CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL M. NIAL FENNELLY

présentées le 12 décembre 1996 *

1. Lorsqu'une société de leasing, établie dans un État membre (les Pays-Bas), met, en vertu d'un contrat de leasing opérationnel, des voitures particulières à la disposition de clients établis dans un autre État membre (la Belgique), quel est, aux fins de la TVA, l'État membre dans lequel les services de leasing sont rendus? Pour répondre à cette question posée par une juridiction néerlandaise, la Cour est amenée à interpréter l'article 9 de la sixième directive TVA [1].

I — Contexte de droit et de fait

2. L'article 9 de la sixième directive concerne la « prestation de services ». Le paragraphe 1 dispose ce qui suit:

« Le lieu d'une prestation de services est réputé se situer à l'endroit où le prestataire a établi le siège de son activité économique ou un établissement stable à partir duquel la prestation de services est rendue ou, à défaut d'un tel siège ou d'un tel établissement stable, au lieu de son domicile ou de sa résidence habituelle. »

Jusqu'à son abrogation par l'article 1er, paragraphe 1, de la dixième directive du Conseil [2], l'article 9, paragraphe 2, sous d), disposait que:

« le lieu des prestations de services ayant pour objet la location de biens meubles corporels, à l'exception de tout moyen de transport, qui sont exportés par le loueur d'un État membre dans un autre État membre en vue d'y être utilisés, est l'endroit où s'effectue cette utilisation. »

En ce qui concerne les services relevant de son champ d'application, qui sont énumérés aux différents tirets, lorsqu'ils sont fournis à « des assujettis établis dans la Communauté » mais dans un pays différent de celui du prestataire, l'article 9, paragraphe 2,

* Langue originale: l'anglais.

1 — 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 — Dixième directive 84/386/CEE, du 31 juillet 1984, en matière d'harmonisation des droits des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires, modifiant la directive 77/388/CEE — Application de la taxe sur la valeur ajoutée aux locations de biens meubles corporels (JO L 208, p. 58, ci-après la « dixième directive »).

sous e), dispose que le lieu de la prestation « est l'endroit où le preneur a établi le siège de son activité économique ou un établissement stable pour lequel la prestation de services a été rendue ou, à défaut, le lieu de son domicile ou de sa résidence habituelle ».

L'article 1er, paragraphe 2, de la dixième directive a ajouté l'alinéa suivant à l'article 9, paragraphe 2, sous e), de la sixième directive, en remplacement de la disposition précitée ci-dessus de l'article 9, paragraphe 2, sous d):

« — la location de biens meubles corporels, à l'exception de tout moyen de transport. »

L'article 9, paragraphe 3, tel que modifié par l'article 1er, paragraphe 3, de la dixième directive, dispose ce qui suit:

« Afin d'éviter des cas de double imposition, de non-imposition ou de distorsions de concurrence, les États membres peuvent, en ce qui concerne les prestations de services visées au paragraphe 2, sous e), ainsi que les locations de moyens de transport, considérer:

a) le lieu de prestations de services, qui, en vertu du présent article, est situé à l'intérieur du pays, comme s'il était situé en dehors de la Communauté, lorsque l'utilisation et l'exploitation effectives s'effectuent en dehors de la Communauté;

b) le lieu de prestations de services, qui, en vertu du présent article, est situé en dehors de la Communauté, comme s'il était situé à l'intérieur du pays, lorsque l'utilisation et l'exploitation effectives s'effectuent à l'intérieur du pays. »

3. L'article 6, paragraphe 1, de la Wet op de Omzetbelasting de 1968 (loi néerlandaise relative à la taxe sur le chiffre d'affaires, ci-après la « loi ») [3] dispose que le lieu où une prestation de services est effectuée est l'endroit où réside l'entrepreneur qui effectue cette prestation, ou celui où il est établi, ou encore l'endroit où il dispose d'un établissement stable à partir duquel cette prestation est exécutée.

3 — *Staatsblad* 1968, p. 329.

4. ARO Lease BV [4], la partie demanderesse en appel dans la procédure au principal, est une société privée immatriculée aux Pays-Bas. En qualité de bailleur, elle conclut avec d'autres parties des contrats de leasing portant sur des voitures particulières. La majorité de ces accords, à l'époque concernée, avaient été conclus pour une période de trois à quatre ans et portaient sur des véhicules loués en leasing à des personnes domiciliées aux Pays-Bas. Toutefois, quelque 800 véhicules avaient été loués par des clients domiciliés en Belgique (ci-après les « contrats litigieux »). La totalité des contrats litigieux ont été rédigés dans les bureaux du bailleur à Bois-le-Duc (Pays-Bas).

5. Selon le Gerechtshof te Amsterdam (ci-après la « juridiction nationale »), ARO ne dispose pas de bureaux en Belgique. Dans la plupart des cas, les clients potentiels domiciliés en Belgique sont présentés au bailleur par des intermédiaires belges indépendants qui reçoivent une commission en échange de leurs services. En général, le client se charge lui-même de trouver le véhicule de son choix chez un concessionnaire établi en Belgique. Ce dernier vend ensuite la voiture à ARO, qui acquitte le prix d'achat. Par contrat de leasing distinct, le bailleur met le véhicule à la disposition du client. Les intermédiaires belges ne sont donc pas impliqués directement dans la rédaction ou l'exécution des contrats. Alors que les contrats disposent, entre autres, que les frais d'entretien du véhicule et le paiement de la taxe routière en Belgique incombent au client, le bailleur s'engage à payer les réparations et l'assistance en cas de dommage causé à la voiture. ARO a souscrit une assurance contre ce risque afin de protéger ses intérêts de propriétaire.

6. A l'échéance de la période de leasing convenue, le bailleur propose au client d'acheter la voiture à un certain prix. Lorsque le véhicule n'est pas vendu immédiatement à ce prix, il est entreposé aux frais et aux risques d'ARO dans les locaux d'un garagiste établi en Belgique, étant donné qu'ARO ne dispose pas de son propre lieu d'entreposage dans ce pays.

7. Avant que ne survienne le litige au principal, le bailleur avait toujours acquitté aux Pays-Bas la TVA afférente à la location en leasing de voitures en Belgique étant donné que, sur le fondement de l'article 6, paragraphe 1, de la loi et de l'article 9, paragraphe 1, de la sixième directive, les autorités néerlandaises compétentes estimaient que le lieu de prestation des services concernés était situé aux Pays-Bas.

8. La déclaration de TVA du bailleur, pour la période incluant novembre 1993, indiquait une somme de 389 753 HFL (ci-après la « TVA litigieuse ») due aux autorités néerlandaises pour les prestations de services effectuées au titre des contrats litigieux. Or, dès le 18 janvier 1993, les autorités belges compétentes avaient avisé le bailleur que, à compter du 1er janvier 1993, il était redevable en Belgique de la TVA au titre de ces

4 — Ci-après « ARO » ou le « bailleur ».

contrats [5]. L'avocat d'ARO a fait valoir à l'audience que ce n'est que le 24 octobre 1994 que les autorités belges ont décidé d'appliquer cette nouvelle politique en exigeant le paiement de la TVA belge avec effet rétroactif à janvier 1993. Cet effet rétroactif a été reporté par la suite à novembre 1993. ARO a demandé sans succès la restitution de la TVA litigieuse acquittée aux Pays-Bas.

9. Dans son appel devant la juridiction nationale, ARO a soutenu que, ayant à la fois acquis et donné en leasing les voitures en Belgique, elle devrait, conformément au point de vue exprimé par les autorités belges, être considérée comme ayant un établissement stable en Belgique. Les autorités néerlandaises, quant à elles, font valoir que le bailleur ne disposait pas en Belgique d'un établissement commercial à partir duquel les services étaient fournis avec un degré suffisant de permanence et qu'il n'y disposait ni du personnel ni des moyens techniques nécessaires à la conclusion de contrats de leasing. En conséquence, c'était à juste tire qu'ARO avait déclaré et acquitté la TVA litigieuse aux Pays-Bas.

10. La juridiction nationale, cherchant à établir le lieu de la prestation des services conformément à l'article 9, paragraphe 1, de la sixième directive, déclare que le droit à restitution de la TVA litigieuse dépend du point de savoir si la partie intéressée avait fourni les services en cause à partir d'un établissement stable en Belgique. Entretenant des doutes sur l'interprétation correcte de cette disposition et, notamment, sur la pertinence en l'espèce de l'arrêt rendu par la Cour dans l'affaire Berkholz [6], elle a décidé de poser la question suivante à la Cour:

« L'article 9, paragraphe 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, doit-il être interprété en ce sens qu'un assujetti qui est établi aux Pays-Bas et qui, en tant que tel, met à la disposition de tiers, en vertu de contrats de leasing opérationnel, 6 800 voitures particulières environ, dont quelque 800 sont achetées et mises à disposition en Belgique de la façon et dans les circonstances exposées ci-dessus aux paragraphes 2.1 à 2.4 inclus [7], effectue ces dernières prestations de services à partir d'un établissement stable établi en Belgique? »

II — Observations soumises à la Cour

11. ARO, les royaumes de Belgique, de Danemark et des Pays-Bas, la République

5 — Dans des lettres adressées à toutes les sociétés de leasing étrangères connues pour opérer en Belgique en janvier 1993, les autorités faisaient valoir qu'elles considéraient que la présence sur le territoire national d'un parc de véhicules appartenant à une société étrangère de leasing, et utilisés aux fins d'effectuer des opérations imposables (à savoir la location en leasing des véhicules), suffisait à constituer l'exercice d'une activité économique et, partant, un établissement stable en Belgique.

6 — Arrêt du 4 juillet 1985 (168/84, Rec. p. 2257).

7 — Ces circonstances sont décrites aux points 4 à 6 ci-dessus.

française et la Commission ont présenté des observations écrites. ARO, la République fédérale d'Allemagne, la République française, le royaume des Pays-Bas et la Commission ont présenté des observations orales.

III — Analyse

12. La juridiction nationale, les parties à la procédure au principal, la Commission et les États membres qui ont présenté des observations sont d'avis qu'il est juste de considérer que les activités du bailleur comportent la prestation de services [8].

L'applicabilité de l'article 9, paragraphe 1

i) Moyens de transport

13. Aucune des parties, ni aucun État membre ou la Commission, ne laisse entendre que, en l'espèce, le lieu de prestation des services doit être déterminé conformément à l'article 9, paragraphe 2. Néanmoins, les raisons de l'inapplicabilité de ce paragraphe éclairent l'interprétation à donner à l'article 9, paragraphe 1. Notamment, les observations de la Commission ne sauraient, selon nous, être examinées sans en tenir compte. La « location de biens meubles corporels » fait maintenant partie des services expressément énumérés à l'article 9, paragraphe 2, sous e), lesquels, lorsque la prestation concerne des redevables établis dans différents États membres, doivent être considérés comme fournis au lieu où le client a établi le siège de ses activités économiques. L'article 1[er] de la dixième directive a prévu expressément que la location de « tout moyen de transport » échappait à cette règle particulière relative aux biens meubles corporels. Le dernier considérant du préambule de la dixième directive explique cette exclusion dans les termes suivants:

« considérant toutefois que, en ce qui concerne la location de moyens de transport, il convient, pour des raisons de contrôle, d'appliquer strictement ledit article 9, paragraphe 1, en localisant ces prestations de service au lieu du prestataire ».

14. Ce point de vue trouve un soutien particulier dans l'arrêt du 15 mars 1989, Hamann [9], dans lequel la Cour était invitée à dire si des yachts à voile de haute mer, que leurs locataires utilisent pour la pratique du sport à voile, sont des « moyens de transport » au sens de l'article 9, paragraphe 2,

8 — Lors de l'audience, la République française a souligné l'importance d'éclaircir ce point étant donné que, selon elle, certains États membres continuaient de considérer la location de véhicules en leasing comme une transaction, portant sur la fourniture de biens, imposable conformément à l'article 8 de la sixième directive.

9 — 51/88, Rec. p. 767.

sous d), de la sixième directive, précité au point 2. La Cour a jugé que « sont exclus du champ d'application de l'exception prévue pour la location de biens meubles corporels tous les moyens de transport, lesquels restent, dès lors, soumis au régime général de l'article 9, paragraphe 1, de la sixième directive » [10]. La Cour considérait que l'objet de l'article 9 était de veiller à ce que « ... le lieu de rattachement de la prestation [soit], en principe, pour des raisons de simplification, réputé se situer à l'endroit où le prestataire a établi le siège de son activité économique », mais que « ce principe général [devait] recevoir exception dans certaines hypothèses particulières », telle que la location de biens meubles corporels, au profit de l'endroit « où s'effectue l'utilisation du bien donné en location, afin d'éviter des distorsions de concurrence susceptibles de résulter des différences de taux de TVA entre États membres » [11]. La Cour continue ainsi:

« Toutefois, ces considérations ne valent pas pour la location de moyens de transport. En effet, étant donné que ceux-ci peuvent franchir facilement les frontières, il est difficile, sinon impossible, de déterminer le lieu de leur utilisation. Or, il est nécessaire de prévoir dans chaque cas un critère praticable pour la perception de la TVA. En conséquence, la sixième directive a consacré, pour la location de tous les moyens de transport, le rattachement non pas au lieu d'utilisation du bien donné en location, mais, conformément au principe général, à l'endroit où le prestataire a établi le siège de son activité économique » [12].

15. Les motifs exposés au dernier considérant du préambule à la dixième directive, combinés avec l'interprétation par la Cour, dans l'affaire Hamann, des mêmes termes, tels qu'ils figuraient à l'époque dans l'article 9, paragraphe 2, sous d), indiquent clairement que l'intention du législateur communautaire était de veiller à ce que le lieu des prestations de services, dans le cas de la location de « tout moyen de transport », soit considéré, selon les termes du considérant, comme « l'endroit où le prestataire a établi le siège de son activité économique ». La Commission admet, dans ses observations écrites, que le fait que pareilles activités sont exclues du champ de l'article 9, paragraphe 2, sous e), pourrait, par raisonnement a contrario, signifier que le lieu de prestation de ces services n'est pas réputé se situer au lieu d'établissement du client en tant que tel. Nous estimons que c'est là rendre compte insuffisamment de l'économie et du libellé clair de la modification apportée à l'article 9.

16. La modification introduite par la dixième directive, illustrée par le dernier considérant de son préambule, souligne pour le moins que, en ce qui concerne la location de

10 — Ibidem, point 13, de l'arrêt. Le fait que cette exclusion figure maintenant à l'article 9, paragraphe 2, sous e), n'a pas d'incidence sensible.

11 — Point 17 de l'arrêt.

12 — Point 18 de l'arrêt. L'avocat général M. Jacobs est du même avis. Il déclare que « la raison pour laquelle les moyens de transport sont exclus du champ de cette exception apparaît, en général, clairement du fait que, dans la mesure où des moyens de transport tels que voitures, camions ou même bicyclettes ou chevaux peuvent être utilisés au-delà des frontières nationales, il serait tout à fait impraticable de chercher à taxer la location de tels moyens de transport à l'"endroit où s'effectue cette utilisation" » (point 9 des conclusions).

moyens de transport, l'*endroit où le prestataire a établi le siège de son activité économique* doit être considéré comme le lieu des prestations à envisager en priorité aux fins de l'application de l'article 9, paragraphe 1. L'article 9, paragraphe 2, sous d), avant d'être modifié, faisait échapper la location de tout moyen de transport à une règle du « lieu d'utilisation » du service, et l'article 9, paragraphe 2, sous e), après la modification, la faisait déroger à une règle, pas tout à fait différente, désignant « le lieu où le preneur a établi le siège de son activité économique ou a un établissement stable pour lequel la prestation de services est rendue ».

ii) L'interprétation du lieu d'établissement

17. Dans ses observations écrites, la Commission propose une autre théorie, revêtant la forme d'une interprétation autonome de la notion d'« endroit où le prestataire a établi le siège de son activité économique ». Elle part du « principe de neutralité » de la TVA et tendrait à déterminer ce lieu en mettant l'accent sur la « réalité économique et non sur des interprétations légales fortuites ». Selon cette conception, les services de location de voitures d'ARO devraient être considérés comme étant rendus non pas à partir de son siège aux Pays-Bas mais, plutôt, en Belgique, où les clients sont démarchés, les véhicules achetés, livrés, entretenus et finalement revendus. Elle présume, de manière tout à fait raisonnable s'agissant de telles activités — bien que cela n'apparaisse pas dans l'ordonnance de renvoi — que le paiement est effectué en francs belges. Cela est moins probable s'agissant des échéances des loyers versés à ARO. En résumé, la Commission estime que l'activité économique se déroule en Belgique. Certes, l'activité en cause est la seule location de voitures sous forme de leasing. A notre point de vue, cette conception aboutirait pratiquement au même effet que ceux résultant de l'application de l'autre règle prévue à l'article 9, paragraphe 2, sous e), concernant la location de biens meubles corporels, en dépit de l'exclusion expresse de la location des moyens de transport.

18. Il est intéressant de relever que, lorsqu'elle a proposé ce qui est devenu par la suite la dixième directive, la Commission avait suggéré d'insérer l'alinéa suivant à l'article 9, paragraphe 1, de la sixième directive [13]:

« En ce qui concerne la location d'un bien meuble corporel, *autre qu'un moyen de transport*, le prestataire est considéré comme ayant établi le siège de cette activité à l'endroit où le bien se trouve au moment où il est effectivement mis à la disposition du preneur. »

A l'époque où elle a présenté cette proposition, la Commission était d'avis qu'« une telle présomption ne saurait être instituée en ce qui concerne la location de

13 — Voir JO 1979, C 116, p. 4 (souligné par nous).

moyens de transport » [14]. La « présomption »consistait à traiter le prestataire comme s'il était établi au lieu de la prestation des services. La conception retenue en fait par le Conseil, même si elle aboutissait à un effet semblable, évitait cette « présomption » et désignait comme lieu de la prestation le domicile du preneur [15].

19. La théorie des « réalités économiques » avancée par la Commission, à l'appui de son interprétation souple de la notion de lieu d'établissement, aurait pour effet, selon nous, de mettre en échec la volonté expresse du législateur. De plus, ainsi que l'a souligné la République fédérale d'Allemagne, l'article 9, paragraphe 3, sous b), permet l'imposition des services dans l'État membre où ils sont effectivement utilisés, mais seulement lorsque le lieu de la prestation autrement applicable au titre de l'article 9 tend à désigner un pays tiers. En toute hypothèse, les activités particulières citées par la Commission, telles que les services rendus par l'intermédiaire, la vente et la revente des voitures et leur entretien, sont toutes imposées en tant que telles, comme fournitures de biens ou prestations de services. Un traitement particulier est dévolu à la location des moyens de transport. Le seul article 9, paragraphe 1, s'applique.

20. Il se pourrait bien que la Commission ait le sentiment, avec le développement rapide, sous la forme de la location en leasing à long terme, d'un substitut viable à l'achat de voitures, que les conditions ont changé depuis l'adoption de la dixième directive. Il est loisible de soutenir que les préoccupations de contrôle qui, ainsi que nous l'avons déjà vu (points 13 et 14 ci-dessus), sont sous-jacentes à l'exclusion de la location des moyens de transport de la règle générale applicable à la location des biens meubles corporels sont moins aiguës s'agissant de la location de véhicules en leasing qu'elles ne le seraient, par exemple, pour ce qui est de la location ordinaire des véhicules, étant donné que le locataire au titre d'un contrat de leasing, normalement, aurait le siège de ses activités ou, au moins, un établissement stable au lieu où le service est effectivement rendu pour des raisons économiques [16]. Or, toutes les formes de location de moyens de transport sont soumises au même traitement. Si la Commission a le sentiment que l'économie de la dixième directive n'est plus judicieuse, il lui est loisible de proposer au Conseil une directive modificatrice. En l'absence de toute nouvelle directive, il est patent que la Cour ne peut interpréter que le texte actuel de la sixième directive.

Le lieu de la prestation dans les contrats de location des voitures en leasing

21. L'article 9, paragraphe 1, propose de retenir l'« endroit où le prestataire de services a établi le siège de son activité économique ou a un établissement stable à partir duquel la prestation de services est rendue »,

14 — Ibidem, voir le sixième considérant du préambule de la proposition de la Commission.

15 — Voir le point 13 ci-dessus.

16 — En l'espèce, la juridiction nationale a établi que les preneurs des contrats litigieux sont tous domiciliés en Belgique.

comme lieu de prestation des services à envisager en priorité. La Commission tendrait à attribuer un caractère autonome au lieu où le prestataire de services est établi, ce qui n'est pas la même chose que la notion d'« établissement stable ». En l'espèce, il y a lieu d'examiner l'application de cette expression aux contrats de location de voitures en leasing.

i) Résumé des observations

22. Le bailleur, le royaume des Pays-Bas et la République fédérale d'Allemagne, soutenus sur ce point par la République française, font valoir que le point de rattachement fourni à titre principal par l'article 9, paragraphe 1, est le lieu où le prestataire de services a établi le siège de son activité économique. Ce n'est qu'au cas où le choix de ce lieu n'aboutirait pas à un résultat satisfaisant sur le plan fiscal, ou susciterait un conflit entre États membres, qu'il y aurait lieu de rechercher si le prestataire pourrait être considéré comme ayant « un établissement stable à partir duquel la prestation de services est rendue » dans un autre État membre. Le bailleur, avec l'appui du royaume des Pays-Bas et de la République fédérale d'Allemagne, juge incongru de se fonder sur le critère de l'établissement stable en ce qui concerne la location de moyens de transport, et attire l'attention sur le dernier considérant du préambule de la dixième directive, qui propose l'endroit où le prestataire a établi le siège de son activité économique. Le royaume des Pays-Bas soutient que, dans l'affaire Hamann, la Cour a expressément indiqué que le lieu d'utilisation d'un moyen de transport ne saurait constituer un critère suffisant de détermination du lieu de la prestation d'un service, y compris la location de ce moyen de transport.

23. La République française soutient, toutefois, que l'achat, la location et l'entretien des voitures en Belgique, combinés avec le fait que les clients d'ARO y ont leur domicile, aboutissent à ce que ce dernier a un établissement stable dans cet État membre. La République française — à la différence du bailleur, du royaume des Pays-Bas et de la République fédérale d'Allemagne — estime que les conditions dégagées par la Cour dans l'affaire Berkholz pour l'application du critère de l'établissement stable, notamment celles relatives à l'existence des moyens humains et techniques nécessaires à la prestation de ses services par le bailleur, sont remplies en l'espèce par la présence en Belgique d'agents agissant pour le bailleur et en son nom. Nous avons déjà fait référence (aux points 15 et 17 à 20 ci-dessus) aux principales observations de la Commission. A l'audience, elle a suggéré, à titre subsidiaire, de considérer ARO comme ayant en Belgique un établissement stable à partir duquel étaient rendues ses prestations de location de véhicules en leasing.

24. Le royaume des Pays-Bas considère le nombre d'opérations à effectuer pour la location des voitures en leasing comme minimal et, à la différence de la République française, voient dans la conclusion aux Pays-Bas des contrats de leasing l'opération la plus importante. En outre, de leur point de vue, les conditions fixées par l'arrêt Berkholz ne sont pas remplies: ARO ne dispose ni de personnel ni d'un établissement en Belgique. La République fédérale d'Allemagne relève

que le libellé de l'article 9, paragraphe 1, qui vise un « établissement stable », s'entend d'un endroit à partir duquel *le service* est rendu et non de l'endroit où sont effectués les actes préparatoires à la prestation de ce service, tels que ceux des agents belges d'ARO. Or, ni la République française ni la Commission ne considèrent que le royaume des Pays-Bas a un lien suffisant avec les contrats litigieux pour que l'on puisse raisonnablement considérer qu'ils sont le lieu de la prestation. De plus, la République française, avec l'appui de la Commission à l'audience, cite les conclusions de l'avocat général M. Mancini dans l'affaire Berkholz comme une illustration de l'utilité de retenir le critère du lieu de consommation des services (en l'espèce la Belgique) chaque fois que le recours au lieu d'établissement — ainsi que, selon elles, ce serait le cas dans la procédure au principal — inciterait à déterminer le lieu de la prestation d'une manière artificiellement légaliste [17].

25. Le royaume de Belgique et le royaume de Danemark parviennent à la même conclusion que la République française et la Commission par des itinéraires légèrement différents. Le royaume de Belgique fait valoir que la portée des notions d'« endroit où le prestataire de services a établi le siège de son activité économique » ou d'endroit où il a « un établissement stable à partir duquel une prestation de services est rendue » devrait s'interpréter en tenant compte tant du contexte dans lequel elles apparaissent que des principes généraux et des objectifs sous-tendant le régime de TVA. En l'espèce, fait-il valoir, ces éléments tendent à imposer la TVA au lieu où les services sont consommés. S'agissant d'opérations de location de voitures en leasing, la présence d'un parc automobile dans l'État membre où ces voitures sont acquises, louées et, enfin, revendues suffit à constituer un établissement stable. Selon le royaume de Belgique, le recours par le bailleur aux intermédiaires belges étaye cette conclusion. Le royaume de Danemark, pour sa part, estime que les notions de « siège de l'activité économique » ou d'« établissement stable » du prestataire de services ne doivent pas être interprétées en ce sens qu'elles viseraient seulement le lieu où, pour des raisons juridiques, le prestataire de services a établi ou fait enregistrer son activité. Il estime que l'arrêt Berkholz exige de tenir compte des réalités économiques pour déterminer l'État membre dans lequel la TVA est due au titre de l'article 9, paragraphe 1.

ii) Discussion

26. L'interprétation de l'article 9, paragraphe 1, de la sixième directive retenue par la Cour dans l'arrêt Berkholz est, selon nous, tout à fait claire. La Cour a d'abord dit que l'article 9 devait être interprété « ... dans le cadre du système général de la directive », et, après avoir décrit la relation entre les deux

17 — L'avocat général a déclaré que, lorsque le lieu où le prestataire de services a établi le siège de son activité économique ne correspond pas à son établissement stable, il proposerait de « recourir au principe général selon lequel la taxe à la valeur ajoutée doit être prélevée sur le lieu de consommation », qu'il serait incité à « préférer le critère qui permet de localiser la prestation avec une plus grande exactitude, et [qu'] il n'est pas douteux que, entre les deux, le plus apte à ce but est celui — évidemment plus ponctuel — d'établissement stable » (Rec. p. 2255, point 2).

premiers alinéas [18], a défini l'« objet de ces dispositions » comme étant, d'une part, d'éviter « les conflits de compétence, susceptibles de conduire à des doubles impositions », et, d'autre part, la « non-imposition de recettes, ainsi qu'il est relevé au paragraphe 3 de l'article 9, bien que seulement pour des situations spécifiques » [19]. Dans la mesure où l'article 9, paragraphe 1, est concerné, la Cour a déclaré que « l'endroit où le prestataire a établi le siège de son activité économique apparaît, à cet égard, comme un point de rattachement prioritaire, en ce sens que la prise en considération d'un autre établissement à partir duquel la prestation de services est rendue ne présente un intérêt que dans le cas où le rattachement au siège ne conduit pas à une solution rationnelle du point de vue fiscal ou crée un conflit avec un autre État membre » [20]. Premièrement, la notion d'« endroit où le prestataire a établi le siège de son activité économique » doit être considérée comme un concept communautaire à interpréter de manière uniforme afin d'éviter pareil conflit [21]. Deuxièmement, les conditions de « certitude et de prévisibilité » qui doivent être observées chaque fois qu'« une réglementation susceptible de comporter des conséquences financières » est en cause tendent à s'opposer à ce que des pratiques nationales divergentes soient autorisées — ainsi que c'est le cas actuellement entre le royaume de Belgique et le royaume des Pays-Bas — afin d'influencer la détermination du lieu de la prestation des services aux fins de la TVA [22]. En outre, l'analyse est confirmée par la description dans l'arrêt Berkholz des circonstances dans lesquelles le recours au second point de rattachement cité à l'article 9, paragraphe 1, pourrait être admissible [23]:

« Il résulte du contexte des notions utilisées par l'article 9 et du but de cette disposition ... que le rattachement d'une prestation de services à un établissement autre que le siège n'entre en ligne de compte que si cet établissement présente une consistance minimale, par la réunion permanente des moyens humains et techniques nécessaires à des prestations de services déterminées. »

27. Il n'est pas déraisonnable de retenir le lieu de l'établissement du prestataire de services comme lieu de prestation, aux fins de la TVA, des services de location en leasing de véhicules à moteur. La raison en est donnée par l'arrêt Hamann. Le seul fait que le recours à ce point de rattachement puisse causer un préjudice financier à un État

18 — La Cour a déclaré que « le paragraphe 2 de l'article 9 indique toute une série de rattachements spécifiques, alors que le paragraphe 1 donne à ce sujet une règle de caractère général » (arrêt précité note 6, point 14). Dans l'arrêt du 26 septembre 1996, Dudda (C-327/94, Rec. p. I-4595), la Cour a précisé cette relation en déclarant que, « s'agissant de l'interprétation de l'article 9, il n'existe aucune prééminence du paragraphe 1 sur le paragraphe 2 de cette disposition. La question qui se pose dans chaque situation consiste à se demander si elle est régie par l'un des cas mentionnés à l'article 9, paragraphe 2; à défaut, elle relève du paragraphe 1 » (point 21).

19 — Arrêt Berkholz, point 14.

20 — Ibidem, point 17.

21 — Voir, par exemple, en ce qui concerne la référence aux « prestations de publicité » à l'article 9, paragraphe 2, sous e), l'arrêt du 17 novembre 1993, Commission/Espagne (C-73/92, Rec. p. I-5997, point 12)

22 — Voir, entre autres, l'arrêt du 13 mars 1990, Commission/France (C-30/89, Rec. p. I-691, point 23), et les conclusions de l'avocat général M. Cosmas sous l'arrêt du 2 mai 1996, Faaborg-Gelting Linien (C-231/94, Rec. p. I-2395, point 12).

23 — Point 18.

membre est dépourvu de pertinence. Au contraire, le point de rattachement subsidiaire et — ainsi que la Cour l'a clairement indiqué dans l'affaire Berkholz — exceptionnel de l'établissement stable ne peut trouver application que si les conditions prescrites par la Cour sont remplies et que, dans ce cas, le recours au critère du siège de l'activité économique serait déraisonnable. Ce point est illustré par l'analyse par la Cour des circonstances de fait de l'affaire Berkholz. La première question déférée concernait le point de savoir si l'expression « établissement stable » pouvait être interprétée en ce sens qu'elle s'étendrait au fonctionnement d'automates de jeux à bord d'un bateau enregistré en Allemagne et naviguant en haute mer. Malgré le fait que le prestataire « employait régulièrement deux collaborateurs qui [avaient] pour tâche: a) de conserver en bon état, de réparer, de remplacer les appareils; b) d'en prélever l'argent et de le compter avec le personnel [de l'armateur du ferry boat] » [24], la Cour dit pour droit qu'« il n'apparaît pas que l'installation d'automates de jeux à bord d'un bateau de mer, qui font l'objet d'un entretien intermittent, puisse constituer un tel établissement, spécialement dans le cas où le siège permanent de l'exploitant de ces automates fournit un point de rattachement utile en vue de l'imposition » [25].

28. La Commission cherche à établir une distinction fondée sur les circonstances particulières de l'affaire Berkholz, à savoir que, étant donné que le navire était immatriculé en Allemagne et mis en œuvre par la Bundesbahn (chemins de fer fédéraux allemands), le lieu de la prestation dans les eaux internationales eût été en toute hypothèse l'Allemagne. Nous ne pensons pas que la Cour ait entendu limiter la portée du principe Berkholz aux circonstances particulières de cette affaire. De fait, la Cour a confirmé ce principe par la suite.

29. D'abord, dans l'affaire Hamann, bien qu'aucune question ne se posât concernant le lieu d'un éventuel établissement stable, la Cour a décidé qu'une analyse judicieuse désignait le lieu d'établissement du prestataire de services lorsqu'il s'agissait de location de moyens de transport. Deuxièmement, dans l'affaire Faaborg-Gelting Linien, comme dans l'affaire Berkholz, la Cour examinait l'imposition d'opérations à bord de ferry boats, à savoir la fourniture de repas destinés à être consommés. Après avoir déterminé que pareilles fournitures, du moins chaque fois qu'elles avaient lieu dans le cadre de restaurants, constituaient la prestation de services, la Cour, se référant à l'arrêt Berkholz en le confirmant, a jugé que le lieu d'établissement permanent de l'opérateur du navire offrait un point de rattachement adéquat aux fins de la TVA. Dans ses conclusions sur l'affaire Faaborg-Gelting Lienen, l'avocat général M. Cosmas a déclaré que toute prétendue contestation du lieu d'établissement du prestataire comme point de rattachement devrait être fondée sur plus

24 — Voir les conclusions de l'avocat général M. Mancini (Rec. 1985, p. 2253, point 1).

25 — Ibidem, point 18 de l'arrêt.

qu'une simple différence de conception entre administrations fiscales nationales [26].

30. Or, à la lumière des observations présentées, notamment par la République française et la Commission, nous jugeons nécessaire d'examiner si, dans les circonstances particulières de cette affaire, l'application du critère de l'établissement stable pourrait être judicieuse. On a cité différents éléments de fait qui suffiraient prétendument à relier à la Belgique les services rendus par ARO. Or, d'après nous, aucun de ces prétendus liens n'est convaincant. Si ARO a bien pu démarcher ses clients belges potentiels par l'intermédiaire de garagistes belges, lesquels étaient aussi chargés de se procurer matériellement les voitures et de les mettre à la disposition des vrais clients, nous ne sommes pas convaincu que l'existence de ces intermédiaires équivaille à « la présence permanente de moyens humains » [27]. Rien dans l'arrêt Berkholz n'indique qu'une interprétation aussi extensive de la notion de « moyens humains » ait été voulue ou soit justifiée. L'accent a été mis au contraire sur le « siège de l'activité économique » du prestataire. De plus, à la différence des activités des collaborateurs de Berkholz, les activités belges des intermédiaires d'ARO constituent toutes des opérations juridiques distinctes: les services rendus par ces intermédiaires sont imposables en Belgique s'ils y ont établi le siège de leur activité économique. De même, le fait que ces commerçants fournissent des services de réparation et d'entretien des voitures en Belgique ne saurait être assimilé à « la présence permanente de moyens ... techniques » appartenant à ARO en Belgique [28]. La vente initiale des voitures a lieu en Belgique, à partir du siège de l'activité économique des fournisseurs des véhicules.

31. Même si, contrairement au point de vue que nous venons d'exprimer, la notion de « moyens humains et techniques » employée par la jurisprudence de la Cour était susceptible d'une interprétation extensive afin d'y inclure des moyens fournis par des tiers, et d'être assujettie à un traitement distinct de TVA au titre de la sixième directive, nous ne serions pas convaincu que le *service* de location de voitures en leasing dont il est question ici puisse raisonnablement être considéré comme ayant été fourni *à partir* d'un *établissement stable* en Belgique, étant donné que pareil établissement aurait dû être constitué des différents sièges des activités économiques en Belgique des nombreux agents prestataires de services antérieurs et postérieurs à l'opération de leasing pour le compte d'ARO. L'essentiel des services rendus par ARO porte sur la conclusion des contrats de leasing, qui a manifestement eu lieu aux Pays-Bas et pour lesquels ARO y a sans aucun doute eu recours à des moyens humains et techniques: les contrats n'ont pu être conclus et les arrangements financiers organisés sans le recours à des moyens considérables. En conséquence, le lieu de prestation des services est, selon toute raison, les Pays-Bas, et cela conformément à l'interprétation large donnée à la notion de « siège de l'activité économique » du prestataire.

26 — Voir spécialement le point 20 des conclusions.

27 — Voir le point 19 de l'arrêt Berkholz.

28 — Pareilles prestations sont imposables à l'endroit où elles sont matériellement exécutées (à savoir la Belgique, en l'espèce) conformément au quatrième tiret de l'article 9, paragraphe 2, sous c); voir, de manière générale, en ce qui concerne ce tiret, les points 13 à 18 de nos conclusions prononcées le 28 novembre 1996 sous l'arrêt du 6 mars 1997, Linthorst, Pouwels en Scheres (C-167/95, Rec. p. I-1195).

IV — Conclusion

32. En conséquence, nous proposons de répondre comme suit à la question déférée par le Gerechtshof te Amsterdam:

« L'article 9, paragraphe 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, doit être interprété en ce sens qu'un assujetti qui est établi dans un État membre, qui met à la disposition de preneurs résidant dans un autre État membre des voitures particulières, en vertu de contrats de leasing opérationnel conclus dans le premier État membre, et qui ne dispose pas de moyens humains ou techniques dans le deuxième État membre, doit être réputé rendre ses prestations de services au siège de son activité économique dans le premier État membre. »