

ARRÊT DE LA COUR (deuxième chambre)

3 avril 2008 *

Dans l'affaire C-442/05,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 234 CE, introduite par le Bundesfinanzhof (Allemagne), par décision du 3 novembre 2005, parvenue à la Cour le 14 décembre 2005, dans la procédure

Finanzamt Oschatz

contre

Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien,

en présence de:

Bundesministerium der Finanzen,

* Langue de procédure: l'allemand.

LA COUR (deuxième chambre),

composée de M. C. W. A. Timmermans, président de chambre, MM. L. Bay Larsen, J. Makarczyk (rapporteur), P. Küris et J.-C. Bonichot, juges,

avocat général: M. J. Mazák,
greffier: M. B. Fülöp, administrateur,

vu la procédure écrite et à la suite de l'audience du 10 mai 2007,

considérant les observations présentées:

- pour le Finanzamt Oschatz, par M. T. Martin, en qualité d'agent,
- pour le Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien, par M. F. Schmidt, Steuerberater,
- pour le gouvernement allemand, par MM. M. Lumma et U. Forsthoff, en qualité d'agents,
- pour le gouvernement italien, par M. I. M. Braguglia, en qualité d'agent, assisté de M. G. Fiengo, avvocato dello Stato,

- pour la Commission des Communautés européennes, par M. D. Triantafyllou, en qualité d'agent,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 10 juillet 2007,

rend le présent

Arrêt

- ¹ La demande de décision préjudicielle porte, en substance, sur l'interprétation de la notion de «distribution d'eau» figurant aux annexes D, point 2, et H, deuxième catégorie, 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), telle que modifiée par la directive 2001/4/CE du Conseil, du 19 janvier 2001 (JO L 22, p. 17, ci-après la «sixième directive»).
- ² Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant le Finanzamt Oschatz (ci-après le «Finanzamt») au Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien, (syndicat intercommunal de distribution d'eau potable et d'évacuation des eaux usées du district de Torgau-Westelbien, ci-après le «Zweckverband») à propos de l'application ou non d'un taux réduit de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA») à l'opération de raccordement individuel de l'installation hydraulique d'un immeuble au réseau de distribution d'eau.

Le cadre juridique

La réglementation communautaire

- 3 L'article 4, paragraphe 5, de la sixième directive est ainsi libellé:

«Les États, les régions, les départements, les communes et les autres organismes de droit public ne sont pas considérés comme des assujettis pour les activités ou opérations qu'ils accomplissent en tant qu'autorités publiques, même lorsque, à l'occasion de ces activités ou opérations, ils perçoivent des droits, redevances, cotisations ou rétributions.

Toutefois, lorsqu'ils effectuent de telles activités ou opérations, ils doivent être considérés comme des assujettis pour ces activités ou opérations dans la mesure où leur non-assujettissement conduirait à des distorsions de concurrence d'une certaine importance.

En tout état de cause, les organismes précités ont la qualité d'assujettis notamment pour les opérations énumérées à l'annexe D et dans la mesure où celles-ci ne sont pas négligeables.

[...]

4 À l'annexe D, point 2, de ladite directive figure notamment la distribution d'eau.

5 L'article 12, paragraphe 3, sous a), de cette directive énonce:

«Le taux normal de la taxe sur la valeur ajoutée est fixé par chaque État membre à un pourcentage de la base d'imposition qui est le même pour les livraisons de biens et pour les prestations de service. [...]

[...]

Les États membres peuvent également appliquer soit un, soit deux taux réduits. Ces taux réduits sont fixés à un pourcentage de la base d'imposition qui ne peut être inférieur à 5 % et ils s'appliquent uniquement aux livraisons de biens et aux prestations de service des catégories visées à l'annexe H.

[...]»

6 L'annexe H de la sixième directive, intitulée «Liste des livraisons de biens et des prestations de services pouvant faire l'objet de taux réduits de TVA», mentionne, sous la deuxième catégorie, la distribution d'eau.

La réglementation nationale

- 7 En vertu de l'article 1^{er}, paragraphe 1, première phrase, de la loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires de 1999 (Umsatzsteuergesetz 1999, ci-après l'«UStG»), applicable à l'époque des faits au principal, sont soumises à la taxe sur le chiffre d'affaires les livraisons et autres prestations effectuées à titre onéreux à l'intérieur du pays par un entrepreneur dans le cadre de son entreprise.

- 8 En application de l'article 2, paragraphe 3, première phrase, de l'UStG, les personnes morales de droit public n'agissent à titre commercial et professionnel que dans le cadre de leurs établissements de nature commerciale. En vertu de l'article 4, paragraphe 3, de la loi relative à l'impôt sur les sociétés (Körperschaftsteuergesetz), font notamment partie des établissements de nature commerciale ceux qui ont pour objet l'approvisionnement de la population en eau.

- 9 Selon l'article 12, paragraphe 1, de l'UStG, l'impôt s'élève, pour chaque chiffre d'affaires imposable, à 16 % de la base d'imposition.

- 10 Néanmoins, le paragraphe 2 dudit article prévoit que le taux d'imposition est réduit à 7 % pour les chiffres d'affaires relatifs à la fourniture, l'importation et l'acquisition intracommunautaire des objets désignés à l'annexe 2 de ladite loi, parmi lesquels, au point 34 de ladite annexe, figure l'eau.

Le litige au principal et la question préjudicielle

- 11 Le Zweckverband assure la distribution de l'eau potable et l'évacuation des eaux usées pour le compte de plusieurs villes et communes du district de Torgau-Westelbien. À ces fins, les activités dudit syndicat recouvrent notamment le captage, l'adduction, le traitement et la distribution de l'eau potable à ses clients, à savoir les propriétaires des immeubles raccordés au réseau de distribution d'eau. Dans ce cadre, ce syndicat réalise, à la demande de ses clients, l'opération de branchement individuel aux réseaux de distribution d'eau pour laquelle il perçoit une redevance unique correspondant au coût de ladite opération. Ce branchement demeure la propriété du Zweckverband.

- 12 Considérant que ce branchement était distinct de la distribution d'eau, le Finanzamt a décidé de lui appliquer le taux normal de TVA prévu par la réglementation nationale.

- 13 Après un recours gracieux infructueux auprès du Finanzamt, le Zweckverband a saisi le Finanzgericht Sachsen, soutenant que ledit branchement individuel devait être soumis au même taux réduit de TVA que celui qui est appliqué à la distribution d'eau.

- 14 Le Finanzgericht Sachsen a fait droit au recours du Zweckverband, estimant que la distribution d'eau et le branchement individuel aux réseaux de distribution d'eau constituait une prestation unique de «distribution d'eau», au sens de la réglementation nationale ayant transposé la sixième directive.

- 15 Le Finanzamt a alors saisi le Bundesfinanzhof d'un recours en «Revision» à l'encontre de cette décision.

- 16 À l'instar des parties, la juridiction de renvoi part du principe que, en procédant au branchement individuel, le Zweckverband agit en qualité d'entreprise, conformément à la réglementation nationale. Néanmoins, ladite juridiction précise qu'il ressort des observations desdites parties, lors de l'audience de plaidoiries dans l'affaire au principal, que le Zweckverband agit en vertu d'un statut de droit public et dans les formes du droit public, ce qui plaiderait à l'encontre de l'assujettissement dudit syndicat à la TVA, eu égard aux dispositions de l'article 4, paragraphe 5, de la sixième directive.
- 17 Quant au taux de TVA applicable, ladite juridiction rappelle que, jusqu'à une lettre du Bundesministerium der Finanzen (ministère fédéral des Finances), du 4 juillet 2000, le branchement individuel était considéré comme une prestation accessoire à la distribution d'eau.
- 18 Cette juridiction est également encline à penser que ledit branchement relève de la distribution d'eau, mais estime que cette question dépend de l'interprétation des dispositions de l'article 12, paragraphe 3, sous a), de la sixième directive et de l'annexe H, deuxième catégorie, de celle-ci.
- 19 Dans ces conditions, le Bundesfinanzhof a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour la question préjudicielle suivante:

«Le raccordement de l'installation du propriétaire de l'immeuble (dit 'branchement individuel') au réseau de distribution d'eau par une société de distribution d'eau moyennant une redevance calculée de manière spécifique relève-t-il de la notion de 'distribution d'eau' au sens de la sixième directive [...] (annexe D, point 2, et annexe H, [deuxième] catégorie)?»

Sur la question préjudicielle

Sur la recevabilité

- 20 Dans leurs observations, le Finanzamt et le gouvernement allemand ont exprimé des doutes sur la pertinence de la question préjudicielle pour autant qu'elle porte sur l'annexe D, point 2, de la sixième directive, le litige au principal n'ayant pas trait à l'assujettissement du Zweckverband à la TVA.
- 21 À cet égard, il convient de rappeler que, selon une jurisprudence constante, un refus de la Cour de statuer sur une question préjudicielle posée par une juridiction nationale n'est possible que lorsqu'il apparaît de manière manifeste que l'interprétation du droit communautaire sollicitée n'a aucun rapport avec la réalité ou l'objet du litige au principal, lorsque le problème est de nature hypothétique ou lorsque la Cour ne dispose pas des éléments de fait et de droit nécessaires pour répondre de façon utile aux questions qui lui sont posées (voir, notamment, arrêts du 19 février 2002, *Arduino*, C-35/99, Rec. p. I-1529, point 25, et du 11 juillet 2006, *Chacón Navas*, C-13/05, Rec. p. I-6467, point 33).
- 22 Cependant, aucune de ces conditions n'est remplie dans la présente affaire.
- 23 En effet, dans sa décision de renvoi, la juridiction nationale, saisie d'un litige en matière de TVA, décrit de manière détaillée le cadre factuel et juridique du litige au principal.

- 24 En outre, elle interroge la Cour sur le droit communautaire applicable à la TVA, en particulier sur la notion de «distribution d'eau» figurant tant à l'annexe D qu'à l'annexe H de la sixième directive, afin d'être en mesure d'apprécier si l'opération de branchement individuel d'un immeuble au réseau de distribution d'eau doit être considérée comme relevant de ladite distribution.
- 25 Si le litige au principal porte principalement sur l'application d'un taux réduit de TVA à ladite opération, par exception à l'application du taux normal de TVA, il ressort de la demande de décision préjudicielle que la juridiction de renvoi s'interroge également sur l'assujettissement du Zweckverband à la TVA, condition préalable à l'application d'un taux de TVA à cette opération.
- 26 L'interprétation sollicitée du droit communautaire présente ainsi, sans être hypothétique, un rapport avec la réalité et l'objet du litige au principal.
- 27 En conséquence, la question posée est recevable.

Sur le fond

- 28 Il convient de répondre à la question préjudicielle, en premier lieu, en tant qu'elle se rapporte à l'article 4, paragraphe 5, de la sixième directive et à l'annexe D, point 2, de celle-ci, puis, en second lieu, en tant qu'elle concerne l'application d'un des taux réduits de TVA visés à l'article 12, paragraphe 3, sous a), de ladite directive, lu conjointement avec l'annexe H, deuxième catégorie, de celle-ci.

Sur l'article 4, paragraphe 5, et l'annexe D, point 2, de la sixième directive

- 29 Par sa question, la juridiction de renvoi demande, notamment, si le branchement individuel aux réseaux de distribution d'eau relève de la distribution d'eau visée à l'annexe D, point 2, de la sixième directive.
- 30 En l'absence de définition dans la sixième directive, il convient de rappeler que, pour l'interprétation d'une disposition de droit communautaire, telle que l'annexe D, point 2, de ladite directive, il y a lieu de tenir compte non seulement des termes de celle-ci, mais également de son contexte et des objectifs poursuivis par la réglementation dont elle fait partie (voir notamment, en ce sens, arrêts du 19 septembre 2000, Allemagne/Commission, C-156/98, Rec. p. I-6857, point 50, et du 6 juillet 2006, Commission/Portugal, C-53/05, Rec. p. I-6215, point 20).
- 31 Il ressort de l'article 4, paragraphe 5, troisième alinéa, de la sixième directive que, en prévoyant que les organismes de droit public ont, en tout état de cause, la qualité d'assujettis pour les opérations énumérées à l'annexe D dans la mesure où celles-ci ne sont pas négligeables, ladite disposition apporte une limitation à la règle du non-assujettissement de ces organismes, qui s'ajoute à celles découlant de la condition énoncée au premier alinéa de cet article, à savoir qu'il s'agit d'activités exercées en tant qu'autorités publiques, et de la dérogation prévue au deuxième alinéa du même article lorsque le non-assujettissement des activités en cause conduirait à des distorsions de concurrence d'une certaine importance. Le troisième alinéa dudit article vise ainsi à assurer que certaines catégories d'activités économiques dont l'importance découle de leur objet ne soient pas soustraites à la TVA au motif qu'elles sont exercées par des organismes de droit public en tant qu'autorités publiques (voir arrêt du 17 octobre 1989, Comune di Carpaneto Piacentino e.a., 231/87 et 129/88, Rec. p. 3233, point 26).

- 32 En l'occurrence, il y a lieu de relever que la distribution d'eau se caractérise par la mise à disposition d'eau au public et que, ainsi que le souligne M. l'avocat général au point 43 de ses conclusions, ladite distribution s'effectue au moyen de réseaux fixes destinés à fournir un service à ce public.
- 33 En outre, il ressort de la décision de renvoi, ainsi que des observations soumises à la Cour, que le branchement individuel aux réseaux fixes de distribution d'eau consiste en la pose, par le Zweckverband, d'une canalisation permettant le raccordement de l'installation hydraulique d'un immeuble audits réseaux.
- 34 Il est constant que, sans la réalisation de ce branchement, la mise à disposition d'eau au propriétaire ou à l'occupant dudit immeuble est impossible. Partant, ce branchement est indispensable à cette mise à disposition d'eau.
- 35 Dans la mesure où, d'abord, l'objectif du troisième alinéa de l'article 4, paragraphe 5, de la sixième directive, rappelé au point 31 du présent arrêt, est d'assurer que ne soient pas soustraites à la TVA, en raison de la qualité de personne publique du prestataire, les catégories d'activités économiques d'une certaine importance mentionnées à l'annexe D, parmi lesquelles figure la distribution d'eau, où, ensuite, la distribution d'eau se caractérise par la mise à disposition d'eau au public, et où, enfin, le branchement individuel est indispensable à cette mise à disposition d'eau, il y a lieu de considérer que ledit branchement relève de la distribution d'eau visée au point 2 de ladite annexe.
- 36 Il en résulte que, même dans l'hypothèse où le Zweckverband réaliserait le branchement individuel en tant qu'autorité publique, au sens de l'article 4, paragraphe 5, premier alinéa, de la sixième directive, il aurait, par application du troisième alinéa dudit article, la qualité d'assujetti pour ledit branchement.

37 Eu égard à ce qui précède, il convient de répondre à la question préjudicielle que l'article 4, paragraphe 5, de la sixième directive et l'annexe D, point 2, de celle-ci doivent être interprétés en ce sens que relève de la distribution d'eau, figurant à ladite annexe, l'opération de branchement individuel qui consiste, comme dans l'affaire au principal, en la pose d'une canalisation permettant le raccordement de l'installation hydraulique d'un immeuble aux réseaux fixes de distribution d'eau, de sorte qu'un organisme de droit public agissant en tant qu'autorité publique a la qualité d'assujetti pour ladite opération.

Sur l'article 12, paragraphe 3, sous a), de la sixième directive et l'annexe H, deuxième catégorie, de celle-ci

38 Par sa question, la juridiction de renvoi demande également si le branchement individuel aux réseaux fixes de distribution d'eau relève de la distribution d'eau visée à l'annexe H, deuxième catégorie, de la sixième directive.

39 Il résulte de l'article 12, paragraphe 3, sous a), de la sixième directive que l'application d'un ou de deux taux réduits de la TVA est une possibilité reconnue aux États membres par dérogation au principe selon lequel le taux normal est applicable. En outre, selon cette disposition, les taux réduits de TVA peuvent uniquement être appliqués aux livraisons de biens et aux prestations de service visées à l'annexe H.

40 Si la sixième directive ne contient pas de définition de la distribution d'eau, il ne ressort pas non plus de ses dispositions que cette expression devrait faire l'objet d'interprétations différentes selon l'annexe dans laquelle elle est mentionnée. Le branchement individuel étant indispensable à la mise à disposition d'eau au public, ainsi qu'il résulte du point 34 du présent arrêt, il convient, dès lors, de considérer qu'il relève également de la distribution d'eau mentionnée sous la deuxième catégorie de l'annexe H de la sixième directive.

- 41 Toutefois, il y a lieu également de souligner que rien dans le texte de l'article 12, paragraphe 3, sous a), de la sixième directive n'impose que cette disposition soit interprétée comme exigeant que le taux réduit ne s'applique que s'il vise tous les aspects de la distribution d'eau relevant de l'annexe H de la même directive, de sorte qu'une application sélective du taux réduit ne saurait être exclue, à condition qu'elle n'entraîne aucun risque de distorsion de concurrence (voir, par analogie, arrêt du 8 mai 2003, Commission/France, C-384/01, Rec. p. I-4395, point 27).
- 42 En effet, il convient de rappeler que l'introduction et le maintien de taux réduits de TVA inférieurs au taux normal fixé à l'article 12, paragraphe 3, sous a), de la sixième directive ne sont admissibles que s'ils ne méconnaissent pas le principe de la neutralité fiscale inhérent au système commun de la TVA, lequel s'oppose à ce que des marchandises ou des prestations de services semblables, qui se trouvent donc en concurrence les unes avec les autres, soient traitées de manière différente du point de vue de la TVA (voir, notamment, arrêts du 3 mai 2001, Commission/France, C-481/98, Rec. p. I-3369, points 21 et 22, ainsi que du 23 octobre 2003, Commission/Allemagne, C-109/02, Rec. p. I-12691, point 20).
- 43 Partant, sous réserve de respecter le principe de la neutralité fiscale inhérent au système commun de la TVA, les États membres ont la possibilité d'appliquer un taux réduit de TVA à des aspects concrets et spécifiques de la distribution d'eau visée à l'annexe H, deuxième catégorie, de la sixième directive, tel que le branchement individuel.
- 44 Dans ces conditions, il convient de répondre également à la question préjudicielle que l'article 12, paragraphe 3, sous a), de la sixième directive et l'annexe H, deuxième catégorie, de celle-ci doivent être interprétés en ce sens que relève de la distribution d'eau l'opération de branchement individuel qui consiste, comme dans l'affaire au principal, en la pose d'une canalisation permettant le raccordement de l'installation hydraulique d'un immeuble aux réseaux fixes de distribution d'eau. En outre, les États membres peuvent appliquer un taux réduit de TVA à des aspects

concrets et spécifiques de la distribution d'eau, telle que l'opération de branchement individuel en cause dans l'affaire au principal, à condition de respecter le principe de la neutralité fiscale inhérent au système commun de la TVA.

Sur les dépens

- ⁴⁵ La procédure revêtant, à l'égard des parties au principal, le caractère d'un incident soulevé devant la juridiction de renvoi, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens. Les frais exposés pour soumettre des observations à la Cour, autres que ceux desdites parties, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement.

Par ces motifs, la Cour (deuxième chambre) dit pour droit:

- 1) L'article 4, paragraphe 5, 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, et l'annexe D, point 2, de celle-ci doivent être interprétés en ce sens que relève de la distribution d'eau, figurant à ladite annexe, l'opération de branchement individuel qui consiste, comme dans l'affaire au principal, en la pose d'une canalisation permettant le raccordement de l'installation hydraulique d'un immeuble aux réseaux fixes de distribution d'eau, de sorte qu'un organisme de droit public agissant en tant qu'autorité publique a la qualité d'assujetti pour ladite opération.**

- 2) **L'article 12, paragraphe 3, sous a), de la sixième directive 77/388 et l'annexe H, deuxième catégorie, de celle-ci doivent être interprétés en ce sens que relève de la distribution d'eau l'opération de branchement individuel qui consiste, comme dans l'affaire au principal, en la pose d'une canalisation permettant le raccordement de l'installation hydraulique d'un immeuble aux réseaux fixes de distribution d'eau. En outre, les États membres peuvent appliquer un taux réduit de taxe sur la valeur ajoutée à des aspects concrets et spécifiques de la distribution d'eau, telle que l'opération de branchement individuel en cause dans l'affaire au principal, à condition de respecter le principe de la neutralité fiscale inhérent au système commun de la taxe sur la valeur ajoutée.**

Signatures