ARRÊT DE LA COUR (DEUXIÈME CHAMBRE) DU 5 FÉVRIER 1981 [1]

Staatssecretaris van Financiën contre Association coopérative «Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats GA» (demande de décision préjudicielle, formée par le Hoge Raad der Nederlanden)

«TVA — Prestations de services»

Affaire 154/80

Sommaire

Dispositions fiscales — Harmonisation des législations — Taxes sur le chiffre d'affaires — Système commun de taxe sur la valeur ajoutée — Prestations de services — Base d'imposition — Contre-valeur liée directement au service, exprimable en argent et représentant une valeur subjective

(Directive du Conseil 67/228, art. 2 et 8, lettre a): Annexe A, point 13)

Une prestation de services est taxable, au sens de la deuxième directive en matière d'harmonisation des législations nationales relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires, lorsque ce service est, conformément à l'article 2 de ce texte, effectué à titre onéreux et que la base d'imposition d'une telle prestation est constituée, aux termes de l'article 8, lettre a) tel que précisé par le point 13 de l'Annexe A, par la contre-valeur de la prestation, soit par tout ce qui est reçu en contrepartie du service. Il doit donc exister un lien direct entre le service rendu et la contre-valeur reçue, celle-ci doit pouvoir être exprimée en argent et représenter une valeur subjective puisque la base d'imposition des prestations de services est la contrepartie réellement reçue et non une valeur estimée selon des critères objectifs.

Dès lors, il ne saurait être question d'une contre-valeur au sens de l'article 8, lettre a) de la directive dans le cas d'une association coopérative exploitant un entrepôt de marchandises qui ne perçoit aucun droit de garde à charge de ses membres pour la prestation fournie.

Dans l'affaire 154/80,

ayant pour objet une demande adressée à la Cour en vertu de l'article 177 du traité CEE, par le Hoge Raad der Nederlanden et tendant à obtenir dans le litige entre

1 — Langue de procédure: le néerlandais.

STAATSSECRETARIS VAN FINANCIËN

et

l'association coopérative «COÖPERATIEVE AARDAPPELENBEWAARPLAATS GA» à Heinkenszand,

une décision à titre préjudiciel sur l'interprétation de l'article 8 de la deuxième directive du Conseil, du 11 avril 1967, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires — structure et modalité d'application du système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO L 71, p. 1303),

LA COUR (deuxième chambre),

composée de MM. P. Pescatore, président de chambre, A. Touffait et O. Due, juges,

avocat général: M. J.-P. Warner
greffier: M. A. Van Houtte

rend le présent

ARRÊT

En fait

Les faits de la cause, le déroulement de la procédure et les observations présentées en vertu de l'article 20 du statut de la Cour de justice des CE peuvent être résumés comme suit:

I — Faits et procédure

La deuxième directive en matière d'harmonisation relative aux taxes sur le chiffre d'affaires prévoit à l'article 2 a) que:

«sont soumises à la taxe sur la valeur ajoutée les livraisons de biens et les prestations de services, effectuées à titre onéreux à l'intérieur du pays par un assujetti.»

et à l'article 8 que:

«La base d'imposition est constituée

a) pour les livraisons et prestations de services, par tout ce qui constitue la contre-valeur de la livraison du bien ou de la prestation de services, tous

frais et taxes compris à l'exception de la taxe sur la valeur ajoutée elle-même.»

Enfin, le point 13 ad article 8 sous a) de l'annexe A précise que:

«Par le mot 'contre-valeur' il faut entendre tout ce qui est reçu en contrepartie de la livraison du bien ou de la prestation de services, y compris les frais accessoires (emballages, transports, assurances, etc.) c'est-à-dire non seulement le montant des sommes perçues, mais aussi, par exemple, la valeur des biens reçus en échange ou, dans le cas de réquisition faite par l'autorité publique ou en son nom, le montant de l'indemnité perçue.»

La question posée par le Hoge Raad concerne la nature d'une prestation de service effectuée par une association coopérative au bénéfice de ses membres, au sujet de laquelle l'inspecteur avait adressé un avis de taxation complémentaire sur le chiffre d'affaires.

Cette association coopérative est un entrepreneur au sens de la «wet op de omzetbelasting» (loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires) de 1968; elle exploite une enceinte frigorifique dans laquelle elle entrepose et maintient à une température constante des pommes de terre pour le compte de ses membres. Chaque cultivateur possédant des parts a droit à une mise en dépôt de 1 000 kg de pommes de terre par an pour chaque part contre paiement d'un droit de garde fixé par la coopérative et payable à l'expiration de la campagne.

Pour des raisons de politique financière, à savoir dans l'attente de la vente de l'enceinte frigorifique, la coopérative n'a pas «porté en compte, ni perçu», au titre des exercices 1975 et 1976, de droit de garde en rémunération de ses prestations de service; en conséquence, considérant que ses prestations avaient été effectuées sans rétribution, donc exemptes d'impôt, elle a établi ses déclarations de taxe sur le chiffre d'affaires en ce sens.

Mais l'inspecteur a estimé que la coopérative avait néanmoins compté une contrepartie à ses membres, résultant de la baisse de la valeur de leurs parts par suite de la non-perception de leurs droits de garde, et il a donc évalué cette contrepartie au droit de garde habituellement appliqué, à savoir 0,02 florin par kilogramme de pommes de terre, et émis un avis de taxation complémentaire d'un montant de 2 145 florins.

La coopérative a déféré cet avis de taxation devant le Gerechtshof en soutenant que, le concept de rétribution défini à l'article 8 de la wet op de omzetbelasting présentant un caractère subjectif, elle avait effectué ses prestations sans rétribution au motif qu'elle n'avait pas stipulé de contrepartie.

Le Gerechtshof fit droit à cette demande et annula l'avis de taxation au motif qu'il n'avait pas été prouvé qu'au titre de la contrepartie une valeur avait été portée en compte ou acquittée, de sorte que les prestations en cause n'auraient donc pas été fournies contre rétribution.

Le secrétaire d'État aux finances intenta un pourvoi contre ce jugement en invoquant le moyen de la violation de l'article 8 de la wet op de omzetbelasting.

Le Hoge Raad, suivant les conclusions de son avocat général, M. Van Soest, sursit à statuer et par arrêt du 25 juin 1980 déféra la question suivante à la Cour de justice:

«Une association coopérative de droit néerlandais exploite, conformément à son objet statutaire, un entrepôt de pommes de terre. Ses membres ont à son égard le droit, et aussi l'obligation, de

mettre en dépôt chaque année 1 000 kilogrammes de pommes de terre pour chaque part, émise par l'association, qu'ils détiennent, et cela contre paiement d'un droit de garde dont le montant est fixé annuellement par l'association et qui doit être acquitté à l'expiration de la campagne. En vertu d'une décision de l'association, aucun droit de garde n'est perçu une certaine année.

Peut-il être question, dans un pareil cas, d'une contre-valeur au sens de l'article 8, initio et lettre a), de la deuxième directive?»

L'arrêt de renvoi a été enregistré par le greffe de la Cour le 2 juillet 1980.

La Cour, sur rapport du juge rapporteur et l'avocat général entendu, a décidé d'ouvrir la procédure orale sans instruction préalable.

Par ordonnance du 19 novembre 1980, la Cour, en application de l'article 95, paragraphe 1, du règlement de procédure, a décidé de renvoyer l'affaire devant la deuxième chambre.

II — Observations déposées en vertu de l'article 20 du statut de la Cour

A — Observations du gouvernement des Pays-Bas

Le *gouvernement des Pays-Bas* soutient que les termes de l'article 8, lettre a) de la deuxième directive fourniraient déjà une indication sur le cadre étendu dans lequel les auteurs de la directive ont entendu situer la base d'imposition, et que ceux de l'annexe A, n° 13, mettraient «clairement en lumière que les auteurs de la directive ont voulu donner à la base (d'imposition) une étendue telle qu'il convient de ne pas entendre seulement par cela le montant perçu». D'ailleurs une autre interprétation signifierait que d'autres formes de rétribution pourraient ne pas faire l'objet de la perception de la taxe sur le chiffre d'affaires, comme par exemple la compensation de créances, ou les prestations également rétribuées en nature, ou encore celles dont la contre-valeur est fournie sous la forme de valeurs mobilières, ainsi que celles en contrepartie desquelles il y a cession d'un droit.

Se fondant sur plusieurs décisions rendues par la Tariefcommissie, le gouvernement des Pays-Bas soutient que cette juridiction aurait implicitement décidé dans chacun des cas cités ci-dessus que «celui au profit duquel la prestation avait été effectuée, avait fourni une contre-prestation».

En outre, le gouvernement néerlandais est d'avis que «les conditions consistant à 'être porté en compte' et 'être acquitté' ... ne sont pas nécessairement remplies dans les seuls cas où un document a été délivré, par lequel le créancier a porté sa créance à la connaissance du débiteur, ou un titre de créance effectivement reçu»; à l'appui de cette conception, il fait référence à d'autres décisions de la Tariefcommissie et à un arrêt du Hoge Raad.

Or, en l'espèce, la coopérative en cause n'aurait pas — «contrairement à l'usage» — porté en compte ni perçu de redevance pour les années 1975 et 1976 au titre de la possibilité de stockage offerte à ses membres, ce qui aurait eu pour conséquence immédiate de faire baisser la valeur des parts de ces membres, cette perte formant selon le gouvernement

néerlandais la contre-valeur de la prestation fournie par la coopérative.

En conséquence, le gouvernement néerlandais estime que la question déférée à la Cour «doit recevoir une réponse affirmative».

B — Observations de la Commission

1. Après avoir rappelé que l'objet principal de la première directive d'harmonisation relative aux taxes sur le chiffre d'affaires était de transformer ces taxes en un régime communautaire de taxation sur la valeur ajoutée, dont la structure et les modalités d'application sont données par la deuxième directive, la *Commission* analyse longuement l'article 8 de cette directive en liaison avec l'article 2 de ladite directive, et à la lumière du point 13 de l'annexe A.

Selon la Commission, il ressortirait de ces dispositions qu'une prestation de service ne serait taxable que si le service a été effectué à titre onéreux, et la base d'imposition serait la contre-valeur, c'est-à-dire tout ce qui a été reçu en contrepartie dudit service: il devrait donc exister une «relation directe entre le service presté et la perception de sa contre-valeur». Il résulterait en outre de ces dispositions que «la contre-valeur doit pouvoir être exprimée en argent», interprétation qui serait confirmée par l'article 9 de la deuxième directive qui stipule que le taux normal de la taxe est fixé à un pourcentage de la base d'imposition. Cette base d'imposition serait constituée par la contre-valeur ou la contrepartie réellement perçue ou, «en d'autres mots, par la valeur 'subjective' et non pas une valeur 'objective' ou plutôt 'normale', c'est-à-dire, par une valeur estimée selon des critères objectifs».

La Commission s'attache ensuite à administrer la preuve de sa thèse en soulignant tout d'abord qu'elle découlerait de la définition dérogatoire relative à la base d'imposition en cas d'importation de biens, puisque, dans ce cas, il est fait référence à la notion de «prix normal» contenue dans le règlement n° 803/68 du Conseil, du 27 juin 1968, relatif à la valeur en douane des marchandises (JO L 148, p. 6).

De même pour les livraisons de marchandises, dans deux cas particuliers — prévus à l'article 5, paragraphe 3 a) de la deuxième directive et concernant: 1) le prélèvement par un assujetti, dans le cadre de son entreprise, d'un bien qu'il affecte à son usage privé ou qu'il transmet à titre gratuit, 2) l'utilisation par un assujetti pour les besoins de son entreprise, d'un bien produit ou extrait par lui ou par un tiers pour son compte — la base d'imposition serait constituée par une valeur «normale», «ceci pour faire manifestement exception au principe de la valeur 'subjective', qui est applicable de façon générale aux livraisons de marchandises et aux prestations de service».

Selon la Commission, ce serait la nature de la TVA qui expliquerait que «la deuxième directive se fonde généralement sur la valeur 'subjective' en tant que critère de taxation en ce qui concerne les échanges intérieurs». Il s'agirait d'un impôt de consommation, ce qui impliquerait que c'est la dépense effective du consommateur qui doit être imposée et que ce ne serait qu'en l'absence d'un prix payé par le consommateur qu'il existerait des raisons d'adopter le critère de la valeur normale. À cet égard la deuxième directive se référerait à ce critère pour

des livraisons déterminées mais non pour des prestations de service. La question du recours à une valeur «normale» serait liée à celle de savoir si ce recours «est nécessaire pour empêcher des distorsions de concurrence ou des avantages fiscaux injustifiés». Les deux cas particuliers rappelés ci-dessus ensemble avec le point 6 de l'annexe A montreraient que «l'on s'efforce de réaliser une imposition aussi neutre que possible», tantôt en élargissant le champ de taxation, tantôt en supprimant le droit de déduire la taxe en amont.

En conséquence, en estimant que l'entreposage aurait été effectué à titre gratuit, et ne constituerait donc pas une opération imposable, il conviendrait également de soutenir que la coopérative ne serait pas en droit de déduire la TVA qui pèse sur les biens et services utilisés pour assurer cet entreposage. Mais le Gerechtshof a rejeté ce moyen subsidiaire soulevé par l'inspecteur, et le Hoge Raad n'aborde pas cette thèse subsidiaire.

Enfin, pour clore sa démonstration, la Commission soutient que la Wet op de omzetbelasting néerlandaise de 1968, prise en application de la première directive, se fonderait également sur la notion «subjective» de la valeur à prendre en considération comme base d'imposition et ne s'écarterait de ce principe que pour «quelques exceptions relatives aux livraisons, mais non pas pour les services». Dans son article 8, elle fixerait comme critère d'imposition, la «rétribution» qui serait définie comme étant «le montant total — ou si la contrepartie ne consiste pas en une somme d'argent, la valeur totale de la contrepartie — qui est porté en compte pour la livraison ou le service, ou, si le montant acquitté est supérieur, tout ce qui est acquitté». La différence entre livraisons et services s'exprimerait aussi dans la définition des services contenue dans la loi: «toutes les prestations, qui ne sont pas des livraisons de biens, qui sont effectuées contre rétribution» (article 4, paragraphe 1, de ladite loi); or, les termes «contre rétribution» ne sont pas repris dans la définition de la livraison de biens, puisque certaines livraisons sont également taxables sans rétribution. Par conséquent la définition des faits taxables visée à l'article premier de la loi néerlandaise ne contient pas la restriction «à titre onéreux», et s'écarte quelque peu de celle de la deuxième directive qui reprend expressément cette condition.

Cette différence expliquerait pourquoi «le Hoge Raad n'a pas simultanément ajouté l'expression 'à titre onéreux', utilisée dans l'article 2 de la directive, à sa demande préjudicielle».

2. Afin de répondre à cette demande du Hoge Raad visant à savoir si les prestations de conservation effectuées par l'association coopérative sont soumises à la TVA, la Commission estime qu'il est déterminant d'établir si ces services ont été effectués à titre onéreux et si l'intéressé a reçu pour ces services une contrepartie exprimable en une somme d'argent, selon des critères «subjectifs».

À première vue, le service presté en l'espèce pourrait difficilement être considéré comme ayant été effectué à titre onéreux au motif qu'aucune contrepartie n'aurait été reçue: il s'agirait donc d'une presta-

tion à titre gratuit, ce qui était déjà l'opinion du Gerechtshof.

La Commission examine néanmoins la thèse de l'inspecteur selon laquelle la prestation des membres à l'égard de l'association coopérative résiderait dans l'acceptation par eux d'une baisse de valeur de leurs parts à concurrence du droit de garde habituel non prélevé en 1975 et 1976. Mais selon la Commission, il semble malaisé de déterminer avec certitude l'influence réelle que la décision annuelle relative aux droits de garde aurait sur la valeur des parts, car cette valeur pourrait également être influencée dans un sens ou dans l'autre) par de nombreux autres facteurs. Tout en admettant qu'une telle décision constitue une mesure exceptionnelle, la Commission estime que ce fait ne saurait constituer une raison suffisante pour permettre de parler d'une contre-valeur et d'un service taxable. En outre, la conception de l'inspecteur — fixant un droit de garde considéré comme «normal» — ne concorderait pas avec le système de la directive qui procéderait de la valeur subjective.

La Commission se demande ensuite si la diminution de la valeur des parts constitue véritablement une contrepartie dans le chef des membres pour les prestations de conservation de leurs pommes de terre. Elle estime tout d'abord qu'il semble inadmissible de considérer des actes d'une coopérative comme étant des actes de ses membres, puisque dans le système de la deuxième directive, ces coopératives sont considérées comme des assujettis. Ensuite, elle soutient qu'un lien étroit devrait exister entre l'acceptation de la diminution de la valeur des parts et la conservation des pommes de terre, comme contrepartie. Or, selon la Commission, «il n'est pas possible de déterminer avec certitude, ni pour la période antérieure à la décision, ni pour la campagne ultérieure, que tous les services de conservation ont été effectués au bénéfice de membres qui, à l'époque de la décision, avaient la qualité de membre et qui ont subi, à ce titre, selon la conception de l'inspecteur, une diminution de valeur de leurs parts à la suite de cette décision». Ne subsisterait, enfin, que la question du montant de la contrepartie qui devrait être exprimé en argent. L'inspecteur a en définitive calculé la contrepartie en retenant «le prix plus habituel» du droit de garde. Or, il s'agirait non seulement d'un critère arbitraire, mais surtout d'une référence à une valeur «normale», contraire au système de la deuxième directive.

En dernier lieu, la Commission se demande «s'il est admissible qu'en l'absence d'obligation ou d'autorisation expresse contenue dans la deuxième directive, on déroge au principe de la contre-valeur réellement perçue, uniquement pour les associations coopératives et formes d'entreprise analogues, et que l'on soumette donc la politique de prix et d'exploitation de ces coopératives à des critères fiscaux particuliers qui ne s'appliquent pas à d'autres formes d'entreprise. Ni le texte, ni le système de la deuxième directive ne fournissent d'indices en ce sens (et il en est d'ailleurs de même de la sixième directive)».

En conséquence, la Commission «estime dès lors que dans le cas évoqué par le Hoge Raad il ne peut être question d'un service assujetti à la taxe sur la valeur ajoutée, du fait que le service en question

n'a pas été effectué à titre onéreux, au sens de l'article 2 de la deuxième directive, mais à titre gratuit, puisque l'association coopérative n'a pas stipulé, ni reçu de contrepartie pour les services rendus par elle, ou du moins, qu'elle n'a pas stipulé, ni reçu de ses membres individuels une contrepartie dont la valeur réelle pourrait être déterminée conformément à l'article 8, paragraphe 1, lettre a), combiné avec le point 13 de l'annexe A de ladite directive.»

III — Procédure orale

A l'audience du 18 décembre 1980, le gouvernement néerlandais représenté par M. Borchardt, en qualité d'agent et la Commission représentée par M. Fischer, conseiller juridique, en qualité d'agent, ont été entendus en leurs observations orales et ont répondu aux questions posées par la Cour (deuxième chambre).
L'avocat général a présenté ses conclusions lors de la même audience.

En droit

1 Par arrêt du 25 juin 1980, parvenu à la Cour le 2 juillet 1980, le Hoge Raad der Nederlanden a posé, en vertu de l'article 177 du traité CEE, une question préjudicielle relative à l'interprétation de l'article 8 de la deuxième directive 67/228 du Conseil, du 11 avril 1967, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires — structure et modalités d'application du système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO L 71, p. 1303).

2 Cette question a été soulevée dans le cadre d'un litige entre le Staatssecretaris van Financien et une association coopérative agricole exploitant un entrepôt de pommes de terre, concernant le fait que, pour les années 1975 et 1976, l'association, ayant décidé de ne pas percevoir de droit de garde de la part de ses membres en contrepartie de l'entreposage des pommes de terre, a considéré que ses prestations, effectuées sans rétribution, ne devaient pas être soumises à la taxe sur le chiffre d'affaires.

3 Cependant, l'administration fiscale a estimé que la coopérative avait néanmoins compté une contrepartie à ses membres, résultant de la baisse de la valeur de leurs parts par suite de la non-perception des droits de garde pour les deux années en question, et après avoir évalué cette contrepartie au droit de garde habituellement appliqué, il a émis un avis de taxation complémentaire.

4 La coopérative a déféré cet avis de taxation au Gerechtshof de La Haye en soutenant que, le concept de rétribution défini à l'article 8 de la wet op omzetbelasting (loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires) présentant un caractère subjectif, elle avait effectué ses prestations sans rétribution au motif qu'elle n'avait pas stipulé de contrepartie.

5 Le Gerechtshof ayant fait droit à cette demande, le Staatssecretaris van Financien a formé un pourvoi contre ce jugement.

6 C'est en vue de trancher ce litige que le Hoge Raad a posé la question suivante:

«Une association coopérative de droit néerlandais exploite, conformément à son objet statutaire, un entrepôt de pommes de terre. Ses membres ont à son égard le droit, et aussi l'obligation, de mettre en dépôt chaque année 1 000 kilogrammes de pommes de terre pour chaque part, émise par l'association, qu'ils détiennent, et cela contre paiement d'un droit de garde dont le montant est fixé annuellement par l'association et qui doit être acquitté à l'expiration de la campagne. En vertu d'une décision de l'association, aucun droit de garde n'est perçu une certaine année.

Peut-il être question, dans un pareil cas, d'une contre-valeur au sens de l'article 8, initio et lettre a), de la deuxième directive?»

7 Par cette question, le Hoge Raad demande en substance quelle est l'interprétation correcte du terme «contre-valeur» figurant à l'article 8 a) de la deuxième directive.

8 La question ainsi posée doit être résolue à la lumière de l'ensemble des dispositions de la deuxième directive.

9 Il convient de constater, d'abord, que le terme litigieux fait partie d'une disposition de droit communautaire qui ne renvoie pas au droit des États membres pour déterminer son sens et sa portée; il s'ensuit que l'interprétation du terme dans sa généralité ne saurait être laissée à la discrétion de chaque État membre.

10 D'ailleurs, le législateur communautaire a pris le soin d'expliciter l'expression «contre-valeur» dans l'annexe A — partie intégrante de la deuxième directive en vertu de son article 20 — sous le point 13, ad article 8 a) en ce sens qu'il faut entendre par ce terme «tout ce qui est reçu en contrepartie ... de la prestation de services, y compris les frais accessoires (emballage, transports, assurances, etc.), c'est-à-dire non seulement le montant des sommes perçues, mais aussi, par exemple, la valeur des biens reçus en échange ou, dans le cas de réquisition faite par l'autorité publique ou en son nom, le montant de l'indemnité perçue».

11 Il faut ensuite souligner que cet article 8 a) qui définit la base de l'imposition de la taxe sur la valeur ajoutée et précise qu'elle est constituée pour les prestations de services «par tout ce qui constitue la contre-valeur de cette prestation», explicitée comme il vient d'être dit, doit être rapproché de l'article 2 qui retient uniquement, comme pouvant être soumises à la taxe sur la valeur ajoutée, «les prestations effectuées à titre onéreux à l'intérieur du pays par un assujetti».

12 Ainsi, une prestation de services est taxable, au sens de la deuxième directive, lorsque ce service est effectué à titre onéreux et que la base d'imposition d'une telle prestation est constituée par tout ce qui est reçu en contrepartie du service; il doit donc exister un lien direct entre le service rendu et la contre-valeur reçue, ce qui n'est pas réalisé dans le cas où la contrepartie consisterait dans une baisse — non déterminée — de la valeur des parts possédées par les coopérateurs, une telle perte de valeur ne pouvant être considérée comme une rétribution perçue par la coopérative prestataire de services.

13 Il résulte, en outre, de l'utilisation des termes «à titre onéreux» et «ce qui est reçu en contrepartie», premièrement que la contre-valeur d'une prestation de service doit pouvoir être exprimée en argent, ce qui est d'ailleurs confirmé par l'article 9 de la deuxième directive qui stipule que «le taux normal de la taxe sur la valeur ajoutée est fixé ... à un pourcentage de la base d'imposition», c'est-à-dire à une certaine proportion de ce qui constitue la contre-valeur de la prestation de services, ce qui implique que cette contre-valeur puisse être exprimée dans un montant évalué en monnaie; deuxièmement que cette contre-valeur est une valeur subjective, puisque la base d'imposition pour les prestations de services est la contrepartie réellement reçue et non une valeur estimée selon des critères objectifs.

14 En conséquence, une prestation de services, pour laquelle aucune contre-partie subjective déterminée n'est reçue, ne constitue pas une prestation de services «à titre onéreux» et n'est donc pas imposable au sens de la deuxième directive.

15 Il en résulte qu'il ne saurait être question d'une contre-valeur au sens de l'article 8 initio, lettre a) de la deuxième directive 67/228 du Conseil, du 11 avril 1967, dans le cas d'une association coopérative exploitant un entrepôt de marchandises qui ne perçoit aucun droit de garde à charge de ses membres pour la prestation fournie.

Sur les dépens

16 Les frais exposés par la Commission des Communautés européennes, qui a soumis des observations à la Cour, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement. La procédure revêtant, à l'égard des parties au principal, le caractère d'un incident soulevé devant la juridiction nationale, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens.

Par ces motifs,

LA COUR (deuxième chambre),

statuant sur la question à elle soumise par le Hoge Raad der Nederlanden par arrêt du 25 juin 1980, dit pour droit:

Il ne saurait être question d'une contre-valeur au sens de l'article 8 initio, lettre a) de la deuxième directive 67/228 du Conseil, du 11 avril 1967, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires — structure et modalités d'application du

système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO L 71, p. 1303), dans le cas d'une association coopérative exploitant un entrepôt de marchandises qui ne perçoit aucun droit de garde à charge de ses membres pour la prestation fournie.

Pescatore Touffait Due

Ainsi prononcé en audience publique à Luxembourg le 5 février 1981.

Le greffier

A. Van Houtte

Le président de la deuxième chambre

P. Pescatore

CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL M. JEAN-PIERRE WARNER, PRÉSENTÉES LE 18 DÉCEMBRE 1980 [1]

Monsieur le Président,
Messieurs les Juges,

Selon nous, cette affaire est très simple et il ne nous est pas nécessaire de réfléchir à nos conclusions.

Nous nous rallions entièrement à l'avis auquel la Commission a abouti. Il nous semble que le point essentiel est qu'aucun élément ne peut être défini comme «à titre onéreux» au sens de l'article 2, littera a) de la directive, aucun élément ne peut être qualifié de «contre-valeur» au sens de l'article 8 (contre-valeur pour le service rendu aux membres de l'association) et aucun élément ne peut être décrit comme étant «reçu» par l'association au sens du point 13 de l'annexe A. La réduction de la valeur des parts que les membres de l'association ont subie ne peut certainement pas être qualifiée ainsi. Selon nous, il n'est pas possible d'échapper au fait qu'il n'existe pas de paiement de la part des membres et que l'association ne reçoit rien. Pour viser un tel cas, il faudrait une disposition spécifique prévoyant la fiction qu'il existe une contre-valeur là où il n'y en a pas.

1 — Traduit de l'anglais.