CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL
M^ME ELEANOR SHARPSTON
présentées le 18 juillet 2007 [1]

1. Dans cette demande de décision préjudicielle émanant d'Autriche, l'Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Wien (tribunal fiscal indépendant, section de Vienne, Autriche), souhaite savoir si la notion recouvrant l'«affermage et la location de biens immeubles», qui est inscrite dans les dispositions communautaires relatives à la TVA, englobe la concession du droit de pêche sur un plan d'eau déterminé, accordée sous forme d'un contrat de location conclu pour une durée de dix ans par le propriétaire des terres sur lesquelles se situe le plan d'eau ou par le titulaire du droit de pêche sur un plan d'eau relevant du domaine public.

Le droit communautaire

2. À la date des faits au principal, la TVA était harmonisée par la sixième directive [2], dont l'article 13, B, prévoyait entre autres:

«Sans préjudice d'autres dispositions communautaires, les États membres exonèrent, dans les conditions qu'ils fixent en vue d'assurer l'application correcte et simple des exonérations prévues ci-dessous et de prévenir toute fraude, évasion et abus éventuels:

[...]

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

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

1 — Langue originale: l'anglais.

2 — 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; cette directive a fait l'objet de multiples modifications, dont aucune n'a porté sur les dispositions applicables dans la présente affaire). Le 1^er janvier 2007, la sixième directive a été abrogée et remplacée par la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO L 347, p. 1).

2. des locations d'emplacement pour le stationnement des véhicules;

3. des locations d'outillages et de machines fixés à demeure;

4. des locations de coffres-forts.

Les États membres ont la faculté de prévoir des exclusions supplémentaires au champ d'application de cette exonération;

[...]» [3].

3. L'article 13, C, sous a), autorisait les États membres à accorder à leurs assujettis — sous réserve des restrictions et des modalités définies par l'État — le droit d'opter pour la taxation de l'affermage et de la location de biens immeubles [4].

Le droit autrichien

4. L'article 6, paragraphe 1, point 16, de la loi de 1994 relative à la taxe sur le chiffre d'affaires (Umsatzsteuergesetz 1994, ci-après l'«UStG») exonère de la TVA la location et l'affermage de biens immeubles, y compris de «titres auxquels s'appliquent les dispositions du droit civil relatives aux biens immeubles et de propriétés foncières et immobilières de l'État», sous réserve des mêmes exceptions que celles prévues à l'article 13, B, sous b), de la sixième directive.

5. La juridiction de renvoi explique que la notion de bien immeuble au sens de l'article 6, paragraphe 1, point 16, de l'UStG est celle utilisée en droit civil. Le code civil autrichien qualifie les droits de mobiliers à moins qu'ils ne soient liés à la possession d'un immeuble, c'est-à-dire exercés en vertu de cette possession, comme dans le cas des servitudes réelles. Une telle servitude est un droit réel, qui est normalement établi par voie d'enregistrement [5]. Les droits de pêche dans des eaux privées constituent en principe une extension du droit de propriété sur ces

3 — Voir aujourd'hui articles 131 et 135, paragraphes 1, sous l), et 2, de la directive 2006/112.

4 — Voir aujourd'hui article 137, paragraphes 1, sous d), et 2, de la directive 2006/112.

5 — Rien n'indique que la République d'Autriche ait exercé l'option prévue à l'article 5, paragraphe 3, de la sixième directive (qui figure aujourd'hui à l'article 15, paragraphe 2, de la directive 2006/112) afin de considérer comme biens corporels les droits réels donnant à leur titulaire un pouvoir d'utilisation sur les biens immeubles. Voir arrêt du 7 septembre 2006, Heger (C-166/05, Rec. p. I-7749, point 19), ainsi que point 28 de mes conclusions dans cette affaire.

eaux. Lorsqu'ils sont exercés en vertu d'un droit de propriété portant sur un autre immeuble, ces droits sont des servitudes réelles. Ils peuvent sinon être octroyés en tant que servitudes personnelles irrégulières et droits réels autonomes, librement transmissibles à titre onéreux ou par héritage (les droits de chasse, en revanche, ne peuvent plus être constitués en tant que droits réels autonomes, mais suivent toujours la propriété sur l'immeuble). Le gibier et les poissons vivant dans la nature [6] sont des choses sans maître qui ne sont pas une partie ou un accessoire du fonds. Le code civil les qualifie de biens immeubles tant qu'ils ne sont pas capturés ou tués et manifeste ainsi clairement que le droit de prélever des animaux sauvages résulte de la propriété foncière et non d'un droit préexistant sur ces animaux en tant que meubles autonomes. Ce n'est pas l'animal, mais le droit de chasse ou de pêche qui est une composante de la propriété foncière.

6. L'article 4 de la loi sur la pêche de Basse-Autriche (NÖ Fischereigesetz 2001) donne du droit de pêche une définition à plusieurs facettes: il comprend le droit de conserver, de capturer, de s'approprier et de tuer des animaux aquatiques, et d'autoriser leur capture et/ou leur appropriation par d'autres personnes; il est inséparable de l'obligation de gérer les eaux à poissons de manière convenable et durable; il s'agit d'un droit autonome qui n'est pas lié au fonds, qui peut être acquis ou détenu conformément aux règles générales régissant les droits privés, et qui est soumis à la compétence des tribunaux ordinaires.

6 — «In freier Natur». Ce point n'est pas mentionné dans la présente affaire, mais on pourrait se demander si ce terme s'appliquerait, par exemple, à des poissons élevés dans des étangs fermés, destinés spécifiquement à la pêche à la ligne.

Faits et procédure

7. M[me] Gabriele Walderdorff possède et exploite une exploitation agricole et forestière à Zwettl, en Basse-Autriche, pour laquelle elle est assujettie à la TVA au taux normal. Les biens comportent un droit de pêche enregistré sur certaines eaux du domaine public. En outre, sur les terres se trouvent des étangs pour lesquels elle dispose d'un droit de pêche en sa qualité de propriétaire.

8. M[me] Walderdorff a loué ces deux droits de pêche à un club local de pêcheurs pour une période de dix ans courant à compter du 1[er] janvier 1996. Le loyer annuel prévu au contrat était de 60 000 ATS. Il était prévu que, pour le cas où M[me] Walderdorff choisirait l'imposition à la TVA, ce montant serait décomposé en une somme de 50 000 ATS net, à laquelle s'ajouterait la TVA au taux de 20 %. Dans les faits, elle n'a pas opté pour la taxation et n'a donc pas facturé la TVA au club de pêche.

9. À la suite d'un contrôle, l'administration fiscale a décidé que le loyer devait être soumis à la TVA au taux normal, au motif qu'il ne s'agissait pas de la location d'un bien immeuble exonéré en vertu de l'UStG. Elle a ainsi adopté des décisions de redressement de TVA, en appliquant un taux de 20 %.

10. M^me Walderdorff a formé un recours contre ces décisions de redressement et demandé l'exonération de TVA sur la base de l'article 16, paragraphe 1, point 16, de l'UStG. Le recours est actuellement pendant devant la juridiction de renvoi.

11. L'administration fiscale s'appuie sur l'analyse du ministre fédéral des Finances, selon laquelle le droit de pêche constitue un droit indépendant du fonds, qui ne peut être assimilé à un usage du fonds. Elle estime donc que la location d'un tel droit par un assujetti n'est pas exonérée en vertu de l'article 6, paragraphe 1, point 16, de l'UStG, mais soumise au taux normal.

12. M^me Walderdorff estime que l'article 6, paragraphe 1, point 16, de l'UStG s'applique aux droits qui, bien que n'étant pas des éléments de biens immeubles, peuvent en soi faire l'objet d'un contrat de bail. Les droits de chasse, fait-elle valoir, n'entrent pas dans cette définition, car ils ne peuvent plus être constitués en droits réels autonomes, enregistrables en tant que tel. En revanche, relève-t-elle, les droits de pêche peuvent être exercés par une autre personne que le propriétaire du fonds, auquel cas ils constituent des servitudes inscriptibles au registre foncier. Elle en conclut qu'il s'agit de droits réels immobiliers au sens de l'article 6, paragraphe 1, point 16, de l'UStG.

13. Incertain quant à la situation en droit communautaire sur ce point, l'Unabhängiger Finanzsenat a saisi la Cour de la question préjudicielle suivante:

«L'article 13, B, sous b), de la [sixième directive] doit-il être interprété en ce sens que la concession à titre onéreux du droit de pratiquer la pêche, sous forme d'un contrat de location conclu pour une durée de dix ans:

1) par le propriétaire du bien immeuble sur lequel se situe le plan d'eau pour lequel le droit a été accordé,

2) par le titulaire du droit de pêche sur un plan d'eau relevant du domaine public,

entre dans 'l'affermage et la location de biens immeubles'?»

14. Seule la Commission des Communautés européennes a présenté des observations écrites et aucune audience n'a été demandée ni n'a eu lieu.

Appréciation

15. La décision de renvoi fournit des informations circonstanciées sur la nature et la classification des droits liés aux biens immeubles en droit autrichien, notamment en ce qui concerne les droits de pêche et de chasse. Les arguments présentés devant la juridiction de renvoi apparaissent également largement fondés sur cette classification.

16. La question déférée porte toutefois sur l'interprétation de la notion recouvrant «l'affermage et la location de biens immeubles», qui est inscrite à l'article 13, B, sous b), de la sixième directive; or, selon une jurisprudence constante de la Cour, les exonérations visées à l'article 13 de la sixième directive constituent des notions autonomes du droit communautaire ayant pour objet d'éviter des divergences dans l'application du régime de la TVA d'un État membre à l'autre [7].

17. En conséquence, la classification des droits de pêche en droit autrichien ou les différences qu'ils présentent par rapport aux droits de chasse ne constitueront pas des facteurs décisifs en déterminant si leur octroi entre dans «l'affermage ou la location de biens immeubles» aux fins de l'exonération prévue à l'article 13, B, sous b). Le fait que le contrat en cause soit qualifié de contrat d'affermage («Pachtvertrag») en droit autrichien n'est pas non plus essentiel.

18. Une question éventuellement sous-jacente dans la décision de renvoi est toutefois celle de savoir si les droits de pêche peuvent eux-mêmes constituer des biens immeubles susceptibles d'être loués ou affermés au sens de l'article 13, B, sous b), dès lors que le droit autrichien les qualifie de biens immeubles — à l'instar peut-être d'autres systèmes juridiques.

7 — Voir, par exemple, arrêt du 14 juin 2007, Horizon College (C-434/05, Rec. p. I-4793, point 15, et jurisprudence citée), et, en ce qui concerne la classification du droit de chasse au regard de la TVA, arrêt du 26 mai 2005, Stadt Sundern (C-43/04, Rec. p. I-4491, point 24).

19. J'estime qu'il serait artificiel d'interpréter ainsi la notion communautaire de biens immeubles dans ce contexte. La notion de location et d'affermage de biens immeubles ne convient qu'aux véritables biens matériels, et non aux droits qui sont par nature eux-mêmes immatériels, quel que soit l'objet auquel ils peuvent être liés. La Cour a jugé que les biens immeubles se limitaient aux biens qui ne sont ni mobiles ni facilement déplaçables [8]. Une telle limitation doit a fortiori exclure les biens de nature immatérielle. Cette analyse paraît confirmée par la déclaration de la Cour selon laquelle l'une des caractéristiques essentielles d'un bien immeuble est d'être rattaché à une portion déterminée de la surface terrestre [9].

20. Ma conviction n'est à cet égard pas ébranlée par la référence que fait la juridiction de renvoi à une déclaration figurant dans les procès-verbaux du Conseil relatifs à l'adoption de la sixième directive, selon laquelle la possibilité de prévoir une restriction du champ d'application de l'exonération fiscale de l'article 13, B, sous b), a été notamment introduite afin de donner aux États membres la faculté de soumettre, entre autres, la chasse et la pêche à la TVA, ce dont la juridiction de renvoi déduit cette éventuelle conséquence que la chasse et la pêche seraient normalement, dans ce cadre, qualifiées de biens immeubles. Quelle que soit la conséquence que l'on pourrait en déduire, il est de jurisprudence constante que, lorsque leur contenu ne trouve aucune expression dans le texte de la disposition en cause, de telles déclarations n'ont pas de portée juridique et ne sauraient donc être retenues pour l'interprétation d'une directive [10].

21. La Cour a défini la location de biens immeubles, au sens de l'article 13, B, sous b), de la sixième directive, comme le droit donné par le propriétaire d'un immeuble au locataire, contre rémunération et pour une durée convenue, d'occuper cet immeuble et d'exclure toute autre personne du bénéfice d'un tel droit [11]. Elle a également jugé qu'un terrain en tout ou en partie immergé pouvait lui-même être qualifié de bien immeuble susceptible de faire l'objet de location ou d'affermage [12].

22. Un plan d'eau peut donc être loué ou affermé au sens de l'article 13, B, sous b), de la sixième directive, et il est constant, dans la présente affaire, que le contrat en cause

8 — Arrêt du 16 janvier 2003, Maierhofer (C-315/00, Rec. p. I-563, points 30 et suiv.).

9 — Arrêt Heger, précité note 5, point 20.

10 — Voir, par exemple, en matière fiscale, arrêts du 13 février 1996, Bautiaa et Société française maritime (C-197/94 et C-252/94, Rec. p. I-505, point 51), et du 8 juin 2000, Epson Europe (C-375/98, Rec. p. I-4243, point 26 et jurisprudence citée).

11 — Arrêt du 3 mars 2005, Fonden Marselisborg Lystbådehavn (C-428/02, Rec. p. I-1527, point 30 et jurisprudence citée).

12 — Ibidem, point 34. Voir également, en ce qui concerne la qualification comme bien immeuble d'une étendue d'eau pouvant faire l'objet de permis de pêche, arrêt Heger, précité note 5, points 20 à 22.

confère, pour une durée convenue et contre rémunération annuelle, des droits portant sur certains plans d'eau spécifiés. Ces aspects sont conformes aux critères fixés dans la jurisprudence de la Cour. On peut également noter que le droit de prélever des poissons dans ces eaux et l'obligation de gérer ces dernières de manière convenable et durable paraissent caractéristiques d'un contrat d'affermage [«Verpachtung» dans la version allemande de l'article 13, B, sous b), de la sixième directive] [13].

23. Il ne suffit toutefois pas qu'un contrat comporte certains éléments caractéristiques de la location ou de l'affermage de biens immeubles, s'il ne remplit pas tous les critères essentiels de la définition de la location ou de l'affermage en droit communautaire. L'un de ces critères est la mesure dans laquelle le contrat confère le droit d'occuper un immeuble et d'exclure toute autre personne du bénéfice d'un tel droit.

24. Une première question est celle de savoir si un contrat accordant l'accès à un bien immeuble et le droit d'en jouir à seule fin d'y pêcher peut être considéré comme un affermage ou une location.

13 — La distinction entre «Vermietung» (location) et «Verpachtung» (affermage) est faite dans certaines versions linguistiques, mais non dans toutes, et reflète une différenciation qui est souvent opérée dans les régimes juridiques nationaux. Voir point 76 des conclusions de l'avocat général Jacobs dans l'affaire «Goed Wonen» (arrêt du 4 octobre 2001, C-326/99, Rec. p. I-6831).

25. Il n'est certes pas inhabituel qu'un bail précise que l'immeuble doit ou ne doit pas être utilisé à une ou plusieurs fins particulières. Il n'apparaît pas non plus que l'activité de pêche comporte un élément intrinsèque qui s'opposerait à ce qu'un contrat permettant d'accéder à un fonds et d'en jouir à cette fin soit qualifié de location.

26. Chaque contrat doit toutefois être examiné en vue de déterminer s'il confère le droit d'occuper l'immeuble et d'exclure toute autre personne du bénéfice d'un tel droit.

27. Dans la présente affaire, le contrat — dont une copie a été jointe au dossier adressé à la Cour par la juridiction de renvoi — ne mentionne pas d'autre objet que celui de la pêche, pour laquelle le club de pêche peut bénéficier d'un accès au fonds ou aux eaux. Il ne comporte aucun élément permettant de penser que M^me^ Walderdorff ne pourrait pas elle-même utiliser les étangs se trouvant dans sa propriété à d'autres fins que celle de la pêche, ou autoriser d'autres personnes à le faire (bien qu'il puisse être implicite qu'une telle utilisation, quelle qu'elle soit, ne doit pas interférer avec la jouissance du droit de pêche). De manière analogue (et sous la même réserve), rien d'indique que son droit

de pêche dans les eaux du domaine public, octroyé au club de pêche pour la durée du contrat, l'autorise ou autorise ce club à empêcher d'autres personnes de se livrer à d'autres activités dans ces eaux.

28. Il me paraît donc difficile de concilier la situation décrite avec la définition constante que donne la Cour de la location ou de l'affermage, qui suppose l'attribution d'un droit d'occuper un immeuble et d'exclure toute autre personne du bénéfice d'un tel droit.

29. En outre, il est permis d'opérer une distinction entre l'octroi d'un droit de pêche exclusif dans un plan d'eau particulier, assorti du droit d'interdire à d'autres personnes d'y pêcher, et la délivrance de permis de pêche autorisant certaines personnes à pêcher en compagnie d'autres détenteurs de permis. Bien qu'ils confèrent un droit d'usage effectif de l'immeuble en question [14], de tels permis ne permettent normalement pas à leur titulaire d'exclure d'autres personnes, de sorte qu'ils ne nous semblent pas remplir ce critère que comporte la définition de la location donnée par la Cour [15].

30. Dans la présente affaire, le contrat n'indique nullement que les droits conférés sont exclusifs en ce sens que le club de pêche serait en droit de décider qui peut et qui ne peut pas pêcher dans les eaux en cause. En revanche, il stipule que M^me Walderdorff se réserve le droit de pêcher librement dans ces eaux et d'y autoriser un invité par jour. Il stipule également que M^me Walderdorff a le droit de devenir gratuitement membre du club pour la durée du contrat, et prévoit qu'en cas de dissolution de celui-ci elle accordera à ses douze membres un droit prioritaire leur permettant de conclure avec elle de nouveaux contrats individuels ayant le même objet.

31. Il est vrai qu'un droit d'accès illimité tel que celui accordé dans la présente affaire est un élément caractéristique, voire essentiel, d'un affermage ou d'une location. En l'espèce, toutefois, la bailleresse se réserve le droit non seulement de faire elle-même usage des eaux pour la même fin que celle pour laquelle le club bénéficie d'un droit d'accès — par opposition à une finalité autre que l'usage ou la jouissance, telle que l'entretien du bien, dont le propriétaire continue d'assumer la responsabilité [16] —, mais encore d'accorder le même accès à des tiers.

14 — Arrêt Heger, précité note 5, point 25.

15 — Voir, également, points 34 et 35 des conclusions de l'avocat général Jacobs dans l'affaire Stockolm Lindöpark (arrêt du 18 janvier 2001, C-150/99, Rec. p. I-493).

16 — Voir, par exemple, arrêt du 18 novembre 2004, Temco Europe (C-284/03, Rec. p. I-11237, points 24 et 25), où certaines restrictions apportées au droit d'occupation exclusive (telles que le droit de visite du propriétaire ou l'usage conjoint de certaines parties de l'immeuble avec d'autres locataires) sont considérées comme n'étant pas incompatibles avec une qualification de location ou d'affermage.

32. En outre, dans l'hypothèse d'une dissolution du club et de la conclusion de contrats séparés avec chacun de ses anciens membres, ces contrats (quoique toujours qualifiés de «Pachtverträge») n'apparaîtraient constituer guère plus que des permis de pêche individuels à long terme — et rien n'indique que M[me] Walderdorff ne pourrait pas, dans cette hypothèse, conclure d'autres contrats de même nature.

33. Il s'agit là bien sûr de questions qu'il appartient à la juridiction de renvoi de trancher, mais il m'apparaît que la notion de location ou d'affermage de biens immeubles, telle que définie par la jurisprudence de la Cour sur l'article 13, B, sous b), de la sixième directive, doit être limitée aux contrats en vertu desquels le droit d'accéder à un immeuble, ainsi que d'en user et d'en jouir, est exclusif, au sens où le preneur n'est pas tenu de tolérer un accès, un usage ou une jouissance de même nature de la part du bailleur et/ou d'autres personnes autorisées par ce dernier.

34. Les considérations ci-dessus aboutissent à un résultat — exclusion de l'exonération — qui est compatible avec le principe récurrent de la Cour, voulant que les termes employés pour désigner les exonérations sont d'interprétation stricte, étant donné qu'elles constituent des dérogations au principe général selon lequel la TVA est perçue sur chaque prestation de services effectuée à titre onéreux par un assujetti [17].

35. Enfin, après être parvenue à la conclusion que l'octroi d'un droit de pêche prenant la forme qui a été décrite ne relève pas de la notion de location ou d'affermage de biens immeubles, inscrite à l'article 13, B, sous b), de la sixième directive, j'estime qu'il n'y a rien à gagner à tenter d'en donner une qualification plus précise. Il s'agit manifestement d'une livraison de biens ou d'une prestation de services, effectuée à titre onéreux par un assujetti agissant en tant que tel dans le cadre d'une activité économique [18]. De telles livraisons ou prestations sont soumises à la TVA au taux normal, à moins de relever du champ d'application d'une exonération particulière, d'un taux réduit ou d'un régime spécial. Aucun taux réduit, aucun régime spécial et aucune exonération autre que celle figurant à l'article 13, B, sous b), n'ont été proposés ou ne paraissent applicables.

17 — Voir, par exemple, arrêt Horizon College, précité note 7, point 16 et jurisprudence citée. Il n'en demeure pas moins que la notion de location ou d'affermage inscrite à l'article 13, B, sous b), de la sixième directive peut être plus large que celle existant dans certains droits nationaux — elle peut inclure, par exemple, l'hébergement en hôtel et l'usufruit. Voir arrêts du 12 septembre 2000, Commission/Irlande (C-358/97, Rec. p. I-6301, point 54), et «Goed Wonen», précité note 13, point 49.

18 — Voir articles 2, point 1, 4, paragraphes 1 et 2, 5, paragraphes 1 et 3, et 6, paragraphe 1, de la sixième directive. Il peut y avoir livraison de biens si la République d'Autriche a exercé l'option prévue à l'article 5, paragraphe 3 — voir note 5 ci-dessus.

Conclusion

36. J'estime donc que la Cour devrait apporter la réponse suivante à la question déférée:

«La notion de location ou d'affermage de biens immeubles, inscrite à l'article 13, B, sous b), 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, suppose que soit donné le droit d'occuper l'immeuble et d'exclure toute autre personne du bénéfice d'un tel droit. Elle ne s'étend pas à une situation dans laquelle le propriétaire d'un immeuble confère le droit d'en faire un usage spécifique, tout en se réservant le droit d'utiliser lui-même l'immeuble, ou d'autoriser d'autres personnes à l'utiliser, pour un usage identique ou différent.»