CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL M. GEORGIOS COSMAS

présentées le 8 juin 1995 *

1. Dans l'affaire examinée, la Cour est invitée à interpréter la disposition de l'article 13, point A, paragraphe 2, sous a), de la 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 (ci-après la « sixième directive ») [1].

I — Le litige

2. La demanderesse au principal, M^me^ Bulthuis-Griffioen (ci-après la « demanderesse »), exploite depuis 1988 un service de garderie d'enfants. Pendant les années 1989 et 1990, elle n'a pas acquitté de taxe sur le chiffre d'affaires sur les bénéfices d'exploitation. La demanderesse considère que, en l'espèce, les prestations qu'elle a fournies sont exonérées en vertu de l'article 11, paragraphe 1, initio et sous f), de la Wet op de omzetbelasting 1968 (loi néerlandaise de 1968 relative à la taxe sur le chiffre d'affaires), ci-après la « loi de 1968 ». Cette disposition prévoit que sont exonérés de la taxe sur le chiffre d'affaires les fournitures et services à caractère social ou culturel. L'exonération en question présuppose que le prestataire des services ne poursuit pas de but lucratif.

3. Estimant que la condition de l'absence de but lucratif n'était pas remplie en l'espèce, et donc que la demanderesse ne pouvait bénéficier de l'exonération en question, l'Inspecteur der Omzetbelasting (l'inspecteur des impôts, ci-après l'« inspecteur »), lui a adressé un avis de redressement fiscal. L'intéressée a introduit un recours contre cette décision devant le Gerechtshof te Amsterdam.

Ainsi qu'il ressort de l'ordonnance de renvoi, premièrement, le litige entre les parties est centré sur le point de savoir si la demanderesse exploite le service de garderie dans un but lucratif, et, deuxièmement, en cas de réponse négative à cette question, « les parties s'entendent à reconnaître que ... l'avis de redressement aurait été adressé à mauvais escient ».

4. Pendant la procédure devant la juridiction de renvoi, la demanderesse a fait valoir que, même si elle cherche à dégager un bénéfice de l'exploitation de la garderie, ce bénéfice,

* Langue originale: le grec.

1 — JO L 145, p. 1.

compte tenu également de l'aspect structurel de l'exploitation en question [2], est inférieur au « salaire de fonction », c'est-à-dire au salaire qui serait versé pour un travail comparable à celui qu'elle-même effectuerait. Elle invoque la jurisprudence du Hoge Raad relative à l'application de la disposition de l'article 11, sous c), de la loi néerlandaise précitée. Selon l'ordonnance de renvoi, cette juridiction a dit pour droit qu'il n'y a pas de recherche du profit lorsque l'entrepreneur n'est pas en mesure de dégager de ses activités un bénéfice supérieur à ce qu'il est convenu d'appeler le « salaire de fonction » que lui vaudraient ces activités. Par ailleurs, l'inspecteur des impôts admet que, d'un point de vue structurel, le bénéfice dégagé de l'exploitation de la garderie est inférieur au salaire correspondant aux activités exercées par la demanderesse. Il soutient toutefois qu'il y a recherche du profit, dès lors que le but recherché est de dégager des résultats positifs. Tel est le cas en l'espèce, puisque les bénéfices réalisés permettent à la demanderesse de subvenir à ses besoins.

5. Conformément à la disposition litigieuse de la législation néerlandaise et, plus particulièrement, l'article 11, paragraphe 1, initio- et sous f), de la loi de 1968, précitée, relative à la taxe sur le chiffre d'affaires, sont exonérés de la taxe sur le chiffre d'affaires les fournitures et services à caractère social et culturel précisés par voie de règlement d'administration publique, à condition que l'entreprise ne poursuive pas de but lucratif et que cette exonération ne soit pas susceptible de perturber gravement les conditions de concurrence au détriment des entreprises poursuivant un but lucratif. Cette disposition est précisée par l'article 7, paragraphe 1, de l'Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968 (arrêté d'exécution de la taxe sur le chiffre d'affaires, ci-après le « Besluit »), qui range également parmi les activités de cette nature les services énumérés à son annexe B. Ainsi que le précise l'ordonnance de la juridiction de renvoi, « la lettre b) de cette annexe, dans le texte qui était en vigueur jusqu'au 1er juillet 1989, mentionnait — dans la mesure qui nous intéresse en l'espèce — les fournitures et services effectués par les organismes suivants lorsqu'ils ne poursuivent pas de but lucratif: 2. les centres de colonies de vacances pour enfants, les crèches, les garderies et les écoles de plein air. Dans la version qui est entrée en vigueur le 1er juillet 1989, la lettre b) de l'annexe B en question mentionne — dans la mesure qui nous intéresse ici — les fournitures et services, au sens de l'article 7 du Besluit, qui sont effectués par les organismes suivants lorsqu'ils ne poursuivent pas de but lucratif: 6. les institutions d'accueil des enfants et les écoles pour les enfants atteints de maladies de longue durée ». La juridiction de renvoi part de la prémisse que la demanderesse exploite une entreprise au sens des points 2 et 6 ci-dessus.

6. Ainsi qu'il ressort de l'ordonnance de renvoi, mais également des observations présentées par la demanderesse, le gouvernement néerlandais et la Commission pendant la procédure devant la Cour, la disposition de l'article 11, paragraphe 1, sous f), de la loi de 1968 transpose en droit néerlandais la sixième directive et, plus particulièrement, les dispositions combinées de l'article 13,

2 — La demanderesse allègue à cet égard, et la juridiction de renvoi l'admet, que la capacité de rendement de l'entreprise et les conditions de concurrence ne permettent pas de réaliser des recettes qui seraient supérieures à celles qu'elle obtiendrait si elle exerçait la même activité dans le cadre d'un contrat de travail.

point A, paragraphe 1, sous g), de la directive et de l'article 13, point A, paragraphe 2, sous a), de la même directive.

Dans ces conditions, considérant que le législateur a voulu donner à la condition de l'absence de recherche du profit prévue par l'article 11, paragraphe 1, sous f), de la loi néerlandaise de 1968 la même signification que celle qui échoit à la condition énoncée à l'article 13, point A, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive, la juridiction de renvoi a estimé nécessaire de saisir la Cour d'une demande de décision à titre préjudiciel au titre de l'article 177 du traité CE.

II — La question préjudicielle

7. La deuxième chambre du contentieux fiscal du Gerechtshof te Amsterdam demande à la Cour de statuer à titre préjudiciel sur la question suivante:

« Le fait pour un entrepreneur, qui est une personne physique, de chercher, au plan structurel, à réaliser un résultat d'exploitation positif tel que le montant des recettes dépasse le montant des frais exposés mais que cet excédent n'arrive pas à dépasser le montant d'une rémunération raisonnable des travaux effectués par l'entrepreneur lui-même constitue-t-il la recherche systématique du profit au sens de l'article 13, lettre A, paragraphe 2, sous a), 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? »

Il convient de préciser à cet égard que, selon l'ordonnance de renvoi, il est constant que la demanderesse cherche effectivement à dégager un bénéfice d'exploitation en exerçant les activités litigieuses et réalise d'ailleurs un tel bénéfice, mais que cette recherche n'a pas pour but, eu égard à la structure de l'entreprise, de réaliser un bénéfice supérieur au salaire auquel elle pourrait prétendre pour le travail qu'elle-même effectue dans le cadre de l'exploitation de la garderie.

Selon l'ordonnance de renvoi, la problématique du présent litige est centrée sur le sens qu'il convient de donner, dans le cas de la demanderesse, à l'expression « recherche systématique du profit » et, plus particulièrement, à la question de savoir si, lors de la détermination du profit, il convient de tenir compte du salaire de fonction que la demanderesse pourrait obtenir pour le travail qu'elle-même effectue dans le cadre de l'exploitation de son établissement.

III — Cadre juridique et jurisprudentiel

8. La sixième directive prévoit, en son article 13, point A, paragraphe 1, sous g):

« 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;

... »

Le même article prévoit, au paragraphe 2, sous a):

« 2. a) Les États membres peuvent subordonner, cas par cas, l'octroi, à des organismes autres que ceux de droit public, de chacune des exonérations prévues au paragraphe 1 sous b, g, h, i, l, m et n, au respect de l'une ou plusieurs des conditions suivantes:

— les organismes en question ne doivent pas avoir pour but la recherche systématique du profit, les bénéfices éventuels ne devront jamais être distribués mais devront être affectés au maintien ou à l'amélioration des prestations fournies

... »

9. Ainsi, l'article 13, point A, établit une exonération fiscale, soumise à certaines conditions, en faveur de certaines activités économiques d'intérêt général.

La première condition concerne la nature de l'activité. Il doit s'agir de prestations de services et de livraisons de biens étroitement liées à l'assistance sociale et à la sécurité sociale.

La deuxième condition concerne l'opérateur qui fournit ce type de prestations. Les activités énumérées à la lettre g) dudit article sont exonérées à condition qu'elles soient effectuées par des *organismes de droit public* ou par d'*autres organismes* reconnus comme ayant un caractère social par l'État membre concerné.

La troisième condition concerne l'absence de but lucratif. C'est cette condition qui constitue l'objet de la présente question préjudicielle. Le paragraphe 2 de l'article 13, point A, confère aux États membres la possibilité — dont le législateur néerlandais a fait usage en l'occurrence — de subordonner l'exonération au respect de certaines conditions, parmi lesquelles figure également l'absence de recherche systématique du profit. Le législateur communautaire a voulu, de cette façon, permettre au législateur national d'exclure de l'exonération fiscale les activités d'intérêt général visées, lorsqu'elles sont exercées systématiquement dans le but de réaliser un profit, dans le sens de chercher en permanence à dégager des bénéfices de l'exploitation des activités en question.

10. Il ressort de la jurisprudence de la Cour que les dispositions pertinentes de l'article litigieux de la sixième directive, qui introduisent des exceptions à la règle générale de la taxation des activités économiques, sont d'interprétation stricte, de sorte que la portée du libellé précis de cet article ne peut pas être élargie. Ainsi, dans son arrêt du 26 mars 1987 [3], la Cour a souligné que « la sixième directive se caractérise par la généralité de son champ d'application et par le fait que toutes les exonérations doivent être expresses et précises ». Dans son arrêt du 15 juin 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties [4], la Cour dit pour droit que « 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 ... doivent être replacées dans le contexte général du système commun de la taxe sur la valeur ajoutée, instauré par la sixième directive ». Selon le même arrêt, « 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 » [5].

11. Par ailleurs, ainsi que la Cour l'a admis dans son arrêt du 11 juillet 1985, Commission/Allemagne [6], « s'il est vrai que ces exonérations » (prévues à l'article 13, point A, paragraphe 1, de la directive) « profitent à des activités poursuivant certains objectifs, la plupart des dispositions précisent également les opérateurs économiques qui sont autorisés à fournir les prestations exonérées ».

3 — 235/85, Commission/Pays-Bas (Rec. 1987, p. 1471, point 19).
4 — C-348/87, Rec. p. 1737, point 11.
5 — Voir l'arrêt précité à la note 4, point 13.
6 — 107/84, Rec. p. 2655, point 13.

En conséquence, les activités considérées ne bénéficient de l'exonération que si elles sont effectuées par des opérateurs économiques bien définis qui doivent être, dans le cas visé sous g), des « organismes de droit public ou ... autres organismes reconnus comme ayant un caractère social par l'État membre concerné ».

Il ressort du libellé de l'article 13, examiné dans son ensemble, que certaines des exonérations qu'il prévoit se rapportent expressément à des prestations de services et des livraisons de biens effectuées par des « organismes ».

Ainsi, la disposition sous b) concerne l'exonération accordée à « ... des organismes de droit public ou ... des établissements hospitaliers, des centres de soins médicaux et de diagnostic et d'autres établissements de même nature dûment reconnus ». De même, l'exonération sous i) concerne les prestations effectuées par « des organismes de droit public ... ou ... d'autres organismes reconnus comme ayant des fins comparables par l'État membre concerné ». Les exonérations sous l) et m) se réfèrent à des « organismes sans but lucratif », et l'exonération sous n) concerne des prestations effectuées par des « organismes culturels reconnus par l'État membre concerné ». Par ailleurs, les exonérations sous g) et h) concernent « des organismes de droit public ou ... d'autres organismes reconnus comme ayant un caractère social ».

La question se pose donc de savoir si la demanderesse, qui exploite une garderie comme nous l'avons expliqué plus haut, peut être considérée comme un « autre organisme » au sens de la disposition litigieuse de la sixième directive.

IV — Réponse à la question préjudicielle

12. A la lumière de la jurisprudence que nous venons d'évoquer, nous estimons que, afin de répondre à la question préjudicielle et de fournir à la juridiction de renvoi tous les éléments d'interprétation de la disposition pertinente nécessaires aux fins de la solution du litige, il convient d'examiner, ainsi que le souligne également la Commission dans ses observations, si, au sens précis de cette disposition de la sixième directive, la demanderesse fait partie des opérateurs économiques ayant droit à une exonération de taxe pour les prestations visées.

En revanche, dans d'autres cas d'exonération, cette condition n'est pas imposée. Il s'agit, notamment, des exonérations sous c), relatives aux prestations effectuées dans le cadre de l'exercice des professions médicales et paramédicales, sous e), relatives aux prestations de services effectuées dans le cadre de leur profession par les mécaniciens-dentistes, et sous j), relatives aux leçons données, à titre personnel, par des enseignants. Dans ces cas-là, il est évident que les prestations de

services et les livraisons de biens sont effectuées par des personnes physiques.

13. On déduira de cette confrontation des dispositions susmentionnées que, dans tous les cas où, en vertu des dispositions de l'article 13, une activité exonérée doit être accomplie par un « organisme », l'exonération prévue ne trouve pas application lorsque l'opérateur économique est une personne physique.

Cette interprétation est encore renforcée par le libellé de la disposition de l'article 13, point A, paragraphe 2, sous a), qui prévoit, parmi les conditions auxquelles peut être subordonnée l'exonération accordée aux organismes en question, que « les bénéfices éventuels ne ... (doivent) jamais être distribués » et que « ils doivent être gérés et administrés à titre essentiellement bénévole ». On saurait difficilement considérer ces conditions comme s'appliquant à des personnes physiques.

14. Il résulte des développements qui précèdent que la demanderesse ne peut pas relever de la notion d'« organisme » et qu'elle est donc exclue du champ d'application personnel de l'exonération prévue à l'article 13, point A, paragraphe 1, sous g). En conséquence, les bénéfices résultant des services qu'elle fournit ne sont pas exonérés de la taxe sur le chiffre d'affaires.

15. Nous en concluons, dès lors, qu'il convient de préciser, dans la réponse à la question préjudicielle examinée, qu'un entrepreneur exerçant, comme la demanderesse, les activités exonérées de la taxe en tant que personne physique, ne relève pas du champ d'application personnel de la disposition litigieuse de l'article 13, point A, paragraphe 1, sous g), de la sixième directive, dans la mesure où un tel entrepreneur ne saurait être qualifié d'« organisme » au sens de la disposition en question.

16. Sous réserve des développements ci-dessus, il convient d'examiner à présent la question de l'interprétation de l'expression « recherche systématique du profit » dans le cas particulier de la demanderesse. Comme nous l'avons précisé plus haut, la question qui se pose, en l'espèce, est celle de savoir s'il y a recherche systématique du profit lorsque l'entrepreneur concerné n'a pas la possibilité de réaliser des bénéfices supérieurs au montant du salaire qu'il pourrait demander pour un travail comparable à celui qu'il effectue dans le cadre de l'exploitation de son établissement. La réponse à cette question doit tenir compte du fait que, selon la jurisprudence constante de la Cour, comme nous l'avons mentionné plus haut, les exonérations fiscales prévues par la sixième directive sont d'interprétation stricte.

17. Ainsi qu'il ressort de l'ordonnance de renvoi, mais aussi des observations déposées devant la Cour par la demanderesse elle-même, cette dernière, en exerçant ses

activités litigieuses, cherche assurément à réaliser des bénéfices, même si cette recherche n'a pas pour but de réaliser des bénéfices supérieurs au salaire de fonction. Le fonctionnement de la garderie constitue, pour la demanderesse, une entreprise qu'elle exerce en vue de subvenir à ses besoins. Il existe donc, en l'espèce, une volonté constante de réaliser un résultat positif. Il ne fait par ailleurs aucun doute que la demanderesse obtient effectivement de l'exploitation de l'entreprise en question un résultat positif, puisqu'elle réalise des recettes supérieures aux dépenses. Cette entreprise constitue ainsi, pour la demanderesse, une source permanente de revenus.

18. Nous estimons que cette conclusion n'est en rien modifiée par le simple fait que le résultat d'exploitation ne dépasse pas, et ne peut pas dépasser, un certain montant qui est inférieur, et n'est, en tout état de cause, pas supérieur, au salaire de fonction auquel la demanderesse pourrait prétendre pour l'exercice des mêmes activités dans le cadre d'un contrat de travail.

Dans ce cas également, il existe une volonté de réaliser un résultat positif, même si les bénéfices ne dépassent pas le salaire de fonction et suffisent à peine à subvenir aux besoins de l'entrepreneur.

19. Nous pensons qu'un entrepreneur, tel que la demanderesse, visant, au moyen des activités qu'il exerce pour son propre compte, à réaliser des bénéfices destinés à subvenir à ses besoins recherche systématiquement le profit. Cette appréciation ne varie pas en fonction de l'importance des bénéfices. Même si ses bénéfices nets sont inférieurs à ceux que réaliserait une autre personne qui exercerait les mêmes activités en tant que travailleur salarié, on peut difficilement soutenir que cet entrepreneur ne recherche pas systématiquement le profit.

Bien entendu, la décision quant à l'existence ou non d'une recherche du profit dans chaque cas particulier constitue une appréciation de fait à laquelle il appartient au juge national de procéder.

V — Conclusion

20. Eu égard aux considérations qui précèdent et, avec la réserve que la demanderesse, en tant que personne physique, ne relève pas du champ d'application personnel de la disposition litigieuse, nous proposons à la Cour de répondre comme suit à la question que lui a posée le Gerechtshof te Amsterdam:

« Au sens de l'article 13, point A, paragraphe 2, sous a), de la 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, constitue une recherche systématique du profit

le fait, pour un entrepreneur, de chercher à dégager, par l'exercice d'une activité, un résultat d'exploitation positif tel que le montant des recettes réalisées dépasse le montant des frais exposés, quelle que soit l'importance des bénéfices, et même si, du point de vue structurel, les bénéfices recherchés ne peuvent pas dépasser le montant d'une rémunération raisonnable des fonctions exercées par l'entrepreneur lui-même. »