

|

61996C0060

Conclusions de l'avocat général Cosmas présentées le 20 mars 1997. - Commission des Communautés européennes contre République française. - Manquement d'Etat - TVA - Sixième directive - Exonérations - Location de tentes, de caravanes et de résidences mobiles. - Affaire C-60/96.

Recueil de jurisprudence 1997 page I-03827

Conclusions de l'avocat général

1 La présente affaire est relative à un recours en manquement introduit par la Commission contre la République française, au titre de l'article 169 du traité, à propos de la violation des obligations en matière de traitement fiscal de la location de tentes, caravanes et résidences mobiles qui incombent à cet État membre en vertu de l'article 2 de la sixième directive relative à la taxe sur la valeur ajoutée (1) (ci-après la «sixième directive»).

I - La sixième directive

2 En son article 2, point 1, la sixième directive dispose que sont soumises à la taxe sur la valeur ajoutée 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.

3 Le titre X est relatif aux exonérations en faveur de certaines activités. L'article 13, qui est intitulé «Exonérations à l'intérieur du pays», contient, dans sa section B, les dispositions suivantes:

«B. 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:

a) ...

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 ...

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

...» (2).

II - La législation nationale litigieuse

4 En France, les prestations de services effectuées à titre onéreux par un assujetti agissant en tant que tel sont soumises à la TVA en vertu de l'article 256 du code général des impôts (ci-après le «CGI»).

5 Pour ce qui nous intéresse dans le cadre du présent litige, l'article 261-D du CGI est libellé comme suit:

«Sont exonérées de la taxe sur la valeur ajoutée:

...

4_ Les locations occasionnelles, permanentes ou saisonnières de logements meublés ou garnis à usage d'habitation.

Toutefois, l'exonération ne s'applique pas:

...

b) Aux prestations de mise à disposition d'un local meublé ou garni lorsque l'exploitant offre, en plus de l'hébergement, le petit déjeuner, le nettoyage quotidien des locaux, la fourniture de linge de maison et la réception de la clientèle et qu'il est immatriculé au registre du commerce et des sociétés au titre de cette activité;

...»

6 Une instruction administrative du service [français] de la législation fiscale, du 11 avril 1991 (3), relative à la TVA - champ d'application, exonération, location de logements meublés ou garnis à usage d'habitation -, précise que:

«doivent notamment être considérés comme des locaux à usage d'habitation, les caravanes, les tentes, les mobil-homes et les habitations légères de loisirs constituant de véritables installations fixes, spécialement aménagées et exclusivement réservées à l'habitation. En revanche, la location à l'heure, à la journée, à la semaine ou au mois de roulottes, de camping cars, péniches, bateaux, etc. s'analyse comme une location de biens meubles corporels obligatoirement imposable à la TVA...».

7 La Commission a considéré que, en exonérant de la TVA la location de certains biens meubles (tentes, caravanes, résidences mobiles et habitations légères de loisirs), la législation française violait l'article 2 de la sixième directive, dans la mesure où elle allait au-delà des limites de l'exonération prévue par l'article 13, B, sous b), de la sixième directive, qui s'applique à la seule location des biens immeubles. C'est pourquoi elle a envoyé le 23 avril 1993 une lettre de mise en demeure au gouvernement français, dans laquelle elle lui accordait un délai de deux mois pour présenter ses observations.

8 Le gouvernement français a rejeté les griefs de la Commission (4). Concrètement, il a soutenu que, dans des conditions déterminées, la mise à disposition de caravanes et de résidences mobiles ne pouvait être assimilée à une location de biens meubles, car il s'agirait de véritables installations à place fixe, dépourvues de moyens permanents de mobilité, au sens des critères

définis par le Conseil d'État français. De surcroît, il a soutenu que les dispositions nationales litigieuses permettaient d'éviter les distorsions de concurrence qui résulteraient de l'application aux loueurs des caravanes et résidences mobiles précitées d'un traitement fiscal différent de celui appliqué aux loueurs de biens immeubles, qui sont exonérés de la TVA.

9 N'étant pas convaincue par les arguments du gouvernement français, la Commission lui a adressé le 8 novembre 1994 un avis motivé dans lequel elle a développé en détail les raisons pour lesquelles elle jugeait que la réglementation française était contraire à l'article 2 de la sixième directive, en l'invitant à prendre les mesures requises pour se conformer audit avis dans un délai de deux mois à compter de sa notification.

10 Après avoir fait procéder à une expertise sur les conditions d'exploitation des tentes, caravanes et résidences mobiles à usage d'habitation, le gouvernement français s'est rallié à la position de la Commission dans sa réponse à l'avis motivé (5). Il a ajouté que les dispositions de l'instruction administrative litigieuse du 11 avril 1991 seraient rapportées et qu'il définirait les modalités d'imposition à la TVA de ces locations. Enfin, il a déclaré que les mesures qui seraient prises après consultation des professionnels intéressés seraient, dès que possible, communiquées à la Commission.

11 L'article 39 de la loi de finances rectificative pour 1995 (loi n° 95-1347 du 30 décembre 1995) (6) a inséré à l'article 279, sous a), du CGI, un troisième alinéa prévoyant l'application d'un taux de TVA réduit de 5,5 % aux prestations de services relatives «à la fourniture de logement dans les terrains de camping classés, lorsque l'exploitant du terrain de camping délivre une note ... assure l'accueil et consacre 1,5 % de son chiffre d'affaires total hors taxes à des dépenses de publicité, ou si l'hébergement est assuré par un tiers lorsque celui-ci consacre 1,5 % de son chiffre d'affaires total en France à la publicité». Il a également été prévu que cette disposition s'appliquerait aux opérations dont le fait générateur est intervenu à compter du 1er janvier 1996 (7).

12 La Commission soutient que la modification de la législation française litigieuse ne lui a pas été communiquée officiellement. En revanche, elle affirme avoir été informée que les autorités françaises continuaient d'appliquer l'instruction du 11 avril 1991 et que, sur cette base, des assujettis prestataires des services concernés avaient fait l'objet de redressements de TVA. En conséquence, estimant que la location de tentes, de caravanes et de résidences mobiles devait être soumise à la TVA, la Commission a introduit le 5 mars 1996 un recours en manquement contre la République française.

13 Le gouvernement français affirme avoir envoyé à la représentation permanente de la France auprès des Communautés européennes, le 10 avril 1996, pour transmission à la Commission, une lettre portant notification des modifications législatives et précisant que les nouvelles dispositions seraient appliquées à partir du 1er janvier 1996, date à laquelle les dispositions de l'instruction administrative litigieuse deviendraient caduques.

14 Par ailleurs, une instruction du 18 juillet 1996 intitulée «Taux réduit applicable à la fourniture de logement dans les terrains de camping», rédigée par le service de la législation fiscale du ministère de l'Économie et des Finances français, a établi ultérieurement que la mise à disposition de tentes, de caravanes, de résidences mobiles et d'habitations légères de loisirs dans des terrains de camping classés serait désormais une activité soumise à la TVA au taux normal, tout en précisant qu'elle pourrait être soumise au taux réduit sous certaines conditions exposées dans cette instruction (8).

III - Conclusions de la Commission

15 Par son recours, la Commission demande qu'il plaise à la Cour:

a) constater que, en instituant et en maintenant en vigueur une disposition administrative qui étend à la location de certains biens meubles l'exonération de la TVA que la législation communautaire réserve exclusivement à la location de biens immeubles, la République française a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu de l'article 2 de la directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977 (sixième directive TVA);

b) condamner la République française aux dépens de l'instance.

IV - Notre appréciation

16 Il résulte du dossier que tant la loi n° 95-1347, du 30 décembre 1995, que la nouvelle instruction du 18 juillet 1996 sont postérieures à l'expiration du délai de deux mois imparti à la République française dans l'avis motivé (9).

17 Selon une jurisprudence constante, «l'existence d'un manquement doit être appréciée en fonction de la situation de l'État membre telle qu'elle se présentait au terme du délai fixé dans l'avis motivé et les changements intervenus par la suite ne sauraient être pris en compte par la Cour» (10).

18 Eu égard à cette position prise par la Cour, nous estimons que la modification législative effectuée après l'expiration du délai fixé par la Commission dans son avis motivé ne peut plus être prise en considération. Autrement dit, l'examen de la question de savoir si la République française a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu de l'article 2 de la sixième directive doit être effectué sur la base de la législation nationale, telle qu'elle existait au moment de l'expiration du délai imparti dans l'avis motivé.

19 Dans sa réponse à l'avis motivé, le gouvernement français a expressément déclaré que, ayant fait procéder à une expertise sur les conditions d'exploitation des tentes, caravanes et résidences mobiles à usage d'habitation, il se ralliait au point de vue de la Commission. Il s'est également engagé dans cette réponse à prendre les mesures nécessaires pour se conformer à l'avis motivé et à en informer la Commission. Lors de l'audience, le représentant du gouvernement français a reconnu expressément une fois encore que le manquement de la République française a persisté au-delà du délai fixé par l'avis motivé. Partant, comme la République française n'a pas pris les mesures en question dans le délai imparti, nous estimons qu'elle a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu de l'article 2 de la sixième directive (11).

20 En conséquence, il n'y a pas lieu d'examiner dans quelle mesure, avec l'adoption de la loi n° 95-1347 ainsi qu'avec celle de la nouvelle instruction administrative du 18 juillet 1996, qui sont toutes deux postérieures à l'expiration du délai imparti, la République française a satisfait aux obligations qui lui incombent en vertu de l'article 2 de la sixième directive en ce qui concerne l'assujettissement à la TVA de la location de tentes, de caravanes et de résidences mobiles, ni dans quelle mesure l'application de l'instruction litigieuse du 11 avril 1991 s'est poursuivie même après l'adoption de la nouvelle loi, en violation des obligations imposées par ledit article 2.

V - Conclusion

21 Par ces motifs, nous proposons à la Cour:

1) de constater que, en maintenant en vigueur une disposition administrative qui étend à la location de certains biens meubles l'exonération de la TVA que la législation communautaire réserve exclusivement à la location de biens immeubles et en ne se conformant pas, dans le délai imparti, à l'avis motivé de la Commission, la République française a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu de l'article 2 de la directive 77/388/CEE, sixième directive 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;

2) de condamner la République française aux dépens.

(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) - L'article 4, paragraphe 3, sous a), dernier alinéa, de la sixième directive précise que, par «bâtiment» au sens de la directive, il faut entendre «toute construction incorporée au sol».

(3) - Instruction administrative du 11 avril 1991 (BOI 3 A-9-91 et DB 3 A 317, avec mise à jour au 1er mai 1992).

(4) - Cette réponse a été donnée par note écrite envoyée à la Commission le 22 juin 1993 par l'ambassadeur représentant permanent de la France auprès de l'Union européenne.

(5) - Cette réponse a été donnée par note écrite envoyée à la Commission le 9 janvier 1995 par l'ambassadeur représentant permanent de la France auprès de l'Union européenne.

(6) - Loi de finances rectificative pour 1995, publiée au Journal officiel de la République française le 31 décembre 1995, p. 19078.

(7) - Le gouvernement français estime que, en soumettant ces activités à un taux de TVA réduit, il a fait usage de la possibilité qui est offerte aux États membres par l'article 12, paragraphe 3, sous a), de la sixième directive. D'après cette disposition, les États membres peuvent appliquer soit un, soit deux taux réduits. Ces taux ne peuvent être inférieurs à 5 % de la base d'imposition et ils s'appliquent uniquement aux livraisons de biens et aux prestations de services des catégories visées à l'annexe H. [Il s'agit de l'article 12, paragraphe 3, tel qu'il a été modifié successivement par la directive 92/77/CEE du Conseil, du 19 octobre 1992, complétant le système commun de taxe sur la valeur ajoutée et modifiant la directive 77/388 (rapprochement des taux de TVA) (JO L 316, p. 1) et par la directive 92/111/CEE du Conseil, du 14 décembre 1992, modifiant la directive 77/388 et portant mesures de simplification en matière de taxe sur la valeur ajoutée (JO L 384, p. 47). De surcroît, à son article 4, paragraphe 1, deuxième alinéa, la directive 92/111 prévoit que les États membres prennent les dispositions nécessaires pour adapter leur régime de taxe sur la valeur ajoutée aux dispositions de cette directive, de telle sorte que le régime ainsi adapté soit mis en vigueur le 1er janvier 1993, et qu'ils en informent la Commission.] L'annexe H à la sixième directive, qui contient une «liste des livraisons de biens et des prestations de services pouvant faire l'objet de taux réduits de TVA», mentionne en son point 11 que peut être soumis à un taux réduit l'hébergement fourni dans des hôtels et établissements similaires, y compris la fourniture d'hébergement de vacances et la location d'emplacements de camping et d'emplacements pour caravanes. [L'annexe H a été ajoutée à la sixième directive par la directive 92/77 (article 1er, point 5).]

(8) - Cette instruction a été publiée au Bulletin officiel des impôts du ministère de l'Économie et des Finances français (code 3 C-4-96) n° 142 du 26 juillet 1996, 3 C.A./22-C 223.

(9) - Rappelons que l'avis motivé de la Commission est daté du 8 novembre 1994 et que la lettre de l'ambassadeur représentant permanent de la France portant transmission de la réponse du gouvernement français à la Commission est datée du 9 janvier 1995. La note contenant la réponse du gouvernement français n'est, quant à elle, pas datée.

(10) - Voir notamment l'arrêt du 12 décembre 1996, *Commission/Italie C-302/95*, point 13, non encore publié au Recueil, et l'arrêt du 17 septembre 1996, *Commission/Italie (C-289/94, Rec. p. I-4405*, point 20).

(11) - Voir à titre indicatif les arrêts, cités à la note 10, du 12 décembre 1996, *Commission/Italie* (point 13), et du 17 septembre 1996, *Commission/Italie* (point 20).