CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL M. SIEGBERT ALBER

présentées le 27 janvier 2000 *

I — Introduction

1. La présente procédure en manquement a pour objet de faire constater par la Cour que, en ne soumettant pas à la taxe sur la valeur ajoutée les péages perçus lors de l'utilisation d'infrastructures routières, le royaume des Pays-Bas a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu du traité CE [1].

2. En 1989, aux Pays-Bas, un péage était encore perçu à charge des usagers empruntant deux ponts et un tunnel. Conformément aux dispositions néerlandaises en vigueur à cette époque, ces péages n'étaient pas assujettis à la taxe sur la valeur ajoutée. Au moment de l'introduction du recours, seule l'utilisation d'un tunnel faisait encore l'objet d'un péage, en l'occurrence le tunnel sous le Dordtse Kil. Le péage perçu pour emprunter ce tunnel n'était pas non plus assujetti à la TVA. Comme toutefois la Commission soutenait que la non-perception de la taxe sur la valeur ajoutée constituait une infraction au droit communautaire, les autorités néerlandaises ont calculé les recettes qui proviendraient de la perception de la taxe sur la valeur ajoutée en la matière et ont versé à la Commission les contributions correspondantes au titre des ressources propres des Communautés. Ces versements ont toutefois été effectués sous réserve du règlement des points litigieux et, relativement aux péages perçus au cours des années 1981 à 1998, ces versements se sont élevés au total à 70 000 NGL.

II — Procédure précontentieuse

3. Par lettre du 3 décembre 1985, la Commission a sollicité du gouvernement Néerlandais des renseignements relatifs à la perception de la TVA sur les péages perçus lors de l'utilisation des infrastructures routières (autoroutes, ponts, tunnels, écluses et autres). Celui-ci lui a répondu par lettre du 8 juillet 1986.

* Langue originale: l'allemand.

1 — Dans ce contexte, pour les mêmes raisons, la Commission a introduit des recours en manquement contre la République française, l'Irlande, le Royaume-Uni et la République hellénique. Ces recours concernent les affaires C-276/99, C-358/97, C-359/97, et C-260/98.
À la différence des autres États membres faisant l'objet de procédures de manquement, le royaume des Pays-Bas a mis la contribution correspondante au titre des ressources propres à la disposition de la Commission, sous réserve du règlement des points litigieux.
Les États membres qui ne font pas l'objet de procédures en manquement soit ne prélèvent pas de péages, soit les soumettent à la taxe sur le chiffre d'affaires.
Comme le royaume d'Espagne applique un taux d'imposition réduit, la Commission a introduit également une procédure en manquement contre cet État membre (C-83/99).

4. Le 20 avril 1988, la Commission a procédé à la mise en demeure, estimant dans cette lettre que le royaume des Pays-Bas, en ne soumettant pas à la TVA les péages perçus en contrepartie de l'utilisation d'équipements d'infrastructure, enfreignait les articles 2 et 4, paragraphes 1, 2 et 5, de la sixième directive TVA.

5. Supposant que la mise en demeure n'avait pas reçu de réponse, la Commission a envoyé un premier avis motivé le 19 octobre 1989. Elle a conclu que le royaume des Pays-Bas, en ne soumettant pas à la taxe sur la valeur ajoutée les péages, avait manqué aux obligations qui lui incombent en vertu du traité instituant la Communauté européenne.

6. Par une lettre du 8 décembre 1989, le gouvernement néerlandais faisait savoir à la Commission qu'il avait effectivement répondu à la mise en demeure dans une réponse datée du 5 juillet 1988.

7. Considérant qu'il n'avait pas été mis fin au manquement, la Commission a, en date du 23 décembre 1988, adressé un avis motivé complémentaire, par lequel elle réitérait les griefs précédemment formulés.

8. Le royaume des Pays-Bas a réagi à l'avis motivé par lettre du 27 février 1997.

9. Par requête de la Commission, enregistrée au greffe de la Cour le 4 décembre 1997, la Commission a formé un recours au titre de l'article 169 du traité CE (devenu article 226 CE), concluant à ce qu'il plaise à la Cour:

1) constater que, en ne soumettant pas à la taxe sur la valeur ajoutée les péages perçus lors de l'utilisation d'infrastructures routières comme contrepartie du service rendu aux usagers, contrairement aux dispositions des articles 2 et 4 de la 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), le royaume des Pays-Bas a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu du traité CE;

2) condamner le royaume des Pays-Bas aux dépens.

10. Le gouvernement néerlandais conclut à ce qu'il plaise à la Cour:

1) rejeter la demande de la Commission comme non fondée,

2) condamner la Commission aux dépens.

III — Le cadre juridique

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 [2] (ci-après la «sixième directive» ou la «directive»)

11. L'article 2 de la directive dispose:

«Sont soumises à la taxe sur la valeur ajoutée:

1. les livraisons de biens et les prestations de services, effectuées à titre onéreux à l'intérieur du pays par un assujetti agissant en tant que tel;

...»

12. L'article 4, paragraphes 1, 2 et 5, de la directive dispose:

«1. Est considéré comme assujetti quiconque accomplit, d'une façon indépendante et quel qu'en soit le lieu, une des activités économiques mentionnées au paragraphe 2, quels que soient les buts ou les résultats de cette activité.

2. Les activités économiques visées au paragraphe 1 sont toutes les activités de producteur, de commerçant ou de prestataire de services, y compris les activités extractives, agricoles et celles des professions libérales ou assimilées. Est notamment considérée comme activité économique une opération comportant l'exploitation d'un bien corporel ou incorporel en vue d'en retirer des recettes ayant un caractère de permanence.

3...

4...

5. Les États, les régions, les départements, les communes et les autres 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

2 — JO L 145, p. 1.

de ces activités ou opérations, ils perçoivent des droits, redevances, cotisations ou rétributions.

Toutefois, lorsqu'ils effectuent de telles activités ou opérations, ils doivent être considérés comme des assujettis pour ces activités ou opérations dans la mesure où leur non-assujettissement conduirait à des distorsions de concurrence d'une certaine importance.

En tout état de cause, les organismes précités ont la qualité d'assujettis notamment pour les opérations énumérées à l'annexe D [3] et dans la mesure où celles-ci ne sont pas négligeables.

Les États membres peuvent considérer comme activités de l'autorité publique les activités des organismes précités exonérées en vertu [de l']article 13 [4]... »

3 — L'annexe D énumère, au total, 13 types d'activités, telles que les télécommunications, la distribution d'eau, de gaz et d'électricité, les prestations de services portuaires et aéroportuaires, l'exploitation des foires et des expositions à caractère commercial, etc.

4 — L'article 13, chapitre A, énumère 17 exonérations en faveur de certaines activités d'intérêt général. C'est ainsi que sont exonérées de la taxe, entre autres: les prestations de services effectuées par les services publics postaux; l'hospitalisation et les soins médicaux; les prestations de services et les livraisons de biens étroitement liées à l'assistance sociale et à la sécurité sociale, ou à la protection de l'enfance et de la jeunesse; ensuite celles fournies à leurs membres par des organismes sans but lucratif poursuivant des objectifs de nature politique, syndicale, religieuse, patriotique, philosophique, philanthropique ou civique, ainsi que les activités des organismes publics de radiotélévision autres que celles ayant un caractère commercial.
L'article 13, B, prévoit d'autres exonérations pour les opérations d'assurance et de réassurance, pour certaines activités dans le domaine du crédit, et pour l'affermage et la location de biens immeubles, sous réserve de quatre exceptions.

IV — Moyens et arguments des parties

13. La Commission relève que le royaume des Pays-Bas a reconnu dans sa réponse à la lettre de mise en demeure (du 8 décembre 1989) que, à cette date, deux ponts et un tunnel étaient soumis à un péage sur lequel il n'y avait pas de prélèvement de la TVA. Par ailleurs, dans leur réponse à l'avis motivé complémentaire (du 27 février 1997), les autorités néerlandaises indiquent que le nombre d'équipements d'infrastructures pour lesquels un péage est perçu avait été réduit à un seul tunnel et qu'aucune TVA n'était perçue sur ce péage.

14. Pour la Commission, en l'espèce, la mise à disposition de l'infrastructure contre paiement d'un péage constitue une activité économique. Dès lors que l'assujettissement d'une opération ne dépend pas de la forme juridique choisie, mais de la nature des activités, la prise en compte de la réalité économique constitue un critère fondamental pour l'application du système commun de TVA. La détermination de la portée de la notion de prestation de services taxable ne saurait non plus être à la discrétion des ordres juridiques des États membres, au risque de compromettre l'application uniforme et neutre de la TVA.

15. Il convient d'apprécier l'activité économique concernée de manière objective, indépendamment de ses buts ou de ses résultats. En l'occurrence, il existe un lien direct entre le service rendu et sa contrepartie. D'une part, seuls certains tronçons sont soumis à péage et, d'autre part, le montant de ce péage constitue la contre-

partie de l'utilisation de l'infrastructure concernée.

16. La seule circonstance que la création d'équipements d'infrastructures incombe essentiellement aux pouvoirs publics n'implique pas que la mise à disposition de ces équipements s'effectue par les pouvoirs publics agissant en qualité d'autorité publique.

17. La Commission observe que l'assujettissement des organismes de droit public à la TVA constitue la règle dans le cadre de la sixième directive. Ainsi l'article 4, paragraphe 5, doit-il être interprété au sens strict. Les articles 13 et 28 de la sixième directive contiennent des dérogations explicites pour des activités effectuées par des organismes de droit public. Partant, d'autres exonérations seraient à interpréter de manière restrictive. La Commission estime que ce point de vue est étayé par le caractère général du système communautaire de la TVA

18. Pour la Commission, la règle du non-assujettissement de l'article 4, paragraphe 5, ne joue que si l'activité concernée est exercée par un organisme public en tant qu'autorité publique, ce qui n'est pas le cas en l'espèce.

19. Certes, la conception et la construction des infrastructures routières, telles que des ponts et tunnels, constituent de tels actes de souveraineté; leur exploitation est toutefois une activité fondamentalement distincte. Le fait qu'aux Pays-Bas, toutes les routes, ponts ou tunnels ne soient pas soumis à péage montre bien que la perception d'un péage n'est nullement une conséquence de la mission d'autorité publique. Cet aspect économique est clairement démontré par l'aspect d'alternative au réseau routier normal que constitue, en l'espèce, le tunnel soumis à péage.

20. Pour la Commission, la mise à la disposition des usagers d'une infrastructure routière, à titre onéreux, serait comparable à la fourniture de gaz, d'eau, ou d'électricité, qui ne fait l'objet d'aucune exonération.

21. Ce qui est déterminant, pour répondre à la question de savoir quand un organisme public agit en tant qu'autorité publique, c'est le point de savoir si l'activité concernée relève de sa mission spécifique d'autorité publique. Or, tel n'est pas le cas en l'espèce.

22. Les divergences dans l'application de la TVA aux péages dans la Communauté produisent des effets transfrontaliers affectant la concurrence et la libre circulation des marchandises. Le système de la TVA est fondé sur la faculté de déduire la taxe payée en amont, ce qui précisément, en l'espèce, n'est pas possible. Pour la Commission, il serait donc nécessaire, aux Pays-Bas également, de soumettre le péage à la TVA.

23. Le gouvernement néerlandais observe à titre liminaire que le présent recours en manquement concerne des intérêts économiques marginaux. Lors de la présente procédure, un péage n'est perçu aux Pays-Bas qu'en contrepartie de l'utilisation du tunnel sous le Dordtse Kil. D'ailleurs, cette exception ne revêtirait qu'un caractère temporaire, étant donné qu'il n'existe pas, aux Pays-Bas, de dispositions législatives ou administratives prévoyant une obligation de péage en termes généraux [5].

24. En principe, la TVA est perçue sur tous les services fournis à titre onéreux aux Pays-Bas par un assujetti, à moins qu'il n'existe un motif d'exonération. En revanche, le péage n'est pas soumis à la TVA.

25. Pour le gouvernement néerlandais, la Commission n'établit pas, dans son recours, que le royaume des Pays-Bas aurait manqué aux obligations qui lui incombent en vertu de la sixième directive. L'argumentation de la Commission serait trop générale et abstraite et ne relèverait pas clairement les lacunes précises reprochées aux Pays-Bas. En particulier, la Commission ne fait pas apparaître clairement les mesures que cet État aurait dû arrêter en vue de se conformer aux obligations que lui impose la sixième directive. La requête ne contient en outre pas suffisamment de références spécifiques à l'espèce pour permettre de conclure à l'existence d'un manquement. Pour le gouvernement néerlandais, la Commission n'énonce que des affirmations générales, sans apporter de preuve correspondante. Ce motif est propre, considère-t-il, à justifier le rejet du recours de la Commission comme non fondé et, éventuellement, comme (partiellement) irrecevable.

26. En outre, le gouvernement néerlandais soutient que, en l'espèce, l'article 4, paragraphe 5, de la directive est applicable et que, à ce titre, la TVA ne doit pas être perçue sur les péages. En effet, ceux-ci sont perçus par un organisme de droit public agissant dans le cadre d'un régime juridique spécifique et, dès lors, en tant qu'autorité publique. Pour le gouvernement néerlandais, l'article 4, paragraphe 5, de la directive doit être considéré comme une règle autonome en ce qui concerne la définition de l'assujetti. Cette disposition ne devrait pas être interprétée d'une manière aussi restrictive que le prétend la Commission: ainsi, une limitation de l'exonération aux activités qui relèvent de la mission spécifique des autorités publiques n'est pas opportune. En revanche, les exceptions énoncées aux deuxième et troisième alinéas de ce paragraphe seraient à interpréter de manière restrictive.

27. Il en résulte qu'un organisme public soumis aux règles du droit public et exerçant sa fonction en tant qu'autorité publique ne saurait être assimilé à une personne privée. L'applicabilité à cette prestation pécuniaire des dispositions pertinentes du droit public néerlandais exclurait l'application de la sixième directive.

5 — Pour le Westerscheldetunnel (tunnel sous l'Escaut occidental), qui est encore en construction à l'heure actuelle, il est prévu que, lors de sa mise en service, prévue en 2003, un péage sera perçu. Celui-ci sera néanmoins soumis à la TVA.

28. Par ailleurs, il ne s'agirait pas en l'occurrence d'une activité économique, car l'infrastructure ne serait financée que partiellement grâce aux péages perçus. Il est illogique de qualifier d'activité de l'autorité publique la construction d'une infrastructure mais de considérer son financement ou son entretien comme une activité économique privée. La preuve en est que la perception du péage n'a pas, à titre principal, pour objet de générer des revenus. La perception d'une redevance ne viserait qu'à faciliter l'accomplissement de la mission publique consistant dans la mise à disposition de l'infrastructure.

29. Ensuite, selon le gouvernement néerlandais, on ne saurait admettre que l'interprétation donnée par la Commission maintiendrait l'équilibre du régime de la TVA. L'autorité publique (qui fait plutôt office de consommateur final) jouirait d'un avantage sur l'utilisateur qui, précisément, selon le système de la TVA, devrait être évité.

30. La Commission ne démontre pas que les péages constituent la contrepartie de la possibilité d'emprunter le trajet créé par l'équipement concerné. En effet, le montant de la redevance n'est pas nécessairement fonction de la valeur que représente l'usage de l'infrastructure. Le seul fait qu'il puisse exister un lien direct entre les redevances et les services fournis ne permet pas de conclure que ce service doit être soumis à la TVA. Il n'y aurait pas, en l'occurrence, concurrence avec d'autres opérateurs économiques.

31. Enfin, la Commission ne démontre pas non plus que l'attitude du royaume des Pays-Bas conduirait à des distorsions de concurrence d'une certaine importance au sens de l'article 4, paragraphe 5, deuxième alinéa, Attendu qu'on ne saurait parler d'opérateur agissant dans un cadre concurrentiel et que l'existence d'effets transfrontaliers n'a pas été démontrée, il convient, estime le gouvernement néerlandais, de rejeter comme non fondées les prétentions de la Commission.

V — Appréciation

Sur la recevabilité

32. Le gouvernement néerlandais soulève une exception d'irrecevabilité (partielle). Pour lui, ni au cours de la procédure précontentieuse ni dans son recours, la Commission n'a apporté la preuve concrète que le royaume des Pays-Bas aurait manqué aux obligations qui lui incombent en vertu du traité CE. Le recours serait en outre si peu précis qu'il devrait être, éventuellement, rejeté comme irrecevable.

33. Sur ce point, nous observerons qu'il faudra, dans le cadre de l'examen du bien-fondé du recours, examiner si les éléments

avancés par la Commission sont pertinents et s'ils révèlent un manquement au droit communautaire, imputable à l'État membre défendeur. Il appartient, dans ce contexte, à la Commission de prouver l'existence du manquement aux obligations du traité qui est allégué. La Commission doit fournir à la Cour les éléments nécessaires à l'examen de l'existence de ce manquement. Elle ne saurait s'appuyer sur des présomptions. Toutefois, il ne convient pas encore d'aborder ici cette question plus en détail (sur le bien-fondé, voir les points 38 et suivants).

34. Cependant, la question de savoir si le recours est suffisamment précis est, elle, une question de recevabilité. Pour répondre à l'impératif de sécurité juridique, il est fondamental de se fonder sur les demandes formulées dans le recours en prenant en compte sa motivation. Ces éléments doivent faire apparaître l'attitude reprochée par la Commission à l'État membre, qualifiant le manquement. Dans ce cadre, c'est la procédure administrative précontentieuse qui délimite l'objet du litige.

35. En l'espèce, dans le cadre de la procédure précontentieuse, la Commission a invoqué la collaboration loyale des États membres, car elle-même n'a pas compétence pour contrôler le système national de TVA et rechercher les différents éléments de fait. S'agissant également des ressources propres qui en résultent, la Commission est également appelée à recevoir des États membres les données et informations nécessaires. Comme, dans le cadre de la procédure précontentieuse et aux fins de son recours, elle ne peut que s'appuyer sur les éléments qu'elle obtient des États membres, un État membre ne saurait exciper du manque de caractère concret des éléments avancés par la Commission et, partant, de l'irrecevabilité d'un recours, alors que, au cours de la procédure précontentieuse comme dans le cadre du recours, la Commission vise des éléments présentés par l'État membre concerné.

36. La Commission a pour objectif de mettre fin à la situation contraire au droit communautaire. À ses yeux, celle-ci consiste essentiellement dans le non-assujettissement à la TVA des péages d'utilisation de l'infrastructure routière. Dès lors qu'elle peut invoquer différents éléments de fait concernés en l'espèce et non un seul, d'une part, elle peut aussi inclure des «infractions continues» dans son recours au titre de l'article 169 du traité et, d'autre part, dans le cadre de ce recours à des fins déclaratoires, elle est également en droit de reprocher aux États membres une attitude générale.

37. Telles sont les raisons pour lesquelles il convient de déclarer recevable le recours de la Commission.

Sur le bien-fondé

1. Assujettissement des péages à la TVA

38. Conformément à l'économie de la directive, il convient tout d'abord d'examiner si nous nous trouvons, en l'espèce, en présence d'une prestation de services assujettie à la TVA, au sens de l'article 2 de la sixième directive. Il devrait en outre s'agir d'une prestation de services à titre onéreux. Il y aura lieu alors d'examiner si une telle prestation est accomplie par un assujetti et, dans l'affirmative, s'il s'agit d'une activité économique.

a) Prestation de services à titre onéreux

39. En l'espèce, la prestation de services consiste dans la mise à disposition de l'infrastructure.

40. Cette prestation de services est en outre accomplie à titre onéreux, moyennant péage. Pour répondre à la question de savoir si une prestation de services est accomplie à titre onéreux, la Cour a déjà exposé qu'il doit exister un lien direct entre le service rendu et la contre-valeur reçue pour qu'une prestation de services soit taxable [6].

41. Ce lien direct consiste dans le paiement, pour la mise à disposition de l'infrastructure, d'un péage dont le montant est fonction du type de véhicule et de la distance à parcourir.

42. Le péage ne constitue pas une imposition, car celle-ci consiste dans une prestation pécuniaire qui n'est pas fournie en contrepartie d'une prestation particulière, et qui constitue une recette perçue par une collectivité de droit public auprès de tous ceux qui se trouvent dans la situation qui, en vertu des dispositions légales, fait naître cette obligation pécuniaire. Étant donné l'existence, en l'espèce, d'une contrepartie précise sous la forme de la mise à disposition de certaines parties de l'infrastructure routière, il s'agit en l'occurrence d'une redevance qu'il convient de considérer comme la contrepartie d'une prestation de services.

43. Il y a donc prestation soumise à la TVA au sens de l'article 2 de la sixième directive.

6 — Arrêt du 8 mars 1988, Apple and Pear Development Council (102/86, Rec. p. 1443, point 11).

b) Assujetti

44. L'article 4, paragraphes 1 et 2, de la sixième directive énonce qu'est considéré comme assujetti quiconque accomplit d'une façon indépendante une activité économique, terme qui couvre toutes les activités de producteur, de commerçant ou de prestataire de services.

45. En revanche, l'article 4, paragraphe 5, premier alinéa, de la directive dispose que les États, les régions, les départements, les communes et les autres 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 redevances, cotisations ou rétributions.

aa) Acte de souveraineté

46. L'analyse de la jurisprudence de la Cour met en évidence que deux conditions doivent être remplies cumulativement pour que joue la règle du non-assujettissement des organismes publics, à savoir l'exercice d'activités par un organisme public et l'exercice d'activités accomplies en tant qu'autorité publique [7].

47. Cela 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 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 [8].

48. La définition de l'exercice d'activités en qualité d'autorité publique ne saurait s'arrêter à l'objet ou à la finalité de l'activité de l'organisme public. La jurisprudence de la Cour enseigne que ce sont les modalités d'exercice des activités qui permettent de déterminer la portée du non-assujettissement des organismes publics [9].

49. Il s'ensuit, décide la Cour, que les organismes de droit public visés à l'article 4, paragraphe 5, premier alinéa, de la sixième directive exercent des activités en tant qu'autorités publiques lorsqu'ils les accomplissent dans le cadre du régime

7 — Arrêts du 11 juillet 1985, Commission/Allemagne (107/84, Rec. p. 2655); du 26 mars 1987, Commission/Pays-Bas (235/85, Rec. p. 1471), et du 17 octobre 1989, Comune di Carpaneto Piacentino e.a. (231/87 et 129/88, Rec. p. 3233, point 12).

8 — Arrêt Commission/Pays-Bas, précité à la note 11, point 21.

9 — Arrêt Carpaneto Piacentino e.a., précité à la note 11, point 15.

juridique qui leur est particulier [10]. En revanche, lorsqu'ils agissent dans les mêmes conditions juridiques que les opérateurs économiques privés, on ne saurait considérer qu'ils exercent des activités en tant qu'autorités publiques.

50. Comme l'article 6, paragraphe 1, de la sixième directive considère également comme taxables de telles opérations, exécutées aux termes de la loi, il ne suffit pas qu'une activité relève du domaine du droit public pour répondre aux conditions de l'article 4, paragraphe 5, premier alinéa. Énonçant une acception dérogatoire de la notion d'assujetti, cette définition est à interpréter de manière restrictive. Ne sauraient être considérées comme exonérées de la TVA que les activités exercées en qualité d'autorités publiques, qui relèvent, par essence, de l'exercice de la souveraineté. Le confirme également l'article 4, paragraphe 5, troisième alinéa, qui renvoie aux activités énumérées à l'annexe D — voir ci-dessus, point 21 — pour lesquelles l'autorité publique est elle aussi assujettie à la taxe.

51. La conception et la construction de routes, de ponts et de tunnels sont des tâches relevant de l'exercice de la souveraineté, réservées à ce titre aux autorités publiques. Ces activités constituent un élément substantiel et, à ce titre, un domaine essentiel des missions d'ordre public. Elles peuvent être considérées comme faisant partie intégrante des services d'intérêt général. Lorsque l'État exerce une activité dans ce domaine, il convient de partir du principe qu'il agit en qualité d'autorité publique.

52. Il est exact que la mise à disposition de routes n'est pas expressément citée comme activité taxable, comme le sont, à l'annexe D, les fournitures de gaz, d'électricité et d'eau. En effet, la mise à disposition gratuite de l'infrastructure routière doit être qualifiée d'acte de souveraineté. Reste à savoir si, en revanche, le réseau routier construit à titre de mission d'ordre public et grâce aux recettes fiscales pourrait être dans sa globalité exploité comme une entreprise privée, sous un régime de péages exigibles pour tous. Toutefois, la mise à disposition sélective, car opérée à titre onéreux, de certains tronçons ne saurait en aucun cas être qualifiée d'activité relevant de l'exercice de la puissance publique. Certes, comme l'énonce explicitement l'article 4, paragraphe 5, premier alinéa, la perception d'une redevance est possible même pour une activité relevant de la puissance publique, sans, à elle seule, impliquer que cette opération soit taxable. Il faut cependant considérer que, en l'espèce, l'utilisateur a le choix entre un recours payant et un recours gratuit à l'infrastructure routière. La mise à disposition du réseau gratuit constitue l'accomplissement plénier d'un acte de souveraineté et, de ce fait, la mise à disposition moyennant péage de tronçons supplémentaires doit être qualifiée d'activité économique purement privée. Quiconque doit se faire accorder un permis de bâtir, dont la délivrance est soumise au paiement d'un droit, n'a pas le choix. Celui qui veut accomplir des études, pour lesquelles tout un chacun est obligé de payer un droit, n'a pas le choix s'il veut atteindre le but correspondant, soit concrètement le diplôme de fin d'études. En l'espèce, en revanche, l'utilisateur est placé devant un

10 — Ibidem, point 16.

vrai choix: deux possibilités lui sont offertes pour, fût-ce plus lentement et de manière moins commode, atteindre le *même* but. Le réseau routier à péage est certes à la disposition de tous ceux qui sont prêts à le payer, mais uniquement à la disposition de ces derniers. Ce régime recèle une sélection qui le distingue d'un acte de souveraineté. Ce sont avant tout des raisons d'ordre financier qui donnent lieu à la perception du péage. Partant, la mise à disposition d'un tronçon déterminé moyennant péage ne saurait être considérée comme une activité relevant de l'exercice de la puissance publique.

53. La mise à disposition de l'infrastructure contre paiement ne pouvant pas être qualifiée d'activité accomplie en qualité d'autorité publique, il ne se conçoit pas de recourir en l'espèce aux dispositions de l'article 4, paragraphe 5, premier alinéa. Les organismes chargés de la perception des péages sont donc à considérer comme des assujettis.

bb) Activité économique

54. Aux termes de l'article 4, paragraphe 1, de la directive, est considéré comme assujetti quiconque accomplit, d'une façon indépendante, une activité économique.

55. L'article 4, paragraphe 2, de la sixième directive définit les activités économiques comme étant «toutes les activités de producteur, de commerçant ou de prestataire de services».

56. Selon une jurisprudence constante de la Cour, la notion d'activité économique correspond à un très large champ d'application et revêt un caractère objectif, en ce sens que l'activité est considérée en elle-même, indépendamment de ses buts ou de ses résultats [11].

57. En partant d'une notion à ce point large de l'activité économique, il n'est donc pas nécessaire que les prestations de services soient essentiellement ou exclusivement orientées vers le fonctionnement du marché ou la vie économique; il suffit ainsi qu'elles soient concrètement liées de quelque façon que ce soit à la vie économique [12].

58. Même si, en l'espèce, la mise à disposition de l'infrastructure routière contre paiement d'un péage est régie par le droit public et si les autoroutes font partie du réseau routier public, ces aspects sont dénués de pertinence aux fins de l'examen de la question de savoir s'il s'agit d'une

11 — Arrêts Commission/Pays-Bas, précité à la note 11; du 15 juin 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties (348/87, Rec. p. 1737, point 10), et du 4 décembre 1990, Van Tiem (C-186/89, Rec. p. I-4363, point 17).

12 — Conclusions présentées le 12 février 1987 par l'avocat général Lenz dans l'affaire Commission/Pays-Bas, précitée à la note 11, point 22.

activité économique. L'article 6, paragraphe 1, de la sixième directive énonce que les prestations de services taxables peuvent aussi, entre autres, consister en l'exécution d'un service en vertu d'une réquisition faite par l'autorité publique ou en son nom ou aux termes de la loi. Le caractère objectif de la notion d'activité économique plaide aussi, en l'espèce, en faveur d'une qualification d'activité économique, puisque c'est l'activité en elle-même qui entre en ligne de compte, indépendamment de ses buts ou de ses résultats.

59. La prise en compte de la réalité économique constitue un critère fondamental pour l'application du système commun de taxe sur la valeur ajoutée [13]. Cette réalité consiste, en l'espèce, dans la mise à disposition de l'usager de certaines parties de l'infrastructure routière contre paiement d'une redevance, sous la forme d'un péage. Le fait que cette activité a pour but de permettre à chacun de ces organismes de réaliser des gains pour leur propre compte, de façon à subvenir ainsi à leurs frais et à s'assurer un revenu, montre qu'il s'agit en l'espèce d'une activité économique.

c) (À titre subsidiaire) Sur la question des distorsions de concurrence

60. Selon l'article 4, paragraphe 5, deuxième alinéa, de la directive, les États, les régions, les départements, les communes et les autres organismes de droit public doivent être considérés comme assujettis, même pour les activités ou opérations qu'ils accomplissent en tant qu'autorités publiques, dans la mesure où leur non-assujettissement conduirait à des distorsions de concurrence d'une certaine importance. Eu égard aux développements qui précèdent, cette sous-hypothèse ne devrait pas être examinée, puisqu'il convient de partir du principe que l'activité visée en l'espèce ne constitue pas une activité relevant de la puissance publique. Ce n'est donc qu'à titre subsidiaire que nous procéderons à cet examen.

61. Il y aurait distorsion de la concurrence au sens précité si l'organisme public non assujetti était en concurrence avec un opérateur privé assujetti pour une prestation de services équivalente et était en mesure, grâce à l'exonération fiscale, d'offrir ces services à moindre prix. Or, comme il n'existe pas de concurrence de droit privé à prendre en compte pour la mise à disposition d'une infrastructure routière du type concerné en l'espèce, la question de la concurrence ne se pose pas.

62. Les exemples de distorsions de la concurrence cités par la Commission sont dénués de pertinence en l'espèce. En effet, d'une part, à l'exception de quelques dispositions, le champ d'application de la directive se limite aux opérations intérieu-

13 — Arrêt de la Cour du 20 février 1997, DFDS (C-260/95, Rec. p. I-1005).

res. Il n'y a apparemment pas, en l'espèce, de violation de l'égalité de traitement au détriment d'opérateurs nationaux. D'autre part, les hypothèses de distorsion de la concurrence évoquées par la Commission — d'un côté, l'impossibilité de déduire des taxes en amont et, de l'autre, des avantages en matière de charges — ne sont pas dues à l'absence d'imposition dans un cas et à l'assujettissement dans l'autre, mais à une application incorrecte du droit. Lorsque la jurisprudence aura réglé ce problème, les États membres procéderont certainement à une perception de la TVA dans une même mesure (et il en sera de même en ce qui concerne les versements aux ressources propres). D'ailleurs, si l'on suivait le raisonnement de la Commission, ce serait au regard des pays dans lesquels aucun péage routier n'est perçu que les distorsions de concurrence seraient les plus importantes.

63. Il n'existe donc pas, en l'occurrence, de distorsions de la concurrence, au sens de l'article 4, paragraphe 5, point 2, qui justifieraient un assujettissement. Toutefois, comme nous l'avons précédemment exposé aux points 38 à 58, la question n'est pas là. Il y a, en l'espèce, une prestation de services qui doit être soumise à la TVA, car la perception du péage ne constitue pas une activité relevant de l'exercice de la puissance publique.

64. Attendu que la perception des péages n'a pas été soumise à la TVA, il convient de constater que le royaume des Pays-Bas a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu du traité.

65. Il convient, pour en terminer, d'évoquer la question de savoir dans quelle mesure l'introduction hors délai de demandes de versement des contributions aux ressources propres, constatée dans les affaires C-276/97, C-358/97, C-359/97 et C-260/98 [14] [15], porte à conséquence en l'espèce.

66. Dans les affaires que nous venons de citer, la Commission avait laissé s'écouler un certain laps de temps entre la clôture de la procédure précontentieuse et l'introduction du recours, sans entreprendre de démarches suffisantes aux fins du règlement des questions litigieuses.

67. Étant donné qu'il ressort de l'article 9, paragraphe 2, initio, du règlement (CEE, Euratom) n° 1553/89 du Conseil, du 29 mai 1989, concernant le régime uniforme définitif de perception des ressources propres provenant de la taxe sur la valeur ajoutée [16], que les relevés fournis par les États membres indiquant la base des ressources TVA ne peuvent être rectifiés que jusqu'au 31 juillet de la quatrième année

14 — Dans ces affaires (voir la note 1), la Commission avait aussi reproché aux États membres défendeurs de n'avoir pas versé, par suite du non-assujettissement du péage à la TVA, les contributions correspondantes aux ressources propres.

15 — Voir, dans ces différentes affaires, nos conclusions du 27 janvier 2000, sous V — Appréciation, section 3.

16 — JO L 155, p. 9.

suivant un exercice donné, il convient de partir du principe qu'une fois ce délai d'exclusion expiré, une perception des contributions aux ressources propres n'est plus possible en principe. Il est fait exception des points notifiés avant cette échéance, soit par la Commission, soit par l'État membre concerné, conformément à l'article 9, paragraphe 2, in fine. Cette disposition devrait permettre d'encore régler ultérieurement des points litigieux qui ont déjà été abordés. Cette exception présuppose toutefois que, par la suite, les parties concernées se sont aussi efforcées de trouver une solution aux problèmes posés et qu'une telle solution soit effectivement possible.

68. Or, dans les procédures dirigées contre la République française, l'Irlande, le Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord et la République hellénique, au cours des années séparant la clôture de la procédure précontentieuse de l'introduction du recours, il n'y a pas eu poursuite d'un dialogue suffisant et, de ce fait, l'introduction d'une demande de versement des contributions se heurterait au délai d'exclusion de 43 mois. Seuls les exercices budgétaires qui se situent dans ce délai n'étaient pas encore clôturés, et les relevés annuels correspondants peuvent être rectifiés.

69. Contrairement à la situation qui se présente dans ces autres affaires, le royaume des Pays-Bas a versé à la Commission les contributions correspondantes aux ressources propres, sous réserve, et, quelque sept ans après un premier avis motivé (du 19 octobre 1989), la Commission a adressé au royaume des Pays-Bas un avis motivé complémentaire (le 23 décembre 1996). Conformément à ce que nous avons précédemment exposé, il convient, également en l'espèce, de partir du principe que la demande de versement de ces ressources a été introduite hors délai, dans la mesure où elle se rapporte aux exercices budgétaires antérieurs à 1993. Même si le royaume des Pays-Bas a versé sous réserve les montants calculés destinés aux ressources propres, une restitution des montants versés avant 1993 ou une imputation sur les exercices budgétaires devrait être possible.

70. Cette problématique ne faisant pas l'objet de la présente procédure, il n'y a pas lieu de prendre une décision définitive à ce sujet.

VI — Les dépens

71. L'article 69, paragraphe 2, du règlement de procédure, dispose que toute partie qui succombe est condamnée aux dépens. La Commission a conclu à la condamnation du royaume des Pays-Bas aux dépens.

VII — Conclusion

72. Pour les motifs qui viennent d'être exposés, nous proposons à la Cour de statuer de la manière suivante:

1) constater que, en ne soumettant pas à la taxe sur la valeur ajoutée les péages dus pour l'utilisation de l'infrastructure routière, contrairement aux dispositions des articles 2 et 4 de la sixième directive TVA 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, le royaume des Pays-Bas a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu du traité CE,

2) condamner le royaume des Pays-Bas aux dépens.