CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL M. CARL OTTO LENZ

présentées le 12 février 1987 *

Monsieur le Président,
Messieurs les Juges,

A — Les faits

1. Le recours en manquement sur lequel nous nous penchons aujourd'hui pose la question de savoir si le royaume des Pays-Bas, défendeur, est contraint, en vertu du droit communautaire, de soumettre à la taxe sur la valeur ajoutée les fonctions publiques exercées par les notaires et les huissiers de justice.

2. La Commission des Communautés européennes, requérante, voit dans le fait que le défendeur n'assujettisse pas ces professions à la TVA une violation de la sixième directive 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 [1]. Elle estime que la fourniture de prestations par les notaires et les huissiers de justice est une « activité économique » au sens de la sixième directive, qui définit cette notion de façon autonome.

3. La *requérante conclut* donc à ce qu'il plaise à la Cour:

— constater que le défendeur, en ne soumettant pas à un régime de taxe sur la valeur ajoutée les fonctions publiques exercées à titre onéreux par les notaires et huissiers de justice, a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu des dispositions du droit communautaire, notamment des articles 2 et 4, paragraphes 1, 2 et 4, de la sixième directive du Conseil, du 17 mai 1977;

— condamner le défendeur aux dépens.

4. Le *défendeur conclut* au rejet du recours et à la condamnation de la requérante aux dépens.

5. Le défendeur est d'avis qu'il est manifeste, compte tenu de l'organisation légale des professions et des attributions des notaires et huissiers de justice, que leurs activités consistent en des actes officiels accomplis par un organisme public dans l'intérêt général. Pareilles activités ne correspondraient pas à la notion d'activité économique, puisque les lois normales de l'économie ne leur seraient pas applicables.

6. Le défendeur fait valoir, à titre subsidiaire, que la disposition dérogatoire de l'article 4, paragraphe 5, de la sixième directive, qui dispose que les États, les régions, les communes et autres organismes de droit public ne sont pas assujettis à la TVA, s'appliquerait en tout état de cause aux actes officiels des notaires et huissiers de justice.

7. Les parties ont exposé à l'audience que l'activité des avocats aux Pays-Bas est soumise à la TVA.

8. L'activité des notaires et huissiers de justice est soumise à la TVA dans tous les États membres dans lesquels cette activité est exercée par des personnes indépendantes, à l'exception de la Belgique [2].

* Traduit de l'allemand.

1 — JO L 145, p. 1.

2 — Aucune indication n'a été donnée sur la situation en Grèce, où les directives en matière de taxes sur le chiffre d'affaires ne s'appliquent qu'à dater du 1er janvier 1986 (quinzième directive 83/648 du Conseil, du 19 décembre 1983, JO L 360, p. 49).

9. Les opérations litigieuses des notaires et huissiers de justice néerlandais ne sont pas prises en considération dans le calcul de la part de TVA qui doit être versée aux Communautés au titre des ressources propres. Quant au royaume de Belgique, il fournit à la Communauté une compensation pour les opérations des notaires et huissiers de justice qui ne sont pas assujetties à la TVA en Belgique.

10. Nous reviendrons, dans le cadre de ces conclusions, sur d'autres indications apportées par les parties, lorsque cela sera nécessaire. Nous renvoyons pour le reste au texte du rapport d'audience.

B — Conclusions

11. Nous examinerons tout d'abord la question de savoir si les prestations litigieuses des notaires et huissiers de justice entrent dans le champ d'application du système commun de TVA, puis nous aborderons la question de savoir si les professions évoquées pourraient être traitées comme des organismes de droit public et considérées donc comme non assujetties. Enfin, nous évoquerons encore le problème de savoir si le défendeur était en droit de continuer, au moins durant une période transitoire, à exonérer les *prestations* litigieuses de la TVA au titre de l'article 28, paragraphe 3, sous b).

Le champ d'application de la TVA

12. Aux termes de l'article 2, paragraphe 1, de la sixième directive, sont soumises à la taxe sur la valeur ajoutée « les livraisons de biens et les prestations de services effectuées à titre onéreux à l'intérieur du pays par un assujetti agissant en tant que tel ».

13. Aux termes de l'article 4, paragraphe 1, est considéré comme assujetti quiconque accomplit d'une façon indépendante une activité économique, quels qu'en soient les buts ou les résultats.

14. L'article 4, paragraphe 2, de la sixième directive considère comme activités économiques « toutes les activités de producteur, de commerçant ou de prestataire de services, y compris les activités extractives, agricoles et celles des professions libérales ou assimilées ».

15. Aux termes de l'article 4, paragraphe 4, la notion d'« indépendance » exclut de la taxation les salariés et autres personnes, dans la mesure où ils sont liés à leur employeur par un contrat de louage de travail ou par tout autre rapport juridique créant des liens de subordination en ce qui concerne les conditions de travail et de rémunération et la responsabilité de l'employeur.

a) 16. Il ne fait pas de doute pour la *requérante* que les prestations des notaires et huissiers de justice constituent des activités économiques au sens de l'article 4, paragraphe 2, de la sixième directive. Elle estime que cette disposition exige l'exercice non pas d'une activité lucrative ou soumise aux lois du marché, mais seulement d'une activité permanente exercée à titre onéreux. Les prestations fournies par les notaires et huissiers de justice ne pourraient pas davantage être exemptées de la TVA que les opérations correspondantes des avocats ou médecins, au motif qu'il s'agirait là de l'exercice de la puissance publique. Les notaires et huissiers de justice ne sauraient, en effet, être assimilés aux greffiers des tribunaux ou aux fonctionnaires chargés du recouvrement des créances fiscales, puisque ceux-ci sont fonctionnaires ou agents de l'État ou d'autres organismes publics et fournissent des prestations sous l'autorité et pour le compte de leur employeur. Au contraire, les notaires et huissiers de justice exerceraient leurs activités pour leur propre compte, de façon indépendante et sous leur propre responsabilité juridique. Quand bien même les professions concernées seraient-elles

soumises au contrôle des autorités étatiques — ce qui les rapprocherait d'autres catégories d'assujettis —, elles ne seraient pas pour autant placées dans un rapport de subordination à l'égard d'un employeur, comme ce serait le cas si elles exerçaient leurs attributions en tant qu'organismes publics.

17. Le *défendeur* invoque, en premier lieu, la position indépendante particulière des offices de notaire et d'huissier de justice, qui daterait d'une époque où le rôle de la personne morale de droit public n'avait pas encore été fixé. Il estime qu'une étude des attributions des notaires et huissiers de justice ainsi que de l'organisation légale de ces professions montre que leurs activités consistent en des actes officiels accomplis par un organisme public dans l'intérêt général.

18. Il conviendrait, pour examiner si une prestation de services peut être considérée comme une activité économique, de se fonder sur la nature de la prestation, et non sur la forme organisationnelle selon laquelle est fournie la prestation en cause. En tout état de cause, il ne pourrait s'agir d'une activité économique si les lois normales de l'économie ne s'appliquaient pas à cette activité, si la rémunération de cette activité était fixée par la loi et si la prestation ne constituait pas pour le citoyen une véritable prestation de services, ce dernier devant obligatoirement recourir à cette prestation pour des raisons d'intérêt général.

b) 19. En ce qui concerne le domaine d'application de la TVA, il convient tout d'abord de retenir que, aux termes de l'article 2, paragraphe 1, de la sixième directive, toutes les livraisons de biens et prestations de services effectuées à titre onéreux à l'intérieur du pays par un assujetti agissant en tant que tel sont en principe soumises à la TVA. Cette formulation générale plaide en faveur d'un large champ d'application généralisé de la TVA. Les considérants de la première directive du Conseil du 11 avril 1967, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires[3], contenaient déjà un indice dans ce sens:

« Un système de taxe sur la valeur ajoutée atteint la plus grande simplicité et la plus grande neutralité lorsque la taxe est perçue d'une manière aussi générale que possible et que son champ d'application englobe tous les stades de la production et de la distribution ainsi que le domaine des prestations de services... »

20. Il convient d'observer à cet égard que, en application de la décision du 21 avril 1970, relative au remplacement des contributions financières des États membres par des ressources propres aux Communautés[4], le budget des Communautés est, sans préjudice des autres recettes, intégralement financé par des ressources propres aux Communautés. Ces ressources comprennent, notamment, la taxe sur la valeur ajoutée obtenue par l'application d'un taux commun à une assiette déterminée d'une manière uniforme et selon des règles communautaires.

21. Puisque la TVA doit donc être perçue de façon aussi générale que possible, on ne saurait interpréter la notion d'« activités économiques » évoquée à l'article 4 d'une façon aussi restrictive que le fait le défendeur. Même si l'article 4 ne définit pas complètement la notion d'activités économiques, on voit bien cependant que cette disposition n'a pu envisager qu'une notion d'« activités économiques » très large; les exemples énumérés sous le paragraphe 2,

3 — JO 1967, p. 1301.
4 — JO L 94, p. 19.

qui constituent tous des activités économiques, le prouvent.

22. Il n'est donc pas nécessaire que les prestations de services soient essentiellement ou exclusivement orientées vers le fonctionnement du marché ou la vie économique pour entrer dans le champ d'application de la TVA; il suffit ainsi qu'elles soient concrètement liées de quelque façon que ce soit à la vie économique.

23. Pour cette raison, on ne peut pas non plus tirer argument du fait que les domaines d'activité litigieux des notaires et huissiers de justice sont réglementés ou fixés par la loi. Il en est de même, par exemple, pour les avocats et les experts comptables dont l'activité est incontestablement soumise à la TVA.

24. Mais le fait décisif est que la sixième directive relative aux taxes sur le chiffre d'affaires évoque expressément ce problème dans son article 6, paragraphe 1, où elle prévoit qu'une prestation de services peut notamment consister

« en l'exécution d'un service en vertu d'une réquisition faite par l'autorité publique, ou en son nom, ou aux termes de la loi ».

25. En fonction de ces critères, on se doit de considérer que l'activité des notaires et huissiers de justice aux Pays-Bas est assujettie en totalité à la TVA.

26. S'il est vrai que les notaires et huissiers de justice sont nommés par l'État, que leur activité est réglementée et contrôlée par l'État, il faut cependant retenir qu'ils exercent leur activité de façon indépendante, sans être intégrés dans l'organisation étatique. Ils exercent leur activité pour leur propre compte, et perçoivent en particulier eux-mêmes les taxes et émoluments qui leur sont dus. Ils exercent leur activité dans le cadre d'une étude ou en association et ne se distinguent donc pas, pour l'essentiel, dans leur activité des avocats, experts comptables ou conseils fiscaux. Leur activité a pour but de leur permettre de réaliser des gains pour leur propre compte, de façon à subvenir ainsi à leurs frais et à s'assurer un revenu. C'est dans ce but qu'ils fournissent des prestations de services à des tiers, sous leur propre responsabilité, et donc de façon indépendante, au sens de l'article 4 de la sixième directive.

27. Les notaires et huissiers de justice qui exercent leur activité de façon indépendante entrent donc dans le champ d'application de la taxe sur la valeur ajoutée à laquelle ils sont assujettis aux termes de l'article 2, paragraphe 1, et de l'article 4, paragraphes 1 et 2, de la sixième directive, en matière de taxes sur le chiffre d'affaires.

L'exonération de la TVA accordée aux organismes publics

28. Il nous faut maintenant examiner si les notaires et huissiers de justice néerlandais ne pourraient toutefois pas être considérés comme non assujettis au titre des activités que la loi leur impose, parce que la disposition dérogatoire de l'article 4, paragraphe 5, de la sixième directive pourrait leur être appliquée.

29. Sur le point qui nous intéresse ici, l'article 4, paragraphe 5, de la sixième directive énonce ce qui suit:

« Les États, les régions, les départements, les communes et les autres organismes de droit public ne sont pas considérés comme des assujettis pour les activités ou opérations qu'ils accomplissent en tant qu'autorités publiques, même lorsque, à l'occasion de ces activités ou opérations, ils perçoivent des droits, redevances, cotisations ou rétributions.

Toutefois, lorsqu'ils effectuent de telles activités ou opérations, ils doivent être considérés comme des assujettis pour ces activités

ou opérations, dans la mesure où leur non-assujettissement conduirait à des distorsions de concurrence d'une certaine importance. »

a) 30. Selon la requérante, l'article 4, paragraphe 5, de la sixième directive n'a pas pour but d'exclure de la TVA tous les actes liés à l'exercice de l'autorité publique, mais uniquement ceux d'entre eux qui sont liés aux compétences et attributions fondamentales des États et autres organismes de droit public dans le domaine de l'administration générale, de la justice, de la sécurité et de la défense nationale.

31. Les activités qui seraient exercées par nature par des entrepreneurs indépendants dans un but lucratif ou par des membres de professions libérales percevant une redevance de leurs mandants ne pourraient pas être considérées comme relevant de l'exercice de la puissance publique; les particuliers exerçant ces activités ne correspondraient pas à la définition de l'organisme de droit public.

32. Le principe même selon lequel la TVA doit être un impôt global et général sur la consommation exigerait une interprétation restrictive de la notion d'opération accomplie en tant qu'autorité publique.

33. Le défendeur estime qu'il convient de distinguer, parmi les activités réservées à l'administration ou aux organismes de droit public, les activités économiques qui répondent aux besoins réels des consommateurs et les services publics auxquels les usagers sont légalement contraints de recourir par la loi pour des raisons d'intérêt général et pour lesquels une redevance forfaitaire serait fixée aux termes de dispositions légales. Il conviendrait d'interpréter l'article 4, paragraphe 5, de la sixième directive en fonction de la nature des activités exercées et non en fonction de leur apparence extérieure (forme organisationnelle).

34. La notion d'organisme de droit public recouvrirait toutes les formes d'organismes publics existant dans les différents États membres. L'autonomie et l'absence de dépendance hiérarchique dont jouirait un tel organisme ne feraient pas obstacle à l'application de l'article 4, paragraphe 5. L'annexe D de la sixième directive à laquelle renvoie l'article 4, paragraphe 5, alinéa 3, assujettirait expressément à la TVA certaines activités qui seraient souvent exercées par des organismes juridiquement indépendants dans le cadre de l'administration publique. D'autre part, l'article 4, paragraphe 5, dernier alinéa, permettrait aux États membres de considérer comme activités de l'autorité publique certaines activités énumérées à l'article 13, même lorsqu'elles seraient exercées par des organismes juridiquement indépendants. La thèse selon laquelle les notaires et les huissiers de justice exerceraient leurs fonctions en qualité de particuliers méconnaîtrait le fait que ceux-ci occupent une position officielle et sont investis de compétences et d'attributions essentielles dans le domaine de la justice.

35. b) Il convient là encore, aux fins de l'interprétation de l'article 4, paragraphe 5, de la sixième directive, de rappeler les considérants de la première directive du Conseil en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires, selon lesquels un système de taxe sur la valeur ajoutée atteint la plus grande simplicité et la plus grande neutralité lorsque la taxe est perçue d'une manière aussi générale que possible et que son champ d'application englobe tous les stades de la production et de la distribution ainsi que le domaine des prestations de services. Il convient, en outre, de rappeler le onzième considérant de la sixième directive, selon lequel il convient d'établir une liste commune d'exonérations, en vue d'une perception comparable des ressources propres dans tous les États membres.

36. Les exonérations prévues en particulier aux articles 13 et 28 de cette sixième directive comprennent, notamment, toute une série d'activités exercées par des organismes de droit public. Il en résulte que l'État et les autres organismes de droit public sont exonérés non pas par principe, mais seulement pour les activités qu'ils accomplissent en tant qu'autorités publiques [5].

37. La puissance publique n'est donc exonérée de la taxe que lorsqu'elle agit en tant qu'autorité publique au sens strict du terme. En revanche, la puissance publique elle-même est assujettie dès lors que son activité d'autorité publique conduirait à des distorsions de concurrence d'une certaine importance si elle n'était pas assujettie.

38. La sixième directive tend ainsi plutôt à élargir le cercle des assujettis, et donc le champ d'application de la TVA, en ouvrant la possibilité de traiter les organismes de droit public eux-mêmes comme assujettis lorsque la situation concurrentielle l'exige. Elle ne prévoit en revanche aucune possibilité d'exonérer de la TVA les opérations normalement assujetties effectuées par des particuliers lorsque ces derniers exercent des fonctions se rapprochant par leur nature de l'activité de la puissance publique. Cette tendance fondamentale à l'établissement d'un système de taxation aussi général que possible laisse à penser que la taxe doit être également perçue dans les cas limites ou en cas de doute.

39. Il convient donc, à ce stade, de retenir que la lettre même des dispositions pertinentes de la sixième directive en matière de taxes sur le chiffre d'affaires n'a exclu l'application de la TVA à la puissance publique que de façon restrictive. Ce n'est pas l'ensemble de l'activité des autorités publiques, mais seulement un certain noyau d'activités, qui est exonéré de la TVA. Les activités des autorités publiques peuvent de surcroît être soumises à la TVA lorsque cela s'avère nécessaire en raison de la crainte de distorsions de concurrence d'une certaine importance.

40. Compte tenu de cette constatation et puisqu'il est avéré que les dispositions dérogatoires de l'article 2 de la sixième directive doivent être interprétées par principe de façon restrictive, il n'existe aucune possibilité de donner du champ d'application de la disposition dérogatoire de l'article 4, paragraphe 5, de la sixième directive une interprétation large, et de l'étendre aux personnes exerçant une activité économique privée, même lorsque celles-ci agissent en partie dans le cadre de fonctions publiques ou dans l'intérêt général.

41. Dans la mesure, donc, où les offices des notaires et huissiers de justice néerlandais sont exercés par des personnes selon les modalités de l'économie privée, ces offices n'étant donc pas constitués sous la forme d'organismes de droit public, il n'existe aucune raison de considérer que ces professions ne sont pas assujetties au sens de l'article 4 de la sixième directive.

42. Point n'est besoin d'ailleurs d'étendre la disposition dérogatoire de l'article 4, paragraphe 5, de la sixième directive. Comme la pratique belge évoquée au cours de l'audience le montre, il était parfaitement possible, tout au moins lors de l'adoption de la directive, de continuer à exonérer l'activité des notaires et des huissiers de justice de la taxe sur le chiffre d'affaires au titre des dispositions combinées de l'article 28, paragraphe 3, sous b), et de l'annexe F, point 2.

5 — Voir arrêt de la Cour du 11 juillet 1985 dans l'affaire 107/84, Commission des Communautés européennes/ République fédérale d'Allemagne, Rec. p. 2663, point 15.

43. Or, le défendeur n'a ni invoqué ni utilisé cette réglementation, puisqu'il avait soutenu la thèse selon laquelle les notaires et huissiers de justice ne devaient pas être considérés comme assujettis en raison de leurs fonctions publiques. Mais surtout, comme il l'a reconnu à l'audience, il n'a pas tiré les conséquences qui s'imposaient de l'application de la disposition transitoire de l'article 28 de la sixième directive: en effet, aux termes de l'article 2, paragraphe 2, du règlement n° 2892/77 du Conseil, du 19 décembre 1977, portant application, pour les ressources propres provenant de la taxe sur la valeur ajoutée, de la décision du 21 avril 1970 relative au remplacement des contributions financières des États membres par des ressources propres aux Communautés[6], doivent notamment être prises en compte pour la détermination des ressources propres de la TVA les opérations que les États membres continuent à exonérer en vertu de l'article 28, paragraphe 3, sous b), de la sixième directive. En d'autres termes, le défendeur aurait dû, comme l'a fait le royaume de Belgique, prendre en compte dans le calcul et le versement des ressources propres des Communautés, les opérations « officielles » effectuées par les notaires et les huissiers de justice. Or, il ne fait pas de doute qu'il n'en a rien fait.

44. Puisque le défendeur n'a donc ni invoqué l'article 28 de la sixième directive ni tiré les conséquences qui s'imposaient de cette disposition, l'article 28 ne saurait être pris en considération en l'espèce.

C — Conclusions

45. Nous vous proposons, en définitive, de faire droit à la requête et de condamner le défendeur aux dépens.

6 — Règlement n° 2892/77 du Conseil, du 19 décembre 1977, JO L 336, p. 8.