

CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL

MME JULIANE KOKOTT

présentées le 24 février 2005 (1)

Affaire C-305/03

Commission des Communautés européennes

contre

Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord

«TVA – Taux réduit – Importation d'objets d'art, de collection ou d'antiquité – Vente aux enchères de biens importés sous régime d'admission temporaire – Commission du commissaire-priseur»

I – Introduction

1. Le marché européen de l'art a son centre de gravité au Royaume-Uni, principalement à Londres (2). Il n'est pas rare que, dans le seul but d'être vendus aux enchères dans une maison spécialisée, des objets d'art, de collection ou d'antiquité (tous dénommés ci-après les «objets d'art») soient temporairement importés d'un État tiers vers le Royaume-Uni pour être réexportés vers un autre État tiers aussitôt après la vente.

2. L'importation et la livraison sont exonérées de TVA lorsque les biens bénéficient du régime douanier dit d'admission temporaire dans la Communauté. La TVA n'est due que si, à l'issue de la vente aux enchères, les objets sont définitivement importés. La présente procédure en manquement s'explique avant tout par la portée ambiguë de ce régime particulier applicable à l'admission temporaire des objets d'art.

3. Au Royaume-Uni, la TVA est calculée sur la base du prix obtenu lors de la vente aux enchères, y compris la marge bénéficiaire du commissaire-priseur. Cette somme est ensuite réduite en application des dispositions particulières relatives à l'importation d'objets d'art de telle sorte qu'au bout du compte la TVA soit égale à 5 % du prix. Il serait donc parfaitement concevable de parler d'un *taux d'imposition effectif* de 5 %.

4. Selon la Commission, cette pratique est contraire 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 (ci-après la «sixième directive») (3). Elle estime en effet que la commission versée au commissaire-priseur doit être soumise au taux normal, qui est de 17,5 % au Royaume-Uni, puisqu'elle doit être traitée comme un élément de la contrepartie d'une livraison à l'intérieur du pays ou d'une prestation de service. Le taux réduit ne devrait s'appliquer qu'à la valeur à l'importation, c'est-à-dire au montant de la vente aux enchères, déduction faite de la marge du commissaire-priseur.

II – Cadre juridique

A – Droit communautaire

1. Dispositions pertinentes de la sixième directive

5. L'article 2 de la sixième directive stipule que:

«Sont soumises à la taxe sur la valeur ajoutée:

1. les livraisons de biens et les prestations de services, effectuées à titre onéreux à l'intérieur du pays par un assujetti agissant en tant que tel;

2. les importations de biens.»

6. L'article 5, paragraphe 4, sous c), de la sixième directive précise qu'est également considérée comme une livraison «la transmission d'un bien effectuée en vertu d'un contrat de commission à l'achat ou à la vente».

7. La prestation de services est définie à l'article 6 de la sixième directive comme «toute opération qui ne constitue pas une livraison d'un bien au sens de l'article 5».

8. Les importations sont définies comme suit à l'article 7 de la sixième directive:

«1. Est considérée comme 'importation d'un bien':

a) l'entrée à l'intérieur de la Communauté d'un bien qui ne satisfait pas aux conditions prévues aux articles 9 et 10 du traité instituant la Communauté économique européenne [devenus articles 23 CE et 24 CE] [...]

b) l'entrée à l'intérieur de la Communauté d'un bien en provenance d'un territoire tiers, autre qu'un bien visé au point a).

2. L'importation d'un bien est effectuée dans l'État membre sur le territoire duquel le bien se trouve au moment où il entre à l'intérieur de la Communauté.

3. Par dérogation au paragraphe 2, lorsqu'un bien visé au paragraphe 1 point a) est placé depuis son entrée à l'intérieur de la Communauté sous l'un des régimes visés à l'article 16 paragraphe 1 titre B points a) b) c) et d), sous un régime d'admission temporaire en exonération totale de droits à l'importation ou de transit externe, l'importation de ce bien est effectuée dans l'État membre sur le territoire duquel le bien sort de ces régimes.

De même, lorsqu'un bien visé au paragraphe 1 point b) est placé depuis son entrée à l'intérieur de la Communauté sous l'un des régimes prévus à l'article 33 bis paragraphe 1 point b) ou c),

l'importation de ce bien est effectuée dans l'État membre sur le territoire duquel le bien sort de ces régimes.»

9. L'article 11, B, paragraphe 1, de la sixième directive définit la base d'imposition pour les importations comme suit:

«La base d'imposition est constituée, y compris pour les importations de biens visées à l'article 7 paragraphe 1 point b), par la valeur définie comme la valeur en douane par les dispositions communautaires en vigueur [...]».

10. Pour les objets d'art, l'article 11, B, paragraphe 6, les soumet aux dispositions particulières suivantes:

«Par dérogation aux paragraphes 1 à 4, les États membres qui, au 1er janvier 1993, ne faisaient pas usage de la faculté prévue à l'article 12 paragraphe 3 point a) troisième alinéa, peuvent prévoir qu'à l'importation d'objets d'art, de collection ou d'antiquité définis à l'article 26 bis titre A points a), b) et c), la base d'imposition est égale à une fraction du montant déterminé conformément aux paragraphes 1 à 4.

Cette fraction est déterminée de façon que la taxe sur la valeur ajoutée ainsi due à l'importation soit, en tout état de cause, au moins égale à 5 % du montant déterminé conformément aux paragraphes 1 à 4».

11. Pour ce qui est des taux d'imposition, l'article 12, paragraphe 3, de la sixième directive dispose:

«a) Le taux normal de la taxe sur la valeur ajoutée est fixé par chaque État membre à un pourcentage de la base d'imposition qui est le même pour les livraisons de biens et pour les prestations de services. [...]

[...]

Les États membres peuvent également appliquer soit un, soit deux taux réduits. Ces taux sont fixés à un pourcentage de la base d'imposition qui ne peut être inférieur à 5 % et ils s'appliquent uniquement aux livraisons de biens et aux prestations de services des catégories visées à l'annexe H.

[...]

c) les États membres peuvent prévoir que le taux réduit, ou l'un des taux réduits, qu'ils appliquent conformément aux dispositions prévues au point a) troisième alinéa s'applique également aux importations d'objets d'art, de collection ou d'antiquité visés à l'article 26 bis titre A points a), b) et c)».

12. Dans sa version modifiée par l'article 28 quater, E (4), l'article 16 de la sixième directive dispose:

«1. Sans préjudice des autres dispositions fiscales communautaires, les États membres ont la faculté, sous réserve de la consultation prévue à l'article 29, de prendre des mesures particulières afin d'exonérer les opérations suivantes ou certaines d'entre elles, à la condition qu'elles ne visent pas à une utilisation et/ou à une consommation finales et que le montant de la taxe sur la valeur ajoutée due lors de la sortie des régimes ou situations visés aux titres A à E corresponde au montant de la taxe qui aurait été due si chacune des opérations avait été taxée à l'intérieur du pays

[...]

E. Les livraisons:

– de biens visés à l'article 7 paragraphe 1 point a) avec maintien des régimes d'admission temporaire en exonération totale de droits à l'importation ou de transit externe,

[...]

ainsi que les prestations de services afférentes à ces livraisons.

[...]

Lorsque la sortie des biens des régimes ou situations visés au présent paragraphe donne lieu à une importation au sens de l'article 7 paragraphe 3, l'État membre d'importation prend les mesures nécessaires pour éviter une double imposition à l'intérieur du pays».

13. L'article 26 bis (5) englobe notamment les dispositions particulières ci-après pour les biens d'occasion et les objets d'art, de collection ou d'antiquité:

«A. Définitions

[...]

e) 'assujetti-revendeur', l'assujetti qui, dans le cadre de son activité économique, achète ou affecte aux besoins de son entreprise ou importe, en vue de leur revente, des biens d'occasion, des objets d'art, de collection ou d'antiquité, que cet assujetti agisse pour son compte ou pour le compte d'autrui en vertu d'un contrat de commission à l'achat ou à la vente;

f) 'organisateur d'une vente aux enchères publiques', tout assujetti qui, dans le cadre de son activité économique, propose un bien aux enchères publiques en vue de le remettre au mieux disant des enchérisseurs;

g) 'commettant d'un organisateur d'une vente aux enchères publiques', toute personne qui transmet un bien à un organisateur d'une vente aux enchères publiques en vertu d'un contrat de commission à la vente prévoyant les dispositions suivantes:

– l'organisateur de la vente aux enchères publiques propose le bien aux enchères publiques en son nom, mais pour le compte de son commettant,

– l'organisateur de la vente aux enchères publiques remet le bien, en son nom, mais pour le compte de son commettant, au mieux disant des enchérisseurs auquel le bien est adjudgé en vente publique.

[...]

C. Régime particulier des ventes aux enchères publiques

1. Par dérogation au titre B, les États membres peuvent déterminer, conformément aux dispositions ci-après, la base d'imposition des livraisons de biens d'occasion, d'objets d'art, de collection ou d'antiquité effectuées par un organisateur de ventes aux enchères publiques, agissant en son *nom propre*, en vertu d'un contrat de commission à la vente de ces biens aux enchères publiques, pour le compte:

[...]

2. La base d'imposition de chaque livraison de biens visée au paragraphe 1 est constituée par le montant total facturé, conformément au paragraphe 4, à l'acheteur par l'organisateur de la vente aux enchères publiques, diminué:

- du montant net payé ou à payer par l'organisateur de la vente aux enchères publiques à son commettant déterminé conformément au paragraphe 3 et
- du montant de la taxe due par l'organisateur de la vente aux enchères publiques au titre de sa livraison.

3. Le montant net payé ou à payer par l'organisateur de la vente aux enchères publiques à son commettant est égal à la différence entre:

- le prix d'adjudication du bien aux enchères publiques et
- le montant de la commission obtenue ou à obtenir par l'organisateur de la vente aux enchères publiques de la part de son commettant, en vertu du contrat de commission à la vente.

[...]

7. La livraison d'un bien à un assujetti organisateur de ventes aux enchères publiques est considérée comme effectuée au moment où la vente de ce bien aux enchères publiques est elle-même effectuée.»

14. L'article 28 contient enfin les dispositions transitoires suivantes:

«1 bis. Le Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord peut, jusqu'au 30 juin 1999, pour les importations d'objets d'art, de collection ou d'antiquité qui bénéficiaient d'une exonération au 1er janvier 1993, faire application de l'article 11 titre B paragraphe 6 de façon que la taxe sur la valeur ajoutée due à l'importation soit, en tout état de cause, égale à 2,5 % du montant déterminé conformément à l'article 11 titre B paragraphes 1 à 4.»

2. Dispositions douanières

15. Comme l'article 11, B, paragraphe 1, définit la base d'imposition relative aux importations en se référant à la valeur en douane, il convient encore de mentionner l'article 29 du règlement (CEE) n° 2913/92 (6), qui dispose notamment que:

«1. La valeur en douane des marchandises importées est leur valeur transactionnelle, c'est-à-dire le prix effectivement payé ou à payer pour les marchandises lorsqu'elles sont vendues pour l'exportation à destination du territoire douanier de la Communauté, le cas échéant, après ajustement effectué conformément aux articles 32 et 33

[...]

3. a) Le prix effectivement payé ou à payer est le paiement total effectué ou à effectuer par l'acheteur au vendeur, ou au bénéfice de celui-ci, pour les marchandises importées et comprend tous les paiements effectués ou à effectuer, comme condition de la vente des marchandises importées, par l'acheteur au vendeur, ou par l'acheteur à une tierce personne pour satisfaire à une obligation du vendeur. [...]

16. Les articles 32 et 33 du code des douanes contiennent encore d'autres dispositions relatives à la prise en compte des commissions lors de la détermination de la valeur en douane:

Article 32

1. Pour déterminer la valeur en douane par application de l'article 29, on ajoute au prix effectivement payé ou à payer pour les marchandises importées:

a) les éléments suivants, dans la mesure où ils sont supportés par l'acheteur mais n'ont pas été inclus dans le prix effectivement payé ou à payer pour les marchandises:

i) commission et frais de courtage, à l'exception des commissions d'achat;

[...]

4. Aux fins du présent chapitre, on entend par commission d'achats, les sommes versées par un importateur à son agent pour le service qui a consisté à le représenter en vue de l'achat des marchandises à évaluer.

Article 33

À condition qu'ils soient distincts du prix effectivement payé ou à payer pour les marchandises importées, la valeur en douane ne comprend pas les éléments suivants:

[...]

e) les commissions d'achat».

17. Aux termes des articles 7 et 16 de la sixième directive, l'exonération de TVA pour les biens admis temporairement dans la Communauté est fonction du régime douanier applicable.

Concernant les objets d'art importés pour être vendus aux enchères, l'exonération des droits à l'importation est prévue à l'article 576, paragraphe 3, du règlement n° 2454/93 (7):

«L'exonération totale des droits à l'importation est accordée pour les marchandises suivantes:

a) pour les objets d'art, de collection ou d'antiquité tels que définis à l'annexe 1 de la directive 77/388/CEE importés pour être exposés en vue d'être éventuellement vendus;

b) pour les marchandises autres que nouvellement fabriquées, importées en vue d'une vente aux enchères».

18. L'article 582, paragraphe 1, du règlement d'application apporte à cette disposition le complément suivant:

«Lorsque les marchandises placées sous le régime conformément à l'article 576 sont déclarées pour la mise en libre pratique, le montant de la dette est déterminé sur la base des éléments de

calcul applicables à ces marchandises au moment de l'acceptation de la déclaration pour la mise en libre pratique».

B – *Réglementation nationale*

19. Aux termes de l'article 3 de l'Ordonnance sur la taxe sur la valeur ajoutée (traitement des opérations) de 1995 [Value Added Tax (Treatment of Transactions) Order 1995 (SI1995/958)], le transfert de la propriété de biens d'occasion admis en importation temporaire à partir d'États tiers en vue de leur vente aux enchères ou celui d'objets d'art importés à titre temporaire en vue d'être exposés et le cas échéant vendus ne doivent être considérés ni comme une livraison de biens ni comme une prestation de service. Le Royaume-Uni estime avoir fait usage, avec ces dispositions, de la possibilité d'exonération prévue à l'article 16 de la sixième directive.

20. L'article 12 de l'Ordonnance sur la taxe sur la valeur ajoutée (dispositions spéciales) [Value Added Tax (Special Provisions) Order 1995 (SI 1995/1268)] transpose l'article 26 bis de la sixième directive en prévoyant ce qu'il est convenu d'appeler l'imposition de la marge bénéficiaire à l'occasion de la livraison d'objets d'art, de collection et d'antiquité (8).

III – **Les faits, la procédure contentieuse et les conclusions des parties**

21. Les transactions que, selon la Commission, les autorités de la partie défenderesse imposent en violation de la sixième directive peuvent être décrites comme suit.

22. Des maisons de ventes aux enchères établies au Royaume-Uni y importent des objets d'art originaires d'États tiers, pour les vendre aux enchères. Cette importation a lieu en exonération de droits, dans le cadre de la procédure d'admission temporaire prévue par les dispositions combinées des articles 137 et suivants du code des douanes et de l'article 576, paragraphe 3, du règlement d'application. Conformément à l'article 16 de la sixième directive, il n'y a pas non plus lieu d'appliquer la TVA à ce stade.

23. Les objets sont vendus aux enchères alors même qu'ils se trouvent encore dans cette situation de «quarantaine» du point de vue des droits de douane et de la TVA. Sur le prix d'adjudication, un pourcentage déterminé (généralement entre 7 % et 20 %) rémunère le commissaire-priseur («seller's commission»). En plus du prix, l'acheteur doit en règle générale également verser une prime au commissaire-priseur («buyer's premium»). C'est pourquoi la jurisprudence et la doctrine britanniques considèrent que le commissaire-priseur est le mandataire (agent) du vendeur jusqu'au coup de marteau, après quoi il devient celui de l'acheteur (9).

24. Si, après la vente aux enchères, l'objet n'est pas renvoyé dans un État tiers, mais définitivement importé dans la Communauté, l'administration fiscale doit appliquer la TVA. La base d'imposition est constituée par le prix d'adjudication («hammer price»), y compris la commission du commissaire-priseur. Formellement, la TVA est calculée par application du taux normal. Cependant, conformément à l'article 11, B, paragraphe 6, de la sixième directive, l'assiette est fictivement réduite de façon que le taux d'imposition effectif atteigne 5 %.

25. C'est en raison de cette pratique que, le 17 mars 1997, la Commission a adressé une première lettre de mise en demeure au Royaume-Uni. Elle y faisait valoir une violation de l'article 28, paragraphe 1 bis, et de l'article 28 quater, E, paragraphe 1 (soit la nouvelle version de l'article 16), de la sixième directive. Le taux réduit (qui était à l'époque encore) de 2,5 % prévu pour les objets d'art faisant l'objet d'une importation temporaire en vue de leur vente aux enchères n'était pas applicable, selon elle, à la marge bénéficiaire du commissaire-priseur.

26. Après les observations présentées par le gouvernement du Royaume-Uni le 15 mai 1997, la

Commission a complété sa première lettre de mise en demeure par une lettre du 10 août 1998, qui contenait une analyse juridique plus détaillée. Elle y reprochait au Royaume-Uni, outre la violation des dispositions précitées, d'avoir enfreint les articles 2, point 1, 5, paragraphe 4, sous c), 12, paragraphe 3, et 26 bis de la sixième directive. C'est à tort que les autorités fiscales du Royaume-Uni auraient traité la vente aux enchères en bloc, comme une seule opération d'importation. En fait, il s'agirait d'une importation combinée à une livraison à l'intérieur du pays. Conformément à l'article 26 bis de la sixième directive, la marge bénéficiaire du commissaire-priseur serait un élément de la contrepartie de cette livraison et devrait dès lors être imposée au taux normal.

27. N'étant pas convaincue par la réponse donnée par le Royaume-Uni le 12 octobre 1998, la Commission a envoyé le 3 août 2000 un avis motivé dans lequel elle faisait en substance valoir la violation des mêmes dispositions que celles évoquées dans la lettre de mise en demeure complémentaire. Seul le grief de violation de l'article 28, paragraphe 1 bis, de la sixième directive a été retiré, parce que le gouvernement du Royaume-Uni avait, par lettre du 16 novembre 1999, annoncé que le taux réduit pour l'importation d'objets d'art était passé de 2,5 % à 5 %. La violation initialement invoquée de l'article 26 bis de la sixième directive ne figure plus non plus dans l'avis motivé.

28. Après que le Royaume-Uni eut confirmé son point de vue dans sa lettre du 16 novembre 2000, la Commission a introduit le 16 juillet 2003 un recours au titre de l'article 226 CE. Elle conclut à ce qu'il plaise à la Cour:

– déclarer que, en appliquant un taux réduit de taxe sur la valeur ajoutée à la commission perçue par les commissaires-priseurs, lors de la vente aux enchères d'objets d'art, de collection et d'antiquité importés sous régime d'admission temporaire, le Royaume-Uni a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu des articles 2, point 1, 5, paragraphe 4, sous c), 12, paragraphe 3, et 16, paragraphe 1, de la sixième directive;

? condamner le Royaume-Uni aux dépens.

29. Le Royaume-Uni demande qu'il plaise à la Cour:

? rejeter la requête comme non fondée;

? condamner la Commission aux dépens.

30. À l'issue de la procédure écrite, la Cour a adressé un certain nombre de questions aux parties, lesquelles ont répondu par courrier du 19 novembre 2004. La procédure orale s'est déroulée le 16 décembre 2004.

IV – Arguments des parties

31. La Commission souligne que l'application du régime d'admission temporaire ne doit pas conduire à un traitement fiscal plus favorable que l'importation suivie d'une vente aux enchères. Aux termes de l'article 16, paragraphe 1, de la sixième directive, l'exonération serait subordonnée à la condition que, en cas d'importation définitive, le montant de la taxe perçue corresponde au montant qui aurait été perçu si l'opération s'était déroulée à l'intérieur du pays.

32. Le taux réduit prévu pour l'importation des objets d'art s'appliquerait à la seule valeur des objets avant la vente aux enchères, c'est-à-dire au prix d'adjudication, déduction faite de la marge du commissaire-priseur. La commission de ce dernier resterait soumise au taux normal.

33. Le gouvernement du Royaume-Uni estime en revanche que l'on n'est pas en présence d'une

livraison à l'intérieur du pays, mais d'une «vente pour l'exportation» à destination du territoire douanier de la Communauté (10), puisque la vente aux enchères aurait lieu avant l'importation (définitive) dans la Communauté.

34. L'approche suivie par la Commission ne serait pas conforme à l'article 11, B, paragraphe 1, de la sixième directive, lu en combinaison avec l'article 29, paragraphe 1, du code des douanes. Ces textes prévoient que l'imposition se fonde sur la valeur transactionnelle, y compris la commission du commissaire-priseur. De surcroît, d'après l'article 11, B, paragraphe 3, sous b), la commission doit être prise en compte lors de la détermination de la valeur à l'importation. Il se produirait une double imposition si cette commission était imposée en tant que livraison à l'intérieur du pays, alors qu'elle l'a déjà été en tant qu'élément de la valeur à l'importation.

35. La pratique fiscale suivie par le Royaume-Uni serait licite en tant qu'elle constituerait une mesure particulière au sens de l'article 16, paragraphe 1, de la sixième directive. Il appartiendrait à cet État notamment d'éviter les doubles impositions, conformément à l'obligation qui lui est faite par l'article 16, paragraphe 1, E, dernier alinéa. De surcroît, cette disposition ne concernerait que la perception de la TVA à l'importation et non pas l'imposition en tant que livraison à l'intérieur du pays, qui serait prétendument requise.

V – Appréciation juridique

A – Observations liminaires sur l'objet du litige

36. Ainsi que les parties l'ont confirmé dans leurs réponses aux questions de la Cour, le régime fiscal des ventes aux enchères litigieuses dépend dans une large mesure du point de savoir si le commissaire-priseur a vendu les objets d'art en son *nom propre* ou au *nom d'autrui*.

37. Ce n'est que si le commissaire-priseur agit en son *nom propre* qu'il effectue une livraison au sens de l'article 4 de la sixième directive. La livraison imposable est alors normalement constituée par le transfert «du pouvoir de disposer d'un bien corporel comme un propriétaire» (dispositions combinées de l'article 2, point 1, et de l'article 5 de la sixième directive). L'article 5, paragraphe 4, sous c), de la sixième directive assimile à une livraison la transmission d'un bien effectuée en vertu d'un contrat de commission. C'est d'ailleurs logique puisque le vendeur remet la marchandise au commissionnaire pour que celui-ci la vende en son *nom propre* à un tiers, bien qu'il n'en soit pas lui-même le propriétaire.

38. Dans les cas où le commissaire-priseur agit en son *nom propre*, l'article 26 bis, C, de la sixième directive permet aux États membres de ne percevoir la TVA que sur la commission et non sur la totalité du prix d'adjudication.

39. En revanche, si le commissaire-priseur agit au *nom d'autrui*, la livraison sera réputée effectuée directement entre le vendeur (le mandant du commissaire-priseur) et l'acheteur. Dans cette hypothèse, la TVA sur la livraison devra être versée non par le commissaire-priseur, mais tout au plus par l'acheteur (si ce dernier vend l'objet d'art dans le cadre de son activité économique, par exemple en tant que marchand d'art). Le commissaire-priseur est cependant soumis à l'impôt pour le service qu'il a fourni. La base d'imposition est constituée par la contrepartie qui lui a été versée sous forme de commission. Partant, en cas d'opération effectuée pour le compte d'autrui, l'impôt ne grèvera généralement que la marge perçue par le commissaire-priseur.

40. Dans ce cas de figure, l'article 26bis, C, de la sixième directive n'est pas applicable, ce que confirment d'ailleurs les termes de son premier alinéa. Rien n'impose d'ailleurs d'appliquer une réglementation spéciale à l'intervention du commissaire-priseur, puisqu'il résulte d'emblée des

dispositions générales qu'il doit simplement payer l'impôt pour la commission perçue en contrepartie du service qu'il a fourni. Il n'y a pas non plus lieu d'appliquer dans ce cas l'article 5, paragraphe 4, de la sixième directive.

41. Quant à savoir si le commissaire-priseur agit en son *nom propre* ou au *nom d'autrui*, cela dépend des relations contractuelles concrètes entre les parties. D'après les renseignements fournis par le gouvernement du Royaume-Uni, la loi nationale laisse la porte ouverte aux deux formes de contrat. La Commission en convient. Cependant, selon elle, le commissaire-priseur intervient le plus souvent en qualité de «*undisclosed agent*» (ou, pour être plus précis, en qualité de «*agent of an undisclosed principal*»), c'est-à-dire en tant qu'agent d'un commettant non désigné.

42. Les deux parties à la procédure reconnaissent que, en cas de «*undisclosed agency*», l'organisateur de la vente aux enchères agit en son *nom propre*. Le fait que les acheteurs peuvent légitimement présumer qu'il agit en réalité pour un commettant non désigné n'y changerait rien. Ce point de vue emporte la conviction, au moins pour les questions relatives à la TVA, car il permet sans difficulté de déterminer l'assujetti. L'appréciation pourrait en revanche être différente en ce qui concerne les rapports de droit civil entre les parties.

43. La façon dont les contrats ont été rédigés dans le cas particulier et les types de contrats qui prédominent au Royaume-Uni importent peu en l'espèce. Il est en effet établi que la présente procédure en manquement ne concerne que la situation où le commissaire-priseur agit en son *nom propre*.

44. De fait, dans toute la procédure, la Commission ne s'est référée qu'à ce cas de figure et a postulé l'existence d'une livraison par le commissaire-priseur. Cela résulte notamment du fait que, dans son avis motivé, elle invoque une violation de l'article 26 bis de la sixième directive et qu'elle fait aujourd'hui encore valoir la violation de l'article 5, paragraphe 4, de cette directive. Comme on l'a vu, ces dispositions ne s'appliquent qu'aux opérations effectuées en *nom propre*.

45. Ce n'est qu'au point 15 de la réplique que la Commission observe qu'il importerait peu en l'espèce que l'intervention de l'organisateur de la vente aux enchères doive être qualifiée de prestation de services ou de livraison au sens de l'article 26 bis de la sixième directive. Comme les deux types de prestation doivent être pris en compte en cas d'application de l'article 16 de la sixième directive, le raisonnement de la Commission resterait le même.

46. Il est certes concevable que les services fournis par le commissaire-priseur (en cas de vente aux enchères au *nom d'autrui*) ou les livraisons en *nom propre* dans le cadre de l'article 16 de la sixième directive doivent faire l'objet d'une même appréciation. Il reste cependant que, jusqu'au stade de la réplique, la Commission n'a jamais fait mention d'une violation de la directive résultant de l'imposition de la prestation du commissaire-priseur en tant que prestation de services. À supposer que, dans le passage précité, la Commission ait voulu faire valoir un tel argument, il devrait être écarté comme irrecevable, puisqu'à ce stade de la procédure l'objet du litige ne peut plus être modifié ou étendu (11).

47. Ci-après il faudra donc simplement déterminer dans quelle mesure le Royaume-Uni a violé le traité CE en n'imposant pas de façon conforme à la sixième directive les ventes aux enchères d'objets d'art se trouvant en régime d'admission temporaire, lorsque ces ventes sont effectuées par le commissaire-priseur en son *nom propre*.

B – Recevabilité

48. Dans la duplique et lors de la procédure orale, le gouvernement du Royaume-Uni a reproché à la Commission d'avoir développé dans la réplique une argumentation différente de celle

défendue dans l'avis motivé et dans le recours.

49. Initialement, la requérante aurait fait valoir que la commission du commissaire-priseur doit être intégrée dans l'assiette de la TVA à l'importation et ne saurait être imposée en tant que contrepartie d'une livraison à l'intérieur du pays. En revanche, dans la réplique, elle aurait admis que cette commission ferait partie de la valeur à l'importation. Elle aurait en outre invoqué le grief – nouveau, et donc irrecevable – du recours à une méthode prétendument erronée pour calculer la TVA à l'importation.

50. Il résulte d'une jurisprudence constante que l'objet d'un recours en manquement est circonscrit par la procédure précontentieuse, de sorte que, si le recours peut omettre certains moyens invoqués dans l'avis motivé, il ne peut en ajouter de nouveaux par rapport à ce document (12). A fortiori sera-t-il exclu d'invoquer des moyens nouveaux dans la réplique.

51. En substance, pendant toute la procédure précontentieuse et contentieuse, la Commission a critiqué le fait que la marge du commissaire-priseur n'est pas imposée au taux normal, alors que la prestation correspondante constituerait pourtant une livraison faite à l'intérieur du pays. Cet argument est le corollaire de l'exigence de la Commission selon laquelle le taux réduit prévu pour l'importation d'objets d'art ne peut s'appliquer qu'au prix d'adjudication lors de la vente aux enchères, déduction faite de la commission (13).

52. Dans la réplique, la Commission répond à l'argument du gouvernement du Royaume-Uni selon lequel son point de vue conduirait à une double imposition de la marge bénéficiaire du commissaire-priseur, une première fois dans le cadre de la perception de la TVA à l'importation, une deuxième fois en tant que contrepartie d'une livraison à l'intérieur du pays. Elle se borne à expliciter ce qui résultait déjà de son argumentation antérieure, à savoir que l'assiette de l'impôt soit scindée en deux parties, chacune soumise à un taux différent. Nous ne voyons pas en quoi cela entrerait en contradiction avec son argumentation antérieure.

53. Partant, il y a lieu de rejeter les arguments du Royaume-Uni selon lesquels la Commission aurait modifié son point de vue en cours de procédure et aurait invoqué des moyens nouveaux.

C – *Bien-fondé*

54. Le présent litige s'explique avant tout par la portée ambiguë du régime particulier réservé aux objets d'art importés temporairement en vue d'être mis aux enchères. Ce régime particulier appelle quelques brèves explications.

1. Le régime particulier appliqué aux objets d'art importés en vue d'être vendus aux enchères

55. Le régime de TVA prévu par la sixième directive pour les objets d'art importés en vue d'être vendus aux enchères revêt un caractère dérogatoire à trois égards.

56. Premièrement, conformément à l'article 16, paragraphe 1, E, de la sixième directive, des objets admis sur le territoire de la Communauté peuvent être exonérés de la TVA, alors que celle-ci serait normalement due à l'importation, en vertu des dispositions combinées de l'article 2, point 2, et de l'article 7. Le traitement au regard de la TVA suit en la matière le régime douanier de l'admission temporaire.

57. L'exonération de droits de douane et de TVA s'explique par le fait que, avant la mise aux enchères, nul ne sait encore si les objets d'art resteront dans la Communauté ou seront réexportés vers des États tiers. En cas de réexportation, l'importation temporaire doit être fiscalement neutre, pour que les ventes aux enchères dans la Communauté ne deviennent pas

excessivement onéreuses et que les endroits en Europe où se pratique la vente aux enchères ne soient pas désavantagés au regard de la concurrence internationale.

58. La deuxième réglementation dérogatoire s'applique lorsque, après la vente aux enchères, les objets d'art ne quittent pas le territoire douanier et fiscal de la Communauté et font l'objet d'une importation définitive. Dans ce cas, il y a lieu d'appliquer un taux d'imposition réduit, conformément à l'article 12, paragraphe 3, sous a) et c), de la sixième directive. Dans les États membres comme le Royaume-Uni où aucun taux réduit ne s'appliquait à l'importation d'objets d'art à la date du 1er janvier 1993, le même résultat est obtenu par une diminution fictive de l'assiette de l'imposition, pratiquée conformément à l'article 11, B, paragraphe 6, de la sixième directive.

59. Enfin, en troisième lieu, l'article 26 bis de la sixième directive permet aux États membres d'imposer la seule marge du revendeur ou du commissaire-priseur dans le cadre du commerce (y compris la vente aux enchères) des objets d'occasion, objets d'art, de collection et d'antiquité. La valeur de l'objet reste ainsi exonérée. En effet, au moment de la première acquisition par un consommateur final, tout objet a déjà été soumis à au moins une imposition. Sans le système d'imposition de la marge bénéficiaire, on court le risque d'une double imposition si le même objet, déjà utilisé une première fois par un consommateur final, est remis dans le circuit économique et vendu une nouvelle fois par un assujetti (14).

60. Les parties s'accordent en substance pour dire que le système de l'imposition de la marge bénéficiaire ne pose en l'occurrence aucune difficulté. Selon le gouvernement du Royaume-Uni, cette conclusion découle en toute hypothèse du fait qu'il n'y a pas de livraison à l'intérieur du pays qui doit mener à l'imposition de la marge bénéficiaire. Même si la Commission ne partage pas ce point de vue, elle estime néanmoins elle aussi que l'application de l'article 26 bis de la sixième directive ne pose aucun problème.

2. Aperçu des dispositions en cause

61. Les parties sont en litige avant tout sur le point de savoir si la marge bénéficiaire des commissaires-priseurs lors de la vente aux enchères d'objets d'art se trouvant en régime d'admission temporaire doit être imposée comme une livraison à l'intérieur du pays, c'est-à-dire au taux normal. La Commission a invoqué principalement la violation de l'article 16, paragraphe 1, de la sixième directive.

62. Elle fait également valoir une violation des articles 2, point 1, 5, paragraphe 4, sous c), et 12, paragraphe 3, de cette directive. Avant de voir si la pratique fiscale litigieuse est contraire à l'article 16, paragraphe 1, il convient de vérifier l'importance que les autres dispositions invoquées peuvent avoir dans le cadre du présent litige.

– Article 2, point 1, de la sixième directive

63. L'article 2, point 1, de la sixième directive soumet à la TVA les livraisons de biens effectuées à l'intérieur du pays par un assujetti agissant en tant que tel. L'article 3, paragraphe 2, précise qu'il faut entendre par «intérieur du pays» le territoire des États membres, où s'applique le traité. D'après le texte de ces dispositions, l'hypothèse de la livraison à l'intérieur du pays pourrait être retenue parce que les objets d'art se trouvent au moins physiquement sur le territoire communautaire au moment de la vente aux enchères.

64. Dans ce cas de figure, l'intervention du commissaire-priseur ne serait pas exonérée au titre de l'article 14, paragraphe 1, sous i), de la sixième directive. Cette exonération concerne en effet les prestations de services se rapportant à l'importation de biens et dont la valeur est incluse dans la base d'imposition conformément à l'article 11, B, paragraphe 3, sous b). Il peut s'agir par

exemple de la prise en charge des formalités d'importation. L'organisation de la vente aux enchères est cependant directement liée non pas à l'importation, mais à la livraison.

65. L'hypothèse de la livraison à l'intérieur du pays peut toutefois être mise en doute parce que, si les objets se trouvent bien sur le territoire communautaire au moment de la vente aux enchères, ils n'ont pas encore juridiquement fait l'objet d'une importation (définitive). Cet écart entre la situation de fait et la situation de droit (douanier) est rendu possible par le régime spécial d'admission temporaire.

66. Les effets de l'application de ce régime spécial sur la perception de la TVA sont déterminés par la disposition particulière de l'article 16. Il résulte d'une part de cette disposition que l'absence d'importation définitive interdit de retenir l'hypothèse d'une livraison à l'intérieur du pays. Ce texte exige cependant d'autre part que les opérations effectuées en régime d'admission temporaire soient assimilées à des opérations effectuées à l'intérieur du pays. La question de savoir si l'article 2 point 1 de la sixième directive a été violé dépend donc finalement des conditions auxquelles l'article 16 subordonne cette assimilation.

– Article 5, paragraphe 4, sous c), de la sixième directive

67. De même, la constatation d'une éventuelle violation de l'article 5, paragraphe 4, sous c), ne se conçoit qu'en lisant cette disposition en combinaison avec l'article 16. D'après l'article 5, paragraphe 4, sous c), la remise d'un bien par un commettant à un commissionnaire puis celle effectuée par ce dernier à l'acquéreur constituent autant de livraisons au sens de la sixième directive.

68. Cependant, pour qu'il y ait une opération imposable au sens de l'article 5, il faut que l'on se trouve dans le champ d'application de la sixième directive au sens de son article 2, point 1, parce que la livraison a lieu à l'intérieur du pays. Comme nous l'avons vu, cela dépend du point de savoir quelles conséquences au regard de la TVA résultent, conformément à l'article 16, de l'application de la procédure d'admission temporaire.

– Article 12, paragraphe 3, de la sixième directive

69. L'article 12, paragraphe 3, de la sixième directive fixe le niveau plancher du taux normal de la TVA et contient des dispositions détaillées sur le niveau et les conditions d'application des taux réduits. La Commission a invoqué ces dispositions au motif que, en l'espèce, le Royaume-Uni n'appliquerait pas le taux normal à la commission perçue par les commissaires-priseurs.

70. Nous pouvons d'emblée constater que ce reproche est injustifié. Certes, seul un taux *effectif* de 5 % est appliqué à la valeur à l'importation incluant la commission du commissaire-priseur. Ce résultat est cependant obtenu par une réduction fictive de l'assiette, effectuée en application de l'article 11, B, paragraphe 6, de la sixième directive. Mais l'assiette ainsi corrigée reste, quant à elle, soumise au taux normal et non au taux réduit.

71. Tout au plus pourrait-on douter du point de savoir si, en ce qui concerne la prestation fournie par le commissaire-priseur, le Royaume-Uni ne devrait pas, conformément à l'article 11, A, paragraphe 1, sous a), de la sixième directive, utiliser comme assiette la valeur totale de la contreprestation, sans étendre à cette dernière le mécanisme correcteur prévu à l'article 11, B, paragraphe 6, pour l'importation d'objets d'art. Cependant, comme la Commission n'a invoqué aucune violation de l'article 11 de la sixième directive, il n'y a pas lieu pour nous d'envisager une éventuelle infraction à cette disposition.

3. Violation de l'article 16, paragraphe 1, de la sixième directive

72. L'article 16, paragraphe 1, de la sixième directive prévoit que les États membres peuvent exonérer de la TVA les opérations réalisées avec des biens ayant fait l'objet d'une importation temporaire. Dans ce cadre, ils doivent veiller à ce que le montant de la TVA perçue lors de la sortie du régime ou lors de l'importation définitive corresponde au montant de la TVA qui aurait dû être perçue pour des opérations effectuées à l'intérieur du pays.

73. La Commission estime que cette condition n'est pas remplie en ce qui concerne la pratique fiscale du Royaume-Uni. Elle appuie cette thèse sur une comparaison comme celle qui est exigée par l'article 16, paragraphe 1. Au cas de la mise aux enchères d'objets d'art entrés en régime d'admission temporaire et définitivement importés après la vente, la Commission oppose l'hypothèse d'objets d'art ayant immédiatement fait l'objet d'une importation définitive et qui sont donc vendus aux enchères à l'intérieur du pays, alors qu'ils s'y trouvent déjà en libre pratique.

74. Ce dernier cas de figure donnerait lieu en un premier temps à l'application de la TVA à l'importation au taux effectif de 5 %. Après cela, la livraison entraînerait une nouvelle imposition, grevant cette fois la marge bénéficiaire du commissaire-priseur, conformément à l'article 26 bis de la sixième directive. La marge bénéficiaire serait imposable au taux normal de 17,5 %. En revanche, la pratique suivie au Royaume-Uni pour les objets d'art placés en régime d'admission temporaire, puis vendus aux enchères et enfin définitivement importés, ne conduirait pas à la perception du même montant, puisque la marge bénéficiaire du commissaire-priseur ne serait alors soumise qu'à un taux effectif de 5 %.

75. Pour obtenir la même recette fiscale dans les deux cas, la Commission pense qu'il y a lieu de procéder comme suit: l'assiette (le prix d'adjudication) doit être scindée en deux parties, à savoir d'une part la marge bénéficiaire du commissaire-priseur, qui sera imposée au taux normal, et d'autre part le reliquat du prix, qui correspondrait à la valeur à l'importation. Le taux réduit de 5 % ne pourrait s'appliquer qu'à cette valeur à l'importation fictive.

76. À ce point de vue de la Commission, le gouvernement du Royaume-Uni oppose une série d'objections que nous allons examiner.

– Caractère facultatif du régime particulier

77. En premier lieu, le gouvernement du Royaume-Uni relève le caractère facultatif de la première partie de l'article 16, paragraphe 5, qui laisse aux États membres la *faculté* d'adopter des mesures particulières afin d'exonérer les opérations concernées. Dans le cadre de la version antérieure de l'article 16 (15), la pratique suivie au Royaume-Uni aurait été considérée comme licite, en tant qu'elle constituait une mesure particulière au sens de cette disposition. Les modifications de faible ampleur apportées aux termes de l'article 16 par la directive 95/7 (16) n'auraient rien changé à cette réalité.

78. Il est certes vrai que l'article 16 n'a aucun caractère obligatoire dans la mesure où il laisse aux États membres la faculté d'adopter des mesures particulières pour les marchandises soumises à des régimes d'importation temporaire. Le recours à l'expression «mesures particulières» montre d'ailleurs que l'article 16 permet aux États membres de déroger aux règles générales de la sixième directive.

79. Mais, ainsi que la Commission l'a souligné à juste titre, si l'État membre fait usage de cette possibilité, il doit se conformer aux conditions que l'article 16 impose à ces mesures particulières. Celles-ci incluent notamment l'obligation d'imposer les marchandises, à la sortie du régime

particulier, pour le même montant que des opérations analogues effectuées à l'intérieur du pays.

80. Nous ne voyons pas en quoi la pratique britannique était plus licite sous l'empire de la version antérieure de l'article 16, paragraphe 1, de la sixième directive que sous celui du texte actuel. Mais la question est dépourvue de pertinence, puisque nous devons nous en tenir au droit positif.

– Détermination de l'assiette et exclusion de la double imposition

81. Le gouvernement du Royaume-Uni souligne également que l'article 16, paragraphe 1, dernier alinéa, de la sixième directive impose aux États membres d'éviter la double imposition lorsque des marchandises sortent du régime d'admission temporaire et font l'objet d'une importation définitive. Ce cas de figure doit, selon lui, entraîner l'application de la TVA à l'importation sur la marge bénéficiaire du commissaire-priseur, puisque cette dernière fait partie de la valeur à l'importation, conformément aux dispositions combinées de l'article 11, B, paragraphe 1, de la sixième directive et de l'article 29 du code des douanes. Une nouvelle imposition de la marge bénéficiaire au titre d'une livraison à l'intérieur du pays ne serait pas compatible avec l'interdiction de double imposition.

82. Le gouvernement du Royaume-Uni a raison de dire que l'interdiction de la double imposition contenue à l'article 16, paragraphe 1, dernier alinéa, doit être prise en compte par les États membres lorsqu'ils prennent des mesures particulières. Il est également vrai que la valeur en douane au sens de l'article 29 du code des douanes englobe à tout le moins la commission due par le vendeur (*seller's commission*). En effet, conformément à l'article 582, paragraphe 1, du règlement d'application, la dette douanière doit être déterminée sur la base de l'assiette telle qu'elle se présentait à la date de la déclaration pour la mise en libre pratique. C'est à cette date que l'on peut considérer comme établie la valeur transactionnelle à retenir pour l'application de l'article 29 du code des douanes. Cette valeur inclut la commission du vendeur.

83. Il subsiste en revanche une ambiguïté en ce qui concerne le traitement de la prime due par l'acheteur (*buyer's premium*). Il pourrait s'agir d'une commission à l'achat – au sens de l'article 32, paragraphes 1, sous a), i), et 4, ou de l'article 33, paragraphe 1, sous e), du code des douanes – qui n'entre pas dans la valeur en douane. Tel serait le cas si la prime devait être considérée comme une rémunération pour des prestations fournies par le commissaire-priseur à l'acheteur. Cette thèse est confortée par le fait que, dans la doctrine britannique, le commissaire-priseur est également considéré comme l'agent de l'acquéreur (17). Le gouvernement du Royaume-Uni conteste cependant que la prime soit une commission à l'achat au sens du droit douanier.

84. Mais la réponse à la question du régime applicable à la prime devient superflue si, par dérogation à l'article 11, B, paragraphe 1, de la sixième directive, nous admettons qu'il n'y a pas lieu de se fonder sur la totalité de la valeur en douane pour déterminer la valeur à l'importation qui servira au calcul de la TVA. En effet, le renvoi de l'article 11, B, paragraphe 1, de la sixième directive à la valeur en douane en tant que base de calcul de la valeur à l'importation ne peut être interprété isolément de l'article 16, paragraphe 1, de la sixième directive. En tant que disposition plus spécifique relative au régime d'admission temporaire, ce texte doit garder la primauté lorsqu'il aboutit à retenir une assiette différente pour le calcul de la TVA à l'importation.

85. L'article 16 fixe deux objectifs: premièrement, veiller à la neutralité fiscale du régime d'admission temporaire lorsque l'objet d'art est importé à une date ultérieure. Cet objectif est garanti par l'assimilation (a posteriori) avec les opérations effectuées à l'intérieur du pays. Le deuxième objectif est d'éviter la double imposition. Pour être bref, on pourrait dire que l'application de la procédure d'admission temporaire doit aboutir à un traitement qui n'est ni pire ni meilleur que celui appliqué en cas d'importation directe sans passage par un régime temporaire.

86. La méthode appliquée au Royaume-Uni n'atteint que le deuxième objectif. Elle échoue à remplir le premier. En effet, alors que la marge bénéficiaire du commissaire-priseur serait imposée au taux normal si l'objet se trouvait en libre pratique, le taux applicable dans le modèle britannique, en cas de vente aux enchères d'objets d'art se trouvant en régime d'admission temporaire, n'est que de 5 %. Partant, le régime particulier appliqué par le Royaume-Uni conduit globalement à une imposition plus favorable. En d'autres termes, on peut réduire sa dette fiscale en vendant aux enchères un objet d'art placé en régime d'admission temporaire plutôt que de le mettre aux enchères après l'avoir importé à titre définitif. C'est précisément ce que l'article 16, paragraphe 1, de la sixième directive veut éviter.

87. Le point de vue défendu par la Commission permet de garantir que les deux objectifs seront remplis. Scinder l'assiette en deux parties, dont chacune est imposée à un taux différent, permet dans une large mesure de respecter l'égalité de traitement avec les livraisons effectuées à l'intérieur du pays, après l'importation, et exclut en outre la double imposition.

88. Toutefois, la méthode préconisée par la Commission n'est pas conforme aux règles de détermination de la valeur à l'importation visée à l'article 11, B, paragraphe 1, de la sixième directive. Elle exige notamment – aux fins de la perception de la TVA – de scinder en deux parties la valeur transactionnelle uniforme, qui est déterminante en droit douanier. Force est cependant d'admettre que nous ne voyons guère d'autre moyen de se conformer à toutes les conditions énoncées à l'article 16, paragraphe 1, de la sixième directive. En dernière analyse, ce mode de calcul atypique de la TVA est la seule réponse possible à la situation atypique qui résulte de la suspension de l'obligation de payer la TVA pendant la période d'admission temporaire.

89. Au demeurant, cette méthode restreint la portée des régimes particuliers applicables aux objets d'art et tient ainsi compte du caractère exceptionnel de ces régimes, tel que nous l'avons décrit ci-dessus. Le taux réduit effectif applicable à l'importation n'est notamment pas étendu à la plus-value que l'intervention du commissaire-priseur apporte à l'objet d'art avant l'importation définitive, mais – il est vrai – à un moment où cet objet se trouve déjà sur le territoire de la Communauté. Il s'appliquera en fait simplement à la valeur (fictive) que la marchandise avait au moment du passage de la frontière.

– Effets sur la concurrence

90. Le gouvernement du Royaume-Uni conteste également le grief de la Commission selon lequel la pratique britannique ajouterait à la compétitivité des maisons de vente aux enchères établies dans le pays. Il observe que les autres États membres sont libres d'adopter une réglementation similaire. La comparaison entre les ventes aux enchères d'objets d'art placés en régime d'admission temporaire et les ventes aux enchères effectuées à l'intérieur du pays montrerait que ces dernières seraient en fait favorisées. Elles ne donneraient en effet lieu au paiement de TVA que sur la marge bénéficiaire, tandis que la valeur de l'objet ne serait en règle générale pas grevée. En revanche, en cas d'importation, la valeur des objets d'art serait imposée, même si c'est à un taux (effectif) réduit.

91. Le fait est que tous les États membres ont le droit d'adopter des mesures particulières au titre

de l'article 16 de la sixième directive. Ils sont à cet égard tous soumis aux mêmes conditions, dont la neutralité fiscale de l'exonération des objets d'art importés en régime d'admission temporaire. Si un État membre privilégie les ventes aux enchères portant sur de tels objets d'art en violation de l'article 16, force sera de constater que les maisons de vente aux enchères établies dans cet État bénéficient d'un avantage concurrentiel illicite. Les autres États membres ne pourront accorder le même avantage sans violer à leur tour le droit communautaire.

92. La pratique fiscale britannique en matière de vente aux enchères d'objets d'art se trouvant en régime d'admission temporaire ne peut être justifiée par le fait que l'article 26 bis, C, de la sixième directive prévoit qu'au Royaume-Uni seule la marge bénéficiaire est frappée de la TVA en cas de vente aux enchères d'objets d'art à l'intérieur du pays. L'article 16, paragraphe 1, n'a pas pour objectif de garantir que les objets d'art importés de pays tiers sont grevés de la même charge fiscale que ceux se trouvant à l'intérieur du pays. Le gouvernement du Royaume-Uni oppose ici deux cas de figure qui ne sont pas comparables.

93. L'article 16 vise bien plutôt à ce que, en cas d'application de la procédure d'admission temporaire, la charge fiscale reste la même que si l'objet avait été importé directement, donc sans passer par le régime d'admission temporaire. La méthode de la Commission permet dans une large mesure d'atteindre cet objectif.

94. Il est vrai qu'il peut y avoir de légères différences d'imposition entre l'un et l'autre cas. Cela résulte du fait que, si une maison de vente aux enchères procède à l'importation définitive d'un objet d'art avant la vente et non après, l'assiette de la TVA à l'importation ne pourra être déterminée par référence à la valeur transactionnelle (déduction faite de la marge bénéficiaire du commissaire-priseur). Cette valeur n'est en effet connue qu'après l'adjudication. Au lieu de cela, la valeur à l'importation devra être fixée suivant la méthode de l'article 31 du code des douanes. Cette situation ne garantit pas l'application d'une base d'imposition absolument identique dans les deux cas. Ces écarts éventuels sont cependant inévitables.

– Absence de prévisibilité de la TVA

95. Au cours de la procédure orale, l'agent du Royaume-Uni a enfin observé que, suivant la méthode de calcul de la Commission, l'acquéreur n'a pas la possibilité de prévoir la charge fiscale au moment où il présente son offre.

96. Le fait est que le montant de la commission est souvent traité de manière confidentielle. Dans certaines maisons de vente aux enchères, il semble dépendre du chiffre d'affaires total apporté par le déposant. L'acheteur ne sait donc pas exactement la part que la commission prendra dans le prix de vente aux enchères et, partant, le montant qui sera soumis au taux normal au lieu du taux réduit.

97. Cependant, le même problème se pose de façon très générale pour toute imposition des marges bénéficiaires. En effet, même si aucune TVA n'est due à l'importation, l'acheteur ne sera pas en mesure de savoir ce qu'il doit payer en fait de TVA s'il ignore le montant de la commission due par le vendeur. Cette objection n'est donc pas de nature à justifier que l'on s'écarte de l'imposition de la marge au taux normal, telle qu'elle est souhaitée par la Commission.

98. La Commission a dès lors démontré la violation de l'article 16, paragraphe 1, de la sixième directive par la pratique fiscale suivie par le Royaume-Uni en ce qui concerne la vente aux enchères, effectuée en *nom propre*, d'objets d'art se trouvant en régime d'admission temporaire. Comme cette disposition veut que la marge bénéficiaire du commissaire-priseur soit traitée comme une livraison à l'intérieur du pays, nous pouvons également retenir la violation des articles 2, point 1, et 5, paragraphe 4, sous c), de la sixième directive.

99. L'article 12, paragraphe 3, de la sixième directive n'a en revanche pas été enfreint, puisque – formellement du moins – le Royaume-Uni n'applique pas le taux réduit aux opérations litigieuses, mais diminue la charge fiscale en modifiant l'assiette en application de l'article 11, B, paragraphe 6. Le rejet de cette partie du recours n'a cependant qu'une importance secondaire, étant donné que l'application du taux inapproprié et l'inexactitude dans la détermination de l'assiette sont en dernière analyse une conséquence de l'application erronée de l'article 16, paragraphe 1.

VI – Dépens

100. Aux termes de l'article 69, paragraphe 2, du règlement de procédure, toute partie qui succombe est condamnée aux dépens, s'il est conclu en ce sens. Partant, eu égard aux conclusions déposées en ce sens par la Commission, il y a lieu de condamner le Royaume-Uni aux dépens, puisqu'il a succombé en l'essentiel de ses moyens.

VII – Conclusions

101. Nous proposons à la Cour de statuer comme suit:

1. En appliquant un taux réduit de taxe sur la valeur ajoutée à la commission perçue par les commissaires-priseurs lors de ventes aux enchères, réalisées en leur *nom propre*, d'objets d'art, de collection et d'antiquité importés sous régime d'admission temporaire, le Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu des articles 2, point 1, 5, paragraphe 4, sous c), et 16, paragraphe 1, 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.

2. Le recours est rejeté pour le surplus.

3. Le Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord est condamné aux dépens.

1 – Langue originale: l'allemand.

2 – D'après un rapport établi par la Commission des Communautés européennes en 1999, près de 50 % des ventes aux enchères intracommunautaires sont réalisées dans cette ville. Si l'on s'en tient aux seules ventes d'objets d'art, la part britannique atteint même quelque 60 % des ventes (rapport de la Commission au Conseil sur l'examen de l'incidence des dispositions de la directive 94/5/CE sur la compétitivité du marché communautaire de l'art par rapport à ceux des pays tiers, du 28 avril 1999; COM/99/185 final, p. 6 et suiv.)

3 – JO L 145, p. 1.

4 – L'article 28 quater a été inséré par la directive 95/7/CE du Conseil, du 10 avril 1995, modifiant la directive 77/388/CEE et portant nouvelles mesures de simplification en matière de taxe sur la valeur ajoutée – champ d'application de certaines exonérations et modalités pratiques de leur mise en œuvre (JO L 102, p. 18).

5 – Inséré dans le texte de la directive par la directive 94/5/CE du Conseil, du 14 février 1994, complétant le système commun de la taxe sur la valeur ajoutée et modifiant la directive 77/388/CEE - Régime particulier applicable dans le domaine des biens d'occasion, des objets d'art, de collection ou d'antiquité (JO L 60, p. 16).

6 – Règlement du Conseil, du 12 octobre 1992, établissant le code des douanes communautaire (JO L 302, p. 1, ci-après le «code des douanes»).

7 – Règlement (CEE) n° 2454/93 de la Commission, du 2 juillet 1993, fixant certaines dispositions d'application du règlement n° 2913/92 (L 253, p. 1), dans la version modifiée par le règlement (CE) n° 993/2001 de la Commission, du 4 mai 2001 (JO L 141, p. 1, ci-après le «règlement d'application»).

8 – Voir également les notes explicatives figurant dans: HM Customs and Excise, Notice 718, Margin schemes for second-hand goods, works of art, antiques and collectors' items (mai 2003) (www.hmce.gov.uk).

9 – Voir Chitty on Contract, volume II (Beale e.a. Éditeurs), 99e édition, Londres 2004, 31-014; Beatson, Anson's Law of Contract, 28e édition, Oxford 2002, p. 672.

10 – Employée dans ce contexte, la notion est de nature à induire en erreur. Il y a normalement vente pour l'exportation à destination de la Communauté lorsqu'un bien est vendu dans un État tiers pour être exporté à partir de là vers la Communauté. Le Royaume-Uni emploie cette notion ici parce que, au moment de la vente, l'objet n'est pas encore considéré comme définitivement importé. Force est cependant de constater qu'il ne se trouve plus dans un État tiers à partir duquel il pourrait encore être exporté.

11 – Arrêts du 20 mars 1997, Commission/Allemagne (C-96/95, Rec. p. I-1653, point 23); du 10 mai 2001, Commission/Pays-Bas (C-152/98, Rec. p. I-3463, point 23), et du 24 juin 2004, Commission/Pays-Bas (C-350/02, Rec. p. I-6213, point 20).

12 – Voir la jurisprudence indiquée dans la note 11.

13 – Il est vrai que la position de la Commission au sujet de la question de savoir dans quelle mesure la marge bénéficiaire du commissaire-priseur doit être incluse dans la valeur en douane n'est pas parfaitement claire. Nous en voulons pour preuve par exemple le point 41 du recours: «Cela vaut indépendamment des règles générales en matière de détermination de la valeur en douanes posées aux articles 29 et 144 du code des douanes et de la règle générale visée à l'article 11, titre B, paragraphe 1, de la sixième directive. L'article 16, paragraphe 1, de la sixième directive stipule impérativement que la taxe due à l'importation doit correspondre au montant de la taxe qui aurait été due si la vente aux enchères avait été imposée sur le territoire de la Communauté.»

14 – Voir les considérations développées par la Commission dans sa proposition qui a mené à l'adoption de la directive 94/5 (COM/88/846 final, p. 3). La même problématique avait déjà été examinée par la Cour dans son arrêt du 10 juillet 1985, Commission/Pays-Bas (16/84, Rec. p. 2355, points 14 et suiv.).

15 – Le texte initial de l'article 16, paragraphe 1, était le suivant: «Sans préjudice des autres dispositions fiscales communautaires, les États membres ont la faculté, sous réserve de la consultation prévue à l'article 29, de prendre des mesures particulières afin de ne pas soumettre à la taxe sur la valeur ajoutée les opérations suivantes ou certaines d'entre elles, à la condition qu'elles ne visent pas à une utilisation et/ou à une consommation finales et que le montant de la taxe sur la valeur ajoutée, perçu lors de la mise à la consommation, corresponde au montant de la taxe qui aurait dû être perçu si chacune des ces opérations avait été taxée à l'importation ou à l'intérieur du pays».

16 – Précitée à la note 4.

17 – Voir à ce sujet le point 23 ci-dessus.