

CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL M. DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER présentées le 4 mai 2004¹

I — Introduction

locataire, contre un loyer et pour une durée convenue, le droit d'occuper son bien et d'en exclure toute autre personne⁵.

1. L'article 13, B, sous b), de la sixième directive sur la taxe sur la valeur ajoutée² exonère «l'affermage et la location de biens immeubles», expression que la jurisprudence communautaire a précisée de manière autonome et uniforme conformément au droit de l'Union³, lui conférant ainsi un contenu plus large que celui qu'elle recouvre dans certains ordres juridiques nationaux⁴. Pour la Cour, la location de biens immeubles consiste en ce que le propriétaire d'un immeuble cède au

2. La présente question préjudicielle a pour objet de déterminer si cette disposition peut s'appliquer aux trois contrats par lesquels une société cède, à titre précaire et pour une durée indéterminée, à diverses sociétés appartenant au même groupe qu'elle l'usage et la jouissance d'un bien immobilier dont elle est propriétaire en échange d'un prix stipulé, essentiellement, en fonction de la superficie occupée alors qu'aucun droit exclusif sur une partie spécifique de l'édifice n'est attribué à aucune des trois sociétés locataires.

1 — Langue originale: l'espagnol.

2 — 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 la «sixième directive»).

3 — Voir les arrêts du 12 septembre 2000, *Commission/Irlande* (C-358/97, Rec. p. I-6301, point 51), et *Commission/Royaume-Uni* (C-359/97, Rec. p. I-6355, point 63); du 4 octobre 2001 «*Goed Wonen*» (C-326/99, Rec. p. I-6831, point 47); du 16 janvier 2003, *Maierhofer* (C-315/00, Rec. p. I-563, point 25); du 8 mai 2003, *Seeling* (C-269/00, Rec. p. I-4101, point 46), et du 12 juin 2003, *Sinclair Collis* (C-275/01, Rec. p. I-5965, point 22). Cette position est la conséquence du onzième considérant de la sixième directive, aux termes duquel il convient d'établir une liste commune d'exonérations en vue d'une perception comparable des ressources propres dans tous les États membres. Dans les conclusions qu'il a présentées dans l'affaire «*Goed Wonen*», l'avocat général Jacobs a souligné l'impossibilité de définir un concept unitaire de cette notion juridique et l'opportunité d'en donner une définition fonctionnelle fondée sur le contexte et la structure de la sixième directive.

4 — Arrêts précités *Commission/Irlande*, point 54; *Commission/Royaume-Uni*, point 66, et «*Goed Wonen*», point 49.

3. Plus particulièrement, la Cour d'appel de Bruxelles (sixième chambre fiscale) soulève deux questions, qui sont l'avvers et l'envers d'une même médaille. Elle souhaite s'entendre préciser, en premier lieu, si, pour pouvoir bénéficier de l'exonération susvisée, les

5 — Arrêt du 9 octobre 2001, *Mirror Group* (C-409/98, Rec. p. I-7175, point 31). On consultera également les arrêts précités *Seeling*, point 49, et *Sinclair Collis*, point 25.

conventions en question doivent être qualifiées de contrats de location de biens immeubles. Elle se demande, en second lieu, si la notion de droit communautaire précitée comprend l'utilisation, telle que je l'ai décrite au point précédent, de l'édifice appartenant à Temco Europe SA à des fins étrangères à son activité économique.

cier la pertinence de la question⁷, la juridiction communautaire ne pouvant réviser celle-ci, à moins que la consultation n'ait aucun rapport avec la réalité ou l'objet du litige au principal⁸, qu'elle soit étrangère au droit de l'Union⁹ ou soit le résultat d'une appréciation manifestement erronée de son contenu¹⁰, hypothèses qui ne se vérifient pas en l'espèce.

II — Le cadre juridique

4. Dans ses observations écrites, l'État belge s'oppose à cette seconde interprétation parce que, selon lui, elle repose sur une règle de droit interne (l'article 44, paragraphe 3, point 2, initio, du code de la taxe sur la valeur ajoutée⁶) qui ne s'applique pas en l'espèce puisqu'elle n'a ni été invoquée par les parties ni prise en considération par le Tribunal de première instance de Bruxelles. Cette position, qu'il a réitérée à l'audience en réponse à mes questions et à laquelle les autres acteurs qui ont comparu se sont ralliés, ne résiste pas à l'analyse: il suffit de rappeler que, lorsqu'elle statue à titre préjudiciel, la Cour doit fournir l'interprétation du droit européen qui lui est demandée ou se prononcer sur sa validité, mais pas contrôler le choix de la règle nationale appliquée ni l'exégèse qu'en donne la juridiction de renvoi, à laquelle il appartient, en sa qualité de «maître» du procès, de déterminer dans quelle mesure une règle est pertinente aux fins de la solution du litige. En somme, c'est au juge qui la pose qu'il appartient d'appré-

A — Le droit communautaire: la sixième directive

5. L'article 2 définit le fait imposable et dispose notamment que sont soumises à la taxe sur la valeur ajoutée «les livraisons de

7 — Dans l'arrêt qu'elle a rendu le 14 février 1980 dans l'affaire Damiani (53/79, Rec. p. 273), la Cour a rappelé qu'il ne lui appartient pas de se prononcer sur l'opportunité de la question soumise à son appréciation. Conformément à la répartition des fonctions juridictionnelles opérée par l'article 177 du traité CE (devenu article 234 CE), il incombe au juge national, qui est seul à avoir une connaissance directe des faits de l'affaire et des arguments mis en avant par les parties, et qui devra assumer la responsabilité de la décision judiciaire à intervenir, d'apprécier, en pleine connaissance de cause, la pertinence des questions de droit soulevées par le litige dont il se trouve saisi et la nécessité d'une décision préjudicielle pour être en mesure de rendre un jugement (point 5).

8 — Arrêts du 16 juin 1981, Salonia (126/80, Rec. p. 1563, point 6), et du 28 novembre 1991, Durighello (C-186/90, Rec. p. I-5773, point 9).

9 — Dans l'arrêt qu'elle a rendu le 22 novembre 1978 dans l'affaire Mattheus (93/78, Rec. p. 2203), la Cour s'est déclarée incompétente à interpréter des actes que la Communauté n'avait pas encore adoptés.

10 — Arrêts du 19 décembre 1968, Salgoil (13/68, Rec. p. 661, point 1), et du 26 septembre 1985, Thomasdünker (166/84, Rec. p. 3001, point 11).

6 — Ce code a été approuvé par la loi du 3 juillet 1969 (*Moniteur belge* du 17 juillet 1969).

biens et les prestations de services, effectuées à titre onéreux à l'intérieur du pays par un assujetti agissant en tant que tel».

8. Le texte de l'article 13 est le suivant:

«Exonérations à l'intérieur du pays

6. L'article 4, paragraphe 1, définit l'assujetti comme étant:

[...]

«quiconque accomplit, d'une façon indépendante et quel qu'en soit le lieu, une des activités économiques mentionnées au paragraphe 2, quels que soient les buts ou les résultats de cette activité».

B. Autres exonérations

Aux termes de ce paragraphe 2, 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».

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:

[...]

7. L'article 6, paragraphe 1, définit le fait imposable «prestations de services» de manière résiduelle comme étant «toute opération qui ne constitue pas une livraison d'un bien». L'article 6, paragraphe 2, sous a), assimile à une prestation de services effectuée à titre onéreux l'utilisation d'un bien affecté à l'entreprise pour les besoins privés de l'assujetti ou pour ceux de son personnel ou, plus généralement, à des fins étrangères à son entreprise, lorsque ce bien a ouvert droit à une déduction complète ou partielle de la taxe sur la valeur ajoutée.

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;

C. Options

Les États membres peuvent accorder à leurs assujettis le droit d'opter pour la taxation:

2. des locations d'emplacement pour le stationnement des véhicules;

- a) de l'affermage et de la location de biens immeubles;

3. des locations d'outillages et de machines fixés à demeure;

[...]

4. des locations de coffres-forts.

Les États membres peuvent restreindre la portée du droit d'option; ils déterminent les modalités de son exercice.»

Les États membres ont la faculté de prévoir des exclusions supplémentaires au champ d'application de cette exonération¹¹;

B — *Le droit belge: le code de la taxe sur la valeur ajoutée*

[...]

11 — La version espagnole de cette dernière phrase est la suivante: «Los Estadosmiembros podrán ampliar el ámbito de exención a otros supuestos [sic]». La version espagnole a donc un sens totalement différent de celui d'autres versions linguistiques de la sixième directive. C'est le cas, on l'a vu, de la version française, mais également de la version allemande («Die Mitgliedstaaten können weitere Ausnahmen vom Geltungsbereich dieser Befreiung vorsehen»); de la version anglaise («Member States may apply further exclusions to the scope of this exemption») ainsi que de la version italienne («Gli Stati membri possono stabilire ulteriori esclusioni al campo di applicazione di tale esenzione»).

9. L'article 44, paragraphe 3, point 2, du code exonère de la taxe la location de biens immeubles ainsi que leur utilisation dans les conditions de l'article 19, paragraphe 1, à savoir l'utilisation à titre onéreux à des fins étrangères à l'activité économique de l'assujetti. Il exclut cependant de cette exonération les locations-financements d'immeubles, la mise à disposition d'emplacements pour le

parquage de véhicules, pour l'entreposage de biens et pour le camping ainsi que la fourniture de logements meublés dans les hôtels, motels et établissements où sont hébergés des hôtes payants ainsi que la location de coffres-forts.

- Les contrats sont conclus pour la durée des activités des sociétés cessionnaires, mais le conseil d'administration du propriétaire peut, à tout moment et sans préavis, exiger du cessionnaire qu'il libère l'espace concédé.

III — Les faits et le litige au principal

10. La société anonyme Temco Europe (ci-après «Temco») est assujettie à la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA») pour son activité de nettoyage et d'entretien de bâtiments. Elle est propriétaire, à Bruxelles, d'un immeuble qu'elle a restauré de 1993 à 1994, mais qui n'est pas son siège social.

11. Le 1^{er} février 1994, elle a conclu, avec trois sociétés appartenant au même groupe qu'elle et dépendant de la même direction centrale, trois contrats qualifiés de «cessions» aux termes desquels elle s'engageait à leur céder l'usage et la jouissance de l'édifice susvisé aux conditions suivantes:

- Les sociétés cessionnaires exercent leurs activités dans l'immeuble mis à leur disposition conformément à la destination décidée par la direction de Temco, mais sans droit particulier à une partie concrète du bâtiment.
- Les charges de l'immeuble doivent être supportées par les trois sociétés, celles afférentes au gaz et à l'électricité étant calculées en fonction de la consommation et les charges communes l'étant en fonction de la surface occupée. Les cessionnaires doivent également supporter les frais de réparations éventuelles.
- Le loyer, payable annuellement, s'élève à 3 500 BEF par mètre carré dans la partie aménagée en bureaux et à 1 000 BEF le mètre carré dans la partie aménagée en dépôt (ces montants ayant été entre-temps convertis en euros). Le loyer est augmenté de 0,4 % du chiffre d'affaires hors TVA des cessionnaires et de 5 000 BEF par personne employée.
- Le règlement d'ordre intérieur prévoit les règles d'accès au bâtiment et de son nettoyage ainsi qu'un droit d'accès illimité des préposés de la société cédante.

- Les parties ont expressément exclu l'application de l'article 1709 du code civil, qui définit la notion de location.

12. La société propriétaire de l'immeuble a déduit la TVA qui lui avait été facturée pour les travaux de rénovation, mais l'administration fiscale belge a estimé que les conventions décrites plus haut étaient de véritables contrats de location exonérés de la taxe, de sorte que Temco n'avait pas droit à la déduction. En conséquence, elle a, le 16 avril 1997, décerné une contrainte qui, après avoir été visée et rendue exécutoire, a été notifiée à Temco en même temps qu'un commandement de payer. Temco a formé opposition contre cette contrainte.

13. Le Tribunal de première instance de Bruxelles l'a annulée par jugement du 29 septembre 2000 et il a interdit la poursuite de son exécution. L'État belge s'est pourvu en appel de ce jugement devant la Cour d'appel de Bruxelles.

«L'article 13B, sous b) de la sixième directive peut-il être interprété en ce sens que des opérations, correspondant en droit belge à un contrat indéfini par lequel une société octroie simultanément par des contrats différents à des sociétés liées, un droit précaire d'occupation sur le même immeuble contre le paiement d'une indemnité fixée partiellement mais essentiellement en fonction de la surface occupée, étant entendu que la précarité est neutralisée par une direction commune aux cessionnaires et au cédant, constituent au sens du droit communautaire une location de biens immeubles, ou, en d'autres termes, la notion autonome du droit communautaire de 'location de biens immeubles' de l'article 13B, sous b) de la sixième directive, couvre-t-elle l'utilisation à titre onéreux d'un bien immobilier à des fins étrangères à l'activité économique de l'assujetti — définition reprise dans l'article 44, paragraphe 3, 2° in fine du code belge de la TVA — à savoir la mise à disposition à titre précaire pour une période indéterminée et contre paiement d'une rétribution mensuelle, fût-elle fluctuante et soumise partiellement aux résultats du cocontractant jouissant d'un droit d'occupation non exclusif, étant entendu que la précarité est neutralisée par une direction commune au cessionnaire et au cédant?»

V — La procédure devant la Cour

IV — La question préjudicielle

14. La Cour d'appel a sursis à statuer et adressé la question préjudicielle suivante à la Cour:

15. Le gouvernement belge, Temco et la Commission ont présenté les observations écrites dans le délai prévu par l'article 20 du statut CE de la Cour.

16. Les parties à la procédure écrite ont comparu à l'audience du 1^{er} avril 2004 afin d'être entendues en leurs observations orales.

cher également le point de savoir si les États membres peuvent élargir le champ d'application de l'exonération prévue par l'article 13, B, sous b), de la sixième directive en y incluant des opérations étrangères à la location immobilière.

VI — Analyse des questions préjudicielles

A — La première question

17. La formulation prolixe et hétéroclite retenue par la juridiction belge recèle deux questions complémentaires, mais différentes. La première porte sur le point de savoir si des conventions comme celles qui sont en cause au principal peuvent être considérées comme des «locations de biens immeubles» au sens que cette locution revêt à l'article 13, B, sous b), de la sixième directive, telle que la Cour l'a interprétée.

19. J'ai rappelé le contenu que la Cour a donné aux termes de l'article 13, B, sous b), de la sixième directive. En réalité, elle ne saurait pas ajouter grand-chose à sa propre définition sans courir le risque de dépasser les limites de sa compétence préjudicielle et de sa fonction d'interprète ultime du droit communautaire et, en l'appliquant au cas concret, d'empiéter sur le pouvoir juridictionnel de la Cour de renvoi¹². Or, c'est précisément dans ce «pas grand-chose» que se trouvent les clefs qui lui permettront de fournir à la Cour d'appel de Bruxelles la réponse qu'elle sollicite.

18. La seconde question est rédigée d'une manière éminemment confuse. Il suffit d'un bref coup d'œil à la dernière partie de son énoncé pour distinguer la répétition du même problème sous un habillage différent. Néanmoins, l'allusion à l'article 44, paragraphe 3, point 2, et, par renvoi, à l'article 19, paragraphe 1, du code de la TVA laisse entendre que la véritable inconnue que la juridiction s'est employée à cerner est celle de savoir si, dans l'hypothèse où les conventions litigieuses ne pourraient pas être qualifiées de locations, il est possible de les considérer comme une exploitation de l'édifice à titre onéreux à des fins étrangères à l'activité économique de Temco. On ne saurait examiner cette alternative sans tran-

20. Conformément à la jurisprudence communautaire, sont exonérés de la TVA (1) la cession que le propriétaire d'un immeuble fait à une autre personne, (2) à

12 — Voir les réflexions que j'ai consacrées à la répartition des rôles en matière préjudicielle entre la Cour et les juges nationaux, au point 35 des conclusions que j'ai présentées le 11 décembre 2003 dans l'affaire Recheio (C-30/02, arrêt du 17 juin 2004, Rec. p. I-6051, p. I-6053).

l'exclusion de toute autre, (3) de l'usage et de la jouissance de ce bien (4) pour une durée convenue (5) et contre paiement d'un loyer. Pour déterminer si une convention particulière est conforme à cette définition, il faut tenir compte des circonstances dans lesquelles l'opération se déroule¹³, le contenu objectif du contrat ayant une valeur décisive¹⁴, quelle que soit la qualification que les parties lui aient donnée¹⁵.

21. Les premier et troisième éléments étant réunis dans les contrats souscrits par Temco, le débat devant la Cour s'est concentré sur les conditions de l'exclusivité de la livraison, sur sa durée et sur la nature du prix contractuel.

1) La possession du locataire

22. La location d'un immeuble se caractérise par le transfert des pouvoirs du *dominus*, à l'exception du pouvoir de disposition, et, par conséquent, par le pouvoir qu'a le locataire d'écarter de la jouissance du bien toutes les autres personnes, y compris le propriétaire. Possession exclusive n'est cependant pas

synonyme de possession unique puisqu'elle peut se faire en communauté¹⁶, au moyen d'un ou de plusieurs contrats. L'élément décisif est le monopole dont les locataires disposent à l'encontre des autres, auxquels ils peuvent interdire l'utilisation du bien loué.

23. Que les pouvoirs transférés soient exercés par une seule personne ou par plusieurs et que, dans cette seconde hypothèse, le transfert ait été effectué au moyen d'une convention unique ou de conventions multiples est dès lors dénué de pertinence. Qui plus est, il est sans importance aux fins de la notion définie par la Cour que chaque locataire se soit vu attribuer une partie spécifique de l'édifice ou que l'attribution soit indivise par parts idéales¹⁷.

24. L'exonération prévue à l'article 13, B, sous b), de la dixième directive vise des opérations juridiques constituant une activité économique au sens de l'article 4 de la même directive, mais qui, par leur nature, ne produisent aucune valeur ajoutée pertinente,

13 — Voir arrêt du 18 janvier 2001, Stockholm Lindöpark (C-150/99, Rec. p. I-493, point 26).

14 — Arrêt du 9 octobre 2001, Cantor Fitzgerald International (C-108/99, Rec. p. I-7257, point 33).

15 — Arrêt Maierhofer, précité, point 39.

16 — Dans les conclusions qu'il a présentées dans l'affaire Commission/Irlande, précitée, l'avocat général Alber a admis la pluralité subjective dans la position juridique du locataire (point 65).

17 — Dans ses observations écrites, la Commission signale que les contrats signés le 1^{er} février 1994 attribuent à chaque locataire une superficie parfaitement identifiée, dont ils jouissent de manière privative, à quoi l'État belge ajoute que l'élément essentiel de fixation du loyer de chacun est l'espace qu'il occupe. D'autre part, dans des relations juridiques telles que celles dont il s'agit au principal, il est matériellement impossible qu'il n'y ait pas une assignation spécifique de quartiers du bâtiment, sans préjudice d'un usage partagé des espaces communs. En tout état de cause, les trois sociétés forment une unité à l'égard des tiers, qui sont exclus de la jouissance de l'immeuble.

circonstance qui rend souhaitable une exonération pour des raisons à caractère financier¹⁸; ce sont les mêmes considérations qui expliquent les exceptions à l'exonération dans la mesure où elles entraînent une exploitation plus active des immeubles¹⁹.

25. La clef se trouve donc dans le caractère de l'opération, dans sa réalité économique, quelque qualification juridique que les parties aient pu lui donner, car toute autre solution entraînerait le risque de porter atteinte à la généralité de l'impôt et de rompre sa neutralité s'il devait être permis que des opérations matériellement identiques soient soumises à un traitement différent. C'est sur de telles bases que, dans l'arrêt «Gøed Wonen», la Cour a déclaré que l'article 13, B, sous b), et C, sous a), de la sixième directive ne s'oppose pas à une disposition nationale qui, aux fins de l'application de l'exonération de la TVA, permet d'assimiler à l'affermage et à la location de biens immeubles la constitution, pour une

durée convenue et contre rémunération, d'un droit réel d'usufruit conférant à son titulaire un pouvoir d'utilisation sur un bien immeuble.

26. Dans ces circonstances, c'est au juge national qu'il appartient d'analyser le contenu et les conditions dans lesquelles les conventions litigieuses sont exécutées²⁰ pour déterminer si elles attribuent aux entreprises cessionnaires un droit de jouissance de l'immeuble opposable aux tiers et, en particulier, opposable au propriétaire.

2) La durée de la location

27. Le temps est un facteur essentiel de ce type de contrats. Dans les arrêts précités Commission/Irlande et Commission/Royaume-Uni (points 56 et 68, respectivement), la Cour a, par conséquent, dit pour droit qu'il n'y a pas contrat de location lorsque le consentement des parties ne tient pas compte de ce facteur, comme c'est le cas, par exemple, en cas d'utilisation d'une infrastructure routière à péage. C'est pour des raisons analogues que, dans l'arrêt Stockholm Lindöpark, elle a indiqué que la durée durant laquelle des tiers utilisent un

18 — Indépendamment du droit que les États membres peuvent accorder aux assujettis d'opter pour l'imposition conformément à l'article 13, C. Dans les conclusions que j'ai présentées dans l'affaire *Schloßstraße* (C-396/98, Rec. p. 1-4279), dans laquelle la Cour a statué le 8 juin 2000, j'ai indiqué que, conformément à cette disposition, les États membres ont la faculté de décider, conformément au contexte économique de chaque moment, s'il est opportun d'accorder ce droit d'opter pour la taxation ainsi que la faculté de définir, s'ils choisissent de concéder ce droit, à quelles conditions ou dans quelles limites il doit être exercé (point 20).

19 — Voir, en ce sens, l'arrêt «Gøed Wonen», précité, points 52 et 53. Dans les conclusions qu'il a présentées dans l'affaire *Blasi* (C-346/95, Rec. p. 1-481), dans laquelle la Cour a statué le 12 février 1998, l'avocat général Jacobs a exposé quelques considérations intéressantes sur le traitement des biens immobiliers dans la sixième directive (points 15 et 16). Voir près de trois décennies déjà que Scholsem, J. C., dans *La TVA européenne face au phénomène immobilier*, Université de Liège, Faculté de Droit, 1975, p. 123 et suiv., a exposé les problèmes liés à la taxation des locations.

20 — Dans leurs observations écrites, l'État belge et Temco consacrent une étude approfondie à ces éléments, qui, en temps voulu, devront être appréciés par la Cour d'appel de Bruxelles, à laquelle il appartient de statuer sur le fond de l'affaire.

terrain de golf contre rémunération est un des paramètres que la juridiction nationale doit prendre en considération pour déterminer si l'opération peut être exonérée de la TVA (points 27 et 28). Dans l'arrêt Blasi (points 23 à 26), elle a ajouté que la durée de l'hébergement est le facteur clef qui permet de distinguer la location d'une pièce d'habitation des opérations d'hébergement que l'article 13, B, sous b), de la sixième directive exclut de l'exonération.

28. Néanmoins, même si la permanence de la possession revêt une certaine importance, elle n'est qu'un ingrédient parmi d'autres de la location immobilière, de sorte qu'il n'y a pas lieu de l'ériger en «témoin» unique pour pouvoir qualifier une convention de contrat de location, indépendamment de tout autre critère, notamment, de la durée réelle de la relation. Dans l'arrêt Blasi précité, la Cour a précisé qu'il appartient au juge de renvoi de vérifier si la durée prévue par le contrat reflète l'intention véritable des parties, car, dans le cas contraire, il lui appartiendrait de déterminer l'espace de temps durant lequel l'immeuble a été occupé.

29. D'autre part, «durée convenue» n'équivaut pas à «durée déterminée», de sorte que la cession de l'usage d'un bien immeuble pour une période non précisée ne cesse pas d'être, de ce seul fait, une location au sens de

la sixième directive²¹. La durée convenue peut être un facteur pertinent si elle si brève que, conformément à la jurisprudence Blasi, elle peut être qualifiée d'hébergement, mais elle est sans importance lorsqu'elle se prolonge au-delà d'un certain laps de temps minimum. Il importe peu à cet égard que les parties soient convenues que le terme de la relation dépendrait de l'une d'entre elles ou de leur volonté conjointe, voire même d'un fait extérieur étranger à celle-ci, car, de toute manière, le consentement contractuel est donné avec l'intention de céder et d'occuper le bien pendant un certain temps, fût-il indéterminé.

30. Les cessions précaires ne perdent pas leur qualité de location du simple fait que l'expiration du contrat est subordonnée à la volonté du propriétaire, car il faut tenir compte de la réalité de chaque cas concret et, comme dans l'affaire Blasi, évaluer la durée de la relation juridique, charge qui appartient également au juge national²². Comme l'État belge l'a signalé dans ses observations écrites, exclure les locations précaires du champ d'application de l'exonération fiscale enfreindrait le principe de neutralité, car cette

21 — Au point 84 des conclusions qu'il a présentées dans l'affaire «Goed Wonen», l'avocat général Jacobs a défini l'opération juridique visée à l'article 13, B, sous b), comme étant le contrat par lequel «une partie confère à l'autre partie le droit d'occuper un immeuble donné comme s'il s'agissait du sien et d'utiliser cet immeuble, voire d'en retirer les fruits, pour une durée convenue (*déterminée ou indéterminée*) en contrepartie d'une rémunération liée à cette durée» (mis en italique par moi).

22 — Dans le cas soumis au juge de renvoi, les contrats ont été signés le 1^{er} février 1994 et, semble-t-il, sont toujours en vigueur.

exclusion impliquerait que des opérations intrinsèquement identiques soient traitées de manière différente. C'est à bon escient qu'il remarque que cette notion de droit communautaire doit être délimitée en tenant compte de la nature des prestations avant d'examiner sa forme d'extinction. Conformément à la jurisprudence de la Cour, tout transfert de la jouissance d'un immeuble par son propriétaire en contrepartie d'un loyer doit être qualifié de location²³.

31. Les observations qui précèdent démontrent que le fait que la société propriétaire de l'immeuble et les sociétés cessionnaires appartiennent au même groupe et dépendent d'une direction commune en l'espèce est dénué de pertinence dès lors que, même s'il est susceptible de pallier la précarité, cet élément ne confère pas aux contrats un surcroît de «nature locative»: si le fait que la durée du contrat est indéterminée et incertaine n'a aucune incidence sur sa qualification de contrat de location aux fins de la sixième directive, une diminution de ce caractère indéterminé ou incertain est à son tour insignifiante.

23 — Dans la note 27 des conclusions qu'il a présentées dans l'affaire Lubbock Fine (arrêt du 15 décembre 1993, C-63/92, Rec. p. I-6665), l'avocat général Darmon a déclaré qu'une convention d'occupation précaire est un bail au sens du droit communautaire de la TVA.

3) Le loyer

32. Temco insiste sur cet élément pour réfuter le caractère locatif des conventions signées en 1994 et précise que le loyer n'est pas fixé uniquement en fonction de la durée de l'occupation, mais également à raison du volume d'affaires et du nombre d'employés des locataires. C'est oublier un peu vite que la composante principale du prix est la superficie occupée. Il résulte en outre des éléments du dossier que le temps n'affecte pas la détermination du loyer.

33. Il faut que le prix soit indiqué en nature ou en monnaie à cours légal. Dans l'un comme dans l'autre cas, les principaux paramètres font normalement référence à la dimension du bien loué, à sa localisation, à son état de conservation, à sa destination et à la durée du contrat. Les parties peuvent convenir d'en utiliser d'autres, comme elles l'ont fait en l'espèce, et l'on peut même en imaginer de supplémentaires, mais, en aucun cas, ils ne pourront être contraires à l'ordre public, aux usages honnêtes ou aux bonnes mœurs. Il est en outre admis qu'un de ces critères fasse défaut, comme, par exemple, celui de la durée, sans que la convention perde sa qualité de contrat de location pour autant. Il n'y aurait ainsi pas lieu de s'étonner que le contrat prévoie un loyer mensuel alors que sa durée est stipulée en années. Il n'existe donc aucune corrélation entre les paramètres de fixation du prix et la nature juridique de l'opération.

34. En résumé, l'article 13, B, sous b), de la sixième directive se réfère à un contrat par lequel le maître d'un bien-fonds cède, pour un certain temps et contre paiement d'un certain prix, l'usage et la jouissance de celui-ci à une autre personne, à l'exclusion de toute autre, y compris de lui-même. C'est au juge national qu'il appartient d'apprécier si une opération particulière remplit ces conditions. À cette fin, il devra prendre en considération tous les éléments de cette convention ainsi que les circonstances matérielles dans lesquelles l'opération se déroule. En revanche, il ne tiendra pas compte:

1. de la qualification juridique que les parties lui ont donnée;
 2. du nombre des cessionnaires, de l'unité ou de la pluralité des contrats relatifs à un même immeuble ainsi que, le cas échéant, de l'attribution d'une superficie spécifique ou de parties idéales à chaque cessionnaire;
 3. du caractère plus ou moins indéterminé de la durée du contrat et de son terme, les parties pouvant parfaitement ne pas en avoir expressément prévu ou les avoir fait dépendre de la décision d'une seule d'entre elles, de la décision conjointe de l'une ou de l'autre ou encore d'un fait extérieur étranger à leur volonté;
 4. de l'appartenance des entreprises contractantes à un même groupe et de leur dépendance d'une direction commune;
 5. de la forme du loyer ni des paramètres en fonction desquels celui-ci est fixé, en particulier, de la durée du transfert de jouissance, que les parties peuvent avoir omis de préciser.
- 4) Note sur l'éventualité d'une volonté frauduleuse et sur le principe d'interprétation stricte des exonérations
35. Afin de prévenir «toute fraude, évasion et abus éventuels», comme l'exige la phrase initiale de l'article 13, B, sous b), de la sixième directive²⁴, la juridiction de renvoi devra examiner si l'assujetti est animé

24 — De Mendizábal Allende, R., dans «La infracción tributaria y el delito fiscal», travail publié dans *Actualidad Administrativa*, n° 1 de 1996, p. 1, affirme qu'il n'est rien de plus ancien que la fraude. Pour le démontrer, il raconte qu'au cours d'un voyage en Égypte, il a pu contempler, à son arrivée à Saklkara, dans une mastaba située non loin de la pyramide en degrés de Djoser une représentation piquante de la duperie et de la corruption. Une fresque représentait un groupe de quatre paysans ou marchands flagellés par autant de fonctionnaires du pharaon. «Contribuables retardataires châtiés par les inspecteurs du fisc». Au-dessus de leurs têtes, une légende inscrite en hiéroglyphes dans un «cartouche» avise non sans arrière-pensée: «Ils ne paient pas ce qu'ils doivent au pharaon et, au lieu de cela, subornent ses scribes afin qu'ils ne les châtient pas».

d'intentions frauduleuses ou si son comportement a eu pour effet inopiné²⁵ de détourner une certaine dette fiscale des caisses publiques. Il doit exercer son pouvoir juridictionnel en se laissant guider par ce dernier critère d'interprétation lorsqu'il apprécie les faits afin de contrôler si les conditions nécessaires à l'exonération d'une opération sont réunies.

règle empêche d'accorder le bénéfice fiscal à des hypothèses distinctes de celles qui sont visées dans la réglementation. En revanche, celles qui, en dépit de leur apparence, conservent une grande similitude avec les opérations exonérées doivent demeurer sous le coup de la même exclusion. Comme l'avocat général Jacobs l'a reconnu dans les conclusions qu'il a prises dans l'affaire Seeling, la règle d'interprétation stricte ne signifie pas que les termes utilisés pour définir les exonérations doivent être interprétés d'une manière qui priverait celles-ci de leurs effets (point 32).

36. Les juges nationaux doivent redoubler de rigueur lorsqu'ils sont confrontés à des manœuvres d'ingénierie juridique, ourdies dans le propos d'éluder l'application d'une règle, et appliquer le principe de la neutralité qui préside au système commun de la TVA.

B — *La seconde question*

37. Une telle approche ouvre la voie au terme de laquelle on pourra considérer comme des «locations de biens immeubles» des contrats qui, à première vue, mériteraient une autre qualification sans heurter le critère d'interprétation stricte des exonérations, si souvent rappelé par la Cour²⁶. Cette

38. La Cour d'appel de Bruxelles se demande également si les conventions litigieuses peuvent constituer, dans le chef de Temco, une exploitation à titre onéreux d'un bien immobilier à des fins étrangères à son activité économique au sens des dispositions combinées de l'article 44, paragraphe 3, point 2, et de l'article 19, point 1, du code de la TVA. Il s'agit, en réalité, d'une question qu'il appartient à la juridiction belge de résoudre elle-même dans l'exercice de son pouvoir juridictionnel en tenant compte des éléments de droit et de fait réunis dans le cas dont elle a été saisie. Ce n'est pas à la Cour de qualifier une opération juridique afin de déterminer si une règle de droit national lui est applicable.

25 — La Cour a reconnu le caractère objectif de la notion d'évasion fiscale utilisée dans la sixième directive (arrêt du 12 juillet 1988, *Direct Cosmetics et Laughtons Photographs*, 138/86 et 139/86, Rec. p. 3937, points 21 à 23).

26 — Voir les arrêts du 26 juin 1990, *Velker International Oil Company* (C-185/89, Rec. p. I-2561, point 19); du 5 juin 1997, *SDC* (C-2/95, Rec. p. I-3017, point 20); *Commission/Royaume-Uni* (précité, point 64), et du 8 mars 2001, *Skandia* (C-240/99, Rec. p. I-1951, point 32). Parmi les arrêts plus récents, il faut signaler trois arrêts du 20 novembre 2003 [*Assunrador-Societetet* (C-8/01, Rec. p. I-13711), *Unterperinger* (C-212/01, Rec. p. I-13859), et *D'Ambrumenil* (C-307/01, Rec. p. I-13989), points 36, 34 et 52, respectivement].

39. L'interrogation de la juridiction de renvoi revêt néanmoins une dimension plus large sur la question de savoir si la sixième directive s'oppose à une réglementation nationale élargissant le champ d'application des exonérations. En d'autres termes, permet-elle qu'en sus de la location, les États membres exonèrent l'exploitation lucrative d'immeubles faite par l'assujetti en marge de sa sphère d'activité propre?

40. Je crois qu'il faut répondre non.

41. Le législateur communautaire entendait soumettre à la TVA toutes les livraisons de biens et les prestations de services opérées dans chaque État membre à des fins lucratives par ceux qui exercent des activités économiques visées à l'article 4, paragraphe 2, de la sixième directive, activités au nombre desquelles figure l'exploitation d'un bien corporel ou incorporel.

42. Concernant la partie de son patrimoine qu'il utilise à des fins différentes de celles qui déterminent son régime fiscal, un contribuable peut soit l'exclure du système commun de la TVA, soit l'affecter à son entreprise, déduire la TVA acquittée en amont et payer la taxe d'utilisation privée au titre de l'article 6, paragraphe 2, sous a),

de la sixième directive²⁷. Cette disposition vise à éviter qu'un bien-fonds affecté à une entreprise, mais utilisé à des fins personnelles, échappe à la taxe si l'assujetti a pu déduire celle qu'il a acquittée pour son acquisition²⁸, l'objet de cette règle étant de garantir l'égalité de traitement entre l'assujetti et le consommateur final²⁹.

43. L'article 4, paragraphe 2, lu en combinaison avec l'article 6, paragraphe 2, sous a), permet donc d'affirmer que l'utilisation et la jouissance des biens-fonds dans le cadre d'opérations étrangères à l'activité économique propre de l'assujetti sont des prestations de services effectuées à titre onéreux et, par conséquent, soumises à la taxe lorsque l'acquisition de ces biens a jadis ouvert le droit à déduction³⁰.

44. L'article 13, partie B, sous b), quant à lui, exonère une catégorie de prestations de services³¹, qu'elles soient fournies dans le cadre de l'activité économique de l'assujetti ou à des fins autres. Dans cette seconde hypothèse, elles doivent cependant être

27 — L'avocat général Jacobs rappelle cette alternative au point 29 des conclusions qu'il a prises dans l'affaire Seeling.

28 — Arrêt du 27 juin 1989, Kühne (50/88, Rec. p. 1925, point 8).

29 — Arrêt du 16 octobre 1997, Fillibeck (C-258/95, Rec. p. I-5577, point 25).

30 — Voir le point 42 de l'arrêt Seeling ainsi que les arrêts qui y sont mentionnés.

31 — La Cour a qualifié ainsi les locations d'immeubles; voir, par exemple, les arrêts précités Mirror Group, points 24 et suiv., et Cantor Fitzgerald International, points 17 et suiv.

soumises à la taxe lorsque l'objet de la location a ouvert jadis le droit à la déduction de la TVA.

comme la Cour l'a déjà dit³⁴, il résulte des différentes versions linguistiques et du contexte dans lequel cette disposition s'insère qu'elle signifie précisément le contraire, à savoir qu'elle permet aux États membres d'exclure du bénéfice de l'exonération fiscale d'autres opérations que celles qu'elle énumère³⁵.

45. Le système commun de la sixième directive ainsi que les principes de généralité et de neutralité, dont dérive la règle d'interprétation restrictive des dispenses, n'autorisent pas une exonération générale de l'exploitation de biens de l'entreprise de l'assujéti à des fins étrangères à son activité économique lorsqu'ils ont donné droit à la déduction de la taxe, et cela, quelle que soit la nature juridique de l'opération³². Rien dans la réglementation communautaire ne permet d'assimiler cette utilisation à une location³³.

47. L'arrêt *Amengual Far*, précité, dans lequel la Cour a dit pour droit que la sixième directive permet aux États membres de soumettre les locations de biens immobiliers à la TVA par une règle générale et de n'exonérer, à titre exceptionnel, que la location de ceux qui sont destinés à l'habitation, n'entame pas davantage la solution que je préconise. La Cour y a pris en considération le large pouvoir d'appréciation que, comme l'indique le contenu de l'article 13, B, sous b), la réglementation communautaire a laissé aux législateurs nationaux en matière d'exonération des locations immobilières et elle a également tenu compte de l'option dont les règles sont énoncées dans la partie C de cette disposition, mais elle ne l'a pas étendu à une quelconque autre opération économique dans les conditions prévues par l'article 6, paragraphe 2, sous a).

46. Une telle solution est compatible avec l'article 13, B, sous b), deuxième alinéa, dans sa version espagnole aux termes de laquelle les États membres ont la faculté de prévoir des exclusions supplémentaires au champ d'application de cette «exonération», car,

32 — Dans l'arrêt *Seeling*, la Cour a déclaré que l'article 6, paragraphe 2, premier alinéa, sous a), et l'article 13, B, sous b), de la sixième directive s'opposent à une réglementation nationale aux termes de laquelle l'usage, à des fins privées de l'assujéti, d'une partie d'un immeuble affecté dans sa totalité à l'entreprise de celui-ci est considéré comme une prestation de services exonérée parce que cet usage ne peut être qualifié d'affermage ou de location.

33 — Dans les conclusions déjà souvent citées qu'il a présentées dans l'affaire *Seeling*, l'avocat général Jacobs a déclaré que, si le législateur avait voulu que l'article 6, paragraphe 2, sous a), fût lu en combinaison avec l'article 13, B, sous b), il eût été raisonnable d'attendre que l'article 6, paragraphe 2, sous a), fit explicitement référence à l'article 13, B, sous b), puisque, après tout, l'effet d'une telle lecture est de transformer une opération impossible en une opération exonérée.

34 — Arrêts *Lubbock Fine* (précité, point 13) et du 3 février 2000, *Amengual Far* (C-12/98, Rec. p. I-527, point 10).

35 — Dans l'arrêt du 13 juillet 1989, *Henriksen* (173/88, Rec. p. 2763), la Cour a expliqué que l'article 13, B, sous b), dernier alinéa, confère aux États membres la faculté de restreindre la portée de l'exonération au moyen d'exceptions supplémentaires, mais ne les autorise pas à libérer de la taxe des opérations qui sont exclues de cette exonération (point 21).

VII — Conclusion

48. Eu égard aux réflexions qui précèdent, je propose à la Cour de répondre de la manière suivante aux questions préjudicielles que la Cour d'appel de Bruxelles lui a adressées:

«1) La location de biens immeubles, visée à l'article 13, B, 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, est une opération juridique par laquelle le propriétaire d'un bien-fonds cède, pour un certain temps et contre rémunération, l'usage et la jouissance de celui-ci à une autre personne, à l'exclusion de toutes les autres, y compris de lui-même. C'est au juge national qu'il appartient de déterminer si l'opération remplit les conditions de cette définition. À cette fin, il devra prendre en considération tous les éléments de l'opération ainsi que les circonstances matérielles dans lesquelles elle se déroule et, en particulier, l'éventuelle intention frauduleuse de l'opérateur ou la possibilité d'une évasion fiscale. Sont dénués de pertinence à cet effet:

a) la qualification juridique que les parties ont donnée à l'opération;

b) le nombre des cessionnaires, l'unité ou la pluralité des contrats relatifs à un même immeuble ainsi que, le cas échéant, l'attribution d'une superficie spécifique ou de parties idéales à chaque cessionnaire;

- c) le caractère plus ou moins indéterminé de la durée du contrat et de son terme, les parties pouvant parfaitement ne pas en avoir prévu expressément ou les avoir fait dépendre de la décision d'une seule d'entre elles, de la décision conjointe de l'une et de l'autre ou encore d'un fait extérieur étranger à leur volonté;
 - d) l'appartenance des entreprises contractantes à un même groupe et leur dépendance d'une direction commune;
 - e) la forme du loyer et les paramètres en fonction desquels celui-ci est fixé, en particulier la durée du transfert de jouissance, que les parties peuvent avoir omis de préciser.
- 2) L'article 6, paragraphe 2, premier alinéa, sous a), et l'article 13, B, sous b), de la sixième directive doivent être interprétés en ce sens qu'ils font obstacle à une législation nationale exonérant de manière générale de la taxe sur la valeur ajoutée l'exploitation, quelle que soit sa nature juridique, de biens immeubles affectés à l'activité économique de l'assujetti lorsqu'ils sont utilisés à des fins étrangères à celle-ci après avoir ouvert le droit à déduction.»