

Leçons de natation : dans la mare glauque et brunâtre des exemptions TVA... (14 janvier 2022)

(Note sous CJUE, 21 octobre 2021, *Dubrovin & Tröger*, aff. C-373/19)

L'affaire a fait des titres dans *TaxWin* des 26 octobre et 18 novembre 2021 et *Fiscologue* du 19 novembre 2021: les leçons de natation ne sont pas de l'enseignement ! La nouvelle n'a pas vraiment d'intérêt immédiat en Belgique où les leçons de natation peuvent rester exemptées de TVA pour autant qu'elles soient organisées par des établissements d'éducation physique ou installations sportives constituées sous forme d'ASBL (art. 44§2, 3° du Code TVA). D'ailleurs, combien de communes n'ont-elles pas créé spécialement des régies communales autonomes afin de pouvoir déduire la TVA sur la construction de piscines publiques pour le motif que les régies autonomes sont supposées être indépendantes des communes et avoir un but de lucre...

Toutefois, cet arrêt *Dubrovin & Tröger* mérite une attention dans la mesure où il révèle une nouvelle fois l'amnésie dont font preuve les commentateurs, la Commission européenne et, ce qui est plus grave, la Cour de justice elle-même. Ils se retrouvent comme beaucoup d'utilisateurs de véhicules aujourd'hui : s'ils savent comment conduire une voiture, ils ne savent pas très bien comment elle fonctionne. Et si plus personne ne s'en souvient, cela peut devenir problématique en cas de panne ou de situation nouvelle. Et c'est d'autant plus grave que ceci ne touche pas seulement les leçons de natation, mais tout le secteur public, l'enseignement, la culture, les soins de santé, le secteur associatif, ...

Et pour ceux qui auront le courage d'aller jusqu'au bout de petit article, on lèvera un coin du voile sur les origines brunâtres des exemptions TVA et des dessous opaques des mécanismes de décisions en Europe.

Un raisonnement d'une logique implacable : les leçons de natation ne sont pas de l'enseignement !

Dubrovin & Tröger est une société civile de droit commun et elle exploite en Bavière une école de natation. 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 (sur la base d'une disposition comparable à l'article 44§2, 4° du Code belge de la TVA et qui ne prévoit pas de condition d'absence de lucre).

Le fisc allemand estime qu'il ne s'agit pas de prestations d'enseignement et que par conséquent, les prestations de *Dubrovin & Tröger* sont soumises à la TVA. Le Finanzgericht considère que l'enseignement des techniques de base de la natation constitue un enseignement scolaire. L'administration fiscale interjette un pourvoi devant le Bundesfinanzhof qui 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.

Le litige est finalement porté devant la Cour de justice qui décide que les dispositions de la Directive TVA en matière d'enseignement ne s'appliquent pas. Dommage, parce que Dubroving & Tröger n'est pas constituée sous forme d'une association sans but de lucre et qu'elle ne peut pas bénéficier de l'exemption de TVA dont bénéficient les clubs sportifs constitués sous forme d'ASBL. En effet, selon la Cour :

- 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 ;
- 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
- 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
- etc.

Comment ne pas s'incliner face à l'intelligence du législateur européen, du moins comme le raisonnement est présenté comme cela ? C'est donc que toutes les conséquences les plus absurdes et dommageables sont bien la conséquence d'une législation aussi mûrement réfléchie ... Mais est-ce vraiment le cas ?

Sixième Directive TVA (1977) : un exposé sommaire

La Cour de justice et la doctrine se réfèrent de temps à autre à l'exposé des motifs de la Sixième Directive TVA (1973) dans lequel on peut lire que « *La liste des exonérations a été établie en tenant compte, d'une part des exonérations existant déjà dans les États membres et, d'autre part, de la nécessité d'avoir un nombre d'exonérations aussi réduit que possible. Cette nécessité est liée à la préoccupation d'éviter, dans toute la mesure du possible, des exceptions à la règle de l'imposition dans un système de taxation générale de la consommation, mais elle s'impose également en raison des inconvénients qui se rattachent à ces exonérations qui ne sont pas liées au commerce international entraînent la non déductibilité des taxes payées en amont. Les exonérations prévues à l'intérieur du pays sont inspirées de motifs divers. L'article 14-A énumère une série d'exonérations déjà appliquées dans la plupart des États membres. Il s'agit en particulier d'exonérations dans le domaine des postes (a), de la santé (b,c, d, e,f), de la prévoyance sociale (g), dans le domaine de l'enseignement et de l'éducation (h,i), des sports ainsi qu'en faveur d'institutions à caractère social, culturel ou éducatif (k).* » C'est tout. Il y a bien eu de remarquables rapports sur les services financiers et la TVA immobilière, ainsi que sur la TVA agricole. On trouvera également quelques bribes d'informations dans les documents du Parlement européen et deux du Comité économique et social. Mais rien sur l'enseignement, les soins de santé, la culture, les services publics...

Intéressant ! Les informations ne sont pas destinées à appuyer ou provoquer une prise de décision ou un avis certain mais ont pour seule vocation, et pour seul pouvoir, de susciter une réflexion préalable à une information individualisée

Les très rares personnes qui ont pris la peine de consulter les milliers de pages du groupe des questions financières regroupant les administrations nationales (groupes d'experts préparant le travail des ministres lors de la négociation de la sixième directive TVA), ont été quelque peu surprises de lire que le régime des organismes de droit public qui crée tellement de problèmes aujourd'hui est une suggestion de la délégation française. Celle-ci faisait observer que si l'on appliquait la TVA sur un certain nombre de transactions d'organismes de droit public, il fallait aussi les contrôler. Et pour les agents du fisc, contrôler des organismes de droit public les mettait dans une situation difficile ! Allez savoir pourquoi ! Dans ces successions de rapports ce groupe de travail, on perçoit la priorité donnée au calcul des ressources propres sur une base uniforme, sans égard à la simplicité ou la neutralité du régime fiscal.

Deuxième Directive TVA (1967) : priorité au fonctionnement du marché intérieur

Contrairement à la Sixième Directive TVA (adoptée en 1977), la Deuxième Directive TVA (adoptée en 1967) ne contient pas de liste d'exemptions TVA. On peut en trouver la raison dans le rapport Deringer du Parlement Européen en 1963. Le Parlement avait rejeté la première proposition de Première Directive TVA soumise par la Commission européenne, pour le motif qu'elle prévoyait l'introduction d'une TVA en deux étapes. Le Parlement craignait que la TVA n'allait jamais être introduite à un moment où des actions judiciaires se multipliaient contre le caractère discriminatoire des taxes sur le chiffre d'affaires à l'époque. Aussi, pour autant qu'il n'y ait pas d'impact sur le marché intérieur, le Parlement a-t-il suggéré de laisser aux Etats membres la liberté d'exempter, taxer, appliquer des taxes spéciales sur l'immobilier, les services financiers et tout ce qui à l'époque n'avait pas d'impact transfrontalier.

Dans un contexte assez chaotique (voir *infra*), l'Allemagne allait adopter dans la précipitation la TVA dès les 1er janvier 1968. La plupart des exemptions reprises dans le nouveau régime des taxes sur le chiffre d'affaires existaient déjà dans la Umsatzsteuergesetz 1951, une taxe sur le chiffre d'affaires qui modernisait l'Umsatzsteuergesetz 1934 du 7 décembre 1934 (*Reichsteuerblatt* n° 86 du 11 décembre 1934). Et lorsque l'on compare le texte de la sixième Directive TVA et en particulier les exemptions, on y voit tout de suite une inspiration allemande fort marquée au niveau du vocabulaire, des concepts, surtout au niveau des exemptions.

Des exemptions déconnectées des réalités économiques

Ceci explique pourquoi aujourd'hui personne n'a une idée très claire de savoir comment interpréter les exemptions TVA et que les tribunaux assaillent la Cour de justice de questions. Et la Cour déduit des seuls textes des justifications abstraites qui n'ont peut-être jamais existé... Allez savoir aujourd'hui quelles étaient les intentions du législateur allemand de 1934 lorsqu'il a introduit une exemption de taxe sur le chiffre d'affaires des « *Privatgelehrten* » ? Or cette justement sur cette disposition que s'appuyait Dubrovin & Tröger devant la Cour de justice de l'Union Européenne en 2021 !

Aujourd'hui, commentateurs, fonctionnaires et juges en sont réduits à produire des concepts et d'établir des liens corrects de causalité entre les phénomènes dans le présent. Le philosophe Schopenhauer observait qu'une caractéristique de la folie est l'incapacité à relier de manière correcte des événements qui se sont produits par le passé avec le présent. C'est

Avertissement important : ces informations ne sont pas destinées à appuyer ou provoquer une prise de décision ou un avis définitif mais ont pour seule vocation, et pour seul pouvoir, de susciter une réflexion préalable à une information individualisée

pourquoi le philosophe trouve l'origine de la folie dans la défaillance d'une autre faculté : celle de la mémoire. Or si les fous disposent de la capacité de se souvenir, ils produisent parfois des souvenirs fictifs qui n'ont rien à voir avec souvenirs réels : cela peut être de la monomanie ou de la démence. Ceci est l'origine de la célèbre boutade de Gilbert Keith Chesterton « *Le fou est celui qui a tout perdu, excepté la raison* ».

C'est ainsi qu'aujourd'hui, le régime des soi-disant « exemptions » taxe la production de services considérés comme essentiels et bien souvent financés par les pouvoirs publics. Cela aboutit à des situations où des subsides publics servent à payer des impôts (la TVA non déduite sur les frais). Pire les pouvoirs publics sont amenés à s'endetter pour payer des impôts qu'ils récolteront plus tard ! Sans oublier les honoraires des divers conseils qui mettent en place des usines à gaz dont la légalité est contestée, à juste titre, par les tribunaux...

A un moment où nous sommes tous confrontés à une pandémie qui met à l'épreuve tout notre système de soins de santé, quelle personne sensée pourrait expliquer la finalité des situations suivantes :

- en Belgique, l'oxygène médical en bouteille utilisé pour les personnes en détresse respiratoire bénéficie d'un taux de TVA réduit alors que le même oxygène produit par des oxygénateurs est soumise au taux de 21 % : parce que les concentrateurs d'oxygène pourraient être utilisés dans les hôpitaux comme l'affirme la Cour de justice dans son arrêt *Oxycure* ?
- pourquoi le transport de test covid jusqu'au laboratoire est-il exempté de TVA s'il est effectué par des employés du laboratoire, mais soumis à une TVA de 21 % si la même opération est effectuée par des personnes sous statut d'indépendant, mais sous la responsabilité et le contrôle du laboratoire ? (voir réponse du Ministre des finances à la question n° 328 du 30 mars 2021 du député Josy Arens)
- tous les infirmiers sont soumis à une formation et une déontologie commune. Toutefois, les prestations d'infirmiers ne sont pas soumises à la TVA lorsqu'ils travaillent comme indépendants ou sont employés dans un organisme dont les activités sont exemptées. Pourquoi lorsqu'ils sont liés à une agence d'intérim, leurs prestations sont-elles soumises à TVA de 21 % laquelle n'est généralement pas déductible par leur employeur !

Et ceci n'est qu'un échantillon lié à l'actualité belge en 2021 !

Des efforts de la Commission européenne étouffés dans l'œuf !

La Commission européenne est parfaitement consciente de cette situation. Elle avait demandé à Copenhagen Economics et à KPMG d'examiner les avantages d'une réforme des exemptions TVA dans le sens ce qu'on fait les Australiens (voir Copenhagen Economics and KPMG, *VAT in the public sector and exemptions in the public interest* (2013)). Les résultats ont été stupéfiants. Il aurait été possible de réduire de près de 5% les taux de TVA sur toutes les opérations !

Panique dans influents lobbys qui se sont fendus d'une réaction virulente (« Conseil des Communes et Régions d'Europe (CCRE) Cités et Gouvernements Locaux Unis *TVA et exonérations fiscales en ce qui concerne les organismes publics - 29.04.2014* » Pas de taxation sans représentation »

Avertissement important : ces informations ne sont pas destinées à appuyer ou provoquer une prise de décision ou un avis définitif mais ont pour seule vocation, et pour seul pouvoir, de susciter une réflexion préalable à une information individualisée

https://ccre.org/img/uploads/piecesjointe/filename/CEMR_response_to_VAT_consultation_FR.pdf. On peut notamment y lire: « *Les règles actuellement en place en matière de TVA en ce qui concerne le secteur Public fonctionnent généralement bien. Les régimes nationaux de TVA (par ex. exonérations à la source ou mécanismes de remboursement) qui sont déjà en place dans de nombreux États membres ont démontré leurs avantages et fonctionnent bien. La décision d'utiliser ou non ces systèmes doit rester à la discrétion de chaque État membre. La Commission européenne n'a fourni aucune preuve en ce qui concerne les distorsions de concurrence, et nous estimons qu'elle devrait se concentrer sur les cas avérés de concurrence intracommunautaire, etc* ». Les auteurs de ce position paper ont préféré rester anonymes et ils n'ont jamais accepté de répondre aux questions sur la réalité de leurs affirmations.

Une conséquence directe a été que la Commission européenne a reçu pour instruction « au plus haut niveau » d'arrêter immédiatement tout travail dans ce domaine. Il semblerait que ce soit sous l'ordre d'Etats tels que la France où existent des système de remboursement de la TVA sur les investissements publics.

Que faire ?

Robert Lecourt a été juge à la Cour de Justice en 1962 et il l'a présidée de 1967 à 1976. Dans son ouvrage « *L'Europe des juges* » (Bruylant 1976 et 2008), il raconte comment le Conseil ECOFIN de ce qui était à l'époque la CEE a été forcé d'adopter en 1967 les premières et deuxièmes directives TVA dont une première proposition avait été déposée par la Commission européenne en 1962. Suite à un arrêt *Lütticke* du 6 juin 1966, les entreprises allemandes avaient reçu la confirmation de ce que le régime des taxes sur le chiffre d'affaires applicable à l'époque est discriminatoire. En quelques mois, ce ne sont pas moins de 200 000 réclamations et plusieurs dizaines de milliers d'actions judiciaires qui ont été introduites. Le 20 décembre 1966, dans son arrêt *Allphasenumstzsteuer*, la Cour Constitutionnelle allemande a enjoint le Parlement allemand d'adopter un système moins discriminatoire endéans les deux ans. Le 11 avril 1967, le Conseil Ecofin a adopté les Première et Deuxièmes Directives TVA qui ont été aussitôt transposées dans des lois du 29 mai 1967 et sont entrées en vigueur en vigueur le 1er janvier 1968.

La raison de qui apparaît aujourd'hui comme un insurrection des entreprises est que le système antérieur à la TVA pénalisait la sous-traitance et traitait différemment les entreprises suivant leur type d'organisation. Les conglomérats pouvaient réduire leur charge fiscale par le recours à l'*Organschaft* (Unité TVA) et les petites entreprises devaient supporter des taxes beaucoup plus élevées au niveau du consommateur que les grandes entreprises. Bref, ce régime était économiquement inefficace et discriminatoire. Et c'est ce système qui a été maintenu pour les soins de santé, la culture, les services sociaux, l'enseignement, les services financiers et en partie l'immobilier.

Face au sentiment d'injustice que cause actuellement le soi-disant régime des exemptions TVA (qu'il faudrait mieux appeler « Input Taxed », comme le font les Australiens), le Principe de non-discrimination peut, devant les tribunaux, donner de meilleurs résultats que le principe de Neutralité, lequel n'a aucune force juridique (voir notre contribution: *VAT Neutrality versus Equality* dans un ouvrage collectif *Virtues and Fallacies of VAT: An Evaluation after 50 Years*, Robert F. van Brederode, ed., Kluwer Law International, 2021). En effet, le Principe d'égalité de traitement et de non-discrimination est un Principe commun à toutes les Constitutions des Etats membres de l'UE et un Principe Général de Droit de l'Union. Or



un Principe général de droit de l'Union prime même le texte d'une Directive européenne. Toutefois, la Cour de justice est très hésitante à aller à l'encontre de la volonté explicite du Conseil de l'UE. Et c'est justement sur ce point que la connaissance de genèse des textes communautaires pourrait être utile. Comment justifier aujourd'hui que les prétendus choix du Conseil de l'UE selon la Cour de justice n'étaient en réalité que priorités de Hjalmar Schacht, ministres des finances et conseiller particulier d'Hitler.... ? Embarrassant, n'est-ce pas ? A moins que cela n'explique quelques trous de mémoire collective ...



Christian Amand

Avenue Tedescolaan 7
1160 Bruxelles - Brussel
Tél. : + 32 2 663.14.55
Fax : + 32 2 663.30.78
E-mail: ca@xirius.be
Website: <http://www.xirius.be>