

ARRÊT DE LA COUR

11 juillet 1985 \*

Dans l'affaire 107/84,

**Commission des Communautés européennes**, représentée par M. David Gilmour et M. Friedrich-Wilhelm Albrecht, conseillers juridiques de la Commission, en qualité d'agents, ayant élu domicile à Luxembourg, auprès de M. Georges Kremlis, membre du service juridique de la Commission, bâtiment Jean Monnet, Kirchberg,

partie requérante,

contre

**République fédérale d'Allemagne**, représentée par M. Martin Seidel, Ministerialrat, et M. Albert Bleckmann, professeur, en qualité d'agents, ayant élu domicile à Luxembourg, au siège de son ambassade, 20-22, avenue Émile-Reuter,

partie défenderesse,

ayant pour objet de faire constater, en application de l'article 169 du traité CEE, que la République fédérale d'Allemagne a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu du traité CEE, en exonérant de la taxe sur la valeur ajoutée les prestations effectuées, en vertu de la loi, par les entreprises de transport pour la Deutsche Bundespost (administration allemande des postes),

LA COUR,

composée de MM. Mackenzie Stuart, président, O. Due, président de chambre, P. Pescatore, T. Koopmans, U. Everling, K. Bahlmann, et Y. Galmot, juges,

avocat général: M. M. Darmon

greffier: M. J. A. Pompe, greffier adjoint

l'avocat général entendu en ses conclusions à l'audience du 5 juin 1985,

rend le présent

\* Langue de procédure: l'allemand.

## ARRÊT

(Partie « En fait » non reproduite)

### En droit

- 1 Par requête déposée au greffe de la Cour le 16 avril 1984, la Commission des Communautés européennes a introduit, en vertu de l'article 169 du traité CEE, un recours visant à faire reconnaître que la République fédérale d'Allemagne a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu du traité en exonérant de la taxe sur la valeur ajoutée « les prestations effectuées, en vertu de la loi, par les entreprises de transport pour la Deutsche Bundespost (administration allemande des postes) ».
- 2 En utilisant cette formule, la Commission a repris les termes de l'article 4, n° 7, de la loi allemande relative aux taxes sur le chiffre d'affaires (« Umsatzsteuergesetz » du 26 novembre 1979, BGBl. I, p. 1953, ci-après « la UStG »). La Commission estime que cette disposition prévoit une exonération qui va au-delà de ce qui est permis aux États membres par l'article 13, intitulé « Exonérations à l'intérieur du pays », 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 (directive 77/388, JO L 145, p. 1, ci-après « la directive »). Le titre A dudit article, intitulé « Exonérations en faveur de certaines activités d'intérêt général » prévoit, en son paragraphe premier, que « les États membres exonèrent... a) les prestations de services et les livraisons de biens accessoires à ces prestations, à l'exception des transports de personnes et des télécommunications, effectuées par les services publics postaux... ».
- 3 A l'appui de son recours, la Commission se base essentiellement sur le caractère exhaustif des exonérations prévues à l'article 13 de la directive, sur le libellé du paragraphe 1, lettre a), cité ci-dessus, qui ne concernerait que les prestations effectuées *par* les services publics postaux et non celles effectuées par d'autres *pour* les services publics postaux, ainsi que sur le fait qu'aucune autre disposition de l'article 13 ne peut justifier l'exonération litigieuse de la UStG.

- 4 Le gouvernement allemand conteste l'interprétation textuelle soutenue par la Commission. S'il est vrai que, dans la version allemande, l'expression « die öffentlichen Posteinrichtungen » semblerait viser plutôt l'institution postale en tant qu'organe, l'expression équivalente dans la version française « les services publics postaux » pourrait aussi bien avoir un sens matériel et se référer à un ensemble d'activités servant les objectifs des postes. Compris dans ce sens, le texte ne s'opposerait pas à l'exonération des activités susvisées qui ne sont pas effectuées directement par l'organisme postal, en l'occurrence par la Deutsche Bundespost, mais, de manière indirecte et pour le compte de celle-ci, par d'autres entreprises, en l'occurrence par les chemins de fer allemands et par la compagnie aérienne « Lufthansa ». Le texte de la disposition n'étant donc pas univoque dans toutes ses versions linguistiques, il faudrait l'interpréter en fonction de l'économie générale et de la finalité de la réglementation dont elle constitue un élément.
  
- 5 En ce qui concerne l'économie générale des dispositions pertinentes de la directive, le gouvernement allemand fait valoir, en premier lieu, que les exonérations prévues dans les autres dispositions du paragraphe 1 de l'article 13, titre A, concernent des activités matérielles définies en fonction des objectifs qu'elles poursuivent. Il serait tout à fait étranger à cette économie du paragraphe 1 de comprendre le libellé de la lettre a) comme visant les seules activités de certains organes de gestion et non pas toutes les activités qui poursuivent des objectifs de service postal.
  
- 6 En second lieu, le gouvernement allemand soutient que l'interprétation préconisée par la Commission priverait les termes de ladite lettre a) de toute signification, les services publics postaux en tant qu'organisme de droit public étant déjà exonérés à l'article 4, paragraphe 5, de la directive, et le transport de personnes ainsi que les télécommunications étant exclus de cette exonération à l'annexe D auquel renvoie ledit article 4, paragraphe 5.
  
- 7 Pour ce qui est des finalités des exonérations prévues à l'article 13, titre A, paragraphe 1, de la directive, le gouvernement allemand fait valoir que cette disposition vise à exonérer d'une manière générale certaines activités matérielles, effectuées dans un but d'intérêt général, en vue d'éviter une augmentation des prix des prestations relevant de ces activités. Il serait contraire à cette finalité d'imposer les prestations de transport effectuées pour la Deutsche Bundespost qui poursuivent exactement le même but que les activités exercées directement par celle-ci.

- 8 En revanche, la directive ne viserait nullement à harmoniser les législations des États membres en matière postale, mais laisserait à ceux-ci la liberté de déterminer leur organisation à cet égard. Or, l'interprétation proposée par la Commission aboutirait, soit à une telle harmonisation de fait, soit à un traitement inégal des États membres, selon l'organisation de leurs services postaux, ce qui serait contraire au but principal de la directive, à savoir l'établissement d'une assiette d'imposition uniforme et d'une perception comparable des ressources propres des Communautés dans tous les États membres.
- 9 Selon le gouvernement allemand, le seul moyen d'assurer le principe de l'égalité et de donner à la disposition litigieuse de la directive un sens commun serait de l'interpréter comme portant sur une notion matérielle d'activités postales, que celles-ci soient exercées par les postes au sens strict ou par d'autres organismes, au moins lorsque le droit national garantit que, sur le plan de la législation pénale, postale et civile, les activités de ces autres organismes sont traitées exactement de la même manière que si elles étaient exercées par la poste stricto sensu. Tel serait le cas des transports que les chemins de fer allemands et la « Lufthansa » effectuent pour la Deutsche Bundespost. Il s'agirait en réalité d'« activités postales indirectes ».
- 10 En vue de trancher ce litige, il faut d'abord examiner le texte de la disposition litigieuse de la directive dans toutes les versions linguistiques. Cette disposition énonce non pas la faculté, mais l'obligation pour tous les États membres, sauf pour la République hellénique, qui n'a pas encore introduit le système de la TVA, d'exonérer: « die von den öffentlichen Posteinrichtungen ausgeführten Dienstleistungen » (version allemande); « the supply by the public postal services of services... » (version anglaise); « tjenesteydelsler ... præsteret af det offentlige postvæsen... » (version danoise); « les prestations de services... effectuées par les services publics postaux » (version française); « τις παροχές υπηρεσιών ... οι οποίες πραγματοποιούνται από τις δημόσιες ταχυδρομικές υπηρεσίες ... » (version grecque); « quando sono effettuate dai servizi pubblici postali, le prestazioni di servizi... » (version italienne); « de door openbare postdiensten verrichte diensten... » (version néerlandaise).
- 11 S'il est vrai que certaines de ces versions permettent de comprendre les termes « les services publics postaux », pris isolément, dans un sens matériel comme visant l'ensemble des activités postales, la syntaxe de la phrase entière démontre clairement

que ces mots désignent les organes de gestion qui effectuent les prestations de services à exonérer. Pour être couvertes par le libellé de la disposition, il faut donc que ces prestations soient effectuées par un opérateur qui peut être qualifié de « service public postal » au sens organique de ce terme. Tel n'est pas le cas, par exemple, d'une entreprise de transport qui, sans entrer en contact avec le public, effectue uniquement le transport de longue distance entre deux bureaux de poste.

- 12 En présence d'un texte aussi clair, on ne saurait appliquer l'exonération prévue à des activités qui poursuivent les mêmes objectifs, mais qui sont exercées par des organes qui ne peuvent pas être considérés comme des « services publics postaux » au sens organique, à moins qu'il n'existe d'autres éléments d'interprétation péremptoirs en faveur d'une telle extension par rapport au texte de la disposition.
- 13 Un tel élément ne peut être trouvé dans une comparaison avec le texte des autres dispositions du même paragraphe. Les exonérations prévues dans ces dispositions y sont décrites de manière très divergente. S'il est vrai que ces exonérations profitent à des activités poursuivant certains objectifs, la plupart des dispositions précisent également les opérateurs économiques qui sont autorisés à fournir les prestations exonérées. Il n'est donc pas exact de dire que ces prestations sont définies par référence à des notions purement matérielles ou fonctionnelles.
- 14 En ce qui concerne les relations entre les articles 4 et 13 de la directive, il convient d'abord de souligner que le premier concerne la notion d'assujetti, tandis que le second prévoit l'exonération de certaines prestations de services ou livraisons de biens. L'article 4, paragraphe 5, prévoit dans son premier alinéa que les organismes de droit public ne sont pas considérés comme des assujettis pour les activités ou opérations qu'ils accomplissent en tant qu'autorités publiques. Le dernier alinéa du même paragraphe autorise les États membres à assimiler aux activités de l'autorité publique celles desdits organismes qui sont exonérées en vertu de l'article 13.
- 15 Il s'ensuit que, même si les activités postales sont confiées à des organismes de droit public, l'article 13 et le renvoi à cet article, opéré au dernier alinéa de l'article 4, paragraphe 5, sont nécessaires pour exonérer l'ensemble de ces activités, dont

seule une partie peut être considérée comme des activités de l'autorité publique au sens strict de ce terme. Il n'est donc pas exact de dire que l'exonération prévue à l'article 13 serait privée de toute signification si elle ne s'appliquait qu'aux activités d'un organisme de droit public.

- 16 Par ailleurs, l'exonération prévue à l'article 13 garde toute sa signification dans le cas où un État membre a confié les activités postales à un organe de gestion qui n'est pas un organisme de droit public. De cette manière, la directive a précisément évité d'influencer l'organisation postale des États membres. Les activités postales restent exonérées, même si elles sont exercées par une entreprise concessionnaire. La disposition limite uniquement l'exonération aux prestations de services fournies par la poste, organisme de droit public ou entreprise concessionnaire, à l'exclusion de celles fournies à la poste par d'autres entreprises.
- 17 En ce qui concerne la finalité des exonérations prévues à l'article 13, il convient de constater que cet article ne cite nullement toutes les activités d'intérêt général, mais uniquement certaines d'entre elles, qui sont énumérées soigneusement et décrites de manière très détaillée. Les considérants de la directive indiquent uniquement à cet égard « qu'il convient d'établir une liste commune d'exonérations en vue d'une perception comparable des ressources propres dans tous les États membres, » mais ils ne donnent aucun motif du choix opéré parmi les activités d'intérêt général. La Commission a observé que seule la République fédérale d'Allemagne exonère les prestations de services fournies par des entreprises de transport à l'organisme postal.
- 18 Dans ces conditions, les arguments que le gouvernement allemand tire des finalités de l'exonération et du principe de l'égalité ne sont pas de nature à étayer l'interprétation proposée par ce gouvernement.
- 19 Il convient d'ajouter que l'expression « activités postales indirectes », utilisée par le gouvernement allemand, est étrangère au système général de la TVA, tel qu'il est prévu par la directive et qui prévoit l'imposition des livraisons de biens et des prestations de services effectuées par un assujetti sans que la base d'imposition de cette transaction soit affectée par des prestations qui ont été fournies par d'autres opérateurs à l'assujetti et qui font donc indirectement partie de la transaction imposable.

- 20 Il faut donc conclure que le gouvernement allemand n'a pas démontré l'existence d'éléments d'interprétation permettant d'étendre l'exonération prévue à l'article 13, titre A, paragraphe 1, sous a), au-delà de ce qui découle du texte même de cette disposition. Étant donné qu'aucune autre disposition de la directive n'a autorisé la République fédérale d'Allemagne à déroger au système général d'imposition prévu dans cette directive, notamment à son article 2, pour ce qui est des prestations de services effectuées à titre onéreux par des entreprises de transport pour la Deutsche Bundespost, l'existence du manquement invoqué par la Commission est ainsi établie.
- 21 Il convient donc de constater que la République fédérale d'Allemagne, en exonérant de la taxe sur la valeur ajoutée les prestations effectuées, en vertu de la loi, par les entreprises de transport pour la Deutsche Bundespost, a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu du traité CEE ainsi que des dispositions 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 commune.

### Sur les dépens

- 22 Aux termes de l'article 69, paragraphe 2, du règlement de procédure, toute partie qui succombe est condamnée aux dépens. La partie défenderesse ayant succombé en ses moyens, il convient de la condamner aux dépens.

Par ces motifs,

### LA COUR

déclare et arrête:

- 1) La République fédérale d'Allemagne, en exonérant de la taxe sur la valeur ajoutée les prestations effectuées, en vertu de la loi, par les entreprises de transport pour la Deutsche Bundespost, a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu du traité CEE ainsi que des dispositions 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 commune.**

**2) La République fédérale d'Allemagne est condamnée aux dépens.**

Mackenzie Stuart	Due	Pescatore	
Koopmans	Everling	Bahlmann	Galmot

Ainsi prononcé en audience publique à Luxembourg, le 11 juillet 1985.

Le greffier  
P. Heim

Le président  
A. J. Mackenzie Stuart