

|

61984J0047

Arrêt de la Cour (quatrième chambre) du 21 mai 1985. - Secrétaire d'État aux Finances contre Gaston Schul Douane-Expéditeur BV. - Demande de décision préjudicielle: Hoge Raad - Pays-Bas. - Taxe sur le chiffre d'affaires à l'importation de produits livrés par des particuliers. - Affaire 47/84.

Recueil de jurisprudence 1985 page 01491

édition spéciale espagnole page 00601

édition spéciale suédoise page 00183

édition spéciale finnoise page 00193

Sommaire

Parties

Objet du litige

Motifs de l'arrêt

Décisions sur les dépenses

Dispositif

Mots clés

1 . DISPOSITIONS FISCALES - HARMONISATION DES LEGISLATIONS - TAXES SUR LE CHIFFRE D ' AFFAIRES - SYSTEME COMMUN DE TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE - SIXIEME DIRECTIVE - DOUBLE IMPOSITION DANS LES ECHANGES INTRACOMMUNAUTAIRES - INCOMPATIBILITE AVEC L ' ARTICLE 95 DU TRAITE - ELIMINATION - ROLE DEVOLU A LA COUR DANS L ' ATTENTE D ' UNE INTERVENTION DU LEGISLATEUR COMMUNAUTAIRE

(TRAITE CEE , ART . 95 ; DIRECTIVE DU CONSEIL 77/388 , ART . 2 ET 11)

2 . DISPOSITIONS FISCALES - HARMONISATION DES LEGISLATIONS - TAXES SUR LE CHIFFRE D ' AFFAIRES - SYSTEME COMMUN DE TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE - TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE PERCUE A L ' IMPORTATION DE PRODUITS EN PROVENANCE D ' AUTRES ETATS MEMBRES LIVRES PAR UN NON-ASSUJETTI - MODE DE CALCUL

(TRAITE CEE , ART . 95 ; DIRECTIVE DU CONSEIL 77/388)

Sommaire

1 . L ' APPLICATION PRATIQUE DU SYSTEME COMMUN DE TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE TEL QU ' INSTITUE PAR LA SIXIEME DIRECTIVE A DONNE LIEU A DES

PHENOMENES DE DOUBLE IMPOSITION DANS LES ECHANGES INTRACOMMUNAUTAIRES . SI LA MISE EN PLACE D ' UN REGIME DE PARFAITE NEUTRALITE CONCURRENTIELLE COMPORTANT EVENTUELLEMENT , DANS LE CAS DE LA LIVRAISON D ' UN BIEN PAR UN NON-ASSUJETTI A UN PARTICULIER DOMICILIE DANS UN AUTRE ETAT MEMBRE , LE DEGREVEMENT COMPLET A L ' EXPORTATION APPARTIENT AU LEGISLATEUR COMMUNAUTAIRE , L ' ARTICLE 95 DU TRAITE S ' OPPOSE , AUSSI LONGTEMPS QU ' UN TEL REGIME N ' EST PAS INSTAURE , A CE QU ' UN ETAT MEMBRE D ' IMPORTATION APPLIQUE SON REGIME DE TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE AUX PRODUITS IMPORTES D ' UNE MANIERE CONTRAIRE AUX PRINCIPES DE CETTE DISPOSITION . IL EN RESULTE QUE , DANS L ' ATTENTE D ' UNE SOLUTION LEGISLATIVE , LA PERCEPTION DE LA TAXE A L ' IMPORTATION DOIT TENIR COMPTE DE L ' INCIDENCE DE L ' ARTICLE 95 . DANS CES CIRCONSTANCES , IL APPARTIENT A LA COUR D ' ETABLIR DES LIGNES DIRECTRICES QUI SOIENT COMPATIBLES AVEC CETTE DISPOSITION , CONFORMES A L ' ECONOMIE GENERALE DE LA SIXIEME DIRECTIVE ET SUFFISAMMENT SIMPLES POUR POUVOIR ETRE APPLIQUEES DE FACON UNIFORME DANS L ' ENSEMBLE DES ETATS MEMBRES .

2 . LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE PERCUE PAR UN ETAT MEMBRE LORS DE L ' IMPORTATION , EN PROVENANCE D ' UN AUTRE ETAT MEMBRE , D ' UN PRODUIT LIVRE PAR UN NON-ASSUJETTI , ALORS QUE CETTE TAXE N ' EST PAS PERCUE LORS DE LA LIVRAISON PAR UN PARTICULIER DE PRODUITS SIMILAIRES A L ' INTERIEUR DE L ' ETAT MEMBRE D ' IMPORTATION , DOIT ETRE CALCULEE COMPTE TENU DU MONTANT DE LA TAXE ACQUITTEE DANS L ' ETAT MEMBRE D ' EXPORTATION QUI EST ENCORE INCORPORE DANS LA VALEUR DU PRODUIT AU MOMENT DE SON IMPORTATION , DE MANIERE TELLE QUE CE MONTANT NE FASSE PAS PARTIE DE LA BASE D ' IMPOSITION ET SOIT EN OUTRE DEDUIT DE LA TAXE DUE A L ' IMPORTATION .

LE MONTANT DE LA TAXE ACQUITTEE DANS L ' ETAT MEMBRE D ' EXPORTATION QUI EST ENCORE INCORPORE DANS LA VALEUR DU PRODUIT AU MOMENT DE SON IMPORTATION EQUIVAUT :

- EN CAS DE DEPRECIATION DE LA VALEUR DU PRODUIT ENTRE LE MOMENT DE LA DERNIERE PERCEPTION DE TAXE DANS L ' ETAT MEMBRE D ' EXPORTATION ET CELUI DE L ' IMPORTATION , AU MONTANT DE TAXE EFFECTIVEMENT ACQUITTE DANS L ' ETAT MEMBRE D ' EXPORTATION , DIMINUE A PROPORTION DU POURCENTAGE DE CETTE DEPRECIATION ;

- EN CAS D ' AUGMENTATION DE LA VALEUR DU PRODUIT AU COURS DE CETTE MEME PERIODE , AU MONTANT INTEGRAL DE LA TAXE EFFECTIVEMENT ACQUITTE DANS L ' ETAT MEMBRE D ' EXPORTATION .

Parties

DANS L ' AFFAIRE 47/84 ,

AYANT POUR OBJET UNE DEMANDE ADRESSEE A LA COUR , EN APPLICATION DE L ' ARTICLE 177 DU TRAITE CEE , PAR LE HOGE RAAD DES PAYS-BAS ET TENDANT A OBTENIR , DANS LE LITIGE PENDANT DEVANT CETTE JURIDICTION ENTRE

SECRETAIRE D ' ETAT AUX FINANCES , A LA HAYE ,

ET

Objet du litige

UNE DECISION A TITRE PREJUDICIEL SUR L ' INTERPRETATION DE L ' ARTICLE 95 DU TRAITE ,

Motifs de l'arrêt

1 PAR ARRET DU 15 FEVRIER 1984 , PARVENU A LA COUR LE 28 FEVRIER SUIVANT , LE HOGE RAAD DES PAYS-BAS A POSE , EN VERTU DE L ' ARTICLE 177 DU TRAITE CEE , DEUX QUESTIONS PREJUDICIELLES RELATIVES A L ' INTERPRETATION DE L ' ARTICLE 95 DU TRAITE AINSI QUE DES DISPOSITIONS DE LA SIXIEME DIRECTIVE 77/388 DU CONSEIL , DU 17 MAI 1977 , EN MATIERE D ' HARMONISATION DES LEGISLATIONS DES ETATS MEMBRES RELATIVES AUX TAXES SUR LE CHIFFRE D ' AFFAIRES - SYSTEME COMMUN DE TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE : ASSIETTE UNIFORME (JO L 145 , P . 1).

2 LE HOGE RAAD A ETE SAISI D ' UN POURVOI EN CASSATION , DE LA PART DU SECRETAIRE D ' ETAT AUX FINANCES , CONTRE L ' ARRET QUE LE GERECHTSHOF DE ' SHERTOGENBOSCH A RENDU , LE 18 FEVRIER 1983 , EN CONSIDERATION DE L ' ARRET DE LA COUR DU 5 MAI 1982 (SCHUL , 15/81 , REC . P . 1409).

3 IL CONVIENT DE RAPPELER QUE LE LITIGE AYANT DONNE LIEU A CET ARRET CONCERNAIT LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE (CI-APRES TVA) A APPLIQUER A L ' IMPORTATION AUX PAYS-BAS D ' UN BATEAU DE PLAISANCE ET DE SPORT , A L ' ETAT DE BIEN D ' OCCASION , SUR L ' ORDRE ET POUR LE COMPTE D ' UN PARTICULIER DOMICILIE AUX PAYS-BAS , LEQUEL L ' AVAIT ACHETE EN FRANCE A UN AUTRE PARTICULIER . CONFORMEMENT A SA LEGISLATION NATIONALE , L ' ADMINISTRATION FISCALE NEERLANDAISE AVAIT APPLIQUE , SUR CETTE IMPORTATION , UNE TVA AU TAUX DE 18 % SUR LE PRIX DE VENTE , TAUX NORMAL APPLIQUE A L ' INTERIEUR DU PAYS POUR LES LIVRAISONS A TITRE ONEREUX DE BIENS .

4 APRES AVOIR RAPPELE LES CARACTERISTIQUES DU SYSTEME COMMUN DE LA TVA , L ' ARRET DU 5 MAI 1982 A ANALYSE LA PORTEE DE L ' ARTICLE 95 DU TRAITE POUR LA PERCEPTION DE LA TVA AU TITRE DE L ' IMPORTATION DE PRODUITS EN PROVENANCE D ' UN AUTRE ETAT MEMBRE LIVRES A UN PARTICULIER PAR UN AUTRE PARTICULIER , ETANT DONNE QUE LES PRODUITS IMPORTES PAR DES PARTICULIERS SONT DEJA GREVES DE LA TVA DE L ' ETAT MEMBRE D ' EXPORTATION , A DEFAUT DE LEUR DEGREVEMENT A L ' OCCASION DE L ' EXPORTATION . CETTE ANALYSE A AMENE LA COUR A LA CONCLUSION QUE L ' ARTICLE 2 , PARAGRAPHE 2 , DE LA SIXIEME DIRECTIVE , EN SOUMETTANT ' LES IMPORTATIONS DE BIENS ' A LA TVA , DOIT ETRE INTERPRETE DANS UN SENS CONFORME AUX IMPERATIFS DU TRAITE TELS QUE DECOULANT NOTAMMENT DE SON ARTICLE 95 .

5 L ' ARRET PRECITE A DIT POUR DROIT QUE LA TVA QU ' UN ETAT MEMBRE PERCOIT AU TITRE DE L ' IMPORTATION DE PRODUITS EN PROVENANCE D ' UN AUTRE ETAT MEMBRE LIVRES PAR UN PARTICULIER , LORSQU ' UNE TELLE TAXE N ' EST PAS PERCUE AU TITRE DE LA LIVRAISON DE PRODUITS SIMILAIRES EFFECTUEE PAR UN PARTICULIER A L ' INTERIEUR DE L ' ETAT MEMBRE D ' IMPORTATION , CONSTITUE UNE IMPOSITION INTERIEURE SUPERIEURE A CELLE QUI FRAPPE LES PRODUITS NATIONAUX SIMILAIRES , AU SENS DE L ' ARTICLE 95 DU TRAITE , DANS LA MESURE OU N ' EST PAS

PRISE EN CONSIDERATION LA PART RESIDUELLE DE LA TVA ACQUITTEE DANS L ' ETAT MEMBRE D ' EXPORTATION QUI EST ENCORE INCORPOREE DANS LA VALEUR DU PRODUIT AU MOMENT DE SON IMPORTATION .

6 L ' ARRET EXPLIQUE A CET EGARD QUE , DANS LA MESURE OU UN PRODUIT IMPORTE LIVRE PAR UN PARTICULIER , ET NE POUVANT PAS LEGALEMENT ETRE DEGREVE A L ' OCCASION DE L ' EXPORTATION , RESTE EFFECTIVEMENT GREVE , AU MOMENT DE SON IMPORTATION , D ' UNE PARTIE DE LA TVA ACQUITTEE DANS L ' ETAT MEMBRE D ' EXPORTATION , LE MONTANT DE LA TVA EXIGIBLE A L ' OCCASION DE L ' IMPORTATION DOIT ETRE DIMINUE DE LA PART RESIDUELLE DE LA TVA DE L ' ETAT MEMBRE D ' EXPORTATION QUI EST ENCORE INCORPOREE DANS LA VALEUR DU PRODUIT AU MOMENT DE SON IMPORTATION . IL AJOUTE QUE LE MONTANT VENANT AINSI EN DIMINUTION NE PEUT PAS ETRE SUPERIEUR AU MONTANT DE LA TVA EFFECTIVEMENT ACQUITTE DANS L ' ETAT MEMBRE D ' EXPORTATION .

7 LE GERECHTSHOF DE ' S-HERTOGENBOSCH , SAISI A NOUVEAU DE L ' AFFAIRE , A CONSTATE QUE LE BATEAU LITIGIEUX , CONSTRUIT SUR LE TERRITOIRE DE MONACO , AVAIT ETE IMPORTE EN FRANCE ET QUE , A CE MOMENT , LES AUTORITES FISCALES FRANCAISES ONT PERCU LA TVA DUE POUR L ' IMPORTATION D ' UN BIEN . LA VALEUR DU BATEAU DECLARE AUX AUTORITES FRANCAISES ETANT DE 269 571 FF , LA TVA FRANCAISE , AU TAUX DE 17,6 % , S ' ELEVAIT A 47 444,49 FF . UNE ANNEE PLUS TARD , LE BATEAU A ETE VENDU A UN RESSORTISSANT NEERLANDAIS RESIDANT AUX PAYS-BAS MOYENNANT UNE SOMME DE 365 000 FF , MONTANT SUPERIEUR AU PRIX BRUT DU BATEAU AU MOMENT DE L ' IMPORTATION EN FRANCE . LE TAUX DE LA TVA NEERLANDAISE ETAIT DE 18 % LORSQUE LE BATEAU A ETE IMPORTE AUX PAYS-BAS .

8 A LA LUMIERE DE CES CIRCONSTANCES , LE GERECHTSHOF A CONSIDERE QUE LA TVA ACQUITTEE EN FRANCE DEMEURAIT ENCORE DANS SON ENSEMBLE INCORPOREE DANS LA VALEUR DU BATEAU AU MOMENT OU CELUI-CI ETAIT IMPORTE AUX PAYS-BAS , LA VENTE VERS CE PAYS AYANT ETE REALISEE MOYENNANT UN PRIX PLUS ELEVE QUE LA VALEUR DECLAREE AUX AUTORITES FISCALES FRANCAISES . LE GERECHTSHOF A ENSUITE ESTIME QUE , D ' APRES L ' ARRET DE LA COUR DU 5 MAI 1982 , LA SOMME DES MONTANTS DE LA TVA FRANCAISE ET DE LA TVA A L ' IMPORTATION NE SAURAIT DEPASSER LE MONTANT DE LA TVA NEERLANDAISE PRELEVE SUR UN BATEAU SIMILAIRE DE VALEUR EGALE , HORS TAXE , LIVRE A UN PARTICULIER SUR LE TERRITOIRE NEERLANDAIS . A CET EFFET , LA VALEUR A L ' IMPORTATION DEVRAIT ETRE CALCULEE EN SOUSTRAYANT LA TAXE FRANCAISE ACTUELLEMENT PAYEE DU PRIX A L ' IMPORTATION AUX PAYS-BAS ; SUR CETTE BASE , UNE TAXE NEERLANDAISE DE 18 % DEVRAIT ETRE CALCULEE , DONT LE MONTANT SERAIT DIMINUE DE LA TAXE FRANCAISE EFFECTIVEMENT ACQUITTEE .

9 DEVANT LE HOGE RAAD , L ' ADMINISTRATION DES FINANCES A FAIT VALOIR QUE L ' ARTICLE 95 DU TRAITE , TEL QU ' INTERPRETE PAR L ' ARRET DE LA COUR DU 5 MAI 1982 , FAIT OBLIGATION AUX AUTORITES FISCALES DE SOUSTRaire DE LA TVA A PAYER A L ' IMPORTATION LA TVA RESIDUELLE AYANT ETE PERCUE DANS LE PAYS D ' EXPORTATION ET GREVANT ENCORE LE PRODUIT . TOUTEFOIS , CETTE DISPOSITION NE VISERAIT PAS LA BASE D ' IMPOSITION QUI NE POURRAIT ETRE AUTRE QUE LE PRIX PAYE A L ' IMPORTATION , COMME IL RESSORTIRAIT AUSSI BIEN DE LA LEGISLATION NEERLANDAISE QUE DE LA SIXIEME DIRECTIVE (ARTICLE 11 , PARTIE B , PARAGRAPHE 1 , SOUS A)). POUR CETTE RAISON , LE GERECHTSHOF AURAIT APPLIQUE UNE METHODE INCORRECTE DE CALCUL .

10 LE HOGE RAAD A CONSTATE QUE LA SOLUTION DU PROBLEME SOULEVE DEPENDAIT DE L ' INTERPRETATION DU DROIT COMMUNAUTAIRE ET QU ' IL Y AVAIT LIEU

DE POSER DES QUESTIONS PREJUDICIELLES A LA COUR . CES QUESTIONS SONT AINSI LIBELLEES :

' 1) LORSQU ' UNE TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE (CI-APRES TVA) EST PERCUE PAR UN ETAT MEMBRE LORS DE L ' IMPORTATION D ' UN PRODUIT ORIGINAIRE D ' UN AUTRE ETAT MEMBRE , LEQUEL EST LIVRE PAR UN (PARTICULIER) NON-ASSUJETTI , ALORS QUE CETTE TAXE N ' EST PAS PERCUE LORS DE LA LIVRAISON PAR UN PARTICULIER DE PRODUITS SIMILAIRES A L ' INTERIEUR DE L ' ETAT MEMBRE D ' IMPORTATION , L ' ETAT MEMBRE D ' IMPORTATION DOIT-IL , EN VUE D ' EVITER QUE CETTE TAXE NE CONSTITUE UNE IMPOSITION INTERIEURE SUPERIEURE A CELLE QUI FRAPPE LES PRODUITS NATIONAUX SIMILAIRES AU SENS DE L ' ARTICLE 95 DU TRAITE CEE , TENIR COMPTE DU MONTANT DE LA TVA ACQUITTEE DANS L ' ETAT MEMBRE D ' EXPORTATION , QUI EST ENCORE INCORPOREE DANS LA VALEUR DU PRODUIT AU MOMENT DE SON IMPORTATION :

A) DE MANIERE TELLE QUE CE MONTANT NE FIGURE PAS DANS LA BASE D ' IMPOSITION DE LA TVA DUE A L ' IMPORTATION ET SOIT EN OUTRE DEDUIT DE LA TVA DUE A L ' IMPORTATION , OU

B) DE MANIERE TELLE QUE LE MONTANT EN QUESTION SOIT SEULEMENT DEDUIT DE LA TVA DUE A L ' IMPORTATION?

2) COMMENT DOIT ETRE CALCULE LE MONTANT VISE DANS LE CAS DECRIT SOUS 1? '

11 CES QUESTIONS REVIENNENT A SAVOIR SI LA PART RESIDUELLE DE LA TAXE GREVANT LE PRODUIT IMPORTE EN CAS DE VENTE DE PARTICULIER A PARTICULIER DOIT ENTRER EN LIGNE DE COMPTE POUR LE SEUL CALCUL DU MONTANT DE LA TVA A L ' IMPORTATION OU EGALEMENT POUR LA DETERMINATION DE LA BASE D ' IMPOSITION (PREMIERE QUESTION). LA JURIDICTION NATIONALE DEMANDE EN OUTRE COMMENT CETTE PART RESIDUELLE GREVANT LE PRODUIT DOIT ETRE CALCULEE (DEUXIEME QUESTION).

CONSIDERATIONS GENERALES

12 LA COMMISSION A OBSERVE QUE LA LIGNE DE JURISPRUDENCE ETABLIE PAR L ' ARRET DU 5 MAI 1982 EST SUSCEPTIBLE DE DONNER LIEU A CERTAINES DIFFICULTES DANS L ' APPLICATION PRATIQUE DU REGIME DE TVA A L ' IMPORTATION DE BIENS LIVRES ENTRE PARTICULIERS . EN CONCERTATION ETROITE AVEC LES ADMINISTRATIONS FISCALES DES ETATS MEMBRES , LA COMMISSION SE SERAIT ATTACHEE A TROUVER DES SOLUTIONS , SOUS FORME LEGISLATIVE , POUR CERTAINS PROBLEMES PRATIQUES . SUR LA BASE DE CES TRAVAUX , ELLE AURAIT ETABLI UNE PROPOSITION DE NOUVELLE DIRECTIVE , PRESENTEE AU CONSEIL LE 23 JUILLET 1984 (PROPOSITION DE SEIZIEME DIRECTIVE DU CONSEIL EN MATIERE D ' HARMONISATION DES LEGISLATIONS DES ETATS MEMBRES RELATIVES AUX TAXES SUR LE CHIFFRE D ' AFFAIRES - SYSTEME COMMUN DE TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE : REGIME COMMUN APPLICABLE A CERTAINS BIENS DEFINITIVEMENT GREVES DE TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE , IMPORTES PAR UN CONSOMMATEUR FISCAL D ' UN ETAT MEMBRE EN PROVENANCE D ' UN AUTRE ETAT MEMBRE (JO C 226 , P . 2)).

13 LES PROBLEMES PRATIQUES A CLARIFIER SERAIENT NOTAMMENT CEUX DE SAVOIR COMMENT IL FAUT TENIR COMPTE DE LA TVA ACQUITTEE DANS UN AUTRE ETAT MEMBRE SANS QUE L ' ETAT MEMBRE D ' IMPORTATION SUBISSE UNE PERTE DE REVENUS FISCAUX ; COMMENT IL CONVIENT DE CALCULER LE MONTANT RESIDUEL D ' IMPOSITION CONTENU DANS LE PRIX D ' ACHAT ; COMMENT LES AUTORITES D ' UN ETAT MEMBRE D ' IMPORTATION PEUVENT CONNAITRE 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 RESIDUELLE CONTENUE DANS LE PRIX DE VENTE , LORSQUE DIFFERENTES TRANSACTIONS ONT EU LIEU DANS TROIS OU QUATRE ETATS MEMBRES DIFFERENTS ; COMMENT IL FAUT RESOUDRE LES PROBLEMES DE PREUVE ; QUELLE EST LA SITUATION LORSQUE LE PRIX DU BIEN D'OCCASION EST PLUS ELEVE QUE LE PRIX DU BIEN A L'ETAT NEUF ; ET , ENFIN , S'IL FAUT PREVOIR UNE EXEMPTION .

14 LA COMMISSION EST ARRIVEE A LA CONCLUSION , SUR LA BASE DES TRAVAUX ET DES CONSULTATIONS QUI ONT EU LIEU , QUE LA SEULE ORIENTATION FIDELE A L'ESPRIT DE L'ARRET DU 5 MAI 1982 CONSISTE A CREER , POUR LE CAS VISE , L'OBLIGATION DE L'ETAT MEMBRE D'EXPORTATION DE RESTITUER A L'EXPORTATEUR LA PARTIE RESIDUELLE DE L'IMPOSITION GREVANT ENCORE LE BIEN , DE FACON A PERMETTRE LA PERCEPTION D'UNE TVA A L'IMPORTATION SUR LA BASE DU MONTANT PRIS EN CONSIDERATION POUR LA RESTITUTION . EN REVANCHE , UNE SOLUTION DIFFERENTE DEVRAIT ETRE ENVISAGEE POUR LE CAS OU LE BIEN CONCERNE A VU SA VALEUR AUGMENTER : LA COMMISSION SERAIT D'AVIS QUE , DANS CE CAS , AUCUNE TVA NE DOIT ETRE RESTITUEE A L'EXPORTATION , MAIS QU'A L'IMPORTATION LA TVA SOIT SEULEMENT PERCUE SUR LA DIFFERENCE DE VALEUR ENTRE LE PRIX DU BIEN D'OCCASION ET CELUI DU BIEN A L'ETAT NEUF . TOUTES CES SOLUTIONS NE POURRAIENT CEPENDANT ETRE REALISEES QUE PAR LA VOIE LEGISLATIVE , A SAVOIR PAR LA MODIFICATION DES LOIS NATIONALES CONCERNANT LA TVA A L'IMPORTATION , SUR LA BASE D'UNE NOUVELLE DIRECTIVE DU CONSEIL .

15 IL CONVIENT D'OBSERVER A CET EGARD QUE L'APPLICATION PRATIQUE DU SYSTEME COMMUN DE LA TVA TEL QU'INSTITUE PAR LA SIXIEME DIRECTIVE A DONNE LIEU A DES PHENOMENES DE DOUBLE IMPOSITION DANS LES ECHANGES INTRACOMMUNAUTAIRES DONT LA PRESENTE ESPECE FOURNIT UNE ILLUSTRATION . EN EFFET , UNE APPLICATION DES ARTICLES 2 ET 11 DE LA SIXIEME DIRECTIVE QUI NE TIENDRAIT PAS COMPTE DE L'INCIDENCE , SUR LA PERCEPTION DE LA TVA , DES PRINCIPES CONSACRES PAR L'ARTICLE 95 DU TRAITE AURAIT POUR CONSEQUENCE , DANS LE CAS DE LA LIVRAISON D'UN BIEN PAR UN NON-ASSUJETTI A UN PARTICULIER DOMICILIE DANS UN AUTRE ETAT MEMBRE , DE SOUMETTRE CE BIEN A LA PERCEPTION DE LA TVA A L'IMPORTATION AU TAUX PLEIN ALORS QUE CE BIEN RESTE GREVE D'UNE CHARGE DE LA TVA PAYEE DANS L'ETAT MEMBRE D'EXPORTATION .

16 L'ARRET DU 5 MAI 1982 A DEJA CONSTATE QUE , SI LA MISE EN PLACE D'UN REGIME DE PARFAITE NEUTRALITE CONCURRENTIELLE COMPORTANT EVENTUELLEMENT LE DEGREVEMENT COMPLET A L'EXPORTATION APPARTIENT AU LEGISLATEUR COMMUNAUTAIRE , L'ARTICLE 95 S'OPPOSE , AUSSI LONGTEMPS QU'UN TEL REGIME N'EST PAS INSTAURE , A CE QU'UN ETAT MEMBRE D'IMPORTATION APPLIQUE SON REGIME DE TVA AUX PRODUITS IMPORTES D'UNE MANIERE CONTRAIRE AUX PRINCIPES DE CETTE DISPOSITION .

17 IL EN RESULTE QUE , DANS L'ATTENTE D'UNE SOLUTION LEGISLATIVE , LA PERCEPTION DE LA TVA A L'IMPORTATION DOIT TENIR COMPTE DE L'INCIDENCE DE L'ARTICLE 95 DU TRAITE . DANS CES CIRCONSTANCES , IL APPARTIENT A LA COUR D'ETABLIR LES LIGNES DIRECTIVES QUI SOIENT COMPATIBLES AVEC L'ARTICLE 95 DU TRAITE , CONFORMES A L'ECONOMIE GENERALE DE LA SIXIEME DIRECTIVE ET SUFFISAMMENT SIMPLES POUR POUVOIR ETRE APPLIQUEES DE FACON UNIFORME DANS L'ENSEMBLE DES ETATS MEMBRES .

LA BASE D ' IMPOSITION (PREMIERE QUESTION)

18 DANS SES OBSERVATIONS , LE GOUVERNEMENT NEERLANDAIS SOUTIEN QUE LA TVA A L ' IMPORTATION EST ASSISE SUR LA VALEUR DU BIEN AU MOMENT DE SON IMPORTATION ET QUE CETTE VALEUR COMPREND TOUTES TAXES ANTERIEUREMENT PAYEES , TVA INCLUSE . IL AJOUTE QUE LES MEMES REGLES SONT APPLIQUEES AUX TRANSACTIONS A L ' INTERIEUR DU PAYS , LES TRANSACTIONS ENTRE PARTICULIERS ET ASSUJETTIS PORTANT SUR DES BIENS D ' OCCASION ETANT SOUMISES A LA TVA CALCULEE SUR LA BASE DU PRIX D ' ACHAT TOUTES TAXES COMPRISES .

19 SELON LE GOUVERNEMENT FRANCAIS , IL RESULTE DES REGLES GENERALES 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 ANTERIEUREMENT PAYEE DANS UN AUTRE ETAT MEMBRE PEUT ETRE CONSIDEREE , PAR LES AUTORITES FISCALES , COMME UNE TAXE QUI GREVE ENCORE LE PRODUIT , MAIS CETTE QUESTION AURAIT RECU UNE REPONSE AFFIRMATIVE DANS L ' ARRET DU 5 MAI 1982 .

20 LE TRANSITAIRE EN DOUANE QUI A IMPORTE LE BATEAU LITIGIEUX ET LA COMMISSION SONT D ' AVIS QUE L ' ARRET PRECITE A ETE FONDE SUR LA COMPARAISON DE LA SITUATION D ' UN PRODUIT IMPORTE PAR UN PARTICULIER AVEC CELLE D ' UN PRODUIT FABRIQUE ET COMMERCIALISE DANS L ' ETAT MEMBRE D ' IMPORTATION PUIS ACHETE PAR UN PARTICULIER . CETTE COMPARAISON IMPLIQUERAIT QUE LA BASE D ' IMPOSITION EST LA MEME DANS LES DEUX HYPOTHESES , SOIT UNE VALEUR HORS TAXE .

21 LA COUR A CONSIDERE , DANS L ' ARRET PRECITE , QUE L ' INTERDICTION DE L ' ARTICLE 95 NE SERAIT PAS RESPECTEE SI LES PRODUITS IMPORTES POUVAIENT ETRE SOUMIS A LA TVA APPLICABLE AUX PRODUITS NATIONAUX SIMILAIRES SANS QU ' IL SOIT TENU COMPTE DE LA PART DE LA TVA QUI GREVE ENCORE CES PRODUITS AU MOMENT DE L ' IMPORTATION . IL EN DECOULE QUE CETTE PART DE LA TVA NE FAIT PAS PARTIE DE LA BASE IMPOSABLE SUR LAQUELLE LA TVA A L ' IMPORTATION EST ASSISE , ETANT DONNE QUE LA BASE IMPOSABLE DES PRODUITS NATIONAUX SIMILAIRES EST EGALEMENT UNE VALEUR HORS TAXE .

22 CETTE CONCLUSION IMPLIQUE , COMME LA JURIDICTION NATIONALE L ' A INDIQUE DANS LA PREMIERE QUESTION , SOUS A) , QUE LE MONTANT DE LA TAXE RESIDUELLE QUI GREVE LE PRODUIT NE FASSE PAS PARTIE DE LA BASE D ' IMPOSITION DE LA TVA A L ' IMPORTATION ET QU ' IL SOIT EN OUTRE DEDUIT DU MONTANT DE LA TVA DUE A L ' IMPORTATION .

23 IL CONVIENT DONC DE REpondre A LA PREMIERE QUESTION QUE LA TVA PERCUE PAR UN ETAT MEMBRE LORS DE L ' IMPORTATION , EN PROVENANCE D ' UN AUTRE ETAT MEMBRE , D ' UN PRODUIT LIVRE PAR UN NON-ASSUJETTI , ALORS QUE CETTE TAXE N ' EST PAS PERCUE LORS DE LA LIVRAISON PAR UN PARTICULIER DE PRODUITS SIMILAIRES A L ' INTERIEUR DE L ' ETAT MEMBRE D ' IMPORTATION , DOIT ETRE CALCULEE COMPTE TENU DU MONTANT DE LA TVA ACQUITTEE DANS L ' ETAT MEMBRE D ' EXPORTATION QUI EST ENCORE INCORPORE DANS LA VALEUR DU PRODUIT AU MOMENT DE SON IMPORTATION , DE MANIERE TELLE QUE CE MONTANT NE FASSE PAS PARTIE DE LA BASE D ' IMPOSITION ET SOIT EN OUTRE DEDUIT DE LA TVA DUE A L ' IMPORTATION .

LA PART RESIDUELLE DE LA TVA GREVANT LE PRODUIT (DEUXIEME QUESTION)

24 LA DEUXIEME QUESTION VISE LE CALCUL DE LA PART RESIDUELLE DE LA TVA DE L ' ETAT MEMBRE D ' EXPORTATION QUI EST ENCORE INCORPOREE DANS LA VALEUR DU PRODUIT AU MOMENT DE SON IMPORTATION .

25 L ' ARRET DU 5 MAI 1982 A PRECISE QUE LE MONTANT DE CETTE PART RESIDUELLE NE PEUT PAS ETRE SUPERIEUR AU MONTANT DE LA TVA EFFECTIVEMENT ACQUITTE DANS L ' ETAT MEMBRE D ' EXPORTATION . LE GERECHTSHOF S ' EST BASE SUR CETTE PRECISION POUR CONSIDERER QUE , EN CAS D ' AUGMENTATION DE VALEUR DU PRODUIT , ENTRE LE MOMENT DE LA DERNIERE PERCEPTION DE TVA DANS LE PAYS D ' EXPORTATION ET CELUI DE L ' IMPORTATION , LA PART RESIDUELLE DE LA TAXE ENCORE INCORPOREE DANS LA VALEUR DU PRODUIT EQUIVAUT AU MONTANT DE LA TVA EFFECTIVEMENT PAYE DANS LE PAYS D ' EXPORTATION .

26 LES GOUVERNEMENTS NEERLANDAIS ET FRANCAIS SONT D ' AVIS QUE LE MONTANT DE LA TVA PERCUE DANS L ' ETAT D ' EXPORTATION NE PEUT PAS ETRE CONSIDERE COMME ETANT ENTIEREMENT INCORPORE DANS LA VALEUR DU PRODUIT , CELUI-CI ETANT DEvenu ENTRE-TEMPS UN BIEN USAGE . IL FAUDRAIT DONC ADMETTRE QUE LA PART RESIDUELLE EVOQUEE PAR L ' ARRET DU 5 MAI 1982 S ' ENTEND DE LA SEULE PARTIE DE LA TVA PERCUE DANS L ' ETAT D ' EXPORTATION QUI PEUT ETRE REPUTEE N ' AVOIR PAS CORRESPONDU A UNE UTILISATION DU PRODUIT DANS CET ETAT .

27 POUR CETTE RAISON , LES DEUX GOUVERNEMENTS SUGGERENT L ' APPLICATION D ' UNE REGLE D ' AMORTISSEMENT DE LA TAXE PERCUE DANS L ' ETAT D ' EXPORTATION . UN AMORTISSEMENT EN FONCTION DE LA DUREE DE VIE DU BIEN IMPORTE ETANT TROP INCERTAIN POUR POUVOIR ETRE ADMIS , ETANT DONNE LES DIFFERENCES ENTRE LES USAGES EXISTANT DANS LES DIFFERENTS ETATS MEMBRES ET DANS LES DIFFERENTS SECTEURS D ' ACTIVITE , IL Y AURAIT LIEU DE S ' ORIENTER VERS LE SYSTEME PREVU PAR L ' ARTICLE 20 , PARAGRAPHE 2 , DE LA SIXIEME DIRECTIVE POUR LA REGULARISATION DES DEDUCTIONS DES BIENS D ' INVESTISSEMENT QUI ONT ETE CEDES APRES AVOIR ETE UTILISES . UN TEL SYSTEME COMPORTERAIT UN AMORTISSEMENT DE CINQ ANS ET AURAIT DONC POUR RESULTAT QUE LA PART RESIDUELLE DE TVA INCORPOREE DANS LA VALEUR DU BIEN IMPORTE CORRESPOND A LA TAXE EFFECTIVEMENT PERCUE DANS L ' ETAT MEMBRE D ' EXPORTATION DIMINUEE D ' UN CINQUIEME PAR ANNEE CIVILE , OU FRACTION D ' ANNEE CIVILE , ECOULEE DEPUIS LA DATE DE CETTE PERCEPTION .

28 LA COMMISSION S ' EST OPPOSEE A CETTE FACON DE VOIR . ELLE FAIT VALOIR QUE LA METHODE PROPOSEE REVIENT A UNE MODALITE FORFAITAIRE DU CALCUL DE LA PART RESIDUELLE DE TAXE , ALORS QUE LA SIXIEME DIRECTIVE EST FONDEE SUR LE PRINCIPE QUE LA TVA A L ' IMPORTATION EST ASSISE SUR LE PRIX EFFECTIF A L ' IMPORTATION . D ' AILLEURS , LA SITUATION DES BIENS D ' INVESTISSEMENT VISEE PAR L ' ARTICLE 20 DE LA SIXIEME DIRECTIVE REPRESENTERAIT UN CAS SPECIAL QUI NE SERAIT NULLEMENT COMPARABLE A CELLE DES BIENS D ' OCCASION IMPORTES PAR UN PARTICULIER .

29 SCHUL CONSIDERE QUE L ' AMORTISSEMENT DE LA TAXE PERCUE 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 RESIDUELLE DEVRAIT ETRE FAIT SUR LA BASE DU POURCENTAGE DU TAUX DE TVA APPLIQUE DANS L ' ETAT MEMBRE D ' EXPORTATION , ETANT ENTENDU QUE CE MONTANT NE SAURAIT ETRE SUPERIEUR AU MONTANT EFFECTIVEMENT ACQUITTE DANS CET ETAT . EN CAS D ' AUGMENTATION DE LA VALEUR DU BIEN , LA PART

RESIDUELLE CORRESPONDRAIT DONC AU MONTANT EFFECTIVEMENT ACQUITTE ,
COMME LE GERECHTSHOF L ' AVAIT DEJA CONSTATE DANS SON ARRET DU 18 FEVRIER
1983 .

30 LA COMMISSION S ' EST FINALEMENT , A L ' AUDIENCE , RANGEE AU MEME AVIS .

31 LA COUR ADOPTE , APRES AVOIR PESE LES ARGUMENTS DE PART ET D ' AUTRE , LE
MEME POINT DE VUE . TOUT SYSTEME FORFAITAIRE , TEL CELUI PROPOSE PAR LES
GOUVERNEMENTS NEERLANDAIS ET FRANCAIS , PRESENTERAIT LE DESAVANTAGE DE
S ' ELOIGNER TROP DU REGIME DE LA SIXIEME DIRECTIVE POUR POUVOIR ETRE
DEVELOPPE PAR INTERPRETATION JUDICIAIRE . LA METHODE ADOPTEE PAR LE
GERECHTSHOF RESTE , QUELS QUE SOIENT SES MERITES INTRINSEQUES , PROCHE DE
CE REGIME , TOUT EN ETANT PRATICABLE ET EN RESPECTANT LES DISPOSITIONS DE L '
ARTICLE 95 DU TRAITE .

32 CETTE METHODE EST EN EFFET CONFORME A L ' INTERPRETATION QUE L ' ARRET
DU 5 MAI 1982 A DONNEE A L ' ARTICLE 95 DU TRAITE ET AUX DISPOSITIONS DE LA
SIXIEME DIRECTIVE . ELLE PEUT ETRE APPLIQUEE SANS GRANDES DIFFICULTES
PRATIQUES PAR LES ADMINISTRATIONS FISCALES PUISQUE , EN CAS DE
DEPRECIATION DE LA VALEUR DU BIEN , LA PART RESIDUELLE DE TAXE ENCORE
INCORPOREE DANS CETTE VALEUR EST CALCULEE , AU MOMENT DE L ' IMPORTATION ,
EN DIMINUANT LE MONTANT DE LA TVA EFFECTIVEMENT ACQUITTEE DANS L ' ETAT
MEMBRE D ' EXPORTATION A PROPORTION DU POURCENTAGE DE LA DEPRECIATION
CONSTATEE , ALORS QUE CETTE PART RESIDUELLE CORRESPOND SIMPLEMENT AU
MONTANT DE LA TAXE EFFECTIVEMENT PERCUE EN CAS D ' AUGMENTATION DE LA
VALEUR DU BIEN .

33 A CET EGARD , IL Y A LIEU DE RAPPELER QUE , COMME L ' A DEJA CONSTATE L '
ARRET DU 5 MAI 1982 , LA PREUVE DES ELEMENTS JUSTIFIANT LA PRISE EN
CONSIDERATION DE LA TVA ACQUITTEE DANS L ' ETAT MEMBRE D ' EXPORTATION QUI
EST ENCORE INCORPOREE A LA VALEUR DU BIEN AU MOMENT DE SON IMPORTATION
INCOMBE A L ' IMPORTATEUR .

34 IL DECOULE DE TOUT CE QUI PRECEDE QUE LE MONTANT DE LA TVA ACQUITTEE
DANS L ' ETAT MEMBRE D ' EXPORTATION QUI EST ENCORE INCORPORE DANS LA
VALEUR DU PRODUIT AU MOMENT DE SON IMPORTATION EQUIVAUT :

- EN CAS DE DEPRECIATION DE LA VALEUR DU PRODUIT ENTRE LE MOMENT DE LA
DERNIERE PERCEPTION DE TVA DANS L ' ETAT MEMBRE D ' EXPORTATION ET CELUI DE
L ' IMPORTATION : AU MONTANT DE TVA EFFECTIVEMENT ACQUITTE DANS L ' ETAT
MEMBRE D ' EXPORTATION , DIMINUE A PROPORTION DU POURCENTAGE DE CETTE
DEPRECIATION ;

- EN CAS D ' AUGMENTATION DE LA VALEUR DU PRODUIT AU COURS DE CETTE MEME
PERIODE : AU MONTANT INTEGRAL DE LA TVA EFFECTIVEMENT ACQUITTE DANS L '
ETAT MEMBRE D ' EXPORTATION .

Décisions sur les dépenses

SUR LES DEPENS

35 LES FRAIS EXPOSES PAR LE GOUVERNEMENT DU ROYAUME DES PAYS-BAS , LE
GOUVERNEMENT DE LA REPUBLIQUE FRANCAISE ET LA COMMISSION DES
COMMUNAUTES EUROPEENNES , QUI ONT SOUMIS DES OBSERVATIONS A LA COUR , NE

PEUVENT FAIRE L ' OBJET D ' UN REMBOURSEMENT . LA PROCEDURE REVETANT , A L ' EGARD DES PARTIES AU PRINCIPAL , LE CARACTERE D ' UN INCIDENT SOULEVE DEVANT LA JURIDICTION NATIONALE , IL APPARTIENT A CELLE-CI DE STATUER SUR LES DEPENS .

Dispositif

PAR CES MOTIFS ,

LA COUR (QUATRIEME CHAMBRE),

STATUANT SUR LES QUESTIONS A ELLE SOUMISES PAR LE HOGE RAAD DES PAYS-BAS , PAR ARRET DU 15 FEVRIER 1984 , DIT POUR DROIT :

1) LA TVA PERCUE PAR UN ETAT MEMBRE LORS DE L ' IMPORTATION , EN PROVENANCE D ' UN AUTRE ETAT MEMBRE , D ' UN PRODUIT LIVRE PAR UN NON-ASSUJETTI , ALORS QUE CETTE TAXE N ' EST PAS PERCUE LORS DE LA LIVRAISON PAR UN PARTICULIER DE PRODUITS SIMILAIRES A L ' INTERIEUR DE L ' ETAT MEMBRE D ' IMPORTATION , DOIT ETRE CALCULEE COMPTE TENU DU MONTANT DE LA TVA ACQUITTEE DANS L ' ETAT MEMBRE D ' EXPORTATION QUI EST ENCORE INCORPORE DANS LA VALEUR DU PRODUIT AU MOMENT DE SON IMPORTATION , DE MANIERE TELLE QUE CE MONTANT NE FASSE PAS PARTIE DE LA BASE D ' IMPOSITION ET SOIT EN OUTRE DEDUIT DE LA TVA DUE A L ' IMPORTATION .

2) LE MONTANT DE LA TVA ACQUITTEE DANS L ' ETAT MEMBRE D ' EXPORTATION QUI EST ENCORE INCORPORE DANS LA VALEUR DU PRODUIT AU MOMENT DE SON IMPORTATION EQUIVAUT :

- EN CAS DE DEPRECIATION DE LA VALEUR DU PRODUIT ENTRE LE MOMENT DE LA DERNIERE PERCEPTION DE TVA DANS L ' ETAT MEMBRE D ' EXPORTATION ET CELUI DE L ' IMPORTATION : AU MONTANT DE TVA EFFECTIVEMENT ACQUITTE DANS L ' ETAT MEMBRE D ' EXPORTATION , DIMINUE A PROPORTION DU POURCENTAGE DE CETTE DEPRECIATION ;

- EN CAS D ' AUGMENTATION DE LA VALEUR DU PRODUIT AU COURS DE CETTE MEME PERIODE : AU MONTANT INTEGRAL DE LA TVA EFFECTIVEMENT ACQUITTE DANS L ' ETAT MEMBRE D ' EXPORTATION .