RAPPORT D'AUDIENCE
présenté dans l'affaire 235/85 *

I — Exposé des faits

1. La loi du 28 juin 1968 relative à la taxe sur le chiffre d'affaires (*Staatsblad*, 329), telle que modifiée, entre autres, par la loi du 28 décembre 1978 (*Staatsblad*, 677) portant adaptation à la sixième directive en matière de TVA, prévoit, à son article 1er, sous a), que, sous la dénomination de « taxe sur le chiffre d'affaires », est perçue une taxe frappant les prestations de services effectuées à l'intérieur du royaume par des entrepreneurs dans le cadre de leurs entreprises. Aux termes de l'article 7, point 1, est considéré comme entrepreneur quiconque exploite d'une façon indépendante une entreprise. Par entreprise au sens de la loi, il faut également entendre, selon le point 2, sous a), l'exercice d'une profession. Le point 3 de cet article 7 prévoit que le ministre peut décider que des organismes de droit public qui, autrement qu'en tant qu'entrepreneur, effectuent des prestations de services, qui, par leur nature, peuvent également être effectuées par des entrepreneurs, sont considérés comme des entrepreneurs en ce qui concerne lesdites prestations.

2. Aux Pays-Bas, la profession de notaire est régie par la Wet op het notarisambt (loi sur le notariat) (*Staatsblad* 1842, 20) et celle d'huissier de justice par le Deurwaardersreglement (règlement relatif aux huissiers de justice) (*Staatsblad* 1960, 562). Ces textes déterminent le nombre des charges, les conditions de nomination et de destitution des titulaires, la compétence territoriale et matérielle, les conditions d'exercice de la profession, le tarif des émoluments, les règles de comptabilité et le contrôle disciplinaire. Les notaires et les huissiers de justice exercent, d'un côté, des fonctions qui leur sont reconnues et réservées par la loi, appelées fonctions publiques, et qui consistent, pour les notaires, essentiellement dans la passation d'actes authentiques et, pour les huissiers de justice, dans la signification d'exploits et l'exécution de décisions judiciaires, et, d'un autre côté, des fonctions considérées comme privées et qui comprennent, pour les notaires, entre autres, leur activité à titre d'expert fiscal, d'administrateur, d'exécuteur testamentaire et, pour les huissiers de justice, leur activité à titre de mandataire devant certaines juridictions.

3. Pour l'exercice de fonctions publiques, les notaires et les huissiers de justice ne sont pas considérés comme des entrepreneurs au sens de l'article 7 de la loi de 1968 et, partant, ne sont pas soumis à la TVA. Cette exemption, déjà pratiquée sous la législation antérieure et consacrée par la jurisprudence, a été confirmée par diverses directives ministérielles arrêtées en application de la loi de 1968 (résolutions du 3 novembre 1980, n° 27.955 I, pour les ventes aux enchères dans lesquelles le notaire agit en qualité de fonctionnaire public; du 17 juillet 1984, n° 283-7242, concernant la passation d'actes authentiques par les notaires, et du 15 décembre 1981, n° 281-18.950, concernant les prestations des huissiers de justice). Ces résolutions constituent des instructions du secrétaire d'État aux Finances destinées aux inspecteurs des impôts, mais qui peuvent être invoquées en justice par le contribuable.

4. La sixième directive (77/388) du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives

* Langue de procédure: le néerlandais.

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 »), fixe, à son article 2, le champ d'application de la TVA qui s'applique, notamment, aux prestations de services effectuées à titre onéreux à l'intérieur du pays par un assujetti agissant en tant que tel.

L'article 4, paragraphe 1, définit l'assujetti comme quiconque accomplit, d'une façon indépendante et quel qu'en soit le lieu, une des activités économiques mentionnées au paragraphe 2.

Le paragraphe 2 considère comme activités économiques, entre autres, celles des professions libérales ou assimilées.

Le paragraphe 4 définit le terme « d'une façon indépendante », figurant au paragraphe 1, comme excluant de la taxation les salariés et autres personnes dans la mesure où ils sont liés à leur employeur par un contrat de louage de travail ou par tout autre rapport juridique créant des liens de subordination.

Aux termes du paragraphe 5, alinéa 1, les organismes de droit public ne sont pas considérés comme des assujettis pour les activités ou opérations qu'ils accomplissent en tant qu'autorités publiques, même lorsque, à l'occasion de ces activités ou opérations, ils perçoivent des droits, redevances, cotisations ou rétributions. L'alinéa 3 prévoit expressément que ces organismes ont la qualité d'assujettis pour certaines opérations énumérées à l'annexe D. Le dernier alinéa permet aux États de considérer comme activités de l'autorité publique les activités des organismes visés à l'alinéa 3, exonérées en vertu des articles 13 ou 28.

L'article 13 établit, entre autres, des exonérations en faveur de certaines activités d'intérêt général.

Aux termes de l'article 28, paragraphe 3, sous b), les États peuvent continuer à exonérer, pendant la période transitoire, certaines opérations énumérées à l'annexe F dans les conditions existantes dans l'État en question.

L'article 6, paragraphe 1, définit la prestation de services comme toute opération qui ne constitue pas la livraison d'un bien.

5. Dans sa lettre de mise en demeure du 25 octobre 1983, la Commission estime que les notaires et huissiers de justice exerçant de façon indépendante une activité économique de prestations de services doivent être assujettis à la TVA et invite le gouvernement néerlandais à lui faire part de ses observations dans le délai d'un mois.

6. Par note de la représentation permanente des Pays-Bas du 18 janvier 1984, le gouvernement du royaume des Pays-Bas fait valoir que les prestations de services des huissiers et notaires ne constituent pas une activité économique et que, de toute façon, les notaires et huissiers doivent bénéficier de l'exemption de l'article 4, paragraphe 5, de la sixième directive.

7. Dans son avis motivé du 13 décembre 1984, la Commission estime que le royaume des Pays-Bas, en instituant et en maintenant l'exemption de la TVA pour les notaires et les huissiers de justice, n'a pas pris les dispositions législatives, réglementaires et administratives nécessaires pour se conformer à la sixième directive et invite le royaume des Pays-Bas à se conformer à cet avis dans un délai de deux mois. Cet avis motivé est resté sans réponse.

II — Procédure écrite et conclusions des parties

1. Par requête déposée au greffe de la Cour le 30 juillet 1985, la Commission a saisi la Cour du manquement imputé au royaume des Pays-Bas.

2. La Cour, sur rapport du juge rapporteur, l'avocat général entendu, a décidé d'ouvrir la procédure orale sans instruction préalable.

3. La *Commission*, partie requérante, conclut à ce qu'il plaise à la Cour:

— déclarer 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, rémunérées par leurs mandants, a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu des dispositions communautaires, et notamment les dispositions de l'article 2 et de l'article 4, paragraphes 1, 2 et 4, de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977;

— condamner le royaume des Pays-Bas aux dépens.

4. Le *royaume des Pays-Bas*, partie défenderesse, conclut à ce qu'il plaise à la Cour:

— rejeter le recours de la Commission;

— condamner la Commission aux dépens.

III — Moyens et arguments des parties

A — *Quant à la notion d'activité économique*

1. Selon la *Commission*, il est incontestable que les prestations de services des notaires et des huissiers de justice constituent une activité économique au sens de l'article 4, paragraphe 2, de la directive. Ce texte n'exigerait pas l'exercice d'une activité lucrative ou d'une activité à laquelle s'appliquent les lois du marché, mais d'une activité ayant un caractère permanent et effectuée à titre onéreux. Cette définition autonome et spécifique donnée par la directive en matière de TVA devrait prévaloir sur les définitions données dans d'autres branches du droit communautaire.

Les activités des notaires ou huissiers de justice ne sauraient échapper à la TVA au motif qu'il s'agit d'actes d'autorité publique, pas plus que ne sauraient y échapper des actes de ce type accomplis par un avocat ou un médecin.

Une assimilation des notaires et huissiers de justice aux greffiers des tribunaux, aux agents du service délivrant des passeports, aux huissiers des services fiscaux et aux huissiers communaux ne serait pas possible, étant donné que ceux-ci sont des fonctionnaires ou agents de l'État ou d'autres organismes publics, exerçant, en leur qualité de subordonné, des prestations de services pour le compte et au profit de leur employeur; les notaires et huissiers de justice, par contre, exerceraient leurs activités pour leur propre compte, en toute indépendance et sous leur seule responsabilité juridique et percevraient les rétributions à leur propre profit. Même s'ils sont contrôlés par un service quelconque, au même titre d'ailleurs que d'autres catégories d'assujettis, les notaires et les huissiers de justice ne seraient pas dans un rapport de subordination hiérarchique vis-à-vis d'un employeur, comme cela serait le cas si leurs fonctions étaient exercées en tant qu'organisme public.

La définition que la Commission donnerait du terme d'activité économique figurant à l'article 4 de la directive correspondrait à celle donnée par la Cour dans ses arrêts du

1er avril 1982 (Hong-kong Trade Development Council, 89/81, Rec. p. 1277) et du 5 mai 1982 (Schul, 15/81, Rec. p. 1409).

2. Le *royaume des Pays-Bas* explique la position particulière et indépendante de la charge des notaires et huissiers de justice, dont l'origine se situerait à une époque où le rôle de la personne morale de droit public n'était guère développé. L'analyse des fonctions des notaires et huissiers de justice et de l'organisation légale de ces professions mettrait en évidence que leurs activités consistent dans des actes officiels, exécutés par un organisme public dans l'intérêt public. Le caractère public de leurs activités tiendrait, pour les notaires, à l'authenticité conférée à leurs actes et, pour les huissiers de justice, à la contrainte publique exercée à l'égard des justiciables. Il ne saurait pas être contesté que la fonction des notaires et des huissiers de justice vise la protection de l'intérêt général.

A défaut de définition précise de la notion d'activité économique dans la sixième directive, il faudrait recourir à des critères donnés par d'autres branches du droit communautaire, cela d'autant plus que l'harmonisation fiscale constituerait une étape vers l'institution d'un marché commun. Le seul critère valable serait celui de la nature des livraisons et services et non pas celui de l'organisation des activités concernées qui différerait d'un État à l'autre. Sans qu'il soit nécessaire de donner une définition générale de la notion d'activité économique, on pourrait, en tout cas, considérer qu'en sont exclues les activités, comme celles des notaires et huissiers de justice, qui échappent aux règles normales de l'économie, qui constituent des activités d'organismes publics impliquant l'exercice de la puissance publique, dont les rémunérations sont fixées par la loi, qui n'impliquent pas la prestation d'un véritable service au profit des justiciables et auxquelles ceux-ci doivent obligatoirement recourir pour des services d'intérêt général. De même, le fait que les activités en question ne sont pas couvertes par la liberté d'établissement et la libre circulation des services exclurait leur qualification comme activité économique.

Le prétendu caractère économique de leurs activités ne saurait être basé sur la caractéristique extérieure de l'indépendance ou de l'absence de lien hiérarchique dans laquelle ces fonctionnaires accomplissent leur mission. Le fait que les notaires et huissiers de justice n'ont pas été intégrés dans l'appareil de l'État s'expliquerait par des raisons historiques, mais n'aurait aucune influence sur la nature des activités exercées. D'autres fonctionnaires publics et, notamment, les membres de la magistrature assise ne se trouveraient pas non plus placés, dans l'exercice de leurs fonctions, dans un lien de subordination hiérarchique.

B — Quant à la notion d'organisme de droit public

1. La *Commission* fait valoir que la notion d'opération accomplie par des autorités publiques au sens de l'article 4, paragraphe 5, de la sixième directive constitue une notion du droit communautaire qui doit être interprétée de manière autonome. Même si cette notion renvoyait aux autorités publiques existant dans les États membres, ces derniers ne sauraient la définir à leur gré en se référant à des traditions et particularités nationales. La finalité de l'article 4, paragraphe 5, ne serait pas d'exempter de la TVA tous les actes ayant trait à l'exercice de l'autorité publique, mais uniquement ceux liés aux attributions fondamentales et aux pouvoirs des États et collectivités de droit

public en matière d'administration générale, de justice, de sécurité et de défense nationale.

Les activités qui, de par leur nature, peuvent être exercées par des entrepreneurs indépendants, dans un but lucratif, ou bien par des titulaires de professions libérales, rémunérés par leurs mandants, ne sauraient être considérées comme des activités exercées au titre de la puissance publique et les particuliers exerçant ce type d'activités ne seraient pas couverts par la notion d'organisme de droit public.

Dans les cas où des attributions publiques fondamentales seraient conférées à des personnes physiques indépendantes, tel celui des avocats-juges suppléants, celles-ci seraient liées étroitement, pour les actes en question, à la hiérarchie du pouvoir public et rémunérées par l'État.

Le principe même de la TVA en tant que charge globale et générale sur la consommation exigerait une interprétation étroite de la notion d'opérations accomplies en tant qu'autorités publiques. Aussi les notaires et huissiers de justice ne sauraient-ils, pour toutes les fonctions effectuées dans le cadre de leur charge, être inclus dans la catégorie des organismes de droit public au motif qu'ils sont nommés par arrêté royal, que la loi fixe leurs conditions de travail et de rémunération, que leur ministère est obligatoire, que la valeur de leurs actes réside dans l'aspect formel et que les justiciables doivent avoir recours à eux pour des raisons d'intérêt général. Le gouvernement néerlandais n'aurait, d'autre part, jamais invoqué le bénéfice des exonérations à titre transitoire prévues à l'article 28 de la sixième directive.

L'exemption de la TVA prévue à l'article 4, paragraphe 5, de la sixième directive serait basée sur le rôle fondamental de l'impôt consistant à opérer un transfert de ressources d'un budget, le plus souvent privé, à un budget public. Les actes d'autorité publique ne seraient pas soumis à la TVA, tout comme ils seraient exempts de l'impôt sur le revenu pour la simple raison que les ressources se trouvent déjà dans le budget de l'État ou de l'organisme public en question et que, en cas d'assujettissement, il y aurait confusion de l'autorité fiscale avec l'assujetti. Les revenus de l'État ou d'un organisme public ne seraient soumis à l'impôt et, conformément à l'article 4, paragraphe 5, alinéas 2 et 3, à la TVA que pour éviter des distorsions de concurrence dans le cas où l'État exerce des activités économiques à titre lucratif. Les activités des notaires et des huissiers de justice entraînant un transfert de ressources d'un budget privé à un autre budget privé seraient soumises à l'impôt sur le revenu et à la TVA.

2. Selon le *royaume des Pays-Bas*, il conviendrait de distinguer parmi les activités réservées, dans l'État moderne, aux autorités publiques ou organismes de droit public, entre deux catégories: d'un côté, les activités économiques répondant à des besoins réels des usagers et qui, bien que pouvant être assumées par des entreprises privées, seraient, pour des raisons politiques, concentrées dans le chef des autorités publiques; de l'autre, les services publics auxquels les usagers sont légalement obligés de recourir pour des raisons d'intérêt général et pour lesquels un prix forfaitaire serait légalement fixé; cette dernière catégorie, dans laquelle entreraient les activités des notaires et huissiers de justice, ne saurait être considérée comme une activité économique au sens de la sixième directive. Si, toutefois, il devait en être autrement, la réserve du paragraphe 5 de l'article 4 serait applicable.

L'article 4, paragraphe 5, devrait être interprété en fonction de la nature des activités exercées, et non pas en fonction du caractère externe que constituerait l'organisation de ces activités, qui serait tout au plus un indice de l'exercice éventuel d'attributions publiques fondamentales. Seule une telle interprétation assurerait une application uniforme de la sixième directive.

La notion d'organisme de droit public regrouperait toutes les formes d'organismes publics existant dans les différents États. L'indépendance et l'absence de lien hiérarchique d'un tel organisme n'interdiraient pas d'appliquer l'article 4, paragraphe 5. En effet, l'annexe D de la sixième directive, à laquelle se référerait l'article 4, paragraphe 5, alinéa 3, assujettirait expressément certaines activités exercées souvent par des organismes juridiquement indépendants au sein de l'administration publique. D'autre part, le dernier alinéa du paragraphe 5 disposerait que certaines activités énumérées à l'article 13 peuvent être considérées comme des activités de l'autorité publique, même si elles sont exercées par des organismes juridiquement indépendants. Les conditions de travail et de rémunération des notaires et huissiers de justice seraient réglées par la loi. L'absence de tout lien hiérarchique avec un autre organisme de droit public s'expliquerait par la nature des fonctions en cause et reposerait sur des considérations similaires à celles valant pour la magistrature assise: pour les notaires, il s'agirait de garantir la parfaite objectivité dans la réception des actes; quant aux huissiers de justice, leurs activités seraient étroitement liées aux décisions de justice. Considérer que les notaires et les huissiers de justice exercent leurs fonctions en qualité de particuliers méconnaîtrait le fait qu'ils occupent une position officielle et exercent des attributions et pouvoirs fondamentaux en matière de justice.

L'argument de la Commission tiré de la technique budgétaire ne serait pas pertinent, étant donné que cette technique, variant d'un État à l'autre, favoriserait une interprétation divergente de l'article 4, paragraphe 5. Les arguments tirés de la fonction de l'impôt et de la distinction entre le budget public et le budget privé porteraient à faux, la conséquence logique d'un tel raisonnement étant de ne pas prélever la TVA sur les livraisons de biens et prestations de services aux autorités publiques. L'article 4, paragraphe 5, viserait non pas les livraisons de biens et les prestations de services aux autorités publiques, mais celles effectuées par les autorités publiques à des consommateurs finals; or, dans l'optique de la Commission, il serait raisonnable de taxer ces opérations, étant donné que seraient ainsi accrues les ressources publiques. Les notaires et huissiers de justice seraient assujettis à l'impôt sur le revenu au même titre que tous les autres fonctionnaires, la particularité des fonctions de notaire et d'huissier de justice consistant dans le fait que le fonctionnaire et l'organe public ne sont pas séparés.

Les émoluments des huissiers de justice seraient fixés par la loi, ceux des notaires par des tarifs détaillés de la Chambre des notaires. Le fait que les émoluments ne transitent pas par les caisses de l'État, mais sont versés directement par les intéressés aux fonctionnaires concernés, n'enlèverait rien au caractère public de leurs activités.

F. Schockweiler
Juge rapporteur