

|

61993J0453

Arrêt de la Cour (deuxième chambre) du 11 août 1995. - W. Bulthuis-Griffioen contre Inspecteur der Omzetbelasting. - Demande de décision préjudicielle: Gerechtshof Amsterdam - Pays-Bas. - Système commun de taxe sur le chiffre d'affaires - Sixième directive TVA - Exonération - Prestations à caractère social effectuées par une personne privée - Exclusion. - Affaire C-453/93.

Recueil de jurisprudence 1995 page I-02341

Sommaire

Parties

Motifs de l'arrêt

Décisions sur les dépenses

Dispositif

Mots clés

++++

Dispositions fiscales ° Harmonisation des législations ° Taxes sur le chiffre d'affaires ° Système commun de taxe sur la valeur ajoutée ° Exonérations prévues par la sixième directive ° Interprétation stricte ° Exonération des prestations liées à l'assistance sociale et à la sécurité sociale effectuées par des organismes de droit public ou d'autres organismes reconnus comme ayant un caractère social ° Prestations effectuées par un entrepreneur ayant qualité de personne physique ° Exclusion

(Directive du Conseil 77/388, art. 13, partie A, § 1, g))

Sommaire

Les exonérations que prévoit l' article 13 de la sixième directive 77/388 en matière d' harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d' affaires constituent des dérogations au principe général selon lequel la taxe sur la valeur ajoutée est perçue sur chaque prestation de services effectuée à titre onéreux par un assujetti. De ce fait, les termes employés pour les désigner sont d' interprétation stricte. Dès lors et compte tenu de ce que, parmi les diverses exonérations visées à la partie A, paragraphe 1, dudit article, certaines se réfèrent, en ce qui concerne les opérateurs bénéficiaires, expressément à la notion d' "organisme", une telle précision faisant défaut pour d' autres exonérations, le bénéfice de l' exonération peut uniquement être invoqué, dans le premier cas, par des personnes morales, alors que, dans le second, il peut également l' être par des personnes physiques, dont les entrepreneurs.

En conséquence, un entrepreneur, personne physique, ne relève pas du champ d' application personnel de l' article 13, partie A, paragraphe 1, sous g), de la directive, relatif aux prestations étroitement liées à l' assistance sociale et à la sécurité sociale effectuées par des organismes de droit public ou par d' autres organismes reconnus comme ayant un caractère social par l' État membre concerné, et ne peut dès lors prétendre au bénéfice d' une exonération en application de cette disposition.

Parties

Dans l' affaire C-453/93,

ayant pour objet une demande adressée à la Cour, en application de l' article 177 du traité CEE, par le Gerechtshof te Amsterdam et tendant à obtenir, dans le litige pendant devant cette juridiction entre

W. Bulthuis-Griffioen

et

Inspecteur der Omzetbelasting,

une décision à titre préjudiciel sur l' interprétation de l' article 13, point 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 (JO L 145, p. 1),

LA COUR (deuxième chambre),

composée de MM. F. A. Schockweiler (rapporteur), président de chambre, G. F. Mancini et G. Hirsch, juges,

avocat général: M. G. Cosmas,

greffier: M. H. von Holstein, greffier adjoint,

considérant les observations écrites présentées:

° pour Mme Bulthuis-Griffioen, par Me G. G. M. Kortenaar, conseiller fiscal, en qualité d' agent,

° par l' inspecteur der Omzetbelasting (Zaandam), M. H. Zuidersma,

° pour le gouvernement néerlandais, par M. A. Bos, conseiller juridique au ministère des Affaires étrangères, en qualité d' agent,

° pour la Commission des Communautés européennes, par M. B. J. Drijber, membre du service juridique, en qualité d' agent,

vu le rapport d' audience,

ayant entendu les observations orales de Mme Bulthuis-Griffioen, du gouvernement néerlandais, représenté par M. J. S. van den Oosterkamp, conseiller juridique adjoint au ministère des Affaires étrangères, en qualité d' agent, et de la Commission à l' audience du 23 mars 1995,

ayant entendu l' avocat général en ses conclusions à l' audience du 8 juin 1995,

rend le présent

Arrêt

Motifs de l'arrêt

1 Par ordonnance du 21 juillet 1993, parvenue à la Cour le 26 novembre suivant, le Gerechtshof te Amsterdam a posé, en vertu de l' article 177 du traité CEE, une question préjudicielle relative à l' interprétation de l' article 13, point 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 (JO L 145, p. 1, ci-après la "sixième directive").

2 Cette question a été soulevée dans le cadre d' un litige opposant Mme Bulthuis-Griffioen à l' inspecteur des impôts à propos de la mise en oeuvre d' une exonération de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la "TVA"), prévue par l' article 11, paragraphe 1, de la Wet op de omzetbelasting 1968 (loi relative à la taxe sur le chiffre d' affaires, ci-après la "loi de 1968").

3 Aux Pays-Bas, la loi de 1968 dispose, à son article 11, paragraphe 1, sous f), que sont exonérés de la TVA:

"les fournitures et services à caractère social ou culturel qui seront précisés par voie de règlement d' administration publique, à condition que l' organisme ne poursuive pas de but lucratif et que cette exonération ne soit pas susceptible de perturber gravement les conditions de concurrence au détriment des entreprises ayant un but lucratif".

4 La notion de "fournitures et services à caractère social" qui figure dans cette disposition est précisée par l' article 7 de l' Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968 (arrêté d' exécution de la taxe sur le chiffre d' affaires, ci-après l' "arrêté d' exécution"), qui renvoie sur ce point à son annexe B. La partie B de celle-ci énumère diverses catégories d' institutions dont les prestations sont exonérées de la TVA dès lors qu' elles ne poursuivent pas de but lucratif. Au rang de ces institutions figuraient, dans la version en vigueur jusqu' au 1er juillet 1989, "les colonies de vacances, les crèches, les garderies et les écoles de plein air". Dans la version postérieure à cette date, cette catégorie correspond aux "institutions d' accueil des enfants et (aux) écoles pour les enfants atteints de maladie de longue durée" (point 6).

5 Depuis août 1988, Mme Bulthuis-Griffioen exploite aux Pays-Bas un service de garderie d'enfants. A ce titre, elle est considérée comme un "entrepreneur" assujetti à la TVA, au sens de l'article 7 de la loi de 1968.

6 En 1989 et 1990, elle a réalisé des chiffres d'affaires équivalant, respectivement, à 41 997 et 41 947 HFL. Le montant des recettes a ainsi dépassé le montant des frais exposés. Les bénéfices d'exploitation ont été versés à Mme Bulthuis-Griffioen sous forme de rémunérations.

7 Au moment de sa déclaration d'impôts, Mme Bulthuis-Griffioen n'a pas acquitté la TVA, considérant que les prestations offertes par la garderie bénéficiaient de l'exonération prévue à l'article 11, paragraphe 1, sous f), de la loi de 1968. Les bénéfices recueillis se sont ainsi élevés, en 1989, à 11 926 HFL et, en 1990, à 17 963 HFL. Si, en revanche, les prestations offertes par la garderie n'avaient pas été exonérées de la TVA, les bénéfices d'exploitation auraient été limités à 6 371 HFL pour 1989 et à 12 014 HFL pour 1990.

8 L'inspecteur des impôts a adressé à Mme Bulthuis-Griffioen un avis de redressement fiscal, estimant, pour sa part, que l'exonération précitée n'était pas applicable. Dès lors que l'intéressée poursuivait un but lucratif, elle ne satisfaisait pas, selon lui, à la condition prévue par l'article 11, paragraphe 1, sous f), de la loi de 1968.

9 Mme Bulthuis-Griffioen a introduit une réclamation contre l'avis de redressement fiscal, qui a été rejetée par l'inspecteur des impôts. Elle a alors introduit un recours en annulation contre cette dernière décision devant le Gerechtshof te Amsterdam.

10 Selon cette juridiction, il n'est pas contesté que l'établissement exploité par Mme Bulthuis-Griffioen constitue une "garderie" ou une "crèche" au sens de l'ancienne version de l'annexe B de l'arrêté d'exécution, et une "institution d'accueil des enfants" au sens de la nouvelle version de cette annexe. En revanche, il ne lui paraît pas certain qu'il soit également satisfait à la condition de l'absence de but lucratif. A cet égard, Mme Bulthuis-Griffioen a fait valoir que, si elle cherche effectivement à dégager un bénéfice d'exploitation de son activité, ce bénéfice est toutefois inférieur au "salaire" hypothétique qu'elle pourrait obtenir pour le travail qu'elle effectue; c'est pourquoi elle estime que son activité ne poursuit pas de "but lucratif" au sens de la loi de 1968.

11 Le Gerechtshof te Amsterdam relève que l'exonération instituée par l'article 11, paragraphe 1, sous f), de la loi de 1968 est fondée sur l'article 13, point A, paragraphe 1, sous g), de la sixième directive, qui est libellé comme suit:

"Sans préjudice d'autres dispositions communautaires, les États membres exonèrent, dans les conditions qu'ils fixent en vue d'assurer l'application correcte et simple des exonérations prévues ci-dessous et de prévenir toute fraude, évasion et abus éventuels:

...

g) les prestations de services et les livraisons de biens étroitement liées à l'assistance sociale et à la sécurité sociale, y compris celles fournies par les maisons de retraite, effectuées par des organismes de droit public ou par d'autres organismes reconnus comme ayant un caractère social par l'État membre concerné."

12 Il observe également que, en soumettant l'octroi de l'exonération à la condition que les organismes bénéficiaires n'aient pas pour but la recherche systématique du profit, le législateur a fait usage de la possibilité donnée aux États membres par l'article 13, point A, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive, de subordonner à certaines conditions l'octroi de certaines des exonérations prévues au paragraphe 1.

13 L'article 13, point A, paragraphe 2, sous a), prévoit en effet:

"les États membres peuvent subordonner, cas par cas, l'octroi, à des organismes autres que ceux de droit public, de chacune des exonérations prévues au paragraphe 1, sous b), g), h), i), l), m) et n), au respect de l'une ou plusieurs des conditions suivantes:

° les organismes en question ne doivent pas avoir pour but la recherche systématique du profit, les bénéfices éventuels ne devant jamais être distribués mais devant être affectés au maintien ou à l'amélioration des prestations fournies,

...

° les exonérations ne doivent pas être susceptibles de provoquer des distorsions de concurrence au détriment des entreprises commerciales assujetties à la taxe sur la valeur ajoutée".

14 D'après le Gerechtshof te Amsterdam, la condition de l'absence de but lucratif figurant à l'article 11, paragraphe 1, sous f), de la loi de 1968 doit avoir la même signification que la condition contenue à l'article 13, point A, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive, selon laquelle "les organismes en question ne doivent pas avoir pour but la recherche systématique du profit".

15 Il a par conséquent sursis à statuer et a invité la Cour à se prononcer à titre préjudiciel sur la question suivante:

"Le fait, pour un entrepreneur qui est une personne physique, de chercher, au plan structurel, à réaliser un résultat d'exploitation positif tel que le montant des recettes dépasse le montant des frais exposés mais que cet excédent n'arrive pas à dépasser le montant d'une rémunération raisonnable des travaux effectués par l'entrepreneur lui-même, constitue-t-il la 'recherche systématique du profit' au sens de l'article 13, point A, paragraphe 2, 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?"

16 Par sa question préjudicielle, la juridiction de renvoi demande à la Cour d'interpréter la condition de l'absence de "recherche systématique du profit", qui figure à l'article 13, point A, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive et à laquelle les États membres peuvent subordonner l'application, à des organismes autres que des organismes de droit public, de l'exonération prévue au paragraphe 1, sous g), du même article.

17 Afin d'apporter à la juridiction de renvoi une réponse qui soit utile à la solution du litige au principal, il convient, au préalable, de rechercher si, dans un cas tel que celui de l'espèce, les conditions d'application de l'article 13, point A, paragraphe 1, sous g), sont réunies. Cette disposition portant exonération des prestations de services étroitement liées à l'assistance sociale et à la sécurité sociale et effectuées par des organismes de droit public ou par d'autres organismes reconnus comme ayant un caractère social par l'État membre concerné, il y a donc lieu de déterminer si un entrepreneur comme Mme Bulthuis-Griffioen peut être considéré comme un tel "organisme".

18 Il est de jurisprudence constante que les exonérations prévues par l'article 13 de la sixième directive constituent des notions autonomes du droit communautaire (voir arrêt du 15 juin 1989,

Stichting Uitvoering Financiële Acties, 348/87, Rec. p. 1737, point 11). Tel doit être également le cas des conditions spécifiques qui sont exigées pour bénéficier de ces exonérations et, en particulier, de celles qui concernent la qualité ou l'identité de l'opérateur économique effectuant des prestations couvertes par l'exonération.

19 Il convient également de rappeler que, dans le même arrêt (point 13), la Cour a dit pour droit que les termes employés pour désigner les exonérations visées par l'article 13 de la sixième directive sont d'interprétation stricte, étant donné qu'elles constituent des dérogations au principe général selon lequel la taxe sur le chiffre d'affaires est perçue sur chaque prestation de services effectuée à titre onéreux par un assujetti.

20 Parmi les diverses exonérations visées à l'article 13, point A, paragraphe 1, de la sixième directive, certaines ° y compris celle prévue par le point g) de ladite disposition ° se réfèrent expressément à la notion d'"organisme", une telle précision faisant défaut pour d'autres exonérations. Il en résulte que, dans le premier cas, le bénéfice de l'exonération peut uniquement être invoqué par des personnes morales, alors que, dans le second, il peut également l'être par des personnes physiques, dont les entrepreneurs.

21 En conséquence, un entrepreneur tel que Mme Bulthuis-Griffioen, qui est une personne physique, ne relève pas du champ d'application personnel de l'article 13, point A, paragraphe 1, sous g), de la sixième directive.

22 Cette circonstance suffit à écarter la possibilité, pour cet entrepreneur, de bénéficier d'une exonération en application de l'article 13, point A, paragraphe 1, sous g), de la sixième directive.

23 Dans ces conditions, il devient sans intérêt pour la solution du litige au principal de savoir si le fait, pour cet entrepreneur, de chercher, sur le plan structurel, à réaliser un résultat d'exploitation positif tel que le montant des recettes dépasse le montant des frais exposés mais que cet excédent n'arrive pas à dépasser le montant d'une rémunération raisonnable des travaux effectués par l'entrepreneur lui-même, constitue la "recherche systématique du profit" au sens de l'article 13, point A, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive.

24 Eu égard aux considérations qui précèdent, il convient de répondre à la juridiction de renvoi que l'article 13, point A, paragraphe 1, de la sixième directive doit être interprété en ce sens qu'un entrepreneur, personne physique, ne peut prétendre au bénéfice d'une exonération en application du point g) de cette disposition, lequel le réserve expressément aux organismes de droit public ou aux autres organismes reconnus comme ayant un caractère social par l'État membre concerné.

Décisions sur les dépenses

Sur les dépens

25 Les frais exposés par le gouvernement néerlandais et par la Commission des Communautés européennes, qui ont soumis des observations à la Cour, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement. La procédure revêtant, à l'égard des parties au principal, le caractère d'un incident soulevé devant la juridiction nationale, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens.

Dispositif

Par ces motifs,

LA COUR (deuxième chambre),

statuant sur la question à elle soumise par le Gerechtshof te Amsterdam, par ordonnance du 21 juillet 1993, dit pour droit:

L' article 13, point A, paragraphe 1, 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, doit être interprété en ce sens qu' un entrepreneur, personne physique, ne peut prétendre au bénéfice d' une exonération en application du point g) de cette disposition, lequel le réserve expressément aux organismes de droit public ou aux autres organismes reconnus comme ayant un caractère social par l' État membre concerné.