

ARRÊT DE LA COUR (deuxième chambre)

25 mars 2010 (*)

«Manquement d'État – Taxe sur la valeur ajoutée – Directive 2006/112/CE – Articles 13 et 132 – Organismes de droit public – Qualité d'autorités publiques – Activités – Non-assujettissement – Exonérations – Secteurs socioculturel, de la santé et de l'enseignement – 'Eurorégions' – Promotion de la mobilité professionnelle – Mise à disposition de personnel – Charge de la preuve»

Dans l'affaire C-79/09,

ayant pour objet un recours en manquement au titre de l'article 226 CE, introduit le 23 février 2009,

Commission européenne, représentée par MM. D. Triantafyllou et W. Roels, en qualité d'agents, ayant élu domicile à Luxembourg,

partie requérante,

contre

Royaume des Pays-Bas, représenté par Mme C. M. Wissels ainsi que par MM. D. J. M. de Grave et Y. de Vries, en qualité d'agents,

partie défenderesse,

LA COUR (deuxième chambre),

composée de M. J. N. Cunha Rodrigues, président de chambre, MM. A. Rosas, U. Lõhmus, A. Ó Caoimh (rapporteur) et A. Arabadjiev, juges,

avocat général: Mme E. Sharpston,

greffier: M. R. Grass,

vu la procédure écrite,

vu la décision prise, l'avocat général entendu, de juger l'affaire sans conclusions,

rend le présent

Arrêt

1 Par sa requête, la Commission des Communautés européennes demande à la Cour de constater que, en accordant une exonération de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA») pour la mise à disposition de personnel dans le secteur socioculturel, dans le secteur de la santé, dans le secteur de l'enseignement, aux «eurorégions» et dans le cadre de la promotion de la mobilité professionnelle, le Royaume des Pays-Bas a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu des articles 2, paragraphe 1, sous c), 13, 24, paragraphe 1, et 132 de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO L 347, p. 1).

Le cadre juridique

La réglementation communautaire

2 La directive 2006/112 a abrogé et remplacé, à compter du 1er janvier 2007, la législation communautaire existante en matière de TVA, notamment 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»).

3 Aux termes des premier et troisième considérants de la directive 2006/112, la refonte de la sixième directive était nécessaire afin de présenter toutes les dispositions applicables de façon claire et rationnelle dans une structure et une rédaction remaniées sans apporter, en principe, de changement de fond.

4 L'article 2, paragraphe 1, sous c), de la directive 2006/112 dispose ce qui suit:

«Sont soumises à la TVA les opérations suivantes:

[...]

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

5 Aux termes de l'article 9, paragraphe 1, de cette directive:

«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. Est en particulier considérée comme activité économique, l'exploitation d'un bien corporel ou incorporel en vue d'en tirer des recettes ayant un caractère de permanence.»

6 L'article 13 de ladite directive prévoit:

«1. 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.

2. Les États membres peuvent considérer comme activités de l'autorité publique les activités des organismes de droit public, lorsqu'elles sont exonérées en vertu des articles 132 [...]»

7 L'article 24, paragraphe 1, de la directive 2006/112 est libellé comme suit:

«Est considérée comme 'prestation de services' toute opération qui ne constitue pas une livraison de biens.»

8 Contenu dans le chapitre 2, intitulé «Exonérations en faveur de certaines activités d'intérêt général», du titre IX de cette directive, lui-même intitulé «Exonérations», l'article 132 dispose:

«1. Les États membres exonèrent les opérations suivantes:

[...]

b) l'hospitalisation et les soins médicaux ainsi que les opérations qui leur sont étroitement liées, assurés par des organismes de droit public ou, dans des conditions sociales comparables à celles qui valent pour ces derniers, par des établissements hospitaliers, des centres de soins médicaux et de diagnostic et d'autres établissements de même nature dûment reconnus;

c) les prestations de soins à la personne effectuées dans le cadre de l'exercice de professions médicales et paramédicales telles qu'elles sont définies par l'État membre concerné;

[...]

g) les prestations de services et les livraisons de biens étroitement liées à l'aide et à la sécurité sociales, 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;

[...]

i) l'éducation de l'enfance ou de la jeunesse, l'enseignement scolaire ou universitaire, la formation ou le recyclage professionnel, ainsi que les prestations de services et les livraisons de biens qui leur sont étroitement liées, effectués par des organismes de droit public de même objet ou par d'autres organismes reconnus comme ayant des fins comparables par l'État membre concerné;

[...]

n) certaines prestations de services culturels, ainsi que les livraisons de biens qui leur sont étroitement liées, effectuées par des organismes de droit public ou par d'autres organismes culturels reconnus par l'État membre concerné;

o) les prestations de services et les livraisons de biens effectuées par les organismes dont les opérations sont exonérées conformément aux points b), g), [...], i), [...] et n), à l'occasion de manifestations destinées à leur apporter un soutien financier et organisées à leur profit exclusif, à condition que cette exonération ne soit pas susceptible de provoquer des distorsions de concurrence;

[...]

2. Aux fins du paragraphe 1, point o), les États membres peuvent introduire toutes les restrictions nécessaires, notamment en limitant le nombre de manifestations ou l'importance des recettes ouvrant droit à l'exonération.»

9 Contenu dans le même chapitre, l'article 134 de la directive 2006/112 prévoit ce qui suit:

«Les livraisons de biens et les prestations de services sont exclues du bénéfice de l'exonération prévue à l'article 132, paragraphe 1, points b), g), [...], i), [...] et n), dans les cas suivants:

a) lorsqu'elles ne sont pas indispensables à l'accomplissement des opérations exonérées;

b) lorsqu'elles sont essentiellement destinées à procurer à l'organisme des recettes supplémentaires par la réalisation d'opérations effectuées en concurrence directe avec celles d'entreprises commerciales soumises à la TVA.»

La réglementation internationale

10 Le protocole additionnel à la convention-cadre européenne sur la coopération transfrontalière des collectivités ou autorités territoriales, conclu le 9 novembre 1995 dans le cadre du Conseil de l'Europe, vise à faciliter et à développer ladite coopération dans les régions transfrontalières, notamment, par la création, par les collectivités ou les autorités territoriales, d'organismes de coopération transfrontalière, communément appelés «eurorégions».

11 En vertu de l'article 4, paragraphe 2, de ce protocole, ces organismes exécutent les missions qui leur sont confiées par les collectivités ou les autorités nationales conformément à leur objet et dans les conditions prévues par le droit national.

La réglementation nationale

12 Aux termes de l'article 11 de la loi relative à la taxe sur la valeur ajoutée (Wet op de omzetbelasting), du 28 juin 1968 (*Staatsblad* 1968, n° 329):

«1. Sont exonérés de la TVA aux conditions qui seront précisées par voie de règlement d'administration publique:

[...]

c. les soins fournis aux personnes placées en institutions ainsi que tous les actes liés à ceux-ci, notamment la fourniture de repas et de boissons, de médicaments et de pansements;

[...]

f. les livraisons de biens et les prestations de services à caractère social et culturel désignées par règlement d'administration publique à condition que l'assujetti ne poursuive pas un but lucratif et qu'il n'y ait pas de grave distorsion de concurrence par rapport aux assujettis poursuivant un but lucratif;

g. 1° les soins médicaux fournis dans le cadre de l'exercice des professions médicales et paramédicales régies par ou en vertu de la loi sur les professions de soins de santé individuels (Wet op de beroepen in de individuele gezondheidszorg) ainsi que les soins médicaux fournis par des psychologues; [...];

2° les services, visés à l'article 2, paragraphe 1, sous a) à e) inclus et sous h), de l'arrêté sur les droits aux soins [au titre de la loi générale sur les frais de maladie particuliers] (Besluit zorgaanspraken [Algemene Wet Bijzondere Ziektekosten]) qui sont fournis à des personnes pour lesquelles il a été constaté dans un rapport établi sur la base de la loi générale sur les frais de maladie particuliers qu'elles ont besoin des soins visés dans ces lettres a) à e) incluse et h) ainsi que l'aide ménagère au sens de la loi sur l'assistance sociale (Wet maatschappelijke ondersteuning) fournie à des personnes pour lesquelles il a été établi conformément à cette loi qu'elles ont besoin de cette aide. [...];

[...]

o. la fourniture de:

1° un enseignement, y compris les services et fournitures étroitement liés à celui-ci, par des institutions d'enseignement désignées par ou en vertu des lois sur l'enseignement qui sont soumises par prescription légale à la surveillance de l'Éducation nationale ou à une autre surveillance par le ministre chargé des matières de l'enseignement concerné;

2° un enseignement désigné par voie de règlement d'administration publique, y compris les services et fournitures étroitement liés à celui-ci, [...];

[...]

2. [...] Les fournitures de biens et de services étroitement liées au sens du paragraphe 1, initio, sous [...] o), sous 1° et 2°, [...] sont exclues de l'exonération:

a. lorsqu'elles ne sont pas indispensables à l'exercice des activités exonérées;

b. lorsqu'elles visent principalement à apporter des recettes supplémentaires à l'institution par l'exercice d'activités exercées en concurrence directe avec des activités imposables d'entreprises commerciales.»

13 Par arrêté du 14 mars 2007, intitulé «Taxe sur la valeur ajoutée: Mise à disposition de personnel» (n° CPP 2007/347M, *Staatscourant* 2007, n° 57, ci-après l'«arrêté de 2007»), le secrétaire d'État aux Finances a établi les règles applicables à la mise à disposition de personnel dans certains secteurs particuliers. Cet arrêté est libellé comme suit:

«1. Introduction

Le présent arrêté concerne l'application de la loi en ce qui concerne la mise à disposition de personnel. Ce service est en principe soumis au prélèvement de la TVA. Dans certaines situations, j'ai estimé qu'il convenait de ne pas procéder au prélèvement de la TVA. Ces situations sont décrites dans le présent arrêté. En cas de non-prélèvement de la TVA en vertu du présent arrêté, il ne saurait être prétendu à la déduction de la taxe d'amont.

[...]

2. Généralités

Dans le cadre du présent arrêté, on entend par mise à disposition de personnel la situation dans laquelle un employeur met un travailleur à la disposition d'un autre employeur afin d'exercer des activités sous la supervision ou la direction de ce dernier. On parle dans ce cas, entre autres, de détachement, de fourniture, de mise à disposition, etc. Le fait qu'un travailleur dispose de connaissances techniques spécifiques, associées ou non aux responsabilités professionnelles liées à sa profession, n'exclut pas que ce travailleur puisse exercer des activités sous la supervision ou la direction d'un autre employeur. [...]

3. Mise à disposition de personnel dans le secteur socioculturel

3.1. Généralités

La mise à disposition de personnel dans le secteur socioculturel peut être exonérée de la TVA si les conditions suivantes sont remplies:

a) Le personnel doit être mis à la disposition d'un opérateur (un organisme) mentionné dans la rubrique b de l'annexe B ou reconnu par l'inspecteur comme un organisme à vocation sociale ou

culturelle (rubrique c de l'annexe B).

b) La mise à disposition doit présenter un caractère structurel, ce qui doit apparaître du contrat de travail que le travailleur a conclu avec l'employeur formel. Ce contrat doit en principe avoir été conclu pour une durée indéterminée. En cas de contrat de travail à durée déterminée, on doit pouvoir déduire des faits et circonstances que l'intention aussi bien du travailleur que de l'employeur était de convertir le contrat à durée déterminée en un contrat à durée indéterminée dès l'expiration du premier.

c) Le ou les organismes où le travailleur exercera effectivement ses activités doivent participer pleinement à la procédure d'embauche de ce travailleur. Cette condition ne vaut pas pour les cas dans lesquels, après avoir tout d'abord travaillé quelque temps uniquement au service de l'employeur formel, le travailleur est structurellement mis à la disposition d'un autre organisme pour une partie du temps de travail disponible ou la totalité de celui-ci.

d) Le travailleur doit en principe exercer ses activités dans un organisme à mentionner dans le contrat de travail. L'opération peut être exonérée de la TVA même lorsqu'un travailleur travaille auprès de plus d'un organisme à condition que, structurellement, il travaille près de ces autres organismes, qui doivent être mentionnés dans le contrat. La mise à disposition du travailleur ne peut cependant pas être exonérée de la TVA lorsque celui-ci travaille toujours auprès des différents organismes pour une période de temps relativement brève.

e) La convention collective de travail dont relèvent le ou les organismes où le travailleur exerce effectivement ses activités doit s'appliquer au travailleur concerné.

f) La rémunération pour la mise à disposition du personnel doit se limiter aux coûts salariaux bruts du (des) travailleur(s) concerné(s). Le calcul d'une rémunération raisonnable pour les travaux liés à l'intervention en tant qu'employeur formel n'empêche pas d'exonérer l'opération de la TVA. La mise à disposition de personnel ne peut cependant pas être effectuée dans un but lucratif ni dégager un bénéfice. Un excédent d'exploitation incident n'entraîne d'ailleurs pas directement la perception de la TVA.

g) Lorsque la relation entre celui qui met le personnel à disposition (le fournisseur) et celui chez qui ce personnel exerce effectivement ses activités (l'emprunteur) prend fin, l'emprunteur est responsable des conséquences de la cessation de cette relation sur le(s) contrat(s) de travail existant(s) conclu(s) entre le fournisseur et les personnes en activité chez l'emprunteur jusqu'à la date de fin de la relation. [...]

Les conditions énoncées ci-dessus sous b) à g) inclus ont pour essence que, d'un point de vue matériel, l'emprunteur occupe la position d'employeur, comme l'indique par excellence la condition g) aux termes de laquelle l'emprunteur doit être responsable des conditions financières de la cessation de l'emprunt du personnel. Il apparaît en pratique que, lorsque cette condition est remplie, les autres [conditions prévues sous b) à f)] le sont généralement également. [...]

[L]orsque l'emprunteur ne supporte pas la responsabilité des conséquences que la cessation de l'emprunt de personnel a ou peut avoir [...], il y a de fortes chances que l'on se trouve en présence d'une distorsion de la concurrence par rapport aux bureaux de placement commerciaux. Le fait de ne pas remplir la condition g) a donc pour conséquence automatique que l'opération de mise à disposition de personnel est soumise à la TVA.

[...]

4. Mise à disposition de personnel dans le secteur de la santé

4.1. Généralités

La mise à disposition de personnel dans le secteur de la santé peut être exonérée de la TVA si certaines conditions sont remplies. Ces conditions sont globalement les mêmes que celles qui s'appliquent au secteur socioculturel. Les conditions présentées dans la rubrique 3.1 du présent arrêté sous les lettres b), c), d), f) et g) s'appliquent également à la mise à disposition de personnel dans le secteur de la santé. Outre ces conditions, les conditions suivantes sont également d'application:

- a) le personnel doit être mis à disposition par un opérateur qui, en ce qui concerne ses activités primaires, peut prétendre à l'exonération prévue à l'article 11, paragraphe 1, point c) ou g), de la loi [relative à la TVA];
- b) le personnel doit être mis à la disposition d'un opérateur qui, en ce qui concerne les prestations pour lesquelles le personnel concerné est mobilisé, peut prétendre à l'exonération prévue à l'article 11, paragraphe 1, point c), f), g) ou o), de la loi [relative à la TVA];
- c) le travailleur concerné doit relever d'une convention collective de travail ou d'un statut générique s'appliquant aux organismes/opérateurs qui peuvent prétendre à l'exonération prévue à l'article 11, paragraphe 1, point c), f), g) ou o), de la loi [relative à la TVA].

En ce qui concerne l'essence et la portée des conditions précitées, nous renvoyons au dernier alinéa du point 3.1 du présent arrêté.

[...]

5. Mise à disposition de personnel dans le secteur de l'enseignement

Le détachement de personnel d'enseignement contre rémunération est un service soumis à la TVA. Toutefois, dans certaines situations, il peut être renoncé au prélèvement de la TVA sur la mise à disposition de personnel dans le secteur de l'enseignement. Cette exonération est possible si certaines conditions sont remplies. [...]

5.1. Mise à disposition de personnel scientifique

La mise à disposition mutuelle de personnel scientifique par des établissements d'enseignement scientifique peut être exonérée de la TVA si certaines conditions sont remplies. Ces conditions sont globalement les mêmes que celles qui s'appliquent pour l'exonération de la TVA accordée pour la mise à disposition de personnel dans le secteur socioculturel. Ainsi, les conditions présentées dans la rubrique 3.1 du présent arrêté sous les lettres b), c), d), f) et g) s'appliquent également à la mise à disposition mutuelle de personnel scientifique par des établissements d'enseignement scientifique. Outre ces conditions, les conditions suivantes sont également d'application:

- a) le personnel doit être mis à disposition par un opérateur qui, en ce qui concerne ses activités primaires, peut prétendre à l'exonération prévue à l'article 11, paragraphe 1, point o), de la loi [relative à la TVA];
- b) le personnel doit être mis à la disposition d'un opérateur qui, en ce qui concerne les prestations pour lesquelles le personnel concerné est embauché, peut prétendre à l'exonération prévue à l'article 11, paragraphe 1, point o), de la loi [relative à la TVA];
- c) le travailleur concerné doit relever d'une convention collective de travail ou d'un statut

générique s'appliquant aux organismes/opérateurs qui peuvent prétendre à l'exonération prévue à l'article 11, paragraphe 1, point o), de la loi [relative à la TVA]. [...]

5.2. Activités du personnel d'enseignement dans le cadre d'organisations syndicales

[...] Les établissements d'enseignement qui engagent du personnel pour remplacer le personnel exerçant, à titre temporaire, des activités dans le cadre d'une organisation syndicale peuvent prétendre au remboursement des coûts liés à ce personnel de remplacement. Dans une telle situation, l'établissement d'enseignement ne paie aucune TVA sur la rémunération qu'il perçoit en rapport avec l'engagement (temporaire) de personnel de remplacement. Cette règle ne s'applique pas lorsqu'un établissement perçoit la rémunération indépendamment du remplacement (temporaire) d'un membre de son personnel. En pareil cas, l'établissement concerné doit acquitter la TVA sur la rémunération perçue.

6. Mise à disposition de personnel par des organismes de droit public aux 'eurorégions '

Pour favoriser la collaboration transfrontalière au niveau régional, l'[Union européenne] a établi une convention-cadre, sur la base de laquelle les Pays-Bas ont conclu des accords de collaboration avec la Belgique et l'Allemagne. [...]

Il existe actuellement plusieurs formes structurées de collaboration. Les activités de ces partenariats (ci-après dénommés 'eurorégions') ont trait, entre autres, au tourisme, aux loisirs, à l'économie, au trafic routier, à la culture et au bien-être. [...] L'organisation et la structure des eurorégions sont diverses. Certaines eurorégions sont de nature informelle. D'autres ont un statut de droit privé. Les autres eurorégions sont des organisations de droit public ou ont l'intention de le devenir.

À l'instar des personnes morales de droit public, les entités publiques transfrontalières peuvent engager des fonctionnaires ou engager du personnel suivant les règles du droit privé, la règle principale étant alors que tout le personnel se voit appliquer le droit du pays dans lequel l'entité publique est établie. Pour le personnel néerlandais au service d'une eurorégion dont le siège se trouve en Belgique ou en Allemagne, cela entraîne des problèmes concernant sa position juridique (sécurité sociale suivant le droit belge ou le droit allemand, interruption de la constitution des droits à pension, etc.). Ces problèmes peuvent également être résolus au moyen de la mise à disposition de personnel.

Dans les situations décrites plus haut, je suis favorable à l'exonération de la TVA pour la mise à disposition de personnel. Cette exonération est possible à condition que la mise à disposition présente un caractère structurel et que l'eurorégion concernée intervienne matériellement en tant qu'employeur. Ces conditions sont remplies:

- a) lorsque la relation de travail avec l'employeur formel ou l'engagement par celui-ci vaut pour une durée indéterminée;
- b) lorsque l'eurorégion dans laquelle un travailleur ou un fonctionnaire va exercer ses activités est (ou a été) intrinsèquement impliquée dans la procédure de recrutement de cette personne;
- c) lorsque le travailleur exerce ses activités auprès de l'eurorégion, qui doit être précisée dans le contrat de travail en cours avec l'employeur formel;
- d) lorsque la rémunération de la mise à disposition demeure limitée aux coûts du salaire brut des travailleurs ou fonctionnaires concernés;
- e) et lorsque l'eurorégion est responsable des conséquences de la cessation de la relation

entre l'entité de droit public qui met le personnel à disposition et l'eurorégion. [...] La responsabilité visée ici porte sur les conséquences financières que la cessation de ladite relation aura pour l'eurorégion. [...].

[...]

8. Promotion de la mobilité professionnelle

8.1. Promotion de la mobilité professionnelle du personnel des organismes de droit public

Les organismes de droit public favorisent de plus en plus la mobilité de leur personnel en mettant, moyennant rémunération, certains de leurs travailleurs à la disposition d'une autre organisation dans laquelle ces travailleurs peuvent acquérir de nouvelles connaissances et développer leur expérience.

La mise à disposition de personnel dans le cadre de la promotion de la mobilité professionnelle par des organismes de droit public pour lesquels la promotion de la mobilité professionnelle fait partie intégrante de la politique du personnel présente un caractère particulier. Pour cette raison, je sanctionne l'exonération de cette pratique de la TVA à certaines conditions:

- a) La mise à disposition doit se faire dans le cadre des mesures visant à favoriser la mobilité professionnelle et s'adressant à l'ensemble des travailleurs de l'organisme de droit public concerné.
- b) La mise à disposition doit être consignée dans un accord écrit entre l'organisme de droit public qui met le personnel à disposition, le membre du personnel concerné et le destinataire concerné. L'accord écrit doit préciser:
 - 1. qu'il s'agit d'une mise à disposition dans le cadre de la promotion de la mobilité professionnelle;
 - 2. la période de mise à disposition. L'exonération n'est accordée que si cette période ne dépasse pas douze mois.
- c) Préalablement à la mise à disposition, les travailleurs concernés doivent avoir effectivement travaillé dans l'organisme de droit public pendant une période ininterrompue de trois années au moins.
- d) Chaque membre du personnel peut être mis à disposition à deux reprises au maximum. La mise à disposition ne reste exonérée de la TVA que si le membre du personnel concerné n'est pas mis à la disposition de la même organisation la deuxième fois.
- e) Tout poste devenu – provisoirement – vacant dans l'organisme de droit public qui, dans le cadre de la promotion de la mobilité professionnelle, met des personnes à disposition doit en principe rester non 'pourvu'. [...]
- f) L'organisme de droit public mettant du personnel à disposition dans le cadre de la promotion de la mobilité professionnelle a l'obligation de reprendre à son service, après une certaine période, les personnes mises à disposition si celles-ci le souhaitent.
- g) La rémunération pour la mise à disposition doit se limiter aux coûts salariaux bruts du membre du personnel concerné. La prise en compte d'une majoration (pour frais généraux) par l'organisme de droit public fait obstacle à l'exonération.

L'exonération de la TVA ne s'applique qu'à la première période de douze mois de la mise à disposition. Si, à l'expiration de cette période, les mêmes parties concluent un nouveau contrat aux termes duquel le membre du personnel concerné est de nouveau mis à disposition aux mêmes conditions pour une période d'un an maximum, la TVA devra être facturée. S'il apparaît ultérieurement qu'une mise à disposition a duré plus longtemps que la période convenue de douze mois maximum, l'agrément ne s'applique pas. En pareil cas, l'organisme de droit public doit acquitter la TVA pour l'ensemble de la période de mise à disposition (c'est-à-dire pour les douze premiers mois également).

8.2. Promotion de la mobilité des membres du personnel enseignant

Toute mise à disposition:

- a) qui a lieu dans le cadre de la promotion de la mobilité professionnelle,
- b) qui concerne des personnes exerçant une activité dans le secteur de l'enseignement (ci-après 'le personnel enseignant'),
- c) mais qui ne concerne pas le personnel d'un organisme de droit public

est exonérée de la TVA si les conditions définies dans la rubrique 8.1, points a) à g), sont remplies.

[...]»

La procédure précontentieuse

14 Le 23 octobre 2007, la Commission a, en application de l'article 226 CE, adressé au Royaume des Pays-Bas une lettre de mise en demeure, dans laquelle elle indiquait que les dispositions contenues dans l'arrêté de 2007 semblent incompatibles avec les articles 2, paragraphe 1, point c), 13, 24 et 132 de la directive 2006/112, en ce qu'elles accordent une exonération de la TVA à la mise à disposition de personnel dans les secteurs socioculturel, de la santé, de l'enseignement, ainsi qu'aux «eurorégions» et dans le cadre de la promotion de la mobilité professionnelle.

15 Le Royaume des Pays-Bas a répondu à cette mise en demeure par lettre du 18 février 2008. Dans sa réponse, il a expliqué que l'article 132 de la directive 2006/112 et l'objectif poursuivi par celle-ci laissent une marge suffisante pour permettre d'exonérer de la TVA la mise à disposition réciproque de personnel dans les secteurs socioculturel, de la santé et de l'enseignement dans les cas décrits par cet arrêté de 2007. Toute autre interprétation entraînerait, selon lui, une hausse des coûts susceptible de limiter l'accessibilité des soins de santé et de l'enseignement. En ce qui concerne la mise à disposition de personnel aux «eurorégions», il indiquait que l'intégration dans les relations de droit public est telle qu'il est justifié de considérer que les communes et provinces concernées agissent dans ce domaine en tant qu'autorités publiques.

16 N'étant pas satisfaite de cette réponse, la Commission a, le 27 juin 2008, adressé un avis motivé au Royaume des Pays-Bas.

17 Par lettre du 28 août 2008, celui-ci a répondu à cet avis, maintenant ses arguments et invitant la Commission à modifier son appréciation.

18 N'étant pas satisfaite de la réponse apportée par cet État membre, la Commission a décidé d'introduire le présent recours.

Sur le recours

19 Il ressort de la requête de la Commission que celle-ci soulève deux griefs à l'encontre du Royaume des Pays-Bas. Le premier grief est tiré, en substance, d'une violation de l'article 132 de la directive 2006/112, en ce que cet État membre exonère de la TVA la mise à disposition de personnel dans les secteurs socioculturel, de la santé et de l'enseignement. Le second grief est tiré, en substance, d'une violation de l'article 13 de cette directive, en ce que ledit État prévoit le non-assujettissement à la TVA de la mise à disposition de personnel par des organismes de droit public aux «eurorégions» et dans le cadre de la promotion de la mobilité professionnelle.

20 À titre liminaire, il convient de relever que le Royaume des Pays-Bas déplore que la requête de la Commission ne fasse que reprendre les termes de l'avis motivé sans tenir compte des arguments fournis en réponse à cet avis. En agissant de la sorte, la Commission n'aurait pas rendu justice à l'un des objectifs fondamentaux de la procédure précontentieuse, qui est de délimiter le litige en vue d'une éventuelle saisine de la Cour.

21 À cet égard, il convient de rappeler que le but de la procédure précontentieuse est de donner à l'État membre la possibilité de se conformer aux obligations découlant pour lui du droit de l'Union ou de faire utilement valoir ses moyens de défense à l'encontre des griefs formulés par la Commission. La régularité de la procédure précontentieuse constitue une garantie essentielle non seulement pour la protection des droits de l'État membre en cause, mais également pour assurer que la procédure contentieuse éventuelle aura pour objet un litige clairement défini (voir en ce sens, notamment, arrêt du 13 décembre 2001, Commission/France, C-1/00, Rec. p. I-9989, point 53).

22 Ainsi, la procédure précontentieuse poursuit les trois objectifs suivants: permettre à l'État membre de mettre fin à l'infraction éventuelle, le mettre en mesure d'exercer ses droits de défense et délimiter l'objet du litige en vue d'une éventuelle saisine de la Cour (arrêt du 10 décembre 2002, Commission/Irlande, C-362/01, Rec. p. I-11433, point 18).

23 Or, en l'espèce, il n'est pas contesté que la Commission n'a pas mis le Royaume des Pays-Bas dans l'impossibilité de mettre fin à l'infraction alléguée et n'a pas nui à ses droits de défense.

24 Quant à la circonstance que la Commission aurait omis de prendre en compte dans sa requête les observations de cet État membre en réponse à l'avis motivé, même à la supposer établie, elle n'a eu aucune incidence sur la délimitation de l'objet du litige dès lors que, ainsi qu'il ressort du point 17 du présent arrêt, dans sa réponse à l'avis motivé, le Royaume des Pays-Bas a, en substance, maintenu les arguments présentés dans sa réponse à la lettre de mise en demeure (voir, par analogie, arrêt Commission/Irlande, précité, point 20).

25 Dans ces conditions, il convient d'examiner le bien-fondé du manquement allégué par la Commission.

26 À cet égard, il convient de rappeler que, selon une jurisprudence constante, dans le cadre d'une procédure en manquement en vertu de l'article 226 CE, il incombe à la Commission d'établir l'existence de ce manquement. C'est elle, en effet, qui doit apporter à la Cour les éléments nécessaires à la vérification par celle-ci de l'existence dudit manquement, sans pouvoir se fonder sur des présomptions quelconques (voir, notamment, arrêts du 12 septembre 2000, Commission/Pays-Bas, C-408/97, Rec. p. I-6417, point 15, et du 29 octobre 2009, Commission/Finlande, C-246/08, non encore publié au Recueil, point 52).

Sur le premier grief, tiré d'une violation de l'article 132 de la directive 2006/112, concernant l'exonération de la TVA applicable à la mise à disposition de personnel dans les secteurs socioculturel, de la santé et de l'enseignement

Argumentation des parties

27 La Commission fait valoir que la mise à disposition de personnel dans les secteurs socioculturel, de la santé et de l'enseignement, en ce compris, s'agissant de ce dernier secteur, dans le cadre de la mobilité professionnelle, doit être taxée en vertu des articles 2, 9 et 24 de la directive 2006/112 et que les exonérations prévues à l'article 132, paragraphe 1, sous b), c), g), i) et n), ne s'appliquent pas à cette prestation de services.

28 En ce qui concerne la mise à disposition de personnel dans le secteur de l'enseignement, la Commission soutient qu'elle ne peut pas être considérée comme une prestation «étroitement liée» à l'enseignement qui, partant, serait soumise, en vertu de l'article 132, paragraphe 1, i), de la directive 2006/112, au même régime fiscal que la prestation principale. En effet, il ressortirait de la jurisprudence de la Cour, notamment de l'arrêt du 22 octobre 1998, *Madgett et Baldwin* (C-308/96 et C-94/97, Rec. p. I-6229, point 24), qu'un service peut être considéré comme une prestation accessoire à une prestation principale s'il constitue non pas une fin en soi, mais le moyen de bénéficier de la prestation principale dans les meilleures conditions. Or, il semblerait que cela n'est pas le cas dans la législation néerlandaise. En réalité, la mise à disposition de personnel constituerait la prestation principale et les services d'enseignement auraient un caractère accessoire. La finalité de l'arrêté de 2007 serait d'ailleurs démontrée par son titre, qui porte l'intitulé «Mise à disposition de personnel».

29 À cet égard, la Commission fait observer que, contrairement à la situation dans l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt du 14 juin 2007, *Horizon College* (C-434/05, Rec. p. I-4793), dans laquelle la Cour a jugé qu'une mise à disposition de personnel dans le secteur de l'enseignement peut être considérée comme étant étroitement liée à l'enseignement, la mise à disposition décrite dans la législation néerlandaise ne concerne pas une mise à disposition à titre temporaire mais doit, en vertu des conditions fixées par l'arrêté de 2007, présenter un caractère structurel. S'il est vrai que la question qui se posait dans cette affaire se limitait à l'exécution de tâches d'enseignement à titre temporaire, l'argumentation de la Cour irait plus loin. Il ressortirait en effet de la motivation retenue par cet arrêt que la mise à disposition structurelle de personnel ne relève pas des exonérations prévues à l'article 132 de la directive 2006/112, compte tenu du fait que tant le caractère structurel de la prestation que sa durée modifient la nature de cette prestation. Dès lors qu'une prestation non structurelle et d'une durée limitée peut être considérée comme une prestation accessoire, une prestation structurelle de longue durée devrait être considérée comme la prestation principale.

30 En outre, la Commission relève que la deuxième condition définie par la Cour dans l'arrêt *Horizon College*, précité, selon laquelle la mise à disposition devrait être d'une nature ou d'une qualité telles que, sans le concours d'un tel service, il ne saurait être assuré que l'enseignement dispensé par les établissements destinataires aurait une valeur équivalente, ne figure pas dans la législation néerlandaise.

31 Selon la Commission, cette analyse s'applique mutatis mutandis à la mise à disposition de personnel dans les secteurs socioculturel et de la santé. Par ailleurs, en ce qui concerne la question spécifique de la mise à disposition de personnel enseignant dans le cadre de la promotion de la mobilité professionnelle, il ressortirait de l'arrêté de 2007 que cette mise à disposition serait avant tout un instrument de gestion du personnel, et non un moyen d'assurer le meilleur enseignement possible. La promotion de la mobilité professionnelle serait donc l'objectif

principal.

32 Le Royaume des Pays-Bas explique que, dans le secteur socioculturel, lequel vise uniquement l'«aide et la sécurité sociales» au sens de l'article 132, paragraphe 1, sous g), de la directive 2006/112, à l'exclusion de prestations culturelles ainsi que les secteurs de la santé et de l'enseignement, les établissements s'entraident souvent mutuellement, y compris pour combler des besoins en personnel. Cette entraide pourrait revêtir un caractère temporaire, comme dans l'arrêt *Horizon College*, précité, ou un caractère plus structurel, ce qui serait principalement le cas lorsque deux établissements recrutent conjointement. L'avantage d'une telle relation structurelle serait que, d'un point de vue formel, le travailleur a un seul employeur, ce qui le mettrait à l'abri des complications qui résulteraient pour lui de plusieurs relations de travail simultanées.

33 Le Royaume des Pays-Bas estime que ces prestations de mise à disposition de personnel sont étroitement liées aux prestations principales correspondantes. Ainsi, dans l'arrêt *Horizon College*, précité, la Cour aurait dit pour droit que la mise à disposition temporaire de personnel par un établissement d'enseignement à un autre est non pas une fin en soi, mais un moyen d'assurer que la prestation principale, à savoir la fourniture d'un enseignement par l'établissement emprunteur, soit fournie dans les meilleures conditions.

34 Selon le Royaume des Pays-Bas, si la Commission considère manifestement que ce raisonnement ne s'applique pas lorsque le personnel n'est plus mis à disposition temporairement mais structurellement, elle se garderait cependant de préciser à quel égard ce caractère structurel modifie la prestation à ce point qu'il s'agit non plus d'une prestation accessoire, mais d'une prestation principale autonome. Or, il incomberait à la Commission de fournir à la Cour les éléments nécessaires pour qu'elle puisse déterminer si le Royaume des Pays-Bas s'est effectivement rendu coupable d'un manquement. La Commission n'aurait cependant fourni aucun élément de droit ou de fait propre à justifier l'affirmation selon laquelle mettre du personnel à disposition de manière structurelle n'est pas un moyen d'assurer que la prestation principale soit fournie dans les meilleures conditions. Le recours devrait donc être rejeté pour méconnaissance de l'obligation de motivation ou, à tout le moins, cette partie du recours devrait être rejetée.

35 Le Royaume des Pays-Bas est d'avis que le raisonnement tenu par la Cour dans l'arrêt *Horizon College*, précité, ne se limite pas à la mise à disposition temporaire de personnel, mais s'applique également à la mise à disposition structurelle. Dans cet arrêt, la Cour n'aurait en effet formulé aucune condition concernant la durée de la mise à disposition du personnel. Si la Cour s'est référée à la fourniture d'un enseignement à titre temporaire, ce serait uniquement parce que les faits en cause dans cette affaire concernaient effectivement une mise à disposition temporaire de personnel. Il ressortirait uniquement de cet arrêt que, pour constituer une prestation accessoire, la mise à disposition prévue par l'arrêté de 2007 doit être un moyen d'assurer que la prestation principale est fournie dans les meilleures conditions.

36 Or, le Royaume des Pays-Bas estime qu'une mise à disposition structurelle dans les secteurs socioculturel, de l'enseignement et de la santé remplit cette condition. Ainsi, par exemple, dans le secteur de l'enseignement, une telle mise à disposition serait un moyen approprié pour attirer les bons professeurs et les conserver. Pour garantir la continuité et, partant, la qualité de l'enseignement, il serait dès lors important que les étudiants puissent continuer à bénéficier des services d'un même professeur pendant un certain laps de temps. Il serait en effet évident qu'une mise à disposition d'une durée plus longue contribue davantage à ce que la prestation principale soit fournie dans les meilleures conditions qu'une mise à disposition durant une période brève. Le titre de l'arrêté de 2007 serait à cet égard sans pertinence dès lors que celui-ci fait uniquement référence à l'activité pour laquelle sont énoncées des règles d'application de la TVA.

37 Le Royaume des Pays-Bas constate en outre que, ni au cours de la présente procédure ni

au cours de la phase précontentieuse, la Commission n'a fait valoir que les exonérations examinées dans le cadre du présent grief peuvent entraîner une distorsion de la concurrence. Les autorités néerlandaises n'auraient d'ailleurs jamais reçu, au cours de cette procédure, une plainte ou un quelconque autre signal faisant état d'une telle distorsion de la concurrence.

38 Enfin, le Royaume des Pays-Bas observe que les mises à disposition structurelles en cause sont également indispensables à la réalisation des prestations principales exonérées. Ces formes de mise à disposition seraient en effet d'une nature et d'une qualité telles que, sans le concours d'un tel service, rien ne permettrait de garantir que la prestation principale fournie par l'établissement concerné aurait une valeur équivalente. Les exonérations prévues par l'arrêté de 2007 rempliraient donc la condition énoncée à l'article 134 de la directive 2006/112 aux termes de laquelle les services doivent être indispensables à l'accomplissement des opérations exonérées. La Commission n'aurait pas prétendu, et encore moins démontré, que tel ne serait pas le cas.

Appréciation de la Cour

39 Par le présent grief, la Commission soutient, aux termes de sa requête, que la mise à disposition de personnel prévue par l'arrêté de 2007 dans les secteurs socioculturel, de la santé et de l'enseignement, en ce compris, s'agissant de ce dernier secteur, dans le cadre de la promotion de la mobilité professionnelle, n'est pas susceptible de relever des exonérations de la TVA prévues à l'article 132, paragraphe 1, sous b), c), g), i) et n), de la directive 2006/112, et que, partant, ladite mise à disposition doit être soumise à la TVA en vertu des articles 2, paragraphe 1, sous c), 9 et 24, paragraphe 1, de cette directive.

40 En vue de démontrer le bien-fondé de ce grief et, en conséquence, d'établir le manquement allégué commis par le Royaume des Pays-Bas sur ce point, la Commission fait valoir l'unique argument que lesdits cas de mise à disposition de personnel ne peuvent pas être considérés comme relevant de la notion d'opérations «étroitement liées» au sens des dispositions de l'article 132, paragraphe 1, de la directive 2006/112.

41 Il s'ensuit que le présent grief soulevé par la Commission porte exclusivement sur le point de savoir si les cas de mise à disposition de personnel prévus par l'arrêté de 2007 dans les secteurs socioculturel, de la santé et de l'enseignement, en ce compris, s'agissant de ce dernier secteur, dans le cadre de la promotion de la mobilité professionnelle, constituent des opérations «étroitement liées» au sens des dispositions pertinentes dudit article 132, paragraphe 1.

42 À cet égard, il convient d'emblée de constater que l'article 132, paragraphe 1, sous c), de la directive 2006/112, invoqué par la Commission à l'appui dudit grief, qui concerne les «prestations de soins à la personne», ne comporte pas la notion d'opération «étroitement liée» sur laquelle la Commission fonde ce grief et que cette dernière n'a avancé aucun autre argument ou élément spécifiques en vue de démontrer que ladite disposition revêtirait un caractère pertinent afin d'établir le manquement allégué au regard de ce même grief.

43 Or, il résulte de l'article 38, paragraphe 1, sous c), du règlement de procédure de la Cour et de la jurisprudence y relative que toute requête introductive d'instance doit indiquer l'objet du litige et l'exposé sommaire des moyens, et que cette indication doit être suffisamment claire et précise pour permettre à la partie défenderesse de préparer sa défense et à la Cour d'exercer son contrôle. Il en découle que les éléments essentiels de fait et de droit sur lesquels un recours est fondé doivent ressortir d'une façon cohérente et compréhensible du texte de la requête elle-même et que les conclusions de cette dernière doivent être formulées de manière non équivoque afin d'éviter que la Cour ne statue ultra petita ou bien n'omette de statuer sur un grief (voir arrêts du 26 avril 2007, Commission/Finlande, C-195/04, Rec. p. I-3351, point 22 et jurisprudence citée, ainsi que du 21 février 2008, Commission/Italie, C-412/04, Rec. p. I-619, point 103).

44 Par ailleurs, en ce qui concerne l'article 132, paragraphe 1, sous n), de la directive 2006/112, également invoqué par la Commission à l'appui du premier grief, il convient d'observer que, dans son mémoire en défense, le Royaume des Pays-Bas a précisé, sans être contredit sur ce point par la Commission, que le secteur socioculturel visé par l'arrêté de 2007 devait se comprendre comme se référant uniquement à des «prestations d'aide et de sécurité sociales» au sens de l'article 132, paragraphe 1, sous g), de cette directive, et non à des «prestations de services culturels» au sens dudit paragraphe 1, sous n).

45 Dans ces conditions, aux fins de l'appréciation du bien-fondé du premier grief, il convient uniquement d'examiner si la Commission a établi, dans son recours, que la mise à disposition de personnel prévue par l'arrêté de 2007 dans les secteurs socioculturel, de la santé et de l'enseignement ne relève pas de la notion d'opération «étroitement liée» au sens des dispositions de l'article 132, paragraphe 1, sous b), g) et i), de la directive 2006/112.

46 La directive 2006/112 assigne un champ d'application très large à la TVA englobant toutes les activités économiques de producteur, de commerçant ou de prestataire de services. L'article 132 de cette directive exonère toutefois certaines activités de la TVA (voir, en ce sens, arrêts du 16 octobre 2008, *Canterbury Hockey Club et Canterbury Ladies Hockey Club*, C-253/07, Rec. p. I-7821, point 15, ainsi que du 28 janvier 2010, *Eulitz*, C-473/08, non encore publié au Recueil, point 24).

47 À cet égard, il convient de rappeler qu'il ressort de la jurisprudence relative à l'article 13, A, paragraphe 1, de la sixième directive, dont les dispositions correspondent à celles de l'article 132, paragraphe 1, de la directive 2006/112, que cette disposition vise à exonérer de la TVA certaines activités d'intérêt général. Toutefois, cette exonération concerne non pas toutes les activités d'intérêt général, mais uniquement celles qui y sont énumérées et décrites de manière très détaillée (voir arrêts précités *Horizon College*, point 14 et jurisprudence citée, ainsi que *Eulitz*, point 26).

48 Il résulte de cette même jurisprudence que les exonérations visées à l'article 132 de la directive 2006/112 constituent des notions autonomes du droit de l'Union ayant pour objet d'éviter des divergences dans l'application du régime de la TVA d'un État membre à l'autre (voir, en ce sens, arrêts précités *Horizon College*, point 15 et jurisprudence citée, ainsi que *Eulitz*, point 25).

49 Les termes employés pour désigner lesdites exonérations sont d'interprétation stricte, étant donné qu'elles constituent des dérogations au principe général selon lequel la TVA est perçue sur chaque prestation de services effectuée à titre onéreux par un assujetti. Toutefois, l'interprétation de ces termes doit être conforme aux objectifs poursuivis par lesdites exonérations et respecter les exigences du principe de neutralité fiscale inhérent au système commun de TVA. Ainsi, cette règle d'interprétation stricte ne signifie pas que les termes utilisés pour définir les exonérations visées à l'article 132 de la directive 2006/112 doivent être interprétés d'une manière qui priverait celles-ci de leurs effets (voir, en ce sens, arrêts *Horizon College*, précité, point 16 et jurisprudence citée; du 19 novembre 2009, *Don Bosco Onroerend Goed*, C-461/08, non encore publié au Recueil, point 25, ainsi que *Eulitz*, précité, point 27).

50 L'article 132, paragraphe 1, sous b), g), et i), de la directive 2006/112 ne comporte aucune définition des notions d'opérations «étroitement liées» y figurant. Néanmoins, il ressort des termes mêmes des dispositions en question dudit article 132 que celles-ci ne visent pas les prestations de services qui ne présentent aucun lien avec, respectivement, «l'hospitalisation et les soins de santé», «l'aide et la sécurité sociales» ainsi que «l'éducation de l'enfance ou de la jeunesse, l'enseignement scolaire ou universitaire, la formation ou le recyclage professionnel». Dès lors, des prestations de services ne sauraient être considérées comme «étroitement liées» à ces dernières

prestations que lorsqu'elles sont effectivement fournies en tant que prestations accessoires à celles-ci, lesquelles constituent les prestations principales (voir, en ce sens, arrêt Horizon College, précité, points 27 et 28 ainsi que jurisprudence citée).

51 Il ressort de la jurisprudence qu'une prestation peut être considérée comme accessoire à une prestation principale lorsqu'elle constitue non une fin en soi, mais le moyen de bénéficier dans les meilleures conditions du service principal (voir, en ce sens, arrêts Madgett et Baldwin, précité, point 24; du 25 février 1999, CPP, C-349/96, Rec. p. I-973, point 30; du 6 novembre 2003, Dornier, C-45/01, Rec. p. I-12911, point 34, ainsi que Horizon College, précité, point 29).

52 En ce qui concerne la mise à disposition de personnel dans le secteur de l'enseignement, la Cour a ainsi jugé, au point 30 de l'arrêt Horizon College, précité, que, comme le soutenait la Commission dans l'affaire ayant donné lieu à cet arrêt, le fait pour un établissement d'enseignement de mettre un professeur à la disposition d'un autre établissement d'enseignement pour assurer temporairement des tâches d'enseignement sous la responsabilité de ce dernier constitue une opération qui, en principe, est de nature à être qualifiée de «prestation de services étroitement liée à l'enseignement» au sens de l'article 13, A, paragraphe 1, sous i), de la sixième directive, dès lors que, en cas de pénurie temporaire d'enseignants dans certains établissements d'enseignement, la mise à disposition de ces derniers enseignants qualifiés relevant d'autres établissements d'enseignement est de nature à permettre que des étudiants bénéficient dans les meilleures conditions de l'enseignement dispensé par les établissements destinataires.

53 Dans le cadre du présent recours, la Commission fait toutefois valoir que la mise à disposition de personnel prévue par l'arrêté de 2007 dans le secteur de l'enseignement ne peut pas être considérée comme une telle opération «étroitement liée» à l'enseignement fourni par les organismes destinataires car, à la différence de la situation dans l'arrêt Horizon College, précité, ladite mise à disposition doit présenter, en vertu des conditions édictées par cet arrêté à son point 3, paragraphe 1, sous b), un caractère non pas temporaire mais structurel. Dans un tel cas, la mise à disposition de personnel ne peut pas, selon la Commission, être considérée comme une «prestation accessoire» au sens des dispositions pertinentes de l'article 132, paragraphe 1, de la directive 2006/112, mais elle constitue, au contraire, une fin en soi et, partant, elle est en elle-même la prestation principale. Par ailleurs, l'arrêté de 2007 comportant, à ses points 4, paragraphe 1, et 5, paragraphe 1, la même exigence structurelle en ce qui concerne la mise à disposition de personnel dans les secteurs socioculturel et de la santé, la même analyse s'appliquerait mutatis mutandis à ces cas de mise à disposition.

54 À cet égard, il convient d'observer que, si certes l'arrêt Horizon College, précité, concernait un cas de mise à disposition temporaire de personnel, le caractère temporaire ou structurel d'une telle mise à disposition de personnel ne saurait, en lui-même, déterminer si celle-ci peut être considérée comme une opération «étroitement liée» au sens des dispositions de l'article 132, paragraphe 1, sous b), g) et i), de la directive 2006/112. En effet, conformément à la jurisprudence rappelée au point 51 du présent arrêt, et à l'instar de ce que la Cour a jugé explicitement aux points 29 et 30 de l'arrêt Horizon College, précité, il importe uniquement à cette fin d'examiner si ladite mise à disposition constitue non une fin en soi, mais le moyen de bénéficier dans les meilleures conditions du service principal.

55 Or, à l'appui de son argumentation selon laquelle la mise à disposition de personnel prévue par l'arrêté de 2007 dans les secteurs socioculturel, de la santé et de l'enseignement ne constitue pas une telle opération «étroitement liée», la Commission se borne à souligner le caractère structurel de cette mise à disposition, lequel impliquerait nécessairement, selon elle, qu'une telle mise à disposition ne pourrait en aucun cas être considérée comme une prestation accessoire à une prestation principale.

56 La Commission n'apporte toutefois aucun élément concret en vue de démontrer en quoi la mise à disposition structurelle de personnel telle que celle-ci est organisée par l'arrêté de 2007 dans les secteurs en cause constitue une fin en soi et non le moyen de bénéficier dans les meilleures conditions du service principal. Dans sa requête, la Commission se borne, à cet égard, à indiquer qu'il «semble» que la mise à disposition de personnel dans le secteur de l'enseignement constitue une fin en soi. Or, conformément à la jurisprudence rappelée au point 26 du présent arrêt, c'est à elle qu'il incombe de prouver le manquement allégué sans pouvoir se fonder sur des présomptions quelconques.

57 À l'inverse, le Royaume des Pays-Bas a expliqué en détail dans ses écritures les raisons pour lesquelles, selon lui, la mise à disposition structurelle prévue par l'arrêté de 2007 dans les secteurs socioculturel, de la santé et de l'enseignement permet d'assurer que le service principal est fourni dans les meilleures conditions. En particulier, ainsi qu'il ressort des points 32 et 36 du présent arrêt, le Royaume des Pays-Bas a souligné à cet égard que cette mise à disposition permet aux organismes actifs dans ces secteurs de s'entraider mutuellement en ce qui concerne des besoins en personnel et constitue un bon moyen d'attirer du personnel de qualité et de le conserver, garantissant ainsi la continuité et, partant, la qualité des services, respectivement, d'aide et de sécurité sociales, de santé et d'enseignement. Force est de constater que la Commission n'a pas réfuté ni même cherché à réfuter ces explications dans son mémoire en réplique.

58 Certes, en ce qui concerne la mise à disposition d'enseignants dans le cadre de la promotion de la mobilité professionnelle, laquelle fait l'objet de règles spécifiques dans l'arrêté de 2007, la Commission a affirmé dans sa requête qu'elle constitue essentiellement un instrument de gestion du personnel et non un moyen d'assurer le meilleur enseignement possible, de sorte que la mise à disposition doit être considérée comme l'objectif principal.

59 Il y a cependant lieu de constater que, à l'appui de cette affirmation, la Commission se borne à relever que cet objectif «ressort» dudit arrêté sans étayer en rien cette affirmation, et en particulier sans expliquer en quoi une telle mise à disposition, qui a lieu entre établissements d'enseignement, ne pourrait pas être de nature à permettre que l'enseignement soit fourni dans les meilleures conditions, et ce alors que le Royaume des Pays-Bas souligne avec force que la mise à disposition de personnel dans le secteur de l'enseignement contribue à garantir la qualité de celui-ci et que l'article 132, paragraphe 1, sous i), de la directive 2006/112 vise explicitement les opérations étroitement liées à la «formation» et au «recyclage professionnel».

60 Il s'ensuit que la Commission n'a pas apporté la preuve que la mise à disposition de personnel prévue par l'arrêté de 2007 dans les secteurs en cause constitue une fin en soi, et non le moyen de bénéficier dans les meilleures conditions du service principal.

61 Certes, aux points 34 à 43 et 46 de l'arrêt Horizon College, précité, la Cour a précisé que l'application de l'exonération à la mise à disposition de personnel en tant qu'opération «étroitement liée», en l'occurrence, à l'enseignement est, en tout état de cause, subordonnée à trois conditions, reflétées en partie aux articles 132 et 134 de la directive 2006/112, à savoir, en substance, premièrement, que tant cette prestation principale que la mise à disposition qui est étroitement liée à celle-ci soient effectuées par des organismes visés à l'article 132, paragraphe 1, sous i), de cette directive, deuxièmement, que ladite mise à disposition soit d'une nature ou d'une qualité telles que, sans le concours d'un tel service, il ne saurait être assuré que l'enseignement dispensé par l'établissement destinataire et, partant, celui dont bénéficient les étudiants de ce dernier, aurait une valeur équivalente, et, troisièmement, qu'une telle mise à disposition ne soit pas essentiellement destinée à procurer des recettes supplémentaires par la réalisation d'une opération effectuée en concurrence directe avec des entreprises commerciales soumises à la TVA.

62 Toutefois, la Commission n'a pas davantage cherché à démontrer que ces trois conditions font défaut s'agissant de la mise à disposition de personnel prévue par l'arrêté de 2007 dans le secteur de l'enseignement. Par ailleurs, alors que la Commission considère que ces conditions s'appliquent mutatis mutandis à la mise à disposition de personnel dans les secteurs socioculturel et de la santé, elle n'a pas non plus cherché à démontrer que lesdites conditions faisaient également défaut dans ces derniers cas.

63 Il est vrai que la deuxième condition énoncée par la Cour dans l'arrêt *Horizon College*, précité, ne figure pas explicitement dans le texte de l'arrêté de 2007. Toutefois, ce seul fait ne saurait, en tant que tel, compte tenu des explications fournies par le Royaume des Pays-Bas mentionnées au point 57 du présent arrêt, suffire à démontrer que la mise à disposition de personnel prévue par cette réglementation dans les secteurs en cause n'est pas d'une nature ou d'une qualité telles que, sans le concours d'un tel service, il ne saurait être assuré que les prestations dispensées par l'établissement destinataire auraient une valeur équivalente.

64 Il résulte de ce qui précède que le premier grief doit être rejeté comme étant non fondé.

Sur le second grief, tiré d'une violation de l'article 13 de la directive 2006/112, concernant le non-assujettissement à la TVA de la mise à disposition de personnel par des organismes de droit public aux «eurorégions» et dans le cadre de la promotion de la mobilité professionnelle

Argumentation des parties

65 La Commission soutient que les organismes de droit public qui mettent du personnel à disposition dans le cadre de la promotion de la mobilité professionnelle et aux «eurorégions» doivent être considérés comme des assujettis et ne relèvent donc pas de l'article 13 de la directive 2006/112.

66 La Commission rappelle à cet égard, en s'appuyant, notamment, sur l'arrêt du 12 septembre 2000, *Commission/France* (C-276/97, Rec. p. I-6251, point 40), qu'il ressort de la jurisprudence de la Cour que le non-assujettissement des organismes de droit public dépend avant tout de la manière dont les activités sont exercées, les activités exercées en tant qu'autorités publiques étant celles accomplies par lesdits organismes 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, et que, conformément à ce qui a été jugé dans l'arrêt du 14 décembre 2000, *Fazenda Pública* (C-446/98, Rec. p. I-11435, point 21), il convient à cette fin de se fonder sur une analyse des conditions prévues par le droit national pour l'exercice de l'activité en question.

67 Selon la Commission, cette analyse de la législation néerlandaise la conduit à conclure que le non-assujettissement des organismes publics dans les cas de mise à disposition visés ici n'est pas conforme à l'article 13 de la directive 2006/112. Puisque le non-assujettissement dépend de la manière dont les activités sont exercées, le fait que la relation entre le fonctionnaire mis à disposition et les communes concernées soit régie par les règles de droit public ne signifierait pas automatiquement que ladite mise à disposition est effectuée par lesdites communes en tant qu'autorités publiques. Le nombre élevé de bureaux de placement en Europe montrerait clairement que la mise à disposition de personnel est également soumise aux règles de droit privé.

68 Par ailleurs, la Commission indique qu'elle n'est «absolument pas convaincue» que les conditions auxquelles l'arrêté de 2007 subordonne le non-assujettissement de la mise à disposition de personnel à une «eurorégion» permettent d'éviter une distorsion de la concurrence. En effet, la non application de la TVA à un segment du marché de la mise à disposition de

personnel risquerait de fausser la concurrence puisque le reste du marché ne pourrait pas en bénéficier. Par ailleurs, il résulterait de l'arrêt du 16 septembre 2008, *Isle of Wight Council e.a.* (C-288/07, Rec. p. I-7203, points 63 et 64), que l'affectation de la concurrence potentielle est également pertinente.

69 Le Royaume des Pays-Bas, en ce qui concerne, en premier lieu, la mise à disposition dans le cadre de la promotion de la mobilité professionnelle, estime que la Commission n'a pas expliqué la raison pour laquelle elle ne relève pas de l'article 13 de la directive 2006/112. Or, le non-assujettissement de cette mise à disposition serait soumis à des conditions différentes de celles applicables aux «eurorégions». Le recours devrait donc être rejeté pour méconnaissance de l'obligation de motivation ou, à tout le moins, cette partie du recours devrait être rejetée.

70 En tout état de cause, le Royaume des Pays-Bas fait valoir que la mise à disposition de personnel en cause est exercée en tant qu'autorité publique puisque le fonctionnaire mis à disposition poursuit dans ce cadre l'accomplissement d'actes de l'autorité publique et que l'arrêté de 2007 soumet ces mises à disposition à des conditions spécifiques qui ne s'appliquent pas aux particuliers et qui ont pour but de garantir que seules les mises à disposition qui visent effectivement à permettre à un fonctionnaire d'acquérir des connaissances et de l'expérience auprès d'un autre organisme public puissent bénéficier du non-assujettissement.

71 Par ailleurs, le Royaume des Pays-Bas estime que la Commission n'a pas prétendu et encore moins démontré que le non-assujettissement en cause est susceptible d'entraîner une distorsion de concurrence. Or, ces mises à disposition ne seraient pas effectuées pour répondre à une demande de personnel que des opérateurs économiques privés, tels que des bureaux de placement, pourraient éventuellement satisfaire puisque leur raison d'être est d'assurer que le personnel d'un organisme de droit public acquière des connaissances et une expérience auprès d'un autre organisme qu'il pourra ensuite mettre au service de sa propre institution.

72 En ce qui concerne, en second lieu, la mise à disposition aux «eurorégions» de personnel d'organismes de droit public, le Royaume des Pays-Bas fait valoir que la Commission ne démontre ni que les activités en cause ne sont pas des activités exercées en tant qu'autorités publiques, ni que le non-assujettissement entraîne une distorsion de concurrence. Le recours devrait donc être rejeté pour ce motif.

73 En tout état de cause, le Royaume des Pays-Bas estime que les activités de mise à disposition de personnel aux «eurorégions» sont exercées en tant qu'autorités publiques. En effet, conformément au protocole additionnel à la convention-cadre européenne sur la coopération transfrontalière des collectivités ou autorités territoriales, les fonctionnaires nationaux seraient à cette fin mis à la disposition d'une association de coopération transfrontalière par leurs pouvoirs publics nationaux afin d'y exercer des missions de pouvoir public que les autorités nationales ont déléguées à cette association. Cette mise à disposition de fonctionnaires ne serait donc pas destinée à combler un besoin en personnel, mais constituerait un moyen important pour permettre la coopération des collectivités ou autorités territoriales en cause au sein des «eurorégions» et assurer leur contribution au développement des missions publiques confiées à celles-ci. De surcroît, les mises à disposition non-assujetties seraient soumises à des conditions juridiques qui ne s'appliquent pas aux opérateurs économiques particuliers.

74 Par ailleurs, s'agissant de la condition relative à l'absence de distorsion de concurrence, le Royaume des Pays-Bas souligne que l'arrêté de 2007 contient des conditions strictes visant à les empêcher et que les activités de mise à disposition de personnel en cause n'entrent pas en concurrence avec celles des opérateurs privés, tels que les bureaux de placement, dès lors qu'elles concernent la mise à disposition aux «eurorégions» d'un personnel spécifique par une commune en vue de participer activement à la coopération au sein de celles-ci. Engager du

nouveau personnel suivant la filière des bureaux de placement ne serait pas une option qui permettrait de répondre à ce besoin. Quant au risque de distorsion potentielle de la concurrence, la Commission n'apporterait aucune donnée de droit ou de fait dont il apparaîtrait que les activités exonérées seraient exercées, effectivement ou potentiellement, au sens d'une possibilité réelle, en concurrence avec des opérateurs économiques particuliers.

Appréciation de la Cour

75 Par le présent grief, la Commission fait valoir que la mise à disposition de personnel par des organismes de droit public aux «eurorégions» et dans le cadre de la promotion de la mobilité professionnelle, telle que prévue par l'arrêté de 2007, ne relève pas du régime de non-assujettissement prévu à l'article 13, paragraphe 1, de la directive 2006/112, dès lors que cette activité de mise à disposition n'est pas accomplie par des organismes de droit public «en tant qu'autorités publiques» au sens du premier alinéa de cette disposition et que, en tout état de cause, un tel non-assujettissement «conduirait à des distorsions de concurrence d'une certaine importance» au sens du second alinéa de cette même disposition. Les organismes de droit public effectuant ces mises à disposition devraient dès lors être considérés comme des «assujettis» au sens de l'article 9 de cette directive et, partant, lesdites mises à disposition devraient être soumises à la TVA en vertu des articles 2, paragraphe 1, sous c), et 24, paragraphe 1, de ladite directive.

76 À cet égard, il y a lieu, à titre liminaire, de rappeler que, comme il ressort de l'économie et de la finalité de la directive 2006/112, ainsi que de la place de l'article 13 de cette directive dans le système commun de TVA établi par la sixième directive, toute activité de nature économique est, en principe, imposable. Sont soumises à la TVA, en règle générale et conformément à l'article 2, paragraphe 1, de la directive 2006/112, les prestations de services fournies à titre onéreux, y compris celles fournies par les organismes de droit public. Les articles 9 et 13 de la directive 2006/112 assignent ainsi un champ d'application très large à la TVA (voir, en ce sens, arrêts *Isle of Wight Council e.a.*, précité, points 25 à 28 et 38, ainsi que du 16 juillet 2009, *Commission/Irlande*, C-554/07, point 39).

77 Cependant, par dérogation à cette règle générale, certaines activités de nature économique ne sont pas soumises à la TVA. Une telle dérogation est prévue à l'article 13, paragraphe 1, premier alinéa, de la directive 2006/112, en vertu duquel les activités accomplies par des organismes de droit public agissant en qualité d'autorités publiques ne sont pas soumises à cette taxe. Toutefois, même lorsque ces organismes exercent une telle activité en leur qualité d'autorités publiques, ils doivent être considérés comme des assujettis, conformément, notamment, à l'article 13, paragraphe 1, second alinéa, de la directive 2006/112, dans la mesure où leur non-assujettissement conduirait à des distorsions de concurrence d'une certaine importance (voir, en ce sens, arrêts *Isle of Wight Council e.a.*, précité, points 30 et 31, ainsi que du 4 juin 2009, *SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft*, C-102/08, non encore publié au Recueil, points 62 et 63).

78 En l'espèce, il convient dès lors d'examiner, dans un premier temps, si la Commission a établi que la mise à disposition de personnel prévue par l'arrêté de 2007 aux «eurorégions» et dans le cadre de la promotion de la mobilité professionnelle n'est pas accomplie par des «organismes de droit public [...] en tant qu'autorités publiques» au sens du premier alinéa de l'article 13, paragraphe 1, de la directive 2006/112. Dans la négative, il y aura lieu de vérifier, dans un second temps, si la Commission a établi que le non-assujettissement à la TVA de ces organismes «conduirait à des distorsions de concurrence d'une certaine importance» au sens du second alinéa dudit article 13, paragraphe 1.

79 En ce qui concerne, en premier lieu, l'article 13, paragraphe 1, premier alinéa, de la

directive 2006/112, la Cour a jugé à maintes reprises que deux conditions doivent être remplies cumulativement pour que cette disposition soit applicable, à savoir l'exercice d'activités par un organisme de droit public et l'exercice d'activités accomplies en tant qu'autorité publique (voir, en ce sens, arrêts précités *Isle of Wight Council e.a.*, point 19 et jurisprudence citée, ainsi que *Commission/Irlande*, précité, point 41)

80 À cet égard, il convient de relever que, dans son recours, la Commission n'a pas contesté que la mise à disposition de personnel prévue par l'arrêté de 2007 aux «eurorégions» et dans le cadre de la promotion de la mobilité professionnelle est exercée par des «organismes de droit public» au sens de l'article 13, paragraphe 1, premier alinéa, de la directive 2006/112.

81 Dans ces conditions, il convient d'examiner si la Commission a établi que cette mise à disposition n'est pas exercée par ces organismes de droit public «en tant qu'autorités publiques» au sens de cette même disposition.

82 À cet égard, il ressort de la jurisprudence relative à l'article 4, paragraphe 5, premier alinéa, de la sixième directive, dont le contenu correspond à celui de l'article 13, paragraphe 1, premier alinéa, de la directive 2006/112, que ces dispositions envisagent la situation dans laquelle des organismes de droit public exercent en qualité de sujets de droit public, dans le cadre du régime juridique qui leur est particulier, des activités ou opérations qui peuvent également être accomplies en concurrence avec eux par des particuliers sous un régime de droit privé ou sur la base de concessions administratives. En revanche, lorsque ces organismes de droit public agissent dans les mêmes conditions juridiques que des opérateurs économiques privés, ils ne peuvent être considérés comme exerçant ces activités ou opérations «en tant qu'autorités publiques» (voir, notamment, arrêts du 17 octobre 1989, *Comune di Carpaneto Piacentino e.a.*, 231/87 et 129/88, Rec. p. 3233, point 16, ainsi que du 8 juin 2006, *Feuerbestattungsverein Halle*, C-430/04, Rec. p. I-4999, point 24).

83 Or, il y a lieu de constater que, à l'appui de son argumentation sur ce point, la Commission se borne, dans son recours, à rappeler cette jurisprudence de la Cour sans aucunement l'appliquer à la réglementation néerlandaise en cause, en établissant ou même en cherchant à établir que les organismes de droit public qui mettent du personnel à disposition des «eurorégions» ou dans le cadre de la promotion de la mobilité professionnelle en vertu de l'arrêté de 2007 agissent dans les mêmes conditions juridiques qu'un opérateur économique privé au sens de la jurisprudence de la Cour (voir, par analogie, arrêt *Commission/Pays-Bas*, précité, point 37).

84 À cet égard, la circonstance, brièvement évoquée par la Commission, qu'il existe en Europe un nombre élevé d'opérateurs privés, tels des bureaux de placement, qui mettent du personnel à disposition dans le cadre de règles de droit privé, est sans pertinence. En effet, une telle circonstance ne démontre en rien que la mise à disposition de personnel aux «eurorégions» et dans le cadre de la promotion de la mobilité professionnelle prévue par l'arrêté de 2007 est exercée par les organismes de droit public en cause dans les mêmes conditions juridiques que ces opérateurs économiques privés et non dans le cadre du régime juridique qui leur est particulier, mais confirme tout au plus que des activités exercées par de tels organismes «en tant qu'autorités publiques» peuvent être accomplies en concurrence avec des particuliers exerçant leurs activités sous un régime de droit privé.

85 Il y a lieu, par ailleurs, d'observer que, ainsi qu'il ressort des points 70 et 73 du présent arrêt, le Royaume des Pays-Bas a expliqué de manière détaillée et argumentée dans ses écritures en quoi la mise à disposition de personnel aux «eurorégions» et dans le cadre de la promotion de la mobilité professionnelle est exercée par les organismes de droit public en cause en tant qu'autorités publiques.

86 En particulier, cet État membre a souligné à cet égard que l'arrêté de 2007, ainsi qu'il ressort de son propre libellé, soumet ces mises à disposition de personnel à des conditions spécifiques qui ne s'appliquent pas aux particuliers et qui ont pour but, s'agissant de la promotion de la mobilité professionnelle, de garantir que seules les mises à disposition visant à permettre à un fonctionnaire d'acquérir des connaissances et l'expérience auprès d'un autre organisme public puissent bénéficier du non-assujettissement de la TVA.

87 Le Royaume des Pays-Bas a également expliqué que la mise à disposition de personnel aux «eurorégions» n'était pas destinée à combler un besoin en personnel, mais constituait uniquement un moyen important pour permettre aux communes et provinces participantes de coopérer au sein des «eurorégions» et de contribuer au développement des missions publiques confiées à celles-ci.

88 La Commission n'a pas réfuté ni même cherché à réfuter ces explications qui ressortent déjà en partie du texte même de l'arrêté de 2007.

89 Par conséquent, il convient de constater que la Commission est restée en défaut d'apporter à la Cour les éléments permettant à celle-ci d'établir l'existence du manquement allégué au regard de la condition tenant à l'exercice d'une activité en tant qu'«autorités publiques» au sens de l'article 13, paragraphe 1, premier alinéa, de la directive 2006/112.

90 En ce qui concerne, en second lieu, l'article 13, paragraphe 1, second alinéa, de la directive 2006/112, il convient de rappeler que, selon cette disposition, un organisme de droit public agissant en sa qualité d'autorité publique doit être considéré comme «assujetti» lorsque son non-assujettissement est susceptible de donner lieu à des distorsions de concurrence d'une certaine importance. Est ainsi envisagé le cas d'organismes de droit public exerçant des activités qui peuvent l'être aussi, concurremment, par des opérateurs économiques privés. L'objectif est de garantir que ces derniers ne soient pas désavantagés du fait qu'ils sont taxés alors que les organismes de droit public ne le sont pas (voir, en ce sens, arrêt *Comune di Carpaneto Piacentino* e.a., précité, point 22).

91 À cet égard, la Cour a précisé, notamment, que les distorsions de concurrence d'une certaine importance auxquelles conduirait le non-assujettissement des organismes de droit public agissant en tant qu'autorités publiques doivent être évaluées par rapport à l'activité en cause, en tant que telle, sans que cette évaluation porte sur un marché en particulier, ainsi que par rapport non seulement à la concurrence actuelle, mais également à la concurrence potentielle, pour autant que la possibilité pour un opérateur privé d'entrer sur le marché pertinent soit réelle, et non purement hypothétique (voir, en ce sens, arrêt *Isle of Wight Council* e.a., précité, points 53 et 65).

92 Or, force est de constater à cet égard que, dans son recours, la Commission se borne à indiquer qu'elle n'est «absolument pas convaincue» que les conditions dont la réglementation néerlandaise assortit le non-assujettissement à la TVA permettent d'éviter une distorsion de concurrence. Elle n'apporte cependant aucun élément à l'appui de cette affirmation, en particulier en vue de démontrer que la possibilité de distorsion de concurrence alléguée avec les activités exercées par des opérateurs privés, tels les bureaux de placement, n'est pas uniquement théorique mais bien réelle (voir, par analogie, arrêt du 8 mars 2001, *Commission/Portugal*, C-276/98, Rec. p. I-1699, point 28).

93 Or, à l'inverse, ainsi qu'il ressort des points 71 et 74 du présent arrêt, le Royaume des Pays-Bas a expliqué de façon détaillée et argumentée dans ses écritures en quoi la mise à disposition de personnel aux «eurorégions» et dans le cadre de la promotion de la mobilité professionnelle organisée par l'arrêté de 2007 ne peut pas être considérée comme s'exerçant en concurrence

avec les activités de placement exercées par les opérateurs privés. En particulier, cet État membre a fait valoir à cet égard que, en substance, compte tenu du caractère spécifique des besoins à satisfaire dans le cadre de ladite mise à disposition, l'engagement de personnel par la filière privée ne constitue pas une option envisageable. La Commission n'a pas réfuté ni même cherché à réfuter ces explications.

94 En conséquence, il y a lieu de constater que la Commission est restée en défaut d'apporter à la Cour les éléments permettant à celle-ci d'établir l'existence du manquement allégué au regard de la condition tenant à l'existence d'une «distorsion de concurrence d'une certaine importance» au sens de l'article 13, paragraphe 1, second alinéa, de la directive 2006/112.

95 Dans ces conditions, le second grief doit être rejeté comme étant non fondé.

96 Eu égard à tout ce qui précède, il convient de rejeter l'ensemble du recours.

Sur les dépens

97 Aux termes de l'article 69, paragraphe 2, du règlement de procédure, toute partie qui succombe est condamnée aux dépens, s'il est conclu en ce sens. Le Royaume des Pays-Bas ayant conclu à la condamnation de la Commission et celle-ci ayant succombé en ses moyens, il y a lieu de la condamner aux dépens.

Par ces motifs, la Cour (deuxième chambre) déclare et arrête:

1) **Le recours est rejeté.**

2) **La Commission européenne est condamnée aux dépens.**

Signatures

* Langue de procédure: le néerlandais.