



Date de réception : 30/06/2021

Affaire C-330/21

Demande de décision préjudicielle

Date de dépôt :

27 mai 2021

Juridiction de renvoi :

Rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen, afdeling Gent
(Belgique)

Date de la décision de renvoi :

20 mai 2021

Partie requérante :

The Escape Center BVBA

Partie défenderesse :

L'État belge

[OMISSIS]

Date du prononcé

20 mai 2021

[OMISSIS]

**Rechtbank van eerste aanleg
Oost-Vlaanderen,
afdeling Gent**

(tribunal de première instance de Flandre orientale, division de Gand, Belgique,
ci-après le « tribunal de céans »)

Jugement interlocutoire (question préjudicielle adressée à la Cour de justice de
l'Union européenne)

dans l'affaire opposant :

THE ESCAPE CENTER BVBA, [OMISSIS]

demanderesse, [OMISSIS]

à :

L'ÉTAT BELGE, SPF (service public fédéral) Finances [OMISSIS], représenté par le ministre des Finances [OMISSIS],

Partie défenderesse, [OMISSIS]

Le tribunal de céans rend le présent jugement :

I. LA PROCÉDURE DEVANT LE TRIBUNAL DE CÉANS

[OMISSIS]

[OMISSIS] [déroulement de la procédure]

II. LES FAITS ET ANTÉCÉDENTS PERTINENTS

La demanderesse est enregistrée en qualité d'assujettie à la TVA pour l'activité de « *salles de sport* ». Elle octroie à des personnes le droit d'accéder à des 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, avec un accompagnement (limité) ou non. La demanderesse propose également des sessions de *personal training* (suivis personnalisés) et des cours collectifs. Elle poursuit un but lucratif.

La demanderesse a toujours déclaré 21 % de TVA dans le cadre de son activité. Toutefois, à la suite de l'arrêt de la Hof van beroep te Antwerpen (cour d'appel d'Anvers, Belgique), prononcé le 17 septembre 2013 (dans une affaire opposant d'autres parties), la demanderesse a estimé que le taux de TVA réduit de 6 % s'appliquait à l'ensemble de son activité au lieu du taux de TVA normal de 21 %. La demanderesse a 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, soit 48 622,64 euros.

L'administration fiscale n'a pas approuvé ce point de vue et elle a adressé un relevé de régularisation à la demanderesse le 25 mars 2019. Vu leur désaccord et à la suite de la requête que la demanderesse a déposée au greffe du tribunal de céans le 2 avril 2019, l'administration fiscale a consigné les constatations et l'argumentation dans un procès-verbal qui a été communiqué à la demanderesse le 23 juillet 2019.

III. LES DEMANDES DES PARTIES

La demanderesse conclut à ce qu'il plaise au tribunal de céans :

- « – déclarer le recours recevable et fondé ;
- annuler le relevé de régularisation du 25 mars 2019 ;
- ordonner le remboursement de tous les montants qui ont été perçus indûment sur la base de cette contrainte ;
- condamner l'État belge aux dépens [OMISSIS] ;
- poser à la Cour la question préjudicielle suivante :

« l'article 37, paragraphe 1, premier alinéa, du [code de la taxe sur la valeur ajoutée], lu en combinaison avec l'article 1^{er}, premier alinéa, de [l'arrêté royal n° 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] et la rubrique XXVIII de l'annexe A à cet arrêté royal, viole-t-il 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 conjointement avec les points 13 et 14 de l'annexe III à cette directive, dans la mesure où les dispositions citées doivent être interprétées en ce sens que le droit d'utilisation d'installations sportives ne relève du taux de TVA réduit de 6 % qu'à condition qu'aucun accompagnement individuel ne soit fourni, alors que l'article 98, paragraphe 2, de la directive 2006/112/CE ne prévoit pas cette condition ? »

Le défendeur conclut à ce qu'il plaise au tribunal de céans rejeter l'opposition de la demanderesse comme infondée et condamner celle-ci à l'ensemble des dépens.

IV. EXAMEN

1.

Quant au droit applicable

1.1

Le droit de l'Union

L'article 1^{er}, paragraphe 2, deuxième alinéa, 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 2006/112 ») énonce : « [à] chaque opération, la TVA, calculée sur le prix du bien ou du service au taux applicable à ce bien ou à ce service, est exigible déduction faite du montant de la taxe qui a grevé directement le coût des divers éléments constitutifs du prix ».

Au titre de l'article 2, paragraphe 1, sous c), de la directive 2006/112, sont soumises à la TVA les opérations suivantes : les prestations de services, effectuées à titre onéreux sur le territoire d'un État membre par un assujetti agissant en tant que tel.

L'article 9, paragraphe 1, de la directive 2006/112 prévoit ce qui suit : « [e]st considéré comme "assujetti" quiconque exerce, d'une façon indépendante et quel qu'en soit le lieu, une activité économique, quels que soient les buts ou les résultats de cette activité.

Est considérée comme "activité économique" toute activité de producteur, de commerçant ou de prestataire de services, y compris les activités extractives, agricoles et celles des professions libérales ou assimilées. Est en particulier considérée comme activité économique, l'exploitation d'un bien corporel ou incorporel en vue d'en tirer des recettes ayant un caractère de permanence ».

Aux termes de l'article 73 de la directive 2006/112, « [p]our les livraisons de biens et les prestations de services autres que celles visées aux articles 74 à 77, la base d'imposition comprend tout ce qui constitue la contrepartie obtenue ou à obtenir par le fournisseur ou le prestataire pour ces opérations de la part de l'acquéreur, du preneur ou d'un tiers, y compris les subventions directement liées au prix de ces opérations ».

L'article 98, paragraphes 1 et 2, de la directive 2006/112 dispose que les États membres peuvent appliquer soit un, soit deux taux réduits. La liste des livraisons de biens et des prestations de services auxquelles les taux réduits visés audit article 98 peuvent être appliqués figure à l'annexe III à cette directive. Au point 14 de cette annexe figure « le droit d'utilisation d'installations sportives ».

1.2

Le droit belge

L'article 37, paragraphe 1, de la loi du 3 juillet 1969 créant le code de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après le « code de la TVA ») énonce que le Roi fixe les taux 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.

L'article 1^{er} de l'arrêté royal n° 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 (ci-après l'« arrêté royal n° 20 ») dispose que le taux normal de la TVA applicable aux biens et services visés par le code de la TVA est fixé à 21 %. Par dérogation à ce principe, la taxe est perçue au taux réduit de : a) 6 % en ce qui concerne les biens et services énumérés au tableau A de l'annexe à cet arrêté. Toutefois, 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.

En vertu de la rubrique XXVIII du tableau A de l'annexe à l'arrêté royal n° 20, est ainsi 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 [...] ».

Cette réduction du taux de TVA constitue la transposition de l'article 12, paragraphe 3, sous a), de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires - Système commun de taxe sur la valeur ajoutée : assiette uniforme, devenu l'article 98 de la directive 2006/112 (arrêt de la Cour de cassation du 20 mars 2014, F.12.0203.N, conclusions de D. Thijs, <https://juportal.be>, ECLI :BE :CASS :2014 :ARR.20140320.10).

2.

Les principaux arguments des parties

2.1

Selon l'administration fiscale, le taux de TVA applicable aux prestations fournies dans le cadre de l'exploitation de salles de sport dépend de la situation propre à chacune de ces installations (il convient de considérer ces prestations soit comme une opération unique, susceptible d'être ventilée ou non, soit comme des opérations distinctes relevant chacune de leur propre régime de TVA). Selon elle, cela doit être apprécié au cas par cas.

Elle considère que les prestations de services qui consistent à octroyer le droit d'accéder à une salle de sport, de même que l'octroi du droit d'utiliser ces installations, sont imposables, conformément à la rubrique XXVIII mentionnée ci-dessus, au taux de 6 %, à condition que l'exploitant de ces installations ne dispense en aucune façon un enseignement relativement aux différentes activités (entraînement sportif, entraînement en puissance, « danse aérobic », « gym-tonic », gymnastique, yoga, etc.) qui peuvent y être pratiquées.

Elle précise, certes, que, lorsqu'il donne, sans supplément de prix, des indications aux nouveaux clients lors de leur première visite quant à l'utilisation des équipements et leur remet un programme d'entraînement, l'exploitant ne va pas au-delà du simple octroi du droit d'accéder et d'utiliser la salle ou les installations. C'est la raison pour laquelle, dans ce cas, le taux de TVA réduit de 6 % s'applique.

Selon l'administration fiscale, dès l'instant où l'exploitant fait plus que donner des indications quant à l'utilisation des équipements et fournit, dès lors, d'une manière ou d'une autre, un enseignement/accompagnement aux personnes qui pratiquent les différentes activités, ces prestations de services ne sont pas visées, dans cette mesure, par la rubrique XXVIII mentionnée ci-dessus. L'accompagnement ou l'entraînement constitue, dans ce cas, l'élément principal de la prestation de services proposée par l'exploitant, le taux de 21 % étant, de ce fait, applicable. À l'appui de sa thèse, l'administration renvoie à l'arrêt de la Cour du 16 octobre 2008, Canterbury Hockey Club et Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, EU:C:2008:571).

L'administration fiscale considère que, au cas où l'exploitant de l'établissement sportif facture un prix unique (un abonnement, par exemple) pour des prestations de services qui sont donc, en substance, imposables à des taux différents, il y a lieu, pour l'application de la TVA, de ventiler ce prix afin de pouvoir imposer chaque prestation de service à son propre taux. Si le prix n'est pas ventilé, la taxe ne peut être considérée comme correcte que si un taux de 21 % est appliqué à la totalité du prix de l'abonnement.

2.2

Selon la demanderesse, en considérant qu'il y a lieu d'interpréter de manière stricte le droit d'utilisation d'installations sportives et qu'une activité ne relève plus de ce cas de figure dès lors qu'elle comprend la moindre forme d'accompagnement, l'administration fiscale va à l'encontre de l'objectif auquel tend la possibilité d'appliquer un taux réduit au sens de l'article 98 de la directive 2006/112.

Même si une interprétation stricte de la notion de « *droit d'utilisation d'installations sportives* » est retenue, il n'est en rien justifié, selon la demanderesse, de considérer qu'une activité ne relève plus de cette notion de droit d'utilisation d'une installation sportive lorsque des moniteurs assurent un accompagnement à titre accessoire.

Elle estime que le taux de 6 % s'applique à l'ensemble de ses activités relatives à la salle de sport, sans distinction.

3.

Le tribunal de céans considère qu'il est nécessaire, avant dire droit, de poser à la Cour de justice de l'Union européenne, au titre de l'article 267 TFUE, la question préjudicielle formulée au dispositif du présent jugement.

Les raisons pour lesquelles le tribunal de céans considère qu'il est nécessaire, dans l'état actuel de la procédure et (déjà) en première instance, de poser une question préjudicielle à la Cour sont les suivantes :

- le gérant de la demanderesse a indiqué, à l'audience, que l'administration fiscale traite, en pratique, les salles de sport de manière inégale. Certains contrôleurs accepteraient le taux de 6 %, tandis que d'autres accepteraient un taux de TVA pondéré (en se fondant sur une ventilation des activités, par exemple 40 % des activités imposées au taux de 6 % et 60 % au taux de 21 %, ou 30 % au taux de 6 % et 70 % au taux de 21 %). D'autres contrôleurs encore considèrent, comme en l'espèce, qu'il convient d'appliquer le taux de 21 % à l'ensemble des activités de la salle de sport ;
- l'avocat de la demanderesse a confirmé ces éléments à l'audience. Il a indiqué que l'association professionnelle pour l'industrie du fitness soutient le présent recours. Il intervient lui-même en tant qu'avocat dans quelques sept autres affaires similaires qui sont pendantes devant d'autres tribunaux et cours d'appel ;

- l'administration fiscale néerlandaise partage manifestement le point de vue de la demanderesse et retient, par conséquent, une interprétation différente de celle de son homologue belge. Aux Pays-Bas, le fait de « *donner l'occasion de faire du sport* » est soumis au taux de 9 %. Selon l'administration fiscale néerlandaise, relèvent également de ce taux les « *services, tels que le fait de donner des cours, des instructions ou d'assurer un accompagnement* » (voir https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/zakelijk/btw/tarieven_en_vrijstellingen/diensten_9_btw/sportbeoefening_waaronder_zwembaden_en_sauna/gelegenheid_geven_om_te_sporten/). Il n'y a donc pas d'interprétation conforme à la directive uniforme en la matière.

4.

Quant au point de vue du tribunal de céans sur la réponse à apporter à la question posée à titre préjudiciel (conformément au point 18 des recommandations de la Cour à l'attention des juridictions nationales, relatives à l'introduction de procédures préjudicielles)

Dans ses conclusions présentées dans l'affaire Baštová (C-432/15, EU:C:2016:438), l'avocat général Wahl écrit : « 56. *Cela étant dit, j'estime que la notion d'“utilisation d'installations sportives” recouvre des activités qui sont étroitement liées à la pratique du sport par des particuliers. L'utilisation des installations est ainsi essentielle à la pratique du sport par les particuliers. Par conséquent, je suis d'avis que l'annexe III, point 14, à la directive [2006/112], ainsi que l'article 132, paragraphe 1, sous m), de cette directive [...], visent à promouvoir la pratique du sport [...] par de larges couches de la population [...]. En d'autres termes, cette disposition vise à encourager tout individu à pratiquer toutes formes d'activités physiques qui, à travers une participation organisée ou non, contribuent à l'expression ou l'amélioration de la condition physique et psychique, au développement des relations sociales ou à l'obtention de résultats en compétition de tous niveaux.* [...] 58. [...] *Il me semble, plus généralement, que cette notion devrait s'entendre comme faisant référence à l'utilisation d'installations fixes [...], à caractère permanent (à l'exemple des piscines, des circuits de course, des salles de sports et des complexes sportifs) ou temporaire [...], par des individus qui s'entraînent effectivement ou participent à une compétition* ».

Dans son arrêt du 10 novembre 2016, Baštová (C-432/15, EU:C:2016:855), la Cour a jugé, en se référant aux conclusions susmentionnées, que la possibilité de soumettre le droit d'utilisation des installations sportives à un taux réduit tend en substance à promouvoir la pratique d'activités sportives et à rendre ces dernières plus accessibles aux particuliers. Partant, la notion de « *droit d'utilisation d'installations sportives* » visée au point 14 de l'annexe III à la directive 2006/112 doit être comprise, selon la Cour, 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.

Pour les motifs figurant dans l'arrêt rendu dans l'affaire C-432/15 et les raisons exposées dans les conclusions présentées dans cette même affaire, le tribunal de céans serait enclin à juger 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.

Cette interprétation a également comme avantage de permettre d'appliquer un taux uniforme de TVA à toutes les salles de sport, sans devoir opérer, s'agissant des abonnements par exemple, de distinctions artificielles/aléatoires (une partie du service étant soumise au taux de 6 %, une autre partie au taux de 21 %), susceptibles de varier d'année en année ou par membre affilié à la salle de sport.

V. DÉCISION DU TRIBUNAL DE CÉANS

Le tribunal de céans sursoit à statuer jusqu'à ce que la Cour de justice de l'Union européenne se soit prononcée à titre préjudiciel sur la question suivante :

« 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 conjointement avec le point 14 de l'annexe III à 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 ? »

[OMISSIS]

Ainsi prononcé à l'audience publique du jeudi **20 mai deux mille vingt et un** par la **sixième chambre civile** du rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen, afdeling Gent (tribunal de première instance de Flandre orientale, division de Gand) [OMISSIS]

– [OMISSIS]

– [OMISSIS]

[OMISSIS]

[OMISSIS]

[formule finale]