Recueil de la jurisprudence

ARRÊT DU TRIBUNAL (chambre préjudicielle)

25 février 2026*

« Renvoi préjudiciel – Fiscalité – Système commun de TVA – Champ d'application – Assujettissement – Organisme de droit public – Articles 2, 9 et 13 de la directive 2006/112/CE – Coopération intercommunale – Transfert de gestion – Association chargée de mission – Prestations de services télématiques au profit des membres de l'association »

Dans l'affaire T-575/24,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduite par le hof van beroep te Antwerpen (cour d'appel d'Anvers, Belgique), par décision du 11 octobre 2024, parvenue à la Cour le 22 octobre 2024, dans la procédure

Belgische Staat/Federale Overheidsdienst Financiën

contre

Digipolis Antwerpen AG

District09 AG,

LE TRIBUNAL (chambre préjudicielle),

composé, lors des délibérations, de M. S. Papasavvas, président, Mme N. Półtorak, M. M. Sampol Pucurull, Mme G. Steinfatt (rapporteure) et M. W. Valasidis, juges,

avocat général : M. J. Martín y Pérez de Nanclares,

greffier : M. L. Ramette, administrateur,

vu la transmission par la Cour de la demande préjudicielle au Tribunal le 8 novembre 2024, en application de l'article 50 ter, troisième alinéa, du statut de la Cour de justice de l'Union européenne,

vu la matière visée à l'article 50 ter, premier alinéa, sous a), du statut de la Cour de justice de l'Union européenne et l'absence de question indépendante d'interprétation au sens de l'article 50 ter, deuxième alinéa, dudit statut,

vu la phase écrite de la procédure et à la suite de l'audience du 5 septembre 2025,

* Langue de procédure : le néerlandais.

considérant les observations présentées :

– pour le gouvernement belge, par MM. D. Carmen et F. Lambotte, en qualité d'agents,

– pour Digipolis Antwerpen AG et District09 AG, par Me F. Soetaert, advocaat,

– pour la Commission européenne, par MM. M. Herold et W. Roels, en qualité d'agents,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 22 octobre 2025,

rend le présent

Arrêt

1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation des articles 2, 9 et 13 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 ») ainsi que du principe de neutralité de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA).

2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant le Belgische Staat/Federale Overheidsdienst Financiën (État belge/Service public fédéral Finances) à Digipolis Antwerpen AG et à District09 AG, les successeurs en droit de Digipolis, une association de droit public, au sujet de la non-soumission à la TVA de prestations de services fournies par cette dernière à certains de ses membres.

Cadre juridique

Droit de l'Union

3 L'article 2 de la directive TVA dispose :

« 1. Sont soumises à la TVA les opérations suivantes :

a) les livraisons de biens effectuées à titre onéreux sur le territoire d'un État membre par un assujetti agissant en tant que tel ;

[...]

c) les prestations de services, effectuées à titre onéreux sur le territoire d'un État membre par un assujetti agissant en tant que tel ;

[...] »

4 L'article 9, paragraphe 1, de la directive TVA prévoit :

« Est 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 [...] »

5 L’article 11 de la directive TVA dispose :

« Après consultation du comité consultatif de la taxe sur la valeur ajoutée [...], chaque État membre peut considérer comme un seul assujetti les personnes établies sur le territoire de ce même État membre qui sont indépendantes du point de vue juridique mais qui sont étroitement liées entre elles sur les plans financier, économique et de l’organisation.

[...] »

6 L’article 13, paragraphe 1, de la directive TVA est libellé comme suit :

« Les États, les régions, les départements, les communes et les autres organismes de droit public ne sont pas considérés comme des assujettis pour les activités ou opérations qu’ils accomplissent en tant qu’autorités publiques, même lorsque, à l’occasion de ces activités ou opérations, ils perçoivent des droits, redevances, cotisations ou rétributions.

Toutefois, lorsqu’ils effectuent de telles activités ou opérations, ils doivent être considérés comme des assujettis pour ces activités ou opérations dans la mesure où leur non-assujettissement conduirait à des distorsions de concurrence d’une certaine importance.

En tout état de cause, les organismes de droit public ont la qualité d’assujettis pour les activités figurant à l’annexe I et dans la mesure où celles-ci ne sont pas négligeables. »

7 L’annexe I de la directive TVA comporte la liste des activités visées à l’article 13, paragraphe 1, troisième alinéa. Cette annexe mentionne, à son point 1, « [l]es services de télécommunication ».

Droit belge

Code de la TVA

8 La demande de décision préjudicielle comporte des références au Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde (code de la taxe sur la valeur ajoutée, ci-après le « code de la TVA »), sans identifier la version applicable aux faits du litige au principal et sans reproduire les dispositions évoquées.

9 La décision de renvoi permet toutefois de comprendre que les articles 4, 6 et 44 du code de la TVA visent à transposer respectivement les articles 9, 13 et 132 de la directive TVA. Ainsi, l’article 4 de ce code définit la notion d’« assujetti », l’article 6 dudit code régit le non-assujettissement de certains organismes de droit public et l’article 44 du même code comporte des exonérations en faveur de certaines activités d’intérêt général.

Décret portant réglementation de la coopération intercommunale

10 L'article 10 du decreet houdende de intergemeentelijke samenwerking (décret portant réglementation de la coopération intercommunale), du 6 juillet 2001 (*Belgisch Staatsblad*, 31 octobre 2001, p. 37836), prévoit :

« Deux ou plusieurs communes peuvent créer une structure de coopération dotée de la personnalité civile afin de remplir des objets appartenant à des domaines connexes. Sans préjudice de dispositions décrétales contraires, seuls sont autorisés à y participer, outre les communes et les provinces, les régies communales autonomes, les centres publics d'[action] sociale et leurs associations, dans la mesure où ceux-ci se composent exclusivement de personnes morales publiques, et les autres structures de coopération créées suivant les dispositions du présent décret.

[...] »

11 L'article 12 du décret portant réglementation de la coopération intercommunale énonce :

« § 1er. Les communes décident du transfert de la gestion conformément aux statuts de la structure de coopération.

On entend par transfert de gestion, l'attribution par les communes participantes à une structure de coopération de la mise en œuvre des décisions qu'elles ont prises dans le cadre des objets de cette structure, étant entendu que les communes participantes s'interdisent le droit d'accomplir la même mission seules ou avec le concours de tiers.

§ 2. Il existe trois types de structures de coopération dotées de la personnalité civile :

[...]

3° l'association chargée de mission : structure de coopération bénéficiant d'un transfert de gestion et à laquelle est confiée par les communes participantes la mise en œuvre d'une ou de plusieurs de leurs attributions relevant d'un ou de plusieurs domaines d'activité connexes. »

Théorie de « l'émanation »

12 Il ressort tant de la demande de décision préjudicielle que de la réponse de l'État belge/Service public fédéral Finances à une question posée lors de l'audience que la théorie de « l'émanation » est le fondement d'une « tolérance administrative », c'est-à-dire une pratique fiscale, qui trouve ses origines dans l'aanschrijving nr. 148/1971 (circulaire nº 148/1971), du 5 octobre 1971, et l'aanschrijving nr. 6/1975 (circulaire nº 6/1975), du 27 février 1975.

13 En ce qui concerne la portée de cette pratique, la juridiction de renvoi a reproduit la réponse du minister van Financiën (ministre des Finances, Belgique), du 25 mai 2018, à la question parlementaire nº 2188, du 19 avril 2018, qui énonce ce qui suit :

« Sur le plan de la TVA, les associations chargées de mission sont en effet traitées de la même manière que les intercommunales, les communes affiliées se dessaisissant de leurs droits de réglementation et de gestion. [...] Lorsque les participants se dessaisissent de [ces droits], la théorie dite de "l'émanation" s'applique.

La théorie de [“l’émanation”] signifie qu’il est fait abstraction du fait que l’activité est exercée par l’association chargée de mission. Du point de vue de la TVA, l’activité est réputée être exercée par les participants de l’association chargée de mission.

Cela signifie que les activités (avec transfert de gestion) exercées par l’association chargée de mission envers des tiers ne sont pas soumises à la TVA lorsque ces activités, si elles étaient exercées par les participants eux-mêmes, ne seraient pas non plus soumises à la TVA.

Lorsque l’association chargée de mission exerce des activités pour des tiers, qui se situeraient hors du champ de la TVA ou qui seraient exonérées de la TVA si elles étaient exercées par les participants eux-mêmes, alors ces activités ne sont pas non plus soumises à la TVA dans le chef de l’association chargée de mission ou sont exemptées de la TVA.

Par contre, les activités de l’association chargée de mission exercées pour des tiers sont soumises à la TVA [dans l’hypothèse où] elles seraient également soumises à la TVA si elles étaient exercées par les participants eux-mêmes. Le statut à la TVA du participant est en conséquence pertinent, étant donné qu’il faut déterminer si le participant lui-même devrait ou non facturer avec TVA en application de l’article 4, de l’article 6 et/ou de l’article 44 du [c]ode de la TVA.

Le fait que la théorie de [“l’émanation”] fasse abstraction du fait que l’activité est exercée par l’association et que l’activité est réputée, aux fins de la TVA, être exercée par les participants eux-mêmes, a également des conséquences sur les services qui sont fournis aux participants par l’association chargée de mission. Les prestations réalisées par une association chargée de mission envers ses participants sont réputées être des prestations à elle-même.

L’association chargée de mission est, dans le cadre du transfert de gestion, réputée agir “en lieu et place” et non “pour le compte” de ses participants. Les prestations à soi-même ne relèvent pas, en principe, du champ d’application de la TVA, de sorte que dans la relation entre l’association chargée de mission et ses participants, il ne s’agit pas, en principe, de prestations soumises à la TVA.

Le statut à la TVA des participants n’est, ici, pas pertinent, étant donné que les opérations internes ne relèvent pas du champ d’application de la TVA, et ce indépendamment du fait que le participant soit qualifié d’organisme public conformément à l’article 6 du [c]ode de la TVA ou d’assujetti à la TVA ordinaire conformément à l’article 4 du [c]ode de la TVA. »

Litige au principal et questions préjudicielles

14 En 2003, la Stad Gent (Ville de Gand, Belgique), l’Openbaar centrum voor maatschappelijk welzijn Gent (centre public d’action sociale de Gand, Belgique), la Stad Antwerpen (Ville d’Anvers, Belgique) et l’Openbaar centrum voor maatschappelijk welzijn Antwerpen (centre public d’action sociale d’Anvers, Belgique) (ci-après, pris ensemble, les « membres fondateurs ») ont constitué Digipolis, une personne morale de droit public, sous la forme d’une association chargée de mission dotée de la personnalité juridique et bénéficiant d’un transfert de gestion.

15 L’article 2 des statuts de Digipolis prévoyait que celle-ci était soumise aux dispositions du décret portant réglementation de la coopération intercommunale.

16 Selon l'article 4 des statuts de Digipolis, cette association avait pour objet social la gestion, l'exploitation, le développement et la promotion de la télématique et de ses applications. Digipolis devait agir en permanence comme instrument stratégique pour chacun de ses membres. À cette fin, elle devait aligner sa politique, sa stratégie et son fonctionnement sur ceux de ses membres. Ceux-ci devaient, dans ce cadre, se fixer pour objectif d'identifier les opportunités de synergies entre eux, de mettre en œuvre des projets communs et d'organiser des services télématiques communs d'une manière plus optimale sur le plan fonctionnel et de l'économie d'entreprise que s'ils avaient organisé séparément ces services.

17 L'article 7 des statuts de Digipolis, dans sa rédaction d'origine, prévoyait que les participants fondateurs de Digipolis étaient les Villes de Gand et d'Anvers ainsi que leurs centres publics d'action sociale.

18 À la suite d'une modification de l'article 7 en 2010, des agences autonomes externes des membres fondateurs ont pu adhérer à l'association, ce qu'ont fait l'Autonoom Gemeentebedrijf Stedelijk Onderwijs Antwerpen (régie communale autonome de l'enseignement de la Ville d'Anvers, Belgique), l'Autonoom Gemeentebedrijf Kinderopvang Antwerpen (régie communale autonome de garderie d'enfants de la Ville d'Anvers, Belgique), l'Autonoom Gemeentebedrijf voor Stadsontwikkeling Antwerpen (régie communale autonome du développement urbain de la Ville d'Anvers, Belgique), le Zorgbedrijf Antwerpen (régie d'aide médico-sociale de la Ville d'Anvers, Belgique) et l'Autonoom Gemeentebedrijf Stadsontwikkeling Gent (régie communale autonome du développement urbain de la Ville de Gand, Belgique) (ci-après, prises ensemble, les « membres adhérents »).

19 Digipolis fournissait des prestations de services télématiques et des livraisons connexes de matériel informatique à ses membres et à des tiers.

20 À la suite d'un contrôle fiscal portant sur les années 2014 à 2016, l'État belge/Service public fédéral Finances a estimé que les rémunérations et les contributions facturées aux membres adhérents, c'est-à-dire aux membres autres que ceux qui avaient la qualité d'organismes publics entrant dans le champ d'application de l'article 6 du code de la TVA, devaient être soumises à la TVA. Selon l'État belge/Service public fédéral Finances, les membres adhérents, en leur qualité d'agences autonomes externes, devaient en effet être considérés comme des assujettis au sens de l'article 4 du code de la TVA.

21 Un procès-verbal et un procès-verbal complémentaire avec des montants ajustés ont été dressés, respectivement, le 15 décembre 2017 et le 9 janvier 2018, par lesquels l'État belge/Service public fédéral Finances a réclamé à Digipolis l'impayé de TVA dû au titre des années 2014 à 2016, augmenté d'une amende et des intérêts.

22 Compte tenu de la position adoptée par l'administration de la TVA pour les années 2014 à 2016, Digipolis a acquitté la TVA pour les années 2017 à 2020 sur les rémunérations facturées aux membres adhérents et a exercé le droit à déduction correspondant. Toutefois, dans les déclarations de TVA des mois de novembre et de décembre 2020, Digipolis a demandé le remboursement de la TVA acquittée. L'État belge/Service public fédéral Finances a rejeté cette demande par décision du 24 février 2021.

23 Digipolis a introduit des recours le 7 octobre 2020 (pour les années 2014 à 2016) et le 19 mars 2021 (pour les années 2017 à 2020 devant le rechtbank van eerste aanleg Antwerpen, afdeling Antwerpen (tribunal de première instance d'Anvers, division d'Anvers, Belgique) visant, en substance, à obtenir le remboursement des sommes acquittées au titre de ces années.

24 En 2020, Digipolis a cédé ses activités, d'une part, à Digipolis Antwerpen et, d'autre part, à District09. Le 1er janvier 2021, Digipolis a été dissoute et mise en liquidation. La liquidation a été clôturée le 30 juin 2021.

25 Par un jugement du 7 octobre 2022, le rechtbank van eerste aanleg Antwerpen, afdeling Antwerpen (tribunal de première instance d'Anvers, division d'Anvers) a déclaré que la créance de TVA au titre des années 2014 à 2016 n'était pas fondée et a condamné l'État belge/Service public fédéral Finances au remboursement des montants litigieux, majorés des intérêts moratoires. Concernant les années 2017 à 2020, il a jugé que les opérations effectuées par Digipolis au profit de ses membres ne relevaient pas du champ d'application de la TVA.

26 Le rechtbank van eerste aanleg Antwerpen, afdeling Antwerpen (tribunal de première instance d'Anvers, division d'Anvers) a relevé qu'il n'y avait pas de litige entre les parties au principal quant au fait que Digipolis pouvait être qualifiée d'association chargée de mission et que la théorie de « l'émanation » s'appliquait aux membres fondateurs, qui entraient dans le champ d'application de l'article 6 du code de la TVA, de sorte que cette association agissait en lieu et place de ces institutions publiques. Il a constaté que l'État belge/Service public fédéral Finances admettait ainsi que les membres fondateurs avaient renoncé à leurs droits de réglementation et de gestion en ce qui concerne les prestations de services télématiques et les applications afférentes. En outre, le rechtbank van eerste aanleg Antwerpen, afdeling Antwerpen (tribunal de première instance d'Anvers, division d'Anvers) a indiqué qu'il ressortait de l'article 10 du décret portant réglementation de la coopération intercommunale que, outre les communes et les provinces, des structures de coopération telles que des régies communales autonomes pouvaient adhérer à une association chargée de mission. Sur cette base, cette juridiction a considéré que, par leur adhésion à Digipolis, tous les membres de cette association avaient sciemment renoncé à leurs droits de réglementation et de gestion en ce qui concerne les prestations de services télématiques et les applications afférentes. Digipolis agissait donc, selon cette juridiction, comme un prolongement de ses membres et les opérations qu'elle effectuait n'étaient pas imposables, de sorte qu'il n'y avait pas lieu d'opérer de distinction entre ces membres selon leur assujettissement ou non à la TVA.

27 L'État belge/Service public fédéral Finances a interjeté appel du jugement du 7 octobre 2022 devant le hof van beroep te Antwerpen (cour d'appel d'Anvers, Belgique), qui est la juridiction de renvoi.

28 Selon le hof van beroep te Antwerpen (cour d'appel d'Anvers), il est constant entre les parties au principal que la théorie de « l'émanation » s'applique aux membres fondateurs. Ainsi, compte tenu du fait que ceux-ci ont renoncé à leurs droits de réglementation et de gestion dans le domaine des prestations de services télématiques, Digipolis agirait en lieu et place des membres fondateurs et devrait ainsi être considérée comme leur prolongement. Le hof van beroep te Antwerpen (cour d'appel d'Anvers) relève également qu'il est constant entre les parties au principal que les montants versés par les membres fondateurs à Digipolis ne constituent pas, de ce fait, le prix d'une prestation de services, mais une contribution financière aux frais de gestion, de sorte qu'ils ne sont pas soumis à la TVA.

29 En revanche, le litige entre les parties au principal porte sur la question de savoir si les prestations de services fournies par Digipolis aux membres adhérents doivent être considérées comme des prestations de services à soi-même, avec pour conséquence qu'aucune TVA n'est due sur celles-ci ou s'il y a lieu, à cet égard, de faire une distinction entre les membres de Digipolis qui entrent dans le champ de l'article 6 du code de la TVA et ceux qui sont assujettis au sens de l'article 4 de ce code, de sorte que les prestations de services fournies aux membres adhérents devraient être soumises à la TVA.

30 Dans ces conditions, le hof van beroep te Antwerpen (cour d'appel d'Anvers) a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes :

« 1) Les articles 2, 9 et 13 de la directive [TVA] et le principe de neutralité sont-ils méconnus si ces dispositions sont interprétées en ce sens que, par leur adhésion à une association chargée de mission, les [membres de] cette association, qui ont procédé à un transfert de gestion, ne sont pas redevables de la TVA lorsqu'ils font appel aux services de ladite association étant donné que celle-ci est, dans le cadre du transfert de gestion, réputée agir en lieu et place de ses membres de sorte que les prestations qu'elle fournit aux [membres] sont réputées être des prestations de services à soi-même et qu'il n'y a ainsi pas de participation à la vie des affaires [ou] à des opérations imposables ?

2) Y a-t-il lieu, à la lumière de ces dispositions, d'établir une distinction en la matière entre les [membres de] l'association chargée de mission au sens de l'article 13 de la directive [TVA] et les [membres] au sens des articles 9 et 132 de ladite directive ? »

Sur les questions préjudicielles

31 Par ses questions préjudicielles, qu'il convient de traiter conjointement, la juridiction de renvoi demande, en substance, si les articles 2, 9 et 13 de la directive TVA ainsi que le principe de neutralité doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à ce qu'une personne morale de droit public organisée sous forme d'association chargée de mission, dont l'activité consiste en la prestation de services télématiques et la livraison connexe de matériel informatique à ses membres dans le cadre d'un transfert de gestion, soit considérée, compte tenu de la pratique fiscale belge en vertu de laquelle ces services sont considérés comme rendus à soi-même, comme non assujettie à la TVA en ce qui concerne les services qu'elle fournit à ses membres et s'il y a lieu, à cet égard, d'opérer une distinction entre les membres de cette association en fonction de leur statut au regard de la TVA.

32 Afin de donner une réponse utile à la juridiction de renvoi, il convient donc d'analyser si une association telle que Digipolis doit être considérée comme un assujetti à la TVA et si l'application de la pratique fiscale belge en cause est susceptible d'avoir des conséquences sur cette qualification.

33 La directive TVA établit un système commun de TVA fondé, notamment, sur une définition uniforme des opérations taxables [voir, en ce sens, arrêt du 25 février 2021, Gmina Wrocław (Conversion du droit d'usufruit), C-604/19, EU:C:2021:132, point 49].

34 D'une part, il conviendra, afin de vérifier si les activités accomplies par une association chargée de mission telle que Digipolis pour ses membres relèvent de la directive TVA, d'examiner, premièrement, si ces activités constituent une livraison de biens ou une prestation de services

effectuées à titre onéreux, au sens de l'article 2, paragraphe 1, sous a) et c), de cette directive et, deuxièmement, si elles ont été effectuées d'une façon indépendante dans le cadre d'une activité économique, au sens de l'article 9, paragraphe 1, de ladite directive, de telle sorte que ladite association ait agi en qualité d'assujettie (voir, en ce sens, arrêt du 30 mars 2023, Gmina O., C-612/21, EU:C:2023:279, point 24). D'autre part, il conviendra, le cas échéant, de vérifier si, par dérogation à la règle générale d'assujettissement prévue à l'article 9, paragraphe 1, de la directive TVA, l'article 13, paragraphe 1, de la même directive exclut une association chargée de mission telle que Digipolis de la qualité d'assujettie pour les opérations en question, l'application de cette dernière disposition impliquant la constatation préalable du caractère économique de l'activité considérée [voir, en ce sens, arrêt du 25 février 2021, Gmina Wrocław (Conversion du droit d'usufruit), C-604/19, EU:C:2021:132, point 66].

Sur l'existence d'une livraison de biens ou d'une prestation de services effectuées à titre onéreux

35 Selon une jurisprudence constante, pour que des opérations soient effectuées « à titre onéreux », au sens de l'article 2, paragraphe 1, sous a) et c), de la directive TVA, un lien direct doit exister entre la livraison de biens ou la prestation de services, d'une part, et une contrepartie réellement reçue par l'assujetti, d'autre part. Un tel lien direct est établi lorsqu'il existe entre l'auteur de la livraison de biens ou de la prestation de services, d'une part, et leur bénéficiaire, d'autre part, un rapport juridique dans le cadre duquel des prestations réciproques sont échangées, la rétribution perçue par l'auteur de ces opérations constituant la contre-valeur effective de la livraison ou du service fourni audit bénéficiaire [arrêts du 30 mars 2023, Gmina O., C-612/21, EU:C:2023:279, point 25, et du 21 décembre 2023, Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA (TVA – Membre d'un conseil d'administration), C-288/22, EU:C:2023:1024, point 33]. Par ailleurs, le critère tenant à l'existence d'un rapport juridique dans le cadre duquel interviennent les opérations en question et leur contrepartie doit être interprété en prenant en considération l'ensemble des circonstances de chaque cas d'espèce, de telle sorte que le principe de neutralité fiscale ne soit pas méconnu, si bien qu'il doit revêtir une acception large (arrêt du 27 avril 2023, Fluvius Antwerpen, C-677/21, EU:C:2023:348, point 31).

36 Pour pouvoir être considérée comme étant la contre-valeur effective du service fourni, la rétribution doit se situer dans une proportion raisonnable par rapport au service fourni en ce qu'elle ne doit pas ne rémunérer que partiellement les prestations effectuées ou à effectuer au point de rompre le lien direct entre ces prestations et la contrepartie. Cela étant, le fait qu'une opération économique soit effectuée à un prix supérieur ou inférieur au prix de revient, et, partant, à un prix supérieur ou inférieur au prix normal du marché, est sans pertinence s'agissant de la qualification de cette opération d'« opération à titre onéreux ». En effet, une telle circonstance n'est pas de nature à affecter le lien direct entre les prestations de service effectuées ou à effectuer et la contrepartie reçue ou à recevoir dont le montant est déterminé à l'avance et selon des critères bien établis [voir arrêt du 21 décembre 2023, Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA (TVA – Membre d'un conseil d'administration), C-288/22, EU:C:2023:1024, point 34 et jurisprudence citée].

37 Le lien direct entre la prestation et la contrepartie est rompu lorsque la rétribution est accordée de manière purement gracieuse et aléatoire de sorte que son montant est pratiquement impossible à déterminer ou lorsque son montant est difficilement quantifiable ou incertain au regard des circonstances entourant sa détermination [voir arrêt du 21 décembre 2023, Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA (TVA – Membre d'un conseil d'administration), C-288/22, EU:C:2023:1024, point 36 et jurisprudence citée].

38 En revanche, la circonstance qu'une compensation est fixée non pas en fonction de prestations individualisées, mais de manière forfaitaire et par avance sur une base annuelle n'affecte pas en soi le caractère direct du lien existant entre la prestation de services effectuée et la contrepartie reçue [voir arrêt du 21 décembre 2023, Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA (TVA – Membre d'un conseil d'administration), C-288/22, EU:C:2023:1024, point 38 et jurisprudence citée].

39 En l'espèce, il ressort de la demande de décision préjudicielle et des observations présentées devant le Tribunal que Digipolis recevait de la part de ses membres des paiements en contrepartie de prestations de services télématiques et de livraisons connexes de matériel informatique, qui lui permettaient de couvrir ses coûts. Le rapport juridique qui liait Digipolis à ses membres découlait de ses statuts, qui à leur tour devaient respecter le décret portant réglementation de la coopération intercommunale.

40 Ainsi qu'il ressort de la jurisprudence citée aux points 36 à 38 ci-dessus, ni le fait que les paiements versés à une association chargée de mission telle que Digipolis ne servent qu'à couvrir les frais de fonctionnement de cette association et ne lui permettent pas de dégager des bénéfices ni la circonstance que les contributions des membres sont établies à l'avance selon différentes clés de répartition et de manière forfaitaire ne s'opposent à ce que les opérations réalisées par ladite association au profit de ses membres soient considérées comme effectuées à titre onéreux au sens de l'article 2, paragraphe 1, sous a) et c), de la directive TVA.

Sur l'assujettissement à la TVA d'une association chargée de mission telle que Digipolis

41 La directive TVA assigne un champ d'application très large à la TVA. En effet, les termes utilisés à l'article 9, paragraphe 1, de la directive TVA, notamment le terme « quiconque », donnent de la notion d'« assujetti » une définition large axée sur l'indépendance dans l'exercice d'une activité économique, en ce sens que toutes les personnes physiques ou morales, aussi bien publiques que privées, ainsi que des entités dépourvues de personnalité juridique qui, d'une manière objective, remplissent les critères figurant dans cette disposition doivent être considérées comme des assujettis à la TVA et en ce sens que la notion d'« activité économique » est elle-même définie de manière étendue comme englobant toutes les activités de producteur, de commerçant ou de prestataire de services et l'exploitation d'un bien corporel ou incorporel en vue d'en retirer des recettes ayant un caractère de permanence. C'est l'existence d'une telle activité exercée d'une manière indépendante qui justifie la qualification d'assujetti (voir, en ce sens, arrêt du 3 avril 2025, Grzera, C-213/24, EU:C:2025:238, points 18 et 28 et jurisprudence citée).

Sur l'accomplissement d'une livraison de biens ou d'une prestation de services dans le cadre d'une activité économique

42 La notion d'« activité économique » au sens de l'article 9, paragraphe 1, de la directive TVA présente un caractère objectif, en ce sens que l'activité est considérée en elle-même, indépendamment de ses buts ou de ses résultats (voir arrêts du 17 décembre 2020, WEG Tevesstraße, C-449/19, EU:C:2020:1038, point 34 et jurisprudence citée, et du 4 juillet 2024, Latvijas Informācijas un komunikācijas tehnoloģijas asociācija, C-87/23, EU:C:2024:570, point 42 et jurisprudence citée).

43 Une activité est ainsi, en général, qualifiée d'économique lorsqu'elle présente un caractère permanent et est effectuée contre une rémunération perçue par l'auteur de l'opération, ce qui implique que la rémunération elle-même doit revêtir un caractère de permanence [voir arrêts du 27 avril 2023, Fluvius Antwerpen, C-677/21, EU:C:2023:348, point 42 et jurisprudence citée, et du 21 décembre 2023, Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA (TVA – Membre d'un conseil d'administration), C-288/22, EU:C:2023:1024, point 42 et jurisprudence citée].

– *Quant au critère de permanence*

44 La question de savoir si une activité vise à réaliser des recettes ayant un caractère de permanence est une question de fait qui doit être appréciée compte tenu de l'ensemble des données de l'espèce (voir arrêt du 2 juin 2016, Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, point 29 et jurisprudence citée).

45 Le fait qu'une activité soit exercée pendant une période de quelques années, déterminée par avance, ne fait pas obstacle à ce qu'elle soit considérée comme revêtant un caractère de permanence [voir, en ce sens, arrêts du 2 juin 2016, Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, points 30, 33 et 37, et du 21 décembre 2023, Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA (TVA – Membre d'un conseil d'administration), C-288/22, EU:C:2023:1024, point 45 et jurisprudence citée].

46 En l'espèce, la fondation de Digipolis pour une durée de 18 ans, conformément à ses statuts et au décret portant réglementation de la coopération intercommunale, afin d'exercer des activités de télématique pour lesquelles elle a reçu, tout au long de cette période, des paiements de la part de ses membres, témoigne du caractère permanent de l'exercice de son activité au sens de la jurisprudence citée au point 43 ci-dessus.

– *Quant au critère relatif à l'exercice de l'activité « contre rémunération »*

47 Afin de déterminer si une prestation de services est effectuée contre rémunération de telle sorte que cette activité doit être qualifiée d'activité économique, il convient d'analyser l'ensemble des conditions dans lesquelles elle est réalisée [arrêts du 12 mai 2016, Gemeente Borsele et Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, point 29, et du 21 décembre 2023, Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA (TVA – Membre d'un conseil d'administration), C-288/22, EU:C:2023:1024, point 43].

48 La comparaison entre les conditions dans lesquelles l'intéressé effectue la prestation de services en question et celles dans lesquelles ce type de prestation de services est habituellement réalisé, à savoir, en l'espèce, par un prestataire privé dans le domaine de la télématique, peut ainsi constituer l'une des méthodes permettant de vérifier si l'activité concernée constitue une activité économique (voir, en ce sens, arrêts du 12 mai 2016, Gemeente Borsele et Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, point 30, et du 30 mars 2023, Gmina L., C-616/21, EU:C:2023:280, point 43).

49 Dans ce cadre, il peut être pertinent de prendre en compte si, dans l'exercice de l'activité en question, la personne dont l'assujettissement à la TVA est examiné participe au marché concerné (voir, en ce sens, arrêt du 12 mai 2016, Gemeente Borsele et Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, point 35).

50 D’autres éléments, tels que, notamment, l’importance de la clientèle et le montant des recettes, en particulier s’il permet de couvrir les frais de fonctionnement de l’opérateur, peuvent être pris en compte, avec d’autres, lors de cet examen [arrêts du 12 mai 2016, Gemeente Borsele et Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, point 31, et du 21 décembre 2023, Administration de l’enregistrement, des domaines et de la TVA (TVA – Membre d’un conseil d’administration), C-288/22, EU:C:2023:1024, point 44].

51 En l’espèce, premièrement, il ressort du caractère objectif de la notion d’« activité économique » que l’activité est considérée « en elle-même », indépendamment de ses buts ou de ses résultats (voir point 42 ci-dessus). Il s’ensuit que tant le fait que les prestations en cause au principal ont été effectuées dans le cadre du transfert de gestion en matière de télématique des membres de Digipolis que le fait que Digipolis était censée exercer cette activité en lieu et place de ses membres, afin qu’ils puissent effectuer des économies d’échelle et afin que les activités de télématique soient optimisées sur le plan personnel et fonctionnel, sont dénués de pertinence.

52 En effet, rien ne s’oppose à ce que les activités dans le domaine de la télématique soient exercées par les opérateurs privés sur le marché.

53 Deuxièmement, si les activités de Digipolis dans le domaine de la télématique s’adressaient principalement à ses membres et si la qualité des personnes qui peuvent être membres d’une association chargée de mission est strictement limitée par le décret portant réglementation de la coopération intercommunale, il apparaît que Digipolis rendait, à titre occasionnel, ses services également à d’autres clients. En effet, la juridiction de renvoi a précisé que Digipolis fournissait également des services à des tiers.

54 Troisièmement, si les contributions financières déterminées annuellement par avance et payées par les membres de Digipolis à cette dernière n’étaient pas censées lui permettre de dégager des bénéfices, elles étaient toutefois censées couvrir ses coûts (voir point 39 ci-dessus).

55 Les contributions versées à Digipolis ne sauraient donc être assimilées à des redevances dont le montant ne correspondrait qu’à une faible partie des frais engagés, ce qui s’opposerait à ce que l’activité en cause au principal soit considérée comme une activité exercée « contre rémunération » (voir, en ce sens, arrêts du 29 octobre 2009, Commission/Finlande, C-246/08, EU:C:2009:671, points 37, 38, 50 et 51, et du 30 mars 2023, Gmina L., C-616/21, EU:C:2023:280, point 46 et jurisprudence citée).

56 Quatrièmement, en ce qui concerne le fait, invoqué par les défenderesses au principal, que Digipolis ne procédait pas à une prospection active du marché pour fournir ses services à des tiers ni ne faisait de publicité, il a été jugé qu’il ne saurait être déduit de la jurisprudence que le fait d’entreprendre des démarches actives de commercialisation foncière constitue une condition nécessaire pour qu’une activité relative à la gestion d’un patrimoine immobilier puisse être considérée comme étant exercée en vue d’en tirer des recettes ayant un caractère de permanence et puisse ainsi être qualifiée d’« économique » [voir arrêt du 25 février 2021, Gmina Wrocław (Conversion du droit d’usufruit), C-604/19, EU:C:2021:132, point 74 et jurisprudence citée]. Une telle jurisprudence peut être transposée, mutatis mutandis, au domaine de la télématique.

57 Partant, si les conditions dans lesquelles Digipolis exerçait son activité consistant en la prestation de services télématiques et la livraison connexe de matériel informatique ne sont pas en tous points identiques à celles dans lesquelles une telle activité serait exercée par un opérateur privé, elles paraissent s'en rapprocher suffisamment pour que cette activité soit qualifiée d'activité exercée contre rémunération.

Sur l'exercice d'une activité économique d'une façon indépendante

58 Ainsi que l'a rappelé M. l'avocat général au point 54 de ses conclusions, le critère d'indépendance doit, à l'instar de la notion d'« assujetti », recevoir une interprétation large.

59 Les mêmes critères d'appréciation de la condition d'indépendance dans l'exercice des activités économiques, prévue à l'article 9, paragraphe 1, de la directive TVA, peuvent être applicables aux personnes publiques et aux personnes privées (arrêt du 29 septembre 2015, Gmina Wrocław, C-276/14, EU:C:2015:635, point 35).

60 Pour déterminer si une association chargée de mission telle que Digipolis exerce des activités économiques d'une façon indépendante, il convient de vérifier si, dans l'exercice de ses activités, elle se trouve dans un lien de subordination vis-à-vis de ses membres (voir, en ce sens, arrêt du 29 septembre 2015, Gmina Wrocław, C-276/14, EU:C:2015:635, point 33).

61 À cet égard, afin d'apprécier l'existence d'un lien de subordination, il convient de contrôler si la personne concernée accomplit ses activités en son nom, pour son propre compte et sous sa propre responsabilité et si elle supporte le risque économique lié à l'exercice de ses activités [arrêts du 29 septembre 2015, Gmina Wrocław, C-276/14, EU:C:2015:635, point 34, et du 21 décembre 2023, Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA (TVA – Membre d'un conseil d'administration), C-288/22, EU:C:2023:1024, point 52].

62 Pour constater l'indépendance des activités exercées par des opérateurs qui n'étaient pas intégrés dans l'administration publique, la jurisprudence a pris en compte l'absence de tout lien de subordination hiérarchique de ces opérateurs à l'égard de l'autorité publique, ainsi que le fait qu'ils agissaient pour leur propre compte et sous leur propre responsabilité, qu'ils organisaient librement les modalités d'exécution de leur travail et qu'ils percevaient eux-mêmes les émoluments constituant leurs revenus (voir arrêt du 29 septembre 2015, Gmina Wrocław, C-276/14, EU:C:2015:635, point 34 et jurisprudence citée). Il ressort également de la jurisprudence que des intérêts économiques convergents entre un groupement et les personnes qui le composent ne suffisent pas pour constater que ce groupement n'exerce pas ses activités de « façon indépendante » (arrêt du 17 décembre 2020, WEG Tevesstraße, C-449/19, EU:C:2020:1038, point 32).

63 Il découle également de la jurisprudence que la circonstance que la personne concernée n'agit pas en son nom et pour son propre compte (voir, en ce sens, arrêt du 16 février 2023, DGRFP Cluj, C-519/21, EU:C:2023:106, points 74 à 77), voire qu'elle n'assume pas la responsabilité et le risque économique de l'opération en question [arrêts du 18 octobre 2007, van der Steen, C-355/06, EU:C:2007:615, points 23 à 26, et du 13 juin 2019, IO (TVA – Activité de membre d'un conseil de surveillance), C-420/18, EU:C:2019:490, points 42 et 43], permet d'exclure que cette opération a été effectuée à titre indépendant.

64 Il est certes de jurisprudence constante que, compte tenu de la finalité de la directive TVA, laquelle vise à déterminer l'assiette de la TVA de manière uniforme et selon des règles de l'Union européenne, la qualité d'assujetti doit être interprétée de manière uniforme dans tous les États membres et être exclusivement appréciée sur la base des critères énoncés à l'article 9, paragraphe 1, de ladite directive (voir arrêt du 3 avril 2025, Grzera, C-213/24, EU:C:2025:238, point 31 et jurisprudence citée).

65 Néanmoins, la prise en compte des dispositions de droit national peut être utile pour déterminer si, dans des circonstances telles que celles de l'affaire au principal, les critères permettant de considérer qu'une activité économique a été exercée de façon indépendante sont satisfaits (arrêt du 3 avril 2025, Grzera, C-213/24, EU:C:2025:238, point 32). S'il appartient en dernier lieu au juge national, seul compétent pour apprécier les faits et interpréter le droit national, de déterminer si l'activité en cause a été exercée de façon indépendante, le Tribunal, appelé à fournir au juge de renvoi des réponses utiles, est compétent pour donner des indications, tirées du dossier de l'affaire au principal ainsi que des observations qui lui ont été soumises, de nature à permettre au juge national de statuer dans le litige concret dont il est saisi (voir, en ce sens, arrêts du 12 mai 2016, Gemeente Borsele et Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, point 32, et du 3 avril 2025, Grzera, C-213/24, EU:C:2025:238, point 33).

66 En l'espèce, même si Digipolis exerçait ses activités au titre d'un transfert de compétences consenti par ses membres, qui détenaient l'intégralité de son capital social, et si ses organes de direction étaient composés de représentants de ses membres, ce qui limitait de fait son autonomie, elle était une personne morale de droit public indépendante de ses membres, dotée de ses propres statuts, siège, organes, capital, patrimoine, budget et employés. Ainsi, il semble ressortir de ces circonstances qu'elle n'était pas une structure interne de ses membres et qu'elle n'était pas intégrée à ceux-ci, mais qu'elle disposait d'une liberté organisationnelle suffisante quant aux moyens humains et matériels dans l'exercice de ses activités.

67 C'est également Digipolis, et non ses membres, qui a participé à la procédure devant l'administration fiscale et qui a formé un recours en justice pour défendre ses droits (voir points 20 à 24 ci-dessus).

68 Il appartient donc à la juridiction de renvoi de vérifier que Digipolis agissait en son nom et pour son propre compte, comme cela semble ressortir des éléments rappelés aux points 66 et 67 ci-dessus.

69 De plus, eu égard à sa personnalité juridique, à son patrimoine et à son capital social, il semble que Digipolis accomplissait ses activités sous sa propre responsabilité et qu'elle supportait le risque économique lié à l'exercice de ces activités, ce qu'il incombe toutefois également à la juridiction de renvoi de vérifier.

70 Dans ces conditions, il semble que Digipolis exerçait ses activités à titre indépendant, de sorte qu'elle remplissait les conditions pour être qualifiée d'assujettie.

Sur l'absence d'assujettissement découlant de l'accomplissement d'opérations par un organisme de droit public en tant qu'autorité publique

71 Aux termes de l'article 13, paragraphe 1, premier et deuxième alinéas, de la directive TVA, les États, les régions, les départements, les communes et les autres organismes de droit public ne sont pas considérés comme des assujettis pour les activités ou opérations qu'ils accomplissent en tant qu'autorités publiques, à moins que leur non-assujettissement ne conduise à des distorsions de concurrence d'une certaine importance.

72 En tant que dérogation à la règle générale de l'assujettissement à la TVA de toute activité de nature économique, cette disposition est d'interprétation stricte [arrêt du 25 février 2021, Gmina Wrocław (Conversion du droit d'usufruit), C-604/19, EU:C:2021:132, point 77].

73 Il résulte de la lettre même de l'article 13, paragraphe 1, premier alinéa, de la directive TVA que, pour que la règle du non-assujettissement trouve à s'appliquer, deux conditions doivent être remplies cumulativement : les activités en cause doivent être exercées par un organisme de droit public et celui-ci doit agir en qualité d'autorité publique [arrêt du 25 février 2021, Gmina Wrocław (Conversion du droit d'usufruit), C-604/19, EU:C:2021:132, point 78].

74 En premier lieu, en ce qui concerne la première des conditions visées au point 73 ci-dessus, il ressort de l'article 10 du décret portant réglementation de la coopération intercommunale que deux ou plusieurs communes peuvent créer une structure de coopération dotée de la personnalité civile afin de remplir des objets appartenant à des domaines connexes. Il ressort, en outre, de la demande de décision préjudicielle et de l'extrait de l'enregistrement de Digipolis dans le *Belgisch Staatsblad* que Digipolis était une personne morale de droit public sous la forme d'une association chargée de mission. Ainsi, un organisme tel que Digipolis paraît répondre à la définition de l'organisme de droit public, au sens de l'article 13, paragraphe 1, premier alinéa, de la directive TVA, ce qu'il appartiendra à la juridiction de renvoi de vérifier.

75 Par ailleurs, il a déjà été jugé qu'une association chargée de mission de droit belge telle que Digipolis paraissait répondre à la définition de l'organisme de droit public au sens de l'article 13, paragraphe 1, de la directive TVA (arrêt du 27 avril 2023, Fluvius Antwerpen, C-677/21, EU:C:2023:348, points 18 et 50).

76 Toutefois, il convient de s'assurer que la seconde condition posée par l'article 13, paragraphe 1, premier alinéa, de la directive TVA est remplie. En effet, seules sont exonérées de la TVA les activités accomplies par un organisme de droit public agissant en qualité d'autorité publique.

77 S'agissant de la seconde condition visée au point 76 ci-dessus, ce sont les modalités d'exercice des activités en cause qui permettent de déterminer la portée du non-assujettissement des organismes de droit public. Ainsi, les activités accomplies en tant qu'autorités publiques, au sens de l'article 13, paragraphe 1, premier alinéa, de la directive TVA, sont celles accomplies par les organismes de droit public dans le cadre du régime juridique qui leur est particulier, à l'exclusion des activités qu'ils exercent dans les mêmes conditions juridiques que les opérateurs économiques privés [voir arrêt du 25 février 2021, Gmina Wrocław (Conversion du droit d'usufruit), C-604/19, EU:C:2021:132, point 78 et jurisprudence citée].

78 Il a également été jugé que l'objet ou le but de l'activité en cause est à cet égard sans pertinence et que le fait que l'exercice de celle-ci comporte l'usage de prérogatives de puissance publique permet d'établir que cette activité est soumise à un régime de droit public [voir arrêt du 25 février 2021, Gmina Wrocław (Conversion du droit d'usufruit), C-604/19, EU:C:2021:132, point 79 et jurisprudence citée].

79 Or, en l'occurrence, aucun élément du dossier ne suggère que, dans le cadre de l'activité en question à l'égard de ses membres, Digipolis a fait usage de prérogatives de puissance publique. Au contraire, Digipolis semble avoir effectué ses activités dans les mêmes conditions que les opérateurs économiques privés, ce qu'il appartiendra à la juridiction de renvoi de vérifier.

80 En deuxième lieu, les prestations de services télématiques étant susceptibles d'être réalisées par des opérateurs privés, le non-assujettissement des associations chargées de mission, telles que celle au principal, réalisant de telles prestations pourrait conduire à des distorsions de concurrence d'une certaine importance, ce qu'il appartient à la juridiction de renvoi de vérifier. Ces associations devraient alors être considérées comme des assujetties, en application de l'article 13, paragraphe 1, deuxième alinéa, de la directive TVA.

81 En troisième lieu, ainsi que le soutient à juste titre M. l'avocat général au point 68 de ses conclusions, conformément à l'article 13, paragraphe 1, troisième alinéa, de la directive TVA, les organismes de droit public sont qualifiés d'assujettis lorsqu'ils exercent, dans une mesure non négligeable, des activités figurant à l'annexe I de cette directive. Celles-ci comprennent les services de télécommunication. Or, il est communément admis que la télématique combine les moyens de l'informatique avec ceux des télécommunications. Dans leurs observations soumises au Tribunal, les successeurs de Digipolis affirment d'ailleurs que la notion de « télématique » désigne des activités de télécommunication et d'informatique. En l'espèce, étant donné que ces services ont été fournis pendant une période prolongée aux membres de Digipolis ou à des tiers et qu'ils constituaient l'activité principale de Digipolis, ils ne sauraient être considérés comme négligeables.

82 Ainsi, l'article 13, paragraphe 1, premier alinéa, de la directive TVA ne semble pas pouvoir s'appliquer aux activités exercées par Digipolis à l'égard de ses membres.

83 Par ailleurs, il convient de relever que la question préjudicielle mentionne l'article 13 de la directive TVA dans son ensemble, qui comprend également un paragraphe 2 selon lequel les États membres peuvent considérer comme activités de l'autorité publique les activités des organismes de droit public lorsque celles-ci sont exonérées en vertu de certaines dispositions de cette directive qu'il énumère. Cependant, il peut résulter du paragraphe 1, deuxième et troisième alinéas, de ce même article qu'une association chargée de mission telle que Digipolis doit être qualifiée d'assujettie indépendamment de la circonstance que ses activités puissent être qualifiées d'activités de l'autorité publique, au sens du paragraphe 1, premier alinéa, dudit article 13 (voir points 80 et 81 ci-dessus).

Sur l'éventuelle incidence du statut des membres de l'association chargée de mission telle que Digipolis au regard de la TVA

84 Premièrement, ainsi que le soutient à bon droit Digipolis, conformément à l'article 2, paragraphe 1, de la directive TVA, seules les livraisons de biens et les prestations de services effectuées sur le territoire d'un État membre « par » un assujetti agissant en tant que tel sont soumises à la TVA. Ce sont la qualité et l'activité de celui qui effectue les opérations en question,

et non celles des destinataires de ses livraisons ou de ses services, qui sont déterminantes afin d'apprécier si ces opérations sont soumises à la TVA, ainsi que l'a constaté M. l'avocat général aux points 75 et 76 de ses conclusions.

85 Deuxièmement, il ressort de la jurisprudence citée au point 77 ci-dessus que ce sont les modalités d'exercice des activités en cause qui permettent de déterminer la portée du non-assujettissement des organismes de droit public.

86 En l'espèce, c'est donc au regard des prestations de services télématiques et des livraisons connexes de matériel informatique qu'il y a lieu d'apprécier si Digipolis remplit la seconde condition prévue à l'article 13, paragraphe 1, premier alinéa, de la directive TVA.

87 Or, d'une part, ainsi qu'il a été indiqué au point 79 ci-dessus et sous réserve de l'appréciation à opérer par la juridiction de renvoi, rien ne permet de suggérer que des activités consistant pour un organisme de droit public à réaliser des prestations de services télématiques et à livrer du matériel informatique comporteraient l'usage de prérogatives de puissance publique. D'autre part, non seulement le non-assujettissement de Digipolis à la TVA pourrait conduire à des distorsions de concurrence d'une certaine ampleur, mais ces activités en elles-mêmes paraissent exclure le non-assujettissement de l'organisme de droit public qui les exerce (voir points 80 et 81 ci-dessus).

Sur l'interprétation du principe de neutralité de la TVA

88 Le principe de neutralité fiscale est la traduction par le législateur de l'Union, en matière de TVA, du principe général d'égalité de traitement. Il s'oppose notamment à ce que des opérateurs économiques qui effectuent les mêmes opérations soient traités différemment en matière de perception de la TVA (arrêt du 16 février 2023, DGRFP Cluj, C-519/21, EU:C:2023:106, point 88).

89 Eu égard à l'analyse qui vient d'être exposée, il n'est pas nécessaire de répondre à la question de l'assujettissement de Digipolis à la TVA sous l'angle du principe de neutralité de la TVA.

Sur les conséquences éventuelles de la théorie de « l'émanation » sur l'assujettissement d'une association chargée de mission telle que Digipolis

90 Ainsi que l'a relevé en substance M. l'avocat général aux points 57 à 61 de ses conclusions, la théorie de « l'émanation » en droit belge, dans la mesure où elle instaure une fiction juridique en vertu de laquelle une prestation de services d'une association chargée de mission au profit de ses membres est considérée comme une prestation de services à soi-même effectuée par ces derniers et échappe donc à la TVA, aurait pour conséquence d'instaurer une situation de non-assujettissement non prévue par la directive TVA, en particulier ses articles 11 et 13.

91 À cet égard, dès lors qu'il ressort des éléments du dossier, ce qui doit être vérifié par la juridiction de renvoi, que Digipolis fournit des services à titre onéreux et exerce une activité économique de manière indépendante, elle doit en principe être considérée comme un assujetti à la TVA au sens de la directive TVA. L'application de la théorie de « l'émanation » ne saurait remettre en cause cette qualité découlant de la directive TVA ni avoir pour effet de soustraire lesdites prestations à l'imposition.

92 Compte tenu de ce qui précède, il y a lieu de répondre aux questions préjudicielles que les articles 2, 9 et 13 de la directive TVA doivent être interprétés en ce sens que :

– une personne morale de droit public organisée sous forme d'association chargée de mission, dont l'activité consiste à fournir des prestations de services télématiques et à effectuer des livraisons connexes de matériel informatique à ses membres dans le cadre d'un transfert de gestion, doit être considérée comme assujettie à la TVA sans qu'il y ait lieu, à cet égard, d'opérer une distinction entre ses membres en fonction de leur statut au regard de la TVA, pourvu que ces prestations de services soient effectuées à titre onéreux et que cette association exerce d'une façon indépendante une activité économique ;

– une pratique fiscale nationale conduisant à analyser lesdites prestations de services comme des prestations de services à soi-même effectuées par les membres de l'association chargée de mission n'est pas de nature à remettre en cause l'assujettissement de cette association à la TVA.

Sur les dépens

93 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 au Tribunal, autres que ceux desdites parties, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement.

Par ces motifs,

LE TRIBUNAL (chambre préjudicielle)

dit pour droit :

Les articles 2, 9 et 13 de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée,

doivent être interprétés en ce sens que :

– **une personne morale de droit public organisée sous forme d'association chargée de mission, dont l'activité consiste à fournir des prestations de services télématiques et à effectuer des livraisons connexes de matériel informatique à ses membres dans le cadre d'un transfert de gestion, doit être considérée comme assujettie à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) sans qu'il y ait lieu, à cet égard, d'opérer une distinction entre ses membres en fonction de leur statut au regard de la TVA, pourvu que ces prestations de services soient effectuées à titre onéreux et que cette association exerce d'une façon indépendante une activité économique ;**

– **une pratique fiscale nationale conduisant à analyser lesdites prestations de services comme des prestations de services à soi-même effectuées par les membres de l'association chargée de mission n'est pas de nature à remettre en cause l'assujettissement de cette association à la TVA.**

Papasavvas Półtorak Sampol Pucurull

Steinfatt Valasidis

Ainsi prononcé en audience publique à Luxembourg, le 25 février 2026.

Signatures