

62018CJ0278

ARRÊT DE LA COUR (huitième chambre)

28 février 2019 (*1)

« Renvoi préjudiciel – Taxe sur la valeur ajoutée (TVA) – Sixième directive 77/388/CEE – Exonération – Article 13, B, sous b) – Affermage et location de biens immeubles – Notion – Contrat de cession de l’exploitation agricole de terres agricoles couvertes de vignes »

Dans l’affaire C-278/18,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l’article 267 TFUE, introduite par le Supremo Tribunal Administrativo (Cour administrative suprême, Portugal), par décision du 14 mars 2018, parvenue à la Cour le 24 avril 2018, dans la procédure

Manuel Jorge Sequeira Mesquita

contre

Fazenda Pública,

LA COUR (huitième chambre),

composée de M. F. Biltgen (rapporteur), président de chambre, M. C. G. Fernlund et Mme L. S. Rossi, juges,

avocat général : M. Y. Bot,

greffier : M. A. Calot Escobar,

vu la procédure écrite,

considérant les observations présentées :

—

pour le gouvernement portugais, par MM. L. Inez Fernandes, M. Figueiredo et R. Campos Laires, Mmes P. Barros da Costa et M. J. Marques, en qualité d’agents,

—

pour le gouvernement autrichien, par M. G. Hesse, en qualité d’agent,

—

pour la Commission européenne, par Mmes P. Costa de Oliveira et L. Lozano Palacios, en qualité d’agents,

vu la décision prise, l’avocat général entendu, de juger l’affaire sans conclusions,

rend le présent

Arrêt

1

La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation de l'article 13, B, sous b), 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 1977, L 145, p. 1, ci-après la « sixième directive »).

2

Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant M. Manuel Jorge Sequeira Mesquita à la Fazenda Pública (Trésor public, Portugal) au sujet de rappels de taxe sur la valeur ajoutée (TVA) afférents à l'année 2002 et relatifs à un contrat de cession de l'exploitation agricole de terres agricoles couvertes de vignes conclu avec Sociedade Agrícola e Comercial dos Vinhos Vale da Corça Lda.

Le cadre juridique

Le droit de l'Union

3

L'article 2 de la sixième directive, qui faisait partie du titre II de celle-ci, intitulé « Champ d'application », disposait :

« Sont soumises à la [TVA] :

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 ;

[...] »

4

Aux termes de l'article 5, paragraphe 8, de la sixième directive :

« Les États membres peuvent considérer que, à l'occasion de la transmission, à titre onéreux ou à titre gratuit ou sous forme d'apport à une société, d'une universalité totale ou partielle de biens, aucune livraison de biens n'est intervenue et que le bénéficiaire continue la personne du cédant. Les États membres peuvent prendre, le cas échéant, les dispositions nécessaires pour éviter des distorsions de concurrence dans le cas où le bénéficiaire n'est pas un assujetti total. »

5

L'article 13 de la sixième directive, intitulé « Exonérations à l'intérieur du pays », prévoyait, à son point B, intitulé « Autres exonérations » :

« Sans préjudice d'autres dispositions communautaires, les États membres exonèrent, dans les conditions qu'ils fixent en vue d'assurer l'application correcte et simple des exonérations prévues ci-dessous et de prévenir toute fraude, évasion et abus éventuels :

[...]

b)

l'affermage et la location de biens immeubles, à l'exception :

1.

des opérations d'hébergement telles qu'elles sont définies dans la législation des États membres qui sont effectuées dans le cadre du secteur hôtelier ou de secteurs ayant une fonction similaire, y compris les locations de camps de vacances ou de terrains aménagés pour camper ;

2.

des locations d'emplacement pour le stationnement des véhicules ;

3.

des locations d'outillages et de machines fixés à demeure ;

4.

des locations de coffres-forts.

Les États membres ont la faculté de prévoir des exclusions supplémentaires au champ d'application de cette exonération ;

[...] »

6

La sixième directive a été abrogée et remplacée, à compter du 1er janvier 2007, par la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO 2006, L 347, p. 1). Le contenu de l'article 13, B, sous b), de la sixième directive a été repris, de manière pratiquement inchangée, à l'article 135, paragraphe 1, sous l), et paragraphe 2, de la directive 2006/112.

Le droit portugais

7

L'article 9 du Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (code de la taxe sur la valeur ajoutée, ci-après le « CIVA ») disposait, dans sa version applicable à la date des faits au principal :

« Sont exonérées de la taxe :

[...]

30)

la location de biens immeubles. Cette exonération ne couvre pas :

a)

les prestations de services d'hébergement effectuées dans le cadre de l'activité hôtelière ou d'autres activités ayant des fonctions similaires, y compris les terrains de camping ;

b)

la location d'emplacements pour la collecte ou le stationnement collectif de véhicules ;

c)

la location de machines et autres outillages fixés à demeure, ainsi que toute autre location de biens immeubles conduisant au transfert à titre onéreux de l'exploitation de l'établissement commercial ou industriel ;

d)

la location de coffres-forts ;

e)

la location d'espaces pour des expositions ou à des fins publicitaires.

[...] »

Le litige au principal et la question préjudicielle

8

Le requérant au principal est l'administrateur de la succession de M. Adelino Gonçalves Mesquita. Ce dernier avait conclu un contrat avec Sociedade Agrícola e Comercial dos Vinhos Vale da Corça, société qui exerce une activité dans le secteur de la viticulture. Par ce contrat, M. Gonçalves Mesquita avait cédé, en contrepartie de montants versés à titre d'avance, l'exploitation agricole de terres agricoles dont il était le propriétaire et qui étaient couvertes de vignes. Ledit contrat avait été conclu pour une durée d'un an, automatiquement renouvelable pour une période identique, jusqu'à sa résiliation par l'une des parties.

9

Selon le rapport relatif à un contrôle fiscal portant sur l'année 2002, ladite opération de cession était soumise à la TVA. Le montant total des rappels de taxe notifiés à ce titre a été fixé à 107527,10 euros, augmenté d'intérêts compensatoires.

10

Le requérant au principal a formé un recours contre ces rappels de taxe devant le Tribunal Administrativo e Fiscal de Mirandela (tribunal administratif et fiscal de Mirandela, Portugal) en invoquant l'exonération de la TVA prévue à l'article 9, point 30, du CIVA. Ce recours ayant été rejeté, le requérant au principal a introduit un pourvoi devant le Tribunal Central Administrativo Norte (tribunal administratif central du nord, Portugal), qui a rendu une ordonnance d'incompétence et a transmis le dossier au Supremo Tribunal Administrativo (Cour administrative suprême, Portugal).

11

Cette dernière juridiction relève qu'il ressort de la jurisprudence de la Cour, notamment de l'arrêt du 4 octobre 2001, *Goed Wonen* (C-326/99, EU:C:2001:506), que, d'une part, l'exonération de la TVA en ce qui concerne l'affermage et la location de biens immeubles, prévue à l'article 13, B, sous b), de la sixième directive, qui correspond à l'article 135, paragraphe 1, sous l), de la

directive 2006/112, vise les opérations par lesquelles le propriétaire d'un immeuble donne au locataire, pour une durée convenue et contre rémunération, le droit d'occuper celui-ci comme s'il en était le propriétaire et d'exclure toute autre personne du bénéfice d'un tel droit. D'autre part, la location de biens immeubles constituant normalement une activité relativement passive, les opérations impliquant une exploitation plus active de ces derniers seraient exclues du champ d'application de cette exonération.

12

Compte tenu de cette jurisprudence, la juridiction de renvoi nourrit des doutes quant au point de savoir si un contrat portant sur la cession d'une exploitation de vignes pour une durée d'un an renouvelable automatiquement constitue un affermage ou une location de biens immeubles, au sens desdites dispositions.

13

Dans ces conditions, le Supremo Tribunal Administrativo (Cour administrative suprême) a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour la question préjudicielle suivante :

« [L]es dispositions de l'article 135, paragraphe 1, sous l), de la directive 2006/112 relatives à l'exonération de TVA pour les opérations d'affermage et de location de biens immeubles peuvent[-elles] être interprétées en ce sens que cette exonération s'applique à un contrat de cession de l'exploitation agricole de terres agricoles couvertes de vignes conclu avec une société dont l'objet social est l'exercice d'une activité agricole, pour une période d'un an renouvelable automatiquement pour une durée identique et en contrepartie d'un loyer payable au terme de chaque période annuelle [?] »

Sur la question préjudicielle

14

À titre liminaire, il importe de relever que l'article 135, paragraphe 1, sous l), de la directive 2006/112, dont l'interprétation fait l'objet de la question posée, n'était pas encore en vigueur à la date des faits au principal. Dans ces conditions, et afin de donner une réponse utile à la juridiction de renvoi, il y a lieu d'examiner cette question au regard de la disposition correspondante de la sixième directive.

15

Dès lors, il convient de considérer que, par sa question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 13, B, sous b), de la sixième directive doit être interprété en ce sens que l'exonération de la TVA pour l'affermage et la location de biens immeubles, prévue à cette disposition, s'applique à un contrat de cession de l'exploitation agricole de terres agricoles couvertes de vignes à une société exerçant une activité dans le secteur de la viticulture, conclu pour une période d'un an, renouvelable automatiquement, et en contrepartie d'un loyer payable au terme de chaque période annuelle.

16

Selon une jurisprudence constante, les exonérations prévues à l'article 13 de la sixième directive constituent des notions autonomes du droit de l'Union (arrêts du 4 octobre 2001, *Goed Wonen*, C-326/99, EU:C:2001:506, point 47, et du 15 novembre 2012, *Leichenich*, C-532/11, EU:C:2012:720, point 17).

17

En outre, si lesdites exonérations constituent des dérogations au principe général énoncé à l'article 2 de la sixième directive, selon laquelle la TVA est perçue sur chaque prestation de services effectuée à titre onéreux par un assujetti, et doivent, dès lors, être interprétées de manière stricte, la notion d'affermage ou de location visée à l'article 13, B, sous b), de cette directive est plus large que celle prévue dans les différents droits nationaux (arrêt du 4 octobre 2001, *Goed Wonen*, C?326/99, EU:C:2001:506, points 46 et 49 ainsi que jurisprudence citée).

18

Dans de nombreux arrêts, la Cour a défini la location de biens immeubles, au sens de cette disposition, comme le droit conféré par le propriétaire d'un immeuble au locataire, contre rémunération et pour une durée convenue, d'occuper cet immeuble comme s'il en était le propriétaire et d'exclure toute autre personne du bénéfice d'un tel droit (voir, en ce sens, arrêts du 4 octobre 2001, *Goed Wonen*, C?326/99, EU:C:2001:506, point 55, et du 6 décembre 2007, *Walderdorff*, C?451/06, EU:C:2007:761, point 17 ainsi que jurisprudence citée).

19

La Cour a également précisé que l'exonération prévue à l'article 13, B, sous b), de la sixième directive s'explique par le fait que la location de biens immeubles, tout en étant une activité économique, constitue normalement une activité relativement passive, ne générant pas une valeur ajoutée significative. Une telle activité est ainsi à distinguer d'autres activités qui soit ont un caractère d'affaires industrielles et commerciales, telles que celles relevant des exceptions visées aux points 1 à 4 de cette disposition, soit ont un objet qui est mieux caractérisé par l'exécution d'une prestation que par la simple mise à disposition d'un bien, tels le droit d'utiliser un terrain de golf, celui d'utiliser un pont moyennant le versement d'un droit de péage ou encore le droit d'installer des distributeurs de cigarettes dans un établissement commercial (voir, en ce sens, arrêts du 4 octobre 2001, *Goed Wonen*, C?326/99, EU:C:2001:506, points 52 et 53, ainsi que du 18 novembre 2004, *Temco Europe*, C?284/03, EU:C:2004:730, point 20).

20

Il en découle que le caractère passif de l'affermage ou de la location d'un bien immeuble, qui justifie l'exonération de la TVA de telles opérations au titre de l'article 13, B, sous b), de la sixième directive, tient à la nature de l'opération elle-même et non pas à la façon dont le locataire fait usage du bien concerné.

21

Ainsi, comme la Cour l'a déjà jugé, est exclue du bénéfice de cette exonération une activité qui implique non seulement une mise à disposition passive d'un bien immeuble, mais également un certain nombre d'activités commerciales, telles qu'une supervision, une gestion et une maintenance constante de la part du propriétaire ainsi qu'une mise à disposition d'autres installations, de telle sorte que, à défaut de circonstances tout à fait particulières, la location de ce bien ne saurait constituer la prestation prépondérante (voir, en ce sens, arrêt du 18 janvier 2001, *Stockholm Lindöpark*, C?150/99, EU:C:2001:34, point 26).

22

En revanche, le fait pour le locataire d'un bien immeuble de l'exploiter en l'utilisant à des fins commerciales, conformément aux termes du contrat de location, n'est pas de nature, à lui seul, à

exclure le propriétaire de ce bien du bénéfice de l'exonération de la TVA prévue à l'article 13, B, sous b), de la sixième directive (voir, en ce sens, arrêt du 15 novembre 2012, Leichenich, C?532/11, EU:C:2012:720, point 29).

23

S'agissant de l'affaire au principal, il convient de constater qu'il ne paraît pas contesté que les terres agricoles couvertes de vignes dont l'exploitation agricole fait l'objet du contrat de cession en cause au principal constituent des biens immeubles, au sens de l'article 13, B, sous b), de la sixième directive. À cet égard, il y a lieu de rappeler, en ce qui concerne plus particulièrement les vignes plantées sur ces terres, que ladite notion de « biens immeubles » n'implique pas que les objets en question doivent être indissociablement incorporés au sol. Il suffit qu'ils ne soient ni mobiles ni facilement déplaçables (voir, en ce sens, arrêts du 16 janvier 2003, Maierhofer, C?315/00, EU:C:2003:23, points 32 et 33, ainsi que du 15 novembre 2012, Leichenich, C?532/11, EU:C:2012:720, point 23). Tel semble être le cas desdites vignes, ce qu'il incombe toutefois à la juridiction de renvoi de vérifier.

24

Il y a lieu également de considérer qu'un contrat de cession d'une exploitation d'agricole, tel que celui en cause au principal, constitue un affermage ou une location de biens immeubles, au sens de ladite disposition, telle qu'interprétée aux points 18 à 20 du présent arrêt. En effet, d'une part, il s'agit de la cession, par le propriétaire, des terres agricoles en question au cessionnaire pour une durée convenue d'un an renouvelable automatiquement et en contrepartie d'un loyer. D'autre part, rien dans la décision de renvoi n'indique que, outre cette mise en location, le propriétaire aurait fourni au cessionnaire d'autres prestations présentant la nature d'activités commerciales.

25

En ce qui concerne, plus particulièrement, l'interrogation de la juridiction de renvoi relative à la durée du contrat de cession en cause au principal ainsi qu'aux conditions de renouvellement de celui-ci, il convient de rappeler que la durée même d'une location n'est pas, à elle seule, l'élément déterminant permettant de qualifier un contrat de location d'immeuble, au sens de l'article 13, B, sous b), de la sixième directive, sauf en ce qui concerne des durées brèves (voir, en ce sens, arrêt du 18 novembre 2004, Temco Europe, C?284/03, EU:C:2004:730, point 21 et jurisprudence citée). En tout état de cause, ladite durée et lesdites conditions de renouvellement ne sauraient être considérées comme incompatibles avec un affermage ou une location, au sens de cette disposition.

26

Les considérations figurant au point 24 du présent arrêt ne sont pas infirmées par les arguments avancés par le gouvernement portugais dans ses observations écrites.

27

En premier lieu, le fait que le cessionnaire des biens immeubles en cause au principal n'a pas les mêmes droits qu'un propriétaire, notamment dans la mesure où il n'est pas autorisé à remplacer les vignes par une autre culture, mais doit poursuivre l'exploitation stipulée dans les termes du contrat de cession n'empêche pas ce dernier de relever du champ d'application des opérations exonérées, visées à l'article 13, B, sous b), de la sixième directive. En effet, ainsi qu'il découle de la jurisprudence citée au point 18 du présent arrêt, ces opérations confèrent au locataire ou au cessionnaire un droit d'occupation du bien immeuble en question comme s'il en était le

propriétaire, notamment en excluant toute autre personne du bénéfice d'un tel droit. Elles ne transfèrent pas au locataire l'ensemble des droits du propriétaire de ce bien.

28

En second lieu, ne saurait être retenu l'argument selon lequel l'objet du contrat de cession en cause au principal aurait une portée plus large que lesdites opérations, en ce qu'il consisterait en un transfert de l'universalité des biens et des droits de l'exploitation agricole concernée, celle-ci ayant la nature d'une entreprise. Dans ce contexte, le gouvernement portugais affirme que ce contrat a également entraîné le transfert de biens et de droits incorporels, tels que les autorisations légales de plantation de vignes destinées à la production vinicole, la capacité de ladite exploitation agricole à générer des bénéfices ainsi que le nom ou l'insigne d'un établissement d'entreprise.

29

À cet égard, il convient de rappeler, d'une part, que, dans la mesure où les biens immeubles cédés en vertu dudit contrat ont seulement fait l'objet d'une location et non pas d'un transfert de droits de propriété, une telle cession n'est pas constitutive d'une transmission d'une universalité de biens, au sens de l'article 5, paragraphe 8, de la sixième directive (voir, en ce sens, arrêt du 19 décembre 2018, Mailat, C-17/18, EU:C:2018:1038, points 22 et 23).

30

D'autre part, la Cour a jugé qu'une prestation doit être considérée comme unique lorsque deux ou plusieurs éléments ou actes fournis par l'assujetti sont si étroitement liés qu'ils forment, objectivement, une seule prestation économique indissociable, dont la division revêtirait un caractère artificiel (arrêt du 19 décembre 2018, Mailat, C-17/18, EU:C:2018:1038, point 33 et jurisprudence citée).

31

Dans la mesure où, comme le gouvernement portugais l'allègue, le contrat de cession en cause au principal a non seulement porté sur des biens immeubles visés, mais a aussi entraîné le transfert de certains biens et droits incorporels, ces derniers ne sauraient être dissociés de la cession desdits biens immeubles, mais en font partie intégrante, de telle sorte que ledit contrat de cession constitue une prestation unique dans laquelle la mise à disposition des biens immeubles est la prestation principale. Dans ces conditions, ce contrat constitue une opération relevant du champ d'application de l'article 13, B, sous b), de la sixième directive (voir, par analogie, arrêt du 19 décembre 2018, Mailat, C-17/18, EU:C:2018:1038, points 39 à 41).

32

Par ailleurs, même si la question posée ne mentionne pas spécifiquement les exclusions de l'exonération de la TVA prévue à l'article 13, B, sous b), de la sixième directive qui sont énumérées à cette disposition et qui correspondent, d'ailleurs, aux exclusions visées à l'article 135, paragraphe 2, de la directive 2006/112, il y a lieu de constater, afin de fournir une réponse utile à la juridiction de renvoi, que l'opération en cause au principal ne paraît pas relever de l'une de ces exclusions.

33

En particulier, l'exclusion consistant en des locations d'outillages et de machines fixés à demeure figurant à l'article 13, B, sous b), premier alinéa, point 3, de la sixième directive, qui est évoquée

par la juridiction de renvoi dans les motifs de sa demande de décision préjudicielle ainsi que par le gouvernement autrichien dans ses observations écrites, ne saurait être applicable au vu des faits en cause au principal. En effet, d'une part, des vignes ne sauraient être qualifiées d'outillages ou de machines. D'autre part, il ne ressort pas du dossier dont dispose la Cour que les terres agricoles dont l'exploitation agricole fait l'objet du contrat de cession en cause au principal auraient été assorties d'outillages, de machines ou d'autres biens commerciaux ou industriels. À cet égard, la juridiction de renvoi précise qu'il n'est pas établi que la société cessionnaire exerce, outre une activité dans le secteur de la viticulture, une activité dans celui de la production du vin.

34

En outre, si le gouvernement portugais invoque l'article 13, B, sous b), second alinéa, de la sixième directive, en vertu duquel les États membres ont la faculté de prévoir des exclusions supplémentaires au champ d'application de l'exonération prévue audit article 13, B, sous b), ce gouvernement n'avance aucune disposition du droit portugais prévoyant une telle exclusion qui soit susceptible de s'appliquer à l'opération en cause au principal.

35

Au vu des considérations qui précèdent, il convient de répondre à la question posée que l'article 13, B, sous b), de la sixième directive doit être interprété en ce sens que l'exonération de la TVA pour l'affermage et la location de biens immeubles prévue à cette disposition s'applique à un contrat de cession de l'exploitation agricole de terres agricoles couvertes de vignes à une société exerçant une activité dans le secteur de la viticulture, conclu pour une période d'un an, renouvelable automatiquement, et en contrepartie d'un loyer payable au terme de chaque période annuelle.

Sur les dépens

36

La procédure revêtant, à l'égard des parties au principal, le caractère d'un incident soulevé devant la juridiction de renvoi, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens. Les frais exposés pour soumettre des observations à la Cour, autres que ceux desdites parties, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement.

Par ces motifs, la Cour (huitième chambre) dit pour droit :

L'article 13, B, sous b), 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, doit être interprété en ce sens que l'exonération de la taxe sur la valeur ajoutée pour l'affermage et la location de biens immeubles prévue à cette disposition s'applique à un contrat de cession de l'exploitation agricole de terres agricoles couvertes de vignes à une société exerçant une activité dans le secteur de la viticulture, conclu pour une période d'un an, renouvelable automatiquement, et en contrepartie d'un loyer payable au terme de chaque période annuelle.

Signatures

(*1) Langue de procédure : le portugais.