

Arrêt de la Cour  
Affaire C-68/03

**Staatssecretaris van Financiën**  
**contre**  
**D. Lipjes**

(demande de décision préjudicielle, formée par le Hoge Raad der Nederlanden)

«Sixième directive TVA – Article 28 ter, E, paragraphe 3 – Services d'intermédiaires – Lieu de réalisation de la prestation»

Conclusions de l'avocat général M. D. Ruiz-Jarabo Colomer, présentées le 13 janvier 2004

Arrêt de la Cour (première chambre) du 27 mai 2004

Sommaire de l'arrêt

*Dispositions fiscales – Harmonisation des législations – Taxes sur le chiffre d'affaires – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée – Prestations de services effectuées par les intermédiaires – Détermination du lieu de rattachement fiscal par l'article 28 ter, E, paragraphe 3, de la sixième directive – Champ d'application – Opération principale non soumise à la taxe sur la valeur ajoutée – Absence de pertinence – Détermination du lieu de l'opération principale – Application des dispositions spéciales de l'article 28 ter, A et B*

(Directive du Conseil 77/388, art. 28 ter, A, B et E, § 3) L'article 28 ter, E, paragraphe 3, de la sixième directive 77/388 en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires, dans sa version résultant de la directive 91/680, qui prévoit que, par dérogation à l'article 9, paragraphe 1, de la même directive, le lieu des prestations de services effectuées par les intermédiaires qui agissent au nom et pour le compte d'autrui, lorsqu'ils interviennent dans certaines opérations, est l'endroit où ces opérations sont effectuées, ne doit pas être interprété en ce sens qu'il ne vise que les services d'intermédiaires bénéficiant à un assujetti ou à une personne morale non assujettie à la taxe sur la valeur ajoutée.

En effet, ainsi qu'il résulte de son libellé, cette disposition vise de manière générale les prestations de services effectuées par les intermédiaires, sans distinguer si les personnes bénéficiaires des services sont ou non assujetties à la taxe sur la valeur ajoutée, et il est indifférent, pour la détermination du lieu d'une activité d'intermédiaire, que l'opération principale soit soumise à la taxe sur la valeur ajoutée ou qu'il s'agisse d'une opération non imposable.

Par ailleurs, lorsqu'une opération d'intermédiaire relève dudit article 28 ter, E, paragraphe 3, il convient, pour déterminer l'endroit où ont été effectuées les opérations à la base des prestations d'intermédiaires, de se référer aux dispositions spéciales de l'article 28 ter, A et B. En effet, le lieu d'une acquisition intracommunautaire de biens est régi par cette dernière disposition, qui déroge ainsi aux dispositions générales de l'article 8 de la sixième directive, lesquelles règlent la livraison de biens à l'intérieur d'un État membre.

(cf. points 18, 21, 23, 25-26, disp. 1-2)

ARRÊT DE LA COUR (première chambre)  
27 mai 2004(1)

«Sixième directive TVA – Article 28 ter, E, paragraphe 3 – Services d'intermédiaires – Lieu de réalisation de la prestation»

Dans l'affaire C-68/03,  
ayant pour objet une demande adressée à la Cour, en application de l'article 234 CE, par le Hoge Raad der Nederlanden (Pays-Bas) et tendant à obtenir, dans le litige pendant devant cette juridiction entre

**Staatssecretaris van Financiën**

et

**D. Lipjes,**

une décision à titre préjudiciel sur l'interprétation de l'article 28 ter 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), dans sa version résultant de la directive 91/680/CEE du Conseil, du 16 décembre 1991, complétant le système commun de la taxe sur la valeur ajoutée en modifiant, en vue de l'abolition des frontières fiscales, la directive 77/388 (JO L 376, p. 1),

LA COUR (première chambre),,

composée de M. P. Jann (rapporteur), président de chambre, MM. A. Rosas et A. La Pergola, Mme R. Silva de Lapuerta et M. K. Lenaerts, juges,  
avocat général: M. D. Ruiz-Jarabo Colomer,  
greffier: M. R. Grass,  
considérant les observations écrites présentées:

– pour le gouvernement néerlandais, par Mme H. G. Sevenster, en qualité d'agent,  
– pour le gouvernement portugais, par MM. L. I. Fernandes et Â. Seiça Neves, en qualité d'agents,  
– pour la Commission des Communautés européennes, par M. E. Traversa et Mme D. W. V. Zijlstra, en qualité d'agents,  
ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 13 janvier 2004,

rend le présent

## Arrêt

1 Par arrêt du 14 février 2003, parvenu à la Cour le 17 février suivant, le Hoge Raad der Nederlanden a posé, en vertu de l'article 234 CE, deux questions préjudicielles relatives à l'interprétation de l'article 28 ter 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),

dans sa version résultant de la directive 91/680/CEE du Conseil, du 16 décembre 1991, complétant le système commun de la taxe sur la valeur ajoutée en modifiant, en vue de l'abolition des frontières fiscales, la directive 77/388 (JO L 376, p. 1, ci-après la «sixième directive»).

2 Ces questions ont été soulevées dans le cadre d'un litige opposant le Staatssecretaris van Financiën à M. Lipjes à propos de l'assujettissement à la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA») de services d'intermédiaire que M. Lipjes a effectués en France.

### **Le litige au principal, le cadre juridique et les questions préjudicielles**

3 M. Lipjes, qui réside aux Pays-Bas, se consacre à titre professionnel à l'achat et à la vente de bateaux de plaisance d'occasion et au courtage dans l'achat et la vente de yachts. En 1996 et en 1997, il est intervenu à deux reprises dans l'achat de yachts localisés en France, apparemment, dans les deux cas, pour le compte d'un acheteur particulier résidant aux Pays-Bas, tandis que le vendeur était un particulier résidant en France. M. Lipjes n'a déclaré la TVA afférente à ces opérations d'intermédiaire ni aux Pays-Bas ni en France.

4 À la suite d'un examen comptable, les services néerlandais des impôts ont soumis a posteriori ces prestations de services à la TVA. Le Gerechtshof te 's-Gravenhage (Pays-Bas), saisi de l'affaire, a estimé que, compte tenu du lieu où les yachts étaient situés au moment de la vente, les services d'intermédiaire n'avaient pas été accomplis aux Pays-Bas et que M. Lipjes était donc en droit de ne pas déclarer la TVA dans cet État membre.

5 Le Gerechtshof s'est ainsi fondé sur l'article 6 a, paragraphe 3, sous c), de la Wet op de omzetbelasting 1968 (loi de 1968 relative à la taxe sur le chiffre d'affaires), du 28 juin 1968 (*Staatsblad* 1968, 329), dans sa version de la loi du 24 décembre 1992 (*Staatsblad* 1992, 713). Cette disposition correspond à l'article 28 ter, E, paragraphe 3, premier alinéa, de la sixième directive qui prévoit, à l'égard des opérations intracommunautaires: «Par dérogation à l'article 9, paragraphe 1, le lieu des prestations de services effectuées par les intermédiaires qui agissent au nom et pour le compte d'autrui, lorsqu'ils interviennent dans des opérations autres que celles visées aux paragraphes 1 et 2 et à l'article 9 paragraphe 2 point e), est l'endroit où ces opérations sont effectuées.

Toutefois, lorsque le preneur est identifié à la taxe sur la valeur ajoutée dans un État membre autre que celui à l'intérieur duquel ces opérations sont effectuées, le lieu de la prestation rendue par l'intermédiaire est réputé se situer sur le territoire de l'État membre qui a attribué au preneur le numéro d'identification à la taxe sur la valeur ajoutée sous lequel le service lui a été rendu par l'intermédiaire.»

6 L'article 9, paragraphe 1, de la sixième directive, auquel cette disposition déroge, détermine en principe le lieu de la prestation d'un service comme étant l'endroit où le prestataire a établi le siège de son activité économique.

7 Le Gerechtshof a retenu que, puisque les yachts se trouvaient en France et que l'endroit où les opérations d'intermédiaire avaient été effectuées était situé dans ce même État membre, il convenait de ne pas faire application de la disposition générale, mais de la disposition dérogatoire pour les opérations intracommunautaires, disposition dont il résulterait que le royaume des Pays-Bas n'a pas le droit d'assujettir ces opérations à la TVA.

8 Le Staatssecretaris van Financiën s'est pourvu en cassation contre cet arrêt devant le Hoge Raad der Nederlanden. Il fait valoir que l'article 28 ter, E, paragraphe 3, de la sixième directive ainsi que la disposition nationale correspondante doivent être interprétés de manière restrictive en ce sens que le terme «opérations» ne vise les prestations de services d'intermédiaires que lorsque le contrat de base, à savoir un contrat de livraison d'un bien ou un contrat de service, a été conclu par des professionnels assujettis à la TVA, ce qui ne serait pas le cas dans l'affaire au principal qui concerne des particuliers.

9 Considérant que l'affaire soulève des questions auxquelles la jurisprudence actuelle de la Cour n'offre pas d'éléments de réponse suffisants, le Hoge Raad der Nederlanden a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes:

« Faut-il interpréter l'article 28 ter, E, paragraphe 3, de la sixième directive en ce sens que cette disposition ne vise que des services d'intermédiaires bénéficiant à un assujetti au sens de la directive ou à une personne morale non assujettie au sens de l'article 28 bis de la directive?

2) En cas de réponse négative, faut-il alors interpréter l'article 28 ter, E, paragraphe 3, première phrase, de la sixième directive en ce sens que cette disposition vise à rattacher le lieu du courtage dans l'achat ou la vente d'un bien corporel entre deux particuliers au lieu de la transaction comme si cette transaction était une livraison ou un service accompli par un assujetti au sens de l'article 8 de la sixième directive? »

Sur les questions préjudicielles

*Sur la première question*

10 Selon le gouvernement néerlandais, qui est en partie soutenu par le gouvernement portugais, il convient d'interpréter l'article 28 ter, E, paragraphe 3, de la sixième directive de manière restrictive, en excluant les services d'intermédiaires lorsque le contrat de base a été conclu entre des particuliers et qu'il ne constituait donc pas une opération imposable. Cette disposition prévoirait que le lieu de la prestation de l'intermédiaire doit se rattacher en principe au lieu de la prestation principale, ce qui n'aurait de sens que si la prestation principale relève du champ d'application de la sixième directive, à savoir qu'elle a été effectuée par un assujetti. Dans la mesure où cela n'avait pas été le cas en l'espèce, il y aurait lieu de recourir à la règle générale de l'article 9, paragraphe 1, de la sixième directive, à savoir prendre comme référence le siège de l'activité économique de M. Lipjes qui se trouvait aux Pays-Bas.

11 En effet, le titre XVI bis de la sixième directive, dans lequel l'article 28 ter s'insère, viserait dans son ensemble les livraisons et acquisitions intracommunautaires et la circulation, qui sont toutes des opérations accomplies par des assujettis ou des personnes morales non assujetties. Ainsi, l'article 28 bis de cette directive évoquerait systématiquement les prestations des assujettis ou des personnes morales non assujetties. Sur le plan de la cohérence, l'article 28 ter devrait donc être interprété dans le même sens.

12 Cette approche serait corroborée par l'article 28 ter, E, paragraphe 3, second alinéa, qui évoque les bénéficiaires qui sont identifiés aux fins de la TVA par un numéro d'identification. Tel ne pourrait être également le cas qu'à l'égard des assujettis et des personnes morales non assujetties.

13 Par ailleurs, la disposition en cause aurait pour but d'éviter que l'entreprise cliente ait à exercer son droit à déduction dans un autre État membre que celui dans lequel elle est redevable de la TVA. Pour les particuliers qui bénéficient de services et qui ne peuvent bénéficier du droit à déduction, une telle règle ne leur serait pas nécessaire. La solution préconisée refléterait également au mieux la réalité économique et la rationalité sur le plan fiscal.

14 Selon la Commission, il n'y a pas lieu de restreindre le champ d'application de l'article 28 ter, E, paragraphe 3, de la sixième directive en s'écartant de son libellé très clair, qui prévoit une dérogation expresse aux dispositions générales pour la catégorie d'opérations d'intermédiaire, sans faire de distinction selon les parties au contrat de base. Il n'y aurait aucune raison de s'écarter de cette règle lorsque le contrat de base est une opération non imposable. En effet, le système des échanges intracommunautaires dans son ensemble, tel que repris au chapitre XVI bis de la sixième directive, ne se réduirait pas seulement aux échanges entre professionnels.

15 Le terme « opérations » serait employé à plusieurs endroits dans la sixième directive pour désigner tant les services entre assujettis que ceux rendus à des particuliers, comme à l'article 4, paragraphes 3 et 5. Une interprétation restrictive de l'article 28 ter, E, paragraphe 3, de cette directive aboutirait à des distinctions complexes et irait à l'encontre des principes de simplicité dans le traitement des opérations et de taxation rationnelle et homogène.

16 À cet égard, il convient de constater à titre liminaire que, en ce qui concerne le rapport entre les articles 9, paragraphe 1, et 28 ter, E, de la sixième directive, l'article 28 ter, E, prévoit, lorsqu'il s'agit d'un échange intracommunautaire, une dérogation à la règle générale de l'article 9, paragraphe 1. Il n'existe donc aucune prééminence de cet article 9, paragraphe 1, et il y a lieu de se demander, dans chaque situation, si elle est régie par l'une ou l'autre disposition (voir, pour le rapport similaire entre les paragraphes 1 et 2 de l'article 9 de la sixième directive, arrêt du 26 septembre 1996, Dudda, C-327/94, Rec. p. I-4595, points 20 et 21).

17 Dans la mesure où il s'agit, en l'espèce, d'un échange intracommunautaire, l'article 28 ter, E, paragraphe 3, de la sixième directive est donc en principe applicable. Il convient alors d'examiner si une telle applicabilité peut être affectée par le fait que l'objet du service d'intermédiaire était une opération non imposable.

18 Sur ce point, il y a lieu de relever qu'il résulte du libellé de l'article 28 ter, E, paragraphe 3, premier alinéa, de la sixième directive que celui-ci vise de manière générale les prestations de services effectuées par les intermédiaires «qui agissent au nom et pour le compte d'autrui», sans distinguer si les personnes bénéficiaires des services sont ou non assujetties à la TVA.

19 De même, il ne ressort d'aucune des dispositions du titre XVI bis de la sixième directive, dans lequel l'article 28 ter s'insère, qu'elles laisseraient en dehors de leur champ d'application toute prestation effectuée au bénéfice d'un particulier non soumis à la TVA. D'ailleurs, ainsi que l'a fait valoir la Commission, le terme «échanges entre les États membres», utilisé dans l'intitulé de ce titre, vise aussi bien les livraisons à des assujettis que celles qui sont réalisées au profit de non-assujettis. La circonstance que diverses dispositions de ce titre, à l'instar de l'article 28 bis, se prononcent sur le caractère imposable de certaines opérations est sans incidence sur la portée de l'article 28 ter qui a pour seul objet la détermination du lieu des opérations elles-mêmes.

20 En ce qui concerne l'argument du gouvernement néerlandais tiré de l'article 28 ter, E, paragraphe 3, second alinéa, qui évoquerait les bénéficiaires identifiés aux fins de la TVA par un numéro d'identification dans un autre État membre que celui à l'intérieur duquel l'opération en cause a été effectuée, il suffit de constater que cet alinéa, introduit par l'adverbe «toutefois», indique une catégorie d'exceptions bien particulières qui ne saurait avoir d'influence sur la règle plus générale prévue à l'alinéa précédent.

21 En effet, ainsi que M. l'avocat général l'a relevé aux points 36 à 40 de ses conclusions, pour la détermination du lieu d'une activité d'intermédiaire, il est indifférent que l'opération principale soit soumise à la TVA ou qu'il s'agisse d'une opération non imposable.

22 Enfin, en ce qui concerne l'argument avancé par le gouvernement néerlandais selon lequel l'article 28 ter, E, paragraphe 3, de la sixième directive concerne surtout le droit à déduction de la TVA qui n'intéresse cependant pas un particulier, il suffit de constater que rien dans le libellé de ladite disposition n'étaye cette thèse, dans la mesure où cette disposition se réfère uniquement à la détermination du lieu du service d'intermédiaire et nullement au droit à déduction des particuliers bénéficiaires.

23 Il convient donc de répondre à la première question que l'article 28 ter, E, paragraphe 3, de la sixième directive ne doit pas être interprété en ce sens qu'il ne vise que les services d'intermédiaires bénéficiant à un assujetti ou à une personne morale non assujettie à la TVA.

#### *Sur la seconde question*

24 Par sa seconde question, la juridiction de renvoi demande si, lorsqu'une opération d'intermédiaire relève de l'article 28 ter, E, paragraphe 3, de la sixième directive, il y a lieu, pour déterminer l'endroit où a été effectuée l'opération à la base de la prestation d'intermédiaire, de se référer aux dispositions générales de l'article 8 de la sixième directive ou aux dispositions spéciales de l'article 28 ter de cette même directive.

25 À cet égard, il suffit de constater qu'il résulte des termes de la sixième directive que le lieu d'une acquisition intracommunautaire de biens est régi par l'article 28 ter, A et B, de cette directive, qui déroge ainsi aux dispositions générales de l'article 8 de la même

directive, lesquelles règlent la livraison de biens à l'intérieur d'un État membre. Une appréciation différente ne s'impose pas dans les circonstances de l'affaire au principal.

26 Il y a donc lieu de répondre à la seconde question que, lorsqu'une opération d'intermédiaire relève de l'article 28 ter, E, paragraphe 3, de la sixième directive, il convient, pour déterminer l'endroit où ont été effectuées les opérations à la base des prestations d'intermédiaires, de se référer aux dispositions de l'article 28 ter, A et B, de la même directive.

#### Sur les dépens

27 Les frais exposés par les gouvernements néerlandais et portugais, ainsi que par la Commission, 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 de renvoi, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens.

Par ces motifs,

### LA COUR (première chambre),

statuant sur les questions à elle soumises par le Hoge Raad der Nederlanden, par arrêt du 14 février 2003, dit pour droit:

1) L'article 28 ter, E, paragraphe 3, 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, dans sa version résultant de la directive 91/680/CEE du Conseil, du 16 décembre 1991, complétant le système commun de la taxe sur la valeur ajoutée en modifiant, en vue de l'abolition des frontières fiscales, la directive 77/388, ne doit pas être interprété en ce sens qu'il ne vise que les services d'intermédiaires bénéficiant à un assujetti ou à une personne morale non assujettie à la taxe sur la valeur ajoutée.

2) Lorsqu'une opération d'intermédiaire relève de l'article 28 ter, E, paragraphe 3, de la sixième directive 77/388, telle que modifiée, il convient, pour déterminer l'endroit où ont été effectuées les opérations à la base des prestations d'intermédiaires, de se référer aux dispositions de l'article 28 ter, A et B, de la même directive.

Jann

Rosas

La Pergola

Silva de Lapuerta

Lenaerts

Ainsi prononcé en audience publique à Luxembourg, le 27 mai 2004.

Le greffier

Le président de la première chambre

R. Grass

P. Jann

1 – Langue de procédure: le néerlandais.