d'impôts, droits et taxes, et notamment de droits d'enregistrement, dès lors que ceux-ci n'ont pas ces caractéristiques.

Il s'ensuit que la disposition précitée doit être interprétée en ce sens qu'elle ne s'oppose pas à l'introduction ou au maintien d'une imposition nationale du type des droits d'enregistrement institués en France et perçus sur l'acquisition de terrains à bâtir, en cas de non-respect de l'engagement de construire dans le délai fixé par la réglementation applicable. En effet, ces droits d'enregistrement ne constituent pas un impôt général; ils ne s'appliquent pas aux différents stades d'un processus de production et de distribution puisqu'ils sont perçus uniquement lorsque le bien immobilier entre dans le patrimoine du consommateur final; ils ne sont pas déductibles de droits de même nature acquittés lors de mutations ultérieures et leur perception ne tient pas compte de la valeur ajoutée, mais se fonde sur la totalité de la valeur du bien.

RAPPORT D'AUDIENCE
présenté dans l'affaire C-208/91 *

I — Cadre juridique du litige au principal

A — *Les dispositions nationales*

1. En droit français, sont soumises à la taxe sur la valeur ajoutée les opérations concourant à la production ou à la livraison d'immeubles, par application de l'article 257, paragraphe 7, du code général des impôts (ci-après « CGI »), qui précise:

« 1. Sont notamment visés:

les ventes ... de terrains à bâtir, des biens assimilés à ces terrains par l'article 691... »

2. Aux termes de l'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 TVA les acquisitions

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

...

* Langue de procédure: le français.

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, pour terminer les immeubles inachevés ou pour construire de nouveaux locaux en surélévation, et qu'il précise le nombre, la nature et la destination des immeubles dont la construction est projetée;

... »

3. Se référant à cet article, le CGI prévoit en son article 1840 G ter:

« En cas de défaut de production de la justification prévue au 2° du II de l'article 691, l'acquéreur est tenu d'acquitter, à première réquisition, l'imposition dont il avait été exonéré et, en outre, un droit supplémentaire de 6 %. Les modalités d'application du présent article sont fixées par décret. »

4. Enfin, l'article 291 de l'annexe II au CGI précise dans un second alinéa:

« Toutefois, la taxe sur la valeur ajoutée qui a été perçue à l'occasion de l'opération constatée par les actes considérés est admise en déduction de ces impositions dans la limite de leur montant, à moins qu'elle n'ait déjà fait l'objet d'une déduction à l'occasion d'une nouvelle mutation du même immeuble. »

B — *Les dispositions communautaires*

5. 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 (JO L 145, p. 1, ci-après « sixième directive »), dispose:

« 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. »

II — Faits et procédure

6. M. Beaulande, requérant au principal, a acquis en janvier 1980 une maison à Nantes en prenant l'engagement de la démolir et d'édifier un immeuble à usage d'habitation dans un délai de quatre ans.

7. M. Beaulande a par la suite demandé et obtenu successivement à l'égard de ladite maison trois permis de construire, qui ont tous les trois fait l'objet d'un retrait volontaire. Le 11 septembre 1984, l'administration fiscale a rejeté une demande de prorogation de délai pour construire et, le 12 novembre 1984, elle lui a notifié un redressement qui a été confirmé le 26 février 1985.

8. Le 4 juin 1986, les droits d'enregistrement dus en application de l'article 1840 G ter du code général des impôts ont été mis en recouvrement pour un montant de 221 700 FF outre un droit supplémentaire de 6 %, soit 73 091 FF.

9. Une réclamation de la part de M. Beaulande a fait l'objet d'une décision de rejet du 2 juin 1989, qui lui a été notifiée le 13 juillet de la même année.

10. Par acte du 14 septembre 1989, M. Beaulande a assigné le directeur des services fiscaux de Loire Atlantique pour voir déclarer nul l'avis de mise en recouvrement du 4 juin 1986, en soutenant notamment que le droit d'enregistrement présente le caractère d'une taxe sur le chiffre d'affaires, de sorte que sa coexistence avec la TVA à l'occasion d'une même mutation constitue une violation de l'article 33 de la sixième directive.

11. L'administration fiscale française a répondu en faisant valoir qu'il ne faut pas isoler l'article 33 de la sixième directive du contexte global de cette directive. Or, l'article 4, paragraphe 3, sous b), stipule que les États membres ont la faculté de considérer comme assujetti à la TVA la « livraison d'un terrain à bâtir ». Selon l'administration fiscale française, il en découle que l'État français peut limiter dans le temps l'exigibilité de la TVA sur les terrains à bâtir et la subordonner à l'engagement de l'acquéreur de construire dans un délai de quatre ans, à défaut de quoi les transactions immobilières peuvent être régulièrement taxées aux droits d'enregistrements proportionnels.

12. Le tribunal de grande instance de Nantes (France), saisi de ce litige, a décidé, par jugement du 7 mai 1991, d'inviter la Cour à statuer à titre préjudiciel sur la question suivante:

« Les droits d'enregistrement perçus sur les acquisitions de terrains à bâtir en cas de non-respect de l'engagement de construire dans le délai de 4 ans éventuellement prolongé, qui sont proportionnels à la valeur de l'immeuble, n'ont-ils pas le caractère de taxe sur le chiffre d'affaires et ne sont-ils pas en conséquence incompatibles, au regard des dispositions de l'article 33 de la sixième Directive du Conseil des Communautés Européennes du 17 mai 1977, avec la taxe sur la valeur ajoutée perçue au moment de l'acquisition? »

13. Le jugement de renvoi a été enregistré au greffe de la Cour le 2 août 1991.

14. Conformément à l'article 20 du protocole sur le statut (CEE) de la Cour de justice, des observations écrites ont été déposées par M. R. Beaulande, requérant au principal, assurant lui-même sa représentation; par le gouvernement français, représenté par MM. P. Pouzoulet et G. de Bergues, en qualité d'agents, et par la Commission des Communautés européennes, représentée par M. J. F. Bühl, conseiller juridique, en qualité d'agent.

III — Résumé des observations écrites déposées devant la Cour

1. *M. Beaulande, requérant au principal,* procède d'abord à une description de la législation française en la matière pour

affirmer que celle-ci a pour objet de: 1) faire entrer dans le champ d'application de la TVA les terrains à bâtir, et 2) les faire sortir rétroactivement de ce champ d'application de la TVA si, dans le délai de quatre ans, un immeuble n'a pas été construit sur le terrain. Dans ce cas, précise-t-il, le régime de TVA initialement appliqué est remis en cause et les droits d'enregistrement sont rétroactivement perçus. Cette législation conduirait donc rétroactivement à annuler l'imposition initiale (TVA) pour lui substituer les droits d'enregistrement.

Le requérant examine ensuite la conformité de la législation française avec la sixième directive. Il fait observer, premièrement, que l'application stricte de cette directive commande de retenir une définition objective du terrain à bâtir, et non une définition conditionnelle [celle prévue à l'article 4, paragraphe 3, sous b), de la sixième directive]. Selon le requérant, la définition conditionnelle peut conduire à remettre en cause le régime de la TVA en vigueur au jour du fait générateur (article 10, premier et deuxième alinéas).

Le requérant se livre, en second lieu, à un examen critique de la jurisprudence de la Cour concernant l'interprétation de l'article 33 de la sixième directive, et plus particulièrement des arrêts du 13 juillet 1989, Wisselink (93/88 et 94/88, Rec. p. 2671), et du 19 mars 1991, Giant (C-109/90, Rec. p. I-1385), dans lesquels la Cour aurait considéré que des taxes sur le chiffre d'affaires, faute d'avoir un caractère général, ne tombaient pas sous le coup de l'interdiction posée par l'article 33. Or, selon le requérant, cette approche contredit les objectifs des première, deuxième et sixième directives TVA. C'est si vrai, poursuit-il, que lors de l'application en France des directives précitées pas moins de quinze taxes sur le chiffre d'affaires ont été supprimées, notamment les taxes uniques. Conformément au résultat à atteindre fixé par ces directives, il s'agirait de faire de la TVA l'impôt unique sur la dépense, la réalisation de ce dernier postulait la suppression de taxes particulières de caractère indirect.

De l'avis du requérant, le fait de considérer aujourd'hui que des taxes uniques ayant le caractère de taxes sur le chiffre d'affaires sont compatibles avec la TVA revient à méconnaître tout le travail d'harmonisation voulu par le législateur communautaire, à ne pas respecter les résultats fixés par les directives, à remettre en cause l'objectif de neutralité de l'impôt de consommation et à permettre, à nouveau, l'apparition de taxes uniques.

En troisième lieu, le requérant fait observer que la lecture de l'article 33 soulève une question fondamentale: « droits et taxes ayant le caractère de taxes sur le chiffre d'affaires » veut-il simplement dire TVA; autrement, la TVA est-elle la seule taxe sur le chiffre d'affaires visée par l'article 33?

Selon le requérant, dès lors que l'article 33 vise les taxes sur le chiffre d'affaires au pluriel, c'est qu'il vise nécessairement des taxes autres que la TVA. Or, l'interprétation retenue à ce jour par la Cour semble bien indiquer que ladite interprétation ne vise que la TVA ou toute autre taxe ayant le même caractère que la TVA.

Le requérant estime que cette interprétation enlève toute portée réelle à l'article 33. Pourtant, le but de cet article lui paraît clair: la libre circulation ainsi les caractéristiques d'un marché intérieur supposent que

la TVA soit le seul impôt général de consommation frappant les produits et les services. Il soutient, dès lors, que toute autre taxe sur le chiffre d'affaires qui se rajoute grève le prix et vient créer des distorsions économiques que l'article 33 a voulu supprimer.

Si on veut bien admettre qu'une taxe sur le chiffre d'affaires est une taxe qui frappe une opération et qui est directement proportionnelle au prix de ladite transaction, au cas particulier, les droits d'enregistrement mis rétroactivement à la charge du requérant présentent, selon lui, indéniablement le caractère d'une telle taxe.

Le requérant considère, enfin, que le fait de réclamer rétroactivement sur un terrain objectivement à bâtir un droit proportionnel revient à imposer une taxe cumulative qui présente les caractères d'une taxe sur le chiffre d'affaires et qui vient fausser l'objectif de neutralité fixé par la sixième directive.

Le requérant signale à cet égard qu'il a revendu le terrain sous le régime de la TVA, taxe qu'il a effectivement acquittée au Trésor. Le prix de la vente a donc été indirectement grevé des droits rappelés. Si l'acquéreur n'avait pas construit, il aurait été à son tour l'objet d'un redressement de même nature, sous déduction de la TVA initialement supportée. Le requérant constate qu'on retrouve ainsi à chaque stade la taxe cumulative que, pourtant, les directives successives se sont efforcées de faire disparaître pour que l'objectif de neutralité puisse être atteint.

2. Selon le *gouvernement français,* il ressort indubitablement des termes mêmes de l'article 33 de la sixième directive que cette directive n'exclut pas a priori le cumul d'impositions nationales avec la TVA. Il fait valoir à cet égard que la Cour de justice a expressément admis que, en son état actuel, le droit communautaire ne s'oppose pas à l'existence de telles taxes, y compris lorsque leur perception peut conduire à un cumul avec la taxe sur la valeur ajoutée pour une seule et même opération (arrêt du 8 juillet 1986, Kerrut, 73/85, Rec. p. 2219).

Sur ce point, le gouvernement français fait d'ailleurs remarquer que le dispositif applicable en France aux terrains à bâtir ne vise pas à opérer un cumul systématique des droits d'enregistrement avec la TVA dès lors que les mutations portant sur ces biens sont en principe exonérées des droits d'enregistrement. Seule l'éventuelle carence de construire de l'acquéreur peut aboutir exceptionnellement à un tel cumul, cumul neutralisé, au surplus, par la prise en compte de la TVA acquittée et non encore déduite.

Le principe du cumul ne pouvant, selon le gouvernement français, être mis en question, tout dépend du point de savoir si la taxe nationale en question, en raison de ses propres caractéristiques, peut être considérée comme une taxe sur le chiffre d'affaires au sens de l'article 33 de la sixième directive.

Le gouvernement français observe que, pour déterminer si une imposition nationale constitue une taxe sur le chiffre d'affaires au sens de l'article 33 de la sixième directive, la Cour s'attache à examiner dans quelle mesure cette imposition est susceptible de compromettre le fonctionnement du système

commun de TVA en grevant le bien considéré d'une façon comparable à celle qui caractérise la TVA.

A cet égard, il fait valoir que les droits d'enregistrements litigieux ne constituent pas un impôt général, à l'instar de la TVA. En effet, une de leurs caractéristiques réside en ce que ceux-ci n'atteignent que des faits juridiques précisément et limitativement énumérés par la loi. Leur perception peut, ajoute-t-il, être soumise à des conditions ou, inversement, leur exigibilité limitée par certaines circonstances. Les droits d'enregistrement, affirme le gouvernement français, n'ont pas en conséquence pour objet ou vocation d'atteindre l'ensemble des opérations économiques.

Il considère également que, contrairement à la TVA, les droits d'enregistrement ne constituent pas des impôts sur la consommation. Il expose à ce sujet que, s'il est logique de rendre passible de la TVA l'acquisition d'un bien, même de nature immobilière, lorsque cette opération s'intègre dans un processus économique lui-même soumis à la taxe, cette justification cesse précisément d'être opérante lorsque la mutation ne peut plus être regardée comme intégrée à une chaîne d'opérations entrant dans le champ d'application de la taxe.

Or, justement, le droit d'enregistrement ne frappe la mutation du terrain que lorsque ce bien ne peut plus être considéré comme concourant à la production ou à la livraison d'immeuble; c'est-à-dire comme un terrain à bâtir au sens que le droit fiscal interne donne à cette notion.

Selon le gouvernement français, les caractéristiques du droit d'enregistrement sont donc les suivantes: il s'agit d'un impôt sur le capital, qui concerne la richesse acquise, au contraire de l'impôt sur la dépense qui se perçoit sur la richesse consommée; il frappe le bien, indépendamment des mutations précédentes et ultérieures, sur la totalité de sa valeur en capital; il n'est jamais déductible des droits de même nature acquittés lors des mutations ultérieures, et il est supporté définitivement par le redevable légal et n'est ainsi pas répercuté, nonobstant le fait que ce dernier constitue ou non le consommateur final, lorsque le bien entre dans un circuit économique soumis à la TVA.

Le gouvernement français fait encore valoir que les droits d'enregistrement ne constituent pas des impôts exactement proportionnels aux prix. Les droits d'enregistrement sont en effet liquidés sur la valeur en capital du bien (article 666 du CGI). Selon lui, cette notion, beaucoup plus large que celle définie par l'article 11 de la sixième directive, qui se réfère au seul prix, défini comme la contrepartie obtenue, est significative de la différence de nature pouvant exister entre droit d'enregistrement et taxe sur le chiffre d'affaires.

Le gouvernement français soutient enfin que les droits d'enregistrement sont perçus parallèlement à la TVA, et non en remplacement de celle-ci, et sans compromettre le fonctionnement du système commun de la TVA.

Par conséquent, le gouvernement français estime que les droits d'enregistrement litigieux ne constituent pas des taxes sur le

chiffre d'affaires au sens de l'article 33 de la sixième directive. Cela résulterait d'ailleurs de l'arrêt de la Cour du 8 juillet 1986, Kerrutt, précité.

En conclusion, le gouvernement français propose à la Cour de justice de répondre que l'article 33 de la sixième directive doit être interprété en ce sens qu'il ne s'oppose pas au maintien ou à l'introduction d'impositions nationales du type des droits d'enregistrement appliqués aux mutations de terrains à bâtir.

3. La *Commission* commence par rappeler que la Cour de justice s'est prononcée à plusieurs reprises sur l'interprétation de l'article 33 de la sixième directive. Selon la Commission, l'interdiction faite aux États membres par l'article 33 de la sixième directive de maintenir ou d'introduire de leur propre initiative des impôts, droits et taxes ayant le caractère de taxes sur le chiffre d'affaires a été interprétée par la Cour de justice comme précisant le principe général énoncé à l'article 5 du traité, selon lequel il incombe aux États membres d'assurer l'exécution des obligations découlant du traité ou résultant des actes des institutions de la Communauté.

La Commission considère que la Cour dans son interprétation de l'article 33 n'utilise pas l'expression « taxes sur le chiffre d'affaires » dans son acception la plus large, à savoir que l'imposition calculée sur la base du prix d'un bien ou d'un service constituerait une « taxe sur le chiffre d'affaires ». La Cour, au contraire, semble avoir limité la portée de l'interdiction énoncée à l'article 33 de la sixième directive aux impositions frappant des biens et des services d'une manière « qui a le caractère » d'une taxe sur la valeur ajoutée et compromet de ce fait le fonctionnement du système communautaire de taxe sur le chiffre d'affaires (arrêt du 27 novembre 1985, Rousseau Wilmot, point 9, 295/84, Rec. p. 3759).

La Commission fait remarquer à cet égard que, bien que tous les types de taxes assises sur le chiffre d'affaires ne soient donc pas touchés par l'interdiction énoncée à l'article 33, l'expression « ayant le caractère de » montre clairement qu'il ne faut pas forcément qu'une taxe soit identique à la taxe communautaire pour constituer une taxe sur le chiffre d'affaires au sens de l'article 33. L'important, selon la Commission, est de savoir si elle présente les caractéristiques du système fiscal commun (arrêt Rousseau Wilmot, précité, point 15).

La Commission, en s'appuyant sur cette jurisprudence, estime que la notion de « taxes sur le chiffre d'affaires » au sens de l'article 33 de la sixième directive doit se définir à la lumière des caractéristiques du système fiscal commun, telles qu'elles s'expriment notamment à l'article 2 de la première directive TVA, qui énonce les principes communs de la taxe communautaire sur la valeur ajoutée, à savoir: il doit s'agir d'un impôt général et l'impôt doit être exactement proportionnel au prix des biens et des services, quel que soit le nombre des transactions intervenues entre le producteur/prestataire de services et le consommateur.

La Commission se livre ensuite à un examen des dispositions de la sixième directive

concernant la livraison d'un bâtiment ou la livraison d'un terrain à bâtir. A cet égard, après avoir constaté qu'une des caractéristiques des biens fonciers est qu'ils sont frappés, dans nombre d'États membres, par des taxes spécifiques sur les mutations, elle fait référence à l'exposé des motifs de la sixième directive, qui souligne que « la taxation des livraisons de bâtiments neufs et des terrains à bâtir ne devrait cependant pas entraîner un alourdissement de la charge fiscale grevant ces opérations. En conséquence, il est nécessaire que les États membres évitent, pour des raisons d'ordre social, d'appliquer à certaines de ces opérations des droits d'enregistrement... » (exposé des motifs ad article 5).

La Commission considère que la législation française s'inscrit dans cette philosophie. Elle prévoit, dans les conditions qu'elle règle, l'exonération du droit d'enregistrement, normalement exigible lors de la vente d'un bâtiment destiné à être démoli. Cette opération entrerait alors dans le champ d'application de la TVA.

Une telle articulation des taxes, poursuit-elle, est économiquement très avantageuse, puisque, contrairement à la taxe d'enregistrement, la TVA est déductible. D'une part, il n'y aurait pas rémanence d'une taxe non déductible et, d'autre part, l'assujetti pourrait déduire immédiatement la taxe sur une opération (la construction d'un immeuble) qui se réalise sur une période relativement longue.

La Commission explique que, pour éviter un détournement consistant à déclarer l'intention de bâtir dans le seul but d'être exonéré du droit foncier, la législation française prévoit que l'acquéreur doit construire dans un délai de quatre ans et, en outre, qu'une pénalité de 6 % sera perçue à défaut. De l'avis de la Commission, le cumul des taxes dans ce cas n'est pas incompatible avec la sixième directive, puisque l'exposé des motifs lui-même suggère simplement d'éviter le cumul des taxes sans l'imposer.

La Commission examine, enfin, si la taxe française d'enregistrement a pour effet de compromettre le fonctionnement du système de TVA en grevant la circulation des biens et des services et en frappant les transactions commerciales d'une façon comparable à celle qui caractérise la TVA.

A cet égard, après avoir rappelé le système commun de la TVA, tel qui a été interprété par la Cour de justice dans une jurisprudence constante (voir, en dernier lieu, l'arrêt du 19 mars 1991, Giant, précité), la Commission fait remarquer que les droits d'enregistrement perçus sur les acquisitions de terrains à bâtir en cas de non-respect de l'engagement de construire dans un délai de quatre ans ne constituent pas une taxe sur le chiffre d'affaires, bien qu'ils soient calculés sur la valeur du terrain. Il ne s'agit pas, selon la Commission, d'un impôt général sur la consommation et il ne touche pas uniquement la plus-value réalisée à chaque stade.

En outre, la Commission observe que l'article 33 lui-même précise expressément que les dispositions de la directive ne font pas obstacle au maintien ou à l'introduction de « droits d'enregistrement ».

La Commission relève, enfin, que la Cour s'est déjà prononcée dans un sens affirmatif sur la compatibilité avec l'article 33 de la sixième directive d'un impôt similaire au droit de mutation incriminé en l'espèce (arrêt du 8 juillet 1986, Kerrut, précité, point 22).

La Commission propose, dès lors, d'apporter à la question préjudicielle la réponse suivante:

« Les droits d'enregistrement perçus sur les acquisitions de terrains à bâtir en cas de non-respect de l'engagement de construire dans le délai de quatre ans, qui sont proportionnels à la valeur de l'immeuble, n'ont pas le caractère de taxe sur le chiffre d'affaires et ne sont pas en conséquence incompatibles, au regard des dispositions de l'article 33 de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, avec la taxe sur la valeur ajoutée perçue au moment de l'acquisition. »

M. Díez de Velasco
Juge rapporteur