|

61988C0051

Conclusions de l'avocat général Jacobs présentées le 21 février 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

Conclusions de l'avocat général

++++

Monsieur le Président,

Messieurs les Juges,

Le demandeur au principal, M . Hamann, était propriétaire d' une entreprise d' affrètement de yachts établie en République fédérale d' Allemagne et ayant pour base d' opérations Kiel . Il ressort de l' ordonnance de renvoi que les affréteurs utilisaient généralement les yachts pour faire de la navigation de plaisance au-delà des eaux territoriales allemandes dans les eaux danoises et suédoises - vraisemblablement dans la mer baltique -, et également jusqu' en Norvège et en Finlande . Le service fourni - l' usage du yacht - était donc principalement utilisé en dehors du territoire fiscal allemand et sur le territoire fiscal d' autres pays, y compris d' États qui ne sont pas membres des Communautés européennes .

Dans les déclarations fiscales qu' il a effectuées en 1981 et 1982, le demandeur au principal a déclaré pour les exercices 1980 et 1981 respectivement un chiffre d' affaires net d' impôts de 75 064 et de 132 943 DM . Ces chiffres ont été acceptés par la défenderesse, l' administration fiscale locale, sous réserve d' un contrôle ultérieur . Après avoir vérifié les livres du demandeur en 1983, un contrôleur a majoré, respectivement pour les exercices 1980 et 1981, la taxe sur le chiffre d' affaires de 7 703,22 et de

15 103,73 DM . Cette majoration était fondée sur le fait que le service fourni par le demandeur constituait la location d' un moyen de transport, et non d' un bien meuble corporel . La défenderesse s' est ralliée à cette évaluation (tant en ce qui concerne le montant de la taxe à acquitter qu' en ce qui concerne le motif de l' imposition) et a adressé un avis d' imposition correspondant le 7 mai 1984 . Le demandeur au principal a introduit contre cet avis une réclamation que la défenderesse a rejetée le 20 septembre 1985 .

Le demandeur au principal a alors introduit un recours contre cette décision devant le Finanzgericht de Hambourg . Par ordonnance du 22 décembre 1987, parvenue au greffe de la Cour le 17 février 1988, cette juridiction a déféré la question suivante portant sur l' interprétation de la sixième directive TVA ((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 (77/388/CEE), JO L 145, du 13.6.1977, p . 1)):

"L'article 9, paragraphe 2, de la sixième directive du Conseil des Communautés européennes, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires doit-il être interprété en ce sens que des yachts à voile de haute mer, que les locataires utilisent pour la pratique du sport à voile, doivent être considérés comme des 'moyens de transport' au sens de cette directive?"

Les objectifs de la directive ressortent clairement du préambule : parmi eux figurent l'établissement d'"une assiette déterminée d'une manière uniforme et selon des règles communautaires" (deuxième considérant) et - ce qui présente une importance particulière dans la présente espèce - la résolution d'éventuels conflits de compétence entre les États membres en ce qui concerne les prestations de service (septième considérant).

L'article 2 de la directive dispose, pour autant qu'il importe ici :

"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 ..."

L'article 3 définit le champ d'application territorial de la directive : aux termes de l'article 3 paragraphe 1, l'"intérieur du pays" correspond au champ d'application du traité instituant la Communauté économique européenne tel qu'il est défini, pour chaque État membre, à l'article 227 . Nul n'a soutenu que le fait que les yachts ont pu être utilisés en partie en dehors du territoire d'un État membre quelconque puisse avoir une incidence sur l'application de la directive .

L'article 9, paragraphe 1, de la directive, mettant en oeuvre le septième considérant du préambule, dispose ce qui suit :

"Le lieu d'une prestation de services est réputé se situer à l'endroit où le prestataire a établi le siège de son activité économique ou un établissement stable à partir duquel la prestation de services est rendue ou, à défaut d'un tel siège ou d'un tel établissement stable, au lieu de son domicile ou de sa résidence habituelle ."

L'article 9, paragraphe 2, de la directive apporte un certain nombre de dérogations à cette règle générale . Il est stipulé en particulier à la lettre d) (version antérieure à l'amendement) :

"Le lieu des prestations de services ayant pour objet la location de biens meubles corporels, à l'exception de tout moyen de transport, qui sont exportés par le loueur d'un État membre dans un autre État membre en vue d'y être utilisés, est l'endroit où s'effectue cette utilisation ."

La raison pour laquelle une exception a été faite à propos de la location de biens meubles corporels tient sans nul doute au souci d'éviter des distorsions dans les échanges et des distorsions de concurrence . Pour reprendre l'exemple donné à l'audience par le représentant de la Commission, s'il existait entre la République fédérale d'Allemagne et le Danemark une différence importante quant au taux de TVA perçu sur la location de téléviseurs, le fait d'imposer la location dans l'État membre à partir duquel les biens ont été livrés pourrait entraîner une importante distorsion .

Toutefois la dérogation prévue pour la location de biens meubles corporels est formulée de manière à exclure "tout moyen de transport", de sorte que la location de moyens de transport (autres que ceux utilisés à des fins purement internes) relève du champ d'application de la règle générale énoncée à l'article 9, paragraphe 1 . En conséquence, l'affrètement de yachts, si ceux-

ci constituent un moyen de transport, serait réputé se situer à l'endroit où le prestataire a établi le siège de son activité économique .

A nouveau, la raison pour laquelle les moyens de transport sont exclus du champ de cette exception apparaît, en général, clairement du fait que, dans la mesure où des moyens de transport tels que voitures, camions ou même bicyclettes ou chevaux peuvent être utilisés au-delà des frontières nationales, il serait tout à fait impraticable de chercher à taxer la location de tels moyens de transport à "l'endroit où s'effectue cette utilisation " .

Avant d'examiner la question de savoir si les yachts doivent être considérés comme des moyens de transport, nous ajouterons qu'il nous paraît fort improbable que, même si les yachts ne doivent pas être considérés comme des moyens de transport, la présente espèce relève du champ d'application de l'exception prévue à l'article 9, paragraphe 2, sous d), laquelle requiert, pour que la dérogation soit applicable, que les biens meubles corporels aient été exportés par le loueur d'un État membre dans un autre État membre, en vue d'y être utilisés . Bien que cette question n'ait pas été examinée par le juge national, il paraît évident que les yachts n'étaient pas exportés par le loueur, M . Hamann, en vue d'être utilisés dans un autre État membre et que, en conséquence, leur affrètement ne relèverait pas du champ d'application de la dérogation, même s'ils étaient considérés comme des biens meubles corporels . La raison pour laquelle cette question n'a pas été examinée par le juge national semble résider dans le fait que la législation allemande - la loi allemande de 1980 relative à la taxe sur le chiffre d'affaires (" Umsatzsteuergesetz ") - n'édicte pas la condition ci-dessus énoncée; elle prévoit seulement à l'article 3, sous a), paragraphe 2, point 4, que la location de biens meubles corporels s'opère à l'endroit où les biens sont utilisés (" Die Vermietung beweglicher koerperlicher Gegenstaende - ausgenommen Befoerderungsmittel - wird dort ausgefoehrt, wo die Gegenstaende genutzt werden ").

Bien qu'il soit donc probable que le renvoi n'était pas en l'espèce strictement nécessaire pour trancher le litige, il est bien établi que la Cour est néanmoins tenue de statuer sur la question déférée, et nous passons de ce fait à l'examen de cette question . Le demandeur au principal soutient en substance que des yachts utilisés pour la navigation de plaisance ne constituent pas des moyens de transport dans la mesure où le transport n'est pas la finalité première de leur utilisation . Ce point de vue est contesté par l'administration fiscale, par le gouvernement allemand et par la Commission, qui considèrent pour l'essentiel que le terme "moyens de transport" doit être entendu plus largement, comme s'appliquant à tout moyen de locomotion, même s'il n'est pas utilisé principalement à cette fin .

A première vue, il semblerait que l'expression "moyens de transport" puisse être interprétée soit dans le sens défendu par M . Hamann, soit dans un sens plus large . D'une part, on pourrait faire valoir que le critère essentiel d'un moyen de transport réside dans la finalité de ses fonctions, que le transport des navigateurs et l'équipement du yacht ne sont qu'annexes par rapport à l'objectif de la pratique de la voile, laquelle est avant tout une activité de détente . Dans cette perspective, un bateau à voile est au premier chef un instrument de loisirs plutôt qu'un moyen de transport . D'autre part, on pourrait soutenir que, même si les motifs de la pratique de la voile peuvent n'être liés qu'à la détente ou à l'exercice d'un sport, il n'en demeure pas moins qu'il y a lieu à un transport, quels que soient les motifs pour lesquels il est effectué, et qu'un bateau est un moyen de transport, quelles que soient les fins auxquelles il est utilisé . De fait, il semble que la jurisprudence allemande reflète ces deux points de vue .

A notre avis, toutefois, il existe une réponse claire à cette question d'interprétation, du fait qu'elle se pose dans le contexte de la sixième directive . Tout d'abord, ainsi que nous l'avons déjà souligné, la finalité qui sous-tend les dispositions en cause conduit à une interprétation du terme dans un sens large . En effet, eu égard aux difficultés pratiques liées à la taxation de prestations de services de cette nature, l'adoption d'une interprétation plus étroite aurait pour conséquence

que de telles prestations de services risqueraient d'échapper à toute taxation . De plus, toute dérogation à la directive doit être interprétée restrictivement, ce qui conduit ici à une interprétation extensive du terme litigieux . Une telle interprétation trouve également quelque appui dans le libellé de la disposition elle-même : tandis que, dans la version allemande de l' article 9, paragraphe 2, sous d), le terme utilisé est "ausser Befoerderungsmittel", c' est-à-dire "à l' exception des moyens de transport", d' autres versions linguistiques ajoutent un adjectif supplémentaire de portée générale : en anglais "all", en français "tout", etc ., indiquant que le terme est entendu dans sa plus large expression .

Tout aussi important est le fait, souligné par la Commission, que l' article 15, paragraphe 2, de la directive vise expressément les "bateaux de plaisance et ... avions de tourisme ou ... tout autre moyen de transport à usage privé", incluant ainsi clairement - bien que dans un autre contexte - parmi les "moyens de transport" les bateaux de plaisance, au rang desquels figurent les yachts à voile affrétés . Nous ne pensons pas que la formulation légèrement différente de la version anglaise - "means" au lieu de "forms" - ait une signification quelconque, d' autant que les autres versions linguistiques utilisent les mêmes termes aux deux endroits .

La législation postérieurement intervenue dans le même domaine, qui peut être utilisée à des fins comparatives, est également intéressante . Dans la directive du Conseil du 28 mars 1983, relative aux franchises fiscales applicables à l' intérieur de la Communauté en matière d' importations temporaires de certains moyens de transport (83/182/CEE, JO L 105, du 23.4.1983, p . 59), l' article 1er, paragraphe 1, inclut dans le champ d' application de la directive (et donc, implicitement, dans la notion de "certains moyens de transport "), entre autres, les "bateaux de plaisance " . Sur ce point, il existe une légère différence de formulation dans les autres versions linguistiques . Dans la version allemande figure "Verkehrsmittel" au lieu de "Befoerderungsmittel " . La version française continue d' utiliser l' expression "moyens de transport " . Une fois encore, cependant, les différences linguistiques sont sans importance, et il est clair que le concept, tel qu' il a été envisagé par le législateur communautaire, demeure le même, puisque la directive elle-même est destinée à s' inscrire dans le système général de la taxe sur la valeur ajoutée .

La réunion de tous ces éléments nous amène à conclure que les bateaux de plaisance (y compris les yachts affrétés) étaient destinés à être inclus dans l' expression "moyens de transport " .

En parvenant à cette conclusion, nous ne tenons pas compte du fait que l' article 9 de la sixième directive a été modifié par la dixième directive TVA (84/386/CEE, JO L 208, du 3.8.1984, p . 58), car cette directive, adoptée le 31 juillet 1984 et devant être transposée avant le 1er juillet 1985, ne concerne pas la présente espèce . Le dernier considérant de cette directive fait clairement apparaître que le législateur communautaire entendait veiller à ce que la règle générale de l' article 9, paragraphe 1, soit strictement appliquée :

"... en ce qui concerne la location de moyens de transport, il convient, pour des raisons de contrôle, d' appliquer strictement ledit article 9, paragraphe 1, en localisant les prestations de service au lieu du prestataire " .

Nous pensons donc qu' il convient d' apporter à la question déférée par la juridiction nationale la réponse suivante :

"Des yachts à voile de haute mer, affrétés pour faire de la voile, doivent être considérés comme des 'moyens de transport' au sens de l' article 9, paragraphe 2, de la sixième directive du Conseil en matière d' harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d' affaires ."

(*) Langue originale : l' anglais .