

ARRÊT DE LA COUR (cinquième chambre)
27 octobre 1993 *

Dans l'affaire C-281/91,

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

Muys' en De Winter's Bouw- en Aannemingsbedrijf BV

et

Staatssecretaris van Financiën,

une décision à titre préjudiciel sur l'interprétation de l'article 13, partie B, sous d), point 1, 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)

LA COUR (cinquième chambre),

composée de MM. J. C. Moitinho de Almeida, président de chambre, R. Joliet, G. C. Rodríguez Iglesias et F. Grévisse et M. Zuleeg, juges,

avocat général: M. F. G. Jacobs

greffier: M^{me} D. Louterman-Hubeau, administrateur principal

considérant les observations écrites présentées:

* Langue de procédure: le néerlandais.

- pour la partie requérante au principal, par M. S. T. M. Beelen et M^{me} Mariken E. van Hilten, Coopers & Lybrand, conseillers fiscaux à Rotterdam, Pays-Bas,
- pour le gouvernement néerlandais, par M. B. R. Bot, secrétaire général du ministère des Affaires étrangères, en qualité d'agent,
- pour le gouvernement allemand, par MM. E. Röder et C.-D. Quassowski, en qualité d'agents,
- pour le gouvernement espagnol, par MM. A. J. Navarro González, directeur général de la coordination juridique et institutionnelle communautaire, et A. H. Hernández-Mora, Abogado del Estado, du service du contentieux communautaire, en qualité d'agents,
- pour le gouvernement grec, par N. Mavrikas, conseiller juridique adjoint du Conseil juridique de l'État, en qualité d'agent,
- pour la Commission des Communautés européennes, par M. J. F. Buhl, conseiller juridique, et M. B. J. Drijber, membre du service juridique, en qualité d'agents,

vu le rapport d'audience,

ayant entendu les observations orales de la partie requérante au principal, représentée par MM. S. T. M. Beelen et E. J. Janzen, conseillers fiscaux à Rotterdam, du gouvernement néerlandais, représenté par M. J. W. de Zwaan, conseiller juridique adjoint au ministère des Affaires étrangères, en qualité d'agent, du gouvernement allemand, du gouvernement danois, représenté par M. J. Molde, conseiller juridique au ministère des Affaires étrangères, en qualité d'agent, du gouvernement grec et de la Commission, à l'audience du 21 janvier 1993,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 3 mars 1993,

rend le présent

Arrêt

- 1 Par arrêt du 30 octobre 1991, parvenu à la Cour le 6 novembre suivant, le Hoge Raad der Nederlanden a posé, en application de l'article 177 du traité CEE, une question sur l'interprétation de l'article 13, partie B, sous d), point 1, de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires — système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme (JO L 145, p. 1, ci-après « sixième directive TVA »).
- 2 Cette question a été soulevée dans le cadre d'un litige opposant la société Muys' en De Winter's Bouw- en Aannemingsbedrijf (ci-après « demanderesse au principal ») au Staatssecretaris van Financiën en ce qui concerne un redressement fiscal notifié par celui-ci au titre de la TVA.
- 3 La demanderesse au principal est une société de construction qui conclut des « contrats d'achat et d'entreprise » par lesquels elle s'engage essentiellement, soit à la livraison d'une parcelle de terrain et à la construction d'une habitation ou dans certains cas à l'achèvement de la construction d'une habitation, soit à la construction d'un immeuble divisé en appartements et à la livraison au client d'une partie de l'immeuble et du terrain y afférent, ainsi que le droit d'utilisation exclusive de cette partie de l'immeuble à fin d'habitation.
- 4 En vertu de ces contrats, le prix de la construction de l'immeuble est versé par acomptes, en fonction de l'état d'avancement des travaux. Le prix du terrain est payé, soit lors de la conclusion du contrat ou peu après celle-ci, soit par acomptes en même temps que le prix de la construction.
- 5 Les contrats permettent toutefois au client de surseoir au paiement du montant dû pour le terrain et/ou la construction, jusqu'à la date de transfert de la propriété du terrain et de l'édifice construit. Ce sursis à paiement est généralement assorti de la condition que le client verse en dépôt 10 % du prix global du terrain et de la

construction. En pareil cas, l'acheteur doit verser des intérêts sur le montant du paiement différé.

- 6 L'administration fiscale néerlandaise a, en ce qui concerne les intérêts dus au titre des acomptes échus sur le prix de la construction, appliqué l'article 11, paragraphe 1, sous j), point 1, de la Wet op omzetbelasting 1968 (loi de 1968 relative à la taxe sur le chiffre d'affaires), lequel, portant transposition de l'article 13, partie B, sous d), point 1, de la sixième directive TVA, exonère « l'octroi et la négociation de crédits ainsi que la gestion de crédits effectuée par celui qui les a octroyés ».
- 7 Elle a cependant refusé l'application de l'exonération aux intérêts sur le prix du terrain, échus à la date de livraison, lorsque le prix était stipulé payable à cette date. En conséquence, elle a notifié à la demanderesse au principal un redressement fiscal s'élevant, après réduction, à 37 269,86 HFL au titre de la taxe sur le chiffre d'affaires, pour la période comprise entre le 1^{er} janvier 1981 et le 31 décembre 1984.
- 8 La demanderesse au principal s'est pourvue contre cette décision devant le Gerechtshof de La Haye. L'analyse de l'administration fiscale a été confirmée par cette juridiction, au motif qu'en l'espèce, les intérêts facturés entre la conclusion du contrat et le transfert de la propriété du terrain ne pouvaient être considérés comme une rémunération pour l'octroi d'un crédit, mais comme un élément de la contrepartie même de la livraison du terrain.
- 9 La demanderesse au principal s'est alors pourvue en cassation devant le Hoge Raad der Nederlanden, qui a sursis à statuer et saisi la Cour de la question préjudicielle suivante:

« Lorsqu'un contrat d'achat et d'entreprise, conclu entre un entrepreneur du bâtiment et un acheteur/maître de l'ouvrage, prévoit que le paiement du terrain à livrer en exécution de ce contrat doit être effectué lors de la conclusion du contrat ou peu après celle-ci, mais prévoit également que l'acheteur/maître de l'ouvrage peut, moyennant le paiement d'intérêts, surseoir au paiement jusqu'au moment de

la livraison, ces intérêts doivent-ils être considérés comme une rémunération pour l'octroi d'un crédit, au sens de l'article 13, partie B, sous d), point 1, de la sixième directive TVA, ou bien le montant facturé à titre d'intérêts fait-il partie du paiement pour la livraison du terrain? »

10 Pour un plus ample exposé des faits et du cadre juridique du litige au principal, du déroulement de la procédure ainsi que des observations écrites présentées à la Cour, 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.

11 Aux termes de l'article 13, partie B, sous d), point 1, de la sixième directive TVA,

« ... 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:

...

(d) ...

1) L'octroi et la négociation de crédits ainsi que la gestion de crédits effectuée par celui qui les a octroyés. »

12 Il y a lieu de souligner à titre liminaire qu'un paiement différé du prix d'achat d'un bien, moyennant le versement d'intérêts, peut en principe être considéré comme un octroi de crédit exonéré au sens de ce texte.

13 En effet, si les exonérations prévues par l'article 13 sont d'interprétation stricte (voir arrêt du 15 juin 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties, 348/87, Rec. p. 1737), il n'en demeure pas moins qu'à défaut de précision de l'identité du prêteur ou de l'emprunteur, l'expression « octroi et négociation de crédits » est en principe suffisamment large pour inclure un crédit accordé par un fournisseur de biens sous la forme d'un sursis à paiement. Contrairement à l'affirmation de la Commission, une limitation de la portée de l'article 13, partie B, sous d) point 1, aux seuls prêts et crédits octroyés par des organismes bancaires et financiers, ne résulte nullement des termes de cette disposition.

14 Cette interprétation est corroborée par la finalité du système commun, instauré par la sixième directive TVA, qui tend notamment à garantir aux assujettis une égalité de traitement. Ce principe serait en effet méconnu si un acheteur devait être taxé au titre du crédit accordé par son fournisseur, alors qu'un acheteur sollicitant un crédit auprès d'une banque ou d'un autre prêteur bénéficie d'un crédit exonéré.

15 La question préjudicielle vise la situation particulière dans laquelle le fournisseur d'un bien, en l'espèce un terrain, accorde à son client la possibilité, moyennant le paiement d'intérêts, de surseoir au paiement du prix jusqu'à la livraison seulement. La Cour doit ainsi apprécier si cette situation relève également d'un octroi de crédit.

16 En vertu de l'article 10, paragraphe 2, premier alinéa, de la sixième directive TVA:

« Le fait générateur de la taxe intervient et la taxe devient exigible au moment où la livraison du bien ou la prestation de service est effectuée... »

Ce n'est par conséquent qu'au moment de la livraison que la base d'imposition doit être déterminée.

- 17 Selon l'article 11, partie A, paragraphe 1, sous a), de la sixième directive TVA, la base d'imposition est constituée:

« par tout ce qui constitue la contrepartie obtenue ou à obtenir par le fournisseur ou le prestataire pour ces opérations de la part de l'acheteur, du preneur ou d'un tiers... »

- 18 En vertu de ces dispositions, lorsque le fournisseur d'un bien accepte que l'acheteur, moyennant le paiement d'intérêts, sursoie au paiement du prix jusqu'à la livraison, la valeur totale du bien doit être considérée comme comprenant ces intérêts, même si le contrat les distingue du prix.

- 19 Il y a donc lieu de répondre à la question préjudicielle que l'article 13, partie B, sous d), point 1, de la sixième directive TVA doit être interprété en ce sens qu'un fournisseur de biens ou de prestations de services qui autorise son client à surseoir au paiement du prix, moyennant le paiement d'intérêts, octroie en principe un crédit exonéré au sens de cette disposition. Toutefois, lorsqu'un fournisseur de biens ou de prestations de services accorde à son client un sursis au paiement du prix, moyennant le paiement d'intérêts, jusqu'à la livraison seulement, ces intérêts ne constituent pas la rémunération d'un crédit, mais un élément de la contrepartie obtenue pour la livraison des biens ou les prestations de services, au sens de l'article 11, partie A, paragraphe 1, sous a), de la sixième directive TVA.

Sur les dépens

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

Par ces motifs,

LA COUR (cinquième chambre),

statuant sur la question à elle soumise par le Hoge Raad der Nederlanden, par arrêt du 30 octobre 1991, dit pour droit:

L'article 13, partie B, sous d), point 1, 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, doit être interprété en ce sens qu'un fournisseur de biens ou de prestations de services qui autorise son client à surseoir au paiement du prix, moyennant le paiement d'intérêts, octroie en principe un crédit exonéré au sens de cette disposition. Toutefois, lorsqu'un fournisseur de biens ou de prestations de services accorde à son client un sursis au paiement du prix, moyennant le paiement d'intérêts, jusqu'à la livraison seulement, ces intérêts ne constituent pas la rémunération d'un crédit, mais un élément de la contrepartie obtenue pour la livraison des biens ou les prestations de services, au sens de l'article 11, partie A, paragraphe 1, sous a), de la sixième directive TVA.

Moitinho de Almeida

Joliet

Rodríguez Iglesias

Grévisse

Zuleeg

Ainsi prononcé en audience publique à Luxembourg, le 27 octobre 1993.

Le greffier

J.-G. Giraud

Le président de la cinquième chambre

J. C. Moitinho de Almeida