ARRÊT DE LA COUR (deuxième chambre)
15 mars 1989 *

Dans l'affaire 51/88,

ayant pour objet une demande adressée à la Cour, en application de l'article 177 du traité CEE, par le Finanzgericht Hamburg (tribunal des finances de Hambourg) et tendant à obtenir, dans le litige pendant devant cette juridiction entre

Knut Hamann, domicilié à Hambourg, d'une part,

et

Finanzamt Hamburg-Eimsbüttel, d'autre part,

une décision à titre préjudiciel sur l'interprétation de l'article 9, paragraphe 2, sous d), 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),

LA COUR (deuxième chambre),

composée de MM. T. F. O'Higgins, président de chambre, G. F. Mancini et F. A. Schockweiler, juges,

avocat général: M. F. G. Jacobs
greffier: M^me^ D. Louterman, administrateur

considérant les observations présentées:

— pour M. Knut Hamann, demandeur au principal, par M^e^ P. Müller-Kemler, avocat à Hanovre,

— pour le Finanzamt Hamburg-Eimsbüttel, défendeur au principal, par son président, dans la procédure écrite,

* Langue de procédure: l'allemand.

— pour le gouvernement de la République fédérale d'Allemagne, par M. M. Seidel, Ministerialrat im Bundesministerium für Wirtschaft, assisté de Me J. Sedemund, avocat à Cologne,

— pour la Commission des Communautés européennes, par M. D. Calleja, membre de son service juridique, assisté de M. R. Wagner, fonctionnaire mis à la disposition de la Commission dans le cadre du programme d'échange de fonctionnaires,

vu le rapport d'audience et à la suite de la procédure orale du 14 février 1989,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions présentées à l'audience du 21 février 1989,

rend le présent

Arrêt

1 Par ordonnance du 22 décembre 1987, parvenue à la Cour le 17 février 1988, le Finanzgericht Hamburg a posé, en vertu de l'article 177 du traité CEE, une question préjudicielle relative à l'interprétation de l'article 9, paragraphe 2, sous d), 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 « sixième directive »).

2 Cette question a été posée dans le cadre d'un litige opposant M. Knut Hamann (ci-après « Hamann ») au Finanzamt Hamburg-Eimsbüttel (ci-après « Finanzamt ») au sujet de la question de savoir si l'affrètement, à des fins sportives, par une entreprise établie en République fédérale d'Allemagne, de yachts à voile de haute mer est soumis, dans cet État, à la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après « TVA »).

3 Il résulte du dossier de l'affaire au principal que Hamann est propriétaire d'une entreprise de location de yachts établie en République fédérale d'Allemagne. Les yachts ont été affrétés pour faire de la voile principalement dans les eaux danoises et suédoises, mais également jusqu'en Norvège et en Finlande, et ont, dès lors, été utilisés par les locataires surtout en dehors du territoire fiscal allemand.

4 Pour les exercices 1980 et 1981, Hamann a déclaré un chiffre d'affaires net d'impôts, qui a été accepté, sous réserve de contrôle, par le Finanzamt.

5 Au cours d'un contrôle effectué en 1983, le contrôleur fiscal a estimé que l'affrètement, par Hamann, de yachts à voile de haute mer constituait une location de moyens de transport devant être considérée comme une prestation intérieure imposable et a, dès lors, calculé la TVA correspondante pour les exercices 1980 et 1981. Le Finanzamt a confirmé l'interprétation du contrôleur et a établi, pour 1980 et 1981, des avis de redressement.

6 A la suite du rejet de sa réclamation, Hamann a introduit un recours devant le Finanzgericht Hamburg. Hamann a fait valoir que l'affrètement de yachts à voile de haute mer n'était pas soumis à la TVA, conformément à la législation allemande, au motif que le chiffre d'affaires avait été réalisé au lieu d'utilisation des biens donnés en location et, partant, en dehors du territoire fiscal allemand. Selon Hamann, il n'y a pas lieu d'appliquer, en l'espèce, la règle prévue par la législation allemande pour la location des moyens de transport, aux termes de laquelle cette location est réputée avoir lieu à l'endroit où le bailleur exerce son activité, étant donné que les yachts à voile de haute mer ne sont pas à considérer comme des moyens de transport.

7 Le Finanzamt a, au contraire, considéré que les yachts à voile de haute mer constituaient des moyens de transport au sens de la législation allemande et que, dès lors, la location de ces biens était soumise à la TVA au lieu où le fréteur a établi le siège de son activité économique, donc sur le territoire de la République fédérale d'Allemagne.

8 Le Finanzgericht Hamburg a estimé que la règle régissant la location de moyens de transport a été introduite dans la législation allemande dans le souci de transposer, en droit national, la sixième directive.

9 Considérant que le litige comporte une appréciation de l'interprétation de la réglementation communautaire en cause, le Finanzgericht Hamburg, par ordonnance du 22 décembre 1987, a décidé, en application de l'article 177 du traité CEE, de surseoir à statuer jusqu'à ce que la Cour se soit prononcée à titre préjudiciel sur la question suivante:

« L'article 9, paragraphe 2, sous d), de la sixième directive doit-il être interprété en ce sens que des yachts à voile de haute mer, que les locataires utilisent pour la pratique du sport à voile, doivent être considérés comme des moyens de transport au sens de cette directive? »

10 Pour un plus ample exposé des faits et du cadre juridique du litige au principal, du déroulement de la procédure et des observations présentées à la Cour, il est renvoyé au rapport d'audience. Ces éléments du dossier ne sont repris ci-dessous que dans la mesure nécessaire au raisonnement de la Cour.

11 A titre liminaire, il convient de rappeler d'abord que, aux termes de l'article 9, paragraphe 1, de la sixième directive, « le lieu d'une prestation de services est réputé se situer à l'endroit où le prestataire a établi le siège de son activité économique ou un établissement stable à partir duquel la prestation de services est rendue ou, à défaut d'un tel siège ou d'un tel établissement stable, au lieu de son domicile ou de sa résidence habituelle ».

12 Il y a lieu de souligner ensuite que l'article 9, paragraphe 2, de la sixième directive prévoit un certain nombre d'exceptions à ce principe général. En particulier, la lettre d) du paragraphe 2 de l'article 9 dispose que le « lieu des prestations de services ayant pour objet la location de biens meubles corporels, à l'exception de tout moyen de transport, qui sont exportés par le loueur d'un État membre dans un autre État membre en vue d'y être utilisés, est l'endroit où s'effectue cette utilisation ».

13 Il en résulte que sont exclus du champ d'application de l'exception prévue pour la location de biens meubles corporels tous les moyens de transport, lesquels restent, dès lors, soumis au régime général de l'article 9, paragraphe 1, de la sixième directive.

14 Pour répondre à la question posée par la juridiction de renvoi, il importe de déterminer si des yachts de haute mer, affrétés pour la pratique du sport à voile, constituent des moyens de transport au sens de l'article 9, paragraphe 2, sous d), de la sixième directive.

15 A cet égard, Hamann fait observer que la définition de la notion de « moyen de transport » dépend de la fonction essentielle de l'objet en cause. Or, le but principal de l'affrètement d'un yacht à voile de haute mer ne serait pas le transport de personnes et de biens d'un endroit à un autre, mais la pratique du sport ou la navigation de plaisance. Il en résulterait que les yachts de l'espèce au principal ne sont pas à considérer comme des moyens de transport au sens de l'article 9, paragraphe 2, sous d), de la sixième directive.

16 Par contre, la Commission est d'avis que l'expression « moyen de transport » doit recevoir une interprétation large et vise tout engin susceptible d'être utilisé pour se rendre d'un endroit à un autre. Selon la Commission, toute embarcation à voile apte à la navigation maritime constitue ainsi un moyen de transport au sens de la sixième directive, même si la finalité primaire de son utilisation est la pratique du sport.

17 La thèse de la Commission doit être retenue. En effet, il résulte du septième considérant de la sixième directive qu'un des objectifs de celle-ci a été de délimiter, de façon rationnelle, le domaine d'application des législations des États membres, notamment en ce qui concerne les prestations de services. Ainsi, le lieu de rattachement de la prestation est, en principe, pour des raisons de simplification, réputé se situer à l'endroit où le prestataire a établi le siège de son activité économique. Cependant, selon le considérant précité, ce principe général doit recevoir exception dans certaines hypothèses particulières: ainsi, dans le cas de la location de biens meubles corporels, le lieu de la prestation de services est l'endroit où s'effectue l'utilisation du bien donné en location, afin d'éviter des distorsions de concurrence susceptibles de résulter des différences de taux de la TVA entre États membres.

18 Toutefois, ces considérations ne valent pas pour la location de moyens de transport. En effet, étant donné que ceux-ci peuvent franchir facilement les frontières, il est difficile, sinon impossible, de déterminer le lieu de leur utilisation. Or, il est nécessaire de prévoir dans chaque cas un critère praticable pour la perception de la TVA. En conséquence, la sixième directive a consacré, pour la location de tous les moyens de transport, le rattachement non pas au lieu d'utilisation du bien donné en location, mais, conformément au principe général, à l'endroit où le prestataire a établi le siège de son activité économique.

19 Ainsi, compte tenu tant de la raison d'être de l'exclusion de tous les moyens de transport du régime exceptionnel prévu par l'article 9, paragraphe 2, sous d), de la sixième directive que de la considération selon laquelle les exceptions au régime général prévu par la sixième directive sont à interpréter de façon restrictive, des yachts à voile de haute mer, même utilisés par les locataires pour la pratique du sport, doivent être considérés comme étant des moyens de transport au sens de la disposition précitée de la sixième directive. En effet, des yachts de ce type permettent le déplacement de personnes et de biens sur de grandes distances, de sorte qu'il est difficile de déterminer le lieu de leur utilisation et que, dès lors, le rattachement au lieu d'utilisation du bien risquerait de faire échapper la location de telles embarcations au paiement de la TVA, contrairement à l'objectif de la sixième directive.

20 Cette interprétation est confirmée par l'article 15, paragraphe 2, de la sixième directive, aux termes duquel les « bateaux de plaisance » — catégorie à laquelle appartiennent les yachts à voile de haute mer — sont compris parmi les « moyens de transport à usage privé ».

21 La même interprétation a d'ailleurs été retenue par la directive 83/182/CEE du Conseil, du 28 mars 1983, relative aux franchises fiscales applicables à l'intérieur de la Communauté en matière d'importation temporaire de certains moyens de transport (JO L 105, p. 59), dont l'article 1er, paragraphe 1, prévoit que les « bateaux de plaisance » font partie du champ d'application de cette directive et relèvent, dès lors, de la notion de « certains moyens de transport ».

22 Dans ces conditions, il y a lieu de répondre à la question posée par la juridiction de renvoi que des yachts à voile de haute mer, que les locataires utilisent pour la

pratique du sport à voile, sont des moyens de transport au sens de l'article 9, paragraphe 2, sous d), de la sixième directive.

Sur les dépens

23 Les frais exposés par le gouvernement de la République fédérale d'Allemagne et 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 (deuxième chambre),

statuant sur la question à elle soumise par le Finanzgericht Hamburg, par ordonnance du 22 décembre 1987, dit pour droit:

Des yachts à voile de haute mer, que les locataires utilisent pour la pratique du sport à voile, sont des moyens de transport au sens de l'article 9, paragraphe 2, sous d), 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.

O'Higgins Mancini Schockweiler

Ainsi prononcé en audience publique à Luxembourg, le 15 mars 1989.

Le greffier

J.-G. Giraud

Le président de la deuxième chambre

T. F. O'Higgins