

Downloaded via the EU tax law app / web

CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL

Mme ELEANOR Sharpston

présentées le 8 mars 2007 (1)

Affaire C-434/05

Stichting Regionaal Opleidingen Centrum Noord-Kennemerland/West-Friesland (Horizon College)

contre

Staatssecretaris van Financiën

[demande de décision préjudicielle formée par le Hoge Raad der Nederlanden (Pays-Bas)]

Affaire C-445/05

Werner Haderer

contre

Finanzamt Wilmersdorf

[demande de décision préjudicielle formée par le Bundesfinanzhof (Allemagne)]

«TVA – Exonérations – Mise à la disposition d'un établissement scolaire, moyennant rémunération, d'un enseignant employé par un autre établissement scolaire – Leçons données à des élèves dans un établissement d'enseignement par un professeur indépendant rémunéré par l'établissement»

1. Deux des exonérations de la TVA prévues par la sixième directive (2) portent, en substance, sur l'enseignement et les prestations de services étroitement liées fournis par des établissements d'enseignement, ainsi que sur les leçons données à titre personnel par des enseignants.

2. Les deux présentes demandes de décision préjudicielle posent la question de savoir si ces exonérations s'appliquent, d'une part, à la mise d'enseignants à la disposition d'un établissement d'enseignement par un autre établissement d'enseignement et, d'autre part, à l'activité d'un enseignant indépendant consistant à dispenser des cours dans un établissement d'enseignement.

La sixième directive

3. Conformément à l'article 2 de la sixième directive (3), les prestations de services effectuées à titre onéreux par un assujetti agissant en tant que tel sont soumises à la TVA.

4. L'article 4, paragraphe 1, définit l'assujetti comme étant quiconque «accomplir, d'une façon indépendante», une activité économique, notion qui, en vertu de l'article 4, paragraphe 2, inclut toutes les activités de prestataires de services (4).

5. L'article 6, paragraphe 1, définit la prestation de services comme étant «toute opération qui ne constitue pas une livraison d'un bien [...]» (5). Par conséquent, il n'existe pas de catalogue de services soumis à la TVA, mais il ressort de l'article 9, paragraphe 2, sous c) et sous e), relatif au lieu de la prestation de certains services, que les services concernant les activités d'enseignement et la mise à disposition de personnel sont en principe imposables (6).

6. Cependant, l'article 13, A («Exonérations en faveur de certaines activités d'intérêt général») (7), prévoit, entre autres, que:

«1. [...] les États membres exonèrent [...]:

[...]

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;

j) les leçons données, à titre personnel, par des enseignants et portant sur l'enseignement scolaire ou universitaire;

k) la mise à disposition de personnel par des institutions religieuses ou philosophiques pour les activités visées sous b), g), h) (8) et i) et dans un but d'assistance spirituelle;

[...]

2. a) 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) (9) 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,

– ils doivent être gérés et administrés à titre essentiellement bénévole par des personnes n'ayant, par elles-mêmes ou par personnes interposées, aucun intérêt direct ou indirect dans les résultats de l'exploitation,

– ils doivent pratiquer des prix homologués par les autorités publiques ou n'excédant pas de tels prix homologués ou, pour les opérations non susceptibles d'homologation des prix, des prix inférieurs à ceux exigés pour des opérations analogues par des entreprises commerciales soumises à la taxe sur la valeur ajoutée,

– 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.

b) Les prestations de services et les livraisons de biens sont exclues du bénéfice de l'exonération prévue au paragraphe 1 sous b), g), h), i), l), m) et n) si:

- elles ne sont pas indispensables à l'accomplissement des opérations exonérées,
- 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 taxe sur la valeur ajoutée.»

Faits et procédure nationale dans l'affaire C-434/05, «Horizon College»

7. Selon la décision de renvoi, Stichting Regionaal Opleidingen Centrum Noord-Kennemerland/West-Friesland (ci-après «Horizon College») est un établissement d'enseignement situé à Alkmaar, aux Pays-Bas. Il semble, aux fins de l'application de l'article 13, A, paragraphe 1, sous i), de la sixième directive, qu'il soit un organisme reconnu par l'État membre comme ayant des buts d'enseignement. Il dispense principalement un enseignement de niveau moyen et professionnel.

8. Il a également, au moins entre 1995 et 1999, détaché des enseignants qui étaient à son service auprès d'autres établissements pour faire face à une pénurie temporaire de leur personnel enseignant. Dans le cadre du contrat de détachement, les tâches de l'enseignant étaient précisées par l'autre établissement, qui payait également l'assurance en responsabilité civile. Le traitement de l'enseignant continuait d'être versé par Horizon College, qui en demandait le remboursement sans supplément à l'autre établissement, sans réaliser aucun bénéfice ni percevoir de TVA.

9. Cependant, l'administration fiscale a estimé que le service fourni par Horizon College ne relevait pas des exonérations de la sixième directive et elle a, par conséquent, adressé un avis de redressement concernant la TVA pour la période 1995 à 1999.

10. Horizon College a attaqué cet avis de redressement. Son pourvoi en cassation est désormais pendant devant le Hoge Raad der Nederlanden (Cour suprême), lequel observe que, lorsqu'un établissement d'enseignement est confronté à une pénurie passagère de personnel enseignant, il est contraint d'engager un autre professeur à titre temporaire afin d'atteindre le but qu'il poursuit grâce à son enseignement et que le fait de percevoir la TVA entraîne automatiquement une augmentation du prix de revient dudit enseignement.

11. Le Hoge Raad se demande si la situation est susceptible d'être rattachée à la notion d'«enseignement» ou à celle de «services qui [lui] sont étroitement liés». Il sollicite par conséquent une décision préjudicielle sur les questions suivantes:

«1. L'article 13, A, paragraphe 1, sous i), de la sixième directive doit-il être interprété en ce sens que la notion de dispenser un enseignement comprend également la mise, à titre onéreux, d'un professeur à la disposition d'un établissement d'enseignement où il assurera temporairement des tâches d'enseignement sous la responsabilité de celui-ci?

2. En cas de réponse négative à la première question, la notion de 'services qui leur sont étroitement liés' doit-elle être interprétée en ce sens qu'elle couvre également le service qui a été décrit dans la première question?

3. Le point de savoir si celui qui détache le professeur est lui-même un établissement d'enseignement est-il susceptible de modifier la réponse aux questions précédentes?»

Faits et procédure nationale dans l'affaire C-445/05, Haderer

12. Selon la décision de renvoi, M. Werner Haderer a travaillé pendant des années comme enseignant pour le Land de Berlin avec la qualité de collaborateur indépendant. En 1990, il a travaillé dans divers centres d'enseignement pour adultes (10) pour une durée hebdomadaire totale souvent supérieure à 30 heures, assurant des «cours de soutien scolaire» et dirigeant des cours de céramique et de poterie.

13. Son statut reposait sur des contrats régulièrement renouvelés qui stipulaient expressément qu'ils n'étaient pas des contrats de travail. Ses honoraires étaient calculés à l'heure à raison du nombre d'heures réellement travaillées. Il n'avait droit au maintien de ses honoraires ni en cas d'annulation de ses cours, quelle qu'en soit la raison, ni en cas de maladie ou de tout autre empêchement. Cependant, il bénéficiait d'une participation financière aux frais de son assurance maladie et de son assurance pension, et recevait une «indemnité de congé» calculée en pourcentage de ses honoraires.

14. M. Haderer n'a pas présenté de déclaration TVA concernant ces honoraires. Estimant qu'il aurait dû le faire, l'administration fiscale lui a adressé un avis d'imposition.

15. M. Haderer a attaqué cet avis d'imposition en alléguant, premièrement, qu'il n'était pas un travailleur indépendant (et, par conséquent, ne rentrait pas dans la définition de l'«assujetti») et, deuxièmement, qu'en tout état de cause son activité était exonérée de la TVA au titre de l'article 13, A, paragraphe 1, sous i) et/ou sous j), de la sixième directive.

16. Son recours en «Revision» est désormais pendant devant le Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances), qui admet l'appréciation effectuée par la juridiction de degré inférieur, à savoir que M. Haderer exerçait effectivement à titre indépendant (11), et confirme que ses services ne peuvent être exonérés de la TVA sur la base d'aucune disposition de droit interne (12). Il se demande cependant si ce dernier élément est totalement compatible avec le droit communautaire. Il observe entre autres que:

- M. Haderer ne peut pas être considéré comme faisant partie des «autres organismes reconnus comme ayant des fins comparables par l'État membre concerné» au sens de l'article 13, A, paragraphe 1, sous i), puisqu'il n'est pas «reconnu» comme tel;
- les cours qu'il a donnés dans les centres d'enseignement pour adultes où il a fourni ses prestations semblent relever de la notion d'«enseignement scolaire ou universitaire» au sens de l'article 13, A, paragraphe 1, sous j), compte tenu de la mission assignée à ces centres par les textes de droit interne applicables;
- la question se pose néanmoins de savoir si des leçons données à titre personnel par un enseignant indépendant ne sont exonérées de la TVA que lorsque l'enseignant dispense cet enseignement directement aux élèves ou aux étudiants, et qu'il est rémunéré par eux, ou si l'enseignant peut fournir ces prestations dans une école ou dans une université.

17. Par conséquent, le Bundesfinanzhof sollicite une décision préjudicielle sur la question suivante:

«Les leçons particulières données par des enseignants (13) et portant sur l'enseignement scolaire ou universitaire ne doivent-elles être exonérées d'impôts, conformément à l'article 13, partie A, paragraphe 1, sous j), de la directive 77/388/CEE que lorsque l'enseignant fournit des prestations directement à l'élève/à l'étudiant en tant que destinataire de celles-ci – qu'il est par conséquent

rémunéré par cet élève/cet étudiant – ou suffit-il que le professeur particulier fournisse une prestation d'enseignement à une école ou à une université qui est alors destinataire desdites prestations?»

Procédure devant la Cour

18. Ont présenté des observations écrites dans l'affaire C-434/05 Horizon College, les gouvernements néerlandais et grec ainsi que la Commission des Communautés européennes; dans l'affaire C-445/05, l'administration fiscale défenderesse, les gouvernements italien et grec ainsi que la Commission.

19. Les audiences se sont tenues successivement dans les deux affaires le 14 décembre 2006. Dans l'affaire C-445/05, M. Haderer n'était pas représenté à l'audience, bien qu'il eût demandé à être entendu. De même, ni l'administration fiscale ni le gouvernement allemand n'ont présenté un quelconque argument oral. Le gouvernement grec et la Commission ont toutefois présenté des observations orales. Ces deux mêmes parties, ainsi qu'Horizon College et le gouvernement néerlandais, ont également présenté des observations orales dans l'affaire C-434/05.

Analyse

Nature des exonérations prévues à l'article 13, A, de la sixième directive

20. D'aucuns ont observé qu'il existe un paradoxe dans la nature et dans la terminologie de la TVA communautaire, paradoxe que je vais tenter d'éclaircir. Normalement, la charge de cet impôt n'est nullement supportée par celui qui y est «assujetti». Lorsque tous les produits qu'il acquiert et services qu'il achète sont imposés, il peut récupérer la taxe en question en la facturant à ses clients. Si ses acquisitions sont «exonérées», leur coût reflétera cependant généralement un élément de TVA incorporé, lequel ne peut être ni déduit ni récupéré. Certains ont même dit que «quiconque aura compris cela aura compris la TVA» (14).

21. Même si cette dernière assertion peut sembler pécher par optimisme, du moins pour qui veut pleinement comprendre les exonérations de l'article 13, A, de la sixième directive, il n'est néanmoins pas inutile de consacrer quelques réflexions à ce paradoxe avant d'examiner les exonérations pertinentes dans leur présent contexte.

22. La TVA est un impôt général sur la consommation, appliqué (en tant que «taxe d'aval») à chaque livraison de biens ou prestation de services, proportionnellement à leur prix, quel que soit le nombre de transactions intervenues dans le processus de production et de distribution antérieur. Elle est exigible au taux applicable à chaque transaction, déduction faite du montant de la TVA («taxe d'amont») qui a grevé directement le coût des divers éléments constitutifs du prix (15).

23. La charge fiscale est donc normalement supportée par le consommateur final qui, n'étant pas un assujetti agissant en tant que tel et n'effectuant aucune opération ultérieure imposable, ne peut ni prélever de taxe en aval ni déduire de taxe en amont.

24. En ce qui concerne les exonérations de la TVA, une distinction peut être faite entre deux catégories: celles avec droit à déduction (16) et celles sans droit à déduction (17).

25. Lorsqu'une opération est exonérée avec droit à déduction de la taxe d'amont, la fourniture des biens ou des services concernés est exonérée (à ce stade) de toute charge de TVA. Lorsqu'une transaction est exonérée sans ce droit à déduction, toute TVA déjà acquittée en amont sur les éléments constitutifs du prix restera incorporée dans le prix.

26. Pour illustrer cela, prenons un exemple fictif dans lequel un service est fourni au prix de 100 unités (hors taxe), où le coût de la prestation de ce service inclut des intrants (biens et services) acquis à un prix net imposable de 50 unités et où le taux de TVA applicable se monte à 20 %.

27. Dans le cas de figure ordinaire où la prestation de services est une opération imposable, le fournisseur du service paiera 60 unités pour les intrants, dont 10 unités au titre de la TVA, et il facturera sa prestation de services 120 unités, dont 20 unités au titre de la TVA. De ces 20 unités, il déduira les 10 unités qu'il a déjà payées et versera la différence à l'administration fiscale. Son client, s'il s'agit d'un consommateur final, supportera la totalité de la charge de la TVA, à hauteur de 20 unités. Si cependant ce client est un autre assujetti, pour lequel la prestation de services représente un élément constitutif du prix d'une nouvelle opération imposable, il pourra à nouveau récupérer cette charge de 20 unités sur la taxe qu'il applique en aval à ses propres clients et ses propres coûts se limiteront au prix net de 100 unités.

28. Si la prestation de services est une transaction exonérée avec droit à déduction (18), elle ne donnera pas lieu à la perception de TVA, mais le fournisseur de services pourra encore «déduire» la taxe d'amont à hauteur de 10 unités (ce qui signifie, en l'occurrence, qu'il pourra se la faire rembourser par l'administration fiscale). Le coût pour le client, que celui-ci soit un consommateur final ou un assujetti réalisant une nouvelle opération en aval, sera seulement de 100 unités.

29. Si la prestation de services est une opération exonérée sans droit à déduction, le fournisseur de services devra soit supporter lui-même la charge de la TVA d'amont à hauteur de 10 unités (cette somme venant amputer son profit, pour autant qu'il en réalise un (19)), soit, plus vraisemblablement et dans la mesure où les forces du marché le permettent, la répercuter sur ses clients en facturant un prix de 110 unités, dont aucun élément n'est susceptible de constituer de la TVA déductible. Dans cette dernière hypothèse, le coût supporté par le client, s'il s'agit d'un consommateur final, sera plus important que si l'opération avait été exonérée avec droit à déduction, mais moins élevé que si elle n'avait pas été exonérée du tout. En revanche, si le client est un assujetti réalisant une nouvelle opération en aval, le coût sera plus important que dans tous les autres cas de figure, puisqu'il n'y a pas de TVA susceptible d'être déduite ou récupérée. La taxe d'amont de 10 unités est incorporée au prix payé. Et, dans ce cas, le surcoût sera en général répercuté sur le prix des opérations effectuées en aval.

30. Les exonérations de l'article 13, A, de la sixième directive sont toutes des exonérations sans droit à déduction (20). Beaucoup d'entre elles sont susceptibles de concerner des prestations aux consommateurs finals, pour lesquels l'exonération se traduira par un coût moins élevé. L'enseignement scolaire ou universitaire, par exemple, est généralement dispensé à des élèves ou à des étudiants qui ne sont pas des assujettis et pour lesquels l'enseignement ne représente pas un élément constitutif du prix d'une quelconque opération imposable ultérieure (21). Cela peut en partie expliquer pourquoi le fait d'exonérer une prestation de la TVA est intuitivement perçu comme étant une «bonne chose».

31. Cependant, cela n'est pas vrai dans tous les cas. Les honoraires versés au titre de la formation ou du recyclage professionnels de salariés, par exemple, sont souvent payés par l'employeur et représentent bien, dès lors, un élément constitutif du prix des opérations qu'il

réalise en aval. Dans de telles hypothèses, et en supposant que les opérations d'aval de l'employeur sont imposables – ce qui sera généralement le cas –, l'exonération se traduira par un coût plus élevé que si les prestations de formation avaient été soumises à la TVA (22), et ce surcoût aura des répercussions sur le prix des opérations d'aval.

32. Il s'ensuit par conséquent que les exonérations de l'article 13, A, ne sont pas toujours bénéfiques en termes d'allègement de la charge de la TVA. Cette considération peut expliquer que la Cour ait constamment privilégié une approche nuancée dans l'interprétation des termes employés pour désigner ces exonérations. Par exemple, dans l'arrêt *Commission/Allemagne* (23), la Cour a jugé, à propos de l'article 13, A, paragraphe 1, sous i), que, d'une part, les exonérations sont d'interprétation stricte parce qu'elles dérogent au principe général selon lequel la TVA est perçue sur chaque prestation de services effectuée à titre onéreux par un assujetti (24) et, d'autre part, que la notion de prestations de services étroitement liées à l'enseignement universitaire ne requiert pas une interprétation particulièrement stricte dans la mesure où cette exonération est destinée à garantir que le bénéfice de l'enseignement universitaire ne devienne pas inaccessible en raison de son coût accru si les services en question étaient soumis à la TVA (25).

33. Il me semble que, en tout état de cause, l'interprétation des exonérations exige une certaine circonspection. Malgré le principe selon lequel les exceptions à toute règle générale sont normalement d'interprétation stricte, il apparaît en l'espèce que ni une approche systématiquement stricte ni une approche systématiquement extensive ne sont nécessairement appropriées. L'effet sur le Trésor public et sur le porte-monnaie des particuliers n'est pas automatiquement prévisible. La question de savoir si l'imposition a pour effet de renchérir le coût d'accès à un service ne saurait davantage, pour sa part, constituer un critère rigoureux pour déterminer si une exonération est applicable. Il semble inévitable que le coût d'accès à quasiment tout service exonéré inclue au moins une certaine proportion de TVA d'amont non déductible. Cependant, l'intention apparente du législateur communautaire d'alléger la charge fiscale supportée par les particuliers consommateurs de divers services d'intérêt social, souvent fournis par des organismes publics ou caritatifs (26), peut livrer des indications utiles pour l'interprétation des exonérations, même si elle ne saurait être déterminante en ce qui concerne leur définition.

34. Il faut également avoir à l'esprit ce que la Commission a constaté en 2000: «La privatisation croissante des activités qui constituaient traditionnellement le domaine réservé du secteur public a entraîné une distorsion accrue de la concurrence entre les services exonérés, non imposables et imposables. Une modernisation du régime de TVA applicable à ces prestations de services apparaît nécessaire moyennant la prise en compte des différents intérêts en présence, en particulier ceux des citoyens utilisateurs de ces services. [...] Enfin, les exonérations sans droit à déduction pour les activités à caractère social, éducatif, culturel, etc. devraient être réexaminées afin de vérifier si elles répondent encore aux nécessités actuelles» (27).

35. Jusqu'à présent, cette communication n'a pas eu de suite (28). Les réponses aux questions soulevées par les présentes affaires doivent donc être cherchées dans un environnement législatif quelque peu nébuleux, caractérisé de surcroît par une tension entre une dynamique d'harmonisation fiscale au niveau communautaire et le désir des États membres de garder la maîtrise de leur fiscalité (29).

36. La Cour a également observé – par exemple dans l'arrêt Commission/Allemagne – que les exonérations de l'article 13 de la sixième directive constituent des notions autonomes du droit communautaire ayant pour objet d'éviter des divergences dans l'application du régime de la TVA d'un État membre à l'autre (30) et que l'article 13, A, de la sixième directive ne vise pas à exonérer de la TVA toutes les activités d'intérêt général, mais uniquement celles qui y sont énumérées et décrites de manière très détaillée (31).

37. En tenant compte de tous les éléments que je viens de rappeler, je vais donc tenter de parvenir à l'interprétation la plus naturelle possible des termes effectivement employés pour définir les exonérations en cause. Cette démarche me semble être la plus apte à satisfaire les intérêts de l'harmonisation communautaire et de la sécurité juridique.

Parallèles et divergences entre les deux affaires

38. Il existe des différences objectives évidentes entre les situations de Horizon College et de M. Haderer. Ces différences, en outre, indiquent clairement que la situation de Horizon College doit être appréciée sur le fondement de l'article 13, A, paragraphe 1, sous i), et celle de M. Haderer, sur le fondement de l'article 13, A, paragraphe 1, sous j). Le service fourni par Horizon College à d'autres établissements d'enseignement ne peut pas être qualifié de «leçons données, à titre personnel, par des enseignants» au sens de l'article 13, A, paragraphe 1, sous j). M. Haderer ne peut pas, quant à lui, être considéré comme un organisme «reconnu [...] par l'État membre concerné» comme ayant des fins d'enseignement au sens de l'article 13, A, paragraphe 1, sous i) (bien que l'on ne puisse affirmer que les particuliers soient en toute hypothèse exclus de cette définition (32)).

39. Cela dit, au-delà de ces différences, il convient d'établir certains parallèles.

40. L'économie des dispositions en question suggère que les deux chefs d'exonération doivent, dans toute la mesure du possible, faire l'objet d'une approche cohérente. Non seulement ils relèvent de la même catégorie étendue des exonérations en faveur d'activités d'intérêt général, mais ils appartiennent également à la même catégorie plus restreinte de l'enseignement et des leçons. On pourrait soutenir que les chefs d'exonération sous i) et sous j) sont destinés à régir, de manière complémentaire, la totalité des exonérations dans ce domaine (33).

41. À un niveau plus spécifique, l'obstacle potentiel à l'exonération est dans les deux cas l'existence d'un établissement d'enseignement intermédiaire. Si les mêmes professeurs de Horizon College avaient enseigné aux mêmes élèves, mais dans le cadre des activités propres de Horizon College, l'exonération aurait été évidente. Que cela ait eu lieu dans le cadre d'un détachement auprès d'une autre école fait disparaître cette évidence. Il en va de même pour M. Haderer. S'il avait donné des leçons à titre personnel et sans passer par un intermédiaire à des élèves dans des locaux privés (les siens ou les leurs), il n'y aurait pas eu de problème. Le problème provient du fait que les leçons étaient données dans le cadre de centres d'enseignement pour adultes.

42. De ce point de vue, il me semble indiqué d'examiner d'abord, dans les deux affaires, la nature du service fourni et l'identité de son destinataire afin de parvenir à une interprétation cohérente. Ensuite, j'examinerai certaines questions résiduelles spécifiques à chaque affaire.

Nature et destinataire du service fourni

43. Une analyse possible consisterait à dire que, d'après les faits décrits dans les décisions de renvoi, Horizon College et M. Haderer fournissaient tous deux un service uniquement aux

établissements intermédiaires respectifs et non aux élèves de ces établissements. Les élèves n'entretenaient un rapport contractuel ou comparable qu'avec l'établissement intermédiaire. Les contrats de détachement conclus par Horizon College stipulaient que c'était l'établissement intermédiaire qui à la fois contrôlait l'enseignement dispensé par les professeurs détachés et en supportait la responsabilité. Dans le cas de M. Haderer, le degré de contrôle exercé sur ses cours par les centres d'enseignement n'est pas précisé, mais il semble clairement ressortir des contrats d'honoraires précités que les élèves payaient le centre pour les services de M. Haderer, exactement comme si celui-ci en avait été l'employé, et que, par conséquent, seule la responsabilité du centre eût été susceptible d'être engagée en cas de réclamation concernant la qualité des services en cause.

44. Cette analyse retient que le service d'enseignement que recevaient les élèves leur était fourni par les établissements intermédiaires, même si, concrètement, les cours étaient dispensés par du personnel de Horizon College et par M. Haderer. Par opposition, le service que Horizon College et M. Haderer fournissaient aux établissements intermédiaires n'était pas à strictement parler de l'enseignement ou des leçons, parce que les destinataires de l'enseignement ou des leçons étaient les élèves, non les établissements. Le service consistait plutôt à mettre des personnes (du personnel ou, dans le cas de M. Haderer, sa propre personne) à la disposition des établissements intermédiaires pour leur permettre de dispenser un enseignement ou des leçons à leurs élèves.

45. Par conséquent, un tel service ne serait pas susceptible d'être exonéré en tant qu'«enseignement» ou «leçon» sur la base de l'article 13, A, paragraphe 1, sous i) ou, respectivement, sous j).

46. La Commission propose une analyse différente, qui établit une distinction entre les deux situations.

47. À ses yeux, le service fourni par Horizon College consistait à mettre du personnel à la disposition de l'établissement intermédiaire, service qui ne relève ni du champ d'application de l'article 13, A, paragraphe 1, sous i), ni d'aucun autre chef d'exonération (34). Cependant, l'activité de M. Haderer peut être qualifiée de leçons au sens des prestations de services visées sous j), parce qu'il les dispensait en personne. L'identité du destinataire du service n'est pas précisée dans les termes employés pour désigner l'exonération, comme c'est le cas pour certaines autres exonérations. Elle est donc sans importance à cet égard. Les chefs d'exonération sous i) et sous j) sont, de manière complémentaire, conçus essentiellement pour couvrir tout l'éventail des exonérations au titre des activités d'enseignement – sous i) en ce qui concerne les personnes morales et sous j) en ce qui concerne les personnes physiques.

48. En ce qui concerne la situation de Horizon College, l'analyse de la Commission est partagée, dans ses grandes lignes, par les gouvernements grec et néerlandais. Horizon College, en revanche, insiste sur l'objectif de ne pas accroître le coût d'un service public ou caritatif (35). Il fait valoir que le coût est, en définitive, supporté par le contribuable et que l'enseignement à strictement parler est dispensé directement aux élèves par les professeurs plutôt que par les établissements qui les emploient. Sans les professeurs de Horizon College, les établissements d'enseignement intermédiaires ne pourraient pas s'acquitter en plénitude de leurs obligations légales. À partir du moment où des professeurs dispensent un enseignement à des élèves, qu'ils soient employés par l'établissement dans lequel ils enseignent concrètement ou qu'ils soient détachés par un autre établissement, le service consistant à mettre les professeurs à disposition relève, selon Horizon College, de la notion d'enseignement au sens de l'article 13, A, paragraphe 1, sous i).

49. Toutefois, en ce qui me concerne, je rejoins sur ce point les gouvernements grec et

néerlandais ainsi que la Commission. Lorsqu'un établissement d'enseignement met des professeurs à la disposition d'un autre établissement afin qu'ils y dispensent un enseignement aux élèves de ce second établissement sous l'autorité et la responsabilité de celui-ci, le premier établissement ne fournit pas une prestation d'«enseignement», mais du personnel enseignant. Et, comme la Commission l'a relevé lors de l'audience, «l'enseignement, la formation ou le recyclage professionnel» que les élèves reçoivent dans un établissement d'enseignement ne se résument pas à la seule transmission des connaissances et des compétences par les professeurs. Cette notion inclut plutôt l'ensemble de l'environnement pédagogique, qui comprend les équipements, le matériel pédagogique, les ressources technologiques, la politique éducative et l'infrastructure logistique au sein de l'établissement d'enseignement particulier dans lequel ces professeurs travaillent.

50. Certes, il peut sembler paradoxal que, lorsqu'un fournisseur de services se borne à récupérer le montant exact des frais qu'il a déboursés pour une chose qui ne relève pas de la TVA (à savoir des salaires versés aux salariés), sans lui-même ajouter une quelconque valeur, il y ait lieu de soumettre l'opération à la taxe sur la «valeur ajoutée». Cependant, comme nous l'avons vu, l'exemption de la TVA n'exempte pas à coup sûr du paradoxe. En outre, un grand nombre de fournisseurs de services imposables, voire la plupart d'entre eux, supportent souvent des coûts salariaux qu'ils ne peuvent ni déduire ni ignorer lorsqu'ils calculent la TVA qu'ils facturent en aval, si bien qu'il ne serait pas équitable que seuls puissent le faire ceux qui ont pour activité de mettre du personnel à disposition. De plus, les services de mise à disposition de personnel ont souvent, voire la plupart du temps, un but lucratif et sont en concurrence avec d'autres services du même type, si bien qu'il ne paraîtrait pas équitable d'exonérer seulement ceux qui sont proposés à titre non lucratif.

51. Toutefois, en ce qui concerne la situation de M. Haderer, j'éprouve plus de difficultés à me ranger à l'analyse de la Commission, même si c'est à regret.

52. Tout d'abord, il me semble que, pris dans leur sens ordinaire, les termes de l'article 13, A, paragraphe 1, sous j), excluent la situation en question, sauf, peut-être, dans la version allemande, éventualité qui est peut-être à l'origine de la décision de renvoi.

53. En allemand, l'expression «von Privatlehrern erteilten Schul- und Hochschulunterricht» serait peut-être susceptible d'être interprétée comme visant tout cours donné par un enseignant qui ne fait pas partie du personnel employé par un établissement d'enseignement.

54. Cependant, dans toutes les autres versions linguistiques dans lesquelles la sixième directive a été initialement adoptée, la description du service correspond clairement aux leçons privées (36) et, de mon point de vue, cette définition doit prévaloir sur le libellé d'une seule version linguistique qui n'est que partiellement divergent.

55. Évidemment, le cas de figure visé par cette disposition est par excellence celui des cours particuliers donnés par l'enseignant à son domicile ou au domicile de l'élève. J'admets néanmoins que des leçons dispensées à des groupes d'individus soient susceptibles d'entrer dans cette notion, que l'existence d'une relation contractuelle entre l'enseignant et son élève ne soit pas nécessairement requise (comme la Commission l'a noté, le contrat peut tout à fait être conclu avec les parents de l'élève) et que la nature des locaux dans lesquels la leçon est donnée ne soit pas déterminante.

56. Cependant, je ne pense pas que des leçons données à une classe sous l'égide d'un établissement d'enseignement, organisées par cet établissement, dans ses locaux et sous sa responsabilité puissent être couvertes par les termes de cette définition, notamment lorsque les modalités financières et contractuelles de ce type d'enseignement font l'objet d'accords conclus

séparément par l'établissement d'enseignement avec les étudiants, d'un côté, et avec le professeur, de l'autre. Comme l'observe le gouvernement italien, ce type de montage ne saurait tout simplement pas relever de la notion de leçons à titre personnel, prise dans son acception ordinaire (37).

57. Ni le texte ni les travaux préparatoires des dispositions en cause ne me semblent susceptibles de confirmer la thèse de la Commission, à savoir que l'article 13, A, paragraphe 1, sous j), devrait être interprété comme ayant été conçu pour couvrir tous les cours dispensés à des élèves ou à des étudiants par des professeurs indépendants qui ne sont pas visés par l'article 13, A, paragraphe 1, sous i), indépendamment du point de savoir s'ils sont donnés dans un contexte privé ou dans le cadre d'un établissement d'enseignement.

58. Dans la proposition initiale de sixième directive (38), l'exonération concernant les services d'enseignement est libellée comme suit:

«les prestations de services et les livraisons de biens accessoires auxdites prestations, ayant un but scolaire ou éducatif, ou ayant directement pour objet l'enseignement, la formation ou le recyclage professionnel, effectuées:

- soit par des organismes de droit public,
- soit par des établissements d'enseignement privés placés sous la surveillance des autorités publiques compétentes et autorisés à préparer à l'obtention d'un diplôme scolaire, universitaire ou professionnel reconnu ou homologué par l'État.»

59. Bien que différente de la version définitive de l'article 13, A, paragraphe 1, sous i), cette formulation semble couvrir en substance le même champ d'application qu'elle et, comme elle, elle exprime clairement une intention d'exonérer l'enseignement public et l'enseignement agréé par l'État, mais d'imposer d'autres services d'enseignement dans le secteur privé.

60. L'actuel chef d'exonération sous j) n'avait pas de précurseur dans la proposition initiale. Il a été introduit dans la sixième directive à un stade relativement tardif, sans avoir fait l'objet de commentaires préalables (du moins consignés par écrit) et, par conséquent, il ne «porte pas le poids d'une histoire législative démontrable» (39).

61. Si l'on avait voulu exonérer les services des professeurs indépendants comme le plaide la Commission, il aurait été relativement simple d'insérer une référence à ces professeurs dans le chef d'exonération sous i). Que cela n'ait pas été fait n'est en soi pas nécessairement probant, mais les différences entre les termes respectifs des chefs d'exonération sous i) et sous j) suggèrent que le second (qui concerne seulement les leçons dispensées à titre personnel portant sur l'enseignement scolaire ou universitaire, à l'exclusion de la formation ou du recyclage professionnels, et ne couvre pas les prestations de services et livraisons de biens qui leur sont étroitement liées) a été conçu comme une dérogation circonscrite au principe de l'imposition de tous les services d'enseignement non couverts par le chef d'exonération sous i). Dans ces conditions, je suis d'avis que, dans l'intérêt d'une interprétation claire, certaine et harmonisée, il convient de l'interpréter littéralement, plutôt que comme un appendice au chef d'exonération sous i).

62. Je suis consciente que la conclusion à laquelle je parviens ainsi puisse ne pas sembler tout à fait satisfaisante. En effet, il semble absurde que les prestations d'un professeur soient exonérées de la TVA dans le cas où celui-ci les fournit directement à ses élèves ou est employé par une école, mais qu'elles ne le soient pas lorsqu'il conclut un contrat de prestation de services avec une école pour y donner des cours aux élèves, surtout par rapport à l'objectif de ne pas

entraver l'accès à l'enseignement par un coût accru du fait de l'imposition de la TVA. On pourrait soutenir qu'une situation comme celle de M. Haderer ne devrait pas tomber dans un vide juridique entre deux dispositifs qui, conjugués l'un à l'autre, semblent avoir été conçus pour couvrir une telle situation. En outre, il paraîtrait injuste que M. Haderer se trouve aujourd'hui redevable d'un impôt qui aurait dû être supporté, s'il devait l'être, par les centres d'enseignement pour adultes pour lesquels il a travaillé.

63. Cependant, ces objections peuvent se voir opposer un certain nombre d'arguments.

64. J'ai déjà noté que, malheureusement, la liste des exonérations de l'article 13, A, paragraphe 1, ne répond pas à une logique bien définie, si bien que des supputations quant à l'intention du législateur ne peuvent pas nécessairement être transposées d'une exonération à une autre. Mais, si le législateur n'a pas voulu que la mise de personnel enseignant à la disposition d'un établissement d'enseignement soit exonérée en tant qu'«enseignement, [...] formation ou [...] recyclage professionnel», il n'y a pas nécessairement de raison de supposer qu'il ait eu l'intention d'exonérer, en tant que «leçons», la prestation de services d'enseignement fournie à titre indépendant à un établissement de ce type. Si telle était son intention, il me semble qu'il devrait le dire clairement dans le libellé des exonérations.

65. En outre, d'un point de vue pratique, il semble probable que le type d'accord contracté par une personne dans la situation de M. Haderer soit davantage un substitut (pour quelque motif que ce soit) à un contrat de travail avec l'établissement d'enseignement en question qu'à un contrat conclu à titre privé avec des élèves individuels. En effet, dans cette seconde hypothèse, c'est l'établissement d'enseignement qui pourrait être considéré comme fournissant un service à l'enseignant, plutôt que l'inverse. Cependant, il me semble que, à rémunération nette et bénéfice égaux, un contrat de travail pourrait bien engendrer des coûts plus importants pour l'établissement d'enseignement (en termes de cotisations sociales et autres prélèvements, ou de diverses autres obligations imposées aux employeurs, ou assumées par eux, vis-à-vis de leurs salariés) qu'un contrat conclu avec un fournisseur de services indépendant non assujetti à la TVA.

66. Dans cette hypothèse, il n'est pas certain que l'assujettissement de la prestation de services à la TVA accroîtrait le coût de l'enseignement davantage que le ferait le recours à un contrat de travail plus conventionnel. Tout en gardant à l'esprit l'objectif de ne pas accroître le coût de l'accès à l'enseignement (40), cette considération est susceptible d'être mise en balance avec d'autres qui militent contre la possibilité ainsi offerte de se dérober aux obligations pécuniaires liées à une protection sociale légitime. En fin de compte, la question de savoir s'il est souhaitable de recourir à des (sous-)contractants indépendants plutôt qu'à la formule du contrat de travail n'est pas un sujet qui doit être traité – de quelque manière que ce soit – dans le cadre de l'application ou de la non-application d'une exonération de la TVA, dont l'objectif général est d'alléger la charge qui pèse sur les consommateurs de certains services réputés d'intérêt général.

67. Et, bien qu'il serait certainement regrettable que M. Haderer ait à supporter une charge qu'il n'aurait pas dû supporter, le rôle de la Cour n'est pas de déterminer l'issue des procédures nationales, mais d'interpréter le droit communautaire tel qu'il doit être appliqué en général. Il se pourrait encore que M. Haderer soit en mesure de répercuter rétroactivement, même au stade où nous en sommes, toute taxe qu'il aurait dû facturer sur les établissements d'enseignement dans lesquels il a travaillé.

68. À la lumière des considérations qui précèdent, je suis d'avis que le type de mise à disposition de personnel enseignant pratiqué par Horizon College ne doit pas être considéré comme de l'«enseignement» au sens de l'article 13, A, paragraphe 1, sous i), de la sixième directive et que le type de services d'enseignement fournis par M. Haderer ne doit pas être considéré comme des «leçons données, à titre personnel, par des enseignants» au sens de l'article

13, A, paragraphe 1, sous j).

69. J'aborde à présent les questions spécifiques à chacune des deux affaires.

Affaire C-434/05, Horizon College: services étroitement liés

70. L'article 13, A, paragraphe 1, sous i), de la sixième directive n'exonère pas seulement l'enseignement et la formation professionnelle, mais également les prestations de services et les livraisons de biens qui leur sont étroitement liées. La Cour a défini une prestation accessoire au sens de ladite disposition comme étant une prestation qui «constitue non une fin en soi, mais le moyen de bénéficier dans les meilleures conditions du service principal du prestataire» (41).

71. Horizon College et la Commission font valoir qu'une mise à disposition de personnel enseignant par un établissement d'enseignement à un autre est en principe un service étroitement lié à l'enseignement. Si un établissement d'enseignement souffre d'une pénurie passagère de professeurs ou de formateurs qualifiés, alors que des élèves y sont en cours de scolarité ou de formation professionnelle, le détachement de personnel qualifié par un autre établissement de même nature permet bien de bénéficier de l'enseignement ou de la formation dans les meilleures conditions.

72. La justesse de cette analyse apparaît spontanément tellement évidente, du point de vue du bon sens, qu'elle semble effectivement ne pouvoir être réfutée que par un argument particulièrement puissant. Les gouvernements grec et néerlandais, pour qui la mise à disposition de personnel par Horizon College ne peut pas être exonérée sur ce fondement, ont présenté des arguments au soutien de leur thèse, mais ces arguments ne me semblent pas suffisamment puissants.

73. Les deux gouvernements font valoir que l'exonération est exclue, car le service en question (mise à disposition du personnel enseignant de Horizon College) n'est pas fourni aux destinataires de l'enseignement ou de la formation professionnelle (les élèves), mais bien au fournisseur de ce service principal (l'autre établissement d'enseignement). Le gouvernement néerlandais ajoute que le détachement de professeurs est un service distinct du service d'enseignement ou de formation fourni par Horizon College à ses propres élèves. Par conséquent, il n'est «étroitement lié» ni au service principal fourni aux élèves de l'autre établissement ni à l'activité principale de Horizon College, tous deux exonérés.

74. Le gouvernement néerlandais, en particulier, cite une série d'arrêts (42) pour étayer sa thèse selon laquelle, en substance, une prestation ne peut être qualifiée d'«étroitement liée» que si son auteur et son destinataire sont identiques à ceux de la prestation principale. Cependant, dans aucune de ces affaires, la Cour ne semble avoir fondé son raisonnement sur un tel critère. Dans l'arrêt CPP, par exemple, la Cour n'a même pas examiné la question de l'existence d'une «prestation de services afférente» (43) et, dans l'arrêt Commission/Allemagne, même si les deux services (enseignement universitaire dispensé aux étudiants et activités de recherche effectuées par les universités à titre onéreux) étaient manifestement fournis à des destinataires différents, la Cour a fondé son raisonnement sur le fait que les activités de recherche n'étaient nullement indispensables à l'enseignement (44).

75. En outre, dans l'arrêt Kinderopvang Enschede (45), la Cour a clairement accepté qu'en principe, lorsqu'un organisme qui assure des services de garde d'enfants exonérés au titre de l'article 13, A, paragraphe 1, sous g) ou sous h), de la sixième directive propose également un service d'intermédiaire entre des personnes proposant des services de garde d'enfants et des personnes recherchant des services de garde d'enfants, ce service distinct fourni en qualité d'intermédiaire puisse être qualifié d'«étroitement lié» à la garde d'enfants, même si, dans ce cas,

l'organisme n'assure pas lui-même la garde d'enfants auprès des destinataires.

76. Toutefois, la Cour a clairement précisé dans cet arrêt qu'une série de conditions doivent être remplies pour que ce service puisse bénéficier de l'exonération.

77. À ce propos, il convient de signaler que, pour le gouvernement grec, les détachements de personnel effectués par Horizon College doivent être déclarés imposables, parce que la Cour ne dispose pas de suffisamment d'informations pour établir s'ils relèvent effectivement de l'exonération.

78. Cependant, la question posée à la Cour est de savoir si «la mise, à titre onéreux, d'un professeur à la disposition d'un établissement d'enseignement où il assurera temporairement des tâches d'enseignement sous la responsabilité de celui-ci» peut *en principe* être qualifiée de service étroitement lié à l'enseignement ou à la formation au sens de l'article 13, A, paragraphe 1, sous i). Selon moi, le service ainsi défini relève de cette notion. En dernière analyse, il n'en relèvera *effectivement* que s'il satisfait à un certain nombre de conditions, ce qu'il incombe à la juridiction nationale compétente de vérifier. Le fait que la Cour ne dispose pas de toutes les informations dont elle a besoin pour prendre position ne l'autorise pas à déclarer que le service ne peut pas être exonéré, pas plus qu'il ne l'empêche de donner des indications sur la manière de déterminer si les conditions qui doivent être remplies le sont.

79. Ces conditions découlent des termes mêmes de la sixième directive, tels qu'explicités par l'arrêt *Kinderopvang Enschede*, précité.

80. En premier lieu, étant donné que le service principal auquel la prestation en cause est étroitement liée consiste en l'enseignement assuré non par Horizon College lui-même, mais par l'établissement intermédiaire, cet enseignement doit lui-même répondre aux conditions d'exonération prévues à l'article 13, A, paragraphe 1, sous i) (46). En particulier, il doit consister en l'«éducation de l'enfance ou de la jeunesse, l'enseignement scolaire ou universitaire, la formation ou le recyclage professionnel» et être «effectué 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»;

81. En deuxième lieu, la mise à disposition de personnel doit être «indispensable à l'accomplissement des opérations exonérées», selon les termes de l'article 13, A, paragraphe 2, premier tiret. Cela signifie, pour transposer la formule employée dans l'arrêt *Kinderopvang Enschede* (47), que ce service doit être d'une nature ou d'une qualité telles que les établissements intermédiaires ne pourraient pas être assurés de bénéficier d'un service de valeur identique sans le détachement du personnel enseignant par Horizon College.

82. Comme l'a fait observer le gouvernement néerlandais, la juridiction nationale doit, à cet égard, déterminer si un bureau de placement ou tout autre fournisseur de services de détachement de personnel (dont les services seraient soumis à la TVA) aurait pu fournir un service de valeur identique. Par exemple, on peut imaginer que, par leur qualité, les procédures de recrutement et de formation du personnel pratiquées par Horizon College garantissent un niveau de compétence exceptionnellement élevé du personnel enseignant ou qu'un bureau de placement soit en principe davantage en mesure de faire face à des demandes de personnel temporaire à très court terme. C'est à la juridiction compétente qu'il appartient d'évaluer ces éléments, ainsi que tous les autres permettant d'apprécier la qualité du service rendu.

83. En troisième lieu, conformément à l'article 13, A, paragraphe 2, sous b), deuxième tiret, le détachement de personnel ne doit pas être essentiellement destiné à procurer des recettes supplémentaires par la réalisation d'opérations effectuées en concurrence directe avec celles

d'entreprises commerciales soumises à la taxe sur la valeur ajoutée. À cet égard, comme le gouvernement néerlandais l'a indiqué, il n'est peut-être pas suffisant d'établir que le prix facturé par Horizon College correspondait strictement aux salaires des enseignants détachés, ainsi qu'aux charges y afférentes. S'il n'avait pas mis les professeurs à la disposition d'autres établissements, Horizon College aurait probablement dû quand même verser les salaires. La Cour ne dispose pas des éléments qui lui permettraient de savoir si les enseignants en question étaient employés à temps partiel au Horizon College et détachés dans un autre établissement pour y compléter leur horaire de travail hebdomadaire ou si, durant les périodes en cause, leurs services n'étaient tout simplement pas requis au Horizon College. En tout état de cause, l'opération procurait des recettes supplémentaires (et donc, en somme, un profit supplémentaire – ou une perte réduite) même s'il est possible qu'aucun bénéficiaire n'ait été spécifiquement perçu en sus du strict coût du personnel en cause. Un complément de constatation des faits peut être nécessaire afin de déterminer si le surcroît de recettes était le but essentiel des accords de détachement ou s'il ne s'agissait que d'un effet incident.

84. En quatrième lieu, il convient de noter que, en vertu de l'article 13, A, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive (48), les États membres sont autorisés à subordonner l'octroi d'exonérations au respect d'un certain nombre d'autres conditions. L'imposition de telles conditions additionnelles n'ayant pas été évoquée dans les présentes procédures, il y a lieu de présumer qu'aucune ne s'applique. À supposer toutefois que des conditions soient imposées en vertu de cette disposition, il incombe clairement à la juridiction nationale d'en vérifier la réunion.

85. Pour terminer, en ce qui concerne la troisième question posée par le Hoge Raad, il est évidemment nécessaire que le détachement de personnel soit effectué par un organisme au sens de l'article 13, A, paragraphe 1, sous i). Il ne semble pas contesté que Horizon College ait cette qualité.

Affaire C-445/05, Haderer: enseignement scolaire ou universitaire

86. Dans les observations écrites qu'elle a transmises à la Cour, l'administration fiscale défenderesse a émis, à l'encontre de l'exonération, une objection qui touche spécifiquement le cas de M. Haderer. Elle affirme, en effet, que ses cours de poterie, de céramique et de «soutien scolaire» ne relèvent pas de l'«enseignement scolaire ou universitaire» tel que défini par diverses dispositions de droit interne. En particulier, ils ne correspondent pas au type de programme préétabli qui constitue le trait distinctif indispensable d'un tel enseignement.

87. Je suis déjà parvenue à la conclusion que les leçons de M. Haderer ne peuvent en aucun cas bénéficier d'une exonération. Cependant, il me semble important de préciser qu'elles ne devraient pas être exclues pour les raisons que l'administration fiscale avance.

88. La juridiction de renvoi est elle-même convaincue que les domaines couverts par les cours semblent effectivement relever de l'«enseignement scolaire ou universitaire» et il est difficile de contester cette appréciation. D'une part, le «soutien scolaire» doit, par définition, entrer dans cette catégorie. D'autre part, les cours de poterie et de céramique sont très répandus dans les écoles d'Europe. Même s'il ne s'agit pas de la discipline la plus strictement académique, cet exercice permet néanmoins de développer des facultés manuelles et artistiques qui s'inscrivent dans le cadre des objectifs normalement poursuivis par l'enseignement scolaire.

89. La notion d'enseignement scolaire ou universitaire au sens de la règle d'exonération doit être définie au niveau communautaire (49). Il me semble que cette définition devrait être relativement large. Si elle ne l'était pas, toutes sortes de leçons privées destinées à apporter un soutien aux enfants scolarisés risqueraient d'être soumises à la TVA, en contradiction avec l'intention apparente de l'exonération. Bien entendu, il faut une ligne de partage entre les leçons

exonérées et les activités purement récréatives sans apport pédagogique, mais toute discipline ou activité dans laquelle des cours sont couramment dispensés dans les écoles ou universités doit, à mon sens, relever du champ d'application de l'exonération, qu'elle s'inscrive ou non dans le cadre d'un programme d'études rigoureusement défini.

90. En outre, il semble essentiel et inévitable que le terme «enseignement scolaire ou universitaire» reçoive la même définition dans les chefs d'exonération sous i) et sous j). Si l'on devait suivre l'argumentation de l'administration fiscale, il faudrait alors exclure du chef d'exonération sous i) certains types d'enseignements ou de formations qui sont concrètement assurés dans des établissements d'enseignement publics, avec des conséquences hautement problématiques.

Conclusion

91. Je pense par conséquent que la Cour devrait répondre de la manière suivante aux questions posées par le Hoge Raad der Nederlanden dans l'affaire C?434/05:

– «L'article 13, A, paragraphe 1, sous i), de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mars 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 que la mise d'un enseignant à la disposition temporaire d'un autre établissement où il assurera des services d'enseignement sous la responsabilité de ce second établissement n'est pas un service d'enseignement ni de formation ou de recyclage professionnel, mais est en principe une prestation de services qui y est étroitement liée.

– Pour pouvoir bénéficier de l'exonération de la TVA au titre de cette disposition, la prestation en question doit être fournie par un organisme au sens de celle-ci et doit satisfaire aux exigences de l'article 13, A, paragraphe 2, sous b), de la même directive, telles que précisées par la Cour dans l'arrêt qu'elle a rendu dans l'affaire Kinderopvang Enschede (C?415/04), et, le cas échéant, à celles de l'article 13, A, paragraphe 2, sous a).»

92. Dans l'affaire C-445/05, je pense que la Cour devrait répondre au Bundesfinanzhof de la manière suivante:

– «L'article 13, A, paragraphe 1, sous j), de la directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mars 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 que la notion de leçons données à titre personnel par des enseignants ne s'applique pas à une situation dans laquelle un enseignant indépendant passe un contrat avec un établissement d'enseignement pour dispenser des leçons à des élèves dans le cadre de cours organisés par cet établissement, dans ses locaux et sous sa responsabilité, la rémunération étant versée par les élèves à l'établissement, et non à l'enseignant.»

1 – Langue originale: l'anglais.

2 – 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, modifiée à de nombreuses reprises). La sixième directive a été abrogée avec effet au 1er janvier 2007, donc après l'époque des faits des présentes affaires. Elle a été remplacée par 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), dont l'objectif est, selon son troisième considérant, de refondre la structure et le libellé de – principalement – la sixième directive sans provoquer de changements de fond dans la législation

existante. Le petit nombre d'amendements substantiels néanmoins apporté n'apparaît pas avoir d'incidence sur les questions posées dans les présentes affaires.

3 – Voir, également, article 2, paragraphe 1, sous c), de la directive 2006/112.

4 – Voir, également, article 9, paragraphe 1, premier et second alinéas, de la directive 2006/112.

5 – Voir, également, article 24, paragraphe 1, de la directive 2006/112.

6 – Voir, également, respectivement, articles 52, sous a), et 56, paragraphe 1, sous f), de la directive 2006/112.

7 – Voir, également, articles 132 à 134 de la directive 2006/112.

8 – Les points b), g) et h) couvrent principalement l'hospitalisation et les soins médicaux, les activités d'assistance sociale et de sécurité sociale, et la protection de l'enfance et de la jeunesse.

9 – Les points l), m), et n) couvrent principalement les activités des organismes poursuivant des objectifs de nature politique, syndicale, religieuse, patriotique, philosophique, philanthropique, sportive ou culturelle.

10 – Deux «Volkshochschule» («universités populaires») et un «Elternzentrum» (centre destiné aux parents).

11 – Bien que son degré exact d'indépendance puisse sembler discutable en raison de certains éléments du dossier (voir supra, points 12 et 13), cette constatation de fait admise par la juridiction de renvoi doit constituer le point de départ du raisonnement de la Cour.

12 – Dans ses observations, la Commission a exposé que l'article 4, point 21, sous b), de la loi sur la taxe sur le chiffre d'affaires (Umsatzsteuergesetz) avait été modifié en 1999 de telle manière qu'il semble maintenant exonérer de la TVA les services de professeurs indépendants qui enseignent dans des établissements d'enseignement remplissant certaines conditions.

13 – Cette phrase est une traduction littérale de l'original allemand qui lui-même reprend fidèlement le libellé de l'article 13, A, paragraphe 1, sous j), de la sixième directive, et aurait donc pu être traduite, conformément à la version française de cette même disposition, par les «leçons données, à titre personnel, par des enseignants et portant sur l'enseignement scolaire ou universitaire».

14 – Reugebrink J., et van Hilten M. E., *Omzetbelasting*, Deventer, 1997, p. 40, cité par Terra B. et Kajus J., *A Guide to the European VAT Directives*, IBFD, 2006, tome 1, p. 443.

15 – Voir article 2 de la première directive 67/227/CEE du Conseil, du 11 avril 1967, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires (JO 1967, 71, p. 1301), et article 1er, paragraphe 2, de la directive 2006/112. Les déductions sont régies par les articles 17 à 20 de la sixième directive (articles 167 à 192 de la directive 2006/112).

16 – Principalement applicables aux exportations vers un autre État membre ou vers un État non-membre et régies par les articles 14 à 16 de la sixième directive; voir également articles 140 à 166 de la directive 2006/112. (Par dérogation à la règle générale, certains États membres ont également été autorisés à maintenir un «taux zéro» pour certaines opérations spécifiées, produisant le même effet qu'une exonération avec droit à déduction).

17 – À savoir les exonérations «à l'intérieur du pays» visées à l'article 13 de la sixième directive;

voir, également, articles 132 à 137 de la directive 2006/112.

18 – Ou une opération soumise à un taux zéro; voir note 16.

19 – Ce type d'exonérations concerne souvent des opérations réalisées par des organismes à but non lucratif, où la différence entre le coût des transactions imposables en amont et le prix des transactions exonérées en aval peut être constituée principalement, voire entièrement, par les coûts de personnel et autres dépenses ne relevant pas du champ d'application de la TVA.

20 – Parce qu'il s'agit d'exonérations à l'intérieur du pays; voir note 17, supra. En ce qui concerne la relation entre les deux types d'exonération, voir arrêt récent du 7 décembre 2006, Eurodental (C-240/05, Rec. p. I-11479, points 23 et suiv.), ainsi que conclusions de l'avocat général Ruiz-Jarabo Colomer dans la même affaire, points 24 et suiv.

21 – Dans la mesure où des droits d'inscription sont perçus, l'établissement d'enseignement conclura fréquemment un contrat avec les parents afin de dispenser un enseignement à leurs enfants, mais l'effet est le même.

22 – Voir supra, point 29.

23 – Arrêt du 20 juin 2002 (C-287/00, Rec. p. I-5811).

24 – Voir point 43, y compris la jurisprudence citée à cet endroit; voir, plus récemment, arrêt du 14 décembre 2006, VDP Dental Laboratory (C-401/05, Rec. p. I-12121, point 23).

25 – Voir point 47, y compris la jurisprudence citée à cet endroit.

26 – La liste des exonérations de l'article 13, A, n'a pas de caractère systématique, mais était destinée à couvrir, selon l'exposé des motifs de la proposition de sixième directive de la Commission, les «exonérations déjà appliquées dans la plupart des États membres» (*Bulletin des Communautés européennes*, supplément 11/73, p. 16). La liste initialement prévue à l'article 14 de la proposition a néanmoins subi un nombre important de modifications au cours de son examen par le Conseil.

27 – Communication de la Commission au Conseil et au Parlement européen: stratégie visant à améliorer le fonctionnement du système de TVA dans le cadre du marché intérieur [COM (2000) 348 final, annexe, point 2.1].

28 – Même si elle en avait eu, la communication elle-même était postérieure à l'époque à laquelle remontent les faits qui sont à l'origine des questions préjudicielles dont la Cour a été saisie dans ces deux affaires.

29 – Selon les termes du Comité économique et social européen: «Le fait qu'un concept dont le principe a été accepté il y a trente-trois ans semble toujours aussi éloigné qu'alors de sa réalisation constitue un acte d'accusation contre les États membres. L'histoire de la législation sur la TVA en Europe est un catalogue d'échecs, non de la part de la Commission, qui a agi avec une cohérence louable et n'a pas ménagé ses efforts pour essayer de faire avancer la situation, mais de la part des États membres, qui ont continuellement contrecarré ces efforts» (avis du Comité économique et social sur la «stratégie visant à améliorer le fonctionnement du système de TVA dans le cadre du marché intérieur», JO 2001, C 193, p. 45, point 3.1.2).

30 – Voir point 44, y compris la jurisprudence citée à cet endroit. Voir, plus récemment, arrêt du 7 décembre 2006, Commission/Grèce (C-13/06, Rec. p. I-11563, point 9).

31 – Voir point 45, y compris la jurisprudence citée à cet endroit. Voir, plus récemment, arrêt Eurodental, précité à la note 20, point 43.

32 – Voir arrêts du 11 août 1995, Bulthuis-Griffioen (C-453/93, Rec. p. I-2341), et du 7 septembre 1999, Gregg (C-216/97, Rec. p. I-4947, points 14 à 19 en particulier).

33 – Voir arrêt du 10 septembre 2002, Kügler (C-141/00, Rec. p. I-6833, point 36), s'agissant de différents types de soins médicaux exonérés au titre de l'article 13, A, paragraphe 1, sous b) et sous c).

34 – Bien que la Commission ne mentionne pas spécifiquement le chef d'exonération sous k), cité au point 6, qui est le seul à viser expressément la mise à disposition de personnel, il semble clair que le détachement ici en question ne répond pas aux conditions qui y sont posées, à savoir être effectué par des institutions religieuses ou philosophiques, ou dans un but d'assistance spirituelle.

35 – Outre les arrêts du 11 janvier 2001, Commission/France (C-76/99, Rec. p. I-249), et Commission/Allemagne, précité au point 32 ci-dessus, Horizon College cite les arrêts Kügler (point 29), précité à la note 33, ainsi que du 21 mars 2002, Kennemer Golf (C-174/00, Rec. p. I-3293, point 19).

36 – «[T]uition given privately by teachers» en anglais; «privattimer givet af undervisere» en danois; «leçons données, à titre personnel, par des enseignants» en français; «lezioni impartite da insegnanti a titolo personale» en italien; «privelessen die particulier door docenten worden gegeven» en néerlandais.

37 – Voir, également, arrêt du Conseil d'État (France) du 26 janvier 2000, dans l'affaire n° 169 626 (*Revue de droit fiscal* n° 47, 2000, p. 1553), et en particulier conclusions de M. Goulard, commissaire du gouvernement.

38 – Article 14, A, paragraphe 1, sous i), de la proposition.

39 – Terra, B., et Kajus, J., *A Guide to the European VAT Directives*, IBFD, 2006, tome A, p. 604 et 605.

40 – Il convient de rappeler toutefois que, en cas d'exonération de l'enseignement dispensé par un établissement dans lequel un enseignant du type de M. Haderer assure ses services, son coût inclura déjà de la TVA non récupérable sur divers intrants (comprenant l'équipement et le matériel pédagogiques, l'argile par exemple) mais, conformément à l'objectif de l'article 13, A, le bénéfice réalisé le cas échéant par l'établissement ne sera pas assujetti à la TVA.

41 – Voir arrêt du 1er décembre 2005, Ygeia (C-394/04 et C-395/04, Rec. p. I-10373, point 19, et jurisprudence citée).

42 – Arrêts du 25 février 1999, CPP (C-349/96, Rec. p. I-973); Commission/France, précité à la note 35; Commission/Allemagne, précité à la note 23; du 3 mars 2005, Arthur Andersen (C-472/03, Rec. p. I-1719), et Ygeia, précité à la note 41.

43 – Voir, en particulier, points 22 à 24 de l'arrêt.

44 – Voir, en particulier, point 48 de l'arrêt.

45 – Arrêt du 9 février 2006 (C-415/04, Rec. p. I-1385).

46 – Voir arrêt Kinderopvang Enschede, précité, points 21 à 23 et dispositif.

47 – Voir points 25 à 28 et dispositif.

48 – Voir supra, point 6.

49 – Bien sûr, il existe une jurisprudence relativement étoffée sur les notions d'enseignement et de formation dans le cadre des interdictions de discrimination en ce qui concerne l'accès à ces services, mais il se peut qu'elle ne soit pas totalement transposable au domaine des exonérations de la TVA.