RAPPORT D'AUDIENCE
présenté dans l'affaire 51/88 *

I — Faits et procédure écrite

1. L'article 9, paragraphe 1, 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 »), dispose que 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. Toutefois, suivant le paragraphe 2, sous d), du même article, 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.

2. La sixième directive a été modifiée par la dixième directive 84/386/CEE du Conseil, du 31 juillet 1984, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires, modifiant la directive 77/388/CEE — Application de la taxe sur la valeur ajoutée aux locations de biens meubles corporels (JO L 208, p. 58) (ci-après « dixième directive »). Cette directive était destinée à entrer en vigueur au plus tard le 1er juillet 1985. Le quatrième considérant de la directive précitée énonce que, en ce qui concerne la location de moyens de transport, il convient, pour des raisons de contrôle, d'appliquer strictement l'article 9, paragraphe 1, de la sixième directive, en localisant ces prestations de services au lieu du prestataire.

3. Le demandeur au principal Knut Hamann a donné en location, dans le cadre de son entreprise, au cours des années 1980 et 1981, années sur lesquelles porte le litige, des yachts à voile de haute mer sans équipage.

4. Les affréteurs prenaient possession des yachts dans le port d'attache de Kiel (République fédérale d'Allemagne) et quittaient généralement les eaux territoriales allemandes pour aller faire de la voile, principalement dans les eaux danoises et suédoises, mais également jusqu'en Norvège et en Finlande. Ils ne rentraient que peu avant l'expiration de la période d'affrètement pour restituer les yachts, qui étaient donc principalement utilisés en dehors du territoire fiscal allemand.

5. Hamann a déclaré, pour les exercices 1980 et 1981, un chiffre d'affaires net d'impôts, qui a été accepté par le Finanzamt Hamburg-Eimsbüttel (ci-après « Finanzamt »), sous réserve du contrôle prévu par la législation fiscale allemande.

6. Au cours d'un contrôle effectué en 1983, le contrôleur a estimé que l'affrètement des yachts de haute mer constituait une location

* Langue de procédure: l'allemand.

de moyens de transport devant être considérée comme une prestation intérieure imposable. En conséquence, il a calculé la taxe sur le chiffre d'affaires 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.

7. Hamann a introduit un recours devant le Finanzgericht Hamburg contre la décision du Finanzamt, qui avait rejeté ses réclamations. Il a fait valoir que l'affrètement de yachts de haute mer n'est pas soumis à la taxe sur le chiffre d'affaires, conformément à l'article 1er de la loi allemande de 1980 relative à la taxe sur le chiffre d'affaires, parce qu'il avait réalisé un chiffre d'affaires non imposable en dehors du territoire fiscal allemand, la location de biens corporels étant opérée là où les biens sont utilisés. Il ne s'agirait pas de l'exception prévue pour les moyens de transport, étant donné que les yachts de haute mer ne sont pas de semblables moyens de transport.

8. Le Finanzamt a considéré, au contraire, que les yachts de haute mer constituaient des moyens de transport au sens de la législation allemande et que, par conséquent, la location de ces biens était une activité devant être taxée là où le loueur a établi le siège de son activité économique, c'est-à-dire sur le territoire allemand.

9. Le Finanzgericht Hamburg a estimé que la règle particulière pour la location de moyens de transport a été introduite dans la loi allemande de 1980 relative à la taxe sur le chiffre d'affaires dans le souci de transposer fidèlement, en droit national, la sixième directive européenne.

10. 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 de justice 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? »

11. L'ordonnance du Finanzgericht Hamburg a été enregistrée au greffe de la Cour le 17 février 1988.

12. Conformément à l'article 20 du protocole sur le statut de la Cour de justice de la CEE, des observations écrites ont été déposées, le 6 mai 1988, par la Commission des Communautés européennes, représentée par M. Daniel Calleja, membre de son service juridique, assisté de M. Reinhard Wagner, juge allemand mis à la disposition de la Commission dans le cadre du programme d'échange de fonctionnaires, les 11 et 17 mai 1988, par le préposé du Finanzamt, le 13 mai 1988, par M. Knut Hamann, demandeur au principal, représenté par Me P. Müller-Kemler, avocat à Hanovre, et, le 16 mai 1988 par le gouvernement de la République fédérale d'Allemagne, représenté par M. Martin Seidel, Ministerialrat im Bundesministerium für Wirtschaft, assisté de Me Jochim Sedemund, avocat à Cologne.

13. La Cour, sur rapport du juge rapporteur, l'avocat général entendu, a décidé

d'ouvrir la procédure orale sans instruction préalable.

14. En application de l'article 95, paragraphes 1 et 2, du règlement de procédure, la Cour, par décision du 27 octobre 1988, a renvoyé l'affaire devant la deuxième chambre.

II — Observations écrites déposées devant la Cour

1. *Knut Hamann* souligne d'abord que l'interprétation de la notion de « moyen de transport » est très controversée en République fédérale d'Allemagne. Il expose ensuite que, jusqu'à présent, la tentative de délimitation la plus poussée a été effectuée par un jugement du Finanzgericht Schleswig-Holstein, du 29 septembre 1983. Pour classer des objets pouvant être utilisés tant comme moyens de transport « sportifs » que comme instruments de sport qui « transportent », il conviendrait, suivant cette décision, principalement, de se fonder sur la propriété et sur la fonction qui donnent à l'instrument son caractère essentiel selon l'opinion dominante et selon les circonstances de fait. Le Finanzgericht aurait admis que les voiliers ne feraient, en principe, pas partie des moyens de transport. Le transport des navigateurs et, le cas échéant, de leur équipement et de leur chargement vers un lieu quelconque ne serait, en principe, que le résultat factuel et non pas le but, et surtout pas le but principal de la navigation. Le but principal de l'affrètement d'un yacht à voile conçu pour la haute mer résiderait dans l'exercice sportif et la détente. Le déplacement de personnes et de choses ne jouerait qu'un rôle annexe et ne serait qu'un phénomène accessoire simplement subi parce que, sans lui, la pratique même de la navigation ne serait pas possible. C'est la raison pour laquelle le voilier serait, suivant la décision citée, au premier chef un instrument de sport et de loisirs, et non pas un moyen de transport au sens de la législation fiscale.

Hamann concède que le Bundesfinanzhof a été d'un avis différent dans son arrêt du 8 décembre 1983, en décidant que le transport découle du déplacement du véhicule et qu'il y a transport par un véhicule (conçu à cet effet), même lorsque le motif de la navigation ne réside pas dans l'exploitation lucrative d'un transport par mer, mais dans l'activité sportive ou dans d'autres motifs liés à l'organisation des loisirs. Hamann estime cependant que, si on suivait cette décision dans toutes ses conséquences, on arriverait à des résultats insensés, et il cite l'exemple d'une planche à voile louée, d'un vélo ou d'une voiture de course loués; il renvoie également à un règlement du 7 avril 1981 du ministre fédéral des Transports relatif à la location commerciale et à l'utilisation des bateaux de plaisance dans la zone côtière (BGBl. 1981, 343), qui se fonderait expressément sur la fonction sportive ou de détente pour laquelle le bateau de plaisance est utilisé.

En conclusion, Hamann estime qu'un moyen de transport, au sens du droit de la taxe sur le chiffre d'affaires, ne peut être qu'un objet dont la fonction principale réside dans le transport de personnes ou de choses d'un endroit à un autre, c'est-à-dire une prestation de transport. Si on se fondait, au contraire, sur le seul fait que l'objet et, avec lui, les personnes ou les choses qui s'y trouvent se déplacent, on s'éloignerait de la notion de « moyen de transport ». La fonction principale d'un yacht à voile, en particulier d'un yacht de haute mer, ne serait pas de transporter des personnes ou des choses d'un endroit à un autre, mais uniquement de pratiquer la navigation. Une personne cherchant un moyen de transport, par exemple

de Kiel à Copenhague, ne choisirait certainement pas un yacht à voile.

Le demandeur au principal suggère donc de répondre comme suit à la question posée:

« L'article 9, paragraphe 2, sous d), de la sixième directive doit être interprété en ce sens que les yachts à voile de haute mer, que leurs locataires utilisent pour pratiquer la voile comme un sport, ne doivent pas être considérés comme des moyens de transport au sens de cette directive. »

2. Le *Finanzamt* expose que la règle dérogatoire pour les moyens de transport de la sixième directive a été créée dans l'intérêt d'une simplification de la taxation pour éviter des problèmes de délimitation et de preuve insurmontables pour la pratique. L'idée de simplification à la base de cette réglementation exigerait de comprendre la notion de « moyen de transport » de manière large, en ce sens qu'elle devrait s'appliquer à tous les objets servant au transport des hommes et des choses, pour lesquels la détermination du lieu de l'utilisation entraîne des difficultés pratiques. A l'appui de son opinion, le Finanzamt cite l'avis du comité consultatif de la taxe sur la valeur ajoutée, du 22 septembre 1983. Dans cet avis, figureraient comme des moyens de transport, en dehors des bateaux de sport et de plaisance, également les bicyclettes et les chevaux de selle, qui, d'ordinaire, seraient également presque exclusivement loués à des fins sportives ou pour l'organisation de distractions ou de loisirs. Le Finanzamt observe que l'interprétation des termes de « moyen de transport » défendue par Hamann méconnaît le fait que tout transport, quel que soit le moyen utilisé, ne sert pas à un simple déplacement, mais vise, en premier lieu, inévitablement d'autres objectifs, de sorte qu'une délimitation selon l'objectif principal et l'objectif secondaire de ce déplacement n'est ni possible ni réalisable.

3. Le *gouvernement de la République fédérale d'Allemagne* estime qu'il faut répondre affirmativement à la question posée. Cette interprétation résulterait de l'acception généralement admise de la notion de « moyen de transport », ainsi que du sens et de la finalité de la règle inscrite à l'article 9 de la sixième directive. Le législateur communautaire ayant renoncé à définir la notion discutée, il serait manifeste qu'il se serait fondé, à cet égard, sur un usage linguistique constant et sur une pratique administrative uniforme en vigueur de longue date dans les États membres. Selon cet usage linguistique, il serait essentiel, pour un moyen de transport, qu'il serve au déplacement de personnes et de marchandises, le déplacement devant être l'objet en soi ou l'objet principal de l'activité. Il en résulterait deux conditions essentielles pour la notion de « moyen de transport »: ledit moyen de transport devrait être directement idoine à effectuer des déplacements et devrait être utilisé, conformément à sa vocation, pour transporter des personnes ou des objets. Selon le gouvernement fédéral, le yacht à voile remplit les deux conditions auxquelles doit répondre un moyen de transport, même si ce yacht est utilisé exclusivement pour la pratique du sport à voile. Le but du transport serait sans importance. Selon la sixième directive, la location d'un objet serait taxée en tant que prestation de services, indépendamment du degré et du mode d'utilisation. L'ensemble des règles énoncées à l'article 9 de la directive ne concerneraient pas la question de savoir s'il y avait utilisation ou non, mais se limiteraient à fixer le lieu de la taxation.

Cette interprétation serait confirmée par l'article 15, point 2, de la sixième directive,

qui rangerait les bateaux de plaisance expressément parmi les moyens de transport. Elle serait également appuyée par le comité consultatif de la taxe sur la valeur ajoutée, qui se serait prononcé, au cours de sa 12e session, du 30 juin au 1er juillet 1987, en faveur du classement des bateaux de sport et de plaisance parmi les moyens de transport.

4. La *Commission* expose que, pour éviter des conflits de compétence dans le cas où une prestation de services est susceptible de relever de l'ordre juridique de plus d'un État membre, le paragraphe 1 de l'article 9, dérogeant au principe strict de territorialité, établit la règle générale selon laquelle la prestation est réputée 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 fournie; que, à cette règle générale, le paragraphe 2 apporte un certain nombre de dérogations pour des prestations spécifiques pour lesquelles la localisation fictive de la prestation au siège du prestataire serait inappropriée, et à l'égard desquelles il indique d'autres critères de rattachement. Selon la Commission, l'interprétation a contrario de l'article 9, paragraphe 2, sous d), a pour conséquence que le lieu d'une prestation de services, consistant dans la location de moyens de transport, est toujours celui du prestataire, en application du principe établi à l'article 9, paragraphe 1.

Quant à la question de savoir si l'expression « moyen de transport » est applicable à un bateau à voile, la Commission estime qu'elle appelle une réponse affirmative. Elle concède que la notion de « moyen de transport » n'est pas expressément définie dans la sixième directive. Elle considère néanmoins qu'il s'agit d'une notion communautaire qui doit être interprétée dans un sens large. Cette interprétation, qui pourrait être tirée de la notion générale utilisée dans la version allemande de la directive (« außer Beförderungsmittel »), serait confirmée dans les autres versions linguistiques, où il serait question de moyens de transport de tous types. L'article 15, point 2, de la directive corroborerait cette interprétation; l'expression « ou de tout autre moyen de transport » indiquerait nettement que les bateaux de plaisance sont des moyens de transport au sens de la sixième directive. Selon la Commission, dans toutes les versions linguistiques, le législateur communautaire a opté pour une formulation large et générale, qui doit être interprétée selon l'usage courant de la langue. En employant l'expression « tout moyen de transport », le législateur communautaire aurait voulu étendre cette disposition à un ensemble de véhicules qui pourraient remplir une telle fonction, et l'expression « tout moyen de transport » inclurait une embarcation à voile apte à la navigation maritime en dehors des eaux territoriales nationales, même si la finalité primaire de son utilisation serait la navigation sportive. Un bateau à voile serait donc toujours un moyen de transport, dès lors qu'on l'utiliserait pour se rendre d'un endroit à un autre. Tel serait bien le cas pour les yachts à voile aptes à la navigation océanique en haute mer.

La Commission signale que le comité consultatif de la taxe sur la valeur ajoutée s'est prononcé, en 1981, à l'unanimité en faveur d'une interprétation large de la notion de « moyen de transport », et que la majorité des délégations a considéré que cette expression comprenait les bateaux de plaisance.

La Commission fait également état de 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), qui prévoit l'octroi d'une franchise des taxes sur le chiffre d'affaires et de toute autre taxe à la consommation à l'importation de certains moyens de transport, dont les bateaux de plaisance. La Commission estime que la notion de « bateau de plaisance » englobe les bateaux de l'espèce.

Selon la Commission, l'interprétation donnée respecte également l'esprit de la directive. Suivant l'exposé des motifs de la proposition de la Commission concernant la sixième directive, le rattachement à l'article 9, paragraphe 1, du lieu de la prestation de services à l'activité professionnelle ou au domicile du prestataire aurait été fait essentiellement pour des raisons de simplification et afin d'éviter toutes les difficultés d'interprétation qui résultaient de la notion de « lieu d'utilisation ou d'exploitation d'un service ». En revanche, dans le cas de la location de biens meubles corporels, à l'exclusion de moyens de transport exportés par le loueur d'un État membre dans un autre en vue de les utiliser, ce serait le lieu de l'utilisation qui serait considéré comme le lieu de la prestation de services. Cela aurait paru nécessaire pour éviter des distorsions de concurrence susceptibles de résulter des différences de taux de la taxe sur la valeur ajoutée. Mais ces considérations ne vaudraient pas pour les moyens de transport. Cela poserait, en effet, des problèmes de contrôle, étant donné que les biens mentionnés seraient, par définition, mobiles et pourraient passer facilement les frontières. Ce problème de contrôle se poserait pour les bateaux de plaisance visés en l'espèce tout autant que pour d'autres moyens de transport. Une interprétation différente de celle proposée par la Commission soulèverait précisément les problèmes que la réglementation simplifiée de l'article 9 de la sixième directive devait permettre d'éviter.

La Commission souligne finalement qu'en l'espèce les bateaux ne sont pas « exportés par le loueur d'un État membre dans un autre en vue de les y utiliser », ainsi que le prévoit l'article 9, paragraphe 2, sous d). Ce seraient, au contraire, les locataires qui prendraient les bateaux en charge au port d'attache de Kiel. Il ne pourrait donc y avoir dérogation au principe de l'article 9, paragraphe 1, de la directive, même si on ne considérait pas les yachts de l'espèce comme des moyens de transport au sens de la disposition dont il s'agit.

Eu égard à toutes ces considérations, la Commission propose de répondre comme suit à la question posée:

« L'article 9, paragraphe 2, sous d), de la sixième directive doit 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 ladite disposition de cette directive. »

F. Schockweiler
Juge rapporteur