ARRÊT DE LA COUR
26 mars 1987 *

Dans l'affaire 235/85,

Commission des Communautés européennes, représentée par son conseiller juridique, M. Johannes Føns Buhl, en qualité d'agent, assisté de Me Marten Mees, avocat au barreau de La Haye, ayant élu domicile à Luxembourg auprès de M. Georges Kremlis, membre de son service juridique, bâtiment Jean Monnet, Kirchberg,

partie demanderesse,

contre

Royaume des Pays-Bas, représenté par M. G. M. Borchardt, conseiller juridique adjoint du ministère des Affaires étrangères, en qualité d'agent, ayant élu domicile à Luxembourg au siège de son ambassade,

partie défenderesse,

ayant pour objet de faire constater que le royaume des Pays-Bas, en ne soumettant pas à la TVA les fonctions publiques exercées par les notaires et les huissiers de justice, a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu de la sixième directive (TVA),

LA COUR,

composée de MM. Mackenzie Stuart, président, C. Kakouris et F. Schockweiler, présidents de chambre, G. Bosco, T. Koopmans, U. Everling, R. Joliet, J. C. Moitinho de Almeida et G. C. Rodríguez Iglesias, juges,

avocat général: M. C. O. Lenz
greffier: Mme D. Louterman, administrateur

vu le rapport d'audience et suite à la procédure orale du 2 décembre 1986,

* Langue de procédure: le néerlandais.

l'avocat général entendu en ses conclusions à l'audience du 12 février 1987,

rend le présent

Arrêt

1 Par requête déposée au greffe de la Cour le 30 juillet 1985, la Commission des Communautés européennes a introduit, en vertu de l'article 169 du traité CEE, un recours visant à faire reconnaître que le royaume des Pays-Bas, en ne soumettant pas au régime de taxation sur la valeur ajoutée les fonctions publiques exercées par les notaires et les huissiers de justice, rémunérés par les personnes qui recourent à leurs services, a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu des dispositions de l'article 2 et de l'article 4, paragraphes 1, 2 et 4, de la sixième directive 77/388 du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires — système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme (JO L 145, p. 1) (ci-après « sixième directive »).

2 Pour un plus ample exposé des faits, du déroulement de la procédure et des moyens et arguments des parties, il est renvoyé au rapport d'audience. Les éléments du dossier ne sont repris ci-dessous que dans la mesure nécessaire au raisonnement de la Cour.

3 A titre liminaire, il paraît utile de préciser que le litige porte exclusivement sur l'assujettissement à la TVA des seules fonctions publiques que les notaires et les huissiers de justice exercent en vertu de la loi et que les développements qui vont suivre se rapportent uniquement à cette partie de leurs activités.

Sur le caractère économique des activités en cause

4 La Commission fait valoir que les notaires et les huissiers de justice aux Pays-Bas doivent être assujettis à la TVA, conformément à l'article 4 de la sixième directive, étant donné qu'il est incontestable qu'ils exercent d'une façon indépendante, à savoir en dehors de tout lien de subordination et sous leur propre responsabilité juridique, une activité économique entendue comme activité permanente de prestations de services exercée à titre onéreux.

5 Le royaume des Pays-Bas réplique que les notaires et les huissiers de justice n'exercent pas une activité soumise aux lois normales de l'économie, mais fournissent, contre une rémunération fixée par la loi, des prestations auxquelles les citoyens doivent obligatoirement recourir pour des raisons d'intérêt général.

6 Pour déterminer si les notaires et les huissiers de justice aux Pays-Bas doivent être assujettis à la TVA pour leurs fonctions publiques exercées contre rémunération, il convient de rappeler que la sixième directive assigne un champ d'application très large à la TVA, en visant à l'article 2, relatif aux opérations imposables, à côté des importations de biens, les livraisons de biens et prestations de services effectuées à titre onéreux à l'intérieur du pays, et en définissant à l'article 4, paragraphe 1, comme assujetti quiconque accomplit, de façon indépendante, une activité économique, quels que soient les buts ou les résultats de cette activité.

7 La notion d'activités économiques est définie à l'article 4, paragraphe 2, comme englobant toutes les activités de producteur, de commerçant ou de prestataire de services, y compris, notamment, celles des professions libérales ou assimilées.

8 L'analyse de ces définitions met en évidence l'étendue du champ d'application couvert par la notion d'activités économiques, dans la mesure où toutes les prestations de services des professions libérales sont visées, et son caractère objectif, en ce sens que l'activité est considérée en elle-même, indépendamment de ses buts ou de ses résultats.

9 Au vu de l'étendue du champ d'application défini par la notion d'activités économiques, englobant toutes les activités des professions libérales, sans qu'il existe une réserve quelconque en faveur de professions réglementées par la loi, il y a lieu de constater que les notaires et les huissiers de justice aux Pays-Bas, en tant qu'ils fournissent, de façon permanente et contre rémunération, à des particuliers des prestations de services, accomplissent une activité économique au sens de la sixième directive.

10 Au vu du caractère objectif que revêt la notion d'activités économiques, le fait que les activités des notaires et des huissiers de justice consistent dans l'exercice de fonctions conférées et réglementées par la loi, dans un but d'intérêt général, est sans pertinence. En effet, la sixième directive, dans son article 6, prévoit expressément l'assujettissement au régime de la TVA de certaines activités accomplies aux termes de la loi.

11 Les exonérations de la TVA que l'article 13 de la sixième directive prévoit expressément, entre autres, en faveur d'activités d'intérêt général, et la faculté donnée aux États par l'article 28, paragraphe 3, sous b), combiné avec l'annexe F, de continuer à exonérer, à titre transitoire, certaines opérations, dont les prestations de services des avocats et autres membres des professions libérales, mettent en évidence que toutes les prestations de services effectuées à titre onéreux par les titulaires des professions libérales et assimilées sont, en principe, assujetties à la TVA.

Sur l'exercice de ces activités à titre indépendant

12 Même si on devait considérer que les notaires et les huissiers de justice exercent une activité économique, le royaume des Pays-Bas estime qu'il ne saurait s'agir d'une activité exercée de façon indépendante, alors que ces professionnels sont nommés par la Couronne, qu'ils sont subordonnés à un contrôle disciplinaire par l'autorité publique et que, dans l'exercice de leurs fonctions publiques, les conditions de travail et de rémunération sont déterminées par la loi.

13 La Commission réplique que les notaires et les huissiers de justice aux Pays-Bas exercent leurs activités pour leur propre compte, sous leur responsabilité personnelle, et ne se trouveraient pas dans un lien de subordination vis-à-vis d'un employeur.

14 Si l'article 4, paragraphe 4, exclut tous ceux qui sont liés à un employeur par un contrat de louage de travail ou par tout autre rapport juridique créant des liens de subordination en ce qui concerne les conditions de travail et de rémunération et la responsabilité de l'employeur, il faut toutefois constater que les notaires et les huissiers de justice ne se trouvent sous aucun lien de subordination hiérarchique à l'égard de l'autorité publique, n'étant pas intégrés dans l'administration publique. Ils exercent, en effet, leurs activités pour leur propre compte et sous leur propre responsabilité, organisent, dans certaines limites imposées par la loi, librement les modalités d'exécution de leur travail et perçoivent eux-mêmes les émoluments constituant leur revenu. Le fait qu'ils sont soumis à un contrôle disciplinaire sous la surveillance de l'autorité publique, situation qui peut se retrouver dans d'autres professions réglementées, de même que le fait que leurs rémunérations sont déterminées par la loi ne suffisent pas à les faire considérer comme se trouvant vis-à-vis d'un employeur dans un rapport juridique de subordination au sens de l'article 4, paragraphe 4.

15 Il faut, dès lors, constater que les notaires et les huissiers de justice aux Pays-Bas, en ce qu'ils exercent, de façon indépendante, des activités économiques consistant dans des prestations de services fournies à des tiers, en contrepartie desquelles ils perçoivent, pour leur propre compte, une rémunération, doivent être considérés comme des assujettis à la TVA au sens de l'article 4, paragraphes 1 et 2, de la sixième directive.

Sur l'exonération de la TVA au profit des organismes de droit public

16 A l'appui de sa thèse, le royaume des Pays-Bas soutient encore que les notaires et les huissiers de justice, même en admettant qu'ils exercent des activités économiques au sens de l'article 4, paragraphes 1 et 2, de la sixième directive, devraient bénéficier de l'exonération prévue au paragraphe 5 de l'article 4, au profit des organismes de droit public, qualité qui devrait leur être reconnue. Ce texte ne devrait pas être interprété en fonction du critère formel relatif à l'organisation des activités exercées, mais en fonction de leur nature; à cet égard, il ne saurait faire de doute que les notaires et les huissiers de justice accomplissent des actes qui, par leur nature, relèvent de l'autorité publique.

17 La Commission fait valoir que, au vu du principe même de la TVA, consistant dans un impôt global général sur la consommation, une interprétation restrictive de l'article 4, paragraphe 5, s'imposerait; ne seraient visés par cette exonération que les actes accomplis par des organismes de droit public et liés aux compétences et attributions fondamentales de l'autorité publique, et non pas les activités qui peuvent être exercées par nature par des particuliers dans un but lucratif.

18 Pour examiner si les notaires et les huissiers de justice aux Pays-Bas doivent, en ce qui concerne leurs fonctions publiques, bénéficier de l'exonération prévue à l'article 4, paragraphe 5, de la sixième directive, il convient de replacer cette exonération dans le contexte général du système commun de la TVA, instauré par la sixième directive.

19 Ainsi qu'il a été constaté dans le cadre de l'analyse de la notion d'activités économiques, 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.

20 A cet égard, il convient de constater que l'article 4, paragraphe 5, ne prévoit une exonération qu'au profit des seuls organismes de droit public, et encore seulement pour les activités et opérations qu'ils accomplissent en tant qu'autorités publiques.

21 L'analyse de ce texte, à la lumière des objectifs de la directive, met en évidence que deux conditions doivent être cumulativement remplies pour que l'exonération joue, à savoir l'exercice d'activités par un organisme public et l'exercice d'activités accomplies en tant qu'autorité publique, ce qui signifie, d'un côté, que les organismes de droit public ne sont pas automatiquement exonérés pour toutes les activités qu'ils accomplissent, mais seulement pour celles qui relèvent de leur mission spécifique d'autorité publique (voir arrêt du 11 juillet 1985, Commission/République fédérale d'Allemagne, 107/84, Rec. p. 2663) et, d'un autre côté, qu'une activité exercée par un particulier n'est pas exonérée de la TVA du seul fait qu'elle consiste dans l'accomplissement d'actes relevant de prérogatives de l'autorité publique.

22 En conséquence, dans l'hypothèse où on devait considérer que, dans l'exercice de leurs fonctions publiques, les notaires et les huissiers de justice exercent des prérogatives de puissance publique en vertu d'une investiture publique, il n'en découle pas qu'ils peuvent bénéficier de l'exonération prévue à l'article 4, paragraphe 5. En effet, ils exercent ces activités non pas sous la forme d'un organisme de droit public, n'étant pas intégrés dans l'organisation de l'administration publique, mais sous la forme d'une activité économique indépendante, exercée dans le cadre d'une profession libérale.

23 Il y a, dès lors, lieu de constater que le royaume des Pays-Bas, en ne soumettant pas au régime de la TVA les fonctions publiques exercées par les notaires et les huissiers de justice, rémunérés par les personnes qui recourent à leurs services, a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu des dispositions de l'article 2 et de l'article 4, paragraphes 1, 2 et 4, de la sixième directive.

Sur les dépens

24 Aux termes de l'article 69, paragraphe 2, du règlement de procédure, toute partie qui succombe est condamnée aux dépens. Le royaume des Pays-Bas ayant succombé en ses moyens, il y a lieu de le condamner aux dépens.

Par ces motifs,

LA COUR

déclare et arrête:

1) **Le royaume des Pays-Bas, en ne soumettant pas au régime de la TVA les fonctions publiques exercées par les notaires et les huissiers de justice, a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu des dispositions de l'article 2 et de l'article 4, paragraphes 1, 2 et 4, de la directive 77/388 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.**

2) **Le royaume des Pays-Bas est condamné aux dépens.**

Mackenzie Stuart Kakouris Schockweiler Bosco

Koopmans Everling Joliet Moitinho de Almeida Rodríguez Iglesias

Ainsi prononcé en audience publique à Luxembourg, le 26 mars 1987.

Le greffier

P. Heim

Le président

A. J. Mackenzie Stuart