CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL M. JEAN MISCHO

présentées le 20 avril 1989 *

Monsieur le Président,
Messieurs les Juges,

1. La Stichting Uitvoering Financiële Acties (ci-après « SUFA ») est une fondation qui, contre remboursement des frais réellement exposés, organise et exécute pour le compte de la Stichting Algemene Loterij Nederland (ci-après « ALN ») des loteries dont celle-ci répartit les recettes entre un certain nombre d'institutions sociales et culturelles qui lui sont affiliées.

2. Sur la base de la législation néerlandaise adoptée afin de transposer en droit national la sixième directive en matière de TVA [1], et notamment son article 13, la SUFA a dû acquitter la TVA sur le montant des frais des services ainsi prestés à l'ALN au cours du mois d'avril 1983.

3. Contre cette imposition, la SUFA a introduit une réclamation auprès de l'inspecteur des finances, puis un recours devant le Gerechtshof d'Amsterdam, avant de se pourvoir en cassation auprès du Hoge Raad der Nederlanden.

4. C'est cette haute juridiction qui a saisi la Cour de la question préjudicielle suivante:

« Les actes pour lesquels une exonération de la taxe sur le chiffre d'affaires doit être accordée en vertu de l'article 13, partie A, paragraphe 1, sous f), de la sixième directive englobent-ils également les activités exercées par une fondation, consistant exclusivement dans l'organisation et la mise en œuvre de prestations liées aux activités d'une autre fondation, contre remboursement des frais réellement exposés, dans l'hypothèse où cette autre fondation, en tant qu'organisation chapeautant une série d'institutions exerçant une activité exonérée ou pour laquelle elles n'ont pas la qualité d'assujetti, effectue, au bénéfice exclusif des institutions en question, des prestations de services telles que celles décrites dans la disposition susvisée de la sixième directive? »

5. L'article 13, partie A, paragraphe 1, sous f), de la sixième directive prévoit ce qui suit:

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

...

f) les prestations de services effectuées par des groupements autonomes de personnes exerçant une activité exonérée

* Langue originale: le français.

1 — Sixième directive 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 (77/388/CEE); JO L 145, du 13.6.1977, p. 1.

ou pour laquelle elles n'ont pas la qualité d'assujetti, en vue de rendre à leurs membres les services directement nécessaires à l'exercice de cette activité, lorsque ces groupements se bornent à réclamer à leurs membres le remboursement exact de la part leur incombant dans les dépenses engagées en commun, à condition que cette exonération ne soit pas susceptible de provoquer des distorsions de concurrence;

... »

6. La Commission a raison de souligner que les prestations de services visées par cette disposition ne sont exonérées que si toute une série de conditions sont remplies. Il résulte de l'ordonnance de renvoi ainsi que des observations présentées devant la Cour qu'il n'est pas contesté que l'ensemble de ces conditions est rempli pour ce qui concerne les services rendus à ses membres par l'ALN. La question préjudicielle du Hoge Raad der Nederlanden vise d'ailleurs expressément cette hypothèse.

7. Quant aux prestations de services effectuées par la SUFA, il ressort également du dossier qu'elles sont rendues, contre remboursement des frais réellement exposés, à une « personne » (l'ALN) dont les activités ne sont pas soumises à la TVA. Les prestations de services en question sont directement nécessaires à l'exercice de ces activités.

8. Compte tenu de ces précisions, la question posée se scinde en deux parties. Il s'agit de savoir, d'une part, si de telles prestations de services effectuées par une fondation pour le compte d'une autre fondation sont effectuées par un « groupement autonome de personnes », auquel cas elles doivent être exonérées, et, d'autre part, dans la négative, si elles doivent néanmoins être exonérées au motif qu'elles sont rendues exclusivement à une personne qui, elle, constitue un tel groupement et est exonérée pour les services qu'elle rend à ses membres.

9. Dans son arrêt du 26 mars 1987 dans l'affaire 235/85, Commission/Pays-Bas, la Cour a constaté que

« la sixième directive se caractérise par la généralité de son champ d'application et par le fait que toutes les exonérations doivent être expresses et précises » (point 19).

10. Comme preuve du champ d'application très large ainsi assigné à la TVA, la Cour a rappelé, d'une part, que l'article 2 de la sixième directive, relatif aux opérations imposables, vise, à côté des importations de biens, les livraisons de biens et prestations de services effectuées à titre onéreux à l'intérieur du pays et, d'autre part, que l'article 4, paragraphe 1, définit comme assujetti quiconque accomplit, de façon indépendante, une des activités économiques mentionnées au paragraphe 2, c'est-à-dire toutes les activités de producteurs, de commerçant ou de prestataire de services (points 6 et 7).

11. Il en résulte que les exonérations, en tant qu'exceptions à cette règle générale de l'imposition des activités économiques, sont d'interprétation stricte et ne doivent pas aller au-delà de ce qui est expressément et clairement prévu.

12. Or, la lettre f) de l'article 13, partie A, paragraphe 1, ne vise expressément que les groupements autonomes de *personnes* rendant des services à leurs *membres.* Tel n'est pas le cas d'une fondation qui rend des services exclusivement à une seule autre fondation. L'ALN n'est pas membre de la SUFA et, même si elle l'était, la SUFA n'aurait alors qu'un seul membre. Or, un groupement de personnes doit nécessairement avoir au moins deux membres, qu'il s'agisse de personnes physiques ou morales. La SUFA ne peut donc pas bénéficier d'une exonération pour les services qu'elle preste pour le compte de l'ALN.

13. La demanderesse au principal fait, toutefois, valoir qu'il devrait en être autrement, d'une part, parce que la SUFA continuerait en fait à organiser les loteries pour le compte des institutions affiliées à l'ALN et pourrait donc prétendre à l'exonération si l'ALN n'avait pas été constituée et, d'autre part, parce que les activités actuelles de la SUFA seraient certainement exonérées si elles étaient accomplies par l'ALN.

14. Ces arguments ne sauraient être retenus. D'une part, tous les deux sont basés sur de simples hypothèses qui sont contredites par les faits: l'ALN existe et depuis sa création la SUFA ne travaille plus directement pour les institutions sociales et culturelles, mais pour l'ALN qui seule lui rembourse les frais liés à la mise en œuvre d'une loterie.

15. D'autre part, comme la Cour l'a constaté dans son arrêt du 11 juillet 1985 dans l'affaire 107/84, (Commission/Allemagne, Rec. p. 2655):

« s'il est vrai que ces exonérations (prévues à l'article 13, partie A, paragraphe 1) profitent à des activités poursuivant certains objectifs, la plupart des dispositions précisent également les *opérateurs économiques* qui sont autorisés à fournir les prestations exonérées » (point 13).

Lesdites activités ne sont donc exonérées que lorsqu'elles sont accomplies par des opérateurs déterminés qui, dans le cas sous f), doivent être des « groupements autonomes de personnes ».

16. La SUFA ne saurait être considérée comme constituant un tel groupement de personnes travaillant directement pour le compte des membres de l'ALN que si l'ALN devait être considérée comme un simple écran entre elle et les institutions sociales et culturelles. Or, cela est une question de fait qui relève de la compétence des juridictions nationales et il semble qu'elle ait été résolue dans le sens de la reconnaissance d'une autonomie réciproque des deux entités. Par ailleurs, les deux fondations n'exercent pas les mêmes activités, car la SUFA prépare et exécute les loteries, alors que l'ALN sollicite les autorisations pour le compte des institutions qui lui sont affiliées et répartit les recettes des loteries parmi celles-ci.

17. Pour toutes ces raisons ainsi que pour les raisons supplémentaires indiquées dans leurs observations par le gouvernement des Pays-Bas et par la Commission des Communautés européennes, auxquelles je me rallie, je conclus qu'il y a lieu de

répondre par la négative à la question posée par le Hoge Raad der Nederlanden et de dire pour droit que:

« Les actes pour lesquels une exonération de la taxe sur le chiffre d'affaires doit être accordée en vertu de l'article 13, partie A, paragraphe 1, sous f), de la sixième directive n'englobent pas les activités exercées par une fondation, consistant exclusivement dans l'organisation et la mise en œuvre de prestations liées aux activités d'une autre fondation, contre remboursement des frais réellement exposés, même dans l'hypothèse où cette autre fondation, en tant qu'organisation chapeautant une série d'institutions exerçant une activité exonérée ou pour laquelle elles n'ont pas la qualité d'assujetti, effectue, au bénéfice exclusif des institutions en question, des prestations de services telles que celles décrites dans la disposition susvisée de la sixième directive. »