

|

61988J0165

Arrêt de la Cour du 5 décembre 1989. - ORO Amsterdam Beheer BV et Concerto BV contre Inspecteur der Omzetbelasting Amsterdam. - Demande de décision préjudicielle: Gerechtshof Amsterdam - Pays-Bas. - TVA - Régime de revente des biens d'occasion. - Affaire C-165/88.

Recueil de jurisprudence 1989 page 04081

Sommaire

Parties

Motifs de l'arrêt

Décisions sur les dépenses

Dispositif

Mots clés

++++

1 . États membres - Obligations - Obligation de se substituer au Conseil en cas d'inaction de celui-ci - Absence

(Traité CEE, art . 5)

2.Dispositions fiscales - Harmonisation des législations - Taxes sur le chiffre d'affaires - Système commun de taxe sur la valeur ajoutée - Biens d'occasion - Vente par un assujetti après achat à un non-assujetti - Régime national ne permettant pas la prise en compte de la taxe résiduelle incorporée dans le prix d'achat - Compatibilité avec la réglementation communautaire en son état actuel

(Directive du Conseil 77/388, art . 32)

Sommaire

1.S' il est vrai que, en cas de carence du Conseil à prendre des mesures relevant de la compétence exclusive des Communautés européennes, le maintien ou l' institution, par les États, de mesures nationales destinées à réaliser les objectifs communautaires, dans le cadre du devoir de coopération qui leur incombe en vertu de l' article 5 du traité, peut, dans certains cas, ne pas soulever d' objections de principe, il n' en découle pas un principe général selon lequel les États

membres auraient l' obligation de se substituer au Conseil lorsque celui-ci s' abstient de prendre des mesures qui relèvent de sa compétence .

2 . En leur état actuel, le droit communautaire et les règles communautaires régissant la taxe sur la valeur ajoutée ne s' opposent pas à une législation nationale qui ne permet pas de tenir compte, pour le calcul de la taxe due au titre du chiffre d' affaires réalisé à la vente de biens d' occasion, de la taxe qui demeure incorporée dans le prix des biens qui ont été achetés à des particuliers non assujettis en vue d' être revendus .

En effet, tant que le législateur communautaire n' est pas intervenu et dans la mesure où il est impossible de trouver dans le système commun de taxe sur la valeur ajoutée, tel qu' il existe actuellement, les fondements nécessaires à la définition et à la fixation de modalités d' application d' un régime commun de taxation qui, dans le domaine du commerce des biens d' occasion, permette d' éviter des doubles taxations, il y a lieu de s' en tenir à l' application de l' article 32 de la sixième directive qui se borne à autoriser les États membres qui appliquent un régime particulier pour les biens d' occasion à le maintenir, mais, en revanche, ne leur impose aucune obligation d' en instituer un dans le cas où il n' en existerait pas .

Parties

Dans l' affaire C-165/88,

ayant pour objet une demande adressée à la Cour par le Gerechtshof d' Amsterdam, en application de l' article 177 du traité CEE et tendant à obtenir dans le litige pendant devant cette juridiction, entre

ORO Amsterdam Beheer BV en Concerto BV,

et

Inspecteur der Omzetbelasting à Amsterdam,

une décision à titre préjudiciel sur la compatibilité avec le droit communautaire et notamment avec l' article 32 de la sixième directive TVA du Conseil (77/388), du 17 mai 1977, d' une législation nationale qui impose le prélèvement sans minoration de la taxe sur le chiffre d' affaires sur la livraison de biens d' occasion, sans tenir compte à cet égard du fait que les biens ont été achetés à des particuliers et que dès lors une taxation rémanente grève déjà ces biens,

LA COUR,

composée de MM . O . Due, président , C . N . Kakouris, président de chambre, T . Koopmans, R . Joliet, J . C . Moitinho de Almeida, G . C . Rodríguez Iglesias et F . Grévisse, juges

avocat général : M . G . Tesouro

greffier : M . J . A . Pompe, greffier adjoint

considérant les observations présentées :

- pour la Commission des Communautés européennes, par MM . J . F . Buhl, conseiller juridique de la Commission, et B . J . Drijber, membre de son service juridique, en qualité d' agents,

- pour le gouvernement néerlandais, par MM . E . F . Jacobs et M . A . Fierstra, en qualité d'agents,

- pour ORO Amsterdam Beheer BV et Concerto BV, par MM . W . et G . Molenaar, en qualité, respectivement, de directeur et de mandataire,

vu le rapport d' audience et à la suite de la procédure orale du 12 juillet 1989,

ayant entendu les conclusions de l' avocat général présentées à l' audience du 24 octobre 1989,
rend le présent

Arrêt

Motifs de l'arrêt

1 Par ordonnance du 24 mai 1988, parvenue à la Cour le 13 juin suivant, le Gerechtshof d' Amsterdam a posé, en vertu de l' article 177 du traité CEE, deux questions préjudicielles relatives à l' interprétation des dispositions de ce traité et de la sixième directive du Conseil du 17 mai 1977 (77/388), 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 "), afin d' être mis en mesure d' apprécier la compatibilité avec le droit communautaire de la législation fiscale néerlandaise, dans la mesure où celle-ci ne prévoit pas de dispositions particulières en ce qui concerne l' application du système de la TVA au commerce des biens d' occasion, lorsque ceux-ci ont été achetés à des particuliers en vue d' une revente .

2 Ces questions ont été posées dans le cadre d' un litige qui oppose les sociétés à responsabilité limitée ORO Amsterdam Beheer BV et Concerto BV à l' administration fiscale néerlandaise au sujet de la taxe à la valeur ajoutée due au titre des affaires réalisées pendant le mois de décembre 1986 .

3 Il ressort des pièces du dossier que les sociétés requérantes au principal, qui exploitent un commerce de disques, musicassettes et disques compacts, neufs ou d' occasion, ont réalisé, pour le mois de décembre 1986, un montant total de ventes de 256 698 HFL hors taxes, dont 250 915 sont soumis à un taux de TVA de 20 %. Compte tenu de la déduction de la taxe payée en amont, les sociétés ont versé à l' administration un montant de TVA de 37 608 HFL .

4 Cependant, les sociétés se sont pourvues, le 5 mars 1987, devant le Gerechtshof d' Amsterdam, pour demander le remboursement, à concurrence de 6 251 HFL, de la taxe payée . Cette demande a été faite au motif que devait être admis en déduction de la taxe due pour les ventes du mois de décembre 1986 le montant de TVA encore incorporé dans le prix des articles achetés d' occasion par les sociétés à des particuliers . Chiffrant ce montant, forfaitairement, à 20/120e de la somme des achats de biens d' occasion effectués dans le courant du mois de décembre 1986, soit 37 509 HFL, les sociétés ont demandé le reversement de 6 251 HFL .

5 Le Gerechtshof d' Amsterdam a constaté qu' aucune disposition de la loi fiscale néerlandaise ne permettait la déduction, au titre de la taxe payée en amont, de la taxe grevant des biens achetés d' occasion par un assujetti à un particulier non assujetti . Remarquant qu' aux termes des directives concernant la TVA, comme de la jurisprudence de la Cour, un des caractères

fondamentaux du système de la TVA est l'imputation, à chaque stade de la commercialisation d'un bien, sur la taxe due, de la taxe payée en amont, la juridiction saisie au principal a sursis à statuer et a posé à la Cour les deux questions suivantes :

"1) Est-il compatible avec le droit communautaire, et notamment avec les dispositions du traité instituant la Communauté économique européenne et avec la sixième directive du Conseil des Communautés européennes 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 (77/388/CEE) -, qu'en décembre 1986 un État membre prélève sans minoration la taxe sur le chiffre d'affaires sur la livraison de biens d'occasion, sans tenir le moindre compte à cet égard du fait que les biens ont été achetés à des particuliers, alors que le Conseil des Communautés européennes s'est engagé dans sa sixième directive déjà citée à arrêter avant le 31 décembre 1977 le régime communautaire de taxation pour le commerce des biens d'occasion et l'a annoncé, mais n'y a à ce jour encore donné aucune suite?

2) Dans l'hypothèse où la première question recevrait une réponse négative, de quelle façon convient-il de tenir compte, lors du calcul de la taxe sur le chiffre d'affaires due sur la livraison de biens d'occasion, du fait que les biens sont achetés à des particuliers?"

6 Pour un plus ample exposé des faits de l'affaire au principal, de la réglementation communautaire, du déroulement de la procédure ainsi que des observations 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 .

7 Par sa première question préjudicielle, le Gerechtshof d'Amsterdam voudrait savoir, en substance, si le droit communautaire et, en particulier, la sixième directive s'opposent à une législation fiscale nationale qui ne permet pas de tenir compte, pour le calcul de la TVA due au titre du chiffre d'affaires réalisé à la vente de biens d'occasion, de la taxe qui demeure incorporée dans le prix des biens qui ont été achetés à des particuliers non assujettis en vue d'être revendus .

8 A l'heure actuelle, aucune disposition de droit communautaire ne définit de régime particulier de TVA pour les biens d'occasion . Dans sa proposition de sixième directive, faite au Conseil le 29 juin 1973 (JO C 80, p . 1), la Commission avait prévu, à l'article 26, un "régime particulier des biens d'occasion", définis, par le paragraphe 1 de ce texte, de la manière suivante : "Par 'biens d'occasion', il faut entendre les biens mobiliers usagés susceptibles de remploi en état ou après réparation, à l'exception des oeuvres d'art originales créées de la main de l'artiste, des objets d'antiquité et de collection, des timbres-poste de collection et des monnaies anciennes " .

9 Ce "régime particulier" prévoyait que l'acquisition d'un bien d'occasion appartenant à un non assujetti par un assujetti qui le destinait à la revente permettait à ce dernier de tenir compte de la TVA ayant grevé le bien en question et précisait les modalités de calcul de la déduction dont bénéficiait ainsi l'acquéreur .

10 Aucune solution n'ayant pu être dégagée à partir des propositions de la Commission, le Conseil a adopté, à titre transitoire, l'article 32 de la sixième directive, qui est ainsi conçu :

"Le Conseil, statuant à l'unanimité sur proposition de la Commission, arrêtera, avant le 31 décembre 1977, le régime communautaire de taxation applicable dans le domaine des biens d'occasion ainsi que des objets d'art, d'antiquité et de collection . Jusqu'à la mise en application de ce régime communautaire, les États membres qui, lors de l'entrée en vigueur de la présente directive, appliquent un régime particulier dans le domaine visé ci-dessus peuvent maintenir ce régime ."

11 En application de l'alinéa 1 de cette disposition, la Commission a fait, le 11 janvier 1978, au Conseil, une proposition de septième directive définissant le "régime commun de taxe sur la valeur ajoutée applicable dans le domaine des objets d'art, de collection, d'antiquité et des biens d'occasion" (JO C 26, p . 2), ultérieurement modifiée (modifications présentées au Conseil le 16 mai 1979, JO C 136, p . 8). Le Conseil n'ayant pu aboutir à une solution, cette proposition a été retirée par la Commission en novembre 1987 . Une nouvelle proposition a été présentée au Conseil le 11 janvier 1989 (JO C 76, p . 10), mais elle n'a pas encore été adoptée .

12 Les sociétés requérantes au principal ainsi que la Commission font valoir, en premier lieu, qu'il résulterait de la jurisprudence de la Cour (arrêts du 5 mai 1982, Gaston Schul Douane-Expéditeur BV, 15/81, Rec . p . 1409, et du 21 mai 1985, Gaston Schul Douane-Expéditeur BV, 47/84, Rec . p . 1491) un principe général d'interdiction des doubles taxations, dont découlerait la validité des mesures nationales propres à les éviter, notamment dans le domaine des biens d'occasion (arrêts du 10 juillet 1985, Commission/Pays-Bas, 16/84, Rec . p . 2355, et Commission/Irlande, 17/84, Rec . p . 2375).

13 Il est soutenu, en second lieu, que, dans le cas de carence du Conseil, les États auraient, aux termes des arrêts du 5 mai 1981, Commission/Royaume-Uni (804/79, Rec . p . 1045) et du 28 mars 1984, Pluimveeslachterij Midden-Nederland et Van Miert (47 et 48/83, Rec . p . 1721), la possibilité de maintenir ou d'adopter des mesures propres à réaliser les objectifs communautaires . Bien que les mesures d'harmonisation fiscale soient de la compétence exclusive du Conseil, les États auraient même, compte tenu de la carence de celui-ci, en ce qui concerne le régime de taxation des biens d'occasion, une obligation d'agir afin que soit respecté le principe essentiel d'interdiction des doubles taxations . Cette obligation d'agir serait justifiée par l'évolution du droit communautaire dans le domaine de la TVA .

14 Pour sa part, le gouvernement néerlandais fait remarquer que l'article 32 de la sixième directive prévoit une clause de "standstill" qui interdit aux États de modifier ou d'étendre les dispositions spécifiques existant pour les biens d'occasion dans le but d'éviter que n'apparaissent, dans les législations des États, des divergences supplémentaires . Rien, dans l'article 32, n'impliquerait que les États aient l'obligation d'agir afin d'instituer un régime particulier des biens d'occasion .

15 Il convient, liminairement, pour répondre à ce débat sur la prétendue possibilité ou obligation d'agir des États membres en raison de la carence du Conseil à définir, comme le prévoit l'article 32, alinéa 1, de la sixième directive, le régime communautaire de taxation applicable dans le domaine des biens d'occasion, de relever que la Cour a, en effet, jugé que, en cas de carence du Conseil à prendre des mesures relevant de la compétence exclusive des Communautés européennes, le maintien ou l'institution, par les États, de mesures nationales destinées à réaliser les objectifs communautaires, dans le cadre du devoir de coopération qui leur incombe en vertu de l'article 5 du traité, peut, dans certains cas, ne pas soulever d'objections de principe . Mais, de cette jurisprudence, ne découle pas un principe général selon lequel les États membres auraient l'obligation de se substituer au Conseil lorsque celui-ci s'abstient de prendre des mesures qui relèvent de sa compétence .

16 Le point essentiel est, cependant, que, dans le système auquel se réfère le juge de renvoi, si un particulier vend un bien à un négociant assujetti, cette livraison ne donne pas lieu à imposition à la TVA, mais que la revente par l'assujetti est imposée d'un montant de TVA proportionnel au prix de revente sans que l'assujetti ait droit à une déduction de la TVA qui a déjà grevé le bien en amont .

17 La question est, ainsi, de savoir si l'absence, dans une législation nationale, d'un régime

particulier de TVA propre aux biens d'occasion qui permette d'éviter cette double taxation est contraire au traité et à la sixième directive. La question se pose également si une législation nationale comporte des dispositions qui, pour être relatives aux modalités particulières de taxation de certaines transactions portant sur des biens d'occasion, demeurent parcellaires et ne peuvent pas être regardées comme constituant un régime d'ensemble de taxation à la TVA applicable dans le domaine des biens d'occasion. La jurisprudence de la Cour ne permet pas, en elle-même, de donner une réponse générale et positive à cette question.

18 Il faut, d'abord, remarquer que si, dans ses arrêts du 5 mai 1982, *Gaston Schul Douane-Expéditeur BV*, et du 21 mai 1985, *Gaston Schul Douane-Expéditeur BV*, précités, invoqués par les sociétés requérantes au principal et par la Commission, la Cour a déclaré incompatible avec le droit communautaire la perception de la TVA lors de l'importation d'un bien livré par un particulier d'un autre État membre alors qu'une transaction du même type, à l'intérieur de l'État d'importation, n'était pas soumise à la TVA, cette solution se fonde non sur un principe général d'interdiction d'un cumul de taxes, mais sur l'article 95 du traité qui interdit les impositions intérieures discriminatoires vis-à-vis des biens importés.

19 Il est vrai que, pour l'application de l'article 6, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive, qui prévoit la taxation au titre des prestations de services de l'utilisation, à titre privé, par l'assujetti ou son personnel, d'un bien affecté à l'entreprise lorsque ce bien a ouvert droit à une déduction de TVA, la Cour a jugé que cette taxation était exclue dans le cas d'un bien acheté d'occasion et qui, de ce fait, n'avait pas ouvert droit à déduction (arrêt du 27 juin 1989, *Kuehne*, 50/88, Rec. p. 0000).

20 Mais cette solution trouve son fondement dans le texte même de l'article 6, paragraphe 2, sous a), dont l'objectif est d'éviter que, par l'utilisation privée de biens professionnels, ne puisse être réalisée une consommation finale en franchise de taxe sur la valeur ajoutée et qui n'exige, en conséquence, la taxation de l'utilisation de ce bien que si celui-ci a ouvert droit à déduction de la taxe qui a grevé son acquisition.

21 Pris dans son ensemble, le régime communautaire de la TVA est le résultat d'une harmonisation progressive des législations nationales dans le cadre des articles 99 et 100 du traité. Comme la Cour l'a constaté à plusieurs reprises, cette harmonisation, telle qu'elle a été réalisée par des directives successives et, notamment, par la sixième directive, n'est encore qu'une harmonisation partielle.

22 Il est vrai que cette harmonisation a, notamment, pour objet d'exclure les doubles taxations, la déduction, à chaque stade d'imposition, de la taxe ayant grevé une opération en amont étant inhérente au mécanisme de la TVA.

23 Mais cet objectif n'est pas, comme le montrent les termes de l'article 32 de la sixième directive, encore atteint, et il est impossible de trouver dans le système commun de taxe sur la valeur ajoutée, tel qu'il existe actuellement, les fondements nécessaires à la définition et à la fixation de modalités d'application d'un régime commun de taxation qui, dans le domaine du commerce des biens d'occasion, permette d'éviter des doubles taxations.

24 Dans ces conditions, tant que le législateur communautaire n'est pas intervenu, il y a lieu de s'en tenir à l'application de l'article 32 de la sixième directive qui se borne à autoriser les États membres qui appliquent un régime particulier de TVA pour les biens d'occasion à le maintenir, mais, en revanche, ne leur impose aucune obligation d'en instituer un dans le cas où il n'en existerait pas.

25 Il y a lieu, dès lors, de répondre à la première question préjudicielle qu'en leur état actuel le

droit communautaire et les règles communautaires régissant la TVA ne s'opposent pas à une législation nationale qui ne permet pas de tenir compte, pour le calcul de la TVA due au titre du chiffre d'affaires réalisé à la vente de biens d'occasion, de la taxe qui demeure incorporée dans le prix des biens qui ont été achetés à des particuliers non assujettis en vue d'être revendus .

26 Compte tenu de la réponse donnée à la première question préjudicielle, il n'y a pas lieu de répondre à la deuxième question préjudicielle posée par le Gerechtshof d' Amsterdam .

Décisions sur les dépenses

Sur les dépens

27 Les frais exposés par le gouvernement néerlandais 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 .

Dispositif

Par ces motifs,

LA COUR,

statuant sur les questions à elle posées par le Gerechtshof d' Amsterdam, par ordonnance du 24 mai 1988, dit pour droit :

En leur état actuel, le droit communautaire et les règles communautaires régissant la TVA ne s'opposent pas à une législation nationale qui ne permet pas de tenir compte, pour le calcul de la TVA due au titre du chiffre d'affaires réalisé à la vente de biens d'occasion, de la taxe qui demeure incorporée dans le prix des biens qui ont été achetés à des particuliers non assujettis en vue d'être revendus .