

Affaire C-98/05

De Danske Bilimportører

contre

Skatteministeriet

(demande de décision préjudicielle, introduite par l'Østre Landsret)

«Sixième directive TVA — Article 11, A, paragraphes 2, sous a), et 3, sous c) — Base d'imposition — Taxe sur l'immatriculation des véhicules automobiles neufs»

Conclusions de l'avocat général Mme J. Kokott, présentées le 16 mars 2006

Arrêt de la Cour (première chambre) du 1er juin 2006

Sommaire de l'arrêt

Dispositions fiscales — Harmonisation des législations — Taxes sur le chiffre d'affaires — Système commun de taxe sur la valeur ajoutée — Base d'imposition

(Directive du Conseil 77/388, art. 11, A, § 2, a), et 3, c))

Dans le cadre d'un contrat de vente prévoyant que, conformément à l'usage auquel l'acheteur destine le véhicule, le distributeur livre celui-ci avec une immatriculation et pour un prix englobant la taxe sur l'immatriculation de véhicules automobiles neufs qu'il a acquittée avant la livraison, cette taxe, dont le fait générateur réside non pas dans ladite livraison, mais dans la première immatriculation du véhicule sur le territoire national, ne relève pas de la notion d'impôts, droits, prélèvements et taxes au sens de l'article 11, A, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive 77/388, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires, qui doivent être compris dans la base d'imposition. Une telle taxe correspond à un montant reçu par l'assujetti de la part de l'acheteur du véhicule, en remboursement des frais exposés au nom et pour le compte de ce dernier, au sens du paragraphe 3, sous c), de la même disposition, qui doit être exclu de cette base.

(cf. points 14, 16, 30 et disp.)

ARRÊT DE LA COUR (première chambre)

1er juin 2006 (*)

«Sixième directive TVA — Article 11, A, paragraphes 2, sous a), et 3, sous c) — Base d'imposition — Taxe sur l'immatriculation des véhicules automobiles neufs»

Dans l'affaire C-98/05,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 234 CE, introduite par

l'Østre Landsret (Danemark), par décision du 11 février 2005, parvenue à la Cour le 24 février 2005, dans la procédure

De Danske Bilimportører

contre

Skatteministeriet,

LA COUR (première chambre),

composée de M. P. Jann, président de chambre, MM. J. N. Cunha Rodrigues, K. Lenaerts (rapporteur), M. Ilešić et E. Levits, juges,

avocat général: Mme J. Kokott,

greffier: M. H. von Holstein,

vu la procédure écrite et à la suite de l'audience du 23 février 2006,

considérant les observations présentées:

- pour De Danske Bilimportører, par Me K. Dyekjær, avocat,
- pour le gouvernement danois, par M. J. Molde, en qualité d'agent, assisté de Me K. Hagel-Sørensen, avocat,
- pour le gouvernement néerlandais, par Mme H. G. Sevenster et M. D. J. M. de Grave, en qualité d'agents,
- pour la Commission des Communautés européennes, par MM. N. B. Rasmussen et D. Triantafyllou, en qualité d'agents,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 16 mars 2006,

rend le présent

Arrêt

1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation de l'article 11, A, paragraphes 2, sous a), et 3, sous c), 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, et – rectificatif – JO L 149, p. 26, ci-après la «sixième directive»).

2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant De Danske Bilimportører (ci-après «DBI»), association professionnelle d'importateurs de véhicules automobiles au Danemark, au Skatteministeriet (ministère des Impôts et Accises danois), au sujet du statut de la taxe sur l'immatriculation des véhicules automobiles neufs (ci-après la «taxe d'immatriculation») au regard de la base d'imposition de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA»).

Le cadre juridique

La réglementation communautaire

3 L'article 11 de la sixième directive, qui figure sous le titre VIII de celle-ci, intitulé «Base d'imposition», dispose:

«A. *À l'intérieur du pays*

1. La base d'imposition est constituée:

a) pour les livraisons de biens et les prestations de services autres que celles visées sous b), c) et d), par tout ce qui constitue la contrepartie obtenue ou à obtenir par le fournisseur ou le prestataire pour ces opérations de la part de l'acheteur, du preneur ou d'un tiers, y compris les subventions directement liées au prix de ces opérations;

[...]

2. Sont à comprendre dans la base d'imposition:

a) les impôts, droits, prélèvements et taxes, à l'exception de la taxe sur la valeur ajoutée elle-même;

b) les frais accessoires tels que les frais de commission, d'emballage, de transport et d'assurance demandés par le fournisseur à l'acheteur ou au preneur. Les États membres peuvent considérer comme frais accessoires ceux faisant l'objet d'une convention séparée.

3. Ne sont pas à comprendre dans la base d'imposition:

[...]

c) les montants reçus par un assujetti de la part de son acheteur ou de son preneur, en remboursement des frais exposés au nom et pour le compte de ces derniers et qui sont portés dans sa comptabilité dans des comptes de passage. Cet assujetti doit justifier le montant effectif de ces dépenses et ne peut pas procéder à la déduction de la taxe qui les a éventuellement grevées.»

Le droit national

4 La taxe d'immatriculation a été instituée par la loi relative à l'obligation d'immatriculation des véhicules automobiles (lov om registreringspligt af motorkøretøjer), dans sa version découlant de l'arrêté de codification n° 977, du 2 décembre 2002 (ci-après la «loi relative à la taxe d'immatriculation»).

5 Aux termes de l'article 1er de ladite loi, la taxe d'immatriculation frappe les «véhicules automobiles qui doivent être immatriculés en application du code de la route». Elle est exigible lors de la présentation du véhicule à l'immatriculation. L'autorisation d'utiliser le véhicule sur la voie publique au Danemark est subordonnée à l'acquittement de cette taxe.

6 En vertu de l'article 8, paragraphe 1, de la loi relative à la taxe d'immatriculation, la valeur imposable d'un véhicule automobile neuf est «son prix courant, taxe sur la valeur ajoutée comprise, mais sans la taxe prévue par la présente loi». S'agissant des véhicules automobiles d'occasion, notamment de ceux qui sont importés comme biens personnels dans le cadre d'un déménagement, ainsi que des véhicules automobiles reconstruits, par exemple à la suite d'un accident de la circulation, la TVA entre également dans l'assiette de la taxe d'immatriculation.

7 Aux termes de l'article 14 de la loi relative à la taxe d'immatriculation, quiconque vend à titre

professionnel des véhicules soumis à cette taxe peut se faire enregistrer auprès des autorités fiscales et douanières. Contrairement à la solution légale qui prévaut pour certains autres produits soumis à accises, un tel enregistrement est une faculté et non une obligation pour le distributeur d'automobiles. Le distributeur enregistré bénéficie d'un crédit de paiement, qui le dispense de l'obligation de payer ladite taxe au comptant lors de la présentation du véhicule à l'immatriculation.

Les faits à l'origine du litige au principal et les questions préjudicielles

8 Au cours du mois de janvier de l'année 1999, DBI a acheté un véhicule neuf destiné à l'usage de son directeur.

9 Selon la juridiction de renvoi, le distributeur s'est chargé de l'immatriculation du véhicule au nom de l'acheteur et de la fourniture des plaques d'immatriculation avant de livrer ce véhicule, conformément à l'usage au Danemark en cas d'achat d'un véhicule automobile à un distributeur agréé.

10 La facture d'achat du véhicule mentionne un prix global de 498 596 DKK. Ce prix se décompose comme suit: le montant réclamé par le distributeur à l'acheteur, hors TVA et taxe d'immatriculation, la TVA calculée au taux normal de 25 % sur le prix du véhicule et la taxe d'immatriculation établie, sous réserve de certains ajustements et déductions, sur la somme des deux premiers éléments.

11 Estimant que le mode de calcul exposé au point précédent est contraire aux dispositions de l'article 11, A, de la sixième directive et que la TVA doit être assise sur le prix global du véhicule, y compris la taxe d'immatriculation, DBI a introduit un recours devant l'Østre Landsret.

12 Il ressort de la décision de renvoi que, selon que la TVA est calculée en application de la méthode utilisée par l'administration fiscale danoise ou en vertu de la méthode préconisée par DBI, le montant du prix global du véhicule diffère de 14 899 DKK. Cette différence s'explique par le caractère progressif de la taxe d'immatriculation.

13 Considérant que l'arrêt de la Cour du 17 juin 2003, *De Danske Bilimportører* (C-383/01, Rec. p. I-6065), ne comporte pas d'élément de réponse pertinent pour la solution du litige pendant devant lui, l'Østre Landsret a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes:

«1) Les dispositions combinées de l'article 11, A, paragraphe 2, sous a), et de l'article 11, A, paragraphe 3, sous c), de la sixième directive [...] doivent-elles être interprétées en ce sens qu'une taxe d'immatriculation des véhicules automobiles (voitures de tourisme) relève de l'assiette de la TVA lorsqu'un contrat de vente prévoyant la livraison d'un véhicule neuf destiné au transport de personnes est conclu, dès lors que, conformément au contrat de vente et à l'usage auquel le destine l'acheteur, le véhicule est livré par le distributeur à l'acheteur avec immatriculation et pour un prix global qui comprend tant le prix payé au distributeur que la taxe [d'immatriculation]?

2) L'État membre peut-il aménager son système fiscal de telle sorte que la taxe d'immatriculation soit considérée comme un débours que le distributeur paie pour le compte de l'acheteur final, en sorte que c'est l'acheteur final qui est le contribuable direct?

3) Le fait qu'une voiture de tourisme peut être achetée et livrée sans que la taxe d'immatriculation ait été acquittée, ce qui se produit lorsque l'acheteur n'a pas l'intention d'utiliser la voiture pour le transport de personnes ou de marchandises dans une zone où le code de la route s'applique, a-t-il une incidence pour les première et deuxième questions?

4) Le fait que, dans une mesure non négligeable, des véhicules d'occasion sont importés, notamment à titre de biens personnels, par l'utilisateur final qui paie lui-même la taxe d'immatriculation sans l'intervention d'un distributeur a-t-il une incidence?

5) Le point de savoir si le fait générateur de la taxe d'immatriculation intervient et si la taxe devient exigible – le cas échéant à titre de débours – avant l'intervention du fait générateur de la TVA et le moment où celle-ci devient exigible a-t-il une incidence?»

Sur les questions préjudicielles

14 Par ses questions, qu'il convient d'examiner conjointement, la juridiction de renvoi demande, en substance, si une taxe d'immatriculation telle que celle en cause au principal doit, lorsque le distributeur livre le véhicule avec son immatriculation pour un prix englobant cette taxe, conformément au contrat de vente dudit véhicule et à l'usage de celui-ci envisagé par l'acheteur, être comprise dans la base d'imposition en tant que taxe au sens de l'article 11, A, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive ou, au contraire, être exclue de cette base en vertu du paragraphe 3, sous c), de la même disposition.

15 Selon l'article 11, A, paragraphe 1, sous a), de la sixième directive, la base d'imposition à l'intérieur du pays est constituée, pour les livraisons de biens, par tout ce qui constitue la contrepartie obtenue ou à obtenir par le fournisseur de la part de l'acheteur. Les paragraphes 2 et 3 du même article énumèrent certains éléments qui sont à comprendre dans la base d'imposition et d'autres qui n'y sont pas à comprendre (arrêt du 27 mars 1990, *Boots Company*, C-126/88, Rec. p. I-1235, point 15).

16 Conformément à l'article 11, A, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive, doivent être compris dans la base d'imposition les impôts, droits, prélèvements et taxes, à l'exception de la TVA elle-même.

17 Ainsi que l'a relevé Mme l'avocat général aux points 16 et 17 de ses conclusions, pour que de tels éléments puissent relever de l'assiette de la TVA alors même qu'ils ne représentent pas de valeur ajoutée et qu'ils ne constituent pas la contrepartie économique de la livraison du bien, ils doivent présenter un lien direct avec cette livraison (voir, en ce sens, arrêts du 23 novembre 1988, *Naturally Yours Cosmetics*, 230/87, Rec. p. 6365, points 11 et 12; du 2 juin 1994, *Empire Stores*, C-33/93, Rec. p. I-2329, point 12, et du 3 juillet 2001, *Bertelsmann*, C-380/99, Rec. p. I-5163, points 17 et 18).

18 Or, en l'occurrence, comme l'ont souligné les gouvernements danois et néerlandais ainsi que la Commission des Communautés européennes, le fait générateur de la taxe d'immatriculation réside non pas dans la livraison du véhicule, mais dans la première immatriculation de celui-ci sur le territoire danois (voir arrêts *De Danske Bilimportører*, précité, point 34, et du 16 juin 2005, *Commission/Danemark*, C-138/04, non publié au Recueil, point 12).

19 Cette analyse est confirmée par le fait, qui constitue l'objet de la troisième question posée par la juridiction de renvoi, qu'un véhicule neuf acheté dans un but autre qu'une mise en circulation dans les zones où s'applique le code de la route danois (par exemple dans le cas d'un véhicule de collection, d'un véhicule destiné à être utilisé exclusivement sur un terrain privé ou d'un véhicule voué à être transféré en dehors du territoire national) ne donne pas lieu, nonobstant l'existence d'une livraison à l'intérieur de celui-ci, à la perception de la taxe d'immatriculation.

20 Une telle analyse est également corroborée par le fait, mentionné dans la quatrième question posée par la juridiction de renvoi, que la taxe d'immatriculation est exigible dans

certaines hypothèses caractérisées par une absence de livraison à l'intérieur du territoire danois, telles que celle du véhicule transféré par son propriétaire au Danemark dans le cadre d'un déménagement et destiné à être utilisé sur la voie publique dans cet État membre ou celle du véhicule reconstruit à la suite d'un accident et affecté de nouveau à une telle utilisation.

21 Contrairement à ce que soutient DBI, le lien entre la perception de ladite taxe et l'immatriculation du véhicule ne saurait, dans ces conditions, être considéré comme répondant uniquement au souci des autorités nationales d'assurer un contrôle efficace de la perception d'une taxe qui serait, en réalité, liée à la livraison. Au contraire, il traduit la véritable nature et le fait générateur de cette taxe, qui est une taxe en relation directe avec l'immatriculation, dont l'exigibilité dépend de la présentation du véhicule à l'immatriculation en vue de son utilisation sur la voie publique au Danemark.

22 Il est vrai que, comme le fait valoir DBI, lorsqu'un distributeur agréé s'engage contractuellement à livrer un véhicule après l'avoir fait immatriculer, comme c'est habituellement le cas, selon la juridiction de renvoi, lors de l'achat d'un véhicule à un tel distributeur, l'exigibilité de la TVA est postérieure à celle de la taxe d'immatriculation et celle-ci est incluse dans le montant facturé à l'acheteur lors de la livraison de ce véhicule.

23 Toutefois, et pour répondre à la cinquième question posée par la juridiction de renvoi, cette circonstance ne saurait occulter l'existence, entre les faits générateurs respectifs de la taxe d'immatriculation et de la TVA, d'une différence conceptuelle rendant la première autonome par rapport à la seconde.

24 Il en va de même de l'argument dont fait également état DBI, selon lequel la réglementation nationale sur l'affichage des prix impose aux distributeurs d'indiquer dans leur publicité le prix global du véhicule, taxe d'immatriculation comprise.

25 Il s'ensuit que, lorsque, comme dans l'affaire au principal, la taxe d'immatriculation a été acquittée par le distributeur en raison d'une obligation contractuelle de livrer à l'acheteur un véhicule qui est immatriculé au nom de ce dernier, il y a lieu de considérer que la facturation de cette taxe à l'acheteur correspond à un remboursement de frais exposés par le distributeur au nom et pour le compte dudit acheteur et non pas à une contrepartie du bien livré. Une telle taxe ne saurait dès lors s'analyser que comme un élément inscrit dans la comptabilité du distributeur et présentant le caractère d'un compte de passage au sens de l'article 11, A, paragraphe 3, sous c), de la sixième directive.

26 Ainsi que l'a relevé Mme l'avocat général au point 42 de ses conclusions, il importe de souligner à cet égard que, dans le cadre d'un contrat de vente tel que celui en cause au principal, le distributeur enregistré qui acquitte la taxe d'immatriculation avant de livrer le véhicule le fait non pas dans son propre intérêt, mais dans celui de l'acheteur qui souhaite entrer en possession d'un véhicule neuf immatriculé à son nom et apte à circuler légalement sur la voie publique au Danemark.

27 Certes, ainsi que le souligne DBI, le distributeur enregistré est, en pareil cas, le responsable du paiement de la taxe d'immatriculation à l'égard des autorités fiscales compétentes. Il n'en demeure pas moins que, s'agissant de cette taxe, le redevable est l'acheteur du véhicule, ainsi que l'atteste le fait que le distributeur répercute par la suite le montant de la taxe qu'il a acquittée sur ledit acheteur.

28 En réponse à la deuxième question, il importe également de préciser que, sous réserve de certaines exceptions non pertinentes dans le cas d'espèce, la taxation des véhicules automobiles n'a pas été harmonisée et diffère considérablement d'un État membre à l'autre. Les États

membres sont donc libres d'exercer leur compétence fiscale en ce domaine, à condition de le faire dans le respect du droit communautaire (arrêts du 21 mars 2002, *Cura Anlagen*, C-451/99, Rec. p. I-3193, point 40, et du 15 septembre 2005, *Commission/Danemark*, C-464/02, Rec. p. I-7929, point 74).

29 Par conséquent, compte tenu des dispositions de l'article 11, A, paragraphe 3, sous c), de la sixième directive, il convient d'admettre qu'un État membre peut instituer une taxe sur les véhicules automobiles neufs dont le fait générateur est la première immatriculation sur le territoire de cet État et dont le redevable est l'acheteur du véhicule, et qui, lorsqu'elle est acquittée par le distributeur en raison d'une obligation contractuelle de livrer le véhicule avec une immatriculation au nom de l'acheteur, correspond à un montant avancé par ce distributeur au nom et pour le compte dudit acheteur.

30 En conséquence, il y a lieu de répondre aux questions posées que, dans le cadre d'un contrat de vente prévoyant que, conformément à l'usage auquel l'acheteur destine le véhicule, le distributeur livre celui-ci avec une immatriculation et pour un prix englobant la taxe d'immatriculation qu'il a acquittée avant la livraison, cette taxe, dont le fait générateur réside non pas dans ladite livraison, mais dans la première immatriculation du véhicule sur le territoire national, ne relève pas de la notion d'impôts, droits, prélèvements et taxes au sens de l'article 11, A, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive. Une telle taxe correspond à un montant reçu par l'assujetti de la part de l'acheteur du véhicule, en remboursement des frais exposés au nom et pour le compte de ce dernier, au sens du paragraphe 3, sous c), de la même disposition.

Sur les dépens

31 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. Les frais exposés pour soumettre des observations à la Cour, autres que ceux desdites parties, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement.

Par ces motifs, la Cour (première chambre) dit pour droit:

Dans le cadre d'un contrat de vente prévoyant que, conformément à l'usage auquel l'acheteur destine le véhicule, le distributeur livre celui-ci avec une immatriculation et pour un prix englobant la taxe sur l'immatriculation des véhicules automobiles neufs qu'il a acquittée avant la livraison, cette taxe, dont le fait générateur réside non pas dans ladite livraison, mais dans la première immatriculation du véhicule sur le territoire national, ne relève pas de la notion d'impôts, droits, prélèvements et taxes au sens de l'article 11, A, paragraphe 2, sous a), 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. Une telle taxe correspond à un montant reçu par l'assujetti de la part de l'acheteur du véhicule, en remboursement des frais exposés au nom et pour le compte de ce dernier, au sens du paragraphe 3, sous c), de la même disposition.

Signatures

* Langue de procédure: le danois.