ARRÊT DE LA COUR (troisième chambre)

26 mai 2005 *

Dans l'affaire C-43/04,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 234 CE, introduite par le Bundesfinanzhof (Allemagne), par décision du 27 novembre 2003, parvenue à la Cour le 4 février 2004, dans la procédure

Finanzamt Arnsberg

contre

Stadt Sundern,

LA COUR (troisième chambre),

composée de M. A. Rosas (rapporteur), président de chambre, MM. A. Borg Barthet, A. La Pergola, J. Malenovský et A. Ó Caoimh, juges,

* Langue de procédure: l'allemand.

avocat général: M. P. Léger,
greffier: M. R. Grass,

vu la procédure écrite,

considérant les observations présentées:

— pour le gouvernement allemand, par M. C.-D. Quassowski et M^me^ A. Tiemann, en qualité d'agents,

— pour le gouvernement hellénique, par M^mes^ E. Svolopoulou et K. Marinou, en qualité d'agents,

— pour la Commission des Communautés européennes, par MM. D. Triantafyllou et K. Gross, 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 25 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 litige opposant la Stadt Sundern (commune de Sundern) au Finanzamt Arnsberg (ci-après le «Finanzamt») au sujet de l'application du régime commun forfaitaire agricole, prévu audit article, à la location de lots de chasse dans le cadre d'une exploitation sylvicole communale.

Le cadre juridique

La réglementation communautaire

3 L'article 25 de la sixième directive, intitulé «Régime commun forfaitaire des producteurs agricoles», dispose:

«1. Les États membres ont la faculté d'appliquer aux producteurs agricoles, pour lesquels l'assujettissement au régime général de la taxe sur la valeur ajoutée ou, le cas échéant, au régime simplifié prévu à l'article 24 se heurterait à des difficultés, un régime forfaitaire tendant à compenser la charge de la taxe sur la valeur ajoutée payée sur les achats de biens et services des agriculteurs forfaitaires, conformément au présent article.

2. Au sens du présent article, sont considérés comme:

— 'producteur agricole', un assujetti qui exerce son activité dans le cadre d'une exploitation définie ci-dessous,

— 'exploitation agricole, sylvicole ou de pêche', les exploitations qui sont considérées comme telles par chaque État membre dans le cadre des activités de production énumérées à l'annexe A,

— 'agriculteur forfaitaire', un producteur agricole auquel s'applique le régime forfaitaire prévu aux paragraphes 3 et suivants,

— 'produits agricoles', les biens résultant des activités énumérées à l'annexe A qui sont produits par les exploitations agricoles, sylvicoles ou de pêche de chaque État membre,

— 'prestations de services agricoles', les prestations de services énumérées à l'annexe B qui sont accomplies par un producteur agricole en utilisant ses moyens en main-d'œuvre et/ou l'équipement normal de son exploitation agricole, sylvicole ou de pêche,

[...]

5. Les pourcentages forfaitaires prévus au paragraphe 3 sont appliqués au prix hors taxes [...]. Cette compensation exclut toute autre forme de déduction.

[...]

9. Chaque État membre a la faculté d'exclure du régime forfaitaire certaines catégories de producteurs agricoles, ainsi que les producteurs agricoles pour lesquels l'application du régime normal de la taxe sur la valeur ajoutée ou, le cas échéant, du régime simplifié prévu à l'article 24 paragraphe 1, ne présente pas de difficultés administratives.

[...]»

4 L'annexe B de cette même directive, intitulée «Liste des prestations de services agricoles», énonce:

«Sont considérées comme prestations de services agricoles les prestations de services qui contribuent normalement à la réalisation de la production agricole, et notamment:

[...]

— la location, à des fins agricoles, des moyens normalement utilisés dans les exploitations agricoles, sylvicoles ou de pêche,

[...]»

La réglementation nationale

5 L'article 2 de la loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires (Umsatzsteuergesetz, ci-après l'«UStG»), dans sa version en vigueur à la date des faits du litige au principal, prévoit:

«1) Est entrepreneur celui qui exerce d'une façon indépendante une activité industrielle, commerciale ou professionnelle. L'entreprise comprend l'ensemble de l'activité industrielle, commerciale ou professionnelle de l'entrepreneur. [...]

[...]

3) Les personnes morales de droit public n'exercent une activité industrielle, commerciale ou professionnelle que dans le cadre de leurs établissements à caractère industriel ou commercial (article 1er, paragraphe 1, point 6, et article 4 du Körperschaftsteuergesetz) et de leurs exploitations agricoles ou sylvicoles.»

6 L'article 24 de l'UStG dispose:

«1) Pour les opérations d'une exploitation agricole et sylvicole, la taxe est fixée comme suit, sans préjudice des deuxième, troisième et quatrième phrases:

1. pour les livraisons de produits issus d'une exploitation sylvicole, à l'exception des produits de scierie, à 5 % de l'assiette,

[...]

3. pour les opérations autres au sens de l'article 1er, paragraphe 1, point 1, à 9 % de l'assiette. [...] Les montants de la taxe en amont sont fixés respectivement à 5 % pour les opérations visées à la première phrase, point 1, et à 9 % pour les autres opérations au sens de la première phrase, de l'assiette de ces opérations. Il n'y a pas d'autre déduction de la taxe payée en amont. [...]

2) Sont considérées comme des exploitations agricoles et sylvicoles

1. l'agriculture, la sylviculture, la viticulture, l'horticulture, l'arboriculture, la culture maraîchère, les pépinières, toutes les exploitations qui cultivent des plantes et des parties de plantes par voie naturelle, la pêche dans les eaux intérieures, la pisciculture en étangs, la pisciculture pour la pêche dans les eaux intérieures et pour la pisciculture en étangs, l'apiculture, la transhumance, ainsi que la culture des semences;

2. [...]

Font également partie des exploitations agricoles et sylvicoles les entreprises connexes, destinées à servir les exploitations agricoles et sylvicoles. [...]

3) Lorsque l'entrepreneur, outre les opérations visées au paragraphe 1, réalise également d'autres opérations, l'exploitation agricole et sylvicole doit être considérée comme une exploitation gérée séparément dans la structure de l'entreprise.

[...]»

La procédure au principal et les questions préjudicielles

7 De 1994 à 1999, la Stadt Sundern a tiré des recettes de la vente de bois et de l'exploitation forestière, ainsi que de la location de lots de chasse privée. Ayant assimilé ces locations à des opérations au sens du «régime forfaitaire» prévu à l'article 24 de l'UStG, elle n'a pas déclaré, à ce titre, de taxe sur le chiffre d'affaires.

8 À la suite d'un contrôle sur place, le Finanzamt a considéré que les locations des lots de chasse en cause ne relevaient pas des opérations agricoles et sylvicoles au sens de cette disposition mais devaient être taxées au taux normal, conformément au régime général d'imposition. Il a dès lors réclamé à la Stadt Sundern le paiement de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA») sur les recettes tirées desdites locations.

9 La Stadt Sundern a introduit un recours devant le Finanzgericht contre les avis d'imposition en cause. Ce dernier a accueilli ledit recours considérant que la location des lots de chasse ne s'inscrivait ni dans le cadre d'une exploitation agricole et sylvicole ni dans celui d'une exploitation à caractère industriel ou commercial, au sens de l'article 2, paragraphe 3, de l'UStG. En effet, elle n'excéderait pas la simple gestion d'un patrimoine.

10 Le Finanzamt s'est pourvu en «Revision» devant le Bundesfinanzhof. Il a soutenu que lesdits lots avaient été donnés en location, conformément à l'article 2, paragraphe 3, de l'UStG, dans le cadre de l'exploitation sylvicole de la Stadt

Sundern, mais que cette location ne constituait pas une opération agricole au sens de l'article 24 de l'UStG. Il en a conclu que, par conséquent, ladite location devait être soumise au régime général d'imposition.

11 Le Bundesfinanzhof se demande si sa jurisprudence, selon laquelle la location de lots de chasse ne relève pas du régime forfaitaire des producteurs agricoles et est soumise au régime général d'imposition, est compatible avec les dispositions de l'article 25 de la sixième directive, lorsque les terrains auxquels le droit de chasse est lié font partie d'une exploitation agricole ou sylvicole. Dans ces conditions, cette juridiction a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions suivantes:

«1) Les États membres qui ont transposé dans leur droit interne le régime commun forfaitaire des producteurs agricoles prévu à l'article 25 de la [sixième] directive [...] ont-ils la faculté ou l'obligation d'exonérer en définitive les agriculteurs forfaitaires de la taxe sur le chiffre d'affaires?

2) En cas de réponse affirmative à la première question: cela vaut-il seulement pour les livraisons de produits agricoles et les prestations de services agricoles ou également pour d'autres opérations de l'agriculteur forfaitaire, ou les autres opérations sont-elles soumises au régime général de la [sixième] directive [...]?

Qu'en résulte-t-il pour la location d'une chasse consentie par un agriculteur forfaitaire?»

Observations liminaires

12 À titre liminaire, il convient de relever que la portée exacte de la première question et son rapport avec la seconde ne ressortent pas clairement de la décision de renvoi.

13 Néanmoins, la première question peut être comprise comme visant à déterminer si un État membre, qui a fait usage, conformément à l'article 25 de la sixième directive, de la faculté d'appliquer aux producteurs agricoles le régime commun forfaitaire, a l'obligation d'assujettir ces agriculteurs à ce régime lorsque ceux-ci effectuent des opérations relevant dudit régime, ou s'il s'agit plutôt d'une faculté.

14 La seconde question, quant à elle, contient, en substance, deux branches. D'une part, la juridiction de renvoi demande si les opérations accomplies par l'agriculteur forfaitaire, autres que les livraisons de produits agricoles et les prestations de services agricoles, sont soumises au régime commun forfaitaire. D'autre part, elle cherche à savoir si la location des lots de chasse constitue une prestation de services agricoles au sens de l'article 25 de la sixième directive.

15 Or, il n'apparaît nécessaire de répondre à la première question, telle qu'interprétée au point 13 du présent arrêt, que si la seconde branche de la seconde question appelle une réponse affirmative.

16 Dans de telles conditions, il convient d'inverser l'ordre des questions et d'examiner d'abord les deux branches de la seconde question, et, ensuite, le cas échéant, la première question.

Sur la première branche de la seconde question

17 Par la première branche de sa seconde question, la juridiction de renvoi demande si l'article 25 de la sixième directive doit être interprété en ce sens que le régime commun forfaitaire des producteurs agricoles s'applique seulement à la livraison de produits agricoles et à la fourniture de prestations de services agricoles, telles que définies au paragraphe 2 de cet article, et si les autres opérations effectuées par les agriculteurs forfaitaires sont soumises au régime général de la TVA.

18 Les gouvernements allemand et grec, ainsi que la Commission des Communautés européennes, proposent d'apporter une réponse affirmative à cette question.

19 Il convient de relever que la Cour a déjà eu l'occasion de se prononcer sur le rapport entre le régime commun forfaitaire des producteurs agricoles et le régime général de la TVA dans l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt du 15 juillet 2004, Harbs (C-321/02, Rec. p. I-7101).

20 Il découle de cet arrêt que les opérations autres que la livraison de produits agricoles et la fourniture de prestations de services agricoles, au sens de l'article 25, paragraphe 2, de la sixième directive, accomplies par l'agriculteur forfaitaire dans le cadre de l'exploitation agricole restent soumises au régime générale de la sixième directive (voir, en ce sens, arrêt Harbs, précité, points 31 et 36).

21 En conséquence, il y a lieu de répondre à la première branche de la seconde question que l'article 25 de la sixième directive doit être interprété en ce sens que le régime commun forfaitaire des producteurs agricoles s'applique seulement à la livraison de produits agricoles et à la fourniture de prestations de services agricoles, telles que définies au paragraphe 2 de cet article, et que les autres opérations effectuées par les agriculteurs forfaitaires sont soumises au régime général de ladite directive.

Sur la seconde branche de la seconde question

22 Par la seconde branche de sa seconde question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si la location de lots de chasse par un agriculteur forfaitaire constitue une prestation de services agricoles au sens de l'article 25, paragraphe 2, cinquième tiret, de la sixième directive, lu conjointement avec l'annexe B de celle-ci, énumérant les prestations de services agricoles.

23 Le gouvernement allemand et la Commission considèrent que cette question appelle une réponse négative, la location de lots de chasse ne figurant pas à l'annexe B de la sixième directive. Ils soulignent à cet égard que l'article 25 de cette directive doit être interprété de manière restrictive, conformément à sa nature dérogatoire.

24 Il convient de rappeler que, pour déterminer la portée d'une disposition de droit communautaire, il y a lieu de tenir compte à la fois de ses termes, de son contexte et de ses finalités (arrêts du 15 octobre 1992, Tenuta il Bosco, C-162/91, Rec. p. I-5279, point 11, et Harbs, précité, point 28). En outre, il découle des exigences tant de

l'application uniforme du droit communautaire que du principe d'égalité que les termes d'une disposition du droit communautaire qui ne comporte aucun renvoi exprès au droit des États membres pour déterminer son sens et sa portée doivent normalement trouver, dans toute la Communauté, une interprétation autonome et uniforme qui doit être recherchée en tenant compte du contexte de la disposition et de l'objectif poursuivi par la réglementation en cause (voir, notamment, arrêts du 18 janvier 1984, Ekro, 327/82, Rec. p. 107, point 11, et du 17 mars 2005, Feron, C-170/03, Rec. p. I-2299, point 26).

25 Force est de constater que l'interprétation défendue par le gouvernement allemand et la Commission est corroborée par le libellé des dispositions en cause, par le contexte dans lequel elles s'inscrivent, ainsi que par les finalités poursuivies par le régime commun forfaitaire.

26 Il importe de relever, tout d'abord, que, en vertu de l'article 25, paragraphe 2, cinquième tiret, de la sixième directive et de l'annexe B de celle-ci, sont considérées comme des prestations de services agricoles les prestations de services qui contribuent normalement à la réalisation de la production agricole, notamment «la location, à des fins agricoles, des moyens normalement utilisés dans les exploitations agricoles». Or, la location de lots de chasse n'est pas explicitement visée par ces dispositions et, en outre, elle ne remplit pas les conditions établies par celles-ci.

27 S'agissant, ensuite, du contexte dans lequel s'inscrivent ces dispositions, il convient de constater qu'elles portent sur un régime particulier qui constitue une exception au régime général de la sixième directive. Il est de jurisprudence constante que toute dérogation ou exception à une règle générale doit être interprétée de manière restrictive (voir, notamment, arrêts du 12 décembre 1995, Oude Luttikhuis e.a., C-399/93, Rec. p. I-4515, point 23, et du 12 décembre 2002, Belgique/Commission, C-5/01, Rec. p. I-11991, point 56). Or, comme les autres régimes particuliers prévus

par la sixième directive, ce régime ne doit dès lors être appliqué que dans la mesure nécessaire pour atteindre son objectif (voir arrêt Harbs, précité, point 27).

28 Enfin, en ce qui concerne l'examen des finalités poursuivies par le régime commun forfaitaire, il y a lieu de rappeler que celui-ci répond à un impératif de simplification. Ainsi qu'il ressort du point 29 de l'arrêt Harbs, précité, ce régime tend à compenser la charge de la taxe sur les achats de biens et services des agriculteurs par le versement d'une compensation forfaitaire aux producteurs agricoles exerçant leur activité dans le cadre d'une exploitation agricole, sylvicole ou de pêche, lorsqu'ils livrent des produits agricoles ou effectuent des prestations de services agricoles.

29 L'application du régime commun forfaitaire ne repose pas sur un seul critère tenant à la qualité formelle de producteur agricole, mais dépend également de la nature des opérations économiques réalisées par ce dernier (voir, en ce sens, arrêt Harbs, précité, point 31). Or, interpréter la notion de «prestations de services agricoles», figurant à l'article 25, paragraphe 2, cinquième tiret, de la sixième directive, en ce sens qu'elle couvre une location, telle que la location de lots de chasse qui n'est pas destinée à des fins agricoles et qui ne porte pas sur des moyens normalement utilisés dans les exploitations agricoles, sylvicoles ou de pêche, ne serait conforme ni à la nature ni à la finalité dudit régime.

30 Ainsi, lorsque, dans une situation comme celle en cause dans l'affaire au principal, un producteur agricole donne en location des lots de chasse, il ne peut pas être considéré comme effectuant une prestation de services agricoles au sens de l'article 25, paragraphe 2, cinquième tiret, de la sixième directive, lu conjointement avec l'annexe B de celle-ci.

31 Dès lors, il convient de répondre à la seconde branche de la seconde question que l'article 25, paragraphe 2, cinquième tiret, de la sixième directive, lu conjointement avec l'annexe B de celle-ci, doit être interprété en ce sens que la location de lots de chasse par un agriculteur forfaitaire ne constitue pas une prestation de services agricoles au sens de cette directive.

32 Compte tenu de la réponse apportée à la seconde branche de la seconde question et pour les raisons exposées aux points 12 à 16 du présent arrêt, il n'y a pas lieu de répondre à la première question.

Sur les dépens

33 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 (troisième chambre) dit pour droit:

1) L'article 25 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 le régime commun forfaitaire des producteurs agricoles s'applique seulement à la livraison de produits agricoles et à la fourniture de prestations de services

agricoles, telles que définies au paragraphe 2 de cet article, et que les autres opérations effectuées par les agriculteurs forfaitaires sont soumises au régime général de cette directive.

2) **L'article 25, paragraphe 2, cinquième tiret, de la directive 77/388, lu conjointement avec l'annexe B de celle-ci, doit être interprété en ce sens que la location de lots de chasse par un agriculteur forfaitaire ne constitue pas une prestation de services agricoles au sens de cette directive.**

Signatures.