CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL M. F. G. JACOBS présentées le 17 mai 1989 *

Monsieur le Président,
Messieurs les Juges,

1. Le présent renvoi effectué par le Højesteret danois soulève la question de savoir s'il y a lieu de soumettre à la taxe sur la valeur ajoutée la location de garages individuels fermés, en application de l'article 13 B, sous b), de la sixième directive en matière de TVA (directive 77/388 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 1977, L 145, p. 1).

2. L'article 13 de la sixième directive en matière de TVA est intitulé « Exonérations à l'intérieur du pays ». L'article 13 A est intitulé « Exonérations en faveur de certaines activités d'intérêt général ». L'article 13 B est intitulé « Autres exonérations » et prévoit ce qui suit:

« 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 ou abus éventuels:

a) ...;

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 fixées 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;

c) ... »

* Langue originale: l'anglais.

3. L'article 13 C est intitulé « Options »; il est formulé dans les termes suivants:

« Les États membres peuvent accorder à leurs assujettis le droit d'opter pour la taxation:

a) de l'affermage et de la location de biens immeubles;

b) des opérations visées à la lettre B, sous d), g) et h).

Les États membres peuvent restreindre la portée du droit d'option; ils déterminent les modalités de son exercice. »

4. L'article 13 B doit être interprété à la lumière du dix-septième considérant de la directive:

« considérant qu'il convient que, dans certaines limites et conditions, les États membres puissent prendre ou maintenir des mesures particulières dérogatoires à la présente directive, afin de simplifier la perception de la taxe ou d'éviter certaines fraudes ou évasions fiscales ».

5. La sixième directive en matière de TVA a été mise en œuvre au Danemark par la loi n° 204, du 10 mai 1978, qui a transposé l'essentiel des dispositions, entre autres, de l'article 13 B, sous b), de la directive.

6. Le litige qui oppose les parties au principal, M. Henriksen et le ministère danois des Impôts et Accises, porte sur le point de savoir si la location, par M. Henriksen, de garages situés dans un complexe de garages, dont M. Henriksen s'est porté acquéreur, constitue la location de « biens immeubles » ou la « location d'emplacement pour le stationnement des véhicules ». Dans la première hypothèse, la location bénéficierait en principe de l'exonération de la TVA (sous réserve de la faculté des États membres de prévoir des exclusions supplémentaires conformément aux dispositions finales de l'article 13 B, sous b), précité). Dans la seconde hypothèse, la location serait exclue de l'exonération et, partant, assujettie à la TVA.

7. Il résulte du dossier que le complexe de garages concerné se compose de deux bâtiments comprenant chacun douze garages, qui ont été érigés en même temps qu'un ensemble immobilier composé de 37 maisons disposées en enfilade. Les garages sont loués, pour partie, à des habitants de l'ensemble immobilier et, pour partie, à des personnes du voisinage. Il s'agit de garages fermés, séparés par une cloison et pourvus chacun d'une porte. On retrouve ce genre de garages derrière les maisons ou immeubles à appartements partout en Europe. Au cours de la procédure orale, M. Henriksen a précisé qu'il ne s'est porté acquéreur d'aucune maison de l'ensemble, mais uniquement des garages.

8. Dans le cadre de la procédure nationale, l'Østre Landsret, en première instance, a dit pour droit que la location des garages litigieux n'était pas assujettie à la taxe. Il a considéré que l'exclusion de l'exonération normalement applicable à la location de biens immeubles ne s'étend pas aux garages du genre de ceux présentement en cause,

conformément au sens littéral des termes « emplacement pour le stationnement » dans la législation danoise, et que la formulation de l'article 13 B, sous b), point 2, de la directive n'apporte pas, dans la version danoise non plus que dans les autres versions linguistiques, d'éléments de nature à conforter avec certitude l'interprétation soutenue par le ministère défendeur. Le Højesteret, saisi de l'affaire en appel par le ministère défendeur, a, par décision de renvoi enregistrée au greffe de la Cour le 27 juin 1988, déféré à la Cour les questions suivantes:

« 1) L'article 13 B, sous b), de la directive 77/388 du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires (sixième directive TVA), doit-il être entendu en ce sens que l'obligation fiscale découlant de la location d'"emplacements pour le stationnement des véhicules à moteur' s'étend également à la location de garages du genre de ceux en cause dans la présente affaire?

2) En cas de réponse affirmative à la question ci-dessus, l'article précité doit-il être interprété en ce sens que les États membres sont tenus d'assujettir à la TVA la location de garages du genre de ceux présentement en cause? »

9. Des observations écrites ont été présentées par le gouvernement danois et par la Commission. En ce qui concerne la première question, le gouvernement danois fait valoir que les termes « emplacement pour le stationnement des véhicules » couvrent toute place prévue pour ranger ou garer des véhicules, qu'elle soit ouverte, couverte ou située dans un bâtiment. Il se réfère aux différentes versions linguistiques de l'article 13 B, sous b), point 2, de la directive, en observant que la version anglaise (« premises and sites ») est particulièrement utile, puisqu'elle fait ressortir le caractère exhaustif de la notion que le législateur communautaire avait en vue. Il soutient que toutes les exonérations de l'assujettissement à la TVA doivent être interprétées de manière restrictive, puisque la finalité de la directive consiste à appliquer un système commun de taxe et qu'il faut assurer une « application correcte et simple » des exonérations. Le fait d'admettre l'exonération de ce type de garage créerait une situation anormale, puisqu'il serait plus intéressant de louer ce type de garage que d'autres possibilités de stationnement.

10. La Commission suggère, en effet, que la première question appelle une réponse affirmative, sauf lorsqu'un garage de ce genre est loué en tant que partie d'une location d'un bien immeuble (par exemple, la location d'une maison ou d'un appartement en même temps que celle d'un garage): dans ce cas, la TVA ne devrait pas être imposée sur la partie du loyer correspondant au garage. Elle soutient que, dans ces conditions, la location du garage ou de l'emplacement de stationnement n'est que l'accessoire de l'objet proprement dit du bail. Elle estime qu'il ressort de la législation de la plupart des États membres que la location d'emplacements pour le stationnement des véhicules n'est assujettie à la TVA que lorsque cette location revêt un caractère véritablement commercial. Puisque, affirme-t-elle, aucun État membre ne perçoit de TVA lorsque cette location fait partie du contrat de location d'un logement, la Commission suggère que la TVA ne soit perçue que lorsqu'un prix distinct est fixé pour la location du garage ou de l'emplacement de stationnement.

11. Si la décision en l'espèce avait dû être prise sur la base de la seule version anglaise de la directive, nous n'aurions guère eu de difficulté à conclure que des garages du genre de ceux présentement en cause tombent sous le coup de l'exclusion signifiée par les termes « premises and sites for parking vehicles » et que la location de garages de ce genre était assujettie à la TVA, sous réserve, le cas échéant, d'une exonération telle que celle envisagée par la Commission, lorsque la location du garage a été simplement un élément accessoire de la location d'un autre bien, tel qu'une maison ou un appartement. Nous reviendrons en temps utile sur les questions qui peuvent se poser à cet égard.

12. Toutefois, en l'espèce, il est clair qu'il existe des variations dans les différentes versions linguistiques de la directive et il est donc nécessaire d'examiner les différentes versions linguistiques et de s'efforcer également de placer les dispositions en cause dans le contexte de la directive considérée globalement, à la lumière de ses objectifs.

13. Dans la version anglaise, le terme « premises », en particulier, paraît suffisamment large pour couvrir tout type d'ouvrage édifié sur terre. Dans d'autres versions linguistiques, la situation est cependant moins claire. Dans la version française, par exemple, les termes utilisés sont les suivants: « à l'exception ... des locations d'emplacement pour le stationnement des véhicules ». Le terme « emplacement », dans ce contexte, est plus apte à désigner un emplacement pour garer des voitures, délimité dans un parc de stationnement pour voitures en plein air, ou prévu dans un parc de stationnement construit à cet effet, tel qu'un parking souterrain semblable à ceux qu'on trouve dans le centre des villes. Ce n'est que par extension que le terme « emplacement pour le stationnement des véhicules » serait susceptible de désigner un bâtiment tel qu'un garage.

14. Sur ce plan, les autres versions linguistiques paraissent plus proches de la version française que de la version anglaise. La version danoise utilise les termes « pladser til parkering af køretøjer », ce qu'on peut traduire littéralement en anglais par les termes « places [or sites] for parking vehicles »; la version néerlandaise utilise les termes « verhuur van parkeerruimte voor voertuigen »; la version allemande utilise les termes « der Vermietung von Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen » et la version italienne « delle locazioni di aree destinate al parcheggio dei veicoli », toutes ces versions ayant, semble-t-il, des significations semblables à celle de la version française. En conséquence, sur les six versions de la directive qui faisaient foi au moment de son adoption, toutes, à l'exception de la version anglaise, peuvent être comprises en ce sens que l'exclusion est au moins en principe limitée à la location de places, ou d'emplacements, pour le stationnement; ce sens, dans la version anglaise, aurait été mieux rendu si on avait utilisé les termes « sites for parking vehicles » au lieu des termes « premises and sites for parking vehicles ».

15. Bien que ces considérations linguistiques doivent revêtir une importance considérable spécialement dans le cadre d'un acte législatif dans le domaine fiscal, il y a lieu d'examiner si d'autres facteurs, en particulier l'économie et la finalité de la directive, peuvent conduire à une autre interprétation, et notamment à une extension du sens littéral au point d'inclure des garages fermés du genre de ceux présentement en cause (voir affaire 139/84, Van Dijk's Boekhuis/Staatssecretaris van Financiën, Rec. 1985, p. 1405, 1418).

16. La genèse du texte n'est d'aucune aide à cet égard, bien qu'on puisse relever que la proposition de directive présentée par la Commission (qui allait d'ailleurs nettement plus loin, dans la mesure où elle excluait de l'exonération la location de biens industriels et commerciaux) ne faisait référence qu'aux « contracts for the supply of parking facilities » dans la version anglaise ou à « des contrats de parking » dans la version française (Bulletin des Communautés européennes, supplément 11/73, p. 43).

17. Les dispositions en question doivent être également appréhendées dans leur contexte. Le contexte immédiat n'est pas d'un grand secours, puisque les autres exclusions envisagées à l'article 13 B, sous b), point 2, forment un ensemble bigarré, sans principe directeur apparent. D'autre part, l'exonération prévue à l'article 13 B, sous b), est formulée en termes très larges, dans la mesure où elle s'étend à l'affermage et à la location de tout bien immeuble sous réserve des exclusions spécifiées. Dans le contexte de cette exonération formulée en termes larges, il paraîtrait excessif d'interpréter l'exclusion relative à la location d'emplacements pour le stationnement des véhicules largement au point de l'étendre à une opération qui paraît étrangère à ses termes, et, par voie de conséquence, de lui donner une signification qui serait contraire au sens premier du texte.

18. On peut inférer de l'économie de la directive considérée dans son ensemble, et des termes de l'article 2 en particulier, que le principe de base de la directive est que toutes les livraisons de biens et les prestations de services, lorsqu'elles sont effectuées à titre onéreux par un assujetti agissant en tant que tel, sont soumises à la taxe sur la valeur ajoutée, à moins d'en être expressément exonérées. Les dispositions d'exonération doivent être interprétées de façon restrictive, puisqu'elles constituent une exception au principe de base de la directive (voir, par exemple, l'affaire 51/88, Hamann/Finanzamt Hamburg-Eimsbüttel, arrêt du 15 mars 1989, Rec. p. 767, point 19 des motifs). On pourrait soutenir sur cette base que l'exonération de l'application de la règle de base (en faveur de l'affermage et de la location de biens immeubles) devrait être interprétée de façon restrictive et que l'exception à la règle de base (en faveur des locations d'emplacement pour le stationnement des véhicules) devrait être interprétée de façon large, puisque cela résulterait de l'application de la règle de base. Toutefois, même en se fondant sur une interprétation aussi large, il ne nous paraît pas possible d'étendre les termes de l'exclusion pour inclure des garages fermés sans s'écarter considérablement de l'acception normale des termes utilisés dans la plupart des versions linguistiques. En outre, dans une directive destinée à être appliquée de façon uniforme dans la Communauté par les autorités fiscales des États membres, et dans laquelle les exonérations sont expressément conçues pour être appliquées de façon « simple », il convient que les termes utilisés soient compris, autant que possible, dans leur sens commun. En conséquence, les objectifs de la directive à cet égard plaident en faveur du point de vue selon lequel l'exclusion, en ce qui concerne les locations d'emplacement pour le stationnement des véhicules, ne devrait pas être interprétée en ce sens qu'elle s'étend aux locations de garages fermés.

19. Le gouvernement danois a suggéré que la directive tend à réaliser un système de taxe sur la valeur ajoutée qui soit neutre du point de vue du consommateur, et il serait contraire à cet objectif d'exonérer la location de garages fermés, puisqu'il deviendrait plus intéressant de louer des garages fermés

que d'autres possibilités de stationnement. Le gouvernement danois soutient également qu'une telle exonération entraînerait des problèmes de délimitation difficiles en ce qui concerne les différentes formes d'emplacement de parking. Toutefois, des difficultés analogues se produiraient, si la location de garages fermés n'était pas exonérée, puisque, ainsi que la Commission l'admet, même si la location de garages devait être considérée comme étant en principe soumise à la TVA, des exceptions pourraient s'avérer nécessaires, lorsque cette location a été un élément accessoire de la location d'un autre bien immeuble, tel qu'une maison. Les situations anormales qui en résulteraient sont clairement démontrées par les faits de l'espèce présente, une partie des garages étant loués à des habitants des maisons faisant partie de l'ensemble immobilier dans lequel le complexe de garages est situé, alors que d'autres garages du même complexe ne le sont pas. La Commission propose comme critère que la TVA ne soit perçue en ce qui concerne un garage que lorsqu'un prix distinct est fixé pour la location du garage, mais ce critère pourrait manifestement entraîner des situations anormales, voire des abus. La thèse de la Commission aboutirait à des résultats qui ne paraissent pas davantage conciliables avec l'objectif visant à « assurer l'application correcte et simple des exonérations prévues ... et [à] prévenir toute fraude, évasion ou abus éventuel ». La Commission établit également une distinction, fondée sur une étude de la pratique suivie par certains États membres, entre les garages connexes à des logements et les locations à caractère commercial. Cette distinction ne paraît pas convaincante, si on considère que la location de biens commerciaux est en principe exonérée de la taxe sur la valeur ajoutée, conformément aux dispositions de la directive. Bien que, en vertu de l'article 13 C, les États membres peuvent accorder à leurs assujettis le droit d'opter pour la taxation de l'affermage et de la location de biens immeubles, les dispositions de l'article 13 C ne font pas de distinction non plus entre les biens à caractère commercial et les autres biens.

20. En conséquence, nous estimons, eu égard aux termes de la directive, compris dans leur contexte, que l'exclusion ne s'applique pas à la location de garages individuels fermés du genre de ceux en cause dans la présente affaire, et que la première question déférée à la Cour appelle une réponse négative.

21. Compte tenu de notre point de vue sur la première question, la seconde question qui a été déférée ne se pose pas. Toutefois, si la thèse selon laquelle la location de garages du genre de ceux présentement en cause est exclue de l'exonération devait prévaloir, nous estimons que la seconde question appellerait une réponse affirmative. L'exclusion aurait pour effet qu'une telle location était soumise à la taxe sur la valeur ajoutée, et la directive n'admet aucun pouvoir d'appréciation à cet égard. La seule marge d'appréciation résulte des dispositions finales de l'article 13 B, sous b), qui autorisent les États membres à prévoir des exclusions supplémentaires au champ d'application de l'exonération, mais ne leur permettent pas de déroger aux exclusions envisagées. Le pouvoir d'appréciation permet aux États membres d'étendre l'assujettissement à la taxe sur la valeur ajoutée, et non pas d'y apporter des restrictions.

22. Cela pose, à notre avis, une question supplémentaire qui n'a pas été évoquée, mais à laquelle il nous paraît nécessaire de répondre. Ainsi que nous venons de l'exposer, les dispositions finales de l'article 13 B, sous b), permettent aux États

membres de prévoir des exclusions supplémentaires au champ d'application de l'exonération. Le pouvoir d'appréciation conféré par ces dispositions est large, et bien que ce pouvoir d'appréciation soit assurément soumis à certaines limites, nous ne voyons aucune limitation susceptible d'être tirée de l'article précité, qui empêcherait un État membre ayant opté pour une mesure de ce genre d'étendre l'exclusion prévue en ce qui concerne les emplacements pour le stationnement des véhicules au point qu'elle couvre également les garages individuels fermés, du genre de ceux en cause dans la présente affaire. La question de savoir si l'exclusion a été étendue de cette manière est une question d'interprétation de la législation nationale et relève de la compétence des juridictions nationales. Toutefois, il nous paraît clair, compte tenu de l'économie de la directive, que, sur la base d'une interprétation exacte de ses dispositions, la législation nationale ne saurait avoir un tel effet, à moins qu'elle ne contienne elle-même des dispositions spécifiques en ce sens. Lorsque la législation nationale se borne à reproduire les dispositions de la directive, avec ses exonérations et ses exclusions spécifiques, la législation doit être interprétée conformément à ces dispositions, et les autorités fiscales nationales n'ont pas la faculté de prévoir des exclusions supplémentaires, à moins que l'État membre n'ait adopté des mesures législatives complémentaires visant à étendre l'assujettissement à la TVA à ces locations.

23. En conséquence, nous sommes d'avis qu'il convient de répondre comme suit aux questions qui ont été déférées à la Cour:

« L'article 13 B, sous b), de la directive 77/388 du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires (sixième directive en matière de TVA), doit être interprété en ce sens que la location des garages individuels fermés n'est pas assujettie à la TVA, à moins qu'un État membre n'ait lui-même adopté des mesures législatives spécifiques tendant à étendre l'assujettissement à la TVA à ces locations. »