

|

61995C0346

Conclusions de l'avocat général Jacobs présentées le 25 septembre 1997. - Elisabeth Blasi contre Finanzamt München I. - Demande de décision préjudicielle: Finanzgericht München - Allemagne. - Sixième directive TVA - Exonération - Opérations de location de biens immeubles - Exception pour l'hébergement effectué dans le cadre du secteur hôtelier ou de secteurs ayant une fonction similaire. - Affaire C-346/95.

Recueil de jurisprudence 1998 page I-00481

Conclusions de l'avocat général

1 La présente affaire, dont le Finanzgericht München (juridiction fiscale) a saisi la Cour, a pour objet d'établir si l'article 13, B, sous b), de la sixième directive TVA (1) (ci-après la «directive») autorise un État membre à assujettir à la TVA la prestation d'hébergement temporaire fournie à des demandeurs d'asile et des émigrants.

Dispositions communautaires et nationales applicables

2 Dans la mesure où il concerne la présente affaire, l'article 13, B, de la directive dispose:

«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;

...

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

3 Il ressort clairement de l'arrêt *Henriksen* (2) que, si un État membre peut restreindre la portée de l'exonération prescrite par l'article 13, B, sous b), en instituant des exclusions supplémentaires, il ne peut pas exonérer de la taxe des opérations qui sont exclues de cette exonération (3). Par conséquent, les opérations visées par l'article 13, B, sous b), point 1, doivent être obligatoirement taxées.

4 Les dispositions du droit allemand applicables au cas d'espèce figurent dans l'*Umsatzsteuergesetz* de 1980 (loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires; ci-après l'«UStG»). En vertu de l'article 4, point 12, première phrase, sous a), de l'UStG, tel qu'interprété par les juridictions allemandes, est exonérée de la taxe la location de biens immeubles, y compris la location de certaines parties de biens immeubles comme les pièces de séjour et les chambres à coucher. Cependant, en vertu de l'article 4, point 12, deuxième phrase, de l'UStG, est taxable la location de pièces d'habitation et de chambres à coucher qu'un opérateur met à la disposition de personnes étrangères pour un hébergement de courte durée. La juridiction de renvoi affirme que, selon la jurisprudence du *Bundesfinanzhof*, le critère d'un hébergement de courte durée ne vise pas la durée effective du séjour, mais l'intention de l'opérateur. Lorsqu'un opérateur donne en location des pièces d'habitation à une autorité publique qui les utilise pour l'hébergement de tiers, il importe de savoir si l'opérateur a l'intention d'utiliser les pièces pour une location à long terme et s'il a mis en oeuvre cette intention en concluant avec l'autorité publique un contrat à long terme. Selon la jurisprudence du *Bundesfinanzhof*, la pratique des autorités fiscales et la doctrine, une location doit être qualifiée de location à court terme si elle est conclue pour une période inférieure à six mois.

Les faits et les questions posées par la juridiction nationale

5 Depuis 1984, Mme Blasi a fourni à des familles émigrées originaires des pays d'Europe de l'Est un hébergement dans trois immeubles situés à Munich. Les pièces faisant l'objet de la location sont entièrement meublées et équipées d'installations permettant de cuisiner ainsi que de réfrigérateurs. Les émigrants assurent eux-mêmes le nettoyage des pièces et, dans certains cas, font installer le téléphone à leurs propres frais.

6 Tous les quinze jours, Mme Blasi fournit de nouveaux draps et nettoie les sols, les escaliers, les salles de bain et les sanitaires. Ni repas ni boissons ne sont servis aux émigrants. Aucun immeuble ne comporte de pièces communes ou de pièces de séjour affectées à une utilisation collective ni de réception.

7 Les émigrants sont adressés à Mme Blasi par la ville de Munich, qui, à l'époque des faits, lui payait 25 DM par jour pour chaque occupant. Il s'avère que Mme Blasi a informé la ville de Munich qu'elle n'était pas intéressée à héberger des émigrants qui ne désiraient effectuer que de courts séjours. Selon les calculs de Mme Blasi, la durée moyenne de séjour est de 14,4 mois. Cependant, aucune clause du contrat ne stipule que le bail doit être conclu pour une durée minimum.ale

8 Après avoir reçu un avis d'imposition à la TVA pour les locations afférentes à l'année 1984, Mme Blasi a formé un recours devant la juridiction de renvoi, arguant qu'elle n'était pas assujettie à la TVA. Dans son ordonnance de renvoi, la juridiction nationale émet des doutes quant à la compatibilité de l'article 4, point 12, deuxième phrase, de l'UStG avec l'article 13, B, sous b), point 1, de la directive. Elle relève que, alors que la directive exclut de l'exonération applicable à l'affermage ou à la location de biens immeubles, les «opérations d'hébergement ... qui sont effectuées dans le cadre du secteur hôtelier ou de secteurs ayant une fonction similaire», l'UStG vise uniquement les opérations d'hébergement à court terme. Par conséquent, la juridiction de renvoi a adressé à la Cour de justice les questions suivantes:

«1) L'article 13, B,, sous b), point 1, de la directive du Conseil du 17 mai 1977 en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires (sixième directive) est-il à interpréter en ce sens que les 'opérations d'hébergement effectuées dans le cadre du secteur hôtelier ou de secteurs ayant une fonction similaire' sont uniquement celles qui correspondent à la notion d'hébergement de courte durée de personnes étrangères?

2) En cas de réponse affirmative à la première question:

a) Quelle est la durée d'hébergement pouvant normalement être considérée comme courte?

Faut-il considérer qu'on ne se trouve plus en présence d'opérations d'hébergement effectuées dans le cadre du secteur hôtelier' lorsque l'opérateur tient les lieux à disposition pour un hébergement de longue durée et que cela se traduit par la conclusion d'un bail de longue durée (plus de six mois)?

b) L'article 13, B, sous b), point 1, permet-il une exonération pour une partie de la durée de location s'il s'avère que l'ensemble des lieux ont été loués pour une longue ou une courte durée?

3) En cas de réponse négative à la première question:

Quels sont les critères de temps, de nature des locaux et d'intention à utiliser pour déterminer si des opérations relèvent de la notion d'opérations d'hébergement effectuées dans le cadre du secteur hôtelier ou de secteurs ayant une fonction similaire' et quels sont ceux de ces critères qui doivent impérativement être respectés?»

Appréciation

9 Les questions de la juridiction de renvoi, qui peuvent être examinées ensemble, partent de l'hypothèse que, si l'article 13, B, sous b), point 1, ne s'applique pas aux services assurés par Mme Blasi, rien dans la directive ne saurait fonder une taxation. Notamment, la disposition allemande ne pourrait pas s'appuyer sur la dernière phrase de l'article 13, B, sous b), qui autorise les États membres à «prévoir des exclusions supplémentaires au champ d'application de cette exonération». Cette conclusion se fonde sur l'affirmation de la Cour de justice dans l'arrêt Henriksen (4), selon laquelle la dernière phrase de l'article 13, B, sous b), autorise un État membre uniquement à ajouter une exclusion au champ d'application de l'exonération mais non à restreindre la portée de telles exclusions; la juridiction nationale en conclut que la République fédérale d'Allemagne ne peut pas invoquer cette disposition pour limiter aux séjours de courte durée le champ d'application des exclusions à l'exonération figurant à l'article 13, B, sous b), point 1.

10 Cependant, ce raisonnement est manifestement erroné. Il se peut qu'en ne taxant pas les séjours de longue durée, effectués à l'hôtel ou dans des secteurs similaires, la disposition allemande soit plus restrictive que l'article 13, B, sous b), point 1. Si tel était le cas, la disposition exonérerait de la taxation des opérations qui doivent être impérativement taxées au titre de la directive, allant ainsi à l'encontre de ce que la Cour a dit pour droit dans l'arrêt Henriksen.

11 Cependant, cette considération est sans pertinence pour la présente affaire. En l'occurrence, il ne s'agit pas de savoir si la République fédérale d'Allemagne est en droit d'exonérer les services assurés par Mme Blasi, mais de savoir si elle est en droit de les taxer. Dans la mesure où les services assurés par cette dernière ne doivent pas être impérativement taxés, en vertu de l'article 13, B, sous b), point 1, la disposition allemande, en les taxant, étendrait, plutôt que ne restreindrait, le champ d'application des exclusions à l'exonération.

12 La dernière phrase de l'article 13, B, sous b), est rédigée en des termes larges de sorte qu'elle laisse aux États membres une grande marge d'appréciation pour délimiter le champ d'application

de l'exonération de l'article 13, B, sous b). Ainsi que la Cour l'a dit pour droit dans l'arrêt *Henriksen*, «les États membres sont libres de restreindre, par l'institution d'exclusions supplémentaires, la portée de l'exonération en cause» (5). A l'inverse des exonérations, qui sont en principe d'interprétation stricte parce qu'elles constituent des dérogations au principe général selon lequel la taxe sur le chiffre d'affaires est perçue sur chaque prestation de service effectuée à titre onéreux par un assujetti (6), le fait d'exclure certaines opérations du champ d'application de l'exonération est conforme à ce principe général. Nous ne voyons aucun intérêt pour la Communauté de chercher à interpréter strictement la latitude, offerte par cette disposition aux États membres, d'ajouter de nouvelles opérations au champ d'application de l'assujettissement.

13 Dès lors, la République fédérale d'Allemagne aurait pu invoquer à l'appui de la disposition en cause la dernière phrase de l'article 13, B, sous b). Elle soutient cependant que cette disposition peut s'appuyer sur l'article 13, B, sous b), point 1. Il y a donc lieu d'examiner les questions déferées par la juridiction de renvoi qui concernent cette disposition.

14 Par ses première et deuxième questions, la juridiction de renvoi cherche en fait à établir si la notion de courte durée des opérations d'hébergement est un critère suffisant aux fins de l'article 13, B, sous b), point 1, et, si tel est le cas, à déterminer quelle durée d'hébergement doit être considérée comme courte.

15 En vertu de la directive, la livraison et la location de biens immeubles sont en principe exonérées de la TVA (7). Ces exonérations reflètent les difficultés particulières qu'il y a à appliquer la TVA à de tels biens. A l'inverse des biens ordinaires, la terre n'est pas le résultat d'un processus de production; en outre, une fois construits, les bâtiments peuvent changer de propriétaire plusieurs fois durant leur vie, souvent sans faire l'objet d'une activité économique additionnelle (8). La directive limite en principe (9) l'imposition de la TVA à la livraison de terrains à bâtir ou de nouveaux bâtiments, livrés avec le terrain sur lequel ils sont bâtis. L'aménagement du terrain en vue de son développement implique une activité économique augmentant la valeur du terrain; et la livraison d'un nouveau bâtiment marque la fin d'un processus de production. La taxation ultérieure de chaque vente d'un bien immeuble ne serait pas justifiée. Cela vaut également pour la location de ce bien, qui constitue normalement une activité relativement passive, ne générant pas une valeur ajoutée significative; bien qu'elle constitue une activité économique au sens de l'article 4 de la directive (10), la location de biens immeubles est donc en principe exonérée de l'imposition.

16 Toutefois, alors qu'il exonère en principe l'affermage ou la location de biens immeubles, l'article 13, B, sous b), prévoit également l'exclusion de certaines opérations du champ d'application de l'exonération. La caractéristique commune de ces opérations est qu'elles impliquent une exploitation plus active des biens immeubles, justifiant une imposition supplémentaire, en plus de celle prélevée sur la vente initiale.

17 En ce qui concerne plus particulièrement l'article 13, B, sous b), point 1, on peut observer, en premier lieu, que son libellé, notamment les expressions «opérations d'hébergement telles qu'elles sont définies dans la législation des États membres» et «secteurs ayant une fonction similaire», est quelque peu imprécis. Selon nous, l'intention du législateur communautaire était d'accorder aux États membres une certaine latitude pour définir les limites précises de l'exclusion.

18 En second lieu, ainsi que nous l'avons déjà observé, l'article 13, B, sous b), point 1, établit une exclusion du champ d'application de l'exonération et, par conséquent, ne doit pas être interprété strictement. En effet, selon nous, l'expression «secteurs ayant une fonction similaire» doit être interprétée de façon large étant donné qu'elle a pour objet de garantir que les opérations d'hébergement temporaire similaires à celles fournies dans le secteur hôtelier, et donc potentiellement en concurrence avec ces dernières, soient imposées.

19 En ce qui concerne la disposition allemande, la location de courte durée d'immeubles à usage d'habitation peut certes ne pas comporter toutes les prestations de biens et de services

additionnelles, telles que la fourniture de repas et de boissons, le nettoyage des chambres, la fourniture de draps, etc., normalement fournies dans les hôtels. Néanmoins, il ne fait aucun doute qu'un assujetti qui louerait, par exemple, des immeubles à usage d'habitation pour des vacances de courte durée remplit essentiellement la même fonction qu'un assujetti dans le secteur hôtelier - et est en concurrence avec ce dernier. De telles locations se distinguent essentiellement des locations exonérées d'immeubles à usage d'habitation par la nature temporaire de l'hébergement. En toute hypothèse, les locations de courte durée sont davantage susceptibles d'impliquer des prestations de service additionnelles telles que la fourniture de draps et le nettoyage des parties communes des bâtiments ou même de l'appartement lui-même (en effet, un certain nombre de ces services sont assurés par Mme Blasi); en outre, elles impliquent une exploitation du bien plus active que les locations de longue durée, dans la mesure où elles requièrent une surveillance et une gestion plus importantes.

20 Dans ce contexte, bien que la disposition allemande - contrairement à l'article 13, B, sous b), point 1 - ne vise pas expressément la nature de l'établissement assurant l'hébergement ou du secteur dans lequel cet hébergement est fourni, l'emploi du critère de la courte durée de l'hébergement fourni à des personnes étrangères nous semble être un moyen raisonnable pour réaliser l'objectif qui sous-tend la disposition. Il garantit que les opérations effectuées par des assujettis dont l'activité est semblable à la fonction essentielle remplie par un hôtel, à savoir la fourniture d'un hébergement temporaire dans le cadre d'un rapport commercial, sont imposées. Bien que l'on ait certes recensé des cas où des personnes séjournent à l'hôtel pour de longues périodes, toute inadéquation de la disposition allemande à cet égard importe peu dans le cas d'espèce et peut, en toute hypothèse, être d'une importance pratique minimale (la disposition allemande suppose sans doute, à juste titre peut-être, qu'il serait quelque peu exceptionnel de voir un hôtel conclure un contrat avec une personne étrangère pour un séjour d'une durée minimale de six mois).

21 En outre, en ce qui concerne la définition de la notion de courte durée en droit allemand, l'exigence tirée de la jurisprudence du Bundesfinanzhof et selon laquelle il doit y avoir une intention, attestée par un contrat de bail ou un autre contrat, de louer un bien pour une durée minimale de six mois pour que la location d'un immeuble bénéficie de l'exonération ne nous paraît pas déraisonnable. Elle fournit un critère facile à utiliser et offrant une certitude juridique, qui permet de distinguer l'hébergement de courte durée, similaire à celui assuré par le secteur hôtelier, de la location de longue durée d'immeubles à usage d'habitation, pour laquelle la directive prévoit une exonération. Un hôtel ou une auberge seront disposés à accepter des hôtes pour des séjours potentiellement courts, alors qu'un bailleur, intéressé par des locations de longue durée plus passives, exigera un contrat confirmant l'intention du preneur de rester pour une période plus longue. Nous ne voyons aucune raison pour interpréter la directive en ce sens qu'elle impose une durée maximale de trois mois, ainsi que le suggère la Commission.

22 Il convient de relever que la partie introductive de l'article 13, B, exige que les États membres fixent les conditions d'exonération en vue d'assurer l'application correcte et simple des exonérations et de prévenir toute fraude, évasion et abus éventuels. A notre sens, la République fédérale d'Allemagne est en droit de considérer que les autres critères proposés par Mme Blasi, tels que le fait de savoir si l'hébergement est le centre d'intérêt des personnes concernées ou si des prestations de service additionnelles sont assurées, seraient trop incertains et leur application trop difficile. Par exemple, une caravane résidentielle ou de tourisme située sur un camping en Espagne peut être considérée comme le centre d'intérêt d'un retraité qui vend sa maison et s'en va y vivre toute l'année; le propriétaire du camping éprouverait des difficultés à appliquer un tel critère. En outre, le niveau des services et équipements mis à disposition par les hôtels, les auberges et les campings varient considérablement. Certains hôtels n'offrent rien de plus qu'une chambre et certains campings à peine plus qu'un terrain de camping. En outre, le gouvernement allemand pourrait raisonnablement estimer que de tels critères seraient moins à même d'assurer la neutralité du point de vue de la concurrence que ceux fondés sur la durée du séjour.

23 Dans la mesure où la véritable intention de Mme Blasi est de louer des immeubles à usage d'habitation pour une longue durée, il lui appartiendrait de conclure un contrat à cet effet. Si, d'un autre côté, la nature fondamentalement temporaire des séjours l'empêche de procéder de la sorte, il n'est pas déraisonnable alors de la part des autorités fiscales de considérer qu'il s'agit là d'une exploitation commerciale de courte durée de biens immeubles et de mettre sur un pied d'égalité l'hébergement qu'elle fournit et l'hébergement taxable, fourni par une auberge ou un hôtel bon marché. En effet, on peut concevoir que la ville de Munich puisse également faire appel à de tels établissements pour héberger temporairement des demandeurs d'asile et des émigrants.

24 En ce qui concerne la deuxième question, sous b), posée par la juridiction nationale, nous ne pensons pas que les autorités allemandes sont dans l'obligation d'accorder l'exonération pour une partie de la durée de location si celle-ci excède six mois. Selon nous, les autorités allemandes sont en droit de considérer qu'une location est à long terme et satisfait aux conditions fixées à l'exonération uniquement si l'on prouve qu'il existe, dès le départ, une intention de fournir un hébergement pour une durée d'au moins six mois.

25 Enfin, ainsi que nous l'avons déjà expliqué, dans la mesure où la disposition allemande a été considérée comme allant au-delà du libellé de l'article 13, B, sous b), point 1, en taxant une prestation d'hébergement du type de celle fournie par Mme Blasi, elle pouvait, en toute hypothèse, être fondée sur la dernière phrase de l'article 13, B, b).

Conclusion

26 En conséquence, nous sommes d'avis qu'il convient de répondre comme suit aux questions posées par le Finanzgericht München:

«Une disposition de droit interne assujettissant à la TVA la fourniture à des personnes étrangères d'un hébergement de courte durée, c'est-à-dire la fourniture d'un hébergement réalisée autrement que par la conclusion d'un contrat prévoyant un séjour minimal de six mois, est compatible avec l'article 13, B, sous b), point 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) - 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).

(2) - Arrêt du 13 juillet 1989 (173/88, Rec. p. 2763, point 21).

(3) - Point 21 de l'arrêt.

(4) - Arrêt précité à la note 2.

(5) - Arrêt précité, point 21.

(6) - Voir, par exemple, l'arrêt du 15 juin 1989, *Stichting Uitvoering Financiële Acties* (348/87, Rec. p. 1737, point 13).

(7) - Article 13, B, sous b), g) et h).

(8) - Les prestations consistant à modifier ou à réparer des bâtiments sont, en toute hypothèse, taxables séparément en tant que prestations de services.

(9) - Les États membres peuvent accorder aux assujettis le droit d'opter pour la taxation de la livraison ou de la location de biens immeubles en vertu de l'article 13, C, de la directive. L'option vise l'hypothèse de l'immeuble commercial. Un vendeur ou un bailleur peut préférer l'imposition de la livraison ou de la location d'un immeuble commercial à un assujetti qui utilise le bien pour son activité économique et qui, par conséquent, a le droit de déduire la TVA prélevée. Le vendeur ou le bailleur aura à son tour le droit de déduire toute TVA qu'il a acquittée à l'occasion de la vente, de la location, de la modification ou de la remise à neuf du bien. On évite ainsi que des assujettis ne puissent récupérer la TVA acquittée pour ce bien.

(10) - On peut cependant noter que l'on a jugé nécessaire d'inclure à l'article 4, point 2, de la directive une disposition expresse précisant qu'«est notamment considérée comme activité économique» au sens de la directive «une opération comportant l'exploitation d'un bien corporel ou incorporel en vue d'en retirer des recettes ayant un caractère de permanence».