

ARRÊT DE LA COUR (quatrième chambre)
21 mai 1985 *

Dans l'affaire 47/84,

ayant pour objet une demande adressée à la Cour, en application de l'article 177 du traité CEE, par le Hoge Raad des Pays-Bas et tendant à obtenir, dans le litige pendant devant cette juridiction entre

Secrétaire d'État aux Finances, à La Haye,

et

Gaston Schul Douane-Expéditeur BV, à Wernhout, Pays-Bas,

une décision à titre préjudiciel sur l'interprétation de l'article 95 du traité,

LA COUR (quatrième chambre),

composée de MM. G. Bosco, président de chambre, P. Pescatore, T. Koopmans, K. Bahlmann et T. F. O'Higgins, juges,

avocat général: M. M. Darmon

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

l'avocat général entendu en ses conclusions à l'audience du 5 mars 1985,

rend le présent

* Langue de procédure: le néerlandais.

ARRÊT

(Partie « En fait » non reproduite)

En droit

- 1 Par arrêt du 15 février 1984, parvenu à la Cour le 28 février suivant, le Hoge Raad des Pays-Bas a posé, en vertu de l'article 177 du traité CEE, deux questions préjudicielles relatives à l'interprétation de l'article 95 du traité ainsi que des dispositions de 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).
- 2 Le Hoge Raad a été saisi d'un pourvoi en cassation, de la part du secrétaire d'État aux Finances, contre l'arrêt que le Gerechtshof de 's-Hertogenbosch a rendu, le 18 février 1983, en considération de l'arrêt de la Cour du 5 mai 1982 (Schul, 15/81, Rec. p. 1409).
- 3 Il convient de rappeler que le litige ayant donné lieu à cet arrêt concernait la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après TVA) à appliquer à l'importation aux Pays-Bas d'un bateau de plaisance et de sport, à l'état de bien d'occasion, sur l'ordre et pour le compte d'un particulier domicilié aux Pays-Bas, lequel l'avait acheté en France à un autre particulier. Conformément à sa législation nationale, l'administration fiscale néerlandaise avait appliqué, sur cette importation, une TVA au taux de 18 % sur le prix de vente, taux-normal appliqué à l'intérieur du pays pour les livraisons à titre onéreux de biens.
- 4 Après avoir rappelé les caractéristiques du système commun de la TVA, l'arrêt du 5 mai 1982 a analysé la portée de l'article 95 du traité pour la perception de la TVA au titre de l'importation de produits en provenance d'un autre État membre livrés à un particulier par un autre particulier, étant donné que les produits importés par des particuliers sont déjà grevés de la TVA de l'État membre d'exportation, à défaut de leur dégrèvement à l'occasion de l'exportation. Cette analyse a

amené la Cour à la conclusion que l'article 2, paragraphe 2, de la sixième directive, en soumettant « les importations de biens » à la TVA, doit être interprété dans un sens conforme aux impératifs du traité tels que découlant notamment de son article 95.

- 5 L'arrêt précité a dit pour droit que la TVA qu'un État membre perçoit au titre de l'importation de produits en provenance d'un autre État membre livrés par un particulier, lorsqu'une telle taxe n'est pas perçue au titre de la livraison de produits similaires effectuée par un particulier à l'intérieur de l'État membre d'importation, constitue une imposition intérieure supérieure à celle qui frappe les produits nationaux similaires, au sens de l'article 95 du traité, dans la mesure où n'est pas prise en considération la part résiduelle de la TVA acquittée dans l'État membre d'exportation qui est encore incorporée dans la valeur du produit au moment de son importation.

- 6 L'arrêt explique à cet égard que, dans la mesure où un produit importé livré par un particulier, et ne pouvant pas légalement être dégrevé à l'occasion de l'exportation, reste effectivement grevé, au moment de son importation, d'une partie de la TVA acquittée dans l'État membre d'exportation, le montant de la TVA exigible à l'occasion de l'importation doit être diminué de la part résiduelle de la TVA de l'État membre d'exportation qui est encore incorporée dans la valeur du produit au moment de son importation. Il ajoute que le montant venant ainsi en diminution ne peut pas être supérieur au montant de la TVA effectivement acquitté dans l'État membre d'exportation.

- 7 Le Gerechtshof de 's-Hertogenbosch, saisi à nouveau de l'affaire, a constaté que le bateau litigieux, construit sur le territoire de Monaco, avait été importé en France et que, à ce moment, les autorités fiscales françaises ont perçu la TVA due pour l'importation d'un bien. La valeur du bateau déclaré aux autorités françaises étant de 269 571 FF, la TVA française, au taux de 17,6 %, s'élevait à 47 444,49 FF. Une année plus tard, le bateau a été vendu à un ressortissant néerlandais résidant aux Pays-Bas moyennant une somme de 365 000 FF, montant supérieur au prix brut du bateau au moment de l'importation en France. Le taux de la TVA néerlandaise était de 18 % lorsque le bateau a été importé aux Pays-Bas.

- 8 A la lumière de ces circonstances, le Gerechtshof a considéré que la TVA acquittée en France demeurait encore dans son ensemble incorporée dans la valeur du bateau au moment où celui-ci était importé aux Pays-Bas, la vente vers ce pays ayant été réalisée moyennant un prix plus élevé que la valeur déclarée aux autorités fiscales françaises. Le Gerechtshof a ensuite estimé que, d'après l'arrêt de la Cour du 5 mai 1982, la somme des montants de la TVA française et de la TVA à l'importation ne saurait dépasser le montant de la TVA néerlandaise prélevé sur un bateau similaire de valeur égale, hors taxe, livré à un particulier sur le territoire néerlandais. A cet effet, la valeur à l'importation devrait être calculée en soustrayant la taxe française actuellement payée du prix à l'importation aux Pays-Bas; sur cette base, une taxe néerlandaise de 18 % devrait être calculée, dont le montant serait diminué de la taxe française effectivement acquittée.
- 9 Devant le Hoge Raad, l'administration des finances a fait valoir que l'article 95 du traité, tel qu'interprété par l'arrêt de la Cour du 5 mai 1982, fait obligation aux autorités fiscales de soustraire de la TVA à payer à l'importation la TVA résiduelle ayant été perçue dans le pays d'exportation et grevant encore le produit. Toutefois, cette disposition ne viserait pas la base d'imposition qui ne pourrait être autre que le prix payé à l'importation, comme il ressortirait aussi bien de la législation néerlandaise que de la sixième directive [article 11, partie B, paragraphe 1, sous a)]. Pour cette raison, le Gerechtshof aurait appliqué une méthode incorrecte de calcul.
- 10 Le Hoge Raad a constaté que la solution du problème soulevé dépendait de l'interprétation du droit communautaire et qu'il y avait lieu de poser des questions préjudicielles à la Cour. Ces questions sont ainsi libellées:
- « 1) Lorsqu'une taxe sur la valeur ajoutée (ci-après TVA) est perçue par un État membre lors de l'importation d'un produit originaire d'un autre État membre, lequel est livré par un (particulier) non-assujetti, alors que cette taxe n'est pas perçue lors de la livraison par un particulier de produits similaires à l'intérieur de l'État membre d'importation, l'État membre d'importation doit-il, en vue d'éviter que cette taxe ne constitue une imposition intérieure supérieure à celle qui frappe les produits nationaux similaires au sens de l'article 95 du traité CEE, tenir compte du montant de la TVA acquittée dans l'État membre d'exportation, qui est encore incorporée dans la valeur du produit au moment de son importation:

- a) de manière telle que ce montant ne figure pas dans la base d'imposition de la TVA due à l'importation et soit en outre déduit de la TVA due à l'importation, ou
- b) de manière telle que le montant en question soit seulement déduit de la TVA due à l'importation?

2) Comment doit être calculé le montant visé dans le cas décrit sous 1? »

- 11 Ces questions reviennent à savoir si la part résiduelle de la taxe grevant le produit importé en cas de vente de particulier à particulier doit entrer en ligne de compte pour le seul calcul du montant de la TVA à l'importation ou également pour la détermination de la base d'imposition (première question). La juridiction nationale demande en outre comment cette part résiduelle grevant le produit doit être calculée (deuxième question).

Considérations générales

- 12 La Commission a observé que la ligne de jurisprudence établie par l'arrêt du 5 mai 1982 est susceptible de donner lieu à certaines difficultés dans l'application pratique du régime de TVA à l'importation de biens livrés entre particuliers. En concertation étroite avec les administrations fiscales des États membres, la Commission se serait attachée à trouver des solutions, sous forme législative, pour certains problèmes pratiques. Sur la base de ces travaux, elle aurait établi une proposition de nouvelle directive, présentée au Conseil le 23 juillet 1984 [proposition de seizième directive du Conseil 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: régime commun applicable à certains biens définitivement grevés de taxe sur la valeur ajoutée, importés par un consommateur fiscal d'un État membre en provenance d'un autre État membre (JO C 226, p. 2)].
- 13 Les problèmes pratiques à clarifier seraient notamment ceux de savoir comment il faut tenir compte de la TVA acquittée dans un autre État membre sans que l'État membre d'importation subisse une perte de revenus fiscaux; comment il convient de calculer le montant résiduel d'imposition contenu dans le prix d'achat; comment

les autorités d'un État membre d'importation peuvent connaître les taux de TVA en vigueur au moment du premier achat dans le pays d'exportation; comment il faut calculer le montant de l'imposition résiduelle contenue dans le prix de vente, lorsque différentes transactions ont eu lieu dans trois ou quatre États membres différents; comment il faut résoudre les problèmes de preuve; quelle est la situation lorsque le prix du bien d'occasion est plus élevé que le prix du bien à l'état neuf; et, enfin, s'il faut prévoir une exemption.

- 14 La Commission est arrivée à la conclusion, sur la base des travaux et des consultations qui ont eu lieu, que la seule orientation fidèle à l'esprit de l'arrêt du 5 mai 1982 consiste à créer, pour le cas visé, l'obligation de l'État membre d'exportation de restituer à l'exportateur la partie résiduelle de l'imposition grevant encore le bien, de façon à permettre la perception d'une TVA à l'importation sur la base du montant pris en considération pour la restitution. En revanche, une solution différente devrait être envisagée pour le cas où le bien concerné a vu sa valeur augmenter: la Commission serait d'avis que, dans ce cas, aucune TVA ne doit être restituée à l'exportation, mais qu'à l'importation la TVA soit seulement perçue sur la différence de valeur entre le prix du bien d'occasion et celui du bien à l'état neuf. Toutes ces solutions ne pourraient cependant être réalisées que par la voie législative, à savoir par la modification des lois nationales concernant la TVA à l'importation, sur la base d'une nouvelle directive du Conseil.
- 15 Il convient d'observer à cet égard que l'application pratique du système commun de la TVA tel qu'institué par la sixième directive a donné lieu à des phénomènes de double imposition dans les échanges intracommunautaires dont la présente espèce fournit une illustration. En effet, une application des articles 2 et 11 de la sixième directive qui ne tiendrait pas compte de l'incidence, sur la perception de la TVA, des principes consacrés par l'article 95 du traité aurait pour conséquence, dans le cas de la livraison d'un bien par un non-assujetti à un particulier domicilié dans un autre État membre, de soumettre ce bien à la perception de la TVA à l'importation au taux plein alors que ce bien reste grevé d'une charge de la TVA payée dans l'État membre d'exportation.
- 16 L'arrêt du 5 mai 1982 a déjà constaté que, si la mise en place d'un régime de parfaite neutralité concurrentielle comportant éventuellement le dégrèvement complet à l'exportation appartient au législateur communautaire, l'article 95 s'op-

pose, aussi longtemps qu'un tel régime n'est pas instauré, à ce qu'un État membre d'importation applique son régime de TVA aux produits importés d'une manière contraire aux principes de cette disposition.

- 17 Il en résulte que, dans l'attente d'une solution législative, la perception de la TVA à l'importation doit tenir compte de l'incidence de l'article 95 du traité. Dans ces circonstances, il appartient à la Cour d'établir les lignes directrices qui soient compatibles avec l'article 95 du traité, conformes à l'économie générale de la sixième directive et suffisamment simples pour pouvoir être appliquées de façon uniforme dans l'ensemble des États membres.

La base d'imposition (première question)

- 18 Dans ses observations, le gouvernement néerlandais soutient que la TVA à l'importation est assise sur la valeur du bien au moment de son importation et que cette valeur comprend toutes taxes antérieurement payées, TVA incluse. Il ajoute que les mêmes règles sont appliquées aux transactions à l'intérieur du pays, les transactions entre particuliers et assujettis portant sur des biens d'occasion étant soumises à la TVA calculée sur la base du prix d'achat toutes taxes comprises.
- 19 Selon le gouvernement français, il résulte des règles générales d'application de la TVA que la base d'imposition ne peut s'entendre que d'une valeur hors taxe. La seule question serait donc celle de savoir si la TVA antérieurement payée dans un autre État membre peut être considérée, par les autorités fiscales, comme une taxe qui grève encore le produit, mais cette question aurait reçu une réponse affirmative dans l'arrêt du 5 mai 1982.
- 20 Le transitaire en douane qui a importé le bateau litigieux et la Commission sont d'avis que l'arrêt précité a été fondé sur la comparaison de la situation d'un produit importé par un particulier avec celle d'un produit fabriqué et commercialisé dans l'État membre d'importation puis acheté par un particulier. Cette compa-

raison impliquerait que la base d'imposition est la même dans les deux hypothèses, soit une valeur hors taxe.

- 21 La Cour a considéré, dans l'arrêt précité, que l'interdiction de l'article 95 ne serait pas respectée si les produits importés pouvaient être soumis à la TVA applicable aux produits nationaux similaires sans qu'il soit tenu compte de la part de la TVA qui grève encore ces produits au moment de l'importation. Il en découle que cette part de la TVA ne fait pas partie de la base imposable sur laquelle la TVA à l'importation est assise, étant donné que la base imposable des produits nationaux similaires est également une valeur hors taxe.
- 22 Cette conclusion implique, comme la juridiction nationale l'a indiqué dans la première question, sous a), que le montant de la taxe résiduelle qui grève le produit ne fasse pas partie de la base d'imposition de la TVA à l'importation et qu'il soit en outre déduit du montant de la TVA due à l'importation.
- 23 Il convient donc de répondre à la première question que la TVA perçue par un État membre lors de l'importation, en provenance d'un autre État membre, d'un produit livré par un non-assujetti, alors que cette taxe n'est pas perçue lors de la livraison par un particulier de produits similaires à l'intérieur de l'État membre d'importation, doit être calculée compte tenu du montant de la TVA acquittée dans l'État membre d'exportation qui est encore incorporé dans la valeur du produit au moment de son importation, de manière telle que ce montant ne fasse pas partie de la base d'imposition et soit en outre déduit de la TVA due à l'importation.

La part résiduelle de la TVA grevant le produit (deuxième question)

- 24 La deuxième question vise le calcul de la part résiduelle de la TVA de l'État membre d'exportation qui est encore incorporée dans la valeur du produit au moment de son importation.
- 25 L'arrêt du 5 mai 1982 a précisé que le montant de cette part résiduelle ne peut pas être supérieur au montant de la TVA effectivement acquitté dans l'État membre d'exportation. Le Gerechtshof s'est basé sur cette précision pour considérer que, en cas d'augmentation de valeur du produit, entre le moment de la dernière percep-

tion de TVA dans le pays d'exportation et celui de l'importation, la part résiduelle de la taxe encore incorporée dans la valeur du produit équivaut au montant de la TVA effectivement payé dans le pays d'exportation.

- 26 Les gouvernements néerlandais et français sont d'avis que le montant de la TVA perçue dans l'État d'exportation ne peut pas être considéré comme étant entièrement incorporé dans la valeur du produit, celui-ci étant devenu entre-temps un bien usagé. Il faudrait donc admettre que la part résiduelle évoquée par l'arrêt du 5 mai 1982 s'entend de la seule partie de la TVA perçue dans l'État d'exportation qui peut être réputée n'avoir pas correspondu à une utilisation du produit dans cet État.
- 27 Pour cette raison, les deux gouvernements suggèrent l'application d'une règle d'amortissement de la taxe perçue dans l'État d'exportation. Un amortissement en fonction de la durée de vie du bien importé étant trop incertain pour pouvoir être admis, étant donné les différences entre les usages existant dans les différents États membres et dans les différents secteurs d'activité, il y aurait lieu de s'orienter vers le système prévu par l'article 20, paragraphe 2, de la sixième directive pour la régularisation des déductions des biens d'investissement qui ont été cédés après avoir été utilisés. Un tel système comporterait un amortissement de cinq ans et aurait donc pour résultat que la part résiduelle de TVA incorporée dans la valeur du bien importé correspond à la taxe effectivement perçue dans l'État membre d'exportation diminuée d'un cinquième par année civile, ou fraction d'année civile, écoulée depuis la date de cette perception.
- 28 La Commission s'est opposée à cette façon de voir. Elle fait valoir que la méthode proposée revient à une modalité forfaitaire du calcul de la part résiduelle de taxe, alors que la sixième directive est fondée sur le principe que la TVA à l'importation est assise sur le prix effectif à l'importation. D'ailleurs, la situation des biens d'investissement visée par l'article 20 de la sixième directive représenterait un cas spécial qui ne serait nullement comparable à celle des biens d'occasion importés par un particulier.
- 29 Schul considère que l'amortissement de la taxe perçue dans le pays d'exportation se traduira, dans la plupart des cas, par une diminution de la valeur du produit.

C'est pour cette raison que le calcul de la part résiduelle devrait être fait sur la base du pourcentage du taux de TVA appliqué dans l'État membre d'exportation, étant entendu que ce montant ne saurait être supérieur au montant effectivement acquitté dans cet État. En cas d'augmentation de la valeur du bien, la part résiduelle correspondrait donc au montant effectivement acquitté, comme le Gerechtshof l'avait déjà constaté dans son arrêt du 18 février 1983.

- 30 La Commission s'est finalement, à l'audience, rangée au même avis.
- 31 La Cour adopte, après avoir pesé les arguments de part et d'autre, le même point de vue. Tout système forfaitaire, tel celui proposé par les gouvernements néerlandais et français, présenterait le désavantage de s'éloigner trop du régime de la sixième directive pour pouvoir être développé par interprétation judiciaire. La méthode adoptée par le Gerechtshof reste, quels que soient ses mérites intrinsèques, proche de ce régime, tout en étant praticable et en respectant les dispositions de l'article 95 du traité.
- 32 Cette méthode est en effet conforme à l'interprétation que l'arrêt du 5 mai 1982 a donnée à l'article 95 du traité et aux dispositions de la sixième directive. Elle peut être appliquée sans grandes difficultés pratiques par les administrations fiscales puisque, en cas de dépréciation de la valeur du bien, la part résiduelle de taxe encore incorporée dans cette valeur est calculée, au moment de l'importation, en diminuant le montant de la TVA effectivement acquittée dans l'État membre d'exportation à proportion du pourcentage de la dépréciation constatée, alors que cette part résiduelle correspond simplement au montant de la taxe effectivement perçue en cas d'augmentation de la valeur du bien.
- 33 A cet égard, il y a lieu de rappeler que, comme l'a déjà constaté l'arrêt du 5 mai 1982, la preuve des éléments justifiant la prise en considération de la TVA acquittée dans l'État membre d'exportation qui est encore incorporée à la valeur du bien au moment de son importation incombe à l'importateur.

34 Il découle de tout ce qui précède que le montant de la TVA acquittée dans l'État membre d'exportation qui est encore incorporé dans la valeur du produit au moment de son importation équivaut:

- en cas de dépréciation de la valeur du produit entre le moment de la dernière perception de TVA dans l'État membre d'exportation et celui de l'importation: au montant de TVA effectivement acquitté dans l'État membre d'exportation, diminué à proportion du pourcentage de cette dépréciation;
- en cas d'augmentation de la valeur du produit au cours de cette même période: au montant intégral de la TVA effectivement acquitté dans l'État membre d'exportation.

Sur les dépens

35 Les frais exposés par le gouvernement du royaume des Pays-Bas, le gouvernement de la République française et 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 (quatrième chambre),

statuant sur les questions à elle soumises par le Hoge Raad des Pays-Bas, par arrêt du 15 février 1984, dit pour droit:

- 1) La TVA perçue par un État membre lors de l'importation, en provenance d'un autre État membre, d'un produit livré par un non-assujetti, alors que cette taxe n'est pas perçue lors de la livraison par un particulier de produits similaires à l'intérieur de l'État membre d'importation, doit être calculée compte tenu du montant de la TVA acquittée dans l'État membre d'exportation qui est encore incorporé dans la valeur du produit au moment de son importation, de manière telle que ce montant ne fasse pas partie de la base d'imposition et soit en outre déduit de la TVA due à l'importation.

2) Le montant de la TVA acquittée dans l'État membre d'exportation qui est encore incorporé dans la valeur du produit au moment de son importation équivaut:

- en cas de dépréciation de la valeur du produit entre le moment de la dernière perception de TVA dans l'État membre d'exportation et celui de l'importation: au montant de TVA effectivement acquitté dans l'État membre d'exportation, diminué à proportion du pourcentage de cette dépréciation;
- en cas d'augmentation de la valeur du produit au cours de cette même période: au montant intégral de la TVA effectivement acquitté dans l'État membre d'exportation.

	Bosco	Pescatore	
Koopmans		Bahlmann	O'Higgins

Ainsi prononcé en audience publique à Luxembourg, le 21 mai 1985.

Le greffier
P. Heim

Le président de la quatrième chambre
G. Bosco