ARRÊT DE LA COUR (première chambre)

18 novembre 2004 *

Dans l'affaire C-284/03,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 234 CE,

introduite par Cour d'appel de Bruxelles (Belgique), par décision du 19 juin 2003, parvenue à la Cour le 2 juillet 2003, dans la procédure

État belge

contre

Temco Europe SA,

LA COUR (première chambre),

composée de M. P. Jann, président de chambre, M. A. Rosas (rapporteur), M^me^ R. Silva de Lapuerta, M. K. Lenaerts et S. von Bahr, juges,

* Langue de procédure: le français.

avocat général: M. D. Ruiz-Jarabo Colomer,
greffier: M^me^ M.-F. Contet, administrateur principal,

vu la procédure écrite et à la suite de l'audience du 1^er^ avril 2004,

considérant les observations présentées:

— pour l'État belge, par M^me^ E. Dominkovits, en qualité d'agent, assistée de M^es^ B. van de Walle de Ghelcke et C. Louveaux, avocats,

— pour Temco Europe SA, par M^e^ J.-P. Magremanne, avocat,

— pour la Commission des Communautés européennes, par MM. E. Traversa et C. Giolito, en qualité d'agents,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 4 mai 2004,

rend le présent

Arrêt

1 La demande de décision préjudicielle porte 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 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant Temco Europe SA (ci-après «Temco Europe») à l'État belge au sujet d'une contrainte décernée à l'encontre de Temco Europe pour avoir paiement des sommes de 137 125,53 euros (5 531 639 BEF) au titre de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA») prétendument déduite à tort par ladite société, de 13 708,51 euros (553 000 BEF) représentant le montant d'une amende fiscale, et des intérêts légaux afférents à ces sommes.

Le cadre juridique

La réglementation communautaire

3 Sous le titre X, intitulé «Exonérations», l'article 13 de la sixième directive, lui-même intitulé «Exonérations à l'intérieur du pays», comporte les dispositions suivantes:

«[...]

B. Autres exonérations

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 réglementation nationale

4 L'article 1709 du code civil belge dispose:

«Le louage de choses est un contrat par lequel l'une des parties s'oblige à faire jouir l'autre d'une chose pendant un certain temps, et moyennant un certain prix que celle-ci s'oblige de lui payer.»

5 L'article 44, paragraphe 3, 2°, du code de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après le «code TVA») prévoit que sont exemptés de celle-ci, notamment, «l'affermage, la location et la cession de bail de biens immeubles par nature, de même que l'utilisation de tels biens dans les conditions de l'article 19, § 1er [...]».

Le litige au principal et les questions préjudicielles

6 La juridiction de renvoi décrit les faits à l'origine du litige au principal comme suit:

«La SA Temco Europe est assujettie à la TVA pour son activité de nettoyage et d'entretien de bâtiments [...].

Elle est propriétaire de l'immeuble sis Chaussée de Ruisbrœck, 107 à 117. De la fin de 1993 au début de 1994, elle a fait réaliser des travaux d'aménagement au bâtiment situé au n° 111 et a déduit la TVA qui lui a été facturée sur ces travaux d'aménagement. Elle n'a pas de siège d'exploitation dans le bâtiment.

Le SA Temco Energy Management Company, la SA Publi-round et la SA Petrus sont trois sociétés appartenant au même groupe; elles dépendent avec la SA Temco Europe d'une direction centrale commune.

Le 1er février 1994, la SA Temco Europe a conclu avec ces trois sociétés trois conventions qualifiées par les parties contractantes comme des cessions [ci-après les «conventions»], par lesquelles la SA Temco Europe autorise chaque cessionnaire à exercer ses activités dans l'immeuble, selon une affectation décidée par le conseil d'administration de la cédante, sans que le cessionnaire ait un droit particulier sur l'une ou l'autre partie de l'immeuble. Ni les pièces justifiant l'activité des cessionnaires ni les décisions du conseil d'administration de la cédante quant à l'affectation ne sont produites.

Les conventions sont conclues pour la durée des activités du cessionnaire, qui est tenu à une utilisation exclusive des locaux pour son activité en respectant le règlement d'ordre intérieur édicté par la cédante; le conseil d'administration de la cédante peut toutefois à tout moment et sans préavis exiger du cessionnaire qu'il libère l'espace concédé.

Le cessionnaire est tenu de prendre en charge toutes les charges nécessaires à son activité. Le gaz et l'électricité sont calculés en fonction de la consommation et les charges communes en fonction du nombre de m^2 occupés. Il est également tenu à la réparation des dégradations dans les espaces occupés par lui sur la base des critères décidés par le conseil d'administration du cédant.

Le loyer est payable annuellement et il est déterminé à 3 500 [BEF] par m^2 dans la partie aménagée comme bureaux et à 1 000 [BEF] le m^2 dans la partie aménagée comme dépôt et augmenté de 0,4 % sur le chiffre d'affaires hors TVA du cessionnaire et de 5 000 [BEF] par an par personne employée.

Les parties ont expressément exclu l'application de l'article 1709 du code civil.

Le règlement d'ordre intérieur prévoit les règles d'accès au bâtiment, du nettoyage, de la possibilité d'apposer des enseignes publicitaires, le droit d'accès illimité des préposés de la cédante ainsi que l'obligation pour les cessionnaires de veiller:

— au raccordement pour le téléphone, eau, gaz, électricité, chauffage, éventuellement en accord avec les autres occupants;

— à l'accès de l'ensemble des occupants aux distributeurs de boissons, au réfectoire, aux douches;

— à l'accessibilité des allées carrossables et des parkings;

— à un entreposage et une utilisation des égouts responsables.

La SA Temco Europe ne donne aucun renseignement utile quant à l'exécution de ces conventions.

Le vérificateur adjoint à l'administration de la TVA a constaté dans le procès-verbal rédigé le 30 septembre 1996:

— que pour deux des occupants les conventions ont été signées après la publication du transfert de leur siège social dans l'immeuble litigieux;

— qu'aucune disposition dans les conventions ne circonscrit l'activité des cessionnaires, ni l'usage à faire des locaux;

— qu'aucun contrôle n'existe sur la quote-part du loyer lié au chiffre d'affaires et que cette quote-part représente 7 % pour la SA Petrus, 6 % pour la SA Publi-round et 0 % pour la SA Temco Energy du loyer;

— que les occupants possèdent une clef d'accès au bâtiment et que le bâtiment ne fait l'objet d'aucun gardiennage ni ne possède aucun concierge, de sorte que la limitation d'accès prévue par le règlement d'ordre intérieur est purement formelle.

Il n'est pas contesté que les sociétés occupaient encore les bâtiments en cours d'instance.»

7 À la suite d'un contrôle effectué par l'administration de la TVA, de l'enregistrement et des domaines (ci-après l'«administration»), celle-ci a conclu que les conventions constituaient en réalité des locations de biens immeubles exonérées de la TVA en application de l'article 44, paragraphe 3, 2°, du code TVA, disposition qui constitue la transposition de l'article 13, B, sous b), de la sixième directive et que, dès lors, la déduction de la TVA sur les travaux d'aménagement de l'immeuble situé au n° 111 de la chaussée de Ruisbrœk n'était pas fondée.

8 En conséquence, l'administration a réclamé à Temco Europe le paiement des sommes de 137 125,53 euros (5 531 639 BEF) au titre de la TVA prétendument déduite à tort, de 13 708,51 euros (553 000 BEF) représentant le montant d'une amende fiscale, ainsi que les intérêts légaux afférents à ces sommes.

9 Temco Europe ayant refusé de payer lesdites sommes, contrainte a été décernée à son encontre par l'administration. Temco Europe a formé opposition à cette contrainte et, par jugement du 29 novembre 2000, le Tribunal de première instance de Bruxelles (Belgique) a annulé celle-ci. L'État belge a fait appel de ce jugement devant la juridiction de renvoi.

10 La Cour d'appel de Bruxelles s'interroge sur la notion de «location de biens immeubles» au sens de l'article 13, B, sous b), de la sixième directive eu égard aux conventions telles qu'elles ont été conclues et sont exécutées dans l'affaire au principal. La juridiction précise à cet égard:

«En l'espèce, des contrats léonins sont signés entre l'intimée, cédante, et les cessionnaires par lesquels un droit d'occupation précaire de l'immeuble est concédé aux cessionnaires. Ces contrats sont manifestement établis afin d'échapper à la notion de bail et de location des biens immeubles.

Ces contrats ne peuvent toutefois pas s'analyser sans prendre en compte le lien étroit liant lesdites sociétés qui dépendent toutes de la même direction, ce qui garantit aux cessionnaires une continuité dans l'occupation et une exécution raisonnable des conventions.

L'exécution des contrats démontre que les cessionnaires disposent d'un accès continu et illimité [aux] locaux et qu'ils jouissent d'une grande stabilité dans l'occupation de leurs bureaux et magasins.»

11 C'est dans ces circonstances que la Cour d'appel de Bruxelles a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour la question préjudicielle suivante:

«L'article 13, B, sous b), de la sixième directive peut-il être interprété en ce sens que des opérations, correspondant en droit belge à un contrat indéfini par lequel une société octroie simultanément par des contrats différents à des sociétés liées, un droit précaire d'occupation sur le même immeuble contre le paiement d'une indemnité fixée partiellement mais essentiellement en fonction de la surface occupée, étant entendu que la précarité est neutralisée par une direction commune aux cessionnaires et au cédant, constituent au sens du droit communautaire une location de biens immeubles ou, en d'autres termes, la notion autonome du droit communautaire de 'location de biens immeubles' de l'article 13, B, sous b), de la

sixième directive couvre-t-elle l'utilisation à titre onéreux d'un bien immobilier à des fins étrangères à l'activité économique de l'assujetti — définition reprise dans l'article 44, § 3, 2° in fine, du [code TVA] — à savoir la mise à disposition à titre précaire pour une période indéterminée et contre paiement d'une rétribution mensuelle, fût-elle fluctuante et soumise partiellement aux résultats du cocontractant jouissant d'un droit d'occupation non exclusif, étant entendu que la précarité est neutralisée par une direction commune au cessionnaire et au cédant?»

Sur la question préjudicielle

12 Par sa question, la juridiction de renvoi demande en substance si l'article 13, B, sous b), de la sixième directive doit être interprété en ce sens que constituent des opérations de «location de biens immeubles» au sens de cette disposition des opérations par lesquelles une société octroie simultanément, par des contrats différents à des sociétés qui lui sont liées, un droit précaire d'occupation sur le même immeuble contre le paiement d'une indemnité fixée principalement en fonction de la surface occupée.

Observations soumises à la Cour

13 Temco Europe soutient que les conventions, reconnues comme n'étant pas des contrats de louage en droit belge, ne répondent pas à la définition de la location au sens du droit communautaire en raison de l'absence de droit exclusif d'occupation du bien, du caractère essentiellement précaire de ce droit et du fait que la rémunération de celui-ci n'est pas fixée en fonction de la seule durée d'occupation du bien.

14 L'État belge fait valoir que, pour apprécier la nature d'un contrat, il convient de tenir compte des conditions d'exécution de celui-ci, indépendamment de la formulation de ses clauses. Il met également en évidence la nécessité de prendre en considération la ratio legis de l'exonération prévue à l'article 13, B, sous b), de la sixième directive, le contexte dans lequel cette exonération s'inscrit, les finalités et l'économie de ladite directive. Le critère afférent à la durée du contrat ne saurait être interprété en ce sens que cette durée devrait toujours être déterminée au moment de la conclusion du contrat. Quant au caractère précaire de l'occupation, l'État belge estime qu'il s'agit d'une modalité d'extinction de l'obligation, qui ne remet pas en cause l'essence de la prestation rendue.

15 La Commission souligne que la juridiction de renvoi a elle-même considéré les contrats comme léonins et fictifs, en ce qu'ils sont manifestement établis afin d'échapper à la notion de «location de biens immeubles». Elle estime qu'il appartient au juge national de tenir compte de la réalité des faits et de ne pas s'arrêter aux termes des conventions. Elle fait également valoir qu'une volonté d'évasion fiscale pourrait être présumée, eu égard à l'absence de motifs économiques valables à la conclusion des conventions, ou que ladite juridiction, saisie du fond du litige, pourrait se fonder sur la notion d'abus de droit, développée par la Cour dans d'autres circonstances.

Réponse de la Cour

16 En premier lieu, il convient de rappeler que, selon une jurisprudence constante, les exonérations prévues à l'article 13 de la sixième directive constituent des notions autonomes du droit communautaire et doivent dès lors recevoir une définition communautaire (voir arrêts du 12 septembre 2000, Commission/Irlande, C-358/97, Rec. p. I-6301, point 51; du 16 janvier 2003, Maierhofer, C-315/00, Rec. p. I-563, point 25, et du 12 juin 2003, Sinclair Collis, C-275/01, Rec. p. I-5965, point 22).

17 En second lieu, les termes employés pour désigner les exonérations visées à l'article 13 de la sixième directive sont d'interprétation stricte, étant donné qu'elles constituent des dérogations au principe général selon lequel la TVA est perçue sur chaque prestation de service effectuée à titre onéreux par un assujetti (voir, notamment, arrêts Commission/Irlande, précité, point 52; du 18 janvier 2001, Stockholm Lindöpark, C-150/99, Rec. p. I-493, point 25, et Sinclair Collis, précité, point 23). Ainsi que le relève à bon droit M. l'avocat général au point 37 de ses conclusions, cette règle d'interprétation stricte ne signifie cependant pas que les termes utilisés pour définir les exonérations doivent être interprétés d'une manière qui priverait celles-ci de leurs effets.

18 S'agissant des exonérations prévues à l'article 13, B, sous b), de la sixième directive, il convient de constater que cette disposition ne définit pas la notion de «location» et ne renvoie pas non plus aux définitions respectives adoptées à cet égard par les législations des États membres (voir arrêts du 4 octobre 2001, «Goed Wonen», C-326/99, Rec. p. I-6831, point 44, et Sinclair Collis, précité, point 24). Ladite disposition doit dès lors être interprétée à la lumière du contexte dans lequel elle s'inscrit, des finalités et de l'économie de la sixième directive, en tenant particulièrement compte de la ratio legis de l'exonération qu'elle prévoit (voir, en ce sens, arrêt «Goed Wonen», précité, point 50).

19 Dans de nombreux arrêts, la Cour a défini la notion de location de biens immeubles au sens de l'article 13, B, sous b), de la sixième directive comme consistant en substance dans le fait qu'un bailleur confère à un preneur, pour une durée convenue et contre rémunération, le droit d'occuper un immeuble comme s'il en était propriétaire et d'exclure toute autre personne du bénéfice d'un tel droit (voir, en ce sens, arrêts «Goed Wonen», précité, point 55; du 9 octobre 2001, Mirror Group, C-409/98, Rec. p. I-7175, point 31, et Cantor Fitzgerald International, C-108/99, Rec. p. I-7257, point 21; du 8 mai 2003, Seeling, C-269/00, Rec. p. I-4101, point 49, et Sinclair Collis, précité, point 25).

20 Si, dans ses arrêts, la Cour a mis en évidence à maintes reprises l'élément relatif à la durée de la location, c'est pour distinguer l'opération de location d'immeuble, constituant normalement une activité relativement passive liée au simple écoulement du temps, ne générant pas une valeur ajoutée significative (voir, en ce sens, arrêt «Goed Wonen», précité, point 52), d'autres activités qui soit ont un caractère d'affaires industrielles et commerciales, telles les exceptions visées à l'article 13, B, sous b), points 1 à 4, de la sixième directive, soit ont un objet qui est mieux caractérisé par l'exécution d'une prestation que par la simple mise à disposition d'un bien, tels le droit d'utiliser un terrain de golf (arrêt Stockholm Lindöpark, précité, points 24 à 27), celui d'utiliser un pont moyennant le versement d'un droit de péage (arrêt Commission/Irlande, précité) ou encore le droit d'installer des distributeurs de cigarettes dans un établissement commercial (arrêt Sinclair Collis, précité, points 27 à 30).

21 La durée même de la location n'est donc pas, à elle seule, l'élément déterminant permettant de qualifier un contrat de location d'immeuble au sens du droit communautaire, même si la brièveté de la durée d'un hébergement peut constituer un critère approprié pour distinguer l'hébergement hôtelier de la location de pièces d'habitation (arrêt du 12 février 1998, Blasi, C-346/95, Rec. p. I-481, points 23 et 24).

22 En tout état de cause, il n'est pas indispensable que cette durée ait été fixée lors de la conclusion du contrat. En effet, il convient de prendre en considération la réalité des relations contractuelles (arrêt Blasi, précité, point 26). Or, la durée d'une location peut être réduite ou prolongée d'un commun accord entre les parties en cours d'exécution du contrat.

23 Par ailleurs, si la rémunération du bailleur qui est liée strictement à la durée d'occupation du bien par le preneur semble le mieux refléter le caractère passif de l'opération de location, il ne saurait en être inféré qu'une rémunération prenant en considération d'autres éléments imposerait d'écarter la qualification de «location de biens immeubles» au sens de l'article 13, B, sous b), de la sixième directive, en particulier lorsque les autres éléments pris en considération ont un caractère manifestement accessoire au regard de la partie de la rémunération liée à l'écoulement du temps ou ne rémunèrent pas une prestation autre que la simple mise à disposition du bien.

24 S'agissant enfin du droit, pour le preneur, d'occuper l'immeuble à titre exclusif, il convient de relever qu'il peut être limité dans la convention conclue avec le bailleur et ne porte que sur l'immeuble tel que défini dans celle-ci. Ainsi, le bailleur peut se réserver le droit de visiter régulièrement l'immeuble loué. Par ailleurs, un contrat de location peut porter sur certaines parties d'un immeuble qui doivent être utilisées en commun avec d'autres occupants.

25 La présence, dans le contrat, de telles limitations au droit d'occuper les lieux loués n'empêche pas cette occupation d'être exclusive à l'égard de toute autre personne non visée par la loi ou le contrat comme pouvant faire valoir un droit sur le bien, objet du contrat de location.

26 S'agissant de l'opération en cause au principal, c'est à la juridiction de renvoi qu'il appartient de prendre en considération toutes les circonstances dans lesquelles elle se déroule pour en rechercher les éléments caractéristiques et apprécier si elle peut être qualifiée de «location de biens immeubles» au sens de l'article 13, B, sous b), de la sixième directive.

27 Il lui appartiendra ainsi de vérifier si les conventions, telles qu'elles sont exécutées, ont essentiellement pour objet la mise à disposition passive de locaux ou de surfaces d'immeubles, moyennant une rémunération liée à l'écoulement du temps, ou si elles mettent en œuvre une prestation de service susceptible de recevoir une autre qualification.

28 Il convient dès lors de répondre à la question posée de la manière suivante:

L'article 13, B, sous b), de la sixième directive doit être interprété en ce sens que constituent des opérations de «location de biens immeubles» au sens de cette disposition des opérations par lesquelles une société octroie simultanément, par des contrats différents à des sociétés qui lui sont liées, un droit précaire d'occupation sur le même immeuble contre le paiement d'une indemnité fixée principalement en fonction de la surface occupée et lorsque ces contrats, tels qu'ils sont exécutés, ont essentiellement pour objet la mise à disposition passive de locaux ou de surfaces d'immeubles, moyennant une rémunération liée à l'écoulement du temps et non une prestation de service susceptible de recevoir une autre qualification.

Sur les dépens

29 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 (première chambre) dit pour droit:

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, doit être interprété en ce sens que constituent des opérations de «location de biens immeubles» au sens de cette disposition des opérations par lesquelles une société octroie simultanément, par des contrats différents à des sociétés qui lui sont liées, un droit précaire d'occupation sur le même immeuble contre le paiement d'une indemnité fixée principalement en fonction de la surface occupée et lorsque ces contrats, tels qu'ils sont exécutés, ont essentiellement pour objet la mise à disposition passive de locaux ou de surfaces d'immeubles, moyennant une rémunération liée à l'écoulement du temps et non une prestation de service susceptible de recevoir une autre qualification.

Signatures.