

CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL
M. MARCO DARMON
présentées le 22 avril 1986

*Monsieur le Président,
Messieurs les Juges,*

1. Par la présente affaire préjudicielle, le Finanzgericht Düsseldorf vous pose deux questions relatives respectivement à l'interprétation de la sixième directive du Conseil 77/388/CEE, 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 du 13.6.1977, p. 1; ci-après « la directive ») et aux rapports de cette taxe avec les droits de mutation perçus en matière immobilière.

Sans reprendre l'ensemble des faits et de la procédure, exposés dans le rapport d'audience auquel nous nous référons, rappelons que le litige au principal, qui oppose les époux Kerrutt à leur administration fiscale, concernait à l'origine l'application d'un droit de mutation à une opération de construction immobilière ayant fait l'objet d'un montage juridique complexe, encore que, semble-t-il, courant en République fédérale d'Allemagne, dénommé « schéma du maître de l'ouvrage » (Bauherrenmodell).

Il résulte de l'ordonnance de renvoi et des explications données au cours de la procédure que ce schéma est conçu de la façon suivante. Par l'intermédiaire d'un mandataire, en l'occurrence une fiduciaire, est acquis un terrain à bâtir, partagé ensuite

entre les différents mandants, qui deviennent ainsi copropriétaires. Ceux-ci se regroupent dans une société civile (« Bauherrengemeinschaft », groupement des maîtres de l'ouvrage, représenté par la même fiduciaire), laquelle conclut un contrat d'entreprise avec un entrepreneur en bâtiment aux fins de l'édification d'un immeuble sur le terrain et de livraison des différents logements. D'autres contrats peuvent, comme en l'espèce, être conclus individuellement par chaque copropriétaire, représenté par la fiduciaire, avec d'autres sociétés, tels que contrats d'assistance à la construction, de gestion locative, de cautionnement, d'intermédiaire en matière de financement. La réception de l'ouvrage et la livraison des différents logements peuvent être effectuées par la société civile ou bien par chaque maître de l'ouvrage se mettant en rapport directement avec l'entrepreneur en construction.

Il y a donc un enchaînement d'opérations, a priori distinctes, réalisées par un même mandataire. L'avantage de ce schéma résulte, en dépit des coûts de rémunération du mandataire et des différents intermédiaires, d'un gain considérable de temps et d'énergie pour les maîtres de l'ouvrage, ainsi que du bénéfice du savoir-faire d'un mandataire spécialisé. S'y ajoute un avantage fiscal: le maître de l'ouvrage peut déduire ses coûts de l'impôt sur le revenu.

Le litige s'est noué lorsque l'administration fiscale localement compétente a mis en recouvrement à l'égard des époux Kerrutt, demandeurs au principal, un droit de muta-

tion dont l'assiette globale était constituée par l'ensemble des différentes opérations, considérées comme une opération unique en vertu d'une jurisprudence de la Cour suprême en matière fiscale, le Bundesfinanzhof. Selon cette jurisprudence, les contrats successivement conclus, d'achat du terrain et d'entreprise notamment, seraient considérés comme dépendants l'un de l'autre, chacun étant dépourvu de raison d'être sans l'existence de l'autre. Il y aurait alors « connexité intrinsèque », pour reprendre l'expression du Bundesfinanzhof citée par le juge de renvoi.

Devant celui-ci, les époux Kerrutt ont fait valoir que ces opérations seraient distinctes et qu'en vertu de la législation nationale seule l'acquisition du terrain à bâtir serait susceptible d'être affectée d'un droit de mutation.

Le juge a quo a cependant estimé que cette affaire, ne concernant apparemment que l'application du droit national, mettait également en cause celle des normes communautaires relatives à la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après « TVA ») contenues dans la directive.

Le lien a été trouvé dans une disposition de la loi allemande sur les taxes sur le chiffre d'affaires (Umsatzsteuergesetz), plus précisément l'article 4, paragraphe 9, sous a), exonérant de la TVA des opérations soumises à droit de mutation. Le juge national en a conclu que, en conséquence de la jurisprudence soumettant l'ensemble du « schéma du maître de l'ouvrage » à un droit de mutation, les livraisons et prestations des entrepreneurs de construction, artisans du bâtiment, fiduciaires et autres intervenants devaient être exonérées de TVA. Il a pris soin d'indiquer que le ministre fédéral des Finances ne partageait pas la thèse d'une « prestation unique, mais divisible » dans le schéma en cause. Les observations présentées devant vous par le gouvernement allemand ont permis de préciser que, dans la pratique, ces livraisons et prestations ne

bénéficient pas de l'exonération pourtant prévue par la loi.

Aux fins de savoir dans quelle mesure ces dispositions nationales peuvent être considérées comme compatibles avec le droit communautaire, le juge de renvoi a posé deux questions, reproduites dans le rapport d'audience, dont le sens est en substance le suivant:

- 1) Le « schéma maître de l'ouvrage » peut-il être considéré comme une « livraison » unique « de bâtiments ou d'une fraction de bâtiment et du sol y attenant » au sens des articles 13, partie B, sous g), et 28, paragraphe 3, sous b), en liaison avec le point 16 de l'annexe F de la directive, lesquels correspondent à des cas d'exonération de TVA autorisés par ce texte, ou bien les opérations autres que celle portant sur l'achat du terrain relèvent-elles de l'article 2, paragraphe 1, de la directive soumettant à la TVA « les livraisons de biens et les prestations de services, effectuées à titre onéreux à l'intérieur du pays par un assujetti en tant que tel »?

En d'autres termes, se trouve-t-on en présence d'une opération unique exonérée de TVA par la directive ou faut-il considérer que les opérations en cause, à l'exclusion de la transaction concernant le terrain, y sont assujetties en vertu de son article 2?

- 2) Dans la mesure où il résulterait de la réponse à la première question que les opérations autres que celle concernant le transfert du terrain seraient soumises à TVA, n'est-il pas contraire au but d'harmonisation poursuivi par la directive de les soumettre également à une seconde imposition, telle que le droit de mutation?

2. Il n'est pas contesté que l'opération portant sur le terrain à bâtir est exonérée en

vertu de l'article 28, paragraphe 3, sous b), de la directive, selon lequel:

« Au cours de la période transitoire », initialement fixée à une durée de cinq ans à compter du 1^{er} janvier 1978, « les États membres peuvent:

...

b) continuer à exonérer les opérations énumérées à l'annexe F dans les conditions existantes dans l'État membre. »

Le point 16 de l'annexe F est relatif aux « livraisons de bâtiments et de terrains visés à l'article 4, paragraphe 3 », dont le point b) concerne la « livraison d'un terrain à bâtir ».

Il n'est pas davantage dénié, d'une part, que le droit allemand en vigueur à la date de la directive exonérait de la taxe les opérations de ce type et, d'autre part, que, en l'absence de toute décision intervenue dans le délai précité, le régime transitoire continue à s'appliquer.

La première question à résoudre étant de savoir si les livraisons et prestations de services fournies par l'entrepreneur et les artisans ou la fiduciaire, dans le schéma décrit, s'intègrent, avec l'achat du terrain, dans une opération unique, le gouvernement allemand et la Commission sont parvenus à une proposition de solution identique: de telles livraisons et prestations, qui ne pourraient relever des cas d'exonération visés par le juge de renvoi, seraient soumises à la taxe en application de l'article 2, paragraphe 1, de la directive.

A ce stade, une précision paraît nécessaire: si, comme le laissent apparaître ses écrits, la Commission a pu estimer, à partir de l'ordonnance de renvoi, que la jurisprudence du Bundesfinanzhof avait créé une extension des cas d'exonération prévue par l'article 4, alinéa 9, sous a), de la loi alle-

mande sur les taxes sur le chiffre d'affaires, les débats, comme nous l'avons indiqué, ont permis d'établir que, dans la pratique, l'administration fiscale allemande soumet à TVA les livraisons et prestations en cause. Le juge de renvoi évoque donc une hypothèse de non-cumul que la combinaison du droit national et de la jurisprudence du Bundesfinanzhof rend théoriquement possible, mais qui n'est pas réalisée en fait.

Quant à la seconde question, le gouvernement allemand et la Commission considèrent que la directive, eu égard aux dispositions de son article 33, ne ferait pas obstacle, en ce qui concerne les ventes immobilières, au maintien ou à l'introduction par un État membre de droits de mutation.

Les époux Kerrutt n'ont présenté que des observations orales, en insistant particulièrement sur la seconde question. Selon eux, l'objectif poursuivi par le droit, tant communautaire que national, est d'éviter qu'une même opération donne lieu à double imposition.

3. Avant de rechercher si les livraisons de biens ou prestations de services effectuées dans le cadre du schéma en cause peuvent, ensemble avec la transaction portant sur le terrain, être considérées comme une opération unique et constituer un cas d'exonération prévu par la directive, vérifions dans quelle mesure elles relèvent du principe général établi par l'article 2, paragraphe 1, de ce texte.

Il apparaît incontestable que ces opérations entrent dans les catégories très larges définies par ce texte, explicité par les articles 4, paragraphe 1, 5, paragraphe 1, et 6, paragraphe 1. Aucune disposition de la directive ne permet a priori d'affirmer que plusieurs livraisons de biens ou prestations de services puissent être regroupées, en raison de leur finalité commune — en l'espèce, la livraison

d'un bâtiment — pour être considérées comme une opération unique. L'article 10 de la directive renforce l'idée que chaque livraison ou chaque prestation est en soi fait générateur de la taxe et en détermine l'exigibilité. C'est en effet au moment où elles sont effectuées qu'intervient le fait générateur (paragraphe 2 de l'article 10 de la directive). On ne saurait dès lors reporter leur effet, du point de vue de l'imposition, au moment de l'achèvement de l'ensemble de l'opération immobilière.

Il en résulte, tout d'abord, que les livraisons et prestations des entrepreneurs et artisans intervenant dans le cadre d'un schéma tel que celui dit du maître de l'ouvrage sont soumises en principe à TVA et ne peuvent être considérées, ensemble avec l'opération portant sur le terrain, connexes, mais juridiquement indépendantes, comme une opération unique.

La structure de l'article 4, paragraphe 3, de la directive confirme cette analyse: sous a), il vise « la livraison d'un bâtiment ou d'une fraction de bâtiment et du sol y attenante effectuée avant sa première occupation », ce qui correspond à une opération économique et juridique unique dans la mesure où il s'agit du transfert de propriété d'un terrain bâti. Le point b) concerne spécifiquement la livraison d'un terrain à bâtir prise isolément, ce qui implique que celle-ci ne forme pas nécessairement, avec les livraisons et prestations subséquentes et juridiquement distinctes relatives à la construction, un ensemble d'opérations constituant un fait générateur unique de TVA.

4. Examinons maintenant les dispositions exonératoires visées par le juge de renvoi.

S'agissant tout d'abord de l'article 13, partie B, sous g), de la directive, ce texte exonère de la TVA « les livraisons de bâtiments ou d'une fraction de bâtiment et du sol y attenante autres que ceux visés à l'article 4, paragraphe 3, sous a) ».

Par définition, il ne peut concerner que les bâtiments ayant déjà été occupés au moins une fois. Le cas d'espèce, relatif à un bâtiment n'ayant jamais été occupé, n'entre donc pas dans son champ d'application.

Quant à l'exonération pouvant résulter de l'article 28, paragraphe 3, sous b), en liaison avec l'annexe F, une distinction doit être faite entre les livraisons de bâtiments et du sol y attenante et celles de terrains à bâtir, successivement visées aux points a) et b) de l'article 4, paragraphe 3, de la directive.

Comme nous l'avons déjà indiqué et ainsi que le confirme un avis du ministère fédéral des Finances du 14 juin 1984 (*Bundessteuerblatt* I, 1984, p. 430), les livraisons de terrains à bâtir [article 4, paragraphe 3, sous b), de la directive], exonérées de TVA lors de l'entrée en vigueur de la directive, le demeurent en vertu du texte susvisé.

S'agissant, par contre, de la livraison d'un bâtiment ou d'une fraction de bâtiment et du sol y attenante, opération unique, juridiquement distincte de celles l'ayant précédée (achat de terrain, livraisons et prestations diverses), il y a lieu de relever que les livraisons de biens et prestations de services dans le cadre du schéma du maître de l'ouvrage n'ont jamais en tant que telles été exonérées

de TVA en République fédérale d'Allemagne, avant comme, nous l'avons vu, après l'entrée en vigueur de la directive. Il s'ensuit qu'aucune exonération ne saurait être trouvée, en pareille hypothèse, dans les dispositions de l'article 28, paragraphe 3, sous b), de la directive.

5. Compte tenu de la finalité de la première question, la Commission a, dans ses écrits, recherché si des cas d'exonération prévus par la directive, autres que ceux visés par le juge de renvoi, pouvaient s'appliquer à certaines des opérations réalisées dans le schéma en cause.

Cette démarche doit être approuvée. Elle s'inscrit dans la ligne de votre jurisprudence. Tout récemment, encore, dans votre arrêt du 20 mars 1986 (affaire 35/85, Procureur de la République/Tissier, Rec. p. 1207), vous avez énoncé que :

« En vue de fournir à la juridiction qui lui a adressé une question préjudicielle une réponse utile, la Cour peut être amenée à prendre en considération des normes de droit communautaire auxquelles le juge national n'a pas fait référence dans l'énoncé de sa question » (point 9, *in fine*).

Compte tenu des précisions données dans l'ordonnance de renvoi, il semble que certains des contrats annexes conclus par les demandeurs au principal — contrats de cautionnement, d'intermédiaire en matière de financement — pourraient entrer dans le champ d'application de l'article 13, partie B, sous d), points 1 et 2, de la directive, selon lequel

« ... les États membres exonèrent, dans les conditions qu'ils fixent...

d) les opérations suivantes :

- 1) l'octroi et la négociation de crédits ainsi que la gestion de crédits effectuée par celui qui les a octroyés;

- 2) la négociation et la prise en charge d'engagements, de cautionnement et d'autres sûretés et garanties ainsi que la gestion de garanties de crédits effectuée par celui qui a octroyé les crédits. »

Comme vous l'avez rappelé dans l'arrêt précité (35/85, point 9, *in fine*), il appartiendra, le cas échéant, au juge national, s'il a également été saisi de cette question, de vérifier si certains contrats conclus dans le cadre du schéma en cause entrent bien dans le champ d'application de l'article 13, partie B, sous d), de la directive.

En résumé, il nous apparaît que, même si, aux fins de l'établissement de l'assiette d'une autre imposition, le droit national permet de considérer un ensemble de livraisons et prestations de services comme une opération unique, il n'en va pas de même en ce qui concerne l'application de la TVA en vertu de la directive. Chacune des opérations réalisées dans le cadre de cet ensemble y est soumise, sauf exonération prévue ou permise par le texte communautaire.

Il y a lieu, dès lors, d'examiner la seconde question relative à la possibilité d'une double imposition.

6. A cet égard, l'article 33 de la directive est clair. Il est en effet ainsi libellé :

« Sans préjudice d'autres dispositions communautaires, les dispositions de la présente directive ne font pas obstacle au maintien ou à l'introduction par un État membre de taxes sur les contrats d'assurance, sur les jeux et paris, d'accises, de droits d'enregistrement et, plus généralement de tous impôts, droits et taxes n'ayant pas le caractère de taxes sur le chiffre d'affaires. »

Comme le rappelle à juste titre le gouvernement allemand et comme l'indique son

propre intitulé, la directive tend à harmoniser les législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires. Cette harmonisation, l'article 33 vient le confirmer, ne s'étend pas aux autres impôts, que les États membres sont libres de maintenir ou d'instaurer dès lors qu'ils n'ont pas le caractère de taxe sur le chiffre d'affaires. Tel est le cas du droit de mutation.

renvoi, dans le dernier motif de son ordonnance, expose que, dans ce cas, il y aura lieu, compte tenu de la jurisprudence de la Cour constitutionnelle (Bundesverfassungsgericht), de procéder à un examen de la constitutionnalité de la législation allemande sur les droits de mutation afin d'éviter la double imposition d'une seule et même prestation. Ce point ressort toutefois de l'ordre interne du juge de renvoi et n'a pas d'incidence sur le droit communautaire dès lors que les règles établies par celui-ci sont respectées.

C'est en ce sens que nous vous proposons de répondre à la deuxième question. Le juge de

7. En conséquence, nous vous proposons de répondre comme suit au Finanzgericht de Düsseldorf:

« 1) Une opération comprenant un contrat de vente d'un terrain non bâti ainsi que des contrats d'entreprise et de prestations de services portant sur la construction et la livraison d'un bâtiment sur le terrain ne constitue pas une 'livraison d'un bâtiment ou d'une fraction de bâtiment et du sol y attaché', au sens des articles 4, paragraphe 3, sous a), ou 13, partie B, sous g), de la sixième directive du Conseil 77/388/CEE, 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'.

Elle s'analyse comme comportant une livraison d'un terrain à bâtir au sens de l'article 4, paragraphe 3, sous b), de la sixième directive, suivie d'une série de livraisons et prestations de services.

Ces dernières sont assujetties à la taxe sur la valeur ajoutée, en application de l'article 2, paragraphe 1, de la sixième directive, sous réserve des exonérations prévues par celle-ci, notamment celles concernant les opérations visées par l'article 13, partie B, sous d), points 1 et 2.

2) Il résulte de l'article 33 de la sixième directive qu'un État membre peut maintenir ou introduire des droits de mutation sur les opérations immobilières soumises par ailleurs à la taxe sur la valeur ajoutée. »