

ARRÊT DE LA COUR (huitième chambre)

22 septembre 2022 (*)

« Renvoi préjudiciel – Fiscalité – Taxe sur la valeur ajoutée (TVA) – Directive 2006/112/CE – Article 98 – Faculté pour les États membres d’appliquer un taux réduit de TVA à certaines livraisons de biens et prestations de services – Annexe III, point 14 – Notion de “droit d’utilisation d’installations sportives” – Salles de sport – Accompagnement individuel ou en groupe »

Dans l’affaire C-330/21,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l’article 267 TFUE, introduite par le Rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen Afdeling Gent (tribunal de première instance de Flandre orientale, division de Gand, Belgique), par décision du 20 mai 2021, parvenue à la Cour le 27 mai 2021, dans la procédure

The Escape Center BVBA

contre

Belgische Staat,

LA COUR (huitième chambre),

composée de M. N. Jääskinen, président de chambre, MM. M. Safjan et M. Gavalec (rapporteur),
juges,

avocat général : M. A. M. Collins,

greffier : M. A. Calot Escobar,

vu la procédure écrite,

considérant les observations présentées :

- pour The Escape Center BVBA, par Me H. Vandebergh, advocaat,
- pour le gouvernement belge, par MM. P. Cottin et J.-C. Halleux ainsi que par Mme C. Pochet, en qualité d’agents,
- pour le gouvernement néerlandais, par Mmes M. K. Bulterman et A. Hanje, en qualité d’agents,
- pour le gouvernement finlandais, par Mme M. Pere, en qualité d’agent,
- pour la Commission européenne, par Mme P. Carlin et M. W. Roels, 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 98, paragraphe 2, lu en combinaison avec le point 14 de l'annexe III 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, ci-après la « directive TVA »).

2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant The Escape Center BVBA, l'exploitant d'une salle de sport, au Belgische Staat (État belge) au sujet de l'application du taux réduit de taxe sur la valeur ajoutée (TVA) aux activités de cette société.

Le cadre juridique

Le droit de l'Union

3 En vertu de l'article 96 de la directive TVA, les États membres appliquent un taux normal de TVA fixé par chaque État membre qui est le même pour les livraisons de biens et pour les prestations de services.

4 L'article 97 de cette directive dispose que le taux normal ne peut être inférieur à 15 %.

5 L'article 98, paragraphes 1 et 2, de ladite directive prévoit :

« 1. Les États membres peuvent appliquer soit un, soit deux taux réduits.

2. Les taux réduits s'appliquent uniquement aux livraisons de biens et aux prestations de services des catégories figurant à l'annexe III.

[...] »

6 L'annexe III de la directive TVA, qui comprend la liste des livraisons de biens et des prestations de services pouvant faire l'objet des taux réduits de TVA visés à l'article 98 de celle-ci, contient, à son point 14 :

« [L]e droit d'utilisation d'installations sportives ».

Le droit belge

7 Selon l'article 37, paragraphe 1, de la loi du 3 juillet 1969 créant le code de la taxe sur la valeur ajoutée, le Roi fixe les taux de cette taxe et arrête la répartition des biens et des services entre ces taux en tenant compte de la réglementation édictée en la matière par l'Union européenne.

8 L'article 1er de l'arrêté royal no 20, du 20 juillet 1970, fixant les taux de la taxe sur la valeur ajoutée et déterminant la répartition des biens et des services selon ces taux dispose que le taux normal de la TVA applicable aux biens et services visés par ledit code est fixé à 21 % et que, par dérogation à ce principe, la taxe est perçue au taux réduit de 6 % en ce qui concerne les biens et les services énumérés au tableau A de l'annexe de cet arrêté royal. Cet article prévoit toutefois que ce taux réduit ne peut s'appliquer lorsque les services relatifs au tableau A constituent l'accessoire d'une convention complexe ayant principalement pour objet d'autres services.

9 En vertu de la rubrique XXVIII du tableau A de l'annexe dudit arrêté royal, est soumis au taux de 6 % « [l]’octroi du droit d’accéder à des installations culturelles, sportives et de divertissement, et l’octroi du droit de les utiliser ».

Le litige au principal et la question préjudicielle

10 The Escape Center, société poursuivant un but lucratif et assujettie à la TVA pour l'activité de « salles de sport », octroie à des personnes le droit d'accéder à ses locaux où celles-ci peuvent utiliser des équipements pour améliorer leur condition physique et développer leur musculature. L'utilisation des équipements sportifs se fait individuellement ou en groupe, sans ou avec un accompagnement limité. Elle propose également des suivis personnalisés et des cours collectifs.

11 Dans le cadre de son activité, cette société a toujours déclaré une TVA à 21 %. Toutefois, compte tenu d'une jurisprudence nationale en matière de TVA, dégagée dans une affaire à laquelle elle n'avait pas été partie, elle a estimé que le taux réduit de TVA de 6 % s'appliquait à l'ensemble de son activité au lieu du taux de TVA normal de 21 %.

12 The Escape Center a, dès lors, demandé le remboursement de la différence de 15 % de TVA sur la période allant de l'année 2015 au premier trimestre de l'année 2018 inclus, à savoir 48 622,64 euros. L'administration fiscale, ne partageant pas ce point de vue, a adressé, le 25 mars 2019, un relevé de régularisation que cette société a contesté devant la juridiction de renvoi, le Rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen Afdeling Gent (tribunal de première instance de Flandre orientale, division de Gand, Belgique).

13 Cette juridiction relève que la pratique de l'administration fiscale belge n'est pas uniforme concernant le taux de TVA à appliquer à l'activité des opérateurs exploitant des salles de sport. En effet, certains contrôleurs considéreraient qu'il convient d'appliquer le taux normal de 21 % à l'ensemble de ces activités, tandis que d'autres contrôleurs accepteraient l'application du taux réduit de 6 % ou d'un taux de TVA pondéré, en se fondant sur une ventilation des différentes activités soumises, respectivement, à ces deux taux.

14 En outre, selon la juridiction de renvoi, l'administration fiscale néerlandaise admettrait, quant à elle, que les services, tels que le fait de donner des cours, des instructions ou d'assurer un accompagnement, relèvent de la notion de « donner l'occasion de faire du sport », soumis à un taux réduit de TVA. De même, cette juridiction indique être encline à juger, à la lecture de la jurisprudence dégagée par la Cour dans l'arrêt du 10 novembre 2016, Baštová (C-432/15, EU:C:2016:855), que le droit d'utilisation d'installations sportives relève du taux réduit de TVA, même lorsqu'un accompagnement individuel ou en groupe complète la prestation.

15 Dans ces conditions, le Rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen Afdeling Gent (tribunal de première instance de Flandre orientale, division de Gand), estimant que la solution du litige dont il est saisi nécessite l'interprétation des dispositions de la directive TVA, a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour la question préjudicielle suivante :

« [L]’article 98, paragraphe 2, de la directive [TVA], lu conjointement avec le point 14 de l'annexe III de cette directive, doit-il être interprété en ce sens que le droit d'utilisation d'installations sportives ne relève du taux réduit de TVA qu'à condition qu'aucun accompagnement individuel ou en groupe ne complète la prestation ? »

Sur la question préjudicielle

16 Par sa question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 98, paragraphe

2, de la directive TVA, lu en combinaison avec le point 14 de l'annexe III de cette directive, doit être interprété en ce sens qu'une prestation de services consistant en l'octroi du droit d'utilisation des installations sportives d'une salle de sport et en la fourniture d'un accompagnement individuel ou en groupe peut être soumise à un taux réduit de TVA.

17 En vertu de l'article 96 de la directive TVA, chaque État membre applique un même taux normal de TVA aux livraisons de biens et aux prestations de services.

18 Par dérogation à ce principe, l'article 98, paragraphe 1, de cette directive reconnaît aux États membres la faculté d'appliquer un ou deux taux réduits de TVA. Aux termes de l'article 98, paragraphe 2, premier alinéa, de ladite directive, les taux réduits de TVA peuvent seulement être appliqués aux livraisons de biens et aux prestations de services des catégories figurant à l'annexe III de la même directive.

19 Le point 14 de l'annexe III de la directive TVA autorise les États membres à appliquer un taux réduit de TVA au « droit d'utilisation d'installations sportives ».

20 La directive TVA ne contient pas de définition de la notion de « droit d'utilisation d'installations sportives » et le règlement d'exécution (UE) no 282/2011 du Conseil, du 15 mars 2011, portant mesures d'exécution de la directive 2006/112 (JO 2011, L 77, p. 1), ne prévoit pas une définition de cette notion. En outre, ni la directive TVA ni le règlement d'exécution no 282/2011 ne comportent de renvoi au droit des États membres à ce sujet, si bien que ladite notion doit faire l'objet d'une interprétation autonome et uniforme (voir, en ce sens, arrêt du 29 octobre 2015, Sudaçor, C-174/14, EU:C:2015:733, points 53 et 54).

21 Or, la Cour a déjà interprété la notion de « droit d'utilisation d'installations sportives » figurant au point 14 de l'annexe III de la directive TVA, en ce sens qu'elle doit être comprise comme visant le droit d'utiliser des installations destinées à la pratique du sport et de l'éducation physique, ainsi que leur utilisation à cette fin (arrêt du 10 novembre 2016, Baštová, C-432/15, EU:C:2016:855, point 65).

22 Dès lors, sont susceptibles de relever du point 14 de l'annexe III de cette directive les prestations de services liées à l'utilisation de ces installations et nécessaires à la pratique des sports et de l'éducation physique (voir, en ce sens, arrêt du 10 novembre 2016, Baštová, C-432/15, EU:C:2016:855, point 66).

23 Ainsi que le souligne la Commission, cette constatation est conforme au choix du législateur de l'Union d'encourager l'exercice effectif du sport et de l'éducation physique plutôt que de mettre l'accent sur l'exercice d'un droit d'accès aux installations sportives. En effet, la finalité de cette annexe III est de rendre moins onéreuses, et donc plus accessibles pour le consommateur final, qui supporte en définitive la TVA, certaines prestations de services considérées comme étant particulièrement nécessaires (voir, en ce sens, arrêt du 22 avril 2021, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach, C-703/19, EU:C:2021:314, point 37 et jurisprudence citée) et, dans ce contexte, le point 14 de celle-ci vise à promouvoir la pratique d'activités sportives et à rendre ces dernières accessibles aux particuliers (voir, en ce sens, arrêt du 10 novembre 2016, Baštová, C-432/15, EU:C:2016:855, point 64).

24 S'il est indubitable que l'accès à une salle de sport donnant droit à l'utilisation des installations sportives, de même que l'accompagnement des nouveaux clients visant l'utilisation responsable des équipements de cette salle de sport, relève du point 14 de l'annexe III de la directive TVA, toutefois, il importe de relever que The Escape Center propose, en sus de cet accès et de ce droit d'utilisation, des accompagnements personnalisés et des cours collectifs. Dès lors, il y a lieu de vérifier si l'ensemble des prestations proposées par cette société peuvent relever

du point 14 de l'annexe III de cette directive, en ce qu'elles formeraient une prestation unique.

25 À cet égard, il convient de rappeler qu'il y a « prestation unique » lorsque deux ou plusieurs éléments ou actes fournis par l'assujéti au consommateur, envisagé comme un consommateur moyen, sont si étroitement liés qu'ils forment, objectivement, une seule prestation économique indissociable dont la décomposition revêtirait un caractère artificiel (arrêts du 27 octobre 2005, *Levob Verzekeringen et OV Bank*, C-41/04, EU:C:2005:649, point 22, ainsi que du 17 décembre 2020, *Franck*, C-801/19, EU:C:2020:1049, point 25).

26 Tel est également le cas lorsqu'une ou plusieurs prestations constituent une prestation principale et que la ou les autres prestations constituent une ou plusieurs prestations accessoires partageant le sort fiscal de la prestation principale. Notamment, une prestation doit être considérée comme étant accessoire à une prestation principale lorsqu'elle constitue pour la clientèle non pas une fin en soi, mais le moyen de bénéficier dans les meilleures conditions du service principal du prestataire (arrêts du 21 février 2008, *Part Service*, C-425/06, EU:C:2008:108, point 52, et du 19 décembre 2018, *Mailat*, C-17/18, EU:C:2018:1038, point 34).

27 À cet égard, est dépourvu d'importance le fait que, dans d'autres circonstances, les éléments composant une telle opération peuvent être fournis isolément et sont considérés, en vertu de l'article 1er, paragraphe 2, deuxième alinéa, de la directive TVA, comme étant distincts et indépendants (voir, en ce sens, ordonnance du 19 janvier 2012, *Purple Parking et Airparks Services*, C-117/11, non publiée, EU:C:2012:29, point 31).

28 Afin d'apprécier si l'accompagnement personnalisé et les cours collectifs, auxquels l'accès à la salle de sport donne également droit, constituent des prestations accessoires à l'octroi d'un tel accès ou à l'utilisation des installations sportives d'une telle salle, la juridiction de renvoi doit rechercher les éléments caractéristiques de l'opération concernée, en prenant en compte l'ensemble des circonstances dans lesquelles celle-ci se déroule (ordonnance du 19 janvier 2012, *Purple Parking et Airparks Services*, C-117/11, non publiée, EU:C:2012:29, point 30 ainsi que jurisprudence citée).

29 S'il appartient à la juridiction de renvoi de procéder à de telles appréciations, il incombe, toutefois, à la Cour de lui fournir tous les éléments d'interprétation relevant du droit de l'Union qui peuvent lui être utiles (voir, en ce sens, arrêts du 21 février 2013, *Žamberk*, C-18/12, EU:C:2013:95, point 31 et jurisprudence citée, ainsi que du 8 décembre 2016, *Stock'94*, C-208/15, EU:C:2016:936, point 30).

30 En l'occurrence, il importe de relever que la Cour a déjà jugé que les prestations liées à la pratique du sport et de l'éducation physique doivent, dans la mesure du possible, être considérées dans leur ensemble (voir, par analogie, arrêt du 22 janvier 2015, *Régie communale autonome du stade Luc Varenne*, C-55/14, EU:C:2015:29, point 25 et jurisprudence citée).

31 À cet égard, à l'instar du gouvernement néerlandais, il convient d'indiquer que certaines activités physiques pratiquées dans les salles de sport nécessitent forcément un encadrement rendant possible leur pratique ou ne peuvent être pratiquées que dans le cadre d'un cours collectif. Dès lors, l'accès à une salle de sport offrant la pratique de telles activités physiques, l'encadrement individuel et les cours collectifs auxquels cet accès donne droit, apparaissent comme des éléments liés qui forment, en principe, une seule prestation. En revanche, comme le souligne le gouvernement finlandais, tel ne sera pas le cas lorsque l'accompagnement personnalisé ou le cours collectif, effectués dans le cadre d'une salle de sport, visent non pas l'encadrement ou l'accompagnement habituels de certaines activités physiques, mais essentiellement l'enseignement ou l'entraînement d'une discipline sportive.

32 Par ailleurs, dans la mesure où les formules proposées aux clients donnent accès tant aux locaux de la salle de sport dans lesquels le sport et l'éducation physique peuvent être pratiqués qu'aux cours collectifs, sans aucune distinction en fonction du type d'installation effectivement utilisée et de l'éventuelle participation aux cours collectifs, cette circonstance constitue un indice important de l'existence d'une prestation unique. Dans ce contexte, la prise en compte de l'intention de chaque visiteur concernant l'utilisation des infrastructures mises à disposition ou la participation aux cours collectifs offerts par l'opérateur serait contraire aux objectifs poursuivis par le système de la TVA d'assurer la sécurité juridique ainsi que l'application correcte et simple du taux de TVA réduit en ce qui concerne l'utilisation des installations sportives. 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, arrêt du 21 février 2013, *Žamberk*, C-18/12, EU:C:2013:95, points 32 et 36 ainsi que jurisprudence citée).

33 Ainsi, sous réserve de l'appréciation effectuée en définitive par la juridiction de renvoi, il apparaît ressortir des éléments dont la Cour dispose, tels qu'ils ont été présentés dans la demande de décision préjudicielle, que l'accompagnement personnalisé et les cours collectifs auxquels l'accès à la salle de sport exploitée par The Escape Center donne droit sont accessoires au droit d'utilisation des installations de cette salle ou à l'utilisation effective de ces dernières.

34 En outre, il y a lieu d'ajouter que, lorsqu'un État membre décide de faire usage de la possibilité, ouverte par l'article 98, paragraphes 1 et 2, de la directive TVA, d'appliquer un taux réduit de TVA à une catégorie de prestations figurant à l'annexe III de cette directive, il a, sous réserve de respecter le principe de la neutralité fiscale inhérent au système commun de la TVA, la possibilité de limiter l'application de ce taux réduit de TVA à des aspects concrets et spécifiques de cette catégorie (voir, en ce sens, arrêts du 6 mai 2010, *Commission/France*, C-94/09, EU:C:2010:253, point 28, ainsi que du 9 septembre 2021, *Phantasialand*, C-406/20, EU:C:2021:720, point 25 et jurisprudence citée).

35 Or, le gouvernement belge indique que, par l'article 1er de l'arrêté royal no 20 du 20 juillet 1970 et la rubrique XXVIII du tableau A de l'annexe de cet arrêté royal, le législateur belge a introduit une telle limitation afin de prévoir l'application du taux réduit de TVA seulement pour l'octroi du droit d'accéder à des installations sportives et de les utiliser, à l'exclusion de tout accompagnement, personnalisé ou non, et de tout encadrement sous la forme de cours. Partant, comme le préciserait le commentaire administratif particulier concernant l'exploitation d'un « Fitnesscenter », adopté le 24 juillet 1984, en cas de fourniture, par l'exploitant d'une salle de sport, d'un enseignement aux personnes qui y pratiquent différentes activités, les services de cet exploitant seraient passibles du taux normal de TVA.

36 Selon ce gouvernement, une telle application sélective du taux réduit de TVA satisfait la double condition dégagée par la jurisprudence de la Cour, rappelée au point 34 du présent arrêt, selon laquelle la réglementation nationale, d'une part, ne doit isoler, aux fins de l'application du taux réduit, que des aspects concrets et spécifiques de la catégorie de prestations en cause et, d'autre part, doit respecter le principe de la neutralité fiscale (arrêts du 6 mai 2010, *Commission/France*, C-94/09, EU:C:2010:253, point 30, ainsi que du 27 février 2014, *Pro Med Logistik et Pongratz*, C-454/12 et C-455/12, EU:C:2014:111, point 45).

37 S'il appartient à la juridiction de renvoi de vérifier s'il s'agit, en l'occurrence, d'une application sélective du taux réduit de TVA, il ressort du dossier soumis à la Cour que tel ne semble pas être le cas.

38 En effet, d'une part, les dispositions dudit arrêté royal, évoquées par le gouvernement

belge, n'apparaissent pas déterminer plus précisément, parmi les prestations de services incluses dans la catégorie figurant au point 14 de l'annexe III de la directive TVA, celles auxquelles le taux réduit de TVA s'applique. Ces dispositions reprenant en substance le contenu dudit point 14 de l'annexe III, elles ne sauraient être considérées comme limitant l'application du taux réduit de TVA à des aspects concrets et spécifiques de la catégorie de prestations en cause.

39 D'autre part, s'agissant du commentaire administratif particulier concernant l'exploitation d'un « Fitnesscenter », adopté le 24 juillet 1984, il convient de relever que ce dernier n'apparaît refléter qu'une pratique administrative, le gouvernement belge ne faisant pas valoir qu'il aurait mis en œuvre une application sélective du taux réduit de TVA par celui-ci. De plus, dans sa demande de décision préjudicielle, la juridiction de renvoi ne fait pas état de ce commentaire administratif et expose une pratique administrative fiscale divergente concernant le taux de TVA à appliquer à l'activité des opérateurs exploitant des salles de sport.

40 Il incombe en définitive à la juridiction de renvoi de vérifier la nature et la portée dudit arrêté royal et dudit commentaire en droit national.

41 Eu égard à ce qui précède, il convient de répondre à la question posée que l'article 98, paragraphe 2, de la directive TVA, lu en combinaison avec le point 14 de l'annexe III de cette directive, doit être interprété en ce sens qu'une prestation de services consistant en l'octroi du droit d'utilisation des installations sportives d'une salle de sport et en la fourniture d'un accompagnement individuel ou en groupe peut être soumise à un taux réduit de TVA, lorsque cet accompagnement est lié à l'utilisation de ces installations et est nécessaire à la pratique du sport et de l'éducation physique ou lorsque cet accompagnement est accessoire au droit de l'utilisation desdites installations ou à leur utilisation effective.

Sur les dépens

42 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 (huitième chambre) dit pour droit :

L'article 98, paragraphe 2, de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, lu en combinaison avec le point 14 de l'annexe III de cette directive,

doit être interprété en ce sens que :

une prestation de services consistant en l'octroi du droit d'utilisation des installations sportives d'une salle de sport et en la fourniture d'un accompagnement individuel ou en groupe peut être soumise à un taux réduit de taxe sur la valeur ajoutée, lorsque cet accompagnement est lié à l'utilisation de ces installations et est nécessaire à la pratique du sport et de l'éducation physique ou lorsque cet accompagnement est accessoire au droit de l'utilisation desdites installations ou à leur utilisation effective.

Signatures

* Langue de procédure : le néerlandais.