ARRÊT DE LA COUR (troisième chambre)

9 février 2006 *

Dans l'affaire C-415/04,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 234 CE, introduite par le Hoge Raad der Nederlanden (Pays-Bas), par décision du 24 septembre 2004, parvenue à la Cour le même jour, dans la procédure

Staatssecretaris van Financiën

contre

Stichting Kinderopvang Enschede,

LA COUR (troisième chambre),

composée de M. A. Rosas, président de chambre, MM. J. Malenovský, A. La Pergola, A. Borg Barthet (rapporteur) et A. Ó Caoimh, juges,

* Langue de procédure: le neerlandais.

avocat général: M. F. G. Jacobs,
greffier: M. R. Grass,

vu la procédure écrite,

considérant les observations présentées:

— pour la Stichting Kinderopvang Enschede, par M. W. Rouwenhorst, conseiller fiscal,

— pour le gouvernement néerlandais, par Mmes H. G. Sevenster et C. ten Dam, en qualité d'agents,

— pour la Commission des Communautés européennes, par MM. D. Triantafyllou et A. Weimar, en qualité d'agents,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 15 septembre 2005,

rend le présent

Arrêt

1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation de l'article 13, A, paragraphe 1, sous g) à i), 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 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant la Stichting Kinderopvang Enschede (ci-après la «fondation») au Staatssecretaris van Financiën (secrétaire d'État aux Finances) à propos du remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA») qu'elle a acquittée au cours de la période du 1er janvier au 31 mars 1998.

Le cadre juridique

La réglementation communautaire

3 L'article 13, A, paragraphes 1, sous g) à i), et 2, de la sixième directive est libellé comme suit:

«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:

[...]

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;

h) les prestations de services et les livraisons de biens étroitement liées à la protection de l'enfance et de la jeunesse, effectuées par des organismes de droit public ou par d'autres organismes reconnus comme ayant un caractère social par l'État membre concerné;

i) l'éducation de l'enfance ou de la jeunesse, l'enseignement scolaire ou universitaire, la formation ou le recyclage professionnel, ainsi que les prestations de services et les livraisons de biens qui leur sont étroitement liées, effectués par des organismes de droit public de même objet ou par d'autres organismes reconnus comme ayant des fins comparables par l'État membre concerné;

[...]

2. a) [...]

b) Les prestations de services et les livraisons de biens sont exclues du bénéfice de l'exonération prévue au paragraphe 1 sous b), g), h), i), 1), m) et n) si:

— elles ne sont pas indispensables à l'accomplissement des opérations exonérées,

— elles sont essentiellement destinées à procurer à l'organisme des recettes supplémentaires par la réalisation d'opérations effectuées en concurrence directe avec celles d'entreprises commerciales soumises à la taxe sur la valeur ajoutée.»

La réglementation nationale

4 L'article 11, paragraphe 1, sous f), de la loi de 1968 relative à la taxe sur le chiffre d'affaires (Wet op de omzetbelasting 1968), du 28 juin 1968 (*Staatsblad* 1968, nº 329), dans sa version applicable à l'exercice fiscal en cause au principal (ci-après la «loi de 1968»), dispose:

«Article 11

1. Sont exonérées de la taxe dans des conditions fixées par règlement d'administration publique:

[...]

f. les livraisons de biens et les prestations de services à caractère social ou culturel à désigner par règlement d'administration publique, à condition que l'entrepreneur ne recherche pas le profit et qu'il n'y ait pas de perturbation grave des conditions de concurrence à l'égard des entrepreneurs qui recherchent le profit».

5 L'article 7, paragraphe 1, du règlement d'exécution de 1968 relatif à la taxe sur le chiffre d'affaires (Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968), du 12 août 1968 (*Staatsblad* 1968, n° 423), dans sa version applicable à l'exercice fiscal en cause au principal (ci-après le «règlement d'exécution»), prévoit:

«Sont désignées comme des livraisons de biens et des prestations de services à caractère social ou culturel au sens de l'article 11, paragraphe 1, lettre f), de la loi [de 1968], les livraisons de biens et les prestations de services énumérées à l'annexe B du présent règlement.»

6 L'annexe B, sous b), point 6, du règlement d'exécution mentionne notamment:

«Les livraisons de biens et les prestations de services au sens de l'article 7 du règlement, qui sont effectuées en tant que telles par les institutions énumérées ci-après lorsqu'elles ne recherchent pas le profit:

[...]

6. Institutions de garde d'enfants et écoles pour enfants atteints de maladies de longue durée».

Le litige au principal et la question préjudicielle

7 La fondation est une institution sans but lucratif qui assure en divers endroits la garde d'enfants non scolarisés et offre aux enfants scolarisés un accueil en dehors

des horaires scolaires. Elle tient en outre un fichier de parents d'accueil qui assurent chez eux la garde d'enfants après avoir fait l'objet d'un contrôle effectué par cette institution. Les parents d'accueil peuvent recevoir une formation aux frais de la fondation. Les parents qui optent pour la garde de leur enfant chez un parent d'accueil sont mis en contact par la fondation avec des parents d'accueil figurant dans son fichier et correspondant le plus possible à leurs souhaits. Par la suite, la fondation sert d'intermédiaire pour la conclusion d'une convention écrite entre les parents de l'enfant et les parents d'accueil. Si, après un certain temps, l'une des parties ne souhaite pas prolonger la convention ou si les termes de celle-ci ne sont pas respectés, les parents de l'enfant peuvent recourir de nouveau aux services de la fondation. La fondation n'engage pas sa responsabilité pour le préjudice qui résulterait du non-respect de la convention. Elle ne garantit pas non plus que les parents d'accueil assurent effectivement la garde pendant les heures demandées.

8 Pour les prestations de services qu'elle fournit en qualité d'intermédiaire, la fondation facturait aux parents, au cours de la période en cause au principal, un montant de 3,45 NLG par enfant et par heure lorsqu'il était fait appel aux services d'un parent d'accueil. Les parents payaient en outre à ces derniers un montant de 5 NLG par enfant et par heure.

9 En raison de ces prestations de services, la fondation a acquitté sur déclaration, pour la période comprise entre le 1er janvier et le 31 mars 1998, une somme de 6 424 NLG au titre de la TVA. Elle a toutefois introduit une réclamation devant l'inspecteur compétent pour demander le remboursement de cette taxe, sur le fondement des dispositions combinées des articles 11, paragraphe 1, sous f), de la loi de 1968 et 7, paragraphe 1, du règlement d'exécution ainsi que de l'annexe B, sous b), point 6, de ce règlement, en soutenant qu'il résulte de ces dispositions que ces prestations de services sont exonérées de la TVA. Cette réclamation a été rejetée par ledit inspecteur.

10 La fondation a formé un recours contre cette décision de rejet devant le Gerechtshof te Arnhem qui lui a donné satisfaction par arrêt du 9 avril 2001 annulant celle-ci. Le

Staatssecretaris van Financiën a formé un pourvoi en cassation contre cet arrêt devant la juridiction de renvoi.

11 Dans ces conditions, le Hoge Raad der Nederlanden a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour la question préjudicielle suivante:

«Convient-il d'interpréter l'article 13, A, paragraphe 1, sous g), h), et i), de la sixième directive en ce sens que la prestation de services décrite [dans la décision de renvoi], consistant à servir d'intermédiaire pour la garde, chez des parents d'accueil, d'enfants non encore soumis à l'obligation de scolarité et, en dehors des heures scolaires, d'enfants scolarisés, doit être qualifiée de prestation de services visée par une ou plusieurs de ces dispositions?»

Sur la question préjudicielle

12 Par sa question, la juridiction de renvoi demande en substance si des prestations de services en qualité d'intermédiaire entre les parents d'un enfant accueilli et les parents d'accueil, telles que celles fournies par la fondation, sont exonérées de la TVA en tant que services étroitement liés à l'assistance sociale et à la sécurité sociale, à la protection de l'enfance ou de la jeunesse et/ou à l'éducation de l'enfance ou de la jeunesse.

13 À titre liminaire, il a lieu de rappeler que, selon la jurisprudence, les exonérations visées à 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 prestation de services effectuée à titre onéreux par un assujetti (voir, notamment, arrêts du 26 mai 2005, Kingscrest Associates et Montecello, C-498/03, Rec. p. I-4427, point 29, et du 1er décembre 2005, Ygeia, C-394/04 et C-395/04, Rec. p. I-10373, point 15). Lesdites exonérations constituent des notions autonomes du droit communautaire ayant pour objet d'éviter des divergences dans l'application du régime de la TVA d'un État membre à l'autre (voir, notamment, arrêts du 11 janvier 2001, Commission/France, C-76/99, Rec. p. I-249, point 21, et Ygeia, précité, point 15).

14 En outre, l'article 13, A, de la sixième directive vise à exonérer de la TVA certaines activités d'intérêt général. Cependant, cette disposition exclut non pas toutes les activités d'intérêt général de l'application de la TVA, mais uniquement celles qui y sont énumérées et décrites de manière très détaillée (arrêts du 20 novembre 2003, Taksatorringen, C-8/01, Rec. p. I-13711, point 60, et Ygeia, précité, point 16).

15 Pour que les services fournis par la fondation en qualité d'intermédiaire puissent être exonérés au titre de l'article 13, A, paragraphe 1, sous g) à i), de la sixième directive, ils doivent être étroitement liés à l'une des activités définies dans ces dispositions.

16 Il convient donc, en premier lieu, de vérifier si la garde d'enfants par les parents d'accueil à laquelle se rattachent les prestations de services fournies en qualité d'intermédiaire par la fondation peut relever de l'une des activités visées à l'article 13, A, paragraphe 1, sous g) à i), de la sixième directive, à savoir respectivement l'assistance sociale et la sécurité sociale, la protection de l'enfance et de la jeunesse ainsi que l'éducation de l'enfance ou de la jeunesse.

17 Il n'est pas contesté que la garde d'enfants par des parents d'accueil puisse être considérée comme une prestation de services relevant de l'assistance sociale et de la sécurité sociale ainsi que de la protection de l'enfance et de la jeunesse au sens de l'article 13, A, paragraphe 1, sous g) et h), de la sixième directive.

18 Toutefois, le gouvernement néerlandais estime que la garde d'enfants n'est pas un service qui relève du domaine de l'éducation de l'enfance ou de la jeunesse et, partant, il considère que ledit paragraphe 1, sous i), ne saurait être pris en considération pour la solution d'un litige tel que celui au principal.

19 À cet égard, il convient de constater que les renseignements dont la Cour dispose ne lui permettent pas d'établir avec certitude si l'éducation est prévue en tant que partie intégrante de la garde des enfants effectuée par les parents d'accueil. Eu égard aux considérations développées au point 17 du présent arrêt, il n'est pas nécessaire de se prononcer sur cette question.

20 Ainsi, la garde des enfants par des parents d'accueil est susceptible de relever tout au moins des deux catégories d'exonérations prévues à l'article 13, A, paragraphe 1, sous g) et h), de la sixième directive.

21 En deuxième lieu, il convient de relever qu'il est constant, entre les parties au principal, que la fondation est un organisme reconnu par l'État membre concerné au sens de l'article 13, A, paragraphe 1, sous g) et h), de la sixième directive. Le gouvernement néerlandais et la Commission des Communautés européennes estiment qu'il est nécessaire que les parents d'accueil satisfassent également à ce critère. À cet égard, ils considèrent que les prestations de services fournies en qualité d'intermédiaire par la fondation ne sauraient faire l'objet d'une exonération si le

service auquel elles sont étroitement liées ne remplit pas lui-même également toutes les conditions nécessaires pour bénéficier de l'exonération.

22 À cet égard, le gouvernement néerlandais se réfère à bon droit au libellé de l'article 13, A, paragraphe 2, sous b), de la sixième directive, aux termes duquel «les prestations de services et les livraisons de biens sont exclues du bénéfice de l'exonération prévue au paragraphe 1 sous b), g), h), i), l), m) et n) si [...] elles ne sont pas indispensables à l'accomplissement des opérations exonérées». En effet, il ressort de ces dispositions que l'opération principale avec laquelle la livraison de biens ou la prestation de services en cause est étroitement liée doit être elle aussi une opération exonérée. Dans l'affaire au principal, l'exonération des prestations de services fournies par la fondation en sa qualité d'intermédiaire entre les parents de l'enfant accueilli et les parents d'accueil présuppose donc que le service de garde d'enfants accompli par ces derniers soit lui-même exonéré de la TVA.

23 Étant donné que les parents d'accueil sont des personnes indépendantes qui ne peuvent pas être considérées comme des organismes de droit public, les services de garde d'enfants ne peuvent être exonérés de la TVA au titre de l'article 13, A, paragraphe 1, sous g) ou h), de la sixième directive que dans la mesure où ils sont fournis par des «organismes reconnus comme ayant un caractère social par l'État membre concerné». Les autorités nationales disposent à cet égard d'un pouvoir d'appréciation qu'elles doivent exercer conformément au droit communautaire (voir, en ce sens, arrêt Kingscrest Associates et Montecello, précité, points 48 à 53). La Cour a notamment jugé à ce sujet que l'expression «d'autres organismes reconnus comme ayant un caractère social dans l'État membre concerné», figurant à l'article 13, A, paragraphe 1, sous g), de la sixième directive, n'exclut pas du bénéfice de l'exonération les personnes physiques exploitant une entreprise, en l'occurrence une entité privée poursuivant un but lucratif (arrêt Kingscrest Associates et Montecello, précité, point 36). Il appartient à la juridiction de renvoi d'établir si les services de garde fournis par les parents d'accueil satisfont aux conditions d'exonération énoncées auxdites dispositions, en particulier au critère du «caractère social» qui doit être reconnu au prestataire de service.

24 En troisième lieu, les prestations de services fournies en qualité d'intermédiaire par la fondation doivent être étroitement liées aux services de garde d'enfants afin de bénéficier de l'exonération de la TVA au titre de l'article 13, A, paragraphe 1, sous g) à i), de la sixième directive. La Commission et le gouvernement néerlandais contestent l'existence d'un tel lien en se fondant notamment sur l'arrêt du 20 juin 2002, Commission/Allemagne (C-287/00, Rec. p. I-5811), dans lequel n'a pas été admise la possibilité d'exonérer, au titre de l'article 13, A, paragraphe 1, sous i), de la sixième directive, des activités de recherche exercées à titre onéreux par des établissement publics d'enseignement supérieur. La Cour a jugé, au point 49 de cet arrêt, que la prestation de tels services n'était pas étroitement liée à l'enseignement universitaire, après avoir constaté notamment, au point 48 du même arrêt, que, «bien que la réalisation de tels projets puisse être considérée comme fort utile à l'enseignement universitaire, elle n'est pas indispensable pour atteindre l'objectif visé par celui-ci».

25 En effet, quelle que soit l'interprétation donnée à l'expression «étroitement liées» dans le cadre de l'article 13, A, paragraphe 1, sous g) et h), de la sixième directive, l'article 13, A, paragraphe 2, sous b), de celle-ci soumet en tout état de cause l'exonération à la condition que les livraisons de biens ou les prestations de services concernées soient indispensables à l'accomplissement des opérations exonérées (voir, en ce sens, arrêt Ygeia, précité, point 26). Il en résulte que, dans l'affaire au principal, les prestations de services fournies en qualité d'intermédiaire par la fondation ne peuvent être exonérées que s'il est établi qu'elles sont indispensables au service de garde d'enfants.

26 À cet égard, la fondation soutient que les parents ne pourraient avoir accès au service de garde d'enfants accompli par les parents d'accueil sans recourir aux prestations qu'elle fournit en qualité d'intermédiaire, alors que le gouvernement néerlandais et la Commission font valoir que le contact entre les parents d'enfants accueillis et les parents d'accueil pourrait se faire par d'autres voies, telles que des annonces ou des agences commerciales.

27 Ainsi que M. l'avocat général l'a relevé à bon droit aux points 55 à 57 de ses conclusions, le seul fait de tenir une liste de toutes les personnes connues pour assurer la garde d'enfants et de mettre cette liste à la disposition des parents ne saurait être qualifié de service indispensable. Si, en revanche, les activités de vérification des antécédents des parents d'accueil et de formation de ces derniers exercées par la fondation permettent de sélectionner uniquement des parents d'accueil compétents, fiables et de nature à assurer que le service de garde d'enfants est d'une qualité supérieure à celui dont les parents auraient pu bénéficier sans avoir recours aux prestations fournies par cette institution, alors celles-ci pourraient être considérées comme indispensables pour la mise en œuvre d'une garde d'enfants de qualité.

28 Il appartient à la juridiction de renvoi de vérifier si, au regard des faits du litige dont elle est saisie, le service de garde d'enfants dont bénéficient les parents en raison des prestations de services fournies par la fondation en sa qualité d'intermédiaire entre ces derniers et les parents d'accueil est d'une nature et d'une qualité telles qu'il ne serait pas possible de se procurer un service de valeur identique sans le concours d'un service d'intermédiaire tel que celui proposé par la fondation.

29 En outre, le gouvernement néerlandais fait valoir, à titre subsidiaire, que lesdites prestations de services devraient être exclues de l'exonération au titre de l'article 13, A, paragraphe 2, sous b), de la sixième directive parce qu'elles seraient essentiellement destinées à procurer à la fondation des recettes supplémentaires par la réalisation d'opérations effectuées en concurrence directe avec celles d'entreprises commerciales soumises à la TVA. Toutefois, l'examen d'un tel argument nécessitant essentiellement l'appréciation de questions de fait qui ne relèvent pas de la compétence de la Cour saisie d'une demande de décision préjudicielle, il appartient à la juridiction de renvoi d'en vérifier le bien-fondé en tenant compte de l'ensemble des éléments concrets du litige au principal.

30 Il convient donc de répondre à la question posée que l'article 13, A, paragraphe 1, sous g) et h), de la sixième directive, lu conjointement avec le paragraphe 2, sous b), de ce même article, doit être interprété en ce sens que des prestations de services en qualité d'intermédiaire entre des personnes qui cherchent et des personnes qui proposent un service de garde d'enfants, fournies par un établissement de droit public ou un organisme reconnu comme ayant un caractère social par l'État membre concerné, ne peuvent être exonérées au titre desdites dispositions que si:

— le service de garde d'enfants satisfait lui-même aux conditions d'exonération prévues par ces dispositions;

— ce service est d'une nature ou d'une qualité telles que les parents ne pourraient pas être assurés de bénéficier d'un service de valeur identique sans le concours d'un service d'intermédiaire tel que celui faisant l'objet du litige au principal;

— ces services d'intermédiaire ne sont pas essentiellement destinés à procurer des recettes supplémentaires au prestataire par la réalisation d'opérations effectuées en concurrence directe avec celles d'entreprises commerciales soumises à la TVA.

Sur les dépens

31 La procédure revêtant, à l'égard des parties au principal, le caractère d'un incident soulevé devant la juridiction de renvoi, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens. Les frais exposés pour soumettre des observations à la Cour, autres que ceux desdites parties, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement.

Par ces motifs, la Cour (troisième chambre) dit pour droit:

L'article 13, A, paragraphe 1, sous g) et h), 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, lu conjointement avec le paragraphe 2, sous b), de ce même article, doit être interprété en ce sens que des prestations de services en qualité d'intermédiaire entre des personnes qui cherchent et des personnes qui proposent un service de garde d'enfants, fournies par un établissement de droit public ou un organisme reconnu comme ayant un caractère social par l'État membre concerné, ne peuvent être exonérées au titre desdites dispositions que si:

— **le service de garde d'enfants satisfait lui-même aux conditions d'exonération prévues par ces dispositions;**

— **ce service est d'une nature ou d'une qualité telles que les parents ne pourraient pas être assurés de bénéficier d'un service de valeur identique sans le concours d'un service d'intermédiaire tel que celui faisant l'objet du litige au principal;**

— **ces services d'intermédiaire ne sont pas essentiellement destinés à procurer des recettes supplémentaires au prestataire par la réalisation d'opérations effectuées en concurrence directe avec celles d'entreprises commerciales soumises à la taxe sur la valeur ajoutée.**

Signatures