

ARRÊT DE LA COUR

21 septembre 1988 *

Dans l'affaire 50/87,

Commission des Communautés européennes, représentée par M. Johannes F. Buhl, conseiller juridique de la Commission, en qualité d'agent, et M. Alain Van Solinge, membre de son service juridique, en qualité de co-agent, ayant élu domicile auprès de M. Georgios Kremlis, membre de son service juridique, bâtiment Jean Monnet, Kirchberg, Luxembourg,

partie requérante,

contre

République française, représentée par MM. Régis de Gouttes et Bernard Botte, de la direction des affaires juridiques du ministère des Affaires étrangères, en qualité d'agents, ayant élu domicile auprès de l'ambassade de France, 9, boulevard Prince Henri, Luxembourg,

partie défenderesse,

ayant pour objet une demande visant à faire constater que la République française a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu du traité CEE en instituant et en maintenant un régime fiscal limitant pour certains assujettis le droit à déduction de la TVA payée en amont au moment où la taxe devient exigible,

LA COUR,

composée de MM. A. J. Mackenzie Stuart, président, G. Bosco, J. C. Moitinho de Almeida et G. C. Rodríguez Iglesias, présidents de chambre, T. Koopmans, U. Everling, Y. Galmot, C. N. Kakouris et F. A. Schockweiler, juges,

avocat général: Sir Gordon Slynn

greffier: M. H. A. Rühl, administrateur principal

* Langue de procédure: le français.

vu le rapport d'audience et à la suite de la procédure orale du 3 mars 1988,

ayant entendu les conclusions de l'avocat général présentées à l'audience du 25 mai 1988,

rend le présent

Arrêt

- 1 Par requête déposée au greffe de la Cour le 18 février 1987, la Commission des Communautés européennes a introduit, en vertu de l'article 169 du traité CEE, un recours visant à faire reconnaître qu'en instituant et en maintenant en vigueur un régime fiscal limitant pour certains assujettis le droit à déduction de la taxe sur la valeur ajoutée payée en amont au moment où la taxe déductible devient exigible et en ne se conformant pas à la sixième directive 77/388 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 »), et notamment ses articles 17 à 20, la République française a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu du traité.

- 2 La République française a institué, par le décret n° 79-310, du 9 avril 1979, fixant les règles particulières de déduction de la taxe sur la valeur ajoutée qui a grevé les immeubles donnés en location, un régime fiscal en vertu duquel les entreprises qui louent des immeubles qu'elles ont acquis ou fait construire ne peuvent déduire qu'une fraction de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après « TVA ») ayant grevé l'acquisition ou la construction desdits immeubles, lorsque le montant annuel des recettes provenant de leur location est inférieur au quinzième de la valeur de ces immeubles. Les dispositions dudit décret ont été incorporées au Code général des impôts sous les articles 233 A à 233 E.

- 3 La Commission, considérant que la législation française était incompatible avec les dispositions de la sixième directive, a adressé au gouvernement de la République française, par lettre du 27 mars 1985, une mise en demeure, en application de l'article 169, alinéa 1, du traité CEE.
- 4 Le gouvernement français n'ayant pas donné suite à la lettre de mise en demeure, la Commission lui a adressé, le 14 mai 1986, un avis motivé, qui a donné lieu à un refus de la République française de se conformer. Le 18 février 1987, la Commission a alors introduit le présent recours.
- 5 En ce qui concerne l'exposé détaillé des dispositions en cause de la législation nationale, le déroulement de la procédure ainsi que la présentation des conclusions, moyens et arguments des parties, il est renvoyé au rapport d'audience. Ces éléments du dossier ne sont repris ci-dessous que dans la mesure nécessaire au raisonnement de la Cour.

Sur la recevabilité

- 6 La République française excipe de l'irrecevabilité du recours en faisant valoir que le seul grief soulevé par la Commission, dans la lettre de mise en demeure, aurait porté sur l'incompatibilité du décret en cause avec la sixième directive, alors que, dans l'avis motivé et la requête introductive d'instance, il lui est reproché d'avoir violé les articles 99 et 100 du traité CEE en adoptant ledit décret et en ne se conformant pas à la directive susvisée. Il résulterait de cette modification de l'objet du litige que la République française n'aurait pas pu utilement présenter sa défense au cours de la procédure précontentieuse.
- 7 La Commission soutient que le grief formulé dans la lettre de mise en demeure est entièrement repris dans l'avis motivé et la requête. La sixième directive a été arrêtée en vertu des articles 99 et 100 du traité; la Commission se serait limitée à préciser, dans l'avis motivé et dans la requête, la portée du grief présenté dans la lettre de mise en demeure, en reprochant à la République française d'avoir adopté une législation incompatible avec la directive et d'avoir ainsi manqué aux obligations qui lui incombent en vertu des dispositions susmentionnées du traité.

- 8 A cet égard, il y a lieu de relever qu'il résulte tant de la lettre de mise en demeure que de l'avis motivé et de la requête que le litige porte sur la question de savoir si la législation française est contraire à la sixième directive. Aucun changement de l'objet du litige n'ayant eu lieu, au cours des différentes phases de la procédure, il s'ensuit que les droits de la défense de la République française n'ont pas été méconnus.
- 9 Il convient, par conséquent, de rejeter l'exception d'irrecevabilité soulevée par la République française.

Sur le fond

- 10 La Commission fait valoir que les articles 17 à 20 de la sixième directive imposent aux États membres qui accordent à leurs assujettis en matière de location de biens immeubles, conformément à l'article 13, partie C, sous a), le droit d'opter pour la taxation, l'obligation de reconnaître, à de tels assujettis, le droit à la déduction totale et immédiate de la TVA payée en amont, sans que l'étendue de ce droit puisse être limitée en fonction du montant du loyer pratiqué.
- 11 La République française soutient que la législation en cause vise les locations à loyers inférieurs à ceux généralement pratiqués sur le marché, auxquelles procèdent soit certaines entreprises en faveur de leurs filiales soit certaines collectivités locales, pour des raisons d'ordre social, en faveur d'organismes à vocation sportive ou culturelle ou d'entreprises dans le but de favoriser leur implantation. De telles activités se présenteraient essentiellement comme des libéralités, mais il serait trop rigoureux, dans ces cas, de ne reconnaître au propriétaire aucun droit à déduction. La législation en cause serait conforme à l'article 2 de la directive 67/227 du Conseil, du 11 avril 1967, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires (JO 1967, p. 1301) (ci-après « première directive »), disposition qui énoncerait le principe selon lequel le prix des biens acquis doit être répercuté sur le prix de revient des biens loués par l'assujetti.
- 12 Il convient de rappeler tout d'abord les éléments et les caractéristiques, pertinents en l'espèce, du système de la TVA.

- 13 L'article 4, paragraphe 1, de la sixième directive définit comme assujetti « 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 ». Le paragraphe 2 de cette même disposition ajoute que « les activités économiques visées au paragraphe 1 sont toutes les activités de producteur, de commerçant ou de prestataire de services ». 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 ».
- 14 Par ailleurs, l'article 17 de la même directive prévoit, en son paragraphe 1, que « le droit à déduction prend naissance au moment où la taxe déductible devient exigible » et, dans son paragraphe 2, autorise l'assujetti, dans la mesure où les biens et les services sont utilisés pour les besoins de ses opérations taxées, « à déduire de la taxe dont il est redevable la taxe sur la valeur ajoutée due ou acquittée pour les biens qui lui sont ou lui seront livrés et pour les services qui lui sont ou lui seront rendus par un autre assujetti ».
- 15 Les caractéristiques de la taxe sur la valeur ajoutée ainsi rappelées permettent de déduire, ainsi que la Cour l'a relevé dans son arrêt du 14 février 1985 (268/83, Rompelman, Rec. p. 655) que le régime des déductions vise à soulager entièrement l'entrepreneur du poids de la TVA, due ou acquittée, dans le cadre de toutes ses activités économiques. Le système commun de la taxe sur la valeur ajoutée garantit, par conséquent, la parfaite neutralité quant à la charge fiscale de toutes les activités économiques, quels que soient les buts ou les résultats de ces activités, à condition que lesdites activités soient elles-mêmes soumises à la TVA.
- 16 Il résulte de l'ensemble des règles ainsi rappelées qu'en l'absence de toute disposition permettant aux États membres de limiter le droit à déduction conféré aux assujettis, ce droit doit s'exercer immédiatement pour la totalité des taxes ayant grevé les opérations effectuées en amont.
- 17 De telles limitations du droit à déduction ont une incidence sur le niveau de la charge fiscale et doivent s'appliquer de manière similaire dans tous les États membres. En conséquence, des dérogations ne sont permises que dans les cas expressément prévus par la directive.

- 18 S'agissant plus précisément de la taxation de la location de de biens immeubles, il y a lieu de relever que la sixième directive permet aux États membres soit d'exonérer une telle location [article 13, partie B, sous b)] soit d'accorder à leurs assujettis le droit d'opter pour la taxation [article 13, partie C, sous a)]. Dans ce dernier cas, qui est celui de l'espèce, lorsque le droit d'option pour la taxation est exercé, les entreprises qui louent des immeubles, étant des assujettis au sens de l'article 4 précité, bénéficient du régime des déductions susmentionné.
- 19 La législation française relative à la déduction de la TVA qui grève les immeubles donnés en location ne permet pas la déduction totale et immédiate lorsque le montant cumulé des recettes provenant de la location de l'immeuble est inférieur au quinzième de la valeur de celui-ci. Une telle législation est donc incompatible avec les règles ci-dessus rappelées de la sixième directive.
- 20 Il est vrai que, comme le souligne la République française, une telle législation serait nécessaire surtout pour faire face à des locations à bas loyers, consenties par des collectivités locales à des associations ayant un but social ou à des entreprises venues s'installer sur leur territoire. Ces pratiques aboutiraient à permettre aux collectivités locales d'octroyer des subventions qui seraient partiellement supportées par l'État si on admettait le principe, dans ces cas, de la déduction totale et immédiate.
- 21 A cet égard, il convient cependant de constater que pour faire face à des situations telles que celles mentionnées par la République française, l'article 20 de la sixième directive prévoit un régime de régularisation. Lorsqu'en raison du montant du loyer, la location doit être considérée comme une libéralité, et non pas comme une activité économique au sens de la directive, la déduction initialement opérée fait l'objet d'une régularisation dont le délai peut être porté jusqu'à dix ans.
- 22 En ce qui concerne la nécessité de prévenir la fraude fiscale, invoquée par la République française, il y a lieu de relever qu'une telle nécessité ne peut justifier des mesures dérogatoires à la directive que dans le cadre de la procédure prévue à son article 27 et à laquelle la République française n'a pas eu recours.

- 23 Enfin, il y a lieu d'observer que l'article 2 de la première directive, selon lequel « à chaque transaction, la taxe sur la valeur ajoutée, calculée sur le prix du bien ou du service au taux applicable à ce bien ou à ce service, est exigible déduction faite du montant de la taxe sur la valeur ajoutée qui a grevé directement le coût des divers éléments constitutifs du prix », ne saurait servir de fondement à la législation française en cause. Cette disposition se borne en effet à énoncer le principe du droit à déduction, dont le régime fait l'objet des dispositions susmentionnées de la sixième directive.
- 24 Il résulte de ce qui précède qu'en instituant et en maintenant en vigueur, en méconnaissance des dispositions de la sixième directive du Conseil, du 17 mai 1977, un régime fiscal limitant, pour les entreprises qui louent des immeubles qu'elles ont acquis ou fait construire, le droit à la déduction de la taxe sur la valeur ajoutée payée en amont, lorsque le montant des recettes provenant de la location de ces immeubles est inférieur au quinzième de la valeur de ceux-ci, la République française a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu du traité.

Sur les dépens

Aux termes de l'article 69, paragraphe 2, du règlement de procédure, toute partie qui succombe est condamnée aux dépens. La République française ayant succombé en ses moyens, il y a lieu de la condamner aux dépens.

Par ces motifs,

LA COUR

déclare et arrête:

- 1) **En instituant et en maintenant en vigueur, en méconnaissance des dispositions de la sixième directive du Conseil, du 17 mai 1977, un régime fiscal limitant, pour les entreprises qui louent des immeubles qu'elles ont acquis ou fait construire, le droit à la déduction de la taxe sur la valeur ajoutée payée en amont, lorsque le**

montant des recettes provenant de la location de ces immeubles est inférieur au quinzième de la valeur de ceux-ci, la République française a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu du traité.

2) La République française est condamnée aux dépens.

Mackenzie Stuart Bosco Moitinho de Almeida Rodríguez Iglesias

Koopmans Everling Galmot Kakouris Schockweiler

Ainsi prononcé en audience publique à Luxembourg, le 21 septembre 1988.

Le greffier

J.-G. Giraud

Le président

A. J. Mackenzie Stuart