CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL
M^ME ELEANOR SHARPSTON
présentées le 9 octobre 2008 [1]

1. Certaines activités d'intérêt général, y compris l'hospitalisation, les soins médicaux et les opérations qui leur sont étroitement liées, sont exonérées de TVA. De même, lorsque des personnes dont les activités sont exonérées constituent des groupements en vue de rendre à leurs membres les services directement nécessaires à l'exercice de ces activités, ces services sont également exonérés si les groupements se bornent à réclamer à leurs membres le «remboursement exact de la part leur incombant dans les dépenses engagées en commun» et s'il n'y a pas risque de distorsion de concurrence.

2. Cette demande de décision préjudicielle formée par le Hoge Raad der Nederlanden (Pays-Bas) porte essentiellement sur le point de savoir si cette dernière exonération s'étend aux services fournis à titre individuel à un ou plusieurs membres, ou bien si la législation communautaire en matière de TVA doit à cet égard s'inspirer de la devise des mousquetaires «tous pour un, un pour tous»?

1 — Langue originale: l'anglais.

Les dispositions législatives applicables

3. La procédure devant la juridiction nationale a pour objet des services fournis entre 1994 et 1998, de sorte que les dispositions du droit communautaire applicables sont celles de la sixième directive TVA [2].

4. L'article 13, A, de ladite directive est intitulé «Exonérations en faveur de certaines activités d'intérêt général». Dans sa partie présentant une pertinence en l'espèce, le paragraphe 1 dudit article dispose:

«Sans préjudice d'autres dispositions communautaires, les États membres

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, ci-après la «sixième directive»). Avec effet au 1^er janvier 2007, cette directive 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), laquelle vise à présenter les dispositions applicables d'une façon claire et rationnelle dans le cadre d'une refonte de la structure et du libellé de la directive sans, en principe, provoquer des changements de fond dans la législation existante (voir troisième considérant).

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:

[…]

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;

[…]

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

[…]» [3].

Faits, procédure et question préjudicielle

5. La Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (ci-après la «Stichting») est une fondation dont les membres sont diverses institutions médicales et d'assurance maladie et, dans certains cas, des membres individuels de ces institutions, tels que des hôpitaux. Les activités des membres de la Stichting sont exonérées de la TVA. L'objectif général propre de la fondation est de promouvoir la qualité des soins médicaux. À cette fin, elle fournit divers services à ses membres. La plupart de ces services (liés en particulier à la définition et au maintien de normes professionnelles pour le personnel médical et infirmier) sont fournis à des hôpitaux et leurs coûts sont divisés entre eux en fonction du nombre de lits. Ces services (qui sont au final financés par l'État) sont reconnus comme étant

3 — Les mêmes dispositions figurent désormais, sans modification sur le fond, aux articles 131 et 132, paragraphe 1, sous b) et f), de la directive 2006/112.

exonérés de TVA par les autorités fiscales sur le fondement de la législation nationale mettant en œuvre les dispositions de l'article 13, A, paragraphe 1, sous f), de la sixième directive.

6. À titre occasionnel, la Stichting fournit également à titre individuel à des membres d'autres services tels que la mise à disposition d'un membre de son personnel pour présider un groupe de travail sur un projet de soins médicaux appropriés pour une des institutions affiliée ou l'envoi de personnel pour intervenir dans le cadre d'un colloque sur les médicaments antiviraux et l'insuffisance cardiaque organisé par une autre institution affiliée. Ces services font l'objet d'une facturation individuelle à l'institution affiliée concernée. Selon la décision de renvoi, il n'est pas contesté que ces services sont directement nécessaires à l'exercice des activités exonérées des membres et qu'il n'existe pas de distorsion de concurrence. En revanche, les autorités fiscales estiment que la condition de «remboursement de la part leur incombant dans les dépenses engagées en commun» n'est pas satisfaite.

7. Le litige est actuellement pendant devant le Hoge Raad der Nederlanden, lequel pose la question préjudicielle suivante:

«L'article 13, A, paragraphe 1, phrase introductive et sous f), de la sixième directive doit-il être interprété en ce sens qu'entrent également dans son champ d'application les services rendus à leurs membres par les groupements visés par cette disposition, services qui sont directement nécessaires à ces membres pour effectuer leurs prestations exonérées ou les prestations pour lesquelles ils n'ont pas la qualité d'assujetti et en rémunération desquels il n'est pas réclamé plus que les dépenses engagées pour ces services, si ces services ne bénéficient qu'à un seul ou à quelques-uns des membres?»

8. La Stichting, le gouvernement néerlandais et la Commission des Communautés européennes ont chacun présenté des observations tant écrites qu'orales.

Appréciation

Distorsion de concurrence

9. Le gouvernement néerlandais émet des doutes sur le postulat de la juridiction de renvoi selon lequel les services en cause ne donnent lieu à aucune distorsion de

concurrence. Il souligne, en particulier, que les dispositions nationales de transposition définissant le champ de l'exonération en droit néerlandais excluent expressément la mise à disposition de personnel, précisément au motif qu'il s'agit d'un service susceptible de causer de graves distorsions de concurrence.

10. Bien évidemment, de même qu'en ce qui concerne l'interprétation et l'application des dispositions nationales de transposition, le point de savoir s'il existe une distorsion de concurrence effective ou potentielle est une question relevant de la compétence de la juridiction nationale. Concernant le risque de distorsion, on notera simplement que l'octroi d'une exonération doit être refusé s'il existe un risque réel que l'exonération puisse à elle seule, dans l'immédiat ou dans le futur, provoquer des distorsions de concurrence [4].

11. Toutefois, je souhaite signaler un autre aspect. La question posée par la juridiction nationale se réfère à des services «en rémunération desquels il n'est pas réclamé plus que les dépenses engagées pour ces services». Ce libellé pourrait couvrir des services facturés en deçà du prix de revient, par opposition au remboursement exact visé par la sixième directive [5]. Il est clair que, en termes de concurrence avec des entreprises commerciales, toute prestation de services en dessous du prix de revient aura des implications qui doivent être prises en compte par la juridiction nationale compétente dans le cadre de son appréciation des faits.

Interprétation stricte

12. Ainsi que l'ont souligné le gouvernement néerlandais et la Commission, en vertu de la jurisprudence constante de la Cour, les termes employés pour désigner les exonérations visées par l'article 13 de la sixième directive sont d'interprétation stricte, étant donné qu'elles constituent des dérogations au principe général selon lequel la taxe sur le chiffre d'affaires est perçue sur chaque prestation de services effectuée à titre onéreux par un assujetti [6].

4 — Voir arrêt du 20 novembre 2003, Taksatorringen (C-8/01, Rec. p. I-13711, points 58 à 65).

5 — Je note que, dans toutes les versions linguistiques dans lesquelles la sixième directive a été adoptée en 1977, à l'exception de la version néerlandaise qui se réfère à un simple remboursement («enkel terugbetaling»), le terme «exact» figurait à l'article 13, A, paragraphe 1, sous f). Cet article a été transposé en droit néerlandais par l'article 11, paragraphe 1, sous u), de la loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires, dans lequel ne figure pas non plus le terme «exact», mais qui se réfère encore à un simple remboursement («slechts terugbetaling»).

6 — Voir, concernant spécifiquement l'article 13, A, paragraphe 1, sous f), arrêts du 15 juin 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties (348/87, Rec. p. 1737, point 13), et Taksatorringen (précité, point 61).

13. Toutefois, la Cour a également jugé que cette jurisprudence n'a pas pour objectif d'imposer une interprétation qui rendrait les exonérations visées quasi inapplicables dans la pratique [7].

La question posée

15. La Stichting et la Commission proposent de répondre à la question posée par le Hoge Raad en ce sens que, à condition que les autres critères visés à l'article 13, A, paragraphe 1, sous f) soient satisfaits, cette disposition couvre les services fournis par des groupements entrant dans son champ d'application, même si ces services sont fournis seulement à un ou plusieurs membres.

14. J'ajouterais également que le caractère strict de l'interprétation — interprétation stricte ne devant pas être confondue avec interprétation restrictive [8] — peut être nuancé en fonction de la nature de l'exonération en cause. L'hospitalisation et les soins médicaux sont exonérés, dans l'intérêt de la société dans son ensemble, afin d'en diminuer le coût pour les patients. La raison d'être de cette exonération s'étend aux services accessoires nécessaires qui, pour des raisons d'économie d'échelle, sont délégués à des entités gérées en commun [9]. Dès lors que les notions «hospitalisation» et «soins médicaux» font elles-mêmes l'objet d'une interprétation stricte, est-il opportun de soumettre les services accessoires nécessaires à un degré supplémentaire d'interprétation stricte en serrant encore plus la vis [10]?

16. Le gouvernement néerlandais estime que cette disposition ne peut pas couvrir des services fournis et facturés à titre individuel à des membres du groupement. Lors de l'audience, il a précisé son point de vue en faisant valoir que la distinction fondamentale est celle entre, d'une part, les services fournis dans l'intérêt collectif, lesquels sont couverts, et, d'autre part, les services fournis dans l'intérêt particulier d'un des membres, lesquels ne le sont pas.

17. Fondamentalement, je partage le point de vue de la Stichting et de la Commission. Si toutes les autres conditions prévues par l'article 13, A, paragraphe 1, sous f), sont satisfaites — à savoir si les services sont directement nécessaires à l'exercice d'une activité exonérée ou non assujettie, s'il y a

7 — Voir arrêt Taksatorringen (précité, point 62).

8 — Voir conclusions de l'avocat général Jacobs dans l'affaire Zoological Society (arrêt du 21 mars 2002, C-267/00, Rec. p. I-3353), points 17 à 19.

9 — Voir conclusions de l'avocat général Mischo dans l'affaire Taksatorringen, précitée, points 9 et 117 à 124, en particulier points 117 à 119.

10 — Voir arrêt du 11 janvier 2001, Commission/France (C-76/99, Rec. p. I-249, point 23), ainsi que conclusions de l'avocat général Fennelly dans la même affaire (points 20 à 23 et jurisprudence citée).

remboursement exact des dépenses engagées et s'il n'existe pas de risque de distorsion de concurrence —, il me semble qu'une interprétation par trop littérale des termes «part» et «en commun» restreindrait de manière injustifiée et artificielle le champ d'application de l'exonération.

18. Indubitablement, lorsqu'au cours de chaque exercice fiscal, un seul type de service est fourni à tous les membres du groupement, il peut être réclamé à chacun des membres une «part dans les dépenses engagées en commun» au sens plein du terme. Toutefois, la réalité de tels groupements est susceptible d'être plus complexe. Le groupement peut fort bien fournir une gamme de services différents, les uns nécessaires pour tous les membres, les autres seulement pour certains d'entre eux. Les besoins des membres peuvent varier d'un exercice fiscal à un autre, de sorte que, selon l'exercice concerné, certains services seront fournis à tous les membres, d'autres à quelques membres et d'autres encore peut-être qu'à un seul des membres. Or, le coût de la fourniture de tous ces services reste dans un sens bien réel une dépense en commun engagée par le groupement constitué à cette fin par tous ses membres et les méthodes de la comptabilité analytique sont tout à fait aptes à identifier la part précise de la dépense imputable à chacun des services fournis pris individuellement.

19. Dans ses observations écrites, le gouvernement néerlandais a exposé que le but de cette exonération est d'éviter que des services fournis par un groupement à ses membres soient soumis à la TVA lorsque les mêmes services n'auraient pas été soumis s'ils avaient été fournis en interne par chaque membre individuel [11]. De tels services sont donc assimilés à des opérations internes. Selon le gouvernement néerlandais, lorsqu'un service est fourni à un seul membre, cela est assimilable à une transaction sur le marché libre, le prestataire étant indépendant par rapport au bénéficiaire, et ce service ne devrait pas bénéficier de ce traitement.

20. Cet argument ne me convainc pas. Qu'un service spécifique soit fourni par un groupement à un, plusieurs ou tous ses membres ne modifie pas la relation entre prestataire et bénéficiaire ou la nature de l'accord par lequel les ressources sont partagées afin de réaliser des économies d'échelle.

21. Lors de l'audience, le gouvernement néerlandais a fortement insisté sur la nécessité, afin de pouvoir bénéficier de l'exonération, que les services soient fournis dans l'intérêt collectif de l'ensemble des membres du groupement, et non pas dans celui particulier de certains membres. Il a

11 — Voir conclusions de l'avocat général Mischo dans l'affaire Taksatorringen, précitée, points 118 et 119.

illustré cette distinction en faisant référence à une commission consultative des recours scolaires qui assiste l'ensemble des écoles néerlandaises pour statuer sur des recours. Ce service est fourni dans l'intérêt collectif de toutes les écoles, même si certaines écoles n'en ont pas besoin à certaines périodes, voire jamais besoin, et il doit donc être exonéré de la TVA en vertu de l'article 13, A, paragraphe 1, sous f). En revanche, si une école devait bénéficier de conseils juridiques, par exemple sur des questions de TVA, de la part des juristes de cette commission, il s'agirait alors d'un service dans l'intérêt particulier de l'école qui ne devrait pas être exonéré.

22. Tout en étant encline à approuver le résultat auquel parvient le gouvernement néerlandais en analysant son exemple, je n'approuve pas la méthode qu'il utilise. Dans les circonstances décrites, le conseil en matière de TVA ne serait pas susceptible de bénéficier de l'exonération, car il ne s'agit pas d'un service directement nécessaire pour permettre à l'école d'exercer son activité exonérée d'éducation et vraisemblablement aussi parce qu'il ne s'agit pas d'un des services en vue de la fourniture desquels cette commission a été instituée. En revanche, un service qui entrerait dans le champ de ceux pour la fourniture desquels la commission a été instituée et qui serait directement nécessaire à l'exercice de l'activité exonérée d'éducation doit pouvoir bénéficier de l'exonération, quel que soit le nombre effectif d'écoles à qui ce service est fourni.

23. Il me semble en outre que la distinction entre intérêt collectif et intérêt particulier ne présente pas une grande pertinence en tant que critère indépendant. À moins que les membres ne soient obligés de bénéficier de tous les services proposés par le groupement, ils choisiront de profiter de ceux des services qui présentent pour eux un intérêt à titre individuel. Et la possibilité pour tous les membres de disposer de ces services sera nécessairement dans leur intérêt collectif — à condition comme toujours que ces services soient «effectués par des groupements autonomes de personnes exerçant une activité exonérée 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».

24. Dès lors que le Hoge Raad pose sa question sur la base du postulat explicite que le seul problème qui se pose est celui de savoir si la condition de «remboursement [...] de la part leur incombant dans les dépenses engagées en commun» est satisfaite, je répondrais par l'affirmative à cette question.

Conclusion

25. En conséquence, je conclus qu'il convient que la Cour statue comme suit en réponse à la question posée par le Hoge Raad der Nederlanden:

«L'article 13 A, paragraphe 1, sous f), de la sixième directive 77/388/CE 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, couvre les services fournis à leurs membres par des groupements entrant dans son champ d'application, même si ces services ne bénéficient qu'à un seul ou à quelques-uns des membres, à condition que les autres conditions prévues par cette disposition soient satisfaites.»