ARRÊT DE LA COUR (cinquième chambre)

16 janvier 2003 *

Dans l'affaire C-315/00,

ayant pour objet une demande adressée à la Cour, en application de l'article 234 CE, par le Bundesfinanzhof (Allemagne) et tendant à obtenir, dans le litige pendant devant cette juridiction entre

Rudolf Maierhofer

et

Finanzamt Augsburg-Land,

une décision à titre préjudiciel sur l'interprétation de 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 (JO L 145, p. 1),

* Langue de procédure: l'allemand.

LA COUR (cinquième chambre),

composée de M. M. Wathelet, président de chambre, MM. C. W. A. Timmermans, D. A. O. Edward, P. Jann et S. von Bahr (rapporteur), juges,

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

considérant les observations écrites présentées:

— pour M. Maierhofer, par M^e C. Theil, Rechtsanwalt,

— pour le gouvernement allemand, par M. W.-D. Plessing et M^me B. Muttelsee-Schön, en qualité d'agents,

— pour la Commission des Communautés européennes, par MM. E. Traversa et K. Gross, en qualité d'agents, assistés de M^e A. Böhlke, Rechtsanwalt,

vu le rapport d'audience,

ayant entendu les observations orales de M. Maierhofer, représenté par M^e C. Theil, du gouvernement allemand, représenté par M^me B. Muttelsee-Schön

et M. F. Huschens, en qualité d'agent, du gouvernement du Royaume-Uni, représenté par M^me^ P. Whipple, barrister, et de la Commission, représentée par M. K. Gross, assisté de M^e^ A. Böhlke, à l'audience du 7 février 2002,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 6 juin 2002,

rend le présent

Arrêt

1 Par ordonnance du 25 mai 2000, parvenue à la Cour le 21 août suivant, le Bundesfinanzhof a posé, en vertu de l'article 234 CE, deux questions préjudicielles sur l'interprétation de 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 (JO L 145, p. 1, ci-après la «sixième directive»).

2 Ces questions ont été soulevées dans le cadre d'un litige opposant M. Maierhofer au Finanzamt Augsburg-Land, une administration fiscale (ci-après le «Finanzamt»), au sujet de l'assujettissement de M. Maierhofer à la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA») au titre d'opérations de location de bâtiments à base d'éléments préfabriqués.

La législation communautaire

3 L'article 2, point 1, de la sixième directive prévoit:

«Sont soumises à la taxe sur la valeur ajoutée:

1. 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 L'article 4 de la sixième directive dispose:

«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 ou 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.

3. Les États membres ont la faculté de considérer également comme assujetti quiconque effectue, à titre occasionnel, une opération relevant des activités visées au paragraphe 2 et notamment une seule des opérations suivantes:

a) la livraison d'un bâtiment ou d'une fraction de bâtiment et du sol y attenant, effectuée avant sa première occupation; les États membres peuvent définir les modalités d'application de ce critère aux transformations d'immeubles, ainsi que la notion de sol y attenant.

Les États membres ont la faculté d'appliquer d'autres critères que celui de la première occupation, tels que celui du délai écoulé entre la date d'achèvement de l'immeuble et celle de la première livraison, ou celui du délai écoulé entre la date de la première occupation et celle de la livraison ultérieure, pour autant que ces délais ne dépassent pas respectivement cinq et deux ans.

Est considérée comme bâtiment toute construction incorporée au sol;

[...]»

5 L'article 13, B, sous b), de la sixième directive prévoit:

«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;

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.»

La législation nationale

6 L'Umsatzsteuergesetz 1993 (loi de 1993 relative à la taxe sur le chiffre d'affaires, BGBl. 1993 I, p. 565, ci-après l'«UStG»), dans la version applicable à l'espèce au principal, prévoit à son article 1er que sont soumises à la taxe sur le chiffre d'affaires les livraisons et autres prestations effectuées à titre onéreux par un entrepreneur dans le cadre de son entreprise.

7 L'article 4 de l'UStG prévoit certaines exonérations. En vertu du paragraphe 12, première phrase, sous a), de cette disposition, sont exonérés, entre autres, la location et l'affermage de biens immeubles.

8 L'article 4, paragraphe 12, deuxième phrase, de l'UStG exclut de cette exonération certaines opérations:

«Ne sont pas exonérés la location de pièces ou de chambres qu'un entrepreneur réserve au logement temporaire d'étrangers, la location temporaire d'emplacements pour le parcage de véhicules, la location temporaire d'emplacements dans des campings et la location et l'affermage de machines et autres installations de

toute nature qui font partie d'une surface d'exploitation, même si elles constituent des éléments essentiels d'un immeuble.»

9 L'article 94, paragraphe 1, du Bürgerliches Gesetzbuch (code civil allemand, ci-après le «BGB») dispose:

«Sont comprises parmi les parties constitutives essentielles d'un bien immeuble les choses solidement fixées au fonds et au sol, notamment les bâtiments [...]»

10 Aux termes de l'article 95, paragraphe 1, du BGB:

«N'appartiennent pas aux parties constitutives d'un bien immeuble les choses qui ne sont attachées au fonds et au sol que dans un but provisoire. [...]»

Le litige au principal et les questions préjudicielles

11 M. Maierhofer a donné en location au Freistaat Bayern (Land de Bavière) des logements collectifs, «avec le terrain nécessaire», en vue de l'hébergement temporaire de demandeurs d'asile. Le contrat de location était conclu pour une durée de cinq ans renouvelable.

12 Certains des bâtiments concernés se trouvaient sur un terrain qu'une collectivité locale avait donné en location à M. Maierhofer et d'autres sur des terrains pris en location par le locataire des bâtiments, le Land de Bavière lui-même. Dans les deux cas, les terrains devaient être complètement remis en leur état initial au terme du contrat.

13 M. Maierhofer a construit sur ces terrains, à partir d'éléments préfabriqués, des bâtiments d'un ou de deux étages, comparables à des maisons préfabriquées. Les bâtiments reposaient sur des socles de béton édifiés sur une semelle de béton coulée dans le sol. Les murs, constitués de panneaux, étaient vissés aux fondations par des boulons. Les charpentes étaient recouvertes de tuiles. Les sols et les murs des sanitaires et des cuisines étaient carrelés. Le système de construction permettait à tout moment le démontage des bâtiments par huit personnes, en dix jours, et leur réutilisation ultérieure.

14 M. Maierhofer n'a pas déduit la taxe versée en amont pour la construction des bâtiments en 1992. Pour les années 1993 à 1995, il a déclaré des opérations de location de biens immeubles exonérées en application de l'article 4, paragraphe 12, première phrase, sous a), de l'UStG.

15 Le Finanzamt a cependant taxé les opérations de location effectuées par M. Maierhofer au taux normal, au motif qu'elles auraient porté non pas sur des biens immeubles mais seulement sur des bâtiments qui ne seraient pas réellement des parties constitutives d'un bien immeuble, selon l'article 95 du BGB. Le Finanzamt a tenu compte des taxes déductibles aux fins de la détermination de l'impôt.

16 Le Finanzgericht (Allemagne) a rejeté le recours introduit par M. Maierhofer contre les décisions par lesquelles le Finanzamt avait imposé cette taxation.

17 M. Maierhofer s'est alors pourvu en «Revision» devant le Bundesfinanzhof. Il invoque une application erronée de l'article 4, paragraphe 12, première phrase, sous a), de l'UStG, lu à la lumière de la sixième directive.

18 Le Bundesfinanzhof indique que l'article 4 de l'UStG, qui fait application de l'article 13, B, sous b), de la sixième directive, n'exclut pas expressément de l'exonération de la taxe sur le chiffre d'affaires des opérations telles que celles effectuées par M. Maierhofer, consistant à louer des bâtiments édifiés à titre provisoire. Néanmoins, en application de la jurisprudence nationale, il conviendrait d'interpréter l'article 4, paragraphe 12, première phrase, sous a), de l'UStG conformément aux dispositions du droit civil allemand, et en particulier de l'article 95, paragraphe 1, première et deuxième phrases, du BGB selon lequel les éléments, y compris les bâtiments, qui ne sont rattachés au sol que de façon provisoire ne font pas partie intégrante d'un bien immeuble. Dans cette perspective, la location de tels bâtiments constituerait une opération taxable.

19 Le Bundesfinanzhof a cependant des doutes sur la compatibilité de l'approche jurisprudentielle allemande avec le droit communautaire et estime dès lors nécessaire de poser à la Cour les deux questions préjudicielles suivantes:

«1) La mise à disposition à titre onéreux d'un bâtiment construit à base d'éléments préfabriqués, qui doit être enlevé à la fin du contrat et peut être réutilisé sur un autre terrain, relève-t-elle de la notion de 'location de biens immeubles' visée à l'article 13, B, sous b), de la directive 77/388/CEE?

2) Est-il important à cet égard que le bailleur mette à la disposition du locataire le terrain et le bâtiment ou seulement le bâtiment qu'il a construit sur le terrain du locataire?»

Sur la première question

20 Par sa première question, la juridiction de renvoi interroge la Cour sur la portée de la notion de location de bien immeuble utilisée à l'article 13, B, sous b), de la sixième directive.

21 Selon le gouvernement allemand, il n'est pas nécessaire de donner une définition précise de la notion de location de bien immeuble dans la mesure où l'article 13, B, sous b), de la sixième directive permet aux États membres de prévoir des exclusions qui s'ajoutent à celles visées à cette disposition, possibilité dont se serait prévalu le législateur allemand. Il ressortirait, en effet, d'instructions administratives approuvées par le Bundesrat que la location de bâtiments construits à base d'éléments préfabriqués, rattachés au sol de manière provisoire, ne constitue pas une location de biens immeubles au sens du BGB et se trouve dès lors exclue de l'exonération de la taxe sur le chiffre d'affaires prévue pour la location de biens immeubles.

22 Il y a lieu de relever, cependant, que, d'une part, l'article 4 de l'UStG, qui transpose l'article 13, B, sous b), de la sixième directive, prévoit que la location de biens immeubles est en principe exonérée et n'exclut de l'exonération que certaines opérations de location spécifiques qui correspondent globalement à celles visées à l'article 13, B, sous b), premier alinéa, points 1 à 4, de cette directive. Les dispositions de l'article 4 de l'UStG ne contiennent aucune exclusion supplémentaire et, en particulier, n'excluent pas expressément les bâtiments construits à base d'éléments préfabriqués.

23 D'autre part, au sujet des instructions administratives auxquelles le gouvernement allemand fait référence, il convient de relever que le Bundesfinanzhof n'en fait même pas mention dans son ordonnance de renvoi. Par ailleurs, ainsi qu'il ressort des débats à l'audience, ces instructions, même si elles ont été approuvées par le Bundesrat, ne sont que des consignes et ne constituent pas une disposition légale au même titre que l'article 4 de l'UStG. Elles ne sauraient donc instaurer une exclusion supplémentaire au sens de l'article 13, B, sous b), second alinéa, de la sixième directive.

24 Dans ces conditions, il y a lieu de considérer que la République fédérale d'Allemagne ne s'est pas prévalue, lors de la transposition de la sixième directive, de la faculté donnée par l'article 13, B, sous b), de ladite directive de prévoir d'autres exclusions que celles expressément prévues par cette disposition.

25 Il y a lieu de rappeler également que, selon une jurisprudence constante, les exonérations prévues à l'article 13 de la sixième directive constituent des notions autonomes du droit communautaire et qu'elles doivent dès lors recevoir une définition communautaire (voir arrêt du 12 septembre 2000, Commission/Irlande, C-358/97, Rec. p. I-6301, point 51).

26 Ainsi, l'interprétation de la notion de location de bien immeuble visée à l'article 13, B, sous b), de la sixième directive ne saurait dépendre de celle donnée par le droit civil d'un État membre. Il est donc nécessaire, contrairement à ce que soutient le gouvernement allemand, d'examiner la portée de la notion de location de bien immeuble.

27 Aux fins de l'interprétation d'une disposition de droit communautaire, il convient de tenir compte de ses termes ainsi que de son contexte et des objectifs poursuivis par la réglementation dont elle fait partie (voir arrêts du 14 octobre 1999, Adidas, C-223/98, Rec. p. I-7081, point 23, et du 14 juin 2001, Kvaerner, C-191/99, Rec. p. I-4447, point 30).

28 Le libellé de l'article 13, B, sous b), de la sixième directive ne définit pas la portée de la notion de location de bien immeuble. Il convient donc d'analyser le contexte de cette disposition et les objectifs poursuivis par la réglementation dont elle fait partie.

29 Il résulte des termes de l'article 13, B, sous b), de la sixième directive que le législateur communautaire a entendu soumettre à la taxation la location de biens meubles par opposition à la location de biens immeubles qui doit, en principe, être exonérée.

30 La Cour a ainsi jugé qu'une disposition nationale qui étendait à la location de certains biens meubles l'exonération de la TVA que l'article 13, B, sous b), de la sixième directive réserve exclusivement à la location de biens immeubles était contraire aux dispositions de cette directive (voir arrêt du 3 juillet 1997, Commission/France, C-60/96, Rec. p. I-3827, point 16).

31 Les biens en cause dans l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt Commission/France, précité, étaient des caravanes, des tentes, des résidences mobiles et des habitations légères de loisir. Ces biens qualifiés de meubles se caractérisaient par le fait qu'il

s'agissait soit de biens mobiles, dans le cas des caravanes et des résidences mobiles, soit de biens facilement déplaçables, dans le cas des tentes et des habitations légères de loisir.

32 Les bâtiments en cause dans l'espèce au principal, décrits au point 13 du présent arrêt, ne sont en revanche ni mobiles ni facilement déplaçables. Ce sont des bâtiments reposant sur des socles de béton édifiés sur une semelle de béton coulée dans le sol. Ils peuvent être démontés à l'issue du contrat de location, en vue d'une réutilisation ultérieure, mais en ayant recours à huit personnes pendant dix jours.

33 Il y a lieu de considérer que de tels bâtiments, composés de constructions incorporées au sol, constituent des biens immeubles. À cet égard, il importe que les constructions ne soient pas aisément démontables et déplaçables, mais, contrairement à ce que soutient le gouvernement allemand, il n'est pas nécessaire qu'elles soient indissociablement incorporées au sol. La durée du contrat de location n'est pas non plus décisive aux fins de déterminer si les bâtiments en cause sont des biens meubles ou immeubles.

34 La notion de bâtiment ainsi définie correspond à la définition de ce terme figurant à l'article 4, paragraphe 3, sous a), de la sixième directive, relatif à la livraison d'un bâtiment ou d'une fraction de bâtiment. Il n'y a en effet pas de raison de distinguer cette notion selon qu'il s'agit d'une opération de location visée à l'article 13, B, sous b), de la même directive ou d'une opération de livraison visée audit article 4, paragraphe 3, sous a).

35 Il y a donc lieu de répondre à la première question que la location d'un bâtiment construit à base d'éléments préfabriqués incorporés au sol de manière à n'être ni aisément démontables ni aisément déplaçables constitue une location de bien

immeuble au sens de l'article 13, B, sous b), de la sixième directive, même si ce bâtiment doit être enlevé à la fin du contrat de location et réutilisé sur un autre terrain.

Sur la seconde question

36 Par sa seconde question, la juridiction de renvoi demande si la circonstance que le bailleur met à la disposition du locataire le terrain et le bâtiment ou seulement le bâtiment qu'il a construit sur le terrain du locataire est pertinente aux fins de déterminer si une location constitue une location de bien immeuble au sens de l'article 13, B, sous b), de la sixième directive.

37 Selon M. Maierhofer et la Commission, la qualification d'une opération en location de bien immeuble ne dépend aucunement de cette circonstance.

38 Le gouvernement du Royaume-Uni considère en revanche qu'il est important que le bailleur mette à la disposition du locataire non seulement le bâtiment lui-même, mais également le terrain sur lequel le bâtiment est construit. À défaut, il existerait un risque qu'une fourniture de service taxable, telle que des travaux de construction ou de réparation d'un bâtiment, soit présentée comme une opération de location de bien immeuble exonérée.

39 À cet égard, il convient de relever que l'article 13, B, sous b), de la sixième directive définit les opérations exonérées en fonction de la nature des opérations effectuées. Afin de déterminer si une opération constitue une location ou un travail de construction ou de réparation, il convient de tenir compte de ses éléments caractéristiques (voir, s'agissant de l'article 2, point 1, de la sixième directive, arrêt du 25 février 1999, CPP, C-349/96, Rec. p. I-973, point 29) indépendamment de la manière dont elle pourrait être artificiellement présentée.

40 Par ailleurs, ainsi qu'il ressort de la réponse à la première question, la location d'un bien immeuble peut porter uniquement sur un bâtiment. Il n'est pas nécessaire qu'elle porte à la fois sur le bâtiment et sur le terrain sur lequel celui-ci est érigé pour être qualifiée de location de bien immeuble au sens de l'article 13, B, sous b), de la sixième directive.

41 Il y a donc lieu de répondre à la seconde question que la circonstance que le bailleur met à la disposition du locataire le terrain et le bâtiment ou seulement le bâtiment qu'il a construit sur le terrain du locataire n'est pas pertinente aux fins de déterminer si une location constitue une location de bien immeuble au sens de l'article 13, B, sous b), de la sixième directive.

Sur les dépens

42 Les frais exposés par les gouvernements allemand et du Royaume-Uni, ainsi que par la Commission, 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 (cinquième chambre),

statuant sur les questions à elle soumises par le Bundesfinanzhof, par ordonnance du 25 mai 2000, dit pour droit:

1) La location d'un bâtiment construit à base d'éléments préfabriqués incorporés au sol de manière à n'être ni aisément démontables ni aisément déplaçables constitue une location de bien immeuble au sens de 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, même si ce bâtiment doit être enlevé à la fin du contrat de location et réutilisé sur un autre terrain.

2) La circonstance que le bailleur met à la disposition du locataire le terrain et le bâtiment ou seulement le bâtiment qu'il a construit sur le terrain du locataire n'est pas pertinente aux fins de déterminer si une location constitue une location de bien immeuble au sens de l'article 13, B, sous b), de la sixième directive 77/388.

Wathelet Timmermans Edward

Jann von Bahr

Ainsi prononcé en audience publique à Luxembourg, le 16 janvier 2003.

Le greffier

R. Grass

Le président de la cinquième chambre

M. Wathelet