

|

## 61991C0208

Conclusions de l'avocat général Darmon présentées le 17 septembre 1992. - Raymond Beaulande contre Directeur des services fiscaux de Nantes. - Demande de décision préjudicielle: Tribunal de grande instance de Nantes - France. - Interprétation de l'article 33 de la sixième directive TVA. - Affaire C-208/91.

*Recueil de jurisprudence 1992 page I-06709*

### Conclusions de l'avocat général

++++

*Monsieur le Président,*

*Messieurs les Juges,*

1. *Par la question préjudicielle qu' il vous pose, le tribunal de grande instance de Nantes vous invite à déterminer si des droits d' enregistrement perçus sur un terrain à bâtir n' ayant pas, contrairement à l' engagement pris à cet égard, été construit dans les quatre années suivant son acquisition ont le caractère de taxe sur le chiffre d' affaires au sens de l' article 33 de la sixième directive du Conseil (1) (ci-après "sixième directive") et sont, en conséquence, incompatibles avec le régime de TVA applicable.*

2. *Les faits peuvent succinctement se résumer ainsi. M. Beaulande, qui exerçait la profession de constructeur et était donc à ce titre un professionnel assujetti au régime de la TVA, acquérait le 16 janvier 1980 une maison sise à Nantes en prenant l' engagement de la démolir et d' édifier sur son emplacement un immeuble à usage d' habitation dans un délai de quatre ans.*

3. *Le terrain n' ayant pas été bâti dans le temps prescrit, l' administration fiscale, après avoir rejeté une demande de prorogation de délai formulée par l' intéressé, notifiait le 26 février 1985 à ce dernier un redressement qu' elle mettait en recouvrement pour la somme de 221 700 FF (au titre des droits d' enregistrement) et 73 091 FF (droit supplémentaire de 6 %).*

4. *M. Beaulande contestait cette modification de son régime d' imposition et formulait, auprès des services fiscaux, une réclamation, qui faisait l' objet d' une décision de rejet le 2 juin 1989.*

5. Il assignait alors, le 14 septembre 1989, le directeur des services fiscaux de Loire Atlantique devant le tribunal de grande instance de Nantes en invoquant trois moyens. Le juge a quo rejetait les deux premiers relatifs à l'application du seul droit national et, sur le troisième, posait à la Cour une question préjudicielle visant, en substance, à définir, au regard de la notion communautaire de taxe sur le chiffre d'affaires, la nature des droits d'enregistrement réclamés par l'administration fiscale.

6. Les dispositions nationales et communautaires pertinentes auxquelles nous nous référerons en tant que de besoin figurent au rapport d'audience.

7. En droit français, le système de la TVA immobilière s'est progressivement détaché des traditionnels droits d'enregistrement, qui, à l'origine, avaient vocation à régir toutes les mutations d'immeubles (2). Le développement de l'urbanisation et l'émergence d'un secteur économique important, celui du bâtiment, ont conduit le législateur national (3) à assujettir les opérateurs économiques intervenant de l'acquisition du terrain nu à la première vente de l'immeuble achevé à un impôt neutre, la TVA.

8. Toutefois, les anciens droits d'enregistrement n'ont pas totalement disparu puisque le régime actuel se présente de façon alternative. En effet, si l'article 257-7, du code général des impôts (ci-après "CGI") inclut dans le champ d'application de la TVA les "opérations concourant à la production ou à la livraison d'immeubles", le marchand de biens ou le constructeur peuvent opter pour l'application de la taxe de publicité foncière ou du droit d'enregistrement au taux de 0,60 % (article 692 du CGI).

9. Dans le cas présent, le requérant, ayant choisi de se placer sous le régime de la TVA immobilière, avait acquitté cette taxe au taux en vigueur et s'était vu exonéré du paiement des droits d'enregistrement sous réserve, conformément à l'article 691 II 1 du CGI (4), de l'engagement de construire dans un délai de quatre ans.

10. Faute d'avoir observé cet engagement, donc d'avoir pu rapporter la preuve de l'exécution des travaux prévus (article 691 II 2 du CGI), M. Beulande s'est vu réclamer les sommes précitées, en exécution de l'article 1840 G ter du CGI. Toutefois, et conformément à l'article 291 de l'annexe II du CGI, la TVA payée lors de l'achat et non encore déduite a pu être imputée sur les droits d'enregistrement réclamés.

11. On le voit, le régime national ne cumule pas la TVA et les droits d'enregistrement. Dans l'hypothèse où le constructeur s'acquitte de son obligation de bâtir dans le délai imparti, il est assujéti au seul régime de la TVA immobilière et exonéré des droits d'enregistrement. Dans le cas inverse, les droits d'enregistrement, majorés d'un droit supplémentaire de 6 %, lui seront réclamés, étant précisé que la TVA qu'il aurait versée sans pouvoir procéder à déduction s'imputerait sur cette somme. L'opération est alors en quelque sorte rétroactivement placée sous l'empire des droits de mutation. Les deux taxes ne sont donc pas cumulatives, mais bien alternatives.

12. L'article 33 de la directive visé par le juge de renvoi est ainsi libellé:

"Sans préjudice d'autres dispositions communautaires, les dispositions de la présente directive ne font pas obstacle au maintien ou à l'introduction par un État membre de taxes sur les contrats d'assurance, sur les jeux et paris, d'accises, de droits d'enregistrement et, plus généralement, de tous impôts, droits et taxes n'ayant pas le caractère de taxes sur le chiffre d'affaires."

13. Vous avez été amenés, une dizaine de fois (5), à examiner la compatibilité de taxes nationales avec la sixième directive, plus précisément avec l' article 33.

14. Les décisions que vous avez ainsi rendues "balisent" en quelque sorte le débat. Le requérant au principal le sait bien, qui affirme que votre jurisprudence témoigne que vous avez "eu de ce texte (l' article 33) une lecture bien surprenante, qui paraît critiquable à bien des égards" (6).

15. Avant d' étudier les caractéristiques déterminantes de la notion communautaire de taxe sur le chiffre d' affaires, notion au regard de laquelle sera appréciée la validité du prélèvement, il convient de rappeler l' économie générale du système commun de la taxe sur la valeur ajoutée.

16. C' est, en effet, cette ratio legis initiale qui constitue notre base fondamentale d' interprétation.

17. Il faut remonter à la première directive du Conseil du 11 avril 1967 (7) (ci-après "première directive") pour appréhender l' objectif général et opérationnel qui a conduit à l' élaboration d' un système harmonisé de taxes dont le but est d' aboutir à une neutralité concurrentielle.

18. La préoccupation qui ressort de ce texte et qui s' inscrit dans le long terme est de "réaliser une harmonisation des législations relatives aux taxes sur le chiffre d' affaires ayant pour objet l' élimination, dans la mesure du possible, des facteurs qui sont susceptibles de fausser les conditions de concurrence" (8).

19. Les modalités opérationnelles choisies pour atteindre cette finalité consistent à instaurer un système commun de taxe sur la valeur ajoutée, qui passe nécessairement par l' "élimination des systèmes de taxes cumulatives à cascade" (9).

20. Néanmoins, les États membres disposant de systèmes d' une extrême diversité et, pour ne pas, dès lors, remettre en cause dans des secteurs économiques et budgétaires sensibles les législations nationales, l' abolition de ces taxes cumulatives à cascade n' a pu être envisagée que de façon progressive: la sixième directive n' est donc qu' une étape en direction du rapprochement poursuivi.

21. A ce titre, l' article 33 constitue une dérogation au système qui a été mis en place et dont la vocation est de couvrir uniformément les différents stades de production et de circulation des services et des marchandises. Cette dérogation, dont le législateur communautaire a marqué les limites, rend possible la double taxation d' un bien, à la condition que la taxe qui se rajoute à la TVA n' ait pas le caractère de taxe sur le chiffre d' affaires. En clair, celle-ci ne doit pas être un "doublon" de celle-là.

22. Si le principe de l' interdiction du cumul de la TVA avec une taxe ayant le caractère de taxe sur le chiffre d' affaires est clairement posé dans cet article, l' énumération des taxes pouvant se combiner avec la TVA n' est pas limitative. Notons seulement que le droit d' enregistrement figure dans cette énumération et qu' il convient, au-delà de tout critère formel, de toute dénomination, d' apprécier, au regard des caractéristiques intrinsèques de chaque taxe, si celle-ci est ou non assimilable à une taxe sur le chiffre d' affaires.

23. Enfin, pour en terminer avec l' environnement normatif de l' article 33, il importe d' indiquer que, dans tous vos arrêts, et plus particulièrement dans les premiers, vous avez éprouvé le besoin de situer la place de cet article dans l' économie générale du régime de TVA.

24. Dans l' arrêt *Rousseau Wilmot* (10), vous avez posé comme principe que cette disposition ne saurait aboutir à une double TVA, en jugeant que:

"L' article 33 de la sixième directive, en laissant la liberté aux États membres de maintenir ou d' introduire certaines taxes indirectes ... a pour but d' empêcher que le fonctionnement du système

commun de TVA soit compromis par des mesures fiscales d' un État membre grevant la circulation des biens et des services, et frappant les transactions commerciales d' une façon comparable à celle qui caractérise la TVA ..." (11).

25. De même, l' arrêt Bergandi (12) indique nettement que l' objectif poursuivi est celui de la disparition des taxes sur le chiffre d' affaires et que, dès lors, l' article 33 ne saurait, en les laissant subsister, remettre en cause le système adopté (13).

26. En dernier lieu, l' arrêt Wisselink (14) résume parfaitement en ces termes une ratio legis dont l' objet est de ne pas permettre, au moyen de la dérogation de l' article 33, de battre en brèche le régime harmonisé de TVA:

"Les États membres se sont ainsi vu interdire le maintien partiel ou total et la réintroduction partielle ou totale des taxes sur le chiffre d' affaires suivant le système des taxes cumulatives à cascade. S' il avait été permis aux États membres d' ajouter à la TVA encore d' autres formes de taxes sur le chiffre d' affaires, les objectifs qui sont à la base du régime commun de taxes sur le chiffre d' affaires auraient été compromis" (15).

27. En répondant à sa question, il vous reviendra donc de donner au juge a quo les éléments d' interprétation nécessaires lui permettant de déterminer si la taxe litigieuse présente ou non les caractéristiques d' une taxe sur le chiffre d' affaires. En effet, comme vous l' avez indiqué dans l' arrêt Bergandi,

"s' il n' appartient pas à la Cour, dans le cadre de la présente procédure (16), d' apprécier, au regard du droit communautaire, les caractéristiques d' une taxe nationale (arrêt du 21 octobre 1970, Lesage, 20/70, Rec. p. 861), elle est cependant compétente pour interpréter la notion de taxe ayant le caractère de taxe sur le chiffre d' affaires afin de mettre la juridiction nationale en mesure de l' appliquer correctement à la taxe litigieuse ..." (17).

28. Cela étant posé, et au moment de procéder à cette interprétation, il convient de rappeler que la notion de taxe sur le chiffre d' affaires est une notion communautaire qui s' inscrit dans le contexte qui vient d' être décrit. Les arrêts précités font tous référence au caractère communautaire de cette notion. Ainsi, l' arrêt Wisselink souligne:

"La notion de 'taxe sur le chiffre d' affaires' revêt une portée particulière dans le cadre de l' article 33 de la sixième directive. La Cour a déclaré que ... la portée de l' article 33 devait être déterminée à la lumière de la fonction de cette disposition dans le cadre du système harmonisé de la taxe sur le chiffre d' affaires sous forme de système commun sur la valeur ajoutée" (18).

29. Peu importe d' ailleurs la dénomination qui est donnée à la taxe nationale qui vient s' ajouter à la TVA, c' est l' analyse de ses caractéristiques objectives qui va permettre de déterminer si elle a ou non la nature d' une taxe sur le chiffre d' affaires (19).

30. Venons-en maintenant à l' énumération de ces caractéristiques.

31. C' est de la définition de la TVA que la taxe sur le chiffre d' affaires tire ses principaux éléments. Définie dans l' article 2 de la première directive, la TVA apparaît comme étant un impôt général sur la consommation des biens ou des services exactement proportionnel à leur prix. Dans votre jurisprudence sur l' article 33, vous renvoyez systématiquement au principe du système commun de TVA.

32. Ainsi, dans l' arrêt Bergandi, vous indiquez nettement la finalité poursuivie en matière de taxe sur le chiffre d' affaires et donnez une définition concise de la TVA en jugeant que,

"pour apprécier si une taxe a le caractère de taxe sur le chiffre d' affaires, il y a notamment lieu de vérifier, comme la Cour l' a jugé dans son arrêt du 27 novembre 1985, Rousseau Wilmot (295/84,

Rec. p. 3759), si elle a pour effet de compromettre le fonctionnement du système commun de TVA en grevant la circulation des biens et des services et en frappant les transactions commerciales de façon comparable à celle qui caractérise la TVA.

... Le principe du système commun de TVA consiste, aux termes de l'article 2, paragraphe 1, de la première directive, à appliquer aux biens et aux services un impôt général sur la consommation, exactement proportionnel au prix des biens et des services, quel que soit le nombre de transactions intervenues dans le processus de production et de distribution antérieur au stade d'imposition" (20).

33. En conséquence, auront le caractère de taxe sur le chiffre d'affaires les taxes qui, même si elles ne sont pas identiques, présentent les mêmes caractéristiques et poursuivent la même finalité que la TVA.

34. Dans ses observations écrites, la Commission souligne, à juste titre, qu'il n'est pas nécessaire que la taxe litigieuse soit en tous points semblable à la TVA, l'important étant de savoir si elle présente, pour reprendre les termes mêmes de l'article 33, le "caractère" d'une taxe sur le chiffre d'affaires (21).

35. Considérant comme acquis ce contexte, établi dès vos premières décisions, vous avez, notamment dans vos trois derniers arrêts relatifs à l'article 33, approfondi la définition de taxe sur le chiffre d'affaires en dégagant trois critères essentiels.

36. Ainsi, dans votre arrêt Giant (22), après avoir rappelé les principes déjà mentionnés dans vos précédentes décisions, à savoir la coexistence possible de régimes de taxation avec la TVA, à la condition qu'ils n'en compromettent pas le fonctionnement, vous énumérez les caractéristiques d'une taxe sur le chiffre d'affaires en affirmant que

"il y a lieu de constater qu'une taxe du type de celle visée par la juridiction nationale dans la présente affaire ne revêt pas les caractéristiques d'une taxe sur le chiffre d'affaires au sens de l'article 33 de la sixième directive.

En effet, premièrement, elle ne constitue pas un impôt général ... Deuxièmement, elle n'est pas perçue à chaque stade du processus de production et de distribution puisqu'elle frappe annuellement l'ensemble des recettes ... Et troisièmement, elle ne porte pas sur la valeur ajoutée au stade de chaque transaction ..." (23).

37. Dans deux arrêts subséquents du 31 mars 1992, Dansk Denkavit, et du 7 mai 1992, Bozzi (24), vous vous fondez aussi sur ces trois critères pour établir si la taxe litigieuse est ou non une taxe sur le chiffre d'affaires, et vous indiquez:

"... La TVA s'applique de manière générale aux transactions ayant pour objet des biens ou des services; elle est proportionnelle au prix de ces biens et de ces services; elle est perçue à chaque stade du processus de production et de distribution; enfin, elle s'applique sur la valeur ajoutée des biens et des services ..." (25).

38. Il y aura donc lieu pour le juge a quo de reprendre ce raisonnement et d'examiner si les droits d'enregistrement en cause répondent aux critères définis.

39. Ils n'y répondront que si sont établies:

- la généralité de la taxe, c'est-à-dire son application à toutes les transactions ayant pour objet la cession de biens ou la prestation de services;

- sa perception à chaque stade du processus de distribution ou de production;

- enfin, son incidence sur la seule valeur ajoutée.

40. Sur le premier point - généralité de la taxe -, il apparaît que les droits de mutation ne concernent que la modification de l'appartenance juridique des biens immobiliers et non toutes les opérations économiques. Les droits d'enregistrement frappent de façon limitative la circulation juridique des biens immobiliers cédés à titre onéreux dont le transfert donne lieu à un certain nombre de formalités civiles. Pour reprendre la définition donnée par M. J.-C. Scholsem (26), les droits de mutation sont des "impôts analytiques, de caractère réel, atteignant des opérations isolées sans tenir compte de la personnalité de leur auteur". A cet égard, le gouvernement français a souligné que les droits d'enregistrement ne constituent pas un impôt général.

41. Sur le deuxième point - perception de la taxe à tous les stades de la production et de la distribution -, il convient de relever que les droits de mutation sont perçus uniquement lorsque le bien immobilier entre dans le patrimoine du consommateur final, les opérations de production et de distribution relevant du régime de la TVA immobilière. C'est donc apparemment à partir du moment où le bien sort du circuit commercial pour entrer dans un patrimoine privé qu'il est taxé. Le gouvernement français fait observer à cet égard que cette taxation est relative à un impôt sur le capital qui frappe la totalité de la valeur du bien, sans déduction ultérieure possible.

42. En troisième lieu, semble-t-il, la perception de droits de mutation ne tient pas compte de la valeur ajoutée, mais se fonde sur la totalité de la valeur en capital du bien.

43. Au bénéfice de ces observations, il nous semble qu'une taxe telle que celle litigieuse ne saurait être qualifiée de taxe sur le chiffre d'affaires, et ce d'autant que, dans un arrêt Kerrutt (27), vous vous êtes prononcés en ce sens à propos d'une taxe allemande (la "Grunderwerbsteuer", loi relative aux droits de mutation des biens immobiliers) dont les caractéristiques étaient très proches de celles de notre cas d'espèce. Vous avez, en effet, déclaré:

"... Le droit communautaire ne comportant en son état actuel aucune disposition spécifique visant à exclure ou à limiter la compétence des États membres pour instituer des impôts sur les mutations et transactions autres que les taxes sur le chiffre d'affaires, admettant ainsi l'existence de régimes de taxation concurrents, il convient de conclure que de tels impôts peuvent également être perçus lorsque, comme en l'espèce, leur perception peut conduire à un cumul avec la taxe sur la valeur ajoutée pour une seule et même opération" (28).

44. Or, ici, le problème du cumul de taxes ne se pose même pas puisque, comme exposé précédemment, si aucune construction n'est faite sur le terrain à bâtir dans le délai de quatre ans, la TVA payée et non récupérée pourra venir en déduction des droits d'enregistrement dus.

45. La proportionnalité de la taxe, évoquée par la juridiction de renvoi, ne saurait être analysée comme un argument pertinent conférant aux droits de mutation le caractère de taxe sur le chiffre d'affaires. S'il ne fait pas de doute que les droits d'enregistrement sont proportionnels à la valeur du bien, c'est-à-dire au prix exprimé, il n'en demeure pas moins que vous avez à plusieurs reprises indiqué que ce seul critère était insuffisant (29).

46. Enfin, pour répondre au dernier argument de la partie requérante au principal, au demeurant sans grande incidence sur la question posée, qui ne concerne pas la compatibilité au regard du droit communautaire de l'ensemble du régime national de la TVA immobilière, mais celle des droits d'enregistrement avec l'article 33 de la sixième directive, il convient de souligner que la notion de terrain à bâtir est explicitement définie par le droit national ((article 4, paragraphe 3, sous b), de ladite directive)) et qu'à ce titre l'État membre peut retenir le critère de l'intention de

construire comme déterminant la qualification fiscale du bien. En effet, si au bout du délai de quatre ans le constructeur n'a pas exercé son activité économique de "producteur, de commerçant ou de prestataire de services" (article 4, paragraphe 2, de la sixième directive), on est en droit de penser que le bien acquis sous le régime de la TVA immobilière et dans le cadre de son activité professionnelle n'est pas utilisé à cette fin et ne relève plus, puisqu'il n'est pas intégré à un quelconque processus économique, de ce régime, mais de celui réservé aux particuliers, qui, sauf mise en oeuvre par les États membres de la faculté qui leur est ouverte par l'article 4, paragraphe 3, de la sixième directive, repose sur les droits de mutation.

47. En définitive, il ressort des développements précédents que, eu égard à la ratio legis de la sixième directive, ne peut être considéré comme une taxe sur le chiffre d'affaires au sens de son article 33 un droit d'enregistrement frappant l'acquisition d'un terrain à bâtir, en cas de non-construction dudit terrain dans un délai réglementaire de quatre ans à compter de l'acte d'acquisition, en dépit de l'engagement souscrit à cet effet par l'acquéreur.

48. En conséquence, nous concluons à ce que vous disiez pour droit:

"L'article 33 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, doit être interprété en ce sens qu'il ne s'oppose pas à la perception, sur les acquisitions de terrains à bâtir n'ayant pas été construits dans un délai de quatre ans prévu par une réglementation nationale, de droits d'enregistrement, même si ces droits sont proportionnels à la valeur de l'immeuble."

(\*) Langue originale: le français.

(1) Sixième directive 77/388/CEE, 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).

(2) Les notions de droits de mutation et droits d'enregistrement sont indifféremment utilisées pour désigner l'impôt relatif à la circulation juridique des biens immobiliers transférés à titre onéreux; la notion de droits de mutation présente toutefois un caractère plus générique.

(3) Notamment par les lois n° 405 du 10 avril 1954 et 254 du 15 mars 1963.

(4) Article 691 du CGI:

"I. Sont exonérées de taxe de publicité foncière ou de droit d'enregistrement lorsqu'elles donnent lieu au paiement de la taxe sur la valeur ajoutée les acquisitions:

1 De terrains nus ou recouverts de bâtiments destinés à être démolis;

...

II. Cette exonération est subordonnée à la condition:

1 Que l'acte d'acquisition contienne l'engagement, par l'acquéreur, d'effectuer dans un délai de quatre ans à compter de la date de l'acte les travaux nécessaires, selon le cas, pour édifier un immeuble ou un groupe d'immeubles ...;

1 bis Que soit produit un certificat d'urbanisme déclarant le terrain constructible;

2 Que l'acquéreur justifie à l'expiration du délai de quatre ans, sauf application des dispositions du IV, de l'exécution des travaux prévus au 1 et de la destination des locaux construits ou achevés ..."

(5) Arrêts du 27 novembre 1985, *Rousseau Wilmot* (295/84, Rec. p. 3759); du 8 juillet 1986, *Kerrutt* (73/85, Rec. p. 2219); du 4 février 1988, *Commission/Belgique* (391/85, Rec. p. 579); du 3 mars 1988, *Bergandi* (252/86, Rec. p. 1343); du 15 mars 1989, *Lambert* (317/86, 48/87, 49/87, 285/87, 363/87 à 367/87, 65/88 et 78/88 à 80/88, Rec. p. 787); du 13 juillet 1989, *Wisselink* (93/88 et 94/88, Rec. p. 2671); du 19 mars 1991, *Giant* (C-109/90, Rec. p. I-1385); du 31 mars 1992, *Dansk Denkavit* (C-200/90, Rec. p. I-2217), et du 7 mai 1992, *Bozzi* (C-347/90, Rec. p. I-2947).

(6) Observations de M. Beaulande, p. 11.

(7) Directive 67/227/CEE en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires (JO 1967, 71, p. 1301).

(8) Troisième considérant de la première directive.

(9) Quatrième considérant.

(10) Voir références ci-avant, note 4.

(11) Point 16 de l'arrêt.

(12) Voir références ci-avant, note 4.

(13) Voir points 9 et 10.

(14) Voir références ci-avant, note 4.

(15) Point 8 de l'arrêt.

(16) Il s'agissait aussi d'un renvoi préjudiciel.

(17) Point 13.

(18) Point 16.

(19) Voir arrêt *Wisselink*, point 10.

(20) Points 14 et 15, souligné par nous.

(21) Point 7 des observations de la Commission.

(22) Voir références ci-avant, note 4.

(23) Points 13 et 14.

(24) Voir références ci-avant, note 4.

(25) Arrêts *Dansk Denkavit*, point 11, et *Bozzi*, point 12.

(26) Scholsem, J.-C.: *La TVA européenne face au phénomène immobilier*, Liège, 1976, p. 371.

(27) Voir références ci-avant, note 4.

*(28) Point 22.*

*(29) Voir arrêt Wisselink, précité, point 20.*