

|

61989J0186

Arrêt de la Cour (troisième chambre) du 4 décembre 1990. - W. M. van Tiem contre Staatssecretaris van Financiën. - Demande de décision préjudicielle: Hoge Raad - Pays-Bas. - Redressement de taxe sur le chiffre d'affaires - Sixième directive TVA. - Affaire C-186/89.

Recueil de jurisprudence 1990 page I-04363

Sommaire

Parties

Motifs de l'arrêt

Décisions sur les dépenses

Dispositif

Mots clés

++++

1 . Dispositions fiscales - Harmonisation des législations - Taxes sur le chiffre d'affaires - Système commun de taxe sur la valeur ajoutée - Activités économiques au sens de l'article 4 de la sixième directive - Octroi d'un droit de superficie sur un bien immeuble

(Directive du Conseil 77/388, art . 4, § 2)

2 . Dispositions fiscales - Harmonisation des législations - Taxes sur le chiffre d'affaires - Système commun de taxe sur la valeur ajoutée - Livraisons de biens - Transfert du pouvoir de disposer d'un bien corporel - Constitution d'un droit réel donnant un pouvoir d'utilisation sur un bien immeuble dans un État membre assimilant un tel droit aux biens corporels - Inclusion

((Directive du Conseil 77/388, art . 5, § 1 et 3, sous b))

3 . Dispositions fiscales - Harmonisation des législations - Taxes sur le chiffre d'affaires - Système commun de taxe sur la valeur ajoutée - Assujettis - Notion - Définition exhaustive par l'article 4 de la sixième directive - Exercice par un État membre de la faculté visée à l'article 5, paragraphe 3 - Absence d'incidence

((Directive du Conseil 77/388, art . 4 et 5, § 3, sous b))

Sommaire

1 . Doit être considéré comme une activité économique, définie à l'article 4, paragraphe 2, de la sixième directive 77/388 en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives

aux taxes sur le chiffre d'affaires, l'octroi d'un droit de superficie sur un bien immeuble par le propriétaire de ce bien à une autre personne, concédant à celle-ci un pouvoir d'utilisation sur le bien immeuble pendant une période déterminée et moyennant rémunération. En effet, une telle opération comporte l'exploitation d'un bien corporel en vue d'en retirer des recettes ayant un caractère de permanence au sens de la dernière phrase de ladite disposition.

2. Aux termes de l'article 5, paragraphe 1, de la sixième directive 77/388 en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires, la "livraison d'un bien" consiste dans le transfert du pouvoir de disposer d'un bien corporel comme un propriétaire. Dans la mesure où un État membre a fait usage de la possibilité, offerte par le paragraphe 3, sous b), dudit article, de considérer comme biens corporels les droits réels donnant à leur titulaire un pouvoir d'utilisation sur les biens immeubles, la notion de transfert qui est utilisée au paragraphe 1 doit être interprétée en ce sens qu'elle comporte également la constitution d'un tel droit réel.

3. Conformément à la finalité de la sixième directive 77/388, qui vise entre autres à fonder le système commun de taxe sur la valeur ajoutée sur une définition uniforme des "assujettis", le champ d'application de l'article 4, relatif à ces assujettis, ne peut pas être modifié par la circonstance qu'un État membre a fait ou non usage de la faculté d'assimiler la constitution d'un droit de superficie à la livraison d'un bien, prévue à l'article 5, paragraphe 3, sous b), de la directive.

Parties

Dans l'affaire C-186/89,

ayant pour objet une demande adressée à la Cour, en application de l'article 177 du traité, par le Hoge Raad der Nederlanden (troisième chambre) et tendant à obtenir, dans le litige pendant devant cette juridiction entre

W. M. van Tiem

et

Staatssecretaris van Financiën,

une décision à titre préjudiciel sur l'interprétation des articles 4, paragraphe 2, et 5, paragraphe 3, 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,

LA COUR (troisième chambre),

composée de MM. J. C. Moitinho de Almeida, président de chambre, F. Grévisse et M. Zuleeg, juges,

avocat général : M. W. Van Gerven

greffier : M. J. A. Pompe, greffier adjoint

considérant les observations écrites présentées :

- pour le gouvernement néerlandais, par M . J . J . Heinemann, secrétaire général faisant fonction au ministère des Affaires étrangères,

- pour le gouvernement du Royaume-Uni, par Mme J . A . Gensmantel, Treasury Solicitor,

- pour la Commission, par MM . D . Calleja et B . J . Drijber, en qualité d' agents,

vu le rapport d' audience,

ayant entendu les observations orales du gouvernement néerlandais, représenté par M . T . Heukels, en qualité d' agent, et de la Commission à l' audience du 28 juin 1990,

ayant entendu l' avocat général en ses conclusions à l' audience du 25 septembre 1990,

rend le présent

Arrêt

Motifs de l'arrêt

1 Par arrêt du 24 mai 1989, parvenu à la Cour le 29 mai suivant, le Hoge Raad der Nederlanden a posé, en application de l' article 177 du traité CEE, trois questions préjudicielles relatives à l' interprétation des articles 4, paragraphe 2, et 5, paragraphe 3, 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 L 145, p . 1, ci-après "sixième directive ").

2 Ces questions ont été posées dans le cadre d' un litige qui oppose M . van Tiem au secrétaire d' État aux Finances néerlandais, à la suite d' un redressement de taxe sur le chiffre d' affaires .

3 Il ressort du dossier que M . van Tiem a acheté, le 29 septembre 1980, à titre privé, un terrain à bâtir . Pour cette acquisition, une somme de 10 677,97 HFL lui a été facturée au titre de la taxe sur le chiffre d' affaires .

4 A la même date, M . van Tiem a accordé à la société Tiem' s Electro Technisch Installatiebureau BV un droit de superficie sur le terrain pour une durée de dix-huit ans et moyennant le paiement annuel d' une somme de 3 000 HFL (taxe sur le chiffre d' affaires incluse). Aux termes des articles 758, 759 et 765 du code civil néerlandais, "le droit de superficie est un droit réel qui permet à son titulaire d' avoir des constructions, ouvrages et plantations sur un fond appartenant à autrui "

5 Le 20 octobre 1980, M . van Tiem a demandé à l' autorité fiscale nationale d' être, à compter du 29 septembre 1980, assujetti à la taxe sur le chiffre d' affaires à raison de l' octroi du droit de superficie, sans bénéficier d' aucune exonération .

6 Le 18 décembre 1980, l' administration fiscale a accédé à cette demande, en estimant qu' elle se rapportait à la location du bien immeuble concerné .

7 Sur sa déclaration en vue de l' application de la taxe sur le chiffre d' affaires pour le premier trimestre de 1981, M . van Tiem a porté en déduction le montant de la taxe sur le chiffre d' affaires qui lui avait été facturée lors de l' achat du terrain .

8 L' administration fiscale néerlandaise a annulé cette déduction par la voie d' un redressement de taxe sur le chiffre d' affaires d' un montant de 10 678 HFL, soit le montant de la taxe que M . van

Tiem avait acquitté à l'achat du terrain .

9 Saisi du litige, le gerechtshof d' Arnhem a confirmé le redressement, en considérant que M . van Tiem n' avait pas agi en tant qu' entrepreneur au sens de l' article 7 de la Wet op de omzetbelasting 1968 (loi néerlandaise relative à la taxe sur le chiffre d' affaires) lors de la constitution du droit de superficie, de sorte qu' il ne pouvait pas procéder à une compensation de la taxe sur le chiffre d' affaires facturée lors de l' achat du terrain .

10 Cet arrêt du gerechtshof a fait l' objet d' un pourvoi en cassation devant le Hoge Raad de la part de M . van Tiem . Ce dernier a fait valoir que l' octroi du droit de superficie devait être considéré, au sens de l' article 7, paragraphe 2, sous b), de la Wet op de omzetbelasting, comme l' exploitation d' un bien corporel en vue d' en retirer des recettes ayant un caractère de permanence, de sorte que lui-même devait être considéré comme un entrepreneur et qu' il pouvait prétendre à la compensation .

11 Dans son arrêt de renvoi devant la Cour, le Hoge Raad fait remarquer, d' une part, que l' expression "opération comportant l' exploitation d' un bien corporel ou incorporel", figurant dans la législation néerlandaise, est empruntée à l' article 4, paragraphe 2, de la sixième directive et, d' autre part, que le législateur néerlandais a fait usage de la faculté, visée à l' article 5, paragraphe 3, de la sixième directive, de considérer comme bien corporel les droits réels donnant à leur titulaire un pouvoir d' utilisation sur les biens immeubles, en considérant, à l' article 3, paragraphe 2, de la Wet op de omzetbelasting, la constitution d' un droit réel sur un bien immeuble comme livraison d' un bien .

12 C' est dans ces conditions que le Hoge Raad a décidé de surseoir à statuer jusqu' à ce que la Cour se soit prononcée à titre préjudiciel sur les questions suivantes :

"1) La disposition énoncée à l' article 4, paragraphe 2, dernière phrase, doit-elle être interprétée en ce sens que la cession par le propriétaire d' un bien immeuble de l' usage de ce bien à une autre personne, pendant une période déterminée et moyennant une somme payable périodiquement, en concédant à cette autre personne, pour la période et moyennant le paiement en question, un droit réel donnant à son titulaire un pouvoir d' utilisation sur le bien immeuble, tel le droit de superficie, est une opération comportant l' exploitation d' un bien corporel en vue d' en retirer des recettes ayant un caractère de permanence, le tout au sens de la disposition visée de la directive?

2) Dans la mesure où un État membre a fait usage de la possibilité offerte par l' article 5, paragraphe 3, sous b), de la sixième directive de considérer comme biens corporels les droits réels donnant à leur titulaire un pouvoir d' utilisation sur les biens immeubles, le paragraphe 1 dudit article doit-il être interprété en ce sens que la notion de transfert qui y est utilisée comprend également la constitution d' un tel droit?

3) La réponse à la première question est-elle différente dans l' hypothèse et dans la mesure où la réponse à la deuxième question est affirmative?"

13 Pour un plus ample exposé des faits et du cadre juridique du litige au principal, du déroulement de la procédure ainsi que des observations écrites déposées devant la Cour, il est renvoyé au rapport d' audience . Les éléments du dossier ne sont repris ci-après que dans la mesure nécessaire au raisonnement de la Cour .

Sur la première question

14 Par la première question, la juridiction nationale vise, en substance, à savoir si l' octroi d' un droit de superficie sur un bien immeuble par le propriétaire de ce bien à une autre personne en concédant à celle-ci un pouvoir d' utilisation sur le bien immeuble pendant une période déterminée

et moyennant rémunération doit être considéré comme une activité économique définie à l' article 4, paragraphe 2, de la sixième directive .

15 Selon l' article 4, paragraphe 2, les activités économiques comprennent "toutes les activités de producteur, de commerçant ou de prestation de services ...". Aux termes de la dernière phrase de cet article, "est notamment considérée comme activité économique une opération comportant l' exploitation d' un bien corporel ou incorporel en vue d' en retirer des recettes ayant un caractère de permanence ".

16 Pour répondre à la question posée, il s' agit donc de savoir si la concession d' un droit de superficie sur un bien immeuble peut être regardée comme une "exploitation" de ce bien au sens des dispositions précitées .

17 A cet égard, il convient de souligner, en premier lieu, que l' article 4 de la sixième directive assigne un champ d' application très large à la taxe sur la valeur ajoutée, englobant tous les stades de la production, de la distribution et de la prestation de services (voir les arrêts de la Cour du 26 mars 1987, Commission/Pays-Bas, point 7, 235/85, Rec . p . 1487, et du 15 juin 1989, Stichting, point 10, 348/87, Rec . p . 1737).

18 Il convient de préciser, en second lieu, que le concept d' "exploitation" se réfère, conformément aux exigences du principe de la neutralité du système commun de taxe sur la valeur ajoutée, à toutes les opérations, quelle que soit leur forme juridique, qui visent à retirer du bien en question des recettes ayant un caractère de permanence .

19 Dès lors, il y a lieu de constater que le fait pour le propriétaire d' un bien immeuble de concéder à un tiers un droit de superficie sur ce bien doit être regardé comme une exploitation du bien si cette concession est consentie, moyennant rémunération, pour une période déterminée . Cette condition doit être considérée comme remplie lorsque, comme dans le cas visé par le litige au principal, le droit de superficie est concédé pour une durée de dix-huit ans, en échange d' une rémunération annuelle .

20 En conséquence, il y a lieu de répondre à la première question que l' octroi d' un droit de superficie sur un bien immeuble par le propriétaire de ce bien à une autre personne, en concédant à celle-ci un pouvoir d' utilisation sur le bien immeuble pendant une période déterminée et moyennant rémunération, doit être considéré comme une activité économique comportant l' exploitation d' un bien corporel en vue d' en retirer des recettes ayant un caractère de permanence au sens de l' article 4, paragraphe 2, dernière phrase, de la sixième directive .

Sur la deuxième question

21 La deuxième question posée par le Hoge Raad porte sur le point de savoir si, lorsqu' un État membre a fait usage de la possibilité offerte par l' article 5, paragraphe 3, sous b), de la sixième directive de considérer comme biens corporels les droits réels, donnant à leur titulaire un pouvoir d' utilisation sur les biens immeubles, la notion de transfert qui est utilisée au paragraphe 1 dudit article comporte également la constitution d' un droit réel d' utilisation .

22 Il y a lieu de rappeler que l' article 5, paragraphe 1, de la sixième directive donne la définition de l' une des opérations imposables, à savoir la livraison d' un bien . Celle-ci consiste dans le "transfert du pouvoir de disposer d' un bien corporel comme un propriétaire " . Le paragraphe 3 du même article prévoit que les États membres peuvent considérer comme biens corporels au sens du paragraphe 1 les "droits réels donnant à leur titulaire un pouvoir d' utilisation sur les biens immeubles " .

23 La faculté qui est ainsi laissée aux États membres permet de considérer la constitution d' un droit d' utilisation sur un immeuble comme transfert au sens de l' article 5, paragraphe 1, de la

sixième directive .

24 Il y a, dès lors, lieu de répondre à la deuxième question que, dans la mesure où un État membre a fait usage de la possibilité offerte par l' article 5, paragraphe 3, sous b), de la sixième directive de considérer comme biens corporels les droits réels donnant à leur titulaire un pouvoir d' utilisation sur les biens immeubles, la notion de transfert qui est utilisée au paragraphe 1 dudit article doit être interprétée en ce sens qu' elle comporte également la constitution d' un tel droit réel .

Sur la troisième question

25 Conformément à la finalité de la sixième directive, qui vise entre autres à fonder le système commun de TVA sur une définition uniforme des "assujettis", cette qualité doit être appréciée exclusivement sur la base des critères énoncés à l' article 4 de la sixième directive .

26 Il en résulte que le champ d' application de l' article 4 de la sixième directive ne peut pas être modifié par la circonstance qu' un État membre a fait ou non usage de la faculté d' assimiler la constitution d' un droit de superficie à la livraison d' un bien, prévue à l' article 5, paragraphe 3, de la sixième directive .

27 En conséquence, il y a lieu de répondre à la troisième question que la réponse à la première question ne varie pas en fonction de la réponse à la deuxième question .

Décisions sur les dépenses

Sur les dépens

28 Les frais exposés par les gouvernements du royaume des Pays-Bas, du Royaume-Uni et par la Commission des Communautés européennes, qui ont soumis des observations à la Cour, ne peuvent faire l' objet d' un remboursement . La procédure revêtant, à l' égard des parties au principal, le caractère d' un incident soulevé devant la juridiction nationale, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens .

Dispositif

Par ces motifs,

LA COUR (troisième chambre),

statuant sur les questions à elle soumises par le Hoge Raad der Nederlanden, par arrêt du 24 mai 1989, dit pour droit :

1) L' octroi d' un droit de superficie sur un bien immeuble par le propriétaire de ce bien à une autre personne en concédant à celle-ci un pouvoir d' utilisation sur le bien immeuble pendant une période déterminée et moyennant rémunération doit être considéré comme une activité économique comportant l' exploitation d' un bien corporel en vue d' en retirer des recettes ayant un caractère de permanence au sens de l' article 4, paragraphe 2, dernière phrase, de la sixième directive .

2) Dans la mesure où un État membre a fait usage de la possibilité offerte par l' article 5, paragraphe 3, sous b), de la sixième directive de considérer comme biens corporels les droits réels donnant à leur titulaire un pouvoir d' utilisation sur les biens immeubles, la notion de transfert qui est utilisée au paragraphe 1 dudit article doit être interprétée en ce sens qu' elle comporte

également la constitution d' un tel droit réel .

3) La réponse à la première question ne varie pas en fonction de la réponse à la deuxième question .