ARRÊT DE LA COUR (deuxième chambre)

10 novembre 2011 *

Dans l'affaire C-444/10,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduite par le Bundesfinanzhof (Allemagne), par décision du 14 juillet 2010, parvenue à la Cour le 15 septembre 2010, dans la procédure

Finanzamt Lüdenscheid

contre

Christel Schriever,

LA COUR (deuxième chambre),

composée de M. J. N. Cunha Rodrigues, président de chambre, MM. U. Lõhmus (rapporteur), A. Rosas, A. Ó Caoimh et A. Arabadjiev, juges,

* Langue de procédure: l'allemand.

avocat général: M. P. Mengozzi,
greffier: M. A. Calot Escobar,

vu la procédure écrite,

considérant les observations présentées:

— pour le Finanzamt Lüdenscheid, par M. H. Selle, en qualité d'agent,

— pour la Commission européenne, par M[me] L. Lozano Palacios et M. B.-R. Killmann, en qualité d'agents,

vu la décision prise, l'avocat général entendu, de juger l'affaire sans conclusions,

rend le présent

Arrêt

1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation de l'article 5, paragraphe 8, 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 recours en «Revision» opposant le Finanzamt Lüdenscheid (autorité fiscale, ci-après le «Finanzamt») à M^me^ Schriever au sujet d'un avis d'imposition rectificatif par lequel le Finanzamt a qualifié la cession du stock de marchandises et de l'équipement d'un magasin effectuée par M^me^ Schriever en tant qu'opération soumise à la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA»).

Le cadre juridique

La sixième directive

3 Conformément à l'article 2, point 1, de la sixième directive, sont soumises à la TVA 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.

4 Selon l'article 5, paragraphe 1, de cette directive, est considéré comme «livraison d'un bien», le transfert du pouvoir de disposer d'un bien corporel comme un propriétaire.

5 Aux termes de l'article 5, paragraphe 8, de ladite directive:

«Les États membres peuvent considérer que, à l'occasion de la transmission, à titre onéreux ou à titre gratuit ou sous forme d'apport à une société, d'une universalité totale ou partielle de biens, aucune livraison de biens n'est intervenue et que le

bénéficiaire continue la personne du cédant. Les États membres peuvent prendre, le cas échéant, les dispositions nécessaires pour éviter des distorsions de concurrence dans le cas où le bénéficiaire n'est pas un assujetti total.»

6 Conformément à l'article 6, paragraphe 5, de la sixième directive, l'article 5, paragraphe 8, de celle-ci s'applique «dans les mêmes conditions aux prestations de services».

Le droit national

7 En vertu de l'article 1er, paragraphe 1, point 1, première phrase, de la loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaire de 1993 (Umsatzsteuergesetz 1993, BGBl. 1993 I, p. 565, ci-après l'«UStG»), sont soumises à la TVA, les livraisons et les prestations diverses effectuées à titre onéreux à l'intérieur du pays par un entrepreneur dans le cadre de son entreprise.

8 L'article 1er, paragraphe 1a, de l'UStG, visant à transposer en droit national les articles 5, paragraphe 8, et 6, paragraphe 5, de la sixième directive, dispose:

«Les opérations effectuées dans le cadre d'une cession d'entreprise à un autre entrepreneur aux fins de son entreprise ne sont pas soumises à la TVA. Il y a cession d'entreprise lorsqu'une entreprise ou un établissement géré de manière distincte dans la structure de l'entreprise est intégralement cédé ou apporté à une société, à titre onéreux ou non. L'entrepreneur acquéreur continue la personne du cédant.»

Le litige au principal et les questions préjudicielles

9 M^me^ Schriever a exploité, jusqu'au 30 juin 1996, un commerce de détail d'articles de sport dans des locaux commerciaux lui appartenant. À compter de cette date, elle a cédé le stock de marchandises et l'équipement du magasin à Sport S. GmbH (ci-après «Sport S.») pour un prix total de 455 000 DEM, sans que la TVA ait été mentionnée sur la facture établie dans ce contexte.

10 Parallèlement, M^me^ Schriever a donné en location à Sport S., à partir du 1^er^ août 1996 et pour une durée indéterminée, les locaux commerciaux au sein desquels l'activité commerciale était exercée. Cependant, selon les termes du contrat de bail, celui-ci pouvait être résilié par chacune des parties au plus tard le troisième jour ouvrable d'un trimestre calendaire, avec effet à l'expiration du trimestre suivant.

11 Sport S. a poursuivi l'activité du magasin de sport jusqu'au 31 mai 1998.

12 M^me^ Schriever a traité la cession du stock de marchandises et de l'équipement du magasin comme une cession intégrale d'entreprise non imposable, conformément à l'article 1^er^, paragraphe 1a, de l'UStG. Par conséquent, elle n'a pas fait figurer le produit de cette vente dans sa déclaration de TVA pour l'année 1996.

13 Le Finanzamt a considéré, en revanche, que les conditions d'une cession intégrale d'entreprise n'étaient pas remplies, dans la mesure où le bien immobilier, en tant qu'élément essentiel de l'entreprise, ne faisait pas partie des éléments cédés à Sport S. Dans l'avis d'imposition rectificatif pour l'année 1996, le Finanzamt a qualifié la cession d'opération imposable et a fixé la TVA en conséquence.

14 Le Finanzgericht, faisant droit au recours entamé par M^me^ Schriever contre la décision du Finanzamt, a considéré que, eu égard à l'ensemble des circonstances de l'affaire, l'opération litigieuse constituait bien une cession intégrale d'entreprise, au sens de l'article 1^er^, paragraphe 1a, de l'UStG, puisque, d'une part, Sport S. avait effectivement poursuivi l'activité de l'entreprise de M^me^ Schriever et que, d'autre part, la simple possibilité théorique de résilier à tout moment le contrat de bail n'avait aucune incidence à cet égard.

15 Le Finanzamt a introduit un recours en «Revision» contre ce jugement devant le Bundesfinanzhof, en soutenant qu'un bail résiliable avec préavis légal ne garantissait pas une poursuite durable de l'activité de l'entreprise dès lors que, sans les locaux du magasin, l'exploitation du commerce de détail ne serait pas possible.

16 Dans sa décision, le Bundesfinanzhof rappelle que, selon sa jurisprudence constante, une cession pouvait être qualifiée de cession d'entreprise nonobstant le fait que certains éléments essentiels de ladite entreprise aient été exclus de l'opération, pour autant, toutefois, que l'entrepreneur puisse faire usage de ces éléments essentiels sur un long terme, afin de poursuivre durablement l'activité de l'entreprise. Cette juridiction relève qu'elle a considéré qu'un bail conclu pour une durée de dix ans était suffisant pour permettre un usage desdits éléments essentiels sur un long terme, alors que le Finanzgericht Baden-Württemberg a estimé, dans un jugement ayant acquis force de chose jugée, que la location pour une durée de cinq ans d'un bien immobilier de l'entreprise, dont le cédant était propriétaire, était insuffisante pour considérer qu'il y avait «poursuite» de l'activité de l'entreprise.

17 Selon le Bundesfinanzhof, les circonstances de l'affaire au principal sont toutefois particulières, dans la mesure où le bail à durée indéterminée pouvait être résilié par chacune des parties à court terme.

18 Dans ces conditions, le Bundesfinanzhof a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes:

«1) Lorsqu'un entrepreneur transfère la propriété du stock de marchandises et de l'équipement commercial de son magasin de détail à un acquéreur et ne fait que louer à ce dernier les locaux du magasin, dont il est propriétaire, s'agit-il de la 'transmission' d'une universalité de biens au sens de l'article 5, paragraphe 8, de la sixième directive […]?

2) Importe-t-il, à cet égard, que l'usage des locaux du magasin ait été accordé en concluant un bail à long terme ou que le bail soit résiliable à court terme par les deux parties?»

Sur les questions préjudicielles

19 Par ses questions préjudicielles, qu'il convient d'examiner ensemble, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 5, paragraphe 8, de la sixième directive doit être interprété en ce sens que constitue la transmission d'une universalité totale ou partielle de biens le transfert de la propriété du stock de marchandises et de l'équipement commercial d'un magasin de détail, concomitant à la location, au cessionnaire, des locaux dudit magasin pour une durée indéterminée, mais résiliable à court terme par les deux parties.

20 Il y a lieu de rappeler, tout d'abord, que l'article 5, paragraphe 8, première phrase, de la sixième directive prévoit que les États membres peuvent considérer que, à l'occasion de la transmission d'une universalité totale ou partielle de biens, aucune livraison de biens n'est intervenue et que le bénéficiaire continue la personne du cédant. Il

s'ensuit que, lorsqu'un État membre a fait usage de cette faculté, la transmission d'une universalité totale ou partielle de biens n'est pas considérée comme une livraison de biens aux fins de la sixième directive et n'est donc pas soumise à la TVA en vertu de l'article 2 de cette directive (voir, en ce sens, arrêts du 22 février 2001, Abbey National, C-408/98, Rec. p. I-1361, point 30; du 27 novembre 2003, Zita Modes, C-497/01, Rec. p. I-14393, point 29, et du 29 octobre 2009, SKF, C-29/08, Rec. p. I-10413, point 36).

21 En vertu de l'article 5, paragraphe 8, seconde phrase, de la sixième directive, les États membres peuvent exclure de l'application de cette règle de la non-livraison, les transmissions d'une universalité de biens en faveur d'un bénéficiaire qui n'est pas un assujetti au sens de ladite directive ou qui n'agit en tant qu'assujetti que pour une partie de ses activités, si cela est nécessaire afin d'éviter des distorsions de concurrence. Cette disposition doit être considérée comme précisant de manière exhaustive les conditions dans lesquelles un État membre qui fait usage de la faculté prévue à la première phrase de ce paragraphe peut limiter l'application de la règle de la non-livraison (arrêt Zita Modes, précité, point 30).

22 Ensuite, s'agissant de la notion de «transmission, à titre onéreux ou à titre gratuit ou sous forme d'apport à une société, d'une universalité totale ou partielle de biens», visée à l'article 5, paragraphe 8, première phrase, de la sixième directive, la Cour a déjà relevé que celle-ci constitue une notion autonome du droit de l'Union qui doit recevoir, dans toute l'Union, une interprétation uniforme. À défaut d'une définition de cette notion dans la sixième directive ou de renvoi exprès au droit des États membres, son sens et sa portée doivent être recherchés en tenant compte du contexte de la disposition et de l'objectif poursuivi par la réglementation en cause (voir, en ce sens, arrêt Zita Modes, précité, points 32 à 35).

23 C'est précisément à la lumière du contexte de l'article 5, paragraphe 8, de la sixième directive et de l'objectif poursuivi par celle-ci que la Cour a considéré que cette disposition vise à permettre aux États membres de faciliter les transferts d'entreprises ou de

parties d'entreprises, en les simplifiant et en évitant de grever la trésorerie du bénéficiaire d'une charge fiscale démesurée qu'il aurait, en tout état de cause, récupérée ultérieurement par une déduction de la TVA acquittée en amont (arrêt Zita Modes, précité, point 39).

24 La Cour a également jugé que, compte tenu de cette finalité, la notion de «transmission [...] d'une universalité totale ou partielle de biens» doit être interprétée en ce sens qu'elle couvre le transfert d'un fonds de commerce ou d'une partie autonome d'une entreprise, comprenant des éléments corporels et, le cas échéant, incorporels qui, ensemble, constituent une entreprise ou une partie d'une entreprise susceptible de poursuivre une activité économique autonome, mais qu'elle ne couvre pas la simple cession de biens, telle que la vente d'un stock de produits (voir arrêts précités Zita Modes, point 40, et SKF, point 37).

25 Il en résulte que, pour qu'un transfert d'un fonds de commerce ou d'une partie autonome d'une entreprise au sens de l'article 5, paragraphe 8, de la sixième directive soit constaté, il faut que l'ensemble des éléments transférés soit suffisant pour permettre la poursuite d'une activité économique autonome.

26 La question de savoir si cet ensemble doit contenir, notamment, des biens tant mobiliers qu'immobiliers doit être appréciée au regard de la nature de l'activité économique en cause.

27 Dans l'hypothèse où une activité économique ne nécessite pas l'utilisation de locaux particuliers ou équipés d'installations fixes nécessaires à la poursuite de l'activité économique, il peut y avoir transmission d'une universalité de biens au sens de l'article 5, paragraphe 8, de la sixième directive même sans le transfert des droits de propriété sur un bien immobilier.

28 En revanche, il n'est pas possible de considérer qu'une pareille transmission existe, au sens de ladite disposition, sans que le cessionnaire soit mis en possession des locaux commerciaux lorsque l'activité économique concernée consiste en l'exploitation d'un ensemble inséparable de biens mobiliers et immobiliers. En particulier, si les locaux commerciaux sont équipés d'installations fixes nécessaires à la poursuite de l'activité économique, ces biens immeubles doivent faire partie des éléments cédés pour qu'il soit question de la transmission d'une universalité totale ou partielle de biens, au sens de la sixième directive.

29 De même, une transmission de biens peut également avoir lieu si les locaux commerciaux sont mis à la disposition du cessionnaire moyennant un contrat de bail ou si ce dernier dispose lui-même d'un bien immobilier approprié dans lequel l'ensemble des biens transmis peut être déplacé et où il peut continuer à exercer l'activité économique concernée.

30 Toute autre interprétation aurait pour conséquence une distinction arbitraire entre, d'une part, les cessions opérées par les cédants qui sont propriétaires des locaux abritant le fonds de commerce ou la partie d'entreprise dont ils envisagent la cession et, d'autre part, celles effectuées par les cédants qui sont seulement titulaires d'un droit de bail sur ces mêmes locaux. En effet, ni le libellé de l'article 5, paragraphe 8, de la sixième directive ni sa finalité ne laissent supposer que ces derniers ne pourraient pas opérer la transmission d'une universalité de biens, au sens de ladite disposition.

31 De surcroît, le montant de la TVA à acquitter au titre du transfert d'une entreprise ou d'une partie d'entreprise est susceptible de constituer une charge particulièrement importante pour le cessionnaire par rapport aux ressources de l'exploitation concernée, même dans le cas où l'universalité de biens transmise ne compte pas de biens immobiliers. Il serait, dès lors, conforme à la finalité de la disposition en cause, telle qu'elle résulte du point 23 du présent arrêt, d'accorder un traitement spécial également aux

transmissions d'une universalité de biens concomitantes à la conclusion d'un bail de locaux commerciaux (voir, en ce sens, arrêt Zita Modes, précité, point 41).

32 Il résulte des considérations qui précèdent qu'il convient d'effectuer une appréciation globale des circonstances de fait caractérisant l'opération en cause pour déterminer si celle-ci relève de la notion de transmission d'une universalité de biens, au sens de la sixième directive. Dans ce cadre, une importance particulière doit être accordée à la nature de l'activité économique dont la poursuite est envisagée.

33 S'agissant, en particulier, de la transmission du stock de marchandises et de l'équipement d'un commerce de détail, celle-ci est généralement effectuée en vue de permettre à l'acquéreur de poursuivre l'exploitation dudit commerce.

34 Même s'il s'agit d'une activité économique qui ne peut être exercée sans disposer de locaux commerciaux, il n'est pas nécessaire, en règle générale, pour assurer la poursuite du commerce de détail cédé, que le propriétaire du commerce soit également celui de l'immeuble dans lequel ce commerce est tenu.

35 Dans la mesure où la cession du stock de marchandises et de l'équipement du commerce est suffisante pour permettre la continuité d'une activité économique autonome, la transmission des biens immobiliers n'est pas déterminante pour qualifier l'opération en tant que transmission d'une universalité de biens.

36 En outre, lorsqu'il s'avère que la poursuite de l'activité économique en cause requiert que l'acquéreur utilise les mêmes locaux que ceux dont a disposé le vendeur, rien ne s'oppose, en principe, à ce que cette possession soit transférée moyennant la conclusion d'un contrat de bail.

37 Encore faut-il, pour l'application de l'article 5, paragraphe 8, de la sixième directive, que le cessionnaire ait l'intention d'exploiter le fonds de commerce ou la partie d'entreprise transmis et non simplement de liquider immédiatement l'activité concernée ainsi que, le cas échéant, de vendre le stock (voir, en ce sens, arrêt Zita Modes, précité, point 44).

38 À cet égard, il ressort de la jurisprudence de la Cour que les intentions de l'acquéreur peuvent ou, dans certains cas, doivent être prises en compte lors d'une appréciation globale des circonstances d'une opération, à condition qu'elles soient étayées par des éléments objectifs (voir, en ce sens, arrêts du 14 février 1985, Rompelman, 268/83, Rec. p. 655, point 24; du 26 septembre 1996, Enkler, C-230/94, Rec. p. I-4517, point 24; du 21 mars 2000, Gabalfrisa e.a., C-110/98 à C-147/98, Rec. p. I-1577, point 47, ainsi que du 18 novembre 2010, X, C-84/09, Rec. p. I-11645, points 47 et 51).

39 Il résulte du dossier soumis à la Cour que, dans l'affaire au principal, la transmission du stock de marchandises et de l'équipement du commerce d'articles de sport concomitant à la location des locaux commerciaux a permis à l'acquéreur de poursuivre l'activité économique autonome exercée précédemment par le vendeur. À cet égard, il est constant que cette transmission ne peut pas être considérée comme étant la simple vente d'un stock de produits. En effet, tant le stock de marchandises que l'équipement du commerce faisaient partie de l'ensemble des biens cédés. En outre, la circonstance que le cessionnaire a poursuivi l'exploitation du magasin de sport pendant près de deux ans confirme que son intention n'était pas de liquider immédiatement l'activité concernée.

40 Dès lors, la circonstance que les locaux commerciaux étaient seulement donnés en location à l'acquéreur, et non pas vendus à celui-ci, n'a pas constitué, dans l'affaire au principal, un obstacle à la poursuite de l'activité du vendeur par cet acquéreur.

41 Enfin, la juridiction de renvoi pose la question de savoir si la durée du bail et les modalités pour mettre fin à celui-ci sont à prendre en considération lorsqu'il s'agit d'apprécier si le transfert d'un fonds de commerce ou d'une partie d'entreprise peuvent être qualifiés de transmission d'une universalité de biens, au sens de l'article 5, paragraphe 8, de la sixième directive.

42 À cet égard, il convient de relever que des éléments tels que la durée du bail consenti et les modalités convenues pour y mettre un terme doivent être pris en compte lors de l'appréciation globale de l'opération de transmission de biens au sens de l'article 5, paragraphe 8, de la sixième directive, étant donné qu'ils peuvent avoir une incidence sur cette appréciation dans l'hypothèse où ils sont susceptibles d'empêcher la poursuite durable de l'activité économique.

43 Toutefois, la possibilité de résilier un contrat de bail à durée indéterminée moyennant un préavis à court terme n'est pas, en elle-même, déterminante pour conclure que le cessionnaire avait l'intention de liquider immédiatement le fonds de commerce ou la partie d'entreprise transmis. Dès lors, l'application de l'article 5, paragraphe 8, de la sixième directive ne peut être refusée sur la base de ce seul motif.

44 Cette interprétation est conforme au principe de neutralité fiscale inhérent au système commun de TVA. En effet, ce principe s'oppose notamment à ce que des opérateurs économiques qui effectuent les mêmes opérations soient traités différemment en matière de perception de cette taxe (voir, notamment, arrêts du 7 septembre 1999, Gregg, C-216/97, Rec. p. I-4947, point 20, et du 10 mars 2011, Skandinaviska Enskilda Banken, C-540/09, Rec. p. I-1509, point 36). Il en résulte que ce principe serait méconnu si la possibilité d'appliquer l'article 5, paragraphe 8, de la sixième directive à une opération de transmission d'une universalité de biens, telle que celle en cause au principal, dépendait des conditions du contrat de bail, et notamment de sa durée et de ses modalités de résiliation.

45 Eu égard à l'ensemble des considérations précédentes, il convient de répondre aux questions posées que l'article 5, paragraphe 8, de la sixième directive doit être interprété en ce sens que constitue la transmission d'une universalité totale ou partielle de biens, au sens de cette disposition, le transfert de la propriété du stock de marchandises et de l'équipement commercial d'un magasin de détail, concomitant à la location, au cessionnaire, des locaux dudit magasin pour une durée indéterminée, mais résiliable à court terme par les deux parties, à condition que les biens transférés suffisent pour que ledit cessionnaire puisse poursuivre de manière durable une activité économique autonome.

Sur les dépens

46 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 (deuxième chambre) dit pour droit:

L'article 5, paragraphe 8, 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, doit être interprété en ce sens que constitue la transmission d'une universalité totale ou partielle de biens, au sens de cette disposition, le transfert de la propriété du stock de marchandises et de l'équipement commercial d'un magasin de détail, concomitant à la location, au cessionnaire,

des locaux dudit magasin pour une durée indéterminée, mais résiliable à court terme par les deux parties, à condition que les biens transférés suffisent pour que ledit cessionnaire puisse poursuivre de manière durable une activité économique autonome.

Signatures