ARRÊT DE LA COUR (quatrième chambre)
26 septembre 1996 *

Dans l'affaire C-230/94,

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

Renate Enkler

et

Finanzamt Homburg,

une décision à titre préjudiciel sur l'interprétation de l'article 4, paragraphes 1 et 2, de l'article 6, paragraphe 2, sous a), et de l'article 11, A, paragraphe 1, sous c), 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 (quatrième chambre),

composée de MM. C. N. Kakouris, président de chambre, P. J. G. Kapteyn et H. Ragnemalm (rapporteur), juges,

avocat général: M. G. Cosmas,
greffier: M. H. A. Rühl, administrateur principal,

* Langue de procédure: l'allemand.

considérant les observations écrites présentées:

— pour M^me^ Renate Enkler, par M. Hans-Jürgen Enkler, conseiller fiscal à Kirkel,

— pour le gouvernement allemand, par M. Ernst Röder, Ministerialrat au ministère fédéral de l'Économie, en qualité d'agent,

— pour le gouvernement du Royaume-Uni, par M. John E. Collins, Assistant Treasury Solicitor, en qualité d'agent,

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

vu le rapport d'audience,

ayant entendu les observations orales de M^me^ Renate Enkler, représentée par M. Hans-Jürgen Enkler, du Finanzamt Homburg, représenté par M. Hans-Werner Klein, Regierungsoberrat, en qualité d'agent, et de la Commission, représentée par M. Jürgen Grunwald, à l'audience du 15 février 1996,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 28 mars 1996,

rend le présent

Arrêt

1 Par ordonnance du 5 mai 1994, parvenue à la Cour le 11 août suivant, le Bundesfinanzhof a posé à la Cour, en vertu de l'article 177 du traité CE, quatre questions préjudicielles relatives à l'interprétation de l'article 4, paragraphes 1 et 2,

de l'article 6, paragraphe 2, sous a), et de l'article 11, A, paragraphe 1, sous c), 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^ Enkler au Finanzamt Homburg au sujet de sa qualité d'entrepreneur et du calcul de la base d'imposition d'un camping-car dont elle est propriétaire.

3 L'article 2, point 1, de la sixième directive soumet à la taxe sur la valeur ajoutée 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 4 de la sixième directive,

« 1. Est considéré comme assujetti quiconque accomplit, d'une façon indépendante et quel qu'en soit le lieu, une des activités économiques mentionnées au paragraphe 2, quels que soient les buts et les résultats de cette activité.

2. Les activités économiques visées au paragraphe 1 sont toutes les activités de producteur, de commerçant ou de prestataire de services, y compris les activités extractives, agricoles et celles des professions libérales ou assimilées. Est notamment considérée comme activité économique une opération comportant l'exploitation d'un bien corporel ou incorporel en vue d'en retirer des recettes ayant un caractère de permanence ».

5 L'article 6 prévoit par ailleurs:

« 1. Est considérée comme 'prestation de services' toute opération qui ne constitue pas une livraison d'un bien au sens de l'article 5.

...

2. Sont assimilées à des prestations de services effectuées à titre onéreux:

a) l'utilisation d'un bien affecté à l'entreprise pour les besoins privés de l'assujetti ou pour ceux de son personnel ou, plus généralement, à des fins étrangères à son entreprise, lorsque ce bien a ouvert droit à une déduction complète ou partielle de la taxe sur la valeur ajoutée.

... »

6 A l'égard des opérations visées à l'article 6, paragraphe 2, l'article 11 dispose que la base d'imposition est constituée par le montant des dépenses engagées par l'assujetti pour l'exécution de la prestation de services.

7 M^me^ Enkler est employée de commerce au cabinet de contentieux fiscal de son époux. Le 15 septembre 1984, elle a déclaré la location de camping-cars comme activité professionnelle auprès de l'administration de la commune où elle résidait et auprès du Finanzamt Homburg. Le 28 septembre 1984, elle a acquis un camping-car pour un montant de 46 249 DM, plus la taxe sur le chiffre d'affaires, à savoir 6 474,89 DM.

8 Dans sa déclaration de 1984 relative au chiffre d'affaires, M^me^ Enkler a déduit un montant de 7 270,77 DM, alors qu'elle avait utilisé le camping-car à des fins exclusivement privées.

9 Dans sa déclaration de 1985, l'intéressée a ensuite fait état d'un chiffre d'affaires de 2 535 DM, dont 2 205 DM correspondaient aux recettes tirées de la location du camping-car à son époux.

10 Dans sa déclaration de 1986, elle a enfin déclaré un chiffre d'affaires de 1 728 DM dont 868 DM provenaient à nouveau des recettes de la location du camping-car à son époux.

11 Pour cette location, M. Enkler a versé un forfait journalier de 90 DM à son épouse. Il a en outre participé à l'achat et à l'entretien du camping-car en lui versant 42 321 DM en 1984, 8 270 DM en 1985 et 8 751 DM en 1986.

12 Au cours de ces trois exercices, M^me^ Enkler a loué, à deux reprises, le véhicule à des tiers. D'après les informations qu'elle a fournies, le camping-car a été utilisé comme suit:

utilisation totale 250 jours, distance parcourue	25 781 km,
utilisation à des fins privées 79 jours, distance parcourue	13 100 km,
utilisation par le conjoint 40 jours, distance parcourue	5 239 km,
location à des tiers 18 jours, distance parcourue	3 236 km,
trajets pour réparation 113 jours, distance parcourue	4 206 km.

13 Il ressort en outre de l'ordonnance de renvoi que le camping-car faisait l'objet d'une assurance responsabilité civile souscrite à titre privé. De plus, lorsque le véhicule était mis à la disposition d'un tiers, M^me^ Enkler contractait une assurance responsabilité civile pour véhicules de location et délivrait la police d'assurance aux clients. En vertu d'un accord avec l'assureur, M. Enkler pouvait utiliser le véhicule sans qu'il soit nécessaire de contracter une assurance complémentaire.

14 Enfin, il apparaît que M^me^ Enkler ne faisait aucune publicité dans les quotidiens pour la location du camping-car. Lorsqu'il n'était pas loué, le véhicule était garé dans un parking couvert à proximité de la résidence des époux Enkler.

15 En 1986, M^me^ Enkler a déclaré qu'elle allait utiliser le véhicule à des fins exclusivement privées. Elle a fixé sa base d'imposition à 19 000 DM et a prétendu bénéficier d'une déduction d'impôt de 80 % en sa qualité de petit exploitant.

16 Dans un avis de redressement du 3 avril 1989, relatif aux années 1984 à 1986, le Finanzamt Homburg n'a pris en compte, pour le calcul de la taxe dont l'intéressée était redevable, que le montant correspondant à la taxe sur le chiffre d'affaires qu'elle avait facturée séparément aux preneurs. Pour ce faire, le Finanzamt est parti du principe que l'intéressée était redevable de la taxe, au motif qu'elle avait facturé cette taxe alors qu'elle n'avait pas la qualité d'entrepreneur.

17 Le recours formé par M^me^ Enkler a été rejeté par le Finanzgericht, qui a jugé, notamment, qu'elle n'exerçait pas une activité d'entrepreneur lorsqu'elle louait le camping-car. Cette juridiction a par ailleurs précisé que l'activité permanente, exigée pour revêtir la qualité d'entrepreneur, supposait l'intention de réaliser des recettes, laquelle devait être déterminée au moyen de critères pouvant être vérifiés de manière objective. Selon le Finanzgericht, l'activité de M^me^ Enkler s'apparentait à une forme d'activité d'ordre privé, étant donné que:

— elle avait acquis un seul véhicule destiné par nature aux loisirs et qu'elle l'avait utilisé de manière prépondérante à des fins privées,

— elle exerçait, à titre principal, une activité autre que la location,

— elle ne disposait pas de bureau ni d'installations destinées à mettre le véhicule à l'abri et à l'entretenir,

— le camping-car avait été essentiellement financé et entretenu par son conjoint,

— le véhicule faisait l'objet d'une assurance civile pour véhicules de location seulement pendant les périodes où il était effectivement utilisé à des fins d'exploitation,

— il avait été gardé par sa propriétaire alors que son exploitation s'était révélée fortement déficitaire.

18 M^me^ Enkler a formé un pourvoi en « Revision » devant le Bundesfinanzhof. Considérant que les dispositions pertinentes de droit allemand devaient être interprétées à la lumière des dispositions correspondantes de la sixième directive, cette juridiction a décidé de surseoir à statuer jusqu'à ce que la Cour se soit prononcée à titre préjudiciel sur les quatre questions suivantes:

« 1) Convient-il de qualifier la location de biens corporels

a) d'activité de prestataire de services au sens de l'article 4, paragraphe 2, première phrase, de la sixième directive (77/388/CEE) ou

b) exclusivement d'opération comportant l'exploitation d'un bien corporel en vue d'en retirer des recettes ayant un caractère de permanence au sens de l'article 4, paragraphe 2, deuxième phrase, de la sixième directive (77/388/CEE)?

2) Faut-il considérer que toute mise à disposition à titre onéreux d'un bien corporel en vue de son utilisation est une activité économique au sens de l'article 4, paragraphe 2, deuxième phrase, de la sixième directive (77/388/CEE) ou faut-il, pour qu'elle soit une activité économique, qu'elle puisse être différenciée d'une activité d'ordre privé?

Le cas échéant, faut-il la différencier d'une activité d'ordre privé:

— en tenant compte de certains éléments (comme, par exemple, l'importance économique, la durée de la mise à disposition du bien en vue de son utilisation, le montant de la rémunération) ou

— en effectuant une comparaison avec les formes habituelles que revêt l'activité économique en question (en l'espèce: la location, à titre professionnel, de 'camping-cars')?

3) Faut-il considérer que la location d'un 'camping-car' constitue une activité économique visant à retirer des recettes ayant un caractère de permanence, lorsque ce véhicule n'a, au cours d'une période de plus de deux ans, été loué que pour une durée de quelques jours à deux preneurs étrangers à la loueuse ainsi que, pour une période totale d'environ six semaines, à l'époux de cette dernière, la rémunération perçue au total s'élevant à environ 4 300 DM?

4) En cas de réponse affirmative à la troisième question: convient-il également d'intégrer dans la base d'imposition [article 11, A, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive (77/388/CEE)] applicable aux prestations de services au sens de l'article 6, paragraphe 2, de la sixième directive (77/388/CEE), le montant des dépenses nées au cours de la période où le bien à louer est à la disposition du loueur pour son usage privé (c'est-à-dire pendant les périodes dites de non-occupation)? »

Sur la première question

19 Par sa première question, la juridiction nationale demande en substance à la Cour de préciser si la location d'un bien corporel doit être qualifiée d'« activité économique » au sens de l'article 4, paragraphe 2, première phrase, de la sixième directive ou exclusivement au sens de la seconde phrase de la même disposition.

20 Il convient de relever d'emblée qu'il résulte de la confrontation de l'article 4, paragraphe 2, avec l'article 4, paragraphe 3, de la sixième directive que la notion d'activité économique figurant tant à la première qu'à la seconde phrase de l'article 4, paragraphe 2, ne concerne pas des activités exercées à titre occasionnel.

21 Il convient de préciser ensuite que la location d'un bien corporel doit être considérée comme l'« exploitation » de ce bien au sens de l'article 4, paragraphe 2, seconde phrase, de la sixième directive (voir arrêt du 14 février 1985, Rompelman, 268/83, Rec. p. 655).

22 En conséquence, il y a lieu de répondre à la première question que la location d'un bien corporel constitue une exploitation de ce bien qui doit être qualifiée d'« activité économique » au sens de l'article 4, paragraphe 2, de la sixième directive, dès lors qu'elle est accomplie en vue d'en retirer des recettes ayant un caractère de permanence.

Sur les deuxième et troisième questions

23 Par les deuxième et troisième questions, la juridiction nationale demande en substance dans quelles circonstances la location d'un bien corporel tel qu'un camping-car doit être considérée comme étant exercée en vue d'en retirer des recettes ayant un caractère de permanence, au sens de l'article 4, paragraphe 2, seconde phrase, de la sixième directive.

24 A cet égard, il y a lieu de rappeler qu'il incombe à celui qui demande la déduction de la TVA d'établir qu'il répond aux conditions pour en bénéficier et, notamment, de prouver qu'il remplit les critères pour être considéré comme un assujetti. Dès lors, l'article 4 de la sixième directive ne s'oppose pas à ce que l'administration fiscale exige que l'intention déclarée soit confirmée par des éléments objectifs (voir arrêt Rompelman, précité, point 24). Il en résulte que l'autorité administrative ou juridictionnelle, appelée à prendre position sur ce problème, doit apprécier l'ensemble des données qui caractérisent un cas particulier pour déterminer si l'activité en question, en l'espèce l'exploitation d'un bien sous forme de location, vise à réaliser des recettes ayant un caractère de permanence.

25 Sur ce point, il convient de souligner que, comme il ressort de l'article 4, paragraphe 1, de la sixième directive, les objectifs ou les résultats de l'activité sont, en tant que tels, sans pertinence pour déterminer le champ d'application de la sixième directive.

26 Dans l'arrêt du 11 juillet 1991, Lennartz (C-97/90, Rec. p. I-3795), la Cour a dit pour droit que, parmi les données sur la base desquelles les autorités fiscales doivent examiner si un assujetti a acquis des biens pour les besoins de ses activités économiques, figure la nature du bien visé.

27 Ce critère doit également permettre de déterminer si un particulier a utilisé un bien d'une manière telle que son activité doive être qualifiée d'« activité économique » au sens de la sixième directive. Le fait qu'un bien convienne à une exploitation exclusivement économique suffit, en règle générale, pour qu'il soit admis que son propriétaire l'exploite pour les besoins d'activités économiques et, par conséquent, pour réaliser des recettes ayant un caractère de permanence. En revanche, si un bien est, en raison de sa nature, susceptible d'être utilisé tant à des fins économiques que privées, il conviendra d'analyser l'ensemble des conditions de son exploitation pour déterminer s'il est utilisé en vue d'en retirer des recettes présentant effectivement un caractère de permanence.

28 Dans ce dernier cas, la comparaison entre, d'une part, les conditions dans lesquelles l'intéressé exploite effectivement le bien et, d'autre part, celles dans lesquelles s'exerce habituellement l'activité économique correspondante peut constituer l'une des méthodes permettant de vérifier si l'activité concernée est accomplie en vue de réaliser des recettes ayant un caractère de permanence.

29 En outre, bien que des critères relatifs aux résultats de l'activité concernée ne sauraient, en eux-mêmes, permettre de déterminer si l'activité est exercée en vue de réaliser des recettes ayant un caractère de permanence, la durée effective de la location du bien, l'importance de la clientèle et le montant des recettes sont des éléments qui, faisant partie de l'ensemble des données de l'espèce, peuvent être pris en compte, avec d'autres, lors de cet examen.

30 Au vu de ce qui précède, il convient de répondre aux deuxième et troisième questions que, pour déterminer si la location d'un bien corporel tel qu'un camping-car est exercée en vue d'en retirer des recettes ayant un caractère de

permanence, au sens de l'article 4, paragraphe 2, seconde phrase, de la sixième directive, il appartient à la juridiction nationale de procéder à l'appréciation de l'ensemble des données de l'espèce.

Sur la quatrième question

31 Par sa quatrième question, la juridiction nationale demande si l'article 11, A, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive doit être interprété en ce sens qu'il convient d'intégrer dans la base d'imposition de la taxe sur le chiffre d'affaires sur les opérations assimilées à des prestations de services en vertu de l'article 6, paragraphe 2, sous a), de la même directive des dépenses qui sont engagées pendant une période au cours de laquelle le bien se trouve à la disposition de l'assujetti de telle manière que celui-ci puisse à tout moment l'utiliser effectivement à des fins étrangères à l'entreprise.

32 En premier lieu, l'article 17 de la sixième directive prévoit, en son paragraphe 1, que « Le droit à déduction prend naissance au moment où la taxe déductible devient exigible » et autorise, en son paragraphe 2, l'assujetti, dans la mesure où les biens sont utilisés pour les besoins de ses opérations taxées, « à déduire de la taxe dont il est redevable la taxe sur la valeur ajoutée due ou acquittée pour les biens qui lui sont ou lui seront livrés ... par un autre assujetti ».

33 En second lieu, afin d'empêcher un assujetti, qui a pu déduire la TVA sur l'achat d'un bien affecté à son entreprise, d'échapper au paiement de la TVA lorsqu'il prélève ce bien sur le patrimoine de son entreprise à des fins privées et de profiter ainsi d'avantages indus par rapport au consommateur ordinaire qui achète le bien en acquittant la TVA, l'article 6, paragraphe 2, de la sixième directive assimile à des prestations de services effectuées à titre onéreux « l'utilisation d'un bien affecté à l'entreprise pour les besoins privés de l'assujetti ou pour ceux de son personnel ou, plus généralement, à des fins étrangères à son entreprise lorsque ce bien a ouvert droit à une déduction complète ou partielle de la taxe sur la valeur ajoutée » (voir,

s'agissant de l'article 5, paragraphe 6, de la sixième directive, qui repose sur le même principe, arrêt du 6 mai 1992, De Jong, C-20/91, Rec. p. I-2847, point 15).

34 Dans l'arrêt du 25 mai 1993, Mohsche (C-193/91, Rec. p. I-2615, points 13 et 14), la Cour a considéré que l'utilisation privée d'un bien n'est imposable qu'à titre exceptionnel et que, par conséquent, l'expression « utilisation d'un bien », utilisée à l'article 6, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive, doit être interprétée strictement, en ce sens qu'elle comprend uniquement l'utilisation du bien lui-même. Ainsi, les prestations de services fournies par des tiers en vue de l'entretien ou de l'exploitation du bien sans possibilité de déduction par l'assujetti de la taxe versée en amont ne relèvent pas de cette disposition.

35 Comme il a déjà été indiqué au point 33 ci-dessus, l'objectif de l'article 6, paragraphe 2, de la sixième directive est d'assurer une égalité de traitement entre l'assujetti et le consommateur final. Ce dernier a toujours la possibilité de disposer d'un bien quand il le souhaite; il convient donc de prendre également en considération, pour déterminer, conformément à l'article 11, A, paragraphe 1, sous c), la base d'imposition d'une opération assimilée à une prestation de services en vertu de l'article 6, paragraphe 2, les périodes pendant lesquelles un bien se trouve à la disposition de l'assujetti de telle manière qu'il puisse à tout moment l'utiliser effectivement pour ses besoins privés.

36 D'abord, la prise en compte de ces périodes lors de la détermination de la base d'imposition de la TVA est limitée par l'obligation de tenir compte uniquement des dépenses qui s'attachent au bien lui-même, telles que les amortissements de la dépréciation du bien, ou les dépenses exposées par l'assujetti qui lui ont ouvert droit à déduction de la TVA.

37 Ensuite, il n'y a pas lieu d'intégrer dans la base d'imposition l'ensemble des dépenses de cette nature. Les périodes en cause sont caractérisées par le fait que le bien concerné se trouve à la disposition de l'assujetti non seulement pour ses besoins privés, mais également, et en même temps, pour les besoins de son entreprise. Dès

lors, il convient de tenir compte d'une partie des dépenses, proportionnelle au rapport qui existe entre la durée totale d'utilisation effective du bien, d'une part, et la durée d'utilisation effective du bien à des fins étrangères à l'entreprise, d'autre part.

38 Par conséquent, il y a lieu de répondre à la quatrième question que l'article 11, A, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive doit être interprété en ce sens qu'il convient d'intégrer dans la base d'imposition de la taxe sur le chiffre d'affaires sur les opérations assimilées à des prestations de services en vertu de l'article 6, paragraphe 2, sous a), de la même directive des dépenses qui sont engagées pendant une période au cours de laquelle le bien se trouve à la disposition de l'assujetti de telle manière que celui-ci puisse à tout moment l'utiliser effectivement à des fins étrangères à l'entreprise et qui se rapportent au bien lui-même ou qui ont ouvert droit à déduction de la TVA par l'assujetti. La partie de ces dépenses à intégrer doit être proportionnelle au rapport entre la durée totale d'utilisation effective du bien, d'une part, et la durée d'utilisation effective du bien à des fins étrangères à l'entreprise, d'autre part.

Sur les dépens

39 Les frais exposés par les gouvernements allemand et du Royaume-Uni, ainsi que 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 (quatrième chambre),

statuant sur les questions à elle soumises par le Bundesfinanzhof, par ordonnance du 5 mai 1994, dit pour droit:

1) **La location d'un bien corporel constitue une exploitation de ce bien qui doit être qualifiée d'« activité économique » au sens de l'article 4, paragraphe 2, 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, dès lors qu'elle est accomplie en vue d'en retirer des recettes ayant un caractère de permanence.**

2) **Pour déterminer si la location d'un bien corporel tel qu'un camping-car est exercée en vue d'en retirer des recettes ayant un caractère de permanence, au sens de l'article 4, paragraphe 2, seconde phrase, de la directive 77/388, il appartient à la juridiction nationale de procéder à l'appréciation de l'ensemble des données de l'espèce.**

3) **L'article 11, A, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive 77/388 doit être interprété en ce sens qu'il convient d'intégrer dans la base d'imposition de la taxe sur le chiffre d'affaires sur les opérations assimilées à des prestations de services en vertu de l'article 6, paragraphe 2, sous a), de la même directive des dépenses qui sont engagées pendant une période au cours de laquelle le bien se trouve à la disposition de l'assujetti de telle manière que celui-ci puisse à tout moment l'utiliser effectivement à des fins étrangères à l'entreprise et qui se rapportent au bien lui-même ou qui ont ouvert droit à déduction de la TVA par l'assujetti. La partie de ces dépenses à intégrer doit être proportionnelle au rapport entre la durée totale d'utilisation effective du bien, d'une part, et la durée d'utilisation effective du bien à des fins étrangères à l'entreprise, d'autre part.**

Kakouris Kapteyn Ragnemalm

Ainsi prononcé en audience publique à Luxembourg, le 26 septembre 1996.

Le greffier

R. Grass

Le président de la quatrième chambre

C. N. Kakouris