CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL M. GEORGES COSMAS

présentées le 20 mai 1999 *

I — Introduction

1. Par la présente demande de décision préjudicielle introduite au titre de l'article 177 du traité CE (devenu article 234 CE), le Hoge Raad der Nederlanden (Pays-Bas) a soumis à la Cour une question préjudicielle portant sur l'interprétation de l'article 4, 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 [1] (ci-après la «sixième directive»). La Cour est appelée, en particulier, à interpréter cette disposition pour juger si la location à une société civile d'un immeuble par un associé de ladite société constitue une «activité économique accomplie d'une façon indépendante» en sorte que ledit associé, dont cette mise en location est la seule activité économique, puisse être qualifié d'assujetti à la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA») au sens des dispositions de ladite directive.

* Langue originale: le grec.

1 — JO L 145, p. 1.

II — Le cadre juridique

2. Le champ d'application du système commun introduit par la sixième directive est déterminé par l'article 2 de la directive, qui dispose:

«Sont soumises à la taxe sur la valeur ajoutée:

1. les livraisons de biens et les prestations de services, effectuées à titre onéreux à l'intérieur du pays par un assujetti agissant en tant que tel;

2. les importations de biens.»

3. L'article 4 de cette même directive, qui fait partie du titre IV, intitulé «Assujettis», dispose:

«1. Est considéré comme assujetti quiconque accomplit, d'une façon indépen-

dante et quel qu'en soit le lieu, une des activités économiques mentionnées au paragraphe 2, quels que soient les buts ou les résultats de cette activité [2].

2. Les activités économiques visées au paragraphe 1 sont toutes les activités de producteur, de commerçant ou de prestataire de services, y compris les activités extractives, agricoles et celles des professions libérales ou assimilées. Est notamment considérée comme activité économique une opération comportant l'exploitation d'un bien corporel ou incorporel en vue d'en retirer des recettes ayant un caractère de permanence.

3....

4. Le terme 'd'une façon indépendante' utilisé au paragraphe 1 exclut de la taxation les salariés et autres personnes dans la mesure où ils sont liés à leur employeur par un contrat de louage de travail ou par tout autre rapport juridique créant des liens de subordination en ce qui concerne les conditions de travail et de rémunération et la responsabilité de l'employeur.

Sous réserve de la consultation prévue à l'article 29, chaque État membre a la faculté de considérer comme un seul assujetti les personnes établies à l'intérieur du pays qui sont indépendantes du point de vue juridique mais qui sont étroitement liées entre elles sur les plans financier, économique et de l'organisation.

5. ...»

4. L'article 13, B, sous b), de la sixième directive prévoit l'exonération en principe de la TVA pour les locations de biens immeubles. Toutefois, l'article 13, C, sous a), autorise les États membres, dans ce cas, à accorder à leurs assujettis le droit d'opter pour la taxation.

Comme le mentionnent la Commission [3] ainsi que le gouvernement néerlandais [4], conformément aux dispositions précitées de la sixième directive, la législation néerlandaise prévoit la possibilité d'opter pour la taxation dans le cas d'une location de biens immeubles, telle que celle dont il est question dans le litige au principal.

2 — Cette note ne concerne que le texte grec des présentes conclusions.

3 — Voir le point 1 de ses observations écrites.

4 — Au point 5 de ses observations écrites, le gouvernement néerlandais se réfère aux dispositions de l'article 11, paragraphe 1, sous b), de la Wet op de omzetbelasting 1968 (loi néerlandaise de 1968 relative à la taxe sur le chiffre d'affaires), à laquelle se rapporte, d'ailleurs, l'ordonnance de renvoi de la juridiction nationale.

III — Les éléments de fait

5. M. Heerma, demeurant à Welsrijp, qui avait une exploitation agricole, a formé avec son épouse, le 1er janvier 1994, la société J. Heerma/K. Heerma-Graanstra (ci-après la «société»), dont le siège est établi à Welsrijp, à laquelle il a fait apport des biens meubles constituant les moyens de production de cette exploitation et, ce faisant, apport de l'intérêt économique des autres moyens de production de cette exploitation.

6. Vers le mois de juin 1994, l'intéressé a entrepris la construction d'une étable. A propos de cette étable, M. Heerma et la société ont conclu, le 18 novembre 1994, un bail à ferme d'une durée de six ans pour un loyer annuel de 12 000 HFL, commençant à courir le 1er novembre 1994. Ainsi que le relève le gouvernement néerlandais, le 23 décembre 1994, ce bail à ferme a été approuvé par la Grondkamer voor Friesland (chambre d'agriculture de Frise).

7. Comme le mentionne la juridiction de renvoi, pour ce bail à ferme, M. Heerma et la société, agissant conjointement, ont introduit, le 15 août 1994, auprès de l'inspecteur des impôts une demande d'application de l'article 11, paragraphe 1, sous b), point 5, de la loi néerlandaise de 1968 relative à la taxe sur le chiffre d'affaires (dans sa version de 1994). Par cette demande, M. Heerma et la société sollicitaient une dispense de l'exonération de la taxe sur le chiffre d'affaires.

Cette demande a été rejetée par décision de l'inspecteur des impôts du 14 octobre 1994. Cette décision a fait l'objet d'une réclamation administrative que ce même inspecteur a rejetée dans une nouvelle décision.

L'intéressé a formé un recours contre cette décision devant le Gerechtshof te Leeuwarden qui a annulé cette décision ainsi que le premier rejet et qui a dit pour droit que la location de l'étable par l'intéressé, à partir du 1er novembre 1994, n'était pas exonérée de la taxe sur le chiffre d'affaires.

8. Plus précisément, dans son arrêt du 4 octobre 1996, le Gerechtshof, eu égard aux circonstances, qualifie la situation de M. Heerma, au regard de l'étable, d'exploitation par un opérateur économique d'un élément de patrimoine en vue d'en retirer des recettes ayant un caractère de permanence, au sens de l'article 7 de la loi de 1968 relative à la taxe sur le chiffre d'affaires. En outre, selon le Gerechtshof, en l'espèce, ce bail à ferme n'est pas affecté par la circonstance que le bailleur est un associé de la société qui intervient en qualité de locataire du bien et l'on ne saurait soutenir à propos de M. Heerma que ledit bail à ferme ne constitue pas une intervention dans la vie économique eu égard au lien existant entre lui-même et la société.

9. Le Staatssecretaris van Financiën (secrétaire d'État néerlandais aux finances) a formé un pourvoi contre cet arrêt du Gerechtshof te Leeuwarden. Dans ce pourvoi, le Staatssecretaris van Financiën soutient que le fait de donner en location ledit bien immeuble entraîne en réalité, pour l'intéressé, la prise en location de son propre patrimoine d'entreprise, que l'intéressé limite son activité économique à la location du bien immeuble à la société civile et, partant, qu'il s'agit en l'occurrence d'opérations en circuit fermé; en conclusion, selon le pourvoi, il ne saurait être question d'une participation à la vie économique et dès lors il ne saurait non plus être question d'entreprise.

10. Le Hoge Raad der Nederlanden considère, tout d'abord, que la société civile, c'est-à-dire une union de personnes physiques qui n'est pas dotée de la personnalité morale mais possède l'indépendance de fait d'une société, accomplit des activités économiques d'une façon indépendante et doit être considérée, à ce titre, comme assujettie au sens de l'article 4 de la sixième directive.

11. La juridiction de renvoi reconnaît ensuite que, eu égard à l'arrêt de la Cour du 26 septembre 1996, Enkler [5], la location d'un bien immeuble dans les conditions visées ci-dessus doit être qualifiée d'activité économique au sens de l'article 4, paragraphe 2, de la sixième directive, puisque le Gerechtshof a considéré — et ce point n'est pas contesté dans le cadre du pourvoi — que la location était effectuée en vue d'en retirer des recettes ayant un caractère de permanence.

12. Néanmoins, la juridiction de renvoi relève que le moyen soulève la question de savoir s'il convient d'interpréter l'article 4, paragraphe 1, précité, en ce sens que, dans un tel cas de figure, eu égard au lien existant entre le bailleur et la locataire, cette location d'un bien immeuble doit être qualifiée d'activité économique accomplie de façon indépendante, ou s'il convient de considérer que la condition de l'indépendance visée par la disposition de la directive fait défaut; cette dernière considération pourrait impliquer qu'il faille assimiler l'associé bailleur à la société et que, en conséquence, il n'y ait qu'un seul assujetti au sens de ladite disposition de la directive.

IV — La question préjudicielle

13. Les motifs évoqués ci-dessus ont amené le Hoge Raad der Nederlanden, juridiction de renvoi, à demander à la Cour, au titre de l'article 177 du traité, de statuer à titre préjudiciel sur la question suivante:

«Convient-il d'interpréter l'article 4, paragraphe 1, de la sixième directive en ce sens

5 — C-230/94, Rec. p. I-4517.

que, lorsqu'une personne a pour seule activité économique la location d'un bien corporel à la société civile dont il est un associé, il y a lieu de considérer que cette location, bien qu'étant une activité économique, n'est pas accomplie de façon indépendante au motif que l'associé et la société civile doivent être considérés comme un seul assujetti au sens dudit article 4, paragraphe 1?»

V — La réponse à la question préjudicielle

14. En formulant la question préjudicielle, la juridiction de renvoi demande à la Cour de préciser si, pour le cas où un associé d'une société civile donne en location à cette société un bien corporel, cette location constitue une «activité économique accomplie d'une façon indépendante», au sens de l'article 4 de la sixième directive, élément qui permet de considérer comme assujettis tant la société que l'associé bailleur ou si, en l'espèce, l'associé et la société sont assimilés et, partant, l'activité n'est pas accomplie d'une façon indépendante et n'est censé exister, en substance, qu'un seul assujetti.

15. Il convient tout d'abord de faire observer que, comme le relèvent la juridiction de renvoi ainsi que la Commission, en droit néerlandais, une société civile telle que celle en cause dans le litige au principal, qui n'est pas dotée de la personnalité morale mais qui, en tant qu'union de personnes physiques, possède l'indépendance de fait d'une société, est en mesure d'accomplir des activités économiques d'une façon indépendante et doit être considérée, à ce titre, comme assujettie au sens de l'article 4 de la sixième directive.

Comme la Commission l'observe, à juste titre, cette conception inhérente à l'ordre juridique néerlandais n'est contraire ni à la lettre ni à l'esprit de la sixième directive. D'une part, l'article 4, paragraphe 1, de la sixième directive dispose qu'est considéré comme assujetti «*quiconque*» accomplit d'une façon indépendante les activités économiques désignées dans le même article. D'autre part, conformément à l'objectif de la sixième directive, qui vise à garantir une meilleure neutralité de l'impôt, grâce à une définition large de la notion d'«assujetti», la jurisprudence de la Cour a souligné itérativement que l'article 4 de la directive avait un champ d'application très large[6]. La forme juridique particulière que revêt généralement une personne n'est pas le seul élément qui influence la possibilité de la considérer comme «assujettie» à la taxe. Dès lors, le fait, en particulier, qu'il y ait une personnalité morale ne constitue pas non plus une condition sine qua non de la qualification d'«assujetti» à la taxe d'une union de personnes. Dès lors que le droit national permet en fait à cette union de

6 — Voir notamment l'arrêt du 4 décembre 1990, Van Tiem (C-186/89, Rec. p. I-4363, point 17).

personnes non dotée de la personnalité juridique d'accomplir des activités économiques soumises à la TVA en vertu de l'article 4 de la sixième directive, elle peut, d'un point de vue organique, être qualifiée d'« assujetti » à la taxe, comme toute autre personne disposant de la personnalité juridique.

16. Il convient également de relever que, à bon droit, ni la juridiction de renvoi ni aucune des parties intéressées ne contestent le « caractère économique » de la location du bien immeuble par M. Heerma à la société civile à laquelle il est associé.

La Cour, qui adopte une interprétation très large des notions d'« activité économique » et d'« exploitation d'un bien corporel ou incorporel » [7] figurant à l'article 4 de la sixième directive [8], pour autant, bien entendu, qu'elles soient accomplies « en vue d'en retirer des recettes ayant un caractère de permanence » [9], considère que « la location d'un bien corporel constitue une exploitation de ce bien qui doit être qualifiée d'"activité économique' au sens de l'article 4, paragraphe 2, de la sixième directive, dès lors qu'elle est accomplie en vue d'en retirer des recettes ayant un caractère de permanence » [10]. Ainsi, pour déterminer si, en l'occurrence, la location du bien corporel concernée est accomplie en vue d'en retirer des recettes ayant un caractère de permanence, la Cour estime qu'« il appartient à la juridiction nationale de procéder à l'appréciation de l'ensemble des données de l'espèce » [11] et, en particulier, à l'appréciation de la nature du bien et des conditions de son exploitation [12].

7 — Voir l'arrêt Van Tiem, précité à la note 6, dans lequel la Cour a considéré que « l'article 4 de la sixième directive assigne un champ d'application très large à la taxe sur la valeur ajoutée, englobant tous les stades de la production, de la distribution et de la prestation de services » (point 17).

8 — S'agissant du lien existant entre ces expressions, et spécialement du fait que l'« exploitation d'un bien corporel ou incorporel », mentionnée dans l'article 4, paragraphe 2, seconde phrase, de la sixième directive, constitue une application spécifique et non une dérogation au critère de l'« activité économique » mentionné dans la première phrase de ce même paragraphe, voir l'arrêt Enkler, précité à la note 5 (point 22), ainsi que nos conclusions sous ce même arrêt (points 12 à 14).

9 — Comme la Cour le souligne dans l'arrêt Van Tiem, précité à la note 6, « le concept d'"exploitation' se réfère, conformément aux exigences du principe de la neutralité du système commun de taxe sur la valeur ajoutée, à toutes les opérations, quelle que soit leur forme juridique, qui visent à retirer du bien en question des recettes ayant un caractère de permanence » (point 18). Sur la nécessité de vérifier si l'activité concernée présente un certain degré de permanence et de continuité, voir nos conclusions sous l'arrêt Enkler, précité à la note 5 (point 15).
Ainsi, selon la jurisprudence de la Cour, ne doivent pas être considérées comme des activités économiques qui confèrent à l'auteur de ces opérations la qualité d'assujetti « la simple acquisition en propriété et la simple détention d'obligations, qui ne servent pas à une autre activité d'entreprise, et la perception de recettes qui en découle... » (Voir l'arrêt du 6 février 1997, Harnas & Helm, C-80/95, Rec. p. I-745, point 20), pas plus que la simple acquisition et la simple détention de parts sociales. « En effet, la simple prise de participations financières dans d'autres entreprises ne constitue pas une exploitation d'un bien visant à produire des recettes ayant un caractère de permanence parce que l'éventuel dividende, fruit de cette participation, résulte de la simple propriété du bien. » (Voir l'arrêt du 20 juin 1991, Polysar Investments Netherlands, C-60/90, Rec. p. I-3111, point 13). La Cour a également estimé que, n'étant la contrepartie d'aucune activité économique, au sens de la sixième directive, la perception de dividendes n'entrait pas dans le champ d'application de la TVA. (Voir, sur ce point, l'arrêt du 22 juin 1993, Sofitam, C-333/91, Rec. p. I-3513, point 13).

10 — Voir l'arrêt Enkler, précité à la note 5 (points 21 et 22). La Cour a également considéré que « le fait pour le propriétaire d'un bien immeuble de concéder à un tiers un droit de superficie sur ce bien doit être regardé comme une exploitation du bien si cette concession est consentie, moyennant rémunération, pour une période déterminée. Cette condition doit être considérée comme remplie lorsque, comme dans le cas visé par le litige au principal, le droit de superficie est concédé pour une durée de dix-huit ans, en échange d'une rémunération annuelle ». Voir l'arrêt Van Tiem, précité à la note 6 (point 19).

11 — Voir l'arrêt Enkler, précité à la note 5 (point 30).

12 — Voir l'arrêt Enkler, précité à la note 5 (points 23 à 29).

En l'espèce, comme le mentionne la juridiction de renvoi, la juridiction nationale qui avait compétence pour statuer sur les questions de fait (soit le Gerechtshof te Leeuwarden dont, comme le relève l'ordonnance de renvoi, les constatations de fait ne font pas l'objet d'une vérification dans le cadre de la procédure de pourvoi devant la juridiction de renvoi) a considéré que la location en cause dans le litige au principal s'effectuait en vue d'en retirer des recettes ayant un caractère de permanence: il convient dès lors d'admettre que c'est à bon droit que la juridiction de renvoi ainsi que tous les intéressés considèrent que cette location d'une étable, qui est conclue pour une durée de 6 ans moyennant un loyer annuel de 12 000 HFL, constitue une activité économique au sens de l'article 4, paragraphe 2, de la sixième directive.

17. Il résulte des observations qui précèdent qu'en réalité la question essentielle qui se pose en l'occurrence est la question de savoir si l'activité économique en cause est accomplie «d'une façon indépendante» au sens conféré à ce terme par l'article 4 de la sixième directive.

18. L'article 4, paragraphe 1, de la sixième directive ne précise pas davantage la signification de l'expression «d'une façon indépendante». Toutefois, il conviendra d'admettre les éléments suivants: en premier lieu, la formulation de l'ensemble de ce paragraphe montre que l'«indépendance» ne qualifie pas, sur un plan général, le régime juridique ou la profession de la personne qui accomplit une activité économique, mais les conditions particulières dans lesquelles elle exerce ladite activité; en deuxième lieu, dès lors que l'accomplissement «d'une façon indépendante» de l'activité économique constitue une condition de la qualification d'«assujetti» d'une personne, la portée des termes «d'une façon indépendante» comme, d'ailleurs, la portée de la notion plus générale d'«assujetti» ne sont pas influencées par les objectifs ou par les résultats de cette activité [13]; enfin, conformément à la finalité de la sixième directive, qui vise à garantir une meilleure neutralité de l'impôt, il convient d'admettre que la notion d'accomplissement «d'une façon indépendante» de l'activité économique est susceptible d'être interprétée largement, comme c'est le cas de la notion plus générale d'«assujetti» elle-même [14].

19. La nécessité d'une interprétation large découle en outre des dispositions de l'article 4, paragraphe 4, de la sixième directive. Ces dispositions procèdent par la voie négative pour définir l'expression «d'une façon indépendante», mentionnée au paragraphe 1 de ce même article. En effet, elles prévoient, successivement, un cas de figure qui exclut l'existence d'une indépendance juridique (au premier alinéa) et un cas de figure qui, à titre d'exception, permet de considérer comme un seul assujetti deux personnes qui sont indépendantes du point de vue juridique mais qui sont étroitement liées entre elles sur les plans financier, économique et de l'organisation (second alinéa).

13 — Voir, à ce sujet, l'arrêt Enkler, précité à la note 5, au point 25: «... comme il ressort de l'article 4, paragraphe 1, de la sixième directive, les objectifs ou les résultats de l'activité sont, en tant que tels, sans pertinence pour déterminer le champ d'application de la sixième directive».

14 — Voir ci-dessus, au point 15 de nos conclusions.

20. Dans ce contexte, avant d'analyser l'activité économique en cause dans le litige au principal sur la base des observations générales ayant trait à l'article 4, paragraphe 1, de la sixième directive, il convient d'examiner si cette activité peut relever du champ d'application des deux alinéas du paragraphe 4 de ce même article.

21. L'article 4, paragraphe 4, premier alinéa, de la sixième directive définit l'expression «d'une façon indépendante» de manière négative, en ce sens qu'il dispose que ledit terme «exclut de la taxation les salariés et autres personnes dans la mesure ou ils sont liés à leur employeur par un contrat de louage de travail ou par tout autre rapport juridique créant des liens de subordination en ce qui concerne les conditions de travail et de rémunération et la responsabilité de l'employeur» [15].

Il est manifeste que l'associé d'une société civile qui loue un bien immeuble à cette société n'est pas un salarié, et que ce bail ne constitue pas un «rapport juridique créant des liens de subordination en ce qui concerne les conditions de travail et de rémunération et la responsabilité de l'employeur». Dès lors, la seule question susceptible d'être examinée est, en l'occurrence, la question de savoir si, en l'espèce, le bail conclu entre un associé d'une société civile et cette société constitue un rapport juridique créant, dans tous les cas, un lien de subordination qui, par sa portée, peut être comparé au lien créé dans le cadre de la relation de travail à titre subordonné existant entre une personne et son employeur [16].

15 — La deuxième directive 67/228/CEE du Conseil, du 11 avril 1967, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires — Structure et modalités d'application du système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO 1967, 71, p. 1303, ci-après la «deuxième directive»), dispose, à l'annexe A, point 2, Ad article 4: «Le terme 'd'une façon indépendante' vise notamment à exclure de la taxation les salariés qui sont liés à leur employeur par un contrat de louage de travail».
Il convient de relever que le texte de la sixième directive ne comporte plus le terme «notamment», sans que, de toute façon, cela signifie que la définition négative du terme «d'une façon indépendante» qu'il comporte ait cessé d'être indicative.

16 — S'agissant de la définition de ces liens, voir l'arrêt du 25 juillet 1991, Ayuntamiento de Sevilla (C-202/90, Rec. p. I-4247), relatif aux activités des percepteurs chargés, en Espagne, du recouvrement des impôts locaux. Dans cet arrêt, la Cour a reconnu que, en ce qui concerne, en premier lieu, les conditions de travail, il n'y avait pas de lien de subordination dès lors que la personne exerçant une activité économique se procure et organise elle-même de façon autonome, dans le cadre des limites prévues par la loi, les moyens en personnel et en matériel nécessaires à l'exercice de ses activités (point 11), que, en second lieu, s'agissant des conditions de rémunération, il n'y avait pas de lien de subordination dès lors que la personne en cause supporte le risque économique de son activité et que, enfin, le critère décisif résidait dans la responsabilité découlant des liens contractuels conclus par cette personne dans le cadre de l'exercice de son activité ainsi que dans sa responsabilité pour les dommages causés aux tiers. Ainsi, comme le mentionnait l'avocat général M. Tesauro dans ses conclusions sous ledit arrêt, «il y a lieu de considérer comme travailleur indépendant un travailleur qui n'est pas intégré organiquement dans une entreprise, qui dispose d'une liberté d'organisation appropriée en ce qui concerne les ressources humaines et matérielles à mettre en œuvre dans l'exercice de l'activité en question, et qui supporte le risque économique inhérent à cette activité» (point 6).
Voir également l'arrêt du 26 mars 1987, Commission/Pays-Bas (235/85, Rec. p. 1471, point 14): «... il faut toutefois constater que les notaires et les huissiers de justice ne se trouvent sous aucun lien de subordination hiérarchique à l'égard de l'autorité publique, n'étant pas intégrés dans l'administration publique. Ils exercent, en effet, leurs activités pour leur propre compte et sous leur propre responsabilité, organisent, dans certaines limites imposées par la loi, librement les modalités d'exécution de leur travail et perçoivent eux-mêmes les émoluments constituant leur revenu. Le fait qu'ils sont soumis à un contrôle disciplinaire sous la surveillance de l'autorité publique, situation qui peut se retrouver dans d'autres professions réglementées, de même que le fait que leurs rémunérations sont déterminées par la loi ne suffisent pas à les faire considérer comme se trouvant vis-à-vis d'un employeur dans un rapport juridique de subordination au sens de l'article 4, paragraphe 4».

Indépendamment du caractère licite ou non de semblable application par analogie de ladite disposition au cas du contrat de bail [17], il est tout aussi évident que, comme le font justement observer la Commission ainsi que le gouvernement allemand, le contrat de bail dont question dans le litige au principal n'implique pas qu'il y ait, entre les parties contractantes, des liens de subordination semblables à ceux inhérents au louage de travail ou à tout autre rapport juridique créant des liens de subordination en ce qui concerne les conditions de travail et de rémunération et la responsabilité de l'employeur.

En effet, le bail en cause dans le litige au principal semble créer un rapport de droit dans le cadre duquel M. Heerma exerce l'activité économique de location pour son propre compte et sous sa propre responsabilité, ne reçoit ni directives ni instructions de la société locataire, et assume le risque économique et la responsabilité de la location. Par ailleurs, les éléments du dossier ne permettent pas de déduire que le rapport juridique inhérent à la qualité d'associé qui lie le bailleur et la locataire crée, dans les conditions dans lesquelles l'activité économique en cause est accomplie, soit dans le cadre d'un contrat de bail [18], des liens de subordination en droit au sens de l'article 4, paragraphe 4, premier alinéa, de la sixième directive.

Il résulte donc des éléments qui précèdent qu'il ne saurait être question de faire relever les circonstances propres à l'espèce du champ d'application de l'article 4, paragraphe 4, premier alinéa, de la sixième directive.

22. Aux termes de l'article 4, paragraphe 4, second alinéa, de la sixième directive, «Sous réserve de la consultation prévue à l'article 29, chaque État membre a la faculté de considérer comme un seul assujetti les personnes établies à l'intérieur du pays qui sont indépendantes du point de vue juridique mais qui sont étroitement liées entre elles sur les plans financier, économique et de l'organisation» [19]. Le royaume des Pays-Bas a, d'ailleurs, déjà rempli cette condition et peut recourir

17 — A première vue, on pourrait penser qu'une telle application par analogie se heurte à la nécessité d'interpréter d'une manière restrictive l'hypothèse d'accomplissement d'une façon non indépendante d'une activité économique, prévue par l'article 4, paragraphe 4, premier alinéa, de la sixième directive, cette hypothèse constituant essentiellement une définition négative de la notion d'assujetti. Or, cette application par analogie peut à bon droit, pensons-nous, être invoquée, à titre d'interprétation autonome du terme «d'une façon indépendante» figurant au paragraphe 1 du même article: en effet, la définition négative dont il a précédemment été question semble présenter un caractère indicatif. Voir ci-dessus, à la note 15.

18 — Comme nous l'avons précédemment indiqué, l'étendue de l'indépendance d'une personne dans l'accomplissement d'une activité indépendante, lorsque cette personne revendique la qualité d'«assujetti», n'est pas fonction du régime général de droit qui lui est applicable, mais uniquement des conditions particulières dans lesquelles elle accomplit ladite activité. Voir ci-dessus, au point 18.

19 — La deuxième directive disposait, en annexe A, point «2. *Ad article 4*», quatrième alinéa, deuxième phrase: «Ce terme ['d'une façon indépendante'] permet également à chaque État membre de ne pas considérer comme des assujettis séparés, mais comme un seul assujetti, les personnes qui, bien qu'indépendantes du point de vue juridique, sont cependant organiquement liées entre elles par des rapports économiques, financiers et d'organisation. L'État membre qui envisage d'adopter un tel régime procède à la consultation prévue à l'article 16».

d'une manière générale à la possibilité prévue par cet article [20].

Selon la Commission, la situation qui se présente en l'espèce ne peut pas donner lieu à l'application de cette possibilité, et ce pour deux raisons: d'une part, la société civile ne possède pas la personnalité juridique et n'est donc pas juridiquement indépendante et, d'autre part, l'administration néerlandaise ne s'est pas prévalue de l'unité fiscale au sens dudit article.

A propos du premier aspect de ces remarques de la Commission, nous pensons qu'il n'est pas opportun d'invoquer l'absence de personnalité juridique pour en déduire, en l'espèce, l'absence d'indépendance juridique. Si, en droit néerlandais, la société civile est une entité capable de conclure valablement un bail [21], elle dispose de l'indépendance juridique nécessaire pour que l'on puisse poser, sur une base formelle valable, la question de la vraisemblance de liens sur les plans financier, économique et de l'organisation.

En revanche, le second aspect abordé dans ces remarques de la Commission présente davantage d'intérêt. Le fait que l'administration néerlandaise ne se soit pas prévalue de l'unité fiscale au sens de l'article 4, paragraphe 4, second alinéa, de la sixième directive semble en réalité justifier l'impossibilité d'appliquer ladite disposition, et ce pour deux raisons: tout d'abord, du point de vue de l'administration de la preuve, c'est à l'administration néerlandaise qu'il incombe d'invoquer et de démontrer la réunion des conditions de la dérogation instaurée par la disposition communautaire en cause; ensuite, en droit néerlandais, pour que deux personnes soient considérées comme un seul assujetti à la TVA parce qu'elles forment une unité fiscale, cette unité fiscale doit résulter d'un acte formel préalable du fisc. Cette unité fiscale ne saurait émaner d'une interprétation a posteriori des conditions dans lesquelles les personnes concernées exercent une activité économique [22].

Nous pouvons déduire des considérations qui précèdent que la situation qui est à l'origine du litige au principal ne saurait pas non plus relever de la dérogation spéciale inscrite à l'article 4, paragraphe 4, second alinéa, de la sixième directive. Il nous revient, dès lors, d'examiner les éléments du litige au principal sous l'angle de l'interprétation générale du terme «d'une façon indépendante», tel qu'il est employé à l'article 4, paragraphe 1, de la directive.

23. Dans le cadre de cette interprétation, se fondant sur l'esprit et sur la finalité de la

20 — Voir les conclusions de l'avocat général M. Van Gerven sous l'arrêt Polysar Investments Netherlands, précité à la note 9. Voir également le premier rapport de la Commission au Conseil sur le fonctionnement du système commun de TVA, du 13 septembre 1983, Doc. COM [83] 426 final, p. 10 et 11.
A propos de la même possibilité sous le régime de la deuxième directive, voir l'arrêt du 12 juin 1979, Van Paassen et Denkavit Dienstbetoon (181/78 et 229/78, Rec. p. 2063).

21 — Voir ci-dessus, au point 10.

22 — Voir notamment Boomsma, A., et alii (edited by), Ernst & Young, VAT in Europe, London, Sweet & Maxwell, 1989, p. 146.

dérogation introduite par l'article 4, paragraphe 4, second alinéa, de la sixième directive [23], la Commission fait entre autres observer que M. Heerma et la société ne sauraient être considérés comme un seul assujetti, car il n'existe aucune vraisemblance de violation des dispositions de la sixième directive ou d'abus de droit à des fins de fraude ou d'évasion fiscale [24].

24. S'agissant de cette observation, il convient de prime abord de relever que la Cour ne dispose pas des éléments nécessaires pour retenir une telle vraisemblance, fût-elle négative, et que l'utilité pour la Cour de répondre à la question préjudicielle posée ne dépend pas de l'examen des suppositions émises ci-dessus.

L'ordonnance de renvoi ne fait pas apparaître qu'en l'espèce il serait question de simplification administrative ou d'un éventuel abus dans l'application des dispositions de la sixième directive par M. Heerma et la société: en effet, les liens entre des membres d'une même famille ou entre des proches ne constituent pas, en eux-mêmes, un élément suffisant pour établir l'existence de fraude ou d'évasion fiscale [25]. La juridiction de renvoi n'a d'ailleurs pas demandé à la Cour d'examiner une telle question et, comme l'observe notamment le gouvernement allemand, elle n'a pas fourni à la Cour tous les éléments de fait et toutes les données de droit national nécessaires pour procéder à un tel examen [26].

Dans ce contexte, il y a lieu de rappeler que, selon une jurisprudence constante de la Cour, «il appartient aux seules juridictions nationales qui sont saisies du litige et doivent assumer la responsabilité de la décision juridictionnelle à intervenir d'apprécier, au regard des particularités de chaque affaire, tant la nécessité d'une décision préjudicielle pour être en mesure de rendre leur jugement que la pertinence des questions qu'elles posent à la Cour» [27].

C'est dès lors la juridiction nationale, qui connaît mieux les éléments de fait de l'espèce ainsi que les détails de la législation néerlandaise, qui a compétence pour examiner en premier lieu, quitte à soumettre, le cas échéant, une question préjudicielle à la Cour, l'éventualité d'abus de droit, d'évasion ou de fraude fiscale, qui influence

23 — La Commission se réfère à l'exposé des motifs relatif à l'article 4 de sa proposition initiale de sixième directive TVA, du 20 juin 1973 (*Bulletin des Communautés européennes*, Supplément 11/73, p. 8). Dans cet exposé des motifs, il était prévu de pouvoir considérer, sur la base de cette disposition, des entreprises juridiquement indépendantes comme un seul assujetti, soit dans un souci de simplification administrative, soit pour éviter certains abus (par exemple, le fractionnement d'une entreprise entre plusieurs assujettis dans le but de bénéficier d'un régime particulier).

24 — Voir les observations de la Commission, point 16.

25 — Voir sur ce point l'arrêt du 29 mai 1997, Skripalle (C-63/96, Rec. p. I-2847, points 24 à 26).

26 — L'ordonnance de renvoi ne précise pas, par exemple, si la société concernée est soumise, et sous quelles conditions, au régime forfaitaire commun des agriculteurs.

27 — Voir notamment les arrêts du 16 juillet 1992, Asociación Española de Banca Privada (C-67/91, Rec. p. I-4785, points 25 et 26); du 3 mars 1994, Eurico Italia e.a. (C-332/92, C-333/92 et C-335/92, Rec. p. I-711, point 17); du 18 juin 1991, Piageme (C-369/89, Rec. p. I-2971, point 10); du 8 novembre 1990, Gmurzynska-Bscher (C-231/89, Rec. p. I-4003, point 19); du 16 juillet 1992, Lourenço Dias (C-343/90, Rec. p. I-4673, point 15); du 6 juillet 1995, BP Soupergaz (C-62/93, Rec. p. I-1883, point 10), et du 15 juin 1995, Zabala Erasun e.a. (C-422/93 à C-424/93, Rec. p. I-1567, point 14).

l'appréciation relative au mode indépendant d'accomplissement de l'activité économique litigieuse [28].

25. S'agissant néanmoins de l'observation de la Commission que nous venons d'évoquer, nous pensons en toute hypothèse que, dans le cadre de l'interprétation générale du terme «d'une façon indépendante», tel qu'il est employé à l'article 4, paragraphe 1, de la directive, il ne serait pas pertinent de se référer à nouveau à la problématique de la dérogation inscrite à l'article 4, paragraphe 4, second alinéa, de la sixième directive, indépendamment des prescriptions formelles et matérielles énoncées dans cet alinéa. D'une part, si, dans un but de simplification administrative et pour éviter d'éventuels abus, l'article 4, paragraphe 4, second alinéa, de la sixième directive *donne aux États membres la faculté* de considérer comme un seul assujetti les personnes établies à l'intérieur du pays qui sont indépendantes du point de vue juridique mais qui sont étroitement liées entre elles sur les plans financier, économique et de l'organisation, cela signifie que, selon ladite directive, l'existence d'un tel type de liens entre deux personnes ne supprime pas nécessairement et automatiquement le caractère indépendant de l'activité économique qu'ils entretiennent. D'autre part, la réintroduction de la problématique de l'article 4, paragraphe 4, second alinéa, de la sixième directive dans le contexte de l'interprétation du terme «d'une façon indépendante» reviendrait en substance à donner une interprétation extensive à ces dispositions. Or, une interprétation de ce type se heurte au fait que lesdites dispositions donnent une définition négative au terme «d'une façon indépendante» employé à l'article 4, paragraphe 1, de la sixième directive, terme qui est susceptible d'une large interprétation [29].

26. Ainsi, dans le cadre de l'interprétation générale du terme précité, il n'est pas possible, pensons-nous, de contester, en se fondant sur la portée des dispositions pertinentes de la sixième directive, que la situation évoquée dans le litige au principal se caractérise par l'accomplissement «d'une façon indépendante» de l'activité économique de location de l'étable, au seul motif que c'est l'associé d'une société civile qui donne le bien en location à cette société.

27. Cette conclusion se déduit du fait que le bail litigieux a été conclu entre deux personnes qui ne sont pas juridiquement identiques. Les deux parties contractantes étant deux personnes juridiques distinctes ayant, en droit néerlandais, la capacité juridique de conclure valablement un contrat de bail, la relation de droit qu'elles ont mutuellement conclue opère, en droit, de manière indépendante et engendre, en principe, des droits et des obligations réciproques comparables à ceux créés entre des tiers qui contractent sans être parallèlement liés par le lien susmentionné d'association à une société. En outre, la circonstance que, si M. Heerma contracte avec une société dont il est lui-même l'associé, il n'est pourtant pas, comme le mentionne le

28 — C'est d'ailleurs à la juridiction nationale qu'il appartient d'examiner les questions de droit national auxquelles fait allusion la Commission dans ses observations préliminaires, à savoir dans quelle mesure les actes accomplis par un associé lient la société à laquelle il participe ainsi que l'éventuelle incidence du régime matrimonial adopté par l'intéressé et son épouse sur la capacité d'agir des parties concernées en ce qui concerne le bien immeuble et, partant, sur la validité de leur bail.

29 — Voir ci-dessus, au point 18.

gouvernement néerlandais, l'unique responsable matériel des engagements contractuels de cette société ne justifie pas le point de vue selon lequel, en donnant l'étable en location à ladite société, M. Heerma donnerait en location, en réalité, des éléments de son propre patrimoine.

28. Parallèlement, comme le relève la Commission, toute personne physique a le droit de constituer des sociétés ou des personnes morales et rien ne s'oppose à ce que les personnes physiques, les sociétés ou les autres personnes morales, en leur qualité d'assujettis à la TVA, rendent des services et livrent des biens à des proches. Cette constatation résulte indirectement de l'arrêt Skripalle [30] dans lequel la Cour, reconnaissant que les liens entre les membres d'une même famille ou entre des proches ne constituent pas un élément suffisant pour prouver la fraude ou l'évasion fiscale, semble a fortiori admettre que l'assujettissement de ces liens à la TVA est en principe possible.

29. Par ailleurs, agissant en tant que bailleur de son bien immeuble, M. Heerma accomplit une activité qui ne concerne manifestement pas la gestion ou la représentation de la société à laquelle il est associé, dès lors qu'il agit comme bailleur en son nom propre et non en qualité d'organe de la société [31]. Dans ces conditions, il revient certes à la juridiction nationale, qui connaît mieux le droit national et les éléments de fait du litige, de définir exactement les circonstances dans lesquelles, d'un point de vue organique, les actes d'un associé sont pris en compte comme actes de la société dont il fait partie et, partant, imputés à celle-ci. Cependant, le lien social existant en l'occurrence ne semble pas affecter le bail conclu de telle sorte qu'il soit impossible d'admettre que ce bail est indépendant, juridiquement, de la qualité d'associé de la société locataire, propre au bailleur.

30. Inversement, l'activité de location à la société du bien immeuble concerné ne saurait en principe être qualifiée d'apport de M. Heerma à ladite société, dans le cadre du lien social. En donnant l'étable en location au loyer convenu de 12 000 HFL, M. Heerma exploite ce bien immeuble en vue d'en retirer des recettes ayant un caractère de permanence. Par conséquent, comme pourrait le faire un tiers quelconque, M. Heerma a effectué une prestation de service à la société, à titre onéreux particulier, au sens de l'article 2 de la sixième directive et non une prestation de service qui serait compensée par la participation aux bénéfices et aux pertes de cette société.

31. Il résulte des éléments qui précèdent qu'il ne semble pas qu'il faille conclure de la conjonction d'un bail et d'une qualité d'associé, telle qu'elle se rencontre dans le litige au principal, que, quoique constituant une activité économique, ledit bail ne serait pas conclu d'une façon indépendante et, partant, que l'associé bailleur et la société locataire seraient à considérer comme un seul assujetti au sens de l'article 4, paragraphe 1, de la directive.

30 — Précité à la note 25.

31 — Voir également, à ce propos, les conclusions de l'avocat général M. Van Gerven sous l'arrêt Polysar Investments Netherlands, précité à la note 9, point 6.

VI — Conclusions

32. Eu égard aux considérations qui précèdent, nous proposons à la Cour de répondre comme suit à la question préjudicielle posée par le Hoge Raad der Nederlanden:

«Il convient d'interpréter l'article 4, 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, en ce sens que le fait qu'une personne ait pour seule activité économique la location d'un bien corporel à la société dont elle est un associé n'implique pas, en soi, que, bien qu'étant une activité économique, cette location ne puisse pas être considérée comme accomplie de façon indépendante, entraînant l'obligation de considérer l'associé et la société civile comme un seul assujetti au sens dudit article 4, paragraphe 1.»