ARRÊT DE LA COUR (quatrième chambre)
15 juin 1989 *

Dans l'affaire 348/87,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle adressée à la Cour, conformément à l'article 177 du traité CEE, par le Hoge Raad des Pays-Bas et tendant à obtenir, dans le litige pendant devant cette juridiction entre

Stichting Uitvoering Financiële Acties, à Rotterdam,

et

Staatssecretaris van Financiën, Pays-Bas,

une décision à titre préjudiciel sur l'interprétation de l'article 13, partie A, paragraphe 1, sous f), 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 (JO L 145, p. 1),

LA COUR (quatrième chambre),

composée de MM. T. Koopmans, président de chambre, C. N. Kakouris et M. Diez de Velasco, juges,

avocat général: M. J. Mischo
greffier: M. J. A. Pompe, greffier adjoint

considérant les observations présentées:

— pour la partie demanderesse au principal, par Me J. W. Meijer, avocat à La Haye,

* Langue de procédure: le néerlandais.

— pour le gouvernement du royaume des Pays-Bas, par M. H. J. Heinemann, en qualité d'agent,

— pour la Commission des Communautés européennes, par MM. D. Calleja et B. J. Drijber, en qualité d'agents,

vu le rapport d'audience et à la suite de la procédure orale du 20 avril 1989,

ayant entendu les conclusions de l'avocat général présentées à l'audience du 20 avril 1989,

rend le présent

Arrêt

1 Par arrêt du 4 novembre 1987, parvenu à la Cour le 16 novembre suivant, le Hoge Raad des Pays-Bas a posé, en vertu de l'article 177 du traité CEE, une question préjudicielle relative à l'interprétation de l'article 13, partie A, paragraphe 1, sous f), 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 (JO L 145, p. 1), ci-après « sixième directive ».

2 Cette question a été soulevée dans le cadre d'un litige opposant une fondation, la Stichting Uitvoering Financiële Acties (ci-après « SUFA »), à l'administration des contributions. Le litige porte sur un avis d'imposition par lequel l'inspecteur des impôts a appliqué à la SUFA la taxe sur le chiffre d'affaires correspondant aux frais des services rendus par la SUFA à une autre fondation, la Stichting Algemene Loterij Nederland (ci-après « ALN »).

3 Il ressort du dossier que, selon l'accord conclu entre les deux fondations, la SUFA est chargée de la réalisation pratique des loteries que l'ALN organise pour le compte des institutions sociales et culturelles qui lui sont affiliées. Tous les frais

exposés à cette fin par la SUFA sont remboursés par l'ALN dont l'activité se limite à répartir les recettes des loteries, après déduction des frais, entre les institutions qui lui sont affiliées.

4 La SUFA s'est pourvue contre l'avis d'imposition litigieux devant le Gerechtshof de La Haye, en faisant valoir que les services accomplis par elle au nom de l'ALN devaient être exonérés de la taxe sur le chiffre d'affaires, compte tenu des dispositions de l'article 13, partie A, paragraphe 1, sous f), de la sixième directive aux termes duquel « les États membres exonèrent ... les prestations de services effectuées par des groupements autonomes de personnes exerçant une activité exonérée ... en vue de rendre à leurs membres les services directement nécessaires à l'exercice de cette activité, lorsque ces groupements se bornent à réclamer à leurs membres le remboursement exact de la part leur incombant dans les dépenses engagées en commun, à condition que cette exonération ne soit pas susceptible de provoquer des distorsions de concurrence ». Il est constant que l'ALN est bénéficiaire de cette exonération.

5 Le Gerechtshof a cependant estimé, comme l'administration fiscale nationale, que la SUFA ne revêtait pas le caractère d'un groupement autonome de personnes qui fournit des services à ses membres, qu'elle accomplit ses activités pour un seul mandant, en l'occurrence l'ALN qui n'est pas membre de la SUFA.

6 Le litige a ensuite été porté devant le Hoge Raad des Pays-Bas qui a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour la question préjudicielle suivante:

« Les actes pour lesquels une exonération de la taxe sur le chiffre d'affaires doit être accordée en vertu de l'article 13, partie A, paragraphe 1, sous f), de la sixième directive englobent-ils également les activités exercées par une fondation, consistant exclusivement dans l'organisation et la mise en œuvre de prestations liées aux activités d'une autre fondation, contre remboursement des frais réellement exposés, dans l'hypothèse où cette autre fondation, en tant qu'organisation chapeautant une série d'institutions exerçant une activité exonérée ou par laquelle elles n'ont pas la qualité d'assujetti, effectue, au bénéfice exclusif des institutions en question, des prestations de services telles que celles décrites dans la disposition susvisée de la sixième directive? »

7 Pour un plus ample exposé des faits de l'affaire au principal, du déroulement de la procédure ainsi que des observations présentées à la Cour, il est renvoyé au rapport d'audience. Ces éléments du dossier ne sont repris ci-dessous que dans la mesure nécessaire au raisonnement de la Cour.

8 La réponse à la question posée dépend, en particulier, du point de savoir si l'exonération prévue par l'article 13, partie A, paragraphe 1, sous f), de la sixième directive s'applique à une fondation qui fournit en sous-traitance, pour une autre fondation bénéficiant de cette exonération en tant que groupement autonome d'institutions sociales et culturelles, les services directement nécessaires à l'exercice de l'activité exonérée.

9 La demanderesse au principal propose une réponse affirmative à ce point en soulignant les particularités qui caractérisent la répartition des tâches entre les deux fondations. Par contre, le gouvernement des Pays-Bas et la Commission suggèrent une réponse négative en faisant valoir que cette répartition des tâches dans le domaine de l'organisation des loteries ne saurait permettre une extension du bénéfice de l'exonération à un organisme qui agit en tant que sous-traitant.

10 Il y a lieu d'observer, à titre liminaire, que, comme la Cour l'a relevé dans l'arrêt du 26 mars 1987 (Commission/Pays-Bas, 235/85, Rec. p. 1485), la sixième directive assigne un champ d'application très large à la taxe sur la valeur ajoutée englobant toutes les activités économiques de producteur, de commerçant ou de prestataire de services.

11 En ce qui concerne le régime des exonérations établi par cette directive, il ressort de son onzième considérant que ces exonérations constituent des notions autonomes du droit communautaire qui, comme la Cour l'a précisé dans l'arrêt du 26 mars 1987, précité, doivent être replacées dans le contexte général du système commun de la taxe sur la valeur ajoutée, instauré par la sixième directive.

12 Quant à la portée des exonérations ainsi prévues, il convient de rappeler que la Cour, dans son arrêt du 11 juillet 1985 (Commission/Allemagne, 107/84, Rec.

p. 2655), a souligné que, s'il est vrai que ces exonérations profitent à des activités poursuivant certains objectifs, la plupart des dispositions indiquent également les opérateurs économiques qui sont autorisés à fournir les prestations exonérées et que ces prestations ne sont pas définies par référence à des notions purement matérielles ou fonctionnelles. Dans cet arrêt, la Cour a également précisé que l'article 13 de la sixième directive n'excluait pas toutes les activités d'intérêt général, mais uniquement celles qui sont énumérées et décrites de manière très détaillée.

13 Il ressort de ce qui précède que les termes employés pour désigner les exonérations visées par l'article 13 de la sixième directive sont d'interprétation stricte étant donné qu'elles constituent des dérogations au principe général selon lequel la taxe sur le chiffre d'affaires est perçue sur chaque prestation de services effectuée à titre onéreux par un assujetti.

14 L'article 13, partie A, paragraphe 1, sous f), de la sixième directive ne vise expressément que les groupements autonomes de personnes rendant des services à leurs membres. Tel n'est pas le cas d'une fondation qui rend des services exclusivement à une autre fondation, sans qu'une de ces fondations soit membre de l'autre. Compte tenu du libellé précis des conditions d'exonération, toute interprétation qui élargirait la portée du texte de l'article 13, partie A, paragraphe 1, sous f), de la sixième directive serait incompatible avec la finalité de cette disposition.

15 Par conséquent, il y a lieu de répondre à la question préjudicielle que les actes pour lesquels une exonération de la taxe sur le chiffre d'affaires doit être accordée en vertu de l'article 13, partie A, paragraphe 1, sous f), de la sixième directive 77/388 du Conseil, du 17 mai 1977, ne comprennent pas les activités exercées par une fondation, consistant exclusivement dans l'organisation et la mise en œuvre de prestations liées aux activités d'une autre fondation, contre remboursement des frais réellement exposés, dans l'hypothèse où cette autre fondation en tant qu'organisation chapeautant une série d'institutions exerçant une activité exonérée ou pour laquelle elles n'ont pas la qualité d'assujetti, effectue, au bénéfice exclusif des institutions en question, des prestations de services telles que celles décrites dans cette disposition de la sixième directive.

Sur les dépens

16 Les frais exposés par le gouvernement des Pays-Bas et par la Commission des Communautés européennes, 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 (quatrième chambre),

statuant sur la question à elle soumise par le Hoge Raad des Pays-Bas, par arrêt du 4 novembre 1987, dit pour droit:

Les actes pour lesquels une exonération de la taxe sur le chiffre d'affaires doit être accordée en vertu de l'article 13, partie A, paragraphe 1, sous f), de la sixième directive 77/388 du Conseil, du 17 mai 1977, ne comprennent pas les activités exercées par une fondation, consistant exclusivement dans l'organisation et la mise en œuvre de prestations liées aux activités d'une autre fondation, contre remboursement des frais réellement exposés, dans l'hypothèse où cette autre fondation en tant qu'organisation chapeautant une série d'institutions exerçant une activité exonérée ou pour laquelle elles n'ont pas la qualité d'assujetti, effectue, au bénéfice exclusif des institutions en question, des prestations de services telles que celles décrites dans cette disposition de la sixième directive.

Koopmans Kakouris Diez de Velasco

Ainsi prononcé en audience publique à Luxembourg, le 15 juin 1989.

Le greffier

J.-G. Giraud

Le président de la quatrième chambre

T. Koopmans