

|

61988J0051

Arrêt de la Cour (deuxième chambre) du 15 mars 1989. - Knut Hamann contre Finanzamt Hamburg-Eimsbüttel. - Demande de décision préjudicielle: Finanzgericht Hamburg - Allemagne. - TVA - Moyen de transport - Yacht à voile de haute mer. - Affaire 51/88.

Recueil de jurisprudence 1989 page 00767

Sommaire

Parties

Motifs de l'arrêt

Décisions sur les dépenses

Dispositif

Mots clés

++++

DISPOSITIONS FISCALES - HARMONISATION DES LEGISLATIONS - TAXES SUR LE CHIFFRE D'AFFAIRES - SYSTEME COMMUN DE TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE - "MOYENS DE TRANSPORT" AU SENS DE LA SIXIEME DIRECTIVE - YACHTS A VOILE - INCLUSION - LOCATION - LIEU DE RATTACHEMENT FISCAL DE LA PRESTATION DE SERVICES

((DIRECTIVE DU CONSEIL 77/388/CEE, ART . 9, PAR 1 ET 2, SOUS D))

Sommaire

DES YACHTS A VOILE DE HAUTE MER, QUE LES LOCATAIRES UTILISENT POUR LA PRATIQUE DU SPORT A VOILE, SONT DES MOYENS DE TRANSPORT AU SENS DE L'ARTICLE 9, PARAGRAPHE 2, SOUS D), DE LA SIXIEME DIRECTIVE

77/388/CEE, EN MATIERE D' HARMONISATION DES LEGISLATIONS DES ETATS MEMBRES RELATIVES AUX TAXES SUR LE CHIFFRE D' AFFAIRES . DES LORS, LE LIEU DE LA PRESTATION DE SERVICES QUE CONSTITUE LEUR LOCATION EST, CONFORMEMENT AU PRINCIPE GENERAL ENONCE AU PARAGRAPHE 1 DE LA DISPOSITION PRECITEE, REPUTE SE SITUER A L' ENDROIT OU LE LOUEUR A ETABLI LE SIEGE DE SON ACTIVITE ECONOMIQUE .

Parties

DANS L'AFFAIRE 51/88,

AYANT POUR OBJET UNE DEMANDE ADRESSEE A LA COUR, EN APPLICATION DE L'ARTICLE 177 DU TRAITE CEE, PAR LE FINANZGERICHT HAMBURG (TRIBUNAL DES FINANCES DE HAMBOURG) ET TENDANT A OBTENIR, DANS LE LITIGE PENDANT DEVANT CETTE JURIDICTION ENTRE

KNUT HAMANN, DOMICILIE A HAMBOURG, D'UNE PART,

ET

FINANZAMT HAMBURG-EIMSBOETTEL, D'AUTRE PART,

UNE DECISION A TITRE PREJUDICIEL SUR L'INTERPRETATION DE L'ARTICLE 9, PARAGRAPHE 2, SOUS D), DE LA SIXIEME DIRECTIVE 77/388/CEE DU CONSEIL, DU 17 MAI 1977, EN MATIERE D'HARMONISATION DES LEGISLATIONS DES ETATS MEMBRES RELATIVES AUX TAXES SUR LE CHIFFRE D'AFFAIRES - SYSTEME COMMUN DE TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE : ASSIETTE UNIFORME (JO L 145, P . 1),

LA COUR (DEUXIEME CHAMBRE),

COMPOSEE DE MM . T . F . O' HIGGINS, PRESIDENT DE CHAMBRE, G . F . MANCINI ET F . A . SCHOCKWEILER, JUGES,

AVOCAT GENERAL : M . F . G . JACOBS

GREFFIER : MME D . LOUTERMAN, ADMINISTRATEUR

CONSIDERANT LES OBSERVATIONS PRESENTEES :

- POUR M . KNUT HAMANN, DEMANDEUR AU PRINCIPAL, PAR ME P . MOELLER-KEMLER, AVOCAT A HANOVRE,

- POUR LE FINANZAMT HAMBURG-EIMSBOETTEL, DEFENDEUR AU PRINCIPAL, PAR SON PRESIDENT, DANS LA PROCEDURE ECRITE,

- POUR LE GOUVERNEMENT DE LA REPUBLIQUE FEDERALE D'ALLEMAGNE, PAR M . M . SEIDEL, MINISTERIALRAT IM BUNDESMINISTERIUM FOER WIRTSCHAFT, ASSISTE DE ME J . SEDEMUND, AVOCAT A COLOGNE,

- POUR LA COMMISSION DES COMMUNAUTES EUROPEENNES, PAR M . D . CALLEJA, MEMBRE DE SON SERVICE JURIDIQUE, ASSISTE DE M . R . WAGNER, FONCTIONNAIRE MIS A LA DISPOSITION DE LA COMMISSION DANS LE CADRE DU PROGRAMME D'ECHANGE DE FONCTIONNAIRES,

VU LE RAPPORT D'AUDIENCE ET A LA SUITE DE LA PROCEDURE ORALE DU 14 FEVRIER 1989,

AYANT ENTENDU L'AVOCAT GENERAL EN SES CONCLUSIONS PRESENTEES A L'AUDIENCE DU 21 FEVRIER 1989,

REND LE PRESENT

ARRET

Motifs de l'arrêt

PAR ORDONNANCE DU 22 DECEMBRE 1987, PARVENUE A LA COUR LE 17 FEVRIER 1988, LE FINANZGERICHT HAMBURG A POSE, EN VERTU DE L' ARTICLE 177 DU TRAITE CEE, UNE QUESTION PREJUDICIELLE RELATIVE A L' INTERPRETATION DE L' ARTICLE 9, PARAGRAPHE 2, SOUS D), DE LA SIXIEME DIRECTIVE 77/388/CEE DU CONSEIL, DU 17 MAI 1977, EN MATIERE D' HARMONISATION DES LEGISLATIONS DES ETATS MEMBRES RELATIVES AUX TAXES SUR LE CHIFFRE D' AFFAIRES - SYSTEME COMMUN DE TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE : ASSIETTE UNIFORME (JO L 145, P . 1) (CI-APRES "SIXIEME DIRECTIVE ").

CETTE QUESTION A ETE POSEE DANS LE CADRE D' UN LITIGE OPPOSANT M . KNUT HAMANN (CI-APRES "HAMANN ") AU FINANZAMT HAMBURG-EIMSBOETTEL (CI-APRES "FINANZAMT ") AU SUJET DE LA QUESTION DE SAVOIR SI L' AFFRETEMENT, A DES FINS SPORTIVES, PAR UNE ENTREPRISE ETABLIE EN REPUBLIQUE FEDERALE D' ALLEMAGNE, DE YACHTS A VOILE DE HAUTE MER EST SOUMIS, DANS CET ETAT, A LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE (CI-APRES "TVA ").

IL RESULTE DU DOSSIER DE L' AFFAIRE AU PRINCIPAL QUE HAMANN EST PROPRIETAIRE D' UNE ENTREPRISE DE LOCATION DE YACHTS ETABLIE EN REPUBLIQUE FEDERALE D' ALLEMAGNE . LES YACHTS ONT ETE AFFRETES POUR FAIRE DE LA VOILE PRINCIPALEMENT DANS LES EAUX DANOISES ET SUEDOISES, MAIS EGALEMENT JUSQU' EN NORVEGE ET EN FINLANDE, ET ONT, DES LORS, ETE UTILISES PAR LES LOCATAIRES SURTOUT EN DEHORS DU TERRITOIRE FISCAL ALLEMAND .

POUR LES EXERCICES 1980 ET 1981, HAMANN A DECLARE UN CHIFFRE D' AFFAIRES NET D' IMPOTS, QUI A ETE ACCEPTE, SOUS RESERVE DE CONTROLE, PAR LE FINANZAMT .

AU COURS D' UN CONTROLE EFFECTUE EN 1983, LE CONTROLEUR FISCAL A ESTIME QUE L' AFFRETEMENT, PAR HAMANN, DE YACHTS A VOILE DE HAUTE MER CONSTITUAIT UNE LOCATION DE MOYENS DE TRANSPORT DEVANT ETRE CONSIDEREE COMME UNE PRESTATION INTERIEURE IMPOSABLE ET A, DES LORS, CALCULE LA TVA CORRESPONDANTE POUR LES EXERCICES 1980 ET 1981 . LE FINANZAMT A CONFIRME L' INTERPRETATION DU CONTROLEUR ET A ETABLI, POUR 1980 ET 1981, DES AVIS DE REDRESSEMENT .

A LA SUITE DU REJET DE SA RECLAMATION, HAMANN A INTRODUIT UN RECOURS DEVANT LE FINANZGERICHT HAMBURG . HAMANN A FAIT VALOIR QUE L' AFFRETEMENT DE YACHTS A VOILE DE HAUTE MER N' ETAIT PAS SOUMIS A LA TVA, CONFORMEMENT A LA LEGISLATION ALLEMANDE, AU MOTIF QUE LE CHIFFRE D' AFFAIRES AVAIT ETE REALISE AU LIEU D' UTILISATION DES BIENS DONNES EN LOCATION ET, PARTANT, EN DEHORS DU TERRITOIRE FISCAL ALLEMAND . SELON HAMANN, IL N' Y A PAS LIEU D' APPLIQUER, EN L' ESPECE, LA REGLE PREVUE PAR LA LEGISLATION ALLEMANDE POUR LA LOCATION DES MOYENS DE TRANSPORT, AUX TERMES DE LAQUELLE CETTE LOCATION EST REPUTEE AVOIR LIEU A L' ENDROIT OU LE BAILLEUR EXERCE SON ACTIVITE, ETANT DONNE QUE LES YACHTS A VOILE DE HAUTE MER NE SONT PAS A CONSIDERER COMME DES MOYENS DE TRANSPORT .

LE FINANZAMT A, AU CONTRAIRE, CONSIDERE QUE LES YACHTS A VOILE DE HAUTE MER CONSTITUAIENT DES MOYENS DE TRANSPORT AU SENS DE LA LEGISLATION ALLEMANDE ET QUE, DES LORS, LA LOCATION DE CES BIENS ETAIT SOUMISE A LA TVA AU LIEU OU LE FRETEUR A ETABLI LE SIEGE DE SON ACTIVITE ECONOMIQUE, DONC SUR LE TERRITOIRE DE LA REPUBLIQUE FEDERALE D' ALLEMAGNE .

LE FINANZGERICHT HAMBURG A ESTIME QUE LA REGLE REGISSANT LA LOCATION DE MOYENS DE TRANSPORT A ETE INTRODUITE DANS LA LEGISLATION ALLEMANDE DANS LE SOUCI DE TRANSPOSER, EN DROIT NATIONAL, LA SIXIEME DIRECTIVE .

CONSIDERANT QUE LE LITIGE COMPORTE UNE APPRECIATION DE L' INTERPRETATION DE LA REGLEMENTATION COMMUNAUTAIRE EN CAUSE, LE FINANZGERICHT HAMBURG, PAR ORDONNANCE DU 22 DECEMBRE 1987, A DECIDE, EN APPLICATION DE L' ARTICLE 177 DU TRAITE CEE, DE SURSEoir A STATUER JUSQU' A CE QUE LA COUR SE SOIT PRONONCEE A TITRE PREJUDICIEL SUR LA QUESTION SUIVANTE :

"L' ARTICLE 9, PARAGRAPHE 2, SOUS D), DE LA SIXIEME DIRECTIVE DOIT-IL ETRE INTERPRETE EN CE SENS QUE DES YACHTS A VOILE DE HAUTE MER, QUE LES LOCATAIRES UTILISENT POUR LA PRATIQUE DU SPORT A VOILE, DOIVENT ETRE CONSIDERES COMME DES MOYENS DE TRANSPORT AU SENS DE CETTE DIRECTIVE?"

POUR UN PLUS AMPLE EXPOSE DES FAITS ET DU CADRE JURIDIQUE DU LITIGE AU PRINCIPAL, DU DEROULEMENT DE LA PROCEDURE ET DES OBSERVATIONS PRESENTEES A LA COUR, IL EST RENVOYE AU RAPPORT D' AUDIENCE . CES ELEMENTS DU DOSSIER NE SONT REPRIS CI-DESSOUS QUE DANS LA MESURE NECESSAIRE AU RAISONNEMENT DE LA COUR .

A TITRE LIMINAIRE, IL CONVIENT DE RAPPELER D' ABORD QUE, AUX TERMES DE L' ARTICLE 9, PARAGRAPHE 1, DE LA SIXIEME DIRECTIVE, "LE LIEU D' UNE PRESTATION DE SERVICES EST REPUTE SE SITUER A L' ENDROIT OU LE PRESTATAIRE A ETABLI LE SIEGE DE SON ACTIVITE ECONOMIQUE OU UN ETABLISSEMENT STABLE A PARTIR DUQUEL LA PRESTATION DE SERVICES EST RENDUE OU, A DEFAUT D' UN TEL SIEGE OU D' UN TEL ETABLISSEMENT STABLE, AU LIEU DE SON DOMICILE OU DE SA RESIDENCE HABITUELLE ".

IL Y A LIEU DE SOULIGNER ENSUITE QUE L' ARTICLE 9, PARAGRAPHE 2, DE LA SIXIEME DIRECTIVE PREVOIT UN CERTAIN NOMBRE D' EXCEPTIONS A CE PRINCIPE GENERAL . 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, A L' EXCEPTION DE TOUT MOYEN DE TRANSPORT, QUI SONT EXPORTES PAR LE LOUEUR D' UN ETAT MEMBRE DANS UN AUTRE ETAT MEMBRE EN VUE D' Y ETRE UTILISES, EST L' ENDROIT OU S' EFFECTUE CETTE UTILISATION ".

IL EN RESULTE QUE SONT EXCLUS DU CHAMP D' APPLICATION DE L' EXCEPTION PREVUE POUR LA LOCATION DE BIENS MEUBLES CORPORELS TOUS LES MOYENS DE TRANSPORT, LESQUELS RESTENT, DES LORS, SOUMIS AU REGIME GENERAL DE L' ARTICLE 9, PARAGRAPHE 1, DE LA SIXIEME DIRECTIVE .

POUR REpondre A LA QUESTION POsee PAR LA JURIDICTION DE RENVOI, IL IMPORTE DE DETERMINER SI DES YACHTS DE HAUTE MER, AFFRETES POUR LA PRATIQUE DU SPORT A VOILE, CONSTITUENT DES MOYENS DE TRANSPORT AU SENS DE L' ARTICLE 9, PARAGRAPHE 2, SOUS D), DE LA SIXIEME DIRECTIVE .

A CET EGARD, HAMANN FAIT OBSERVER QUE LA DEFINITION DE LA NOTION DE "MOYEN DE TRANSPORT" DEPEND DE LA FONCTION ESSENTIELLE DE L' OBJET EN CAUSE . OR, LE BUT PRINCIPAL DE L' AFFRETEMENT D' UN YACHT A VOILE DE HAUTE MER NE SERAIT PAS LE TRANSPORT DE PERSONNES ET DE BIENS D' UN ENDROIT A UN AUTRE, MAIS LA PRATIQUE DU SPORT OU LA NAVIGATION DE PLAISANCE . IL EN RESULTERAIT QUE LES YACHTS DE L' ESPECE AU PRINCIPAL NE SONT PAS A CONSIDERER COMME DES MOYENS DE TRANSPORT AU SENS DE L' ARTICLE 9, PARAGRAPHE 2, SOUS D), DE LA SIXIEME DIRECTIVE .

PAR CONTRE, LA COMMISSION EST D' AVIS QUE L' EXPRESSION "MOYEN DE TRANSPORT" DOIT RECEVOIR UNE INTERPRETATION LARGE ET VISE TOUT ENGIN SUSCEPTIBLE D' ETRE UTILISE POUR SE RENDRE D' UN ENDROIT A UN AUTRE . SELON LA COMMISSION, TOUTE EMBARCATION A VOILE APTe A LA NAVIGATION MARITIME CONSTITUE AINSI UN MOYEN DE TRANSPORT AU SENS DE LA SIXIEME DIRECTIVE, MEME SI LA FINALITE PRIMAIRE DE SON UTILISATION EST LA PRATIQUE DU SPORT .

LA THESE DE LA COMMISSION DOIT ETRE RETENUE . EN EFFET, IL RESULTE DU SEPTIEME CONSIDERANT DE LA SIXIEME DIRECTIVE QU' UN DES OBJECTIFS DE CELLE-CI A ETE DE DELIMITER, DE FACON RATIONNELLE, LE DOMAINE D' APPLICATION DES LEGISLATIONS DES ETATS 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, REPUTE SE SITUER A L' ENDROIT OU LE PRESTATAIRE A ETABLI LE SIEGE DE SON ACTIVITE ECONOMIQUE . CEPENDANT, SELON LE CONSIDERANT PRECITE, CE PRINCIPE GENERAL DOIT RECEVOIR EXCEPTION DANS CERTAINES HYPOTHESES PARTICULIERES : AINSI, DANS LE CAS DE LA LOCATION DE BIENS MEUBLES CORPORELS, LE LIEU DE LA PRESTATION DE SERVICES EST L' ENDROIT OU S' EFFECTUE L' UTILISATION DU BIEN DONNE EN LOCATION, AFIN D' EVITER DES DISTORSIONS DE CONCURRENCE SUSCEPTIBLES DE RESULTER DES DIFFERENCES DE TAUX DE LA TVA ENTRE ETATS MEMBRES .

TOUTEFOIS, CES CONSIDERATIONS NE VALENT PAS POUR LA LOCATION DE MOYENS DE TRANSPORT . EN EFFET, ETANT DONNE QUE CEUX-CI PEUVENT FRANCHIR FACILEMENT LES FRONTIERES, IL EST DIFFICILE, SINON IMPOSSIBLE, DE DETERMINER LE LIEU DE LEUR UTILISATION . OR, IL EST NECESSAIRE DE PREVOIR DANS CHAQUE CAS UN CRITERE PRATICABLE POUR LA PERCEPTION DE LA TVA . EN CONSEQUENCE, LA SIXIEME DIRECTIVE A CONSACRE, POUR LA LOCATION DE TOUS LES MOYENS DE

TRANSPORT, LE RATTACHEMENT NON PAS AU LIEU D' UTILISATION DU BIEN DONNE EN LOCATION, MAIS, CONFORMEMENT AU PRINCIPE GENERAL, A L' ENDROIT OU LE PRESTATAIRE A ETABLI LE SIEGE DE SON ACTIVITE ECONOMIQUE .

AINSI, COMPTE TENU TANT DE LA RAISON D' ETRE DE L' EXCLUSION DE TOUS LES MOYENS DE TRANSPORT DU REGIME EXCEPTIONNEL PREVU PAR L' ARTICLE 9, PARAGRAPHE 2, SOUS D), DE LA SIXIEME DIRECTIVE QUE DE LA CONSIDERATION SELON LAQUELLE LES EXCEPTIONS AU REGIME GENERAL PREVU PAR LA SIXIEME DIRECTIVE SONT A INTERPRETER DE FACON RESTRICTIVE, DES YACHTS A VOILE DE HAUTE MER, MEME UTILISES PAR LES LOCATAIRES POUR LA PRATIQUE DU SPORT, DOIVENT ETRE CONSIDERES COMME ETANT DES MOYENS DE TRANSPORT AU SENS DE LA DISPOSITION PRECITEE DE LA SIXIEME DIRECTIVE . EN EFFET, DES YACHTS DE CE TYPE PERMETTENT LE DEPLACEMENT DE PERSONNES ET DE BIENS SUR DE GRANDES DISTANCES, DE SORTE QU' IL EST DIFFICILE DE DETERMINER LE LIEU DE LEUR UTILISATION ET QUE, DES LORS, LE RATTACHEMENT AU LIEU D' UTILISATION DU BIEN RISQUERAIT DE FAIRE ECHAPPER LA LOCATION DE TELLES EMBARCATIONS AU PAIEMENT DE LA TVA, CONTRAIREMENT A L' OBJECTIF DE LA SIXIEME DIRECTIVE .

CETTE INTERPRETATION EST CONFIRMEE PAR L' ARTICLE 15, PARAGRAPHE 2, DE LA SIXIEME DIRECTIVE, AUX TERMES DUQUEL LES "BATEAUX DE PLAISANCE" - CATEGORIE A LAQUELLE APPARTIENNENT LES YACHTS A VOILE DE HAUTE MER - SONT COMPRIS PARMIS LES "MOYENS DE TRANSPORT A USAGE PRIVE ".

LA MEME INTERPRETATION A D' AILLEURS ETE RETENUE PAR LA DIRECTIVE 83/182/CEE DU CONSEIL, DU 28 MARS 1983, RELATIVE AUX FRANCHISES FISCALES APPLICABLES A L' INTERIEUR DE LA COMMUNAUTE EN MATIERE D' IMPORTATION TEMPORAIRE DE CERTAINS MOYENS DE TRANSPORT (JO L 105, P . 59), DONT L' ARTICLE 1ER, PARAGRAPHE 1, PREVOIT QUE LES "BATEAUX DE PLAISANCE" FONT PARTIE DU CHAMP D' APPLICATION DE CETTE DIRECTIVE ET RELEVANT, DES LORS, DE LA NOTION DE "CERTAINS MOYENS DE TRANSPORT ".

DANS CES CONDITIONS, IL Y A LIEU DE REpondre A LA QUESTION POsee PAR LA JURIDICTION DE RENVOI QUE DES YACHTS A VOILE DE HAUTE MER, QUE LES LOCATAIRES UTILISENT POUR LA PRATIQUE DU SPORT A VOILE, SONT DES MOYENS DE TRANSPORT AU SENS DE L' ARTICLE 9, PARAGRAPHE 2, SOUS D), DE LA SIXIEME DIRECTIVE .

Décisions sur les dépenses

SUR LES DEPENS

LES FRAIS EXPOSES PAR LE GOUVERNEMENT DE LA REPUBLIQUE FEDERALE D' ALLEMAGNE ET PAR LA COMMISSION DES COMMUNAUTES EUROPEENNES, QUI ONT SOUMIS DES OBSERVATIONS A LA COUR, NE PEUVENT FAIRE L' OBJET D' UN REMBOURSEMENT . LA PROCEDURE REVETANT, A L' EGARD DES PARTIES AU PRINCIPAL, LE CARACTERE D' UN INCIDENT SOULEVE DEVANT LA JURIDICTION NATIONALE, IL APPARTIENT A CELLE-CI DE STATUER SUR LES DEPENS .

Dispositif

PAR CES MOTIFS,

LA COUR (DEUXIEME CHAMBRE),

STATUANT SUR LA QUESTION A ELLE SOUMISE PAR LE FINANZGERICHT HAMBURG, PAR ORDONNANCE DU 22 DECEMBRE 1987, DIT POUR DROIT :

DES YACHTS A VOILE DE HAUTE MER, QUE LES LOCATAIRES UTILISENT POUR LA PRATIQUE DU SPORT A VOILE, SONT DES MOYENS DE TRANSPORT AU SENS DE L'ARTICLE 9, PARAGRAPHE 2, SOUS D), DE LA SIXIEME DIRECTIVE 77/388/CEE DU CONSEIL, DU 17 MAI 1977, EN MATIERE D' HARMONISATION DES LEGISLATIONS DES ETATS MEMBRES RELATIVES AUX TAXES SUR LE CHIFFRE D' AFFAIRES - SYSTEME COMMUN DE TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE : ASSIETTE UNIFORME .