cées à la partie A, paragraphe 1, sous f), dudit article, concernant les prestations de services effectuées par des groupements autonomes de personnes exerçant une activité exonérée ou pour laquelle elles n'ont pas la qualité d'assujetti, en vue de rendre des services à leurs membres, les actes exonérés en vertu de cette disposition 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.

RAPPORT D'AUDIENCE
présenté dans l'affaire 348/87 *

I — Faits et procédure au principal

1. La demanderesse dans le litige au principal (ci-après « SUFA ») est une fondation constituée en 1961 qui prépare et exécute, sans aucun but lucratif, des loteries dont les recettes sont destinées à des institutions sociales et culturelles aux Pays-Bas. Depuis 1971, suite à la constitution de la Fondation néerlandaise de la loterie (Stichting Algemene Loterij Nederland, ci-après « ALN »), à laquelle sont affiliées ces institutions, les autorisations nécessaires pour organiser ces loteries pour le compte des institutions affiliées sont octroyées à l'ALN. La SUFA, à son tour, est chargée par l'ALN de la préparation et de l'exécution de ces loteries. Selon les termes de l'accord conclu entre les deux fondations, tous les frais liés à la mise en œuvre d'une loterie sont portés au compte de l'ALN et remboursés par cette dernière.

2. Chacune des deux fondations est gérée par un conseil d'administration choisi en son sein, cela indépendamment du conseil d'administration de l'autre fondation. A l'exception d'un membre qui siège dans les deux conseils d'administration, il n'y a pas de direction unique. Toutefois, un membre du conseil d'administration de l'ALN assiste toujours en qualité d'observateur aux réunions du conseil d'administration de la SUFA et vice versa. En tant que fondation, la SUFA ne dispose pas d'un patrimoine propre et ne bénéficie pas de crédits bancaires. Elle a commencé ses activités avec un capital de départ qui a été mis à sa disposition par l'ALN, à titre de crédit permanent. Tandis que les activités de la SUFA consistent uniquement dans la préparation et l'exécution des loteries au nom de l'ALN, celle-ci se limite à répartir et distribuer les recettes, après déduction des frais de l'organisation des loteries, entre les insti-

* Langue de procédure: le néerlandais.

tutions sociales et culturelles qui lui sont affiliées.

3. Le litige au principal est survenu à la suite de l'acquittement sur déclaration d'un montant de 21 978 HFL de taxe sur le chiffre d'affaires concernant les frais de services prestés par la SUFA à l'ALN pendant le mois d'avril 1983. La SUFA a présenté contre le montant ainsi acquitté une réclamation qui a été rejetée par l'inspecteur des impôts. Dans sa décision, l'inspecteur faisait valoir que la SUFA n'est pas un groupement autonome de personnes qui fournit des services à des membres, qu'elle accomplit ses activités pour un seul mandant et que ce mandant, l'ALN, n'est pas membre de la SUFA.

4. Contre cette décision, la SUFA a formé un recours auprès du Gerechtshof de La Haye. Dans son recours, elle a fait valoir qu'elle ne peut pas être considérée comme constituant une entreprise indépendante au motif qu'elle forme avec l'ALN une entité fiscale. Ainsi, n'étant qu'un prolongement dépendant de l'ALN, elle devrait profiter également des exonérations fiscales applicables à l'ALN. Il est constant que les activités de l'ALN ainsi que celles des institutions affiliées ne sont pas soumises à la taxe sur le chiffre d'affaires, en vertu de l'article 11, paragraphe 1, sous f) et u), de la loi néerlandaise de 1968 concernant la taxe sur le chiffre d'affaires (Wet op de omzetbelasting) dans sa version de 1978.

5. L'article 11, paragraphe 1, sous f), de cette loi délègue au gouvernement le droit d'exonérer

« les livraisons de biens et prestations de services de nature sociale ou culturelle, à condition que l'entrepreneur ne poursuive pas de but de lucre et que cette exonération ne provoque pas de distorsions graves de concurrence à l'égard d'entrepreneurs qui poursuivent un but de lucre ».

L'article 11, paragraphe 1, sous u), de la loi précitée prévoit l'exonération de

« prestations de services indiquées ..., effectuées par des groupements autonomes de personnes et organismes ... accomplissant des activités exonérées ... au profit de leurs membres et qui sont directement nécessaires à l'accomplissement des prestations précitées, à condition que ces groupements se bornent à réclamer à leurs membres le remboursement de la part leur incombant dans les dépenses engagées en commun et que cette exonération ne soit pas susceptible de provoquer des distorsions de concurrence ».

L'article 9, paragraphes 1, sous f), et 2, de l'arrêté d'exécution (Uitvoeringsbesluit omzetbelasting) de la loi susmentionnée stipule:

« 1. Par prestations au sens de l'article 11, paragraphe 1, lettre u), de la loi, on entend les prestations de services effectuées au profit de leurs membres par des groupements autonomes de: ... institutions à caractère social, dont les prestations sont exonérées en vertu de l'article 11, paragraphe 1, sous f), de la loi, dans la mesure où les prestations de services sont directement nécessaires à l'exercice de ces activités, à l'exception des prestations de services consistant dans la prise en charge de l'administration

des traitements et salaires, de l'administration financière et de l'administration du grand livre.

« 2. Le paragraphe 1 ne s'applique que si les groupements autonomes qui y sont visés se bornent à réclamer, pour les services rendus à leurs membres, le remboursement de la part leur incombant dans les dépenses engagées en commun. »

Ces dispositions sont destinées à transposer l'article 13, partie A, paragraphe 1, sous f), de la sixième directive selon lequel 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 ».

6. Le Gerechtshof, le 7 mai 1986, dans son rejet du recours formé par la SUFA, a considéré que les deux fondations étaient, en dépit de leur intrication économique et structurelle, autonomes l'une de l'autre, de sorte qu'elles ne pouvaient être considérées comme constituant une entité fiscale. En outre, le Gerechtshof a souligné que la SUFA, à la différence de l'ALN, ne peut être qualifiée elle-même de groupement autonome de personnes ou d'organismes prestant des services à ses membres contre remboursement de la part de chacun dans les frais engagés en commun, étant donné qu'elle fournit ces services exclusivement à l'ALN et non aux institutions affiliées à cette fondation. Pour ces raisons, le Gerechtshof a estimé que l'article 13, partie A, paragraphe 1, sous f), de la sixième directive n'est pas applicable.

7. La SUFA s'est pourvue en cassation contre cet arrêt auprès du Hoge Raad der Nederlanden. Par arrêt du 4 novembre 1987, le Hoge Raad a rejeté trois des quatre moyens de cassation invoqués par la demanderesse, notamment le moyen affirmant l'existence d'une entité fiscale entre les deux fondations. Pour ce qui est du moyen de cassation qui se dirige contre la partie de l'arrêt du jugement du Gerechtshof selon laquelle il n'y a pas lieu d'appliquer aux activités de la SUFA l'exonération prévue à l'article 11, paragraphe 1, sous u), de la loi néerlandaise concernant la taxe sur le chiffre d'affaires, le Hoge Raad considère qu'il convient d'attribuer à la définition des services qui sont exonérés en vertu de cette disposition la même signification qu'à la définition des prestations de services devant faire l'objet d'une exonération selon l'article 13, partie A, paragraphe 1, sous f), de la sixième directive. Étant donné que l'appréciation de ce moyen de cassation dépend pour ce motif de la réponse à la question de savoir si la disposition en cause de la directive vise également les services tels que ceux fournis par la SUFA à l'ALN, le Hoge Raad a demandé à la Cour de justice de statuer à titre préjudiciel sur la question 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 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 la disposition susvisée de la sixième directive? »

L'arrêt du Hoge Raad a été enregistré au greffe de la Cour le 16 novembre 1987.

Conformément à l'article 20 du protocole sur le statut de la Cour de justice de la CEE, des observations écrites ont été déposées par la demanderesse au principal, représentée par Me J. W. Meijer, avocat à La Haye, par le gouvernement des Pays-Bas, représenté par H. J. Heinemann, du ministère van Buitenlandse Zaken, en qualité d'agent, et par la Commission des Communautés européennes, représentée par MM. D. Calleja et B. J. Drijber, en qualité d'agents.

La Cour, sur rapport du juge rapporteur, l'avocat général entendu, a décidé d'ouvrir la procédure orale sans instruction préalable et de renvoyer l'affaire devant la quatrième chambre.

II — Observations écrites déposées devant la Cour

1. La demanderesse au principal, qui relève sa relation étroite du point de vue statutaire, contractuel et matériel avec l'ALN, fait valoir que, si cette dernière fondation n'avait pas été constituée, la SUFA pourrait prétendre à l'exonération en question, étant donné qu'elle organise les loteries pour le compte des institutions affiliées auprès de l'ALN. Cette dernière fondation n'aurait pas d'autres fonctions que de détenir l'autorisation d'organiser les loteries et de répartir le produit de celles-ci entre les institutions affiliées auprès d'elle. En outre, les activités de la SUFA seraient exonérées si elles étaient accomplies par l'ALN, étant donné que la SUFA n'exerce des activités que pour l'ALN et les institutions affiliées auprès de cette dernière si bien qu'aucune raison valable ne permette de refuser l'exonération à la SUFA.

La demanderesse estime que, si on applique les éléments de l'article 13, partie A, paragraphe 1, sous f), de la sixième directive au cas d'espèce, il faut poser la question de savoir si la SUFA peut être considérée comme un groupement d'institutions indépendant, en d'autres termes, si les institutions affiliées à l'ALN peuvent être considérées comme membres de la SUFA. Cette disposition de la directive aurait été arrêtée eu égard à la multiplicité des formes sous lesquelles, et des structures dans lesquelles, des œuvres et des activités à caractère social et culturel peuvent être exercées dans le but de les faciliter.

La demanderesse souligne qu'on ne saurait admettre que la disposition susmentionnée n'est pas applicable dans un cas tel que celui de l'espèce: a) dans lequel une fondation exerce des activités consistant uniquement dans l'organisation et l'exécution de loteries liées à une autre fondation, b) contre remboursement des dépenses réellement exposées, c) tandis que cette dernière fondation, en tant qu'organisation chapeautant un certain nombre d'institutions à caractère social et culturel, qui exercent une activité exonérée ou pour laquelle elles n'ont pas la

qualité d'assujetti, fournit, uniquement pour le compte de ces institutions, des services au sens de la disposition précitée de la sixième directive.

La demanderesse propose donc de répondre par l'affirmative à la question préjudicielle.

2. Le gouvernement des Pays-Bas expose que l'article 13, partie A, paragraphe 1, sous f), de la sixième directive a créé une exonération applicable sous certaines conditions spécifiques aux prestations de services effectuées au bénéfice de leurs membres par des groupements autonomes d'assujettis qui sont censés être exonérés ou de non-assujettis, en tant que tels, groupements habituellement qualifiés aux Pays-Bas d'associations. Ainsi se trouverait matérialisé l'objectif qui est à la base de cette disposition, à savoir éviter que ne tombent dans le domaine imposable les activités qui sont sous-traitées par des assujettis exonérés et par des non-assujettis, et cela, dans la mesure où ces prestations de services sont exécutées dans le cadre d'une collaboration réciproque, restriction qui figure de manière formelle dans cette disposition relative à l'exonération. Un régime d'exonération ou de non-assujettissement applicable selon les cas aux assujettis ou aux non-assujettis pris isolément ne correspondrait pas à la réalisation de cet objectif. On pourrait dès lors considérer que l'exonération que comporte la disposition en cause a, en quelque sorte, pour effet d'étendre la portée des autres exonérations et celle du non-assujettissement de manière telle qu'il n'y ait pas augmentation de la charge fiscale lorsque, le plus souvent pour des motifs d'efficacité, on décide d'agir en association.

Le gouvernement des Pays-Bas fait également remarquer que, compte tenu de la portée restreinte de l'article 13, partie A, paragraphe 1, sous f), de la sixième directive et de la précision des termes employés, en particulier les notions de « groupement autonome de personnes » et de « membres », cette disposition doit être comprise en ce sens que l'exonération ne vise que les prestations de services qui sont données en sous-traitance à des groupements autonomes de personnes. Dès lors, l'exonération ne s'étendrait pas aux activités qui sont effectuées en sous-traitance par un autre assujetti, peu importe que ces activités aient ou non été sous-traitées par une association bénéficiant de l'exonération. Une interprétation extensive de la disposition en question serait d'autant moins justifiée qu'on ne saurait admettre l'atteinte qui serait portée au caractère d'impôt général sur la consommation inhérent à la taxe sur le chiffre d'affaires si l'on étendait une telle exonération à des assujettis qui n'ont pas la qualité d'association, et dès lors, en principe, à tous les assujettis.

Le gouvernement des Pays-Bas observe, en outre, qu'on ne saurait prétendre qu'une fondation possède la qualité de groupement autonome de personnes au sens de l'article 13, partie A, paragraphe 1, sous f), de la sixième directive uniquement du seul fait que ses activités ne comportent que des prestations de services accomplies au profit d'un groupement de ce type et qu'elle ne réclame à cette occasion que le remboursement des frais réellement exposés. Par conséquent, les activités de la fondation devraient être soumises à la perception de la taxe sur le chiffre d'affaires, quoique dans un cas tel que celui de l'espèce les circonstances soient telles qu'il est possible de parler d'activités qui ne sont pas exercées dans le cadre des échanges commerciaux de la société. Selon la jurisprudence de la Cour

au sujet de l'article 4 de la sixième directive, il conviendrait de donner à la notion d'activité économique une large portée en ce sens qu'il faut comprendre par cette notion toutes les activités qui sont effectuées moyennant rémunération.

Le gouvernement néerlandais propose, par conséquent, de répondre par la négative à la question préjudicielle.

3. La Commission des Communautés européennes rappelle, tout d'abord, que l'objectif principal de la sixième directive est l'harmonisation des dispositions communautaires en matière de taxe sur la valeur ajoutée (ci-après « TVA »). En ce qui concerne les exonérations de la TVA énumérées limitativement à l'article 13, partie A, de cette directive, la Commission estime que ces exonérations doivent être considérées comme des notions autonomes de droit communautaire et, selon une jurisprudence constante de la Cour, être interprétées restrictivement étant donné qu'elles constituent une dérogation au principe général selon lequel la TVA est perçue sur chaque livraison de biens et prestations de services effectuées à titre onéreux à un consommateur par un assujetti agissant en tant que tel, sans référence à des notions matérielles ou fonctionnelles.

La Commission observe que l'exonération prévue à l'article 13, partie A, paragraphe 1, sous f), de la sixième directive est l'une des exonérations énumérées dans laquelle il est expressément précisé qui peut effectuer la prestation exonérée qui y est définie, en particulier les « groupements autonomes de personnes », et, encore, uniquement si ceux-ci remplissent toutes les autres conditions d'octroi de l'exonération, si bien que le champ d'application de cette exonération ne puisse être qu'extrêmement limité.

En ce qui concerne les conditions particulières prévues par l'article 13, partie A, paragraphe 1, sous f), de la sixième directive, la Commission fait valoir que l'exonération de la TVA en cause n'est applicable que dans un très petit nombre de cas qui ne font pas déjà l'objet d'une autre exonération, et ce uniquement si les conditions cumulatives qui sont énoncées expressément dans le texte sont remplies. A cet égard, la Commission constate que les arguments de la SUFA reviennent à la double prétention juridique que, d'une part, elle devrait être assimilée à un organisme dont les activités sont exonérées conformément à l'article 13, partie A, paragraphe 1, sous f), de la sixième directive, à savoir l'ALN, et que, d'autre part, la SUFA, devrait être qualifiée elle-même de groupement autonome de personnes, et ce indépendamment de la question de savoir si les activités de l'ALN sont exonérées.

Quant à la première allégation, la Commission fait remarquer que selon la jurisprudence de la Cour l'exonération de la TVA est exclusivement réservée à l'organisme qui exerce lui-même la mission de service public qui lui a été confiée par l'État à l'exclusion d'éventuels sous-traitants. Du fait que l'article 13, partie A, paragraphe 1, sous f), de la sixième directive définirait avec précision l'assujetti dont les activités doivent être exonérées de la TVA comme étant un « groupement autonome de personnes », il ne serait pas permis d'assimiler d'autres organismes à ces groupements et de créer, ainsi, une « exonération en chaîne ». La SUFA ne saurait donc être assimilée à l'ALN, si bien que l'exonération prévue par la disposition susmentionnée ne puisse lui être accordée.

Pour ce qui est de la seconde allégation, la Commission estime que la SUFA ne remplit pas l'ensemble des six conditions de l'article 13, partie A, paragraphe 1, sous f), de la sixième directive, étant donné qu'elle ne saurait être qualifiée de groupement autonome de personnes fournissant des services à ses membres. En effet, le législateur communautaire aurait entendu par cette notion une association de deux ou plusieurs personnes ou organismes par laquelle ces derniers font exercer en commun certaines activités pour leur compte. Dans le cas d'espèce, il s'agirait d'une fondation qui exerce ses activités exclusivement pour une autre fondation, si bien que la SUFA doive acquitter la TVA sur les services qu'elle fournit à l'ALN.

La Commission propose donc de répondre comme suit à la question préjudicielle:

« 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 n'englobent 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 la disposition susvisée de la sixième directive. »

M. Diez de Velasco
Juge rapporteur