait découler de l'intérêt général qui s'attache à l'apprentissage de cette compétence de base élémentaire qu'est la natation.

17

En troisième lieu, la juridiction de renvoi s'interroge sur les exigences applicables en ce qui concerne la qualité d'« enseignant donnant des leçons à titre personnel » que l'opérateur doit posséder pour pouvoir bénéficier de l'exonération prévue à l'article 132, paragraphe 1, sous j), de la directive 2006/112. À cet égard, le principe de neutralité fiscale pourrait s'opposer à ce que des opérateurs économiques qui effectuent les mêmes opérations soient traités différemment en matière de TVA, selon qu'ils ont la qualité d'entrepreneur individuel ou celle de société civile de droit commun. En outre, la Cour aurait déjà jugé que le fait que l'enseignant dispense les leçons à plusieurs personnes à la fois ne fait pas obstacle à sa qualification d'enseignant donnant des

leçons à titre personnel (arrêt du 14 juin 2007, Haderer, C-445/05, EU:C:2007:344, points 30 et 31).

18

Dans ces conditions, le Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances) a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes :

« 1)

L'enseignement de la natation relève-t-il également de la notion d'enseignement scolaire ou universitaire au sens de l'article 132, paragraphe 1, sous i) et j), de la directive [2006/112] ?

2)

La reconnaissance, au sens de l'article 132, paragraphe 1, sous i), de la directive 2006/112, d'un organisme comme organisme ayant des fins comparables à celles d'organismes de droit public d'éducation de l'enfance ou de la jeunesse, d'enseignement scolaire ou universitaire ou de formation ou recyclage professionnel, peut-elle résulter du fait que l'enseignement dispensé par cet organisme a pour objet l'apprentissage d'une compétence de base élémentaire (en l'occurrence, la natation) ?

3)

En cas de réponse négative à la deuxième question : pour pouvoir bénéficier de l'exonération prévue à l'article 132, paragraphe 1, sous j), de la directive 2006/112, l'assujetti doit-il être un entrepreneur individuel ? »

Sur les questions préjudicielles

Sur la première question

19

Par sa première question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si la notion d'« enseignement scolaire ou universitaire », au sens de l'article 132, paragraphe 1, sous i) et j), de la directive 2006/112, doit être interprétée en ce sens qu'elle recouvre l'enseignement de la natation dispensé par une école de natation.

20

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 détaillée (arrêts du 4 mai 2017, Brockenhurst College, C-699/15, EU:C:2017:344, point 22 et jurisprudence citée, ainsi que du 14 mars 2019, A & G Fahrschul-Akademie, C-449/17, EU:C:2019:202, point 17).

21

Selon la jurisprudence de la Cour, lesdites exonérations 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 (arrêts du 26 octobre 2017, The English Bridge Union, C-90/16, EU:C:2017:814, point 17 et jurisprudence citée, ainsi que du 14 mars 2019, A & G Fahrschul-

Akademie, C?449/17, EU:C:2019:202, point 18).

22

La Cour a déjà jugé que les termes employés pour désigner les exonérations visées à l'article 132 de la directive 2006/112 sont d'interprétation stricte, étant donné que celles-ci constituent des dérogations au principe général, résultant de l'article 2 de cette directive, 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 cet article 132 doivent être interprétés d'une manière qui priverait celles-ci de leurs effets (arrêts du 4 mai 2017, Brockenhurst College, C?699/15, EU:C:2017:344, point 23 et jurisprudence citée, ainsi que du 14 mars 2019, A & G Fahrschul-Akademie, C?449/17, EU:C:2019:202, point 19).

23

Il convient de relever que l'article 132, paragraphe 1, sous i) et j), de la directive 2006/112 ne comporte aucune définition de la notion d'« enseignement scolaire ou universitaire ».

24

Cela étant, la Cour a considéré, d'une part, que la transmission de connaissances et de compétences entre un enseignant et des étudiants est un élément particulièrement important de l'activité d'enseignement (arrêts du 14 juin 2007, Horizon College, C?434/05, EU:C:2007:343, point 18, ainsi que du 14 mars 2019, A & G Fahrschul-Akademie, C?449/17, EU:C:2019:202, point 21).

25

D'autre part, la Cour a précisé que la notion d'« enseignement scolaire ou universitaire », au sens de la directive 2006/112, ne se limite pas aux seuls enseignements qui conduisent à des examens en vue de l'obtention d'une qualification ou qui permettent d'acquérir une formation en vue de l'exercice d'une activité professionnelle, mais comprend d'autres activités dans lesquelles l'instruction est donnée dans des écoles ou des universités en vue de développer les connaissances et les aptitudes des élèves ou des étudiants, pourvu que ces activités ne revêtent pas un caractère purement récréatif (arrêts du 28 janvier 2010, Eulitz, C?473/08, EU:C:2010:47, point 29 et jurisprudence citée, ainsi que du 14 mars 2019, A & G Fahrschul-Akademie, C?449/17, EU:C:2019:202, points 22 et 23).

26

Ainsi, la notion d'« enseignement scolaire ou universitaire », au sens de l'article 132, paragraphe 1, sous i) et j), de la directive 2006/112, recouvre des activités qui se caractérisent tant par leur nature propre qu'en raison du cadre dans lequel s'effectue leur exercice (voir, en ce sens, arrêts du 14 juin 2007, Horizon College, C?434/05, EU:C:2007:343, point 20, ainsi que du 14 mars 2019, A & G Fahrschul-Akademie, C?449/17, EU:C:2019:202, point 24).

27

Il en ressort que, par cette notion, le législateur de l'Union a entendu viser un certain type de système d'enseignement qui est commun à l'ensemble des États membres, indépendamment des caractéristiques propres à chaque système national (arrêt du 14 mars 2019, A & G Fahrschul-Akademie, C?449/17, EU:C:2019:202, point 25).

28

Partant, la notion d'« enseignement scolaire ou universitaire », aux fins du régime de la TVA, renvoie, en général, à un système intégré de transmission de connaissances et de compétences portant sur un ensemble large et diversifié de matières, ainsi qu'à l'approfondissement et au développement de ces connaissances et de ces compétences par les élèves et les étudiants au fur et à mesure de leur progression et de leur spécialisation au sein des différents degrés constitutifs de ce système (arrêt du 14 mars 2019, A & G Fahrschul-Akademie, C-449/17, EU:C:2019:202, point 26).

29

C'est à la lumière de ces considérations qu'il convient d'examiner si l'enseignement de la natation dispensé par une école de natation, telle que celle en cause au principal, est susceptible de relever de la notion d'« enseignement scolaire ou universitaire », au sens de l'article 132, paragraphe 1, sous i) et j), de la directive 2006/112.

30

En l'occurrence, la juridiction de renvoi souligne qu'il existe un intérêt général caractérisé à l'enseignement de la natation et que cette circonstance permet, aux fins de l'exonération prévue à l'article 132, paragraphe 1, de la directive 2006/112, de distinguer cet enseignement d'autres apprentissages, tels que l'enseignement de la conduite automobile dispensé par une auto-école, en cause dans l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt du 14 mars 2019, A & G Fahrschul-Akademie (C-449/17, EU:C:2019:202).

31

Toutefois, il convient de faire observer que, si l'enseignement de la natation dispensé par une école de natation, tel que celui en cause au principal, revêt une importance certaine et poursuit un objectif d'intérêt général, il n'en constitue pas moins un enseignement spécialisé et dispensé de manière ponctuelle, qui n'équivaut pas, à lui seul, à la transmission de connaissances et de compétences portant sur un ensemble large et diversifié de matières, ainsi qu'à leur approfondissement et à leur développement, qui est caractéristique de l'enseignement scolaire ou universitaire (voir, par analogie, arrêt du 14 mars 2019, A & G Fahrschul-Akademie, C-449/17, EU:C:2019:202, point 29, ainsi que ordonnance du 7 octobre 2019, Finanzamt Hamburg-Barmbek-Uhlenhorst, C-47/19, non publiée, EU:C:2019:840, point 33).

32

Du reste, et alors que ne saurait être niée l'importance des connaissances transmises dans le cadre de l'enseignement de la conduite automobile et de celui de la voile, notamment pour faire face à des situations de détresse et, plus généralement, pour assurer la sécurité et l'intégrité physique des personnes, la Cour n'en a pas moins jugé, respectivement dans l'arrêt du 14 mars 2019, A & G Fahrschul-Akademie (C-449/17, EU:C:2019:202), et l'ordonnance du 7 octobre 2019, Finanzamt Hamburg-Barmbek-Uhlenhorst (C-47/19, non publiée, EU:C:2019:840), que ces enseignements ne relèvent pas de la notion d'« enseignement scolaire ou universitaire », au sens de l'article 132, paragraphe 1, points i) et j), de la directive 2006/112.

33

Eu égard à ce qui précède, il convient de répondre à la première question que la notion d'« enseignement scolaire ou universitaire », au sens de l'article 132, paragraphe 1, sous i) et j), de la

directive 2006/112, doit être interprétée en ce sens qu'elle ne recouvre pas l'enseignement de la natation dispensé par une école de natation.

Sur les deuxième et troisième questions

34

Compte tenu de la réponse apportée à la première question, il n'y a pas lieu de répondre aux deuxième et troisième questions.

Sur les dépens

35

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 (neuvième chambre) dit pour droit :

La notion d'« enseignement scolaire ou universitaire », au sens de l'article 132, paragraphe 1, sous i) et j), de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, doit être interprétée en ce sens qu'elle ne recouvre pas l'enseignement de la natation dispensé par une école de natation.

Signatures

(*1) Langue de procédure : l'allemand.