ARRÊT DE LA COUR (cinquième chambre)
12 février 1998 *

Dans l'affaire C-346/95,

ayant pour objet une demande adressée à la Cour, en application de l'article 177 du traité CE, par le Finanzgericht München (Allemagne) et tendant à obtenir, dans le litige pendant devant cette juridiction entre

Elisabeth Blasi

et

Finanzamt München I,

une décision à titre préjudiciel sur l'interprétation de l'article 13 B, sous b), point 1, 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),

LA COUR (cinquième chambre),

composée de MM. C. Gulmann, président de chambre, M. Wathelet (rapporteur), J. C. Moitinho de Almeida, D. A. O. Edward et J.-P. Puissochet, juges,

* Langue de procédure: l'allemand.

avocat général: M. F. G. Jacobs,
greffier: M^me D. Louterman-Hubeau, administrateur principal,

considérant les observations écrites présentées:

— pour le gouvernement allemand, par MM. Ernst Röder, Ministerialrat au ministère fédéral de l'Économie, et Bernd Kloke, Oberregierungsrat au même ministère, en qualité d'agents,

— pour la Commission des Communautés européennes, par M. Jürgen Grunwald, conseiller juridique, en qualité d'agent,

vu le rapport d'audience,

ayant entendu les observations orales de M^me Blasi, représentée par M^e Hans W. Weindl, avocat à Munich, du gouvernement allemand, représenté par MM. Ernst Röder et Claus-Dieter Quassowski, Regierungsdirektor au ministère fédéral de l'Économie, en qualité d'agent, et de la Commission, représentée par M. Jürgen Grunwald, à l'audience du 5 juin 1997,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 25 septembre 1997,

rend le présent

Arrêt

1 Par ordonnance du 20 septembre 1995, parvenue à la Cour le 9 novembre suivant, le Finanzgericht München a posé, en application de l'article 177 du traité CE, trois

questions préjudicielles relatives à l'interprétation de l'article 13 B, sous b), point 1, 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 Ces questions ont été soulevées dans le cadre d'un litige opposant M^me^ Blasi au Finanzamt München I (administration des finances, ci-après le « Finanzamt ») au sujet de l'assujettissement de M^me^ Blasi à la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la « TVA ») au titre d'opérations d'hébergement considérées, en droit allemand, comme étant de courte durée, car effectuées sur la base de contrats de location d'une durée inférieure à six mois.

3 Il ressort de l'ordonnance de renvoi que les dispositions de la législation allemande applicables aux faits du litige au principal, qui correspondent à l'article 13 B, sous b), point 1, de la sixième directive, sont contenues dans la version de 1980 de l'Umsatzsteuergesetz (loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires, ci-après l'« UStG »).

4 Aux termes de l'article 4, point 12, première phrase, sous a), et deuxième phrase, de l'UStG:

« Parmi les opérations visées à l'article 1^er^, paragraphe 1, points 1 à 3, sont exonérées:

...

12.

a) la location et l'affermage de biens immeubles, de titres auxquels s'appliquent les dispositions du droit civil relatives aux biens immeubles et de propriétés foncières et immobilières de l'État,

b) ...

c) ...

N'est pas exonérée la location de pièces d'habitation et de chambres à coucher mises à disposition pour l'hébergement de courte durée de personnes autres que des proches, amis ou parents ['Fremden']... »

5 M^me^ Blasi a donné en location divers bâtiments situés à Munich et y a logé, à partir de 1984, des familles de réfugiés originaires de pays d'Europe centrale et orientale que lui envoyait le bureau municipal d'aide sociale.

6 Il ressort de l'ordonnance de renvoi que les immeubles servant à l'hébergement étaient des immeubles d'habitation ordinaires, comportant plusieurs appartements chacun. Des chambres entièrement meublées et équipées d'installations permettant de cuisiner étaient mises à la disposition des familles. Les chambres étaient nettoyées par les réfugiés eux-mêmes. M^me^ Blasi assurait la fourniture et le nettoyage des draps ainsi que le nettoyage des sols, des escaliers, des salles de bains et des sanitaires. Aucun repas n'était servi aux occupants. Les immeubles ne comportaient ni réception ni pièces communes ou autres pièces de séjour affectées à une utilisation collective.

7 La ville de Munich ne possédait pas de droit de réquisition, mais intervenait à titre d'intermédiaire et envoyait des personnes à M^me^ Blasi quand elle apprenait que des appartements étaient disponibles chez cette dernière.

8 Pour les frais d'hébergement, supportés par la ville de Munich, le bureau municipal d'aide sociale délivrait à M^me^ Blasi des déclarations de prise en charge, qui portaient habituellement sur un mois et pouvaient être prorogées en cas de nécessité. Le règlement s'effectuait sur la base d'un certain montant par journée, fixé d'un commun accord entre M^me^ Blasi et la ville de Munich. Il s'est élevé, au cours de l'année litigieuse, à savoir 1984, à la somme de 25 DM par jour et par personne.

9 Les contrats de location étaient conclus à titre individuel entre M^me^ Blasi et les locataires adressés par le bureau d'aide sociale de la ville de Munich. Dans la plupart des cas, la durée de séjour effective des réfugiés était supérieure à six mois. Il ressort de l'ordonnance de renvoi que, par différentes lettres adressées à la ville de Munich, M^me^ Blasi avait refusé des réfugiés ne désirant habiter chez elle que peu de temps et avait manifesté son souhait de ne louer qu'à des personnes voulant demeurer chez elle pendant au moins six mois. Toutefois, les contrats de location conclus par M^me^ Blasi avec ses locataires étaient toujours signés pour une durée inférieure à six mois.

10 Par avis d'imposition du 7 avril 1987, M^me^ Blasi a été imposée sur la base de sa déclaration et la TVA a été fixée à la somme de 82 043 DM. A la suite des conclusions du rapport de vérification des comptes du 28 décembre 1990, le Finanzamt a, par décision rectificative du 13 juillet 1993, fixé la TVA à la somme de 151 278 DM, au motif que M^me^ Blasi n'avait pas déclaré toutes les opérations imposables qu'elle avait effectuées pendant la période comprise entre le 1^er^ janvier et le 30 juin 1984.

11 La réclamation dirigée contre cette décision étant demeurée infructueuse, M^me^ Blasi a introduit un recours devant le Finanzgericht München.

12 M^me^ Blasi a conclu à ce que, après modification de l'avis d'imposition, de la décision rectificative et de la décision de rejet de la réclamation, la TVA qui lui est réclamée pour l'année 1984 soit annulée. Le Finanzamt a, en revanche, demandé le rejet du recours.

13 Le Finanzgericht München relève, à titre liminaire, que, selon la jurisprudence du Bundesfinanzhof relative à l'article 4, point 12, de l'UStG, une opération d'hébergement hôtelier est considérée comme imposable si l'intention de l'opérateur est de ne mettre les lieux à disposition que pour un hébergement temporaire. La durée effective de la location importe peu, car, selon une jurisprudence bien établie, dans le cas d'un hébergement de réfugiés ou de demandeurs d'asile assuré par des autorités publiques, il convient de s'attacher à la durée prévue par le contrat de bail. La location est réputée être de courte durée lorsque la durée prévue par le contrat est inférieure à six mois.

14 Le Finanzgericht München souligne que, si ces critères sont appliqués dans l'affaire dont il est saisi, il apparaît que les opérations effectuées par M^me^ Blasi ne pouvaient pas être exonérées de TVA, car, même si celle-ci destinait les logements qu'elle louait à une location de longue durée, aucun contrat de longue durée n'a jamais été conclu. Ce n'est que rétrospectivement qu'il pourrait être constaté que la location des appartements par l'intermédiaire de la ville de Munich a porté sur plusieurs années, la durée effective moyenne de location étant, selon les calculs de M^me^ Blasi, de 14,4 mois.

15 Le Finanzgericht München indique également que l'exception à l'exonération instituée par l'article 4, point 12, deuxième phrase, de l'UStG est fondée sur l'article 13 B, sous b), point 1, de la sixième directive, qui dispose:

« 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:

a) ...

b) l'affermage et la location de biens immeubles, à l'exception:

1. des opérations d'hébergement telles qu'elles sont définies dans la législation des États membres qui sont effectuées dans le cadre du secteur hôtelier ou de secteurs ayant une fonction similaire, y compris les locations de camps de vacances ou de terrains aménagés pour camper;

... »

16 L'article 13 B, sous b), point 1, de la sixième directive se bornant à prévoir que les opérations d'hébergement effectuées dans le cadre de secteurs ayant une fonction analogue à celle du secteur hôtelier sont exclues de l'exonération dont bénéficient l'affermage et la location de biens immeubles, sans viser spécifiquement les opérations d'hébergement de courte durée, le Finanzgericht München s'interroge

sur la compatibilité avec cette disposition de l'article 4, point 12, deuxième phrase, de l'UStG. En conséquence, il a posé à la Cour les questions préjudicielles suivantes:

« 1) L'article 13 B, sous b), point 1, de la directive du Conseil du 17 mai 1977 en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires (sixième directive) est-il à interpréter en ce sens que les 'opérations d'hébergement effectuées dans le cadre du secteur hôtelier ou de secteurs ayant une fonction similaire' sont uniquement celles qui correspondent à la notion d'hébergement de courte durée de personnes autres que des proches, amis ou parents?

2) En cas de réponse affirmative à la première question:

a) Quelle est la durée d'hébergement pouvant normalement être considérée comme courte?

Faut-il considérer qu'on ne se trouve plus en présence d'"opérations d'hébergement effectuées dans le cadre du secteur hôtelier' lorsque l'opérateur tient les lieux à disposition pour un hébergement de longue durée et que cela se traduit par la conclusion d'un bail de longue durée (plus de six mois)?

b) L'article 13 B, sous b), point 1, permet-il une exonération en fonction de la durée s'il s'avère que l'ensemble des lieux ont été loués soit pour une longue durée, soit pour une courte durée?

3) En cas de réponse négative à la première question:

Quels sont les critères de temps, de nature des locaux et d'intention à utiliser pour déterminer si des opérations relèvent de la notion d'"opérations

d'hébergement effectuées dans le cadre du secteur hôtelier ou de secteurs ayant une fonction similaire' et quels sont ceux de ces critères qui doivent impérativement être respectés? »

17 Par ses questions préjudicielles, qu'il convient d'examiner ensemble, la juridiction de renvoi demande en substance si l'article 13 B, sous b), point 1, de la sixième directive peut être interprété en ce sens que les opérations correspondant en droit allemand à la notion d'hébergement de courte durée de personnes autres que des proches constituent, au sens du droit communautaire, des opérations d'hébergement effectuées dans le cadre de secteurs ayant une fonction analogue à celle du secteur hôtelier, de sorte qu'elles sont soumises à la TVA. Elle s'interroge également sur le point de savoir s'il est compatible avec l'article 13 B, sous b), point 1, de la sixième directive de distinguer entre opérations taxables et opérations exonérées selon la durée de l'hébergement, l'exonération étant réservée aux opérations de location se traduisant par la conclusion d'un bail de plus de six mois, sans qu'importe la durée effective totale de la location.

18 Il convient d'observer à titre liminaire que, selon une jurisprudence constante, 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 (arrêts du 15 juin 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties, 348/87, Rec. p. 1737, point 13, et du 11 août 1995, Bulthuis-Griffioen, C-453/93, Rec. p. I-2341, point 19).

19 Le membre de phrase « à l'exception ... des opérations d'hébergement telles qu'elles sont définies dans la législation des États membres qui sont effectuées dans le cadre du secteur hôtelier ou de secteurs ayant une fonction similaire », figurant à l'article 13 B, sous b), point 1, de la sixième directive, introduit une exception à l'exonération prévue par ladite disposition pour l'affermage et la location de biens immeubles. Il place donc les opérations qu'il vise sous le régime général de cette directive, qui tend à soumettre à la taxe toutes les opérations imposables, sauf les dérogations expressément prévues. Cette clause ne saurait donc recevoir une interprétation stricte.

20 Il convient d'ajouter que, comme l'a relevé M. l'avocat général au point 18 de ses conclusions, l'expression « secteurs ayant une fonction similaire » doit être interprétée largement étant donné qu'elle a pour objet de garantir que les opérations d'hébergement temporaire analogues à celles fournies dans le secteur hôtelier, qui sont en concurrence potentielle avec ces dernières, soient imposées.

21 Pour définir les opérations d'hébergement qui doivent être taxées par dérogation à l'exonération de l'affermage et de la location de biens immeubles, conformément à l'article 13 B, sous b), point 1, de la sixième directive, les États membres jouissent d'une marge d'appréciation. Celle-ci trouve sa limite dans la finalité de cette disposition qui est, s'agissant de la mise à disposition de pièces d'habitation, que les opérations — taxables — d'hébergement effectuées dans le cadre du secteur hôtelier ou de secteurs ayant une fonction similaire doivent être distinguées des opérations exonérées que sont la location et l'affermage de biens immeubles.

22 Il appartient en conséquence aux États membres, lors de la transposition de l'article 13 B, sous b), point 1, de la sixième directive, d'introduire des critères leur paraissant appropriés pour établir cette distinction.

23 Il y a lieu d'observer que le fait de distinguer entre l'hébergement dans le secteur hôtelier (en tant qu'opération taxable) et la location de pièces d'habitation (en tant qu'opération exonérée) en fonction de la durée de l'hébergement constitue un critère de distinction approprié dans la mesure où l'hébergement hôtelier se distingue précisément de la location d'une pièce d'habitation par, entre autres critères, la durée du séjour. En général, le séjour dans un hôtel est plutôt bref et celui dans un appartement à usage locatif assez long.

24 A cet égard, ainsi que l'a relevé M. l'avocat général au point 20 de ses conclusions, l'emploi du critère de la fourniture d'un hébergement de courte durée, celle-ci étant définie comme étant inférieure à six mois, apparaît comme un moyen raisonnable de garantir que les opérations effectuées par des assujettis exerçant une activité semblable à la fonction essentielle remplie par un hôtel, à savoir fournir un hébergement temporaire dans le cadre d'un rapport commercial, soient imposées.

25 En outre, en ce qui concerne la définition de la notion de courte durée en droit allemand, l'exigence tirée de la jurisprudence du Bundesfinanzhof selon laquelle, pour bénéficier de l'exonération, il est nécessaire de prouver l'intention, attestée par un contrat de bail ou un autre contrat, de louer un bien pour une durée minimale de six mois apparaît comme un critère d'usage aisé et propre à réaliser le but auquel tend l'article 13 B de la sixième directive, qui est d'assurer l'application correcte et simple des exonérations prévues par cette disposition.

26 Il convient toutefois de reconnaître que, dans certaines situations probablement exceptionnelles, il est possible que certaines clauses du contrat de bail, dont celle relative à la durée, ne reflètent pas totalement la réalité des relations contractuelles, l'assujetti n'étant par exemple pas en mesure de fixer librement avec ses locataires la durée du bail lorsque celle-ci dépend des déclarations de prise en charge des autorités publiques. Dans de telles conditions, il appartient en dernier ressort à la juridiction nationale de vérifier si, pour ces raisons, se traduisant notamment par l'automatisme des reconductions des contrats de bail, il ne conviendrait pas de prendre en considération la durée effective totale de l'hébergement plutôt que celle inscrite dans le contrat de bail.

27 Au vu des considérations qui précèdent, il convient de répondre à la juridiction de renvoi que l'article 13 B, sous b), point 1, de la sixième directive peut être interprété en ce sens que sont taxables, au titre des opérations d'hébergement effectuées dans le cadre de secteurs ayant une fonction analogue au secteur hôtelier, les opérations

d'hébergement pour une courte durée de personnes autres que des proches. A cet égard, l'article 13 B, sous b), point 1, ne s'oppose pas à ce que la taxation soit appliquée aux contrats conclus pour une durée inférieure à six mois, cette durée étant censée traduire l'intention des parties. Il appartient toutefois à la juridiction nationale de vérifier si, dans l'affaire dont elle est saisie, certains éléments (telle la reconduction automatique du contrat de bail) ne tendent pas à démontrer que la durée inscrite dans le contrat de bail ne reflète pas l'intention véritable des parties, auquel cas il conviendrait de prendre en considération la durée effective totale de l'hébergement plutôt que celle inscrite dans le contrat de bail.

Sur les dépens

28 Les frais exposés par le gouvernement allemand et par la Commission des Communautés européennes, qui ont soumis des observations à la Cour, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement. La procédure revêtant, à l'égard des parties au principal, le caractère d'un incident soulevé devant la juridiction nationale, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens.

Par ces motifs,

LA COUR (cinquième chambre)

statuant sur les questions à elle soumises par le Finanzgericht München, par ordonnance du 20 septembre 1995, dit pour droit:

L'article 13 B, sous b), point 1, 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 les chiffre d'affaires — Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme, peut être interprété en ce sens que sont taxables, au titre des opérations d'hébergement effectuées dans le cadre de secteurs ayant une fonction analogue au secteur hôtelier, les opérations d'hébergement pour une courte durée de personnes autres que des proches. A cet égard, l'article 13 B, sous b), point 1, ne s'oppose pas à ce que la taxation soit appliquée aux contrats conclus pour une durée inférieure à six mois, cette durée étant censée traduire l'intention des parties. Il appartient toutefois à la juridiction nationale de vérifier si, dans l'affaire dont elle est saisie, certains éléments (telle la reconduction automatique du contrat de bail) ne tendent pas à démontrer que la durée inscrite dans le contrat de bail ne reflète pas l'intention véritable des parties, auquel cas il conviendrait de prendre en considération la durée effective totale de l'hébergement plutôt que celle inscrite dans le contrat de bail.

Gulmann Wathelet Moitinho de Almeida

Edward Puissochet

Ainsi prononcé en audience publique à Luxembourg, le 12 février 1998.

Le greffier

R. Grass

Le président de la cinquième chambre

C. Gulmann