

même s'il n'y a pas transfert de la propriété juridique du bien.

Il appartient au juge national de déterminer au cas par cas, en fonction des faits de l'espèce, s'il y a ou non un tel transfert.

2. Dans la répartition des tâches établie par l'article 177 du traité, il appartient à la juridiction nationale d'appliquer les règles de droit communautaire, telles qu'interprétées par la Cour, à un cas concret. En effet, une telle application ne peut être effectuée sans une appréciation des faits de l'affaire dans leur ensemble.

## RAPPORT D'AUDIENCE présenté dans l'affaire C-320/88 \*

### I — Les faits

#### A — *La législation nationale et communautaire*

1. La *Wet op de omzetbelasting* de 1968 (loi néerlandaise sur la taxe sur le chiffre d'affaires, ci-après « loi ») prévoit que la notion de livraison d'un bien (meuble ou immeuble) englobe, notamment:

— le transfert de la propriété du bien en vertu d'un contrat [article 3, paragraphe 1, sous a), de la loi];

— la transmission et le transfert d'un bien, ayant comme résultat que ce bien quitte le patrimoine de l'entrepreneur en cause [article 3, paragraphe 1, sous e) de la loi]. Aux termes de l'article 3, paragraphe 3, de la loi,

« lorsque des contrats sont conclus par plusieurs personnes les obligeant à livrer un bien, lequel est par la suite directement livré par la première personne au dernier acheteur, le bien est censé être livré par chacune de ces personnes ».

2. Le régime de l'imposition du transfert d'un immeuble consiste, en substance, en ce que la livraison d'un bien immeuble ancien est exonérée et que la livraison d'un bien immeuble nouveau est assujettie à la taxe. Ainsi, en vertu de l'article 11 de la loi, la livraison d'un bâtiment déjà utilisé, d'un terrain vague ainsi que l'inscription et la transmission de droits réels sur un bien immeuble sont exonérées de la TVA, alors que la livraison d'un terrain viabilisé, d'un bien immeuble (lorsqu'elle intervient avant les deux ans après sa première occupation) et la délivrance de travaux immobiliers sont assujetties à la TVA.

La loi a été modifiée en 1979. Ces modifications ont eu pour but d'adapter la législation

\* Langue de procédure: le néerlandais.

néerlandaise relative à la taxe sur le chiffre d'affaires à 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).

3. Aux termes de l'article 5, paragraphe 1, de la sixième directive,

« est considéré comme 'livraison d'un bien' le transfert du pouvoir de disposer d'un bien corporel comme un propriétaire ».

**B — Antécédents du litige au principal**

4. Par acte notarié du 19 juin 1979, intitulé « transfert économique », l'entité fiscale Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV (Safe Rekencentrum BV, ci-après « Safe »), établie à Hillegom (Pays-Bas), a cédé à Kats Bouwgroep NV (ci-après « Kats »), ayant son siège à Leeuwarden (Pays-Bas), un immeuble comprenant une villa avec dépendances pour 2 250 000 HFL.

Le contrat établi à cette occasion entre Safe et Kats stipule, entre autres:

« 1. Le vendeur s'oblige à transférer à l'acquéreur un droit de propriété, lequel — sous réserve de la constitution éventuelle d'une ou de plusieurs hypothèques sur le bien vendu à la demande de l'acquéreur ou de l'inscription hypothécaire effectuée à son usage:

a) est inconditionnel et n'est pas exposé à réduction, à résolution ni à quelque annulation que ce soit;

b) n'est pas grevé d'hypothèques, saisies ou autres droits réels;

c) n'est pas frappé d'inscriptions d'hypothèques ou de saisies, etc.

...

5. Tous les produits et charges du bien vendu sont à dater de ce jour pour le compte de l'acquéreur.

6. A dater de ce jour, l'acquéreur supporte les risques relatifs au bien vendu.

7. Tous les frais de notaire relatifs au présent contrat d'achat et de vente ainsi qu'à la livraison juridique et effective du bien vendu sont à charge de l'acquéreur; les droits de cession éventuellement dus sur la livraison juridique du bien vendu sont à charge de l'acquéreur.

...

**D —** Étant donné que la livraison juridique du bien vendu s'effectuera au gré de l'acquéreur, mais au plus tard le trente et un décembre mil neuf cent quatre-vingt-deux, le vendeur et l'acquéreur conviennent en outre ce qui suit:

1) à la première demande de l'acquéreur, le vendeur s'oblige à lui livrer le bien vendu,

2) la livraison juridique du bien vendu s'effectuera aux conditions et aux moments ou au moment fixés par l'acquéreur, compte tenu des dispositions convenues dans le présent acte,

- 3) l'exploitation du bien vendu est effectuée à dater de ce jour par, pour le compte et aux risques de l'acquéreur,

lequel, à condition de respecter les dispositions convenues entre le vendeur et l'acquéreur dans le présent acte, est dès à présent compétent pour accomplir tous les actes (juridiques) relatifs au bien vendu. A dater de ce jour, le vendeur s'abstiendra, sauf à la demande de l'acquéreur, d'accomplir tout acte (juridique) relatif du bien vendu.

E — Safe donne par le présent acte mandat irrévocabile — avec pouvoir de substitution — à l'acquéreur (Kats) d'agir pour ou au nom du vendeur (l'intéressée), afin de:

- 1) livrer le bien vendu, comme mentionné au point D ci-dessus;
- 2) grever le bien vendu ou une partie de ce dernier à son gré d'un droit d'hypothèque, même à l'usage de l'acquéreur lui-même, pour les montants qu'il souhaite et détermine et aux conditions qu'il approuve, quelles qu'elles soient;
- 3) respecter en général les obligations assumées par le vendeur vis-à-vis de l'acquéreur.

Le mandat visé ci-dessus est consenti exclusivement dans l'intérêt de l'acquéreur et fait partie intégrante du présent contrat de vente et d'achat, lequel contrat n'aurait pas été passé à défaut de ce pouvoir et de son caractère irrévocabile; le mandat a des conséquences externes, de sorte que sa révocation est dépourvue de tout effet juridique. »

5. En 1980, Kats a fait démolir la villa avec les dépendances et a viabilisé le terrain. Le 11 août 1983, les curateurs de la faillite de Kats ont conclu avec la société Abreka BV d'Amsterdam un contrat notarié suivant lequel ils cèdent à Abreka, pour le prix de 425 000 HFL augmenté de la taxe sur le chiffre d'affaires y relative (soit 76 500 HFL), tous les droits que Kats détient en vertu du contrat, intitulé « transfert économique », passé en 1979 avec Safe. En vue d'honorer ses engagements, Safe a transféré directement à Abreka la propriété juridique du bien immeuble le 11 août 1983.

6. Safe s'est vu imposer pour l'année 1979 un redressement de taxe sur le chiffre d'affaires. L'avis de redressement concerne, selon l'inspecteur des finances, la livraison faite, en application de l'article 3, paragraphe 3, de la loi, par Safe à Kats le 11 août 1983 lorsque le transfert juridique du bien a eu lieu. Le paiement de 2 250 000 HFL intervenu en 1979 n'aurait été qu'un acompte.

Safe a déposé une réclamation contre l'avis de redressement auprès de l'inspecteur des finances, qui l'a rejetée. Contre ce rejet, Safe a introduit un recours devant le Gerechtshof de La Haye, qui a annulé la décision de l'inspecteur et l'avis de redressement. Le Staatssecretaris van Financiën s'est pourvu en cassation contre ce jugement.

#### C — *La question préjudiciale*

7. Estimant que le litige soulève des questions d'interprétation d'une disposition de droit communautaire, le Hoge Raad der Nederlanden a, par arrêt du 19 octobre 1988, sursis à statuer et a demandé à la Cour de justice, conformément à l'article 177 du traité CEE, de se prononcer, à titre

préjudiciel, sur les questions préjudiciales suivantes:

- « 1) L'article 5, paragraphe 1, de la sixième directive doit-il être interprété en ce sens qu'il ne saurait être question de livraison d'un bien au sens de ladite disposition que s'il y a transfert de la propriété juridique du bien en question?
- 2) En cas de réponse négative à la première question, peut-on également parler de livraison d'un bien au sens susvisé, lorsque le propriétaire du bien en question:

- a souscrit par contrat vis-à-vis de son cocontractant des engagements tels que tous les changements de valeur de même que tous les produits et charges du bien sont désormais pour le compte et aux risques de ce cocontractant;
- s'est engagé en vertu dudit contrat à transférer à son cocontractant la propriété juridique du bien à un moment futur;
- a donné par ledit contrat mandat irrévocable à son cocontractant d'accomplir les actes opérant ce transfert;
- a effectivement mis le bien à la disposition de son cocontractant conformément audit contrat? »

8. Le Hoge Raad considère que si l'article 5, paragraphe 1, de la sixième directive vise certaines formes de transfert d'un bien

immeuble autres que le transfert de la propriété juridique, alors il faudra admettre que, compte tenu de la conformité entre le sens de la notion de livraison utilisée dans la loi et celui de cette notion telle qu'elle figure à la sixième directive, l'article 3, paragraphe 1, de la loi vise également ces autres formes de transfert. La juridiction nationale ajoute que, selon les dispositions de l'article 671, paragraphe 1, du code civil néerlandais, la propriété juridique d'un bien immeuble est transférée par la transcription de l'acte concerné dans les registres publics destinés à cet effet et que, aussi longtemps que cette inscription n'a pas été effectuée, la propriété juridique d'un bien immeuble reste à celui qui en était jusqu'alors propriétaire, même s'il en a transféré la propriété économique à une autre personne.

Le Hoge Raad estime, par conséquent, que la question est de savoir si seul le transfert de la propriété juridique d'un bien peut être qualifié de « livraison d'un bien » au sens de l'article 5, paragraphe 1, de la sixième directive, ou s'il est déjà question d'une telle livraison chaque fois que, ou dans certains cas où, seule la propriété économique du bien est transférée.

## II — Procédure

9. L'arrêt de renvoi a été enregistré au greffe de la Cour le 3 novembre 1988.
10. Conformément à l'article 20 du protocole sur le statut de la Cour de justice de la CEE, des observations écrites ont été déposées par:
  - le gouvernement du royaume des Pays-Bas, représenté par le ministère des Affaires étrangères,

— la Commission des Communautés européennes, représentée par son conseiller juridique M. Johannes Fons Buhl et par M. Berend Jan Drijber, membre du service juridique de la Commission, en qualité d'agents.

11. La Cour, sur rapport du juge rapporteur, l'avocat général entendu, a décidé d'ouvrir la procédure orale sans instruction préalable.

12. La Cour, par décision du 7 juillet 1989, en application de l'article 95, paragraphes 1 et 2, du règlement de procédure, a décidé de renvoyer l'affaire devant la sixième chambre.

### III — Résumé des observations écrite déposées devant la Cour

#### A — Quant à la première question

13. Le *gouvernement néerlandais* constate que la notion de « livraison d'un bien » au sens de l'article 5, paragraphe 1, de la sixième directive n'est pas davantage précisée dans ce texte. Il serait donc naturel que les États membres se réfèrent au droit civil pour apprécier le contenu de la « livraison d'un bien ». Il faudrait qualifier de « livraison d'un bien » le transfert de la propriété juridique d'une chose corporelle au sens du droit civil applicable dans les États membres. En vertu de l'article 671, paragraphe 1, du code civil néerlandais, la propriété juridique d'un bien immeuble n'est transférée qu'au moment où l'acte a été transcrit dans les registres publics. Cependant, cette approche civiliste n'impliquerait pas une réponse affirmative à la première question posée par le *Hoge Raad*. Le *gouvernement néerlandais* considère qu'il

faut tenir compte de ce que la sixième directive tend à garantir la neutralité du système communautaire de taxes sur le chiffre d'affaires. Dès lors, des actes qui, du point de vue économique, sont à mettre sur un pied d'égalité avec le transfert de la propriété juridique seraient à ranger sous la notion « livraison d'un bien ». Il en serait ainsi de l'acte par lequel le transfert du pouvoir de disposition de fait sur un bien est donné à une tierce personne, qui obtient ainsi la totalité des intérêts économiques liés au bien. Dans un pareil cas, ce tiers disposerait du bien comme s'il en était le propriétaire.

14. Une telle interprétation de la notion de « livraison d'un bien » serait corroborée par les autres dispositions de l'article 5 de la sixième directive en vertu desquelles des actes par lesquels le tiers reçoit un pouvoir de disposition moins étendu que ce ne serait le cas lors d'un transfert économique seraient considérés comme « livraison d'un bien ». Le *gouvernement néerlandais* en conclut que l'article 5, paragraphe 1, de la sixième directive englobe tant le transfert économique que le transfert de la propriété juridique d'un bien.

15. Lorsque les parties conviendraient du transfert de la propriété juridique et, en même temps, du transfert économique, ce serait celui-là qui constituerait la « livraison d'un bien ». Celui-ci ne revêtirait pas de signification autonome du point de vue de la perception de la taxe sur le chiffre d'affaires. Si les parties se mettaient d'accord sur le seul transfert économique, alors celui-ci serait constitutif de la « livraison d'un bien ». Le transfert de la propriété juridique, survenant par la suite, ne comporterait pas de conséquences pour l'application de la taxe sur le chiffre d'affaires.

16. Le gouvernement néerlandais observe, finalement, que le libellé de l'article 5, paragraphe 1, de la sixième directive, en particulier le membre de phrase: « ... disposer d'un bien corporel *comme* un propriétaire », plaidierait pour la circonstance que cet article vise aussi des transferts économiques.

17. En conclusion, le gouvernement néerlandais propose à la Cour de répondre négativement à la première question préjudiciable.

18. La *Commission*, elle aussi, propose une réponse négative à la première question.

19. La *Commission* invoque également l'argument de texte présenté par le gouvernement néerlandais.

20. Il convient, selon la *Commission*, de donner une définition communautaire aux termes utilisés dans les directives, parce que, ainsi, l'application uniforme du système harmonisé de taxe sur le chiffre d'affaires serait garantie. Voilà pourquoi la « livraison d'un bien » ne pourrait pas être définie par rapport au transfert de la propriété juridique tel qu'il est réglé par les dispositions nationales des États membres.

21. La *Commission* ajoute que, lors de l'élaboration des directives TVA, on aurait opté pour une conception économique de la notion de « livraison d'un bien », ce qui viserait toute transaction qui, d'un point de vue commercial, est à assimiler à un transfert de la propriété juridique. La notion « livraison d'un bien » ne se limiterait pas à l'acquisition du pouvoir de disposition à titre de propriétaire juridique.

22. La *Commission* propose à la Cour de répondre comme suit à la première question du *Hoge Raad*:

« L'article 5, paragraphe 1, de la sixième directive ne se limite pas au transfert de la propriété juridique du bien. »

## B — Quant à la deuxième question

23. Le *gouvernement néerlandais* estime qu'un transfert économique, tel qu'il est défini à la deuxième question, peut constituer une livraison d'un bien au sens de l'article 5, paragraphe 1, de la sixième directive. Néanmoins, la circonstance que le détenteur de la propriété juridique s'est engagé à transférer celle-ci à une date future constituerait un indice à l'appui de l'hypothèse selon laquelle, en l'espèce, le transfert de la propriété juridique prévautrait.

24. Il faudrait apprécier cas par cas lequel des deux transferts est constitutif de la « livraison du bien » au sens de l'article 5, paragraphe 1, de la sixième directive. Cette appréciation se ferait en fonction du moment où s'effectue le transfert économique. Si le délai entre celui-ci et le transfert de la propriété juridique était très long, voire indéterminé, alors le transfert économique serait constitutif de la « livraison d'un bien ».

25. Le *gouvernement des Pays-Bas* conclut en estimant qu'il faut répondre par la négative à la deuxième question, car, eu égard aux circonstances de l'espèce au principal, ce serait le transfert de la propriété juridique et non le transfert économique qui serait prépondérant.

26. La Commission estime que le transfert économique relève de la notion de « livraison d'un bien ». Ce transfert engloberaît le droit de disposer du bien. Cela comporterait la possibilité d'exploiter, de transformer, d'hypothéquer le bien et d'assumer le risque de ses changements de valeur.

27. La Commission fait valoir qu'une interprétation large de la notion de « livraison d'un bien » est confortée par le fait que les paragraphes 3 et 4 de l'article 5 de la sixième directive assimilent à une « livraison de bien » une série d'opérations juridiquement différentes, mais économiquement similaires. Des raisons de neutralité imposeraient que des opérations équivalant à la livraison d'un bien soient assujetties à la TVA au même titre que le transfert de la propriété juridique du bien.

28. La Commission considère que cette conception large de la notion de « livraison d'un bien » ne change pas lorsque les parties, lors du transfert économique, concluent des arrangements relatifs au

transfert de la propriété juridique du bien. Des motifs de sécurité juridique justifieraient qu'on ne fasse pas dépendre la taxation d'un transfert économique de circonstances arbitraires telles que le contenu du contrat ou la façon dont le droit applicable règle le transfert de la propriété juridique.

29. La Commission conclut qu'il appartient au juge national d'examiner, en fonction des particularités de chaque contrat, s'il y a eu transfert du droit de disposer du bien comme propriétaire.

30. Elle propose à la Cour de répondre comme suit à la deuxième question du Hoge Raad:

« Il incombe au juge national de déterminer cas par cas, sur la base des faits à lui soumis, si l'acquéreur a obtenu le droit de disposer du bien comme un propriétaire. »

G. F. Mancini  
Juge rapporteur