ARRÊT DE LA COUR

7 septembre 1999 *

Dans l'affaire C-216/97,

ayant pour objet une demande adressée à la Cour, en application de l'article 177 du traité CE (devenu article 234 CE), par le VAT and Duties Tribunal, Belfast (Royaume-Uni), et tendant à obtenir, dans le litige pendant devant cette juridiction entre

Jennifer Gregg et Mervyn Gregg

et

Commissioners of Customs & Excise,

une décision à titre préjudiciel sur l'interprétation de l'article 13, A, paragraphe 1, sous b) et g), 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),

* Langue de procédure: l'anglais.

LA COUR,

composée de MM. G. C. Rodríguez Iglesias, président, P. J. G. Kapteyn, G. Hirsch (rapporteur) et P. Jann, présidents de chambre, J. C. Moitinho de Almeida, J. L. Murray, D. A. O. Edward, H. Ragnemalm et R. Schintgen, juges,

avocat général: M. G. Cosmas,

greffier: M^me^ L. Hewlett, administrateur,

considérant les observations écrites présentées:

— pour M. et M^me^ Gregg, par M. Andrew Hitchmough, barrister, mandaté par M. Terry Dockley, solicitor,

— pour le gouvernement du Royaume-Uni, par M. John E. Collins, Assistant Treasury Solicitor, en qualité d'agent, assisté de M. Paul Lasok, QC, et de M^me^ Melanie Hall, barrister,

— pour le gouvernement allemand, par MM. Ernst Röder, Ministerialrat au ministère fédéral de l'Économie, et Claus-Dieter Quassowski, Regierungsdirektor au même ministère, en qualité d'agents,

— pour le gouvernement néerlandais, par M. Adriaen Bos, conseiller juridique au ministère des Affaires étrangères, en qualité d'agent,

— pour la Commission des Communautés européennes, par M. Peter Oliver, membre du service juridique, en qualité d'agent,

vu le rapport d'audience,

ayant entendu les observations orales de M. et M^me^ Gregg, représentés par M. Andrew Hitchmough, du gouvernement du Royaume-Uni, représenté par M. John E. Collins, assisté de M. Nicholas Paines, QC, du gouvernement néerlandais, représenté par M. Marc Fierstra, conseiller juridique au ministère des Affaires étrangères, en qualité d'agent, du gouvernement suédois, représenté par M^me^ Lotty Nordling, directeur général des affaires juridiques au secrétariat juridique (UE) du ministère des Affaires étrangères, en qualité d'agent, et de la Commission, représentée par M. Peter Oliver, à l'audience du 15 septembre 1998,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 17 novembre 1998,

rend le présent

Arrêt

1 Par ordonnance du 4 juin 1997, parvenue à la Cour le 9 juin suivant, le VAT and Duties Tribunal, Belfast, a posé, en vertu de l'article 177 du traité CE (devenu article 234 CE), deux questions préjudicielles sur l'interprétation de l'article 13, A, paragraphe 1, sous b) et g), 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, ci-après la « sixième directive »).

2 Ces questions ont été soulevées dans le cadre d'un litige opposant M. et M^me^ Gregg aux Commissioners of Customs & Excise (ci-après les « Commissioners »), compétents en matière de perception de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la « TVA ») au Royaume-Uni, au sujet de l'application d'une exonération de la TVA, prévue à l'annexe 9, groupe 7, point 4, de la Value Added Tax Act 1994 (loi de

1994 relative à la TVA, ci-après la «VAT Act 1994») transposant l'article 13, A, paragraphe 1, sous b) et g), de la sixième directive.

La réglementation nationale

3 L'annexe 9, groupe 7, point 4, de la VAT Act 1994 dispose:

«[Sont exonérés de la TVA] les prestations de soins, les traitements médicaux ou chirurgicaux ainsi que les livraisons de biens qui leur sont liées, dans un hôpital ou tout autre établissement agréé, titulaire d'une autorisation, enregistré ou dispensé d'enregistrement par un ministre ou une autre autorité agissant en application d'une disposition de loi à caractère public et général, ou d'un acte législatif du Parlement d'Irlande du Nord, ou d'une mesure de l'assemblée d'Irlande du Nord, à caractère public et général (Act of the Northern Ireland Parliament, Measure of the Northern Ireland Assembly), ou d'un Order in Council en vertu de l'annexe 1 de la Northern Ireland Act 1974, disposition qui n'est pas susceptible d'être mise en vigueur à des dates différentes sur des territoires relevant de différentes autorités locales.»

La réglementation communautaire

4 L'article 13 de la sixième directive régit les exonérations à l'intérieur de l'État membre. L'article 13, A, paragraphe 1, sous b) et g), prévoit:

«A. *Exonérations en faveur de certaines activités d'intérêt général*

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

...

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;

...

g) les prestations de services et les livraisons de biens étroitement liées à l'assistance sociale et à la sécurité sociale, y compris celles fournies par les

maisons de retraite, effectuées par des organismes de droit public ou par d'autres organismes reconnus comme ayant un caractère social par l'État membre concerné».

Le litige au principal et les questions préjudicielles

5 M. et M^me^ Gregg, associés dans le cadre d'un «partnership» de droit nord-irlandais, exploitent en Irlande du Nord une maison de soins, sous le nom de «Glenview Nursing Home», qui comprend 17 chambres ainsi que des espaces communs. L'entreprise emploie environ 25 personnes. Elle est enregistrée à la fois en tant que «foyer pour personnes âgées et handicapées» et comme «maison de soins», conformément au Registered Homes Order de 1992 (arrêté relatif aux maisons de soins agréées), mais elle n'est pas reconnue comme une entreprise à caractère social au sens de la législation du Royaume-Uni. M. et M^me^ Gregg, en tant qu'associés dans le cadre d'un «partnership», cherchent systématiquement à réaliser un profit. En droit nord-irlandais, les «partnerships» n'ont pas la personnalité juridique et ce sont donc non pas ces derniers, mais les associés qui sont solidairement responsables de l'ensemble des dettes et des obligations, y compris en matière de TVA.

6 M. et M^me^ Gregg envisageant d'agrandir leur entreprise ont demandé à être enregistrés en qualité d'assujettis à la TVA au titre de l'annexe 1 des dispositions de la VAT Act 1994. Toutefois, les Commissioners ont refusé de les inscrire dans les registres de la TVA au motif que leur activité, exercée dans le cadre d'un «partnership», relevait du champ d'application de l'exonération de la TVA prévue à l'annexe 9, groupe 7, point 4, de la VAT Act 1994. M. et M^me^ Gregg ont contesté cette décision et ont fait valoir, en invoquant l'arrêt du 11 août 1995, Bulthuis-Griffioen (C-453/93, Rec. p. I-2341), que l'exonération de la TVA prévue à l'article 13, A, paragraphe 1, sous b) et g), de la sixième directive ne vise que les activités exercées par des personnes morales.

7 Le VAT and Duties Tribunal, Belfast, devant lequel l'affaire a été portée, estime que le libellé de ces dispositions ne réserve pas le bénéfice de l'exonération aux

seules personnes morales, excluant ainsi du champ d'application de celle-ci les entreprises gérées par des particuliers. Toutefois, eu égard à l'arrêt Bulthuis - Griffioen, précité, la juridiction nationale a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes:

« 1) L'article 13, A, paragraphe 1, de la sixième directive doit-il être interprété en ce sens que deux personnes physiques (c'est-à-dire des particuliers) qui exercent en commun une activité en tant qu'associés d'un 'partnership' ne peuvent pas invoquer l'exonération prévue au point b), dans les circonstances résumées dans l'annexe jointe aux présentes questions,

a) si leur activité consiste à fournir des soins médicaux et à effectuer des opérations étroitement liées et

b) si elles sont 'dûment reconnues' et que les opérations qu'elles effectuent sont analogues à celles effectuées par des 'établissements hospitaliers' et/ou 'des centres de soins médicaux et de diagnostic'?

Plus particulièrement, les associés sont-ils exclus de l'exonération:

— au motif qu'ils ne constituent pas un 'organisme' de droit public;

— au motif que les opérations qu'ils effectuent ne sont pas réalisées dans des conditions sociales comparables à celles qui valent pour des organismes de droit public?

2) L'article 13, A, paragraphe 1, de la sixième directive doit-il être interprété en ce sens que deux personnes physiques (c'est-à-dire des particuliers) qui exercent en commun une activité en tant qu'associés d'un 'partnership' ne peuvent pas invoquer l'exonération prévue au point g), si elles se trouvent dans les circonstances résumées dans l'annexe jointe aux présentes questions et fournissent des prestations de services 'étroitement liées à l'assistance sociale et à la sécurité sociale, y compris celles fournies par les maisons de retraite'?»

8 Par ses deux questions, qu'il convient d'examiner ensemble, la juridiction nationale demande en substance si l'article 13, A, paragraphe 1, de la sixième directive doit être interprété en ce sens que les expressions «d'autres établissements de même nature dûment reconnus» et «d'autres organismes reconnus comme ayant un caractère social par l'État membre concerné», figurant respectivement sous b) et g) de cette disposition, excluent du bénéfice de l'exonération les personnes physiques exploitant une entreprise.

9 M. et M^me^ Gregg, souhaitant bénéficier du droit à déduction, soutiennent que les opérations effectuées à l'occasion de l'exploitation de leur activité de soins sont taxables.

10 A cet égard, en se référant à l'arrêt Bulthuis-Griffioen, précité, ils font valoir que, les exonérations mentionnées à l'article 13, A, de la sixième directive étant d'interprétation stricte, dans la mesure où le paragraphe 1 de cette disposition vise la notion d'«établissement» ou d'«organisme», celle-ci doit être interprétée en ce sens qu'elle ne recouvre que les personnes morales et non les personnes physiques.

11 En revanche, les gouvernements du Royaume-Uni, allemand et néerlandais, ainsi que la Commission, prétendent que ni l'acception littérale de la notion d'«établissement» ou d'«organisme» ni l'interprétation stricte qu'il convient de donner aux exonérations visées à l'article 13 de la sixième directive ne peuvent conduire à ce que la forme juridique sous laquelle l'assujetti concerné exerce son

activité joue un rôle décisif sur le caractère taxable ou non des opérations effectuées par celui-ci. Le principe de neutralité fiscale s'opposerait à ce que le bénéfice de l'exonération soit limité aux personnes morales.

12 A titre liminaire, il y a lieu de rappeler que, selon une 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 TVA est perçue sur chaque livraison de biens et sur chaque prestation de services effectuées à titre onéreux par un assujetti (voir arrêt du 5 juin 1997, SDC, C-2/95, Rec. p. I-3017, point 20).

13 En outre, il convient de rappeler également que la Cour, dans l'arrêt du 11 juillet 1985, Commission/Allemagne (107/84, Rec. p. 2655, point 13), a jugé que, s'il est vrai que ces exonérations profitent à des activités poursuivant certains objectifs, la plupart des dispositions précisent également les opérateurs économiques qui sont autorisés à fournir les prestations exonérées et que celles-ci ne sont pas définies par référence à des notions purement matérielles et fonctionnelles.

14 Ainsi que la Cour l'a constaté dans l'arrêt Bulthuis-Griffioen, précité, point 20, les termes «établissements» ou «organismes» sont utilisés dans certaines dispositions de l'article 13, A, paragraphe 1, de la sixième directive, alors que dans d'autres l'activité concernée est visée par des dénominations professionnelles qui renvoient à un particulier comme les professions médicales et paramédicales [sous c)], les mécaniciens-dentistes [sous e)], et les enseignants donnant des leçons à titre personnel [sous j)].

15 Toutefois, contrairement à ce que la Cour a jugé dans l'arrêt Bulthuis-Griffioen, précité, point 20, il ne saurait être inféré de la circonstance que l'article 13, A, paragraphe 1, de la sixième directive comporte des dénominations différentes des opérateurs économiques qui y sont mentionnés que le bénéfice des exonérations prévues par cette disposition serait réservé aux personnes morales dans les cas où

cette dernière se réfère expressément à une opération effectuée par un «établissement» ou un «organisme», alors que, dans les autres cas, un tel bénéfice pourrait également être invoqué par des personnes physiques.

16 Cette interprétation ne saurait être infirmée par le fait que, ainsi que la Cour l'a jugé dans l'arrêt Bulthuis-Griffioen, précité, points 18 et 19, les conditions spécifiques qui concernent la qualité ou l'identité de l'opérateur économique effectuant des opérations exonérées sont d'interprétation stricte.

17 En effet, les termes «établissement» et «organisme» sont en principe suffisamment larges pour inclure également des personnes physiques. Au demeurant, il convient de constater qu'aucune des versions linguistiques de l'article 13, A, de la sixième directive ne comporte l'expression «personne morale», laquelle aurait été claire et dépourvue d'ambiguïté, aux lieu et place des termes susmentionnés. Cette circonstance milite en faveur du fait que, en utilisant ceux-ci, le législateur communautaire n'avait pas l'intention de limiter le bénéfice des exonérations visées à ladite disposition aux seules opérations réalisées par des personnes morales, mais a entendu étendre le champ d'application de ces exonérations aux opérations effectuées par des particuliers.

18 Certes, les notions d'«établissement» et d'«organisme» suggèrent l'existence d'une entité individualisée accomplissant une fonction particulière. Ces conditions sont cependant remplies non seulement par les personnes morales, mais aussi par une ou plusieurs personnes physiques exploitant une entreprise.

19 Cette interprétation, selon laquelle les termes «établissement» et «organisme» ne désignent pas uniquement des personnes morales, est conforme notamment au principe de neutralité fiscale inhérent au système commun de TVA et dans le respect duquel les exonérations prévues à l'article 13 de la sixième directive doivent être appliquées (voir, en ce sens, l'arrêt du 11 juin 1998, Fischer, C-283/95, Rec. p. I-3369, point 27).

20 En effet, le principe de neutralité fiscale s'oppose notamment à ce que des opérateurs économiques qui effectuent les mêmes opérations soient traités différemment en matière de perception de la TVA. Il en résulte que ledit principe serait méconnu si la possibilité d'invoquer le bénéfice de l'exonération prévue pour les opérations effectuées par des établissements ou des organismes mentionnés à l'article 13, A, paragraphe 1, sous b) et g), était tributaire de la forme juridique au moyen de laquelle l'assujetti exerce son activité.

21 Il y a donc lieu de répondre aux questions que l'article 13, A, paragraphe 1, de la sixième directive doit être interprété en ce sens que les expressions «d'autres établissements de même nature dûment reconnus» et «d'autres organismes reconnus comme ayant un caractère social par l'État membre concerné», figurant respectivement sous b) et g) de ladite disposition, n'excluent pas du bénéfice de l'exonération les personnes physiques exploitant une entreprise.

Sur les dépens

22 Les frais exposés par les gouvernements du Royaume-Uni, allemand et néerlandais, ainsi que par la Commission, qui ont soumis des observations à la Cour, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement. La procédure revêtant, à l'égard des parties au principal, le caractère d'un incident soulevé devant la juridiction nationale, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens.

Par ces motifs,

LA COUR,

statuant sur les questions à elle soumises par le VAT and Duties Tribunal, Belfast, par ordonnance du 4 juin 1997, dit pour droit:

L'article 13, A, paragraphe 1, 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, doit être interprété en ce sens que les expressions «d'autres établissements de même nature dûment reconnus» et «d'autres organismes reconnus comme ayant un caractère social par l'État membre concerné», figurant respectivement sous b) et g) de ladite disposition, n'excluent pas du bénéfice de l'exonération les personnes physiques exploitant une entreprise.

Rodríguez Iglesias	Kapteyn	Hirsch
Jann	Moitinho de Almeida	Murray
Edward	Ragnemalm	Schintgen

Ainsi prononcé en audience publique à Luxembourg, le 7 septembre 1999.

Le greffier

R. Grass

Le président

G. C. Rodríguez Iglesias