ARRÊT DE LA COUR (cinquième chambre)
29 mai 1997 *

Dans l'affaire C-63/96,

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

Finanzamt Bergisch Gladbach

et

Werner Skripalle,

en présence du **Bundesministerium der Finanzen,**

une décision à titre préjudiciel sur l'interprétation 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 MM. J. C. Moitinho de Almeida, président de chambre, L. Sevón, D. A. O. Edward, J.-P. Puissochet et P. Jann (rapporteur), juges,

avocat général: M. N. Fennelly,
greffier: M. H. A. Rühl, administrateur principal,

considérant les observations écrites présentées:

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

— pour le gouvernement français, par M[me] Catherine de Salins, sous-directeur à la direction des affaires juridiques du ministère des Affaires étrangères, et M. Gautier Mignot, secrétaire des affaires étrangères à la même direction, en qualité d'agents,

— pour la Commission des Communautés européennes, par MM. Jürgen Grunwald, conseiller juridique, et Enrico Traversa, membre du service juridique, en qualité d'agents,

vu le rapport d'audience,

ayant entendu les observations orales de M. Skripalle, représenté par M[e] Kurt Conscience, avocat à Bochum-Querenburg, du gouvernement allemand, représenté

par M. Ernst Röder, du gouvernement français, représenté par M. Gautier Mignot, du gouvernement néerlandais, représenté par M. Marc Fierstra, conseiller juridique adjoint au ministère des Affaires étrangères, en qualité d'agent, et de la Commission, représentée par M. Jürgen Grunwald, à l'audience du 22 janvier 1997,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 27 février 1997,

rend le présent

Arrêt

1 Par ordonnance du 13 décembre 1995, parvenue à la Cour le 8 mars 1996, le Bundesfinanzhof a posé à la Cour, en vertu de l'article 177 du traité CE, deux questions préjudicielles relatives à l'interprétation 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 le Finanzamt Bergisch Gladbach (ci-après le « Finanzamt ») à M. Skripalle, au sujet de la détermination de la base d'imposition de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la « TVA ») lorsque des relations personnelles existent entre le prestataire et le bénéficiaire des prestations soumises à taxation.

3 Il ressort de l'ordonnance de renvoi que M. Skripalle est propriétaire d'un immeuble de rapport qu'il a fait construire ainsi que de plusieurs appartements. Il les a loués à une société à responsabilité limitée dont les associés étaient son fils majeur et son épouse, lesquels détenaient chacun la moitié des parts. Son épouse était également la gérante de cette société et était seule habilitée à la représenter.

4 S'agissant de la base de calcul de la TVA applicable aux revenus provenant de ces loyers, la réglementation allemande relative à la taxe sur le chiffre d'affaires, dans sa version de 1980 (*BGBl.* I. p. 1953, ci-après l'« UStG »), prévoit:

Article 10, paragraphe 1, de l'UStG, qui est la règle générale: « Lors des livraisons et autres prestations (article 1er, paragraphe 1, point 1, première phrase), le chiffre d'affaires imposable est déterminé d'après la rémunération. La rémunération comprend tout ce que le bénéficiaire de la livraison dépense pour obtenir la prestation, déduction faite toutefois de la taxe sur le chiffre d'affaires. »

L'article 10, paragraphe 4, de l'UStG prévoit des dérogations à cette règle pour la consommation propre, pour laquelle le chiffre d'affaires est constitué, sous certaines conditions, par les coûts afférents à l'exécution de l'opération.

En vertu de l'article 10, paragraphe 5, de l'UStG, le paragraphe 4 de cette disposition est applicable par analogie « aux livraisons et autres prestations effectuées par les sociétés et les associations de personnes au sens de l'article 1er, paragraphe 1, points 1 à 5, de la loi relative à l'impôt sur les sociétés, par les associations de personnes n'ayant pas la capacité juridique ainsi que par les communautés dans le cadre de leur entreprise, en faveur de leurs actionnaires, sociétaires, membres, associés ou de proches de ceux-ci ainsi que par des entrepreneurs individuels en faveur de leurs proches... »

5 En vertu de ces dispositions, le Finanzamt a pris pour base de calcul de la TVA, dans l'affaire au principal, la base fictive, dite « base d'imposition minimale », correspondant aux « coûts de l'opération ». Ce montant était en l'espèce plus élevé que le loyer convenu entre M. Skripalle et la société locataire, bien que ce loyer correspondît au loyer habituellement constaté sur le marché pour ce type d'immeubles dans la localité en cause.

6 Selon l'article 11, A, paragraphe 1, de la sixième directive, la base d'imposition est constituée:

« a) pour les livraisons de biens et les prestations de services autres que celles visées sous b), c) et d), par tout ce qui constitue la contrepartie obtenue ou à obtenir par le fournisseur ou le prestataire pour ces opérations de la part de l'acheteur, du preneur ou d'un tiers... »

7 Bien que l'article 11, A, paragraphe 1, sous c), permette la prise en compte du montant des dépenses engagées par l'assujetti pour l'exécution de la prestation de services, celle-ci ne s'applique qu'aux cas visés à l'article 6, paragraphe 2, de la sixième directive, qui concerne des cas de prestations effectuées à titre gratuit. En vertu de la sixième directive, il n'y a par conséquent pas lieu d'utiliser la fiction des dépenses engagées, lorsqu'il est établi que l'assujetti fournit une prestation au prix normal du marché.

8 Cependant, l'article 10, paragraphe 5, de l'UStG a été introduit en 1978 en Allemagne en tant que disposition dérogatoire à l'article 11, A, paragraphe 1, sous a), de la sixième directive, au sens de l'article 27 de celle-ci, qui prévoit:

« 1. Le Conseil, statuant à l'unanimité sur proposition de la Commission, peut autoriser tout État membre à introduire des mesures particulières dérogatoires à la présente directive, afin de simplifier la perception de la taxe ou d'éviter certaines fraudes ou évasions fiscales. Les mesures destinées à simplifier la perception de la taxe ne peuvent influer, sauf de façon négligeable, sur le montant de la taxe due au stade de la consommation finale.

2. L'État membre qui souhaite introduire des mesures visées au paragraphe 1 en saisit la Commission et lui fournit toutes les données utiles d'appréciation.

3. La Commission en informe les autres États membres dans un délai d'un mois.

4. La décision du Conseil sera réputée acquise si, dans un délai de deux mois à compter de l'information visée au paragraphe 3, ni la Commission ni un État membre n'ont demandé l'évocation de l'affaire par le Conseil.

... »

9 Il apparaît que, en l'espèce, cette procédure a été régulièrement suivie et que l'évocation de l'affaire par le Conseil n'a pas été demandée. Cependant, aucune publication relative à la procédure d'autorisation, telle que prévue à l'article 27, paragraphes 2 à 4, de la sixième directive, n'a été effectuée dans les publications officielles de l'État membre concerné après que la mesure dérogatoire a été mise en œuvre.

10 M. Skripalle s'oppose à la prise en compte des « coûts de l'opération », en sorte qu'il a introduit, le 8 août 1984, une réclamation contre la décision d'imposition du Finanzamt. Celle-ci n'ayant pas abouti, il a introduit un recours devant le Finanzgericht Köln, qui a fait droit à sa demande en constatant que l'article 10, paragraphe 5, point 1, de l'UStG n'était pas applicable dans la mesure où la société locataire n'était pas une personne proche du demandeur au principal au sens de l'article 10, paragraphe 5, point 1, de l'UStG. En outre, selon le Finanzgericht, cette disposition devait être interprétée strictement, en sorte qu'elle ne s'appliquait pas lorsqu'une rémunération habituelle est convenue pour les prestations fournies.

11 Le 3 avril 1986, le Finanzamt a introduit une demande en « Revision » devant le Bundesfinanzhof.

12 Ce dernier, à la différence du Finanzgericht, considère que la société locataire est une personne proche de M. Skripalle au sens de l'article 10, paragraphe 5, de l'UStG en raison des liens personnels étroits existant entre ses associés et M. Skripalle. La juridiction de renvoi exprime toutefois des doutes quant à l'applicabilité de la base minimale d'imposition dans l'affaire au principal, puisqu'elle lui semble disproportionnée et non couverte par le régime dérogatoire de l'article 27 de la sixième directive, qui ne permet des dérogations que pour « simplifier la perception de la taxe ou éviter certaines fraudes ou évasions fiscales ». Cette condition ne lui semble pas remplie lorsque, comme en l'occurrence, la rémunération convenue, bien qu'inférieure à la base d'imposition minimale, est conforme aux loyers habituellement pratiqués, en sorte qu'il n'y a pas de fraude fiscale. Le Bundesfinanzhof fait valoir que de tels cas ne sont pas très fréquents et n'ont pas de conséquences financières si importantes qu'il en résulterait des distorsions de concurrence. Il indique que de tels cas ne sont toutefois pas extrêmement rares.

13 C'est dans ces circonstances que le Bundesfinanzhof a posé à la Cour les questions suivantes:

« 1) Une autorisation délivrée par le Conseil, en vue de l'introduction d'une mesure particulière dérogatoire à la directive 77/388/CEE, mesure qui prévoit, afin d'éviter certaines évasions fiscales, que, en cas de fourniture de prestations à titre onéreux entre proches, il y a lieu de prendre pour base minimale d'imposition, le montant des dépenses tel que défini à l'article 11, A, paragraphe 1, sous c), de la directive 77/388/CEE, est-elle également couverte par l'article 27 de la directive 77/388/CEE lorsque la rémunération convenue est conforme à celle pratiquée sur le marché mais inférieure à la base d'imposition minimale et que l'on n'est par conséquent pas en présence d'un cas d'évasion fiscale?

2) Un État membre peut-il opposer à un assujetti des dispositions fiscales constituées par des mesures particulières dérogatoires au sens de l'article 27 de la directive 77/388/CEE, lorsque la décision d'autorisation délivrée par le Conseil n'a pas été publiée au Journal officiel des Communautés européennes, et qu'il n'y a pas non plus eu communication de la procédure d'autorisation telle que prévue par l'article 27, paragraphe 2 à 4 de la directive 77/388/CEE — après qu'elle ait été mise en œuvre — dans les publications officielles de l'État membre concerné? »

14 A titre liminaire, le gouvernement néerlandais a, lors de l'audience, exprimé des doutes quant à la compétence de la Cour de contrôler la légalité d'une mesure nationale dérogatoire à l'article 27 de la sixième directive, dans la mesure où le Conseil l'avait autorisée. La conformité d'une décision dérogatoire ne pourrait être soulevée que dans le cas où la validité de cette décision serait expressément contestée. Or, la juridiction de renvoi n'aurait pas posé à la Cour une question en appréciation de validité.

15 Il convient, à cet égard, de relever que, ainsi que l'a à juste titre souligné M. l'avocat général au point 26 de ses conclusions, il est demandé en l'occurrence à la Cour de fournir les critères pour décider si la dérogation invoquée par le gouvernement allemand au soutien de l'applicabilité des mesures particulières aux circonstances de l'affaire au principal est autorisée au titre de la dérogation accordée en vertu de l'article 27 de la sixième directive.

16 Dans ces conditions, la Cour est compétente pour répondre aux questions posées par la juridiction de renvoi.

Sur la première question

17 M. Skripalle ainsi que la Commission estiment que l'article 27, paragraphe 1, de la sixième directive doit être interprété strictement. Si cette disposition autorise des dérogations en vue, principalement, d'éviter certaines fraudes ou évasions fiscales, les mesures adoptées en application de cette dérogation ne devraient cependant déroger au principe du respect de la base d'imposition de l'article 11 de la sixième directive que dans les limites strictement nécessaires pour atteindre cet objectif.

18 Tel ne serait pas le cas dans l'affaire au principal puisque le loyer convenu, bien qu'inférieur aux coûts de l'opération, correspondrait aux loyers habituellement constatés sur le marché. Dans un tel cas, une fraude ou évasion fiscales serait automatiquement exclue, en sorte que la mesure en cause ne serait pas nécessaire pour atteindre l'objectif, qui est d'éviter une telle fraude ou évasion.

19 Selon M. Skripalle, la réglementation allemande aboutit, en outre, au résultat absurde qu'un lien familial est un critère d'imposition supplémentaire, parce qu'il y a

suspicion de fraude fiscale même lorsqu'il n'y a manifestement aucun abus. Ceci serait d'autant plus grave que la TVA, dans la mesure où elle est calculée sur une base fictive, ne peut pas être répercutée sur l'utilisateur final, qui est le locataire. Ainsi, le principe de base de la TVA serait méconnu.

20 En revanche, le gouvernement allemand considère que la réglementation en cause est couverte par l'article 27 de la sixième directive, dans la mesure où elle est nécessaire et généralement apte à empêcher des fraudes ou évasions fiscales. Des cas tels que celui de l'affaire au principal, dans lesquels la rémunération est habituelle sur le marché mais inférieure aux frais exposés, seraient très rares. Une règle juridique devrait pourtant, de par sa nature, présenter un certain degré d'abstraction et ne pourrait pas d'emblée être limitée à des cas spécifiques de fraude ou d'évasion fiscales. La règle en cause serait par conséquent proportionnelle même si, dans un cas donné, le résultat n'est pas approprié.

21 En outre, l'article 10, paragraphe 5, de l'UStG ne serait pas seulement destiné à éviter les fraudes et évasions fiscales, mais aurait également pour objet de simplifier la perception de la taxe puisque l'évaluation des coûts effectifs aurait en outre l'avantage que ces derniers, à la différence de la valeur habituelle sur le marché, pourraient être objectivement et facilement déterminés.

22 Il convient de relever qu'il n'est pas contesté que l'article 10, paragraphes 4 et 5, de l'UStG déroge au régime de base d'imposition prévu à l'article 11 de la sixième directive.

23 Conformément à l'article 27, paragraphe 1, de la sixième directive, des mesures dérogatoires sont permises « afin de simplifier la perception de la taxe ou d'éviter

certaines fraudes ou évasions fiscales ». Il ressort du dossier au principal que la République fédérale d'Allemagne a demandé et reçu l'autorisation de la mesure dérogatoire pour la dernière de ces deux possibilités.

24 Or, ainsi que la Cour l'a déjà jugé, les mesures nationales dérogatoires qui sont de nature à éviter des fraudes ou évasions fiscales sont d'interprétation stricte et ne peuvent déroger au respect de la base d'imposition de la TVA visée à l'article 11 de la sixième directive que dans des limites strictement nécessaires pour atteindre cet objectif (arrêt du 10 avril 1984, Commission/Belgique, 324/82, Rec. p. 1861, point 29). Il convient donc d'examiner si ces conditions sont, en l'occurrence, réunies.

25 A cet égard, il n'est pas contesté que, entre des membres d'une même famille ou entre des proches, il puisse exister un certain risque de fraude ou d'évasion fiscales justifiant des mesures du type de celles dont l'article 27 de la sixième directive permet l'instauration.

26 Cependant, un tel risque n'existe pas lorsqu'il ressort de données objectives que le contribuable a agi correctement. La réglementation allemande, en retenant comme base d'imposition les coûts engagés lorsque des relations entre proches existent, y inclus les cas dans lesquels il est évident que le revenu convenu, qui correspond aux loyers habituellement constatés sur le marché, est inférieur à ces coûts, ne se contente donc pas d'instaurer des dérogations strictement nécessaires en vue d'éviter un risque d'évasion ou de fraude fiscales. Elle n'est dès lors pas couverte par l'article 27 de la sixième directive.

27 Cette constatation ne saurait être infirmée par le fait qu'une règle juridique doit présenter un certain degré d'abstraction, ce qui impliquerait nécessairement que le résultat ne serait pas, dans un cas spécifique, approprié.

28 En effet, d'une part, ainsi que la juridiction de renvoi l'a relevé et que les parties l'ont confirmé à l'audience, les cas dans lesquels la base d'imposition fictive est supérieure au revenu habituel sur le marché, même s'ils sont rares, ne sont pas exceptionnels, notamment en matière de loyers. En effet, ces derniers sont, pour des raisons politiques, souvent fixés à un niveau destiné à faciliter l'accès au logement, alors que les coûts dans le secteur de la construction immobilière sont extrêmement élevés.

29 D'autre part, rien n'empêche qu'une disposition présentant un certain degré de généralité ou d'abstraction exclue les cas dans lesquels le montant du loyer convenu est inférieur au montant normalement nécessaire pour amortir le coût de construction de l'immeuble, mais conforme aux loyers habituellement constatés sur le marché.

30 Quant à l'argument du gouvernement allemand selon lequel la mesure en cause serait légitime parce qu'elle vise également à la simplification de la perception de la taxe, ce qui correspond à la première possibilité prévue à l'article 27, paragraphe 1, de la sixième directive, il convient de rappeler que l'autorisation de la mesure dérogatoire a été demandée au regard de la seconde possibilité, à savoir éviter les fraudes ou les évasions fiscales. L'autorisation ne saurait donc s'étendre au-delà de cette finalité.

31 Par conséquent, il convient de répondre qu'une autorisation délivrée par le Conseil, en vue de l'introduction d'une mesure particulière dérogatoire à la sixième directive, mesure qui prévoit, afin d'éviter certaines fraudes ou évasions fiscales, que, en cas de fourniture de prestations à titre onéreux entre proches, il y a lieu de prendre pour base minimale d'imposition le montant des dépenses tel que défini à l'article 11, A, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive, n'est pas couverte par l'article 27 de cette directive lorsque la rémunération convenue est conforme à celle pratiquée sur le marché, mais inférieure à la base d'imposition minimale.

Sur la seconde question

32 Eu égard à la réponse donnée à la première question, il n'est pas nécessaire de répondre à la seconde question.

Sur les dépens

33 Les frais exposés par les gouvernements allemand, français et néerlandais, 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 (cinquième chambre)

statuant sur les questions à elle soumises par le Bundesfinanzhof, par ordonnance du 13 décembre 1995, dit pour droit:

Une autorisation délivrée par le Conseil, en vue de l'introduction d'une mesure particulière dérogatoire à 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, mesure qui prévoit, afin d'éviter certaines fraudes ou évasions fiscales, que, en cas de fourniture de prestations à titre onéreux entre proches, il y a lieu de prendre pour base minimale d'imposition le montant des dépenses tel que défini à l'article 11, A, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive, n'est pas couverte par l'article 27 de cette directive lorsque la rémunération convenue est conforme à celle pratiquée sur le marché, mais inférieure à la base d'imposition minimale.

Moitinho de Almeida Sevón Edward

Puissochet Jann

Ainsi prononcé en audience publique à Luxembourg, le 29 mai 1997.

Le greffier

R. Grass

Le président de la cinquième chambre

J. C. Moitinho de Almeida