ARRÊT DE LA COUR (troisième chambre)

14 juin 2007 *

Dans l'affaire C-445/05,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 234 CE, introduite par le Bundesfinanzhof (Allemagne), par décision du 20 octobre 2005, parvenue à la Cour le 14 décembre 2005, dans la procédure

Werner Haderer

contre

Finanzamt Wilmersdorf,

LA COUR (troisième chambre),

composée de M. A. Rosas, président de chambre, MM. J. Klučka, J. N. Cunha Rodrigues, A. Ó Caoimh (rapporteur) et M^me^ P. Lindh, juges,

* Langue de procédure: l'allemand.

avocat général: M^me^ E. Sharpston,
greffier: M. R. Grass,

vu la procédure écrite et à la suite de l'audience du 14 décembre 2006,

considérant les observations présentées:

— pour le Finanzamt Wilmersdorf, par M. D. Bak, en qualité d'agent,

— pour le gouvernement grec, par M. S. Spyropoulos et M^me^ S. Trekli, en qualité d'agents,

— pour le gouvernement italien, par M. I. M. Braguglia, en qualité d'agent, assisté de M. G. De Bellis, avvocato dello stato,

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

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 8 mars 2007,

rend le présent

Arrêt

1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation de l'article 13, A, paragraphe 1, sous j), 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 M. Haderer, requérant au principal, au Finanzamt Wilmersdorf (ci-après le «Finanzamt») au sujet du refus de ce dernier de l'exonérer de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA») à laquelle il a été assujetti, au titre de l'année 1990, pour les activités d'enseignement qu'il a exercées en qualité de collaborateur indépendant («freier Mitarbeiter») du Land de Berlin.

Le cadre juridique

La réglementation communautaire

3 L'article 13 de la sixième directive dispose:

«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:

[...]

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;

j) les leçons données, à titre personnel, par des enseignants et portant sur l'enseignement scolaire ou universitaire;

[...]»

La réglementation nationale

4 Il ressort de la décision de renvoi que, selon la jurisprudence du Bundesfinanzhof:

— l'exonération prévue à l'article 4, point 21, sous b), de la loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires (Umsatzsteuergesetz), dans sa version en vigueur à la date des faits du litige au principal (ci-après l'«UStG»), ne bénéficie qu'aux écoles privées et à d'autres établissements de formation générale ou professionnelle, mais ne s'étend pas aux collaborateurs indépendants qui dispensent des cours dans ces écoles ou dans d'autres établissements de formation, et

— l'article 4, point 22, sous a), de l'UStG n'exonère que les institutions mentionnées à cette même disposition, c'est-à-dire les personnes morales de droit public, les écoles supérieures d'administration et d'économie, les universités populaires ou les établissements poursuivant des objectifs d'intérêt public ou ceux d'une organisation professionnelle. Par conséquent, les prestations fournies par des personnes physiques à ces mêmes institutions ne sont pas exonérées.

Le litige au principal et la question préjudicielle

5 Selon la décision de renvoi, M. Haderer a travaillé pendant des années en qualité de collaborateur indépendant pour le Land de Berlin. Au cours de l'année 1990, il a dispensé des cours de soutien scolaire dans une université populaire («Volkshochschule») ainsi que des cours de céramique et de poterie dans une autre université populaire et un centre destiné aux parents («Elternzentrum»). Durant cette année, l'ensemble des activités d'enseignement accomplies par M. Haderer atteignait régulièrement plus de 30 heures par semaine.

6 Les contrats sur le fondement desquels M. Haderer effectuait lesdites prestations étaient conclus chaque semestre avec le Land de Berlin pour une durée de six mois. Ils comportaient des clauses selon lesquelles ils ne constituaient pas des «contrats de travail» au sens de ces termes dans le droit du travail allemand.

7 Les émoluments de M. Haderer, payés par le Land de Berlin, étaient calculés sur une base horaire. Les montants des cotisations de sécurité sociale, des assurances et des impôts n'étaient pas retenus sur ses émoluments. Il n'avait pas droit au maintien de ceux-ci en cas d'empêchement et il supportait le risque de leur perte si les cours étaient supprimés, même si la raison de cette suppression était le manque de participants.

8 Dans le cadre desdits contrats, M. Haderer a bénéficié d'une aide financière pour ses cotisations de pension et d'assurance maladie ainsi que d'une indemnité de congé calculée de manière proportionnelle.

9 N'ayant pas reçu les déclarations de M. Haderer au titre de la TVA pour les années 1989 à 1991, le Finanzamt l'a assujetti forfaitairement à celle-ci pour l'année 1990, au motif qu'il ne remplissait pas les conditions prévues à l'article 4, points 21 ou 22, de l'UStG pour bénéficier d'une exonération.

10 Le Finanzgericht a rejeté comme non fondé le recours introduit contre cette décision d'assujettissement par M. Haderer, en considérant que les activités de ce dernier n'étaient pas exonérées en vertu de l'UStG.

11 Dans son recours en «Revision» devant le Bundesfinanzhof, M. Haderer fait notamment valoir que les prestations d'enseignement qu'il a dispensées au cours de l'année 1990 sont exonérées de la TVA sur le fondement de l'article 13, A, paragraphe 1, sous i) et j), de la sixième directive.

12 Le Bundesfinanzhof considère que lesdites prestations ne peuvent pas être exonérées en application de l'article 13, A, paragraphe 1, sous i), de la sixième directive, car une personne physique ne saurait être regardée comme relevant des «autres organismes reconnus comme ayant des fins comparables par l'État membre concerné». En revanche, en ce qui concerne ce même paragraphe 1, sous j), il se demande si, pour bénéficier de l'exonération prévue par cette dernière disposition, il est exigé que la prestation d'enseignement d'un professeur indépendant soit fournie directement aux élèves en tant que destinataires de celle-ci, ce qui impliquerait que ces derniers rémunèrent leur professeur, ou s'il suffit qu'elle soit effectuée dans une école ou une université, comme dans l'affaire au principal.

13 Dès lors, considérant que la solution du litige dont il est saisi nécessite l'interprétation de la sixième directive, le Bundesfinanzhof a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour la question préjudicielle suivante:

«Les leçons particulières données par des enseignants et portant sur l'enseignement scolaire ou universitaire ne doivent-elles être exonérées d'impôts, conformément à l'article 13, A, paragraphe l, sous j), de la [sixième directive] que lorsque l'enseignant fournit des prestations directement à l'élève [ou] à l'étudiant en tant que destinataire de celles-ci — qu'il est par conséquent rémunéré par cet élève [ou] cet étudiant — ou suffit-il que le professeur particulier fournisse une prestation d'enseignement à une école ou à une université qui est alors destinataire desdites prestations?»

Sur la question préjudicielle

14 Par sa question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si les activités d'enseignement, exercées par un particulier en qualité de collaborateur indépendant dans des circonstances telles que celles de l'affaire au principal, peuvent bénéficier d'une exonération de la TVA en application de l'article 13, A, paragraphe 1, sous j), de la sixième directive. En particulier, cette juridiction se demande si, aux fins de cette exonération, il doit exister un lien direct entre l'enseignant, en tant que prestataire des leçons, et les élèves ou les étudiants, en tant que destinataires de celles-ci, ce qui impliquerait, selon elle, que ces derniers rémunèrent directement l'enseignant.

15 Le Finanzamt et le gouvernement italien soutiennent que des activités telles que celles en cause au principal ne doivent pas être exonérées de la TVA. En revanche, le gouvernement grec et la Commission des Communautés européennes estiment que de telles activités doivent être exonérées.

16 À titre liminaire, il convient de relever que l'article 13, A, de la sixième directive vise à exonérer de la TVA certaines activités d'intérêt général. Toutefois, cette exonération concerne non pas toutes les activités d'intérêt général, mais uniquement celles qui y sont énumérées et décrites de manière très détaillée (voir arrêts du 12 novembre 1998, Institute of the Motor Industry, C-149/97, Rec. p. I-7053, point 18; du 1er décembre 2005, Ygeia, C-394/04 et C-395/04, Rec. p. I-10373, point 16, et du 14 décembre 2006, VDP Dental Laboratory, C-401/05, Rec. p. I-12121, point 24).

17 Selon la jurisprudence de la Cour, les exonérations visées à l'article 13 de la sixième directive 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 arrêts du 25 février 1999, CPP, C-349/96, Rec. p. I-973, point 15; du 8 mars 2001, Skandia, C-240/99, Rec. p. I-1951, point 23, et Ygeia, précité, point 15).

18 Les termes employés pour désigner lesdites exonérations 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 arrêts du 20 juin 2002, Commission/Allemagne, C-287/00, Rec. p. I-5811, point 43, et du 20 novembre 2003, Taksatorringen, C-8/01, Rec. p. I-13711, point 36). Toutefois, l'interprétation de ces termes doit être conforme aux objectifs poursuivis par lesdites exonérations et respecter les exigences du principe de neutralité fiscale inhérent au système commun de TVA (voir arrêts du 6 novembre 2003, Dornier, C-45/01, Rec. p. I-12911, point 42; du 26 mai 2005, Kingscrest Associates et Montecello, C-498/03, Rec. p. I-4427, point 29, et du 8 juin 2006, L.u.P., C-106/05, Rec. p. I-5123, point 24). Ainsi, cette règle d'interprétation stricte ne signifie pas que les termes utilisés pour définir les exonérations visées audit article 13 doivent être interprétés d'une manière qui priverait celles-ci de leurs effets (voir, en ce sens, arrêts du 18 novembre 2004, Temco Europe, C-284/03, Rec. p. I-11237, point 17, ainsi que, en matière d'enseignement universitaire, Commission/Allemagne, précité, point 47).

19 Tel doit être également le cas des conditions spécifiques qui sont exigées pour bénéficier de ces exonérations et, en particulier, de celles qui concernent la qualité ou l'identité de l'opérateur économique effectuant des prestations couvertes par l'exonération (voir, en ce sens, arrêt du 7 septembre 1999, Gregg, C-216/97, Rec. p. I-4947, points 16 à 20).

20 Dans l'affaire au principal, il est constant que, en Allemagne, M. Haderer n'est pas considéré comme poursuivant des fins comparables à celles des organismes de droit public visés à l'article 13, A, paragraphe 1, sous i), de la sixième directive.

21 Il y a donc lieu d'examiner si les activités telles que celles en cause au principal sont susceptibles de relever de l'article 13, A, paragraphe 1, sous j), de ladite directive, aux termes duquel «les leçons données, à titre personnel, par des enseignants et portant sur l'enseignement scolaire ou universitaire» sont exonérées de la TVA.

22 Dans ce contexte, il convient de rappeler que l'article 13, A, paragraphe 1, sous j), de la sixième directive ne comporte aucune définition de la notion d'«enseignement scolaire ou universitaire» aux fins de cette disposition.

23 Alors que la juridiction de renvoi n'a pas émis de doutes sur le point de savoir si les activités en cause au principal peuvent relever de ladite notion, le Finanzamt soutient néanmoins que, compte tenu de l'interprétation stricte qui s'impose en matière d'exonérations de la TVA, les cours de céramique et de poterie dispensés par M. Haderer ne comportent pas des exigences analogues à celles des cours habituellement donnés dans les écoles ou les universités. Au contraire, de tels cours seraient destinés uniquement aux loisirs. Le Finanzamt souligne que, alors que l'article 13, A, paragraphe 1, sous i), de la sixième directive vise, en sus de l'enseignement scolaire ou universitaire, «l'éducation de l'enfance ou de la jeunesse» ou «la formation et le recyclage professionnel», ce même paragraphe 1, sous j), se borne à mentionner ledit enseignement, à l'exclusion de toute autre forme d'éducation ou de formation.

24 À cet égard, s'il est vrai que les termes employés pour désigner l'exonération visée à l'article 13, A, paragraphe 1, sous j), de la sixième directive sont d'interprétation stricte, retenir une interprétation particulièrement étroite de la notion d'«enseignement scolaire ou universitaire» risquerait d'engendrer des divergences dans l'application du régime de la TVA d'un État membre à l'autre, en raison du fait que les régimes d'enseignement respectifs des États membres sont organisés selon des modalités différentes. De telles divergences seraient incompatibles avec les exigences de la jurisprudence rappelée au point 17 du présent arrêt.

25 En outre, dans la mesure où l'argumentation du Finanzamt sur ce point serait tirée d'une interprétation particulière des notions d'«école» ou d'«université» au sens du système éducatif allemand, il convient de rappeler que l'assujettissement à la TVA d'une opération déterminée ou son exonération ne sauraient dépendre de sa qualification en droit national (voir arrêt Kingscrest Associates et Montecello, précité, point 25).

26 Sans qu'il soit nécessaire dans le présent arrêt de fournir une définition précise de la notion communautaire d'«enseignement scolaire ou universitaire» aux fins du régime de la TVA, il suffit en l'occurrence de relever que cette notion ne se limite pas aux seuls enseignements qui conduisent à des examens en vue de l'obtention d'une qualification ou qui permettent d'acquérir une formation en vue de l'exercice d'une activité professionnelle, mais comprend d'autres activités dans lesquelles l'instruction est donnée dans des écoles ou des universités en vue de développer les connaissances et les aptitudes des élèves ou des étudiants, pourvu que ces activités ne revêtent pas un caractère purement récréatif.

27 Il appartient à la juridiction de renvoi, en tant que de besoin, de vérifier de nouveau, à la lumière de ces éléments, si les activités en cause au principal portent sur l'«enseignement scolaire ou universitaire» au sens de l'article 13, A, paragraphe 1, sous j), de la sixième directive.

28 Par ailleurs, pour pouvoir bénéficier de l'exonération prévue à l'article 13, A, paragraphe 1, sous j), de la sixième directive, il ne suffit pas que les leçons portent sur l'enseignement scolaire ou universitaire; elles doivent en outre être «données, à titre personnel, par des enseignants».

29 Dans l'affaire au principal, s'il ressort du dossier que M. Haderer donne des leçons en tant qu'enseignant, ce point n'ayant été contesté ni par le Finanzamt ni par les États membres et la Commission dans leurs observations présentées en vertu de l'article 23 du statut de la Cour de justice, la question se pose toutefois de savoir si de telles leçons sont données «à titre personnel».

30 Cette dernière expression permet de distinguer les prestations fournies par les organismes mentionnés à l'article 13, A, paragraphe 1, sous i), de la sixième directive de celles, visées au même paragraphe 1, sous j), qui sont effectuées par des enseignants pour leur propre compte et sous leur propre responsabilité.

31 Parmi ces dernières prestations peuvent figurer, par exemple, des cours particuliers, auquel cas il existe en principe une relation entre le contenu concret des leçons et les qualifications de l'enseignant. À cet égard, le libellé de l'article 13, A, paragraphe 1, sous j), de la sixième directive ne s'oppose nullement à ce que les leçons dispensées à plusieurs personnes à la fois relèvent de l'exonération instituée par cette disposition.

32 En outre, ainsi que la Commission le soutient, l'exigence selon laquelle les leçons doivent être données à titre personnel ne requiert pas nécessairement qu'il existe un lien contractuel direct entre les destinataires de celles-ci et l'enseignant qui les dispense. En effet, un tel lien contractuel existe souvent avec des personnes autres que lesdits destinataires, tels que des parents d'élèves ou d'étudiants.

33 Dans l'affaire au principal, ainsi qu'il ressort des points 5 à 8 du présent arrêt, certains éléments figurant dans le dossier dont dispose la Cour, pris isolément, pourraient certes être susceptibles d'indiquer que M. Haderer exerçait ses activités pour son propre compte et sous sa propre responsabilité, de sorte qu'il exercerait

ainsi celles-ci «à titre personnel». Tel est le cas, notamment, de l'absence de droit au maintien des honoraires en cas d'empêchement et du fait que ce dernier supportait le risque lié à la perte de ses émoluments si les cours étaient supprimés.

34 Toutefois, il ressort de ces mêmes points du présent arrêt que M. Haderer a fourni les prestations en cause au principal sur le fondement de contrats successifs conclus avec le Land de Berlin. Il apparaît que, sauf en cas de suppression des cours en raison du manque d'élèves ou d'étudiants, les émoluments qu'il percevait étaient établis sur une base horaire, indépendamment du nombre de personnes participant aux cours. En outre, même si lesdits contrats précisaient qu'ils ne constituaient pas des «contrats de travail» au sens de ces termes dans le droit du travail allemand, M. Haderer a bénéficié d'une aide financière pour ses cotisations de pension et d'assurance maladie ainsi que d'une indemnité de congé calculée de manière proportionnelle. Enfin, ce dernier a exercé les activités en cause au principal dans des centres d'enseignement pour adultes administrés par le Land de Berlin.

35 Les éléments exposés au point précédent tendent ainsi à indiquer, ce qu'il appartiendra à la juridiction de renvoi de vérifier en tenant compte de toutes les circonstances de l'affaire au principal, que M. Haderer, loin de donner des leçons pour son propre compte et sous sa propre responsabilité, s'est mis en réalité, en qualité d'enseignant, à la disposition du Land de Berlin, lequel l'a rémunéré en tant que prestataire de services au profit du système éducationnel administré par ledit Land.

36 La Commission fait valoir que refuser l'exonération dans des situations telles que celle faisant objet du litige au principal serait contraire à l'objectif commun des exonérations spécifiques visées à l'article 13, A, paragraphe 1, sous i) et j), de la sixième directive et créerait une lacune dans le système que forment ces deux dispositions. En effet, les leçons données par des professeurs indépendants pourraient, dans certaines circonstances, être comparables à l'enseignement effectué par les «organismes» mentionnés audit paragraphe 1, sous i).

37 Néanmoins, le seul fait que les deux catégories d'exonérations figurant à l'article 13, A, paragraphe 1, sous i) et j), de la sixième directive visent, notamment, à promouvoir l'«enseignement scolaire ou universitaire», en tant qu'activité d'intérêt général, ne saurait fonder la thèse selon laquelle ces deux dispositions forment ensemble un système de nature à faire bénéficier de l'exonération de la TVA des activités qui ne remplissent pas les conditions respectivement posées par l'une ou l'autre desdites dispositions, dont les termes, ainsi qu'il a été rappelé aux points 16 à 19 du présent arrêt, sont d'interprétation stricte et visent uniquement les activités qui y sont énumérées et décrites de manière détaillée.

38 Eu égard à l'ensemble des observations qui précèdent, il convient de répondre à la question posée que, dans des circonstances telles que celles de l'affaire au principal, les activités d'un particulier ayant le statut de collaborateur indépendant, consistant à dispenser des leçons de soutien scolaire ainsi que des cours de céramique et de poterie dans des centres d'enseignement pour adultes, ne peuvent bénéficier de l'exonération de la TVA prévue à l'article 13, A, paragraphe 1, sous j), de la sixième directive que si de telles activités constituent des leçons données par un enseignant, pour son propre compte et sous sa propre responsabilité, et portant sur l'enseignement scolaire ou universitaire. Il appartient à la juridiction de renvoi de vérifier si tel est le cas dans le litige au principal.

Sur les dépens

39 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:

Dans des circonstances telles que celles de l'affaire au principal, les activités d'un particulier ayant le statut de collaborateur indépendant, consistant à dispenser des leçons de soutien scolaire ainsi que des cours de céramique et de poterie dans des centres d'enseignement pour adultes, ne peuvent bénéficier de l'exonération de la taxe sur la valeur ajoutée prévue à l'article 13, A, paragraphe 1, sous j), 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, que si de telles activités constituent des leçons données par un enseignant, pour son propre compte et sous sa propre responsabilité, et portant sur l'enseignement scolaire ou universitaire. Il appartient à la juridiction de renvoi de vérifier si tel est le cas dans le litige au principal.

Signatures