régime général d'impositions intérieures et sa compatibilité avec le traité doit donc être appréciée dans le cadre de l'article 95. Ladite taxe sur la valeur ajoutée constitue une imposition intérieure supérieure à celle qui frappe les produits nationaux similaires, au sens de l'article 95 du traité, dans la mesure où n'est pas prise en considération la part résiduelle de la taxe sur la valeur ajoutée acquittée dans l'État membre d'exportation qui est encore incorporée dans la valeur du produit au moment de son importation. La preuve des éléments justifiant la prise en considération de cette taxe incombe à l'importateur.

2. L'article 2, point 2, de la sixième directive 77/388 du Conseil aux termes duquel «les importations de biens» sont soumises à la taxe sur la valeur ajoutée est compatible avec le traité et, partant, valide, étant entendu qu'il doit être interprété en ce sens qu'il ne fait pas obstacle à l'obligation découlant de l'article 95 du traité de prendre en considération, pour l'application de la taxe sur la valeur ajoutée aux importations de produits en provenance d'un autre État membre livrés par un particulier, lorsqu'une telle taxe n'est pas perçue au titre de la livraison de produits similaires effectuée par un particulier à l'intérieur de l'État membre d'importation, la part résiduelle de la taxe sur la valeur ajoutée acquittée dans l'État membre d'exportation qui est encore incorporée dans la valeur du produit au moment de son importation.

3. L'article 95 du traité interdit aux États membres de soumettre à la taxe sur la valeur ajoutée les importations de produits en provenance d'autres États membres livrés par un particulier, lorsqu'une telle taxe n'est pas perçue au titre de la livraison de produits similaires effectuée par un particulier à l'intérieur de l'État membre d'importation, dans la mesure où n'est pas prise en considération la part résiduelle de la taxe sur la valeur ajoutée acquittée dans l'État membre d'exportation qui est encore incorporée dans la valeur du produit au moment de son importation.

Dans l'affaire 15/81,

ayant pour objet une demande adressée à la Cour, en application de l'article 177 du traité CEE, par le Gerechtshof de 's-Hertogenbosch et tendant à obtenir dans un litige pendant devant cette juridiction entre

GASTON SCHUL DOUANE EXPEDITEUR BV

et

INSPECTEUR DES DROITS D'IMPORTATION ET DES ACCISES, DE ROOSENDAAL,

une décision à titre préjudiciel sur l'interprétation des articles 13 et 95 du traité CEE ainsi que sur la validité de l'article 2, point 2, de la sixième directive 77/388 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),

LA COUR,

composée de M. J. Mertens de Wilmars, président, G. Bosco, A. Touffait et O. Due, présidents de chambre, P. Pescatore, Mackenzie Stuart, A. O'Keeffe, T. Koopmans, U. Everling, A. Chloros et F. Grévisse, juges,

avocat général: M^me^ S. Rozès
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 protocole sur le statut de la Cour de justice de la CEE peuvent être résumés comme suit:

I — Faits et procédure écrite

1. Aux Pays-Bas, la loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires de 1968, modifiée en 1978, prévoit que la taxe sur le chiffre d'affaires est appliquée selon le régime de la taxe sur la valeur ajoutée.

En vertu de l'article 1 de cette loi est entendue par taxe sur le chiffre d'affaires «une taxe frappant:

a) les livraisons de marchandises et prestations de services effectuées à l'intérieur du pays par des opérateurs commerciaux dans le cadre de leur entreprise;

b) les importations de marchandises.»

En vertu de l'article 2, l'opérateur est autorisé à déduire de la taxe dont il est redevable pour les livraisons de marchandises et les prestations de services la taxe perçue au titre de marchandises qui lui sont livrées et des services qui lui sont rendus ainsi que la taxe à l'importation de marchandises qui lui sont destinées. Par opérateur est entendu, en vertu de l'article 7 de la loi, toute personne exerçant une activité indépendante.

En vertu des articles 9 et 20 respectivement, la taxe est fixée au taux de 18 % tant pour les livraisons de marchandises et les prestations de services à l'intérieur du pays que pour les importations.

Il ressort des indications fournies par la juridiction de renvoi que, pour la livraison de marchandises, la taxe sur le chiffre d'affaires n'est pas perçue aux Pays-Bas si ces livraisons sont effectuées à l'intérieur du pays par un particulier qui n'est pas entrepreneur ou commerçant, alors que pour l'importation de marchandises, en provenance d'États tiers ou d'États membres, cette taxe est en principe toujours perçue, c'est-à-dire indépendamment de la qualité du fournisseur et peu importe qu'il y ait ou non livraison de marchandises.

2. La législation précitée a été arrêtée en vue de conformer le régime fiscal néerlandais aux directives communautaires en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires. L'article 2 de la sixième directive 77/388 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), dispose:

«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.»

L'article 4 de cette directive prévoit:

«1) Est considéré comme assujetti quiconque qui accomplit, d'une façon indépendante et quel qu'en soit le lieu, une des activités économiques mentionnées au paragraphe 2, quels que soient les buts ou les résultats de cette activité.

2) Les activités économiques visées au paragraphe 1 sont toutes les activités de producteur, de commerçant ou de prestataire de services, y compris les activités extractives, agricoles et celles des professions libérales ou assimilées. Est notamment considérée comme activité économique une opération comportant l'exploitation d'un bien corporel ou incorporel en vue d'en retirer des recettes ayant un caractère de permanence.»

3. Le litige au principal oppose la société à responsabilité limitée Gaston Schul Douane Expediteur BV, transitaire en douane, à l'inspecteur des droits d'importation et des accises de Roosendaal. Schul a importé un bateau de plaisance et de sport à l'état de bien d'occasion sur l'ordre et pour le compte d'un particulier domicilié aux Pays-Bas, lequel avait acheté ce bateau à Cannes à un particulier domicilié à Monaco. L'inspecteur des droits d'importation et des accises a appliqué à Schul une taxe sur le chiffre d'affaires au titre de l'importation.

L'intéressé a introduit auprès de l'inspecteur une réclamation concernant l'application de la taxe sur le chiffre d'affaires à l'importation, en alléguant que le bateau a déjà été frappé d'une taxe sur le chiffre d'affaires à l'intérieur de la Communauté, à savoir en France, et qu'il n'y avait pas de détaxe à l'exportation. L'inspecteur a cependant rejeté la réclamation au motif que l'imposition est intervenue conformément aux dispositions de la loi néerlandaise relative à la taxe sur le chiffre d'affaires.

Contre cette décision, la société Gaston Schul s'est pourvue en appel devant le Gerechtshof de 's-Hertogenbosch. Elle fait valoir en substance que l'imposition est contraire à l'article 13 et, le cas échéant, à l'article 12 du traité CEE. S'il est vrai que la taxe litigieuse relève d'un système général de redevances intérieures en vigueur aux Pays-Bas, appréhendant

systématiquement les produits nationaux et importés, il n'en resterait pas moins que la taxation n'est pas appliquée selon les mêmes critères ni au même stade de commercialisation. Schul a également fait remarquer que l'article 95 du traité CEE peut avoir un rôle à jouer aux fins de la solution du litige.

Estimant qu'une décision de la Cour de justice lui est nécessaire pour rendre son jugement, le Gerechtshof de 's-Hertogenbosch a sursis à statuer et saisi la Cour, en application de l'article 177 du traité CEE, des questions suivantes:

«1) La taxe sur le chiffre d'affaires qu'un État membre perçoit en cas d'importation de marchandises d'un autre État membre qui sont livrées par un particulier doit-elle être considérée comme une taxe d'effet équivalant à des droits de douane à l'importation au sens de l'article 13, paragraphe 2, du traité, si la taxe sur le chiffre d'affaires n'est pas perçue au titre de la livraison par un particulier de marchandises qui se trouvent déjà dans cet État membre?

2) En cas de réponse négative à la première question, la taxe sur le chiffre d'affaires qu'un État membre perçoit au titre de l'importation de marchandises d'un autre État membre qui sont livrées par un particulier doit-elle être considérée comme une imposition intérieure supérieure à celle qui frappe les produits nationaux similaires, et ce au sens de l'article 95 du traité, si aucune taxe sur le chiffre d'affaires n'est perçue au titre de la livraison de marchandises qui se trouvent déjà dans cet État membre, lorsque la livraison est effectuée par un particulier?

3) En cas de réponse affirmative à une des deux questions précédentes, faut-il alors admettre que l'article 2, point 2, de la sixième directive en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires est incompatible avec le traité, et, partant, non valide, pour autant que cette disposition prescrit aux États membres d'assujettir à la taxe sur la valeur ajoutée l'importation de marchandises provenant d'autres États membres sans faire à cet égard une exception pour la livraison par des particuliers de marchandises, qui ne seraient pas assujetties à ladite taxe si elles étaient livrées à l'intérieur de l'État membre concerné?

4) Une réponse affirmative à la question n° 3 implique-t-elle qu'il est interdit à un État membre d'assujettir à la taxe sur la valeur ajoutée l'importation de marchandises provenant d'un autre État membre, livrées par un particulier, si la livraison de ces marchandises par un particulier à l'intérieur de l'État membre n'était pas assujettie à cette taxe?»

4. L'arrêt de renvoi a été enregistré au greffe de la Cour le 30 janvier 1981.

Conformément à l'article 20 du protocole sur le statut de la Cour de justice de la CEE, des observations écrites ont été déposées par la société à responsabilité limitée Gaston Schul, représentée à cette fin par le cabinet d'avocats Barents, Gasille & Mout du barreau de La Haye, par le gouvernement néerlandais, représenté par M. F. Italianer agissant pour le ministre des affaires étrangères, par le Conseil des Communautés européennes, représenté par M. Raffaello Fornasier, en qualité d'agent, ainsi que par la Commission des Communautés européennes, représentée par M. D. Gilmour, en qualité d'agent, assisté par M. T. van Rijn.

La Cour, sur rapport du juge rapporteur, l'avocat général entendu, a décidé d'ouvrir la procédure orale sans qu'il y ait lieu de procéder à des mesures d'instruction préalables. Elle a toutefois invité les parties au principal, les gouvernements des États membres ainsi que le Conseil et la Commission à s'expliquer avant l'audience sur les raisons de la réglementation de la sixième directive, prévoyant la taxation à l'importation même si, comme pour les livraisons entre particuliers, la détaxation à l'exportation est exclue, ainsi que sur la compatibilité de cette réglementation avec l'article 95 et les principes généraux du traité.

Des réponses ont été déposées par la société Gaston Schul, le gouvernement néerlandais, le gouvernement italien, représenté à cet effet par M. Marcello Conti, avvocato dello Stato, ainsi que par le Conseil et la Commission.

II — Observations écrites

Sur les questions préjudicielles

1. La société *Gaston Schul* fait observer au préalable que la livraison du bateau en question au propriétaire précédent avait été assujettie en France à la taxe sur le chiffre d'affaires et que le propriétaire précédent n'a pas obtenu, en rapport avec l'exportation aux Pays-Bas, de restitution de la taxe payée par lui.

a) Quant à la *première question,* Schul relève que, conformément à la jurisprudence de la Cour, l'interdiction de l'article 13, paragraphe 2, du traité vise en principe toute charge pécuniaire imposée unilatéralement, quelles que soient son appellation et sa technique, qui frappe les marchandises importées d'un autre État membre lorsqu'elles franchissent la frontière. A cette interdiction échapperaient les seules charges pécuniaires qui relèvent d'un système général de redevances intérieures appréhendant systématiquement, selon les mêmes critères et au même stade de commercialisation, les produits nationaux et importés.

En l'espèce, il serait à noter que, si la taxe sur le chiffre d'affaires qui a été perçue sur le bateau importé relève aux Pays-Bas d'un «système général de redevances intérieures appréhendant systématiquement ... les produits nationaux et importés» — au sens de l'arrêt de la Cour du 28 juin 1978 (Simmenthal, affaire 70/77, Recueil 1978, p. 1453) — cette taxation ne s'opère ni selon les mêmes critères ni au même stade de commercialisation. Les critères seraient différents, parce que les produits nationaux ne seraient pas assujettis à la taxe sur le chiffre d'affaires en cas de vente par des particuliers; le stade de commercialisation ne serait pas le même, parce que les produits nationaux ne seraient pas imposés au stade de la vente-livraison par des particuliers.

Par conséquent, la première question appellerait la réponse suivante:

«La taxe sur le chiffre d'affaires qu'un État membre perçoit en cas d'importation de marchandises d'un autre État membre qui sont livrées par un particulier doit être considérée comme une taxe d'effet équivalant à des droits de douane à l'importation au sens de l'article 13, paragraphe 2, du traité, si la taxe sur le chiffre d'affaires n'est pas perçue au titre de la livraison par un particulier de marchandises qui se trouvent déjà dans cet État membre.»

b) Quant à la *deuxième question*, Schul relève qu'il y a lieu, selon la jurisprudence de la Cour, de prendre en considération, pour l'application de l'article 95, en dehors du taux des impositions également les dispositions relatives à l'assiette et les modalités de la perception des divers impôts, car le critère de comparaison décisif serait l'incidence effective de chaque impôt sur la production nationale, d'une part, et les produits importés, d'autre part.

Or, la législation néerlandaise prévoirait une assiette différente pour la perception de la taxe sur le chiffre d'affaires, en ce sens que les produits nationaux ne seraient frappés que lorsque la livraison est effectuée à titre onéreux par un assujetti cependant que les produits importés seraient frappés du seul fait de leur importation. Cette différence aurait une incidence réelle sur les produits nationaux et sur les produits importés, car même à taux égal la charge différerait étant donné que l'assiette pour le produit importé comprendrait la taxe sur le chiffre d'affaires payée dans un autre État membre.

Par conséquent, la deuxième question, posée en cas de réponse négative à la première, appellerait la réponse suivante:

«La taxe sur le chiffre d'affaires qu'un État membre perçoit au titre de l'importation de marchandises d'un autre État membre qui sont livrées par un particulier doit être considérée comme une imposition intérieure supérieure à celle qui frappe les produits nationaux similaires, et ce au sens de l'article 95 du traité, si aucune taxe sur le chiffre d'affaires n'est perçue au titre de la livraison de marchandises qui se trouvent déjà dans cet État membre, lorsque la livraison est effectuée par un particulier.»

c) Pour ce qui est de la *troisième question*, l'article 2, point 2, de la sixième directive, au lieu de promouvoir la libre circulation des marchandises constituerait un obstacle à celle-ci, assimilable à des taxes d'effet équivalent. Cette disposition serait non valide dans la mesure où soit elle ne prévoit pas d'exemption en faveur de l'importation dans le cadre de livraison effectuées par des particuliers, soit n'évite pas d'une autre manière l'assujettissement à une double imposition, par exemple en prescrivant que lors de l'exportation à partir d'un autre État membre la taxe sur le chiffre d'affaires perçue dans cet autre État membre sera totalement ou partiellement restituée.

Par conséquent, la troisième question appellerait la réponse suivante:

«L'article 2, point 2, de la sixième directive en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires est incompatible avec le traité et, partant, non valide, pour autant que cette disposition prescrit aux États membres d'assujettir à la taxe sur la valeur ajoutée l'importation de marchandises provenant d'autres États membres:

— soit sans faire à cet égard une exception pour la livraison, par des particuliers, de marchandises qui ne seraient pas assujetties à ladite taxe si elles étaient livrées à l'intérieur de l'État membre concerné,

— soit sans prendre d'autres dispositions pour éviter une double imposition lors de la circulation entre les États membres de biens appartenant à des particuliers.»

d) Quant à la *quatrième question*, il serait à soutenir que, pour autant que l'article 2, point 2, de la sixième directive est non valide, il ne saurait modifier les obligations auxquelles les États membres sont soumis en vertu des articles 13 et 95 du traité.

Par conséquent, la réponse à la *quatrième question* serait la suivante:

«La réponse à la troisième question implique que, dans l'état actuel du droit communautaire, il est interdit à un État membre d'assujettir à la taxe sur la valeur ajoutée l'importation de marchandises provenant d'un autre État membre, livrées par un particulier, si la livraison de ces marchandises par un particulier à l'intérieur de l'État membre n'est pas assujettie à cette taxe.»

2. Le *gouvernement néerlandais* fait observer que l'article 1 de la loi néerlandaise relative à la taxe sur le chiffre d'affaires est conforme à l'article 2 de la sixième directive. Cette directive viserait l'harmonisation partielle des législations nationales relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires, en conformité des objectifs du traité CEE.

Cette harmonisation s'imposerait en raison du fait que les législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires partent du principe que les impôts à la consommation, tels que la taxe sur le chiffre d'affaires, doivent être perçus dans le pays où les biens et les services en cause sont utilisés (principe du pays de destination). La mise en œuvre de ce principe impliquerait qu'il y ait des frontières fiscales, car la consommation d'un bien dans un État membre serait frappée de la taxe sur le chiffre d'affaires qui est en vigueur dans ce même État membre. La taxe frapperait donc non seulement les livraisons de biens que les entrepreneurs effectuent à l'intérieur du pays mais également l'importation de biens, quelle que soit la personne qui effectue l'importation et quel que soit le titre qui est à la base de cette importation.

a) Quant à la *première question,* le gouvernement néerlandais estime que la perception de la taxe sur le chiffre d'affaires en cas d'importation de marchandises d'un autre État membre par un particulier ne constitue pas une taxe d'effet équivalent au sens de l'article 13, paragraphe 2, du traité.

Cette disposition viserait, comme la Cour l'aurait constaté dans l'arrêt du 19 juin 1973 (Capolongo, affaire 77/72, Recueil 1973, p. 611), toute taxe exigée à l'occasion ou en raison de l'importation et qui, frappant spécifiquement un produit importé, a pour résultat, en altérant son prix de revient, d'avoir sur la libre circulation des marchandises la même incidence restrictive qu'un droit de douane. Par contre, ne seraient pas à considérer comme des taxes d'effet équivalent, en vertu de cet arrêt, les charges pécuniaires, telles que la taxe sur le chiffre d'affaires, qui relèveraient d'un régime général de redevances intérieures appréhendant systématiquement les produits nationaux et les produits importés selon les mêmes critères.

La taxation des livraisons de biens effectuées par des entrepreneurs à l'intérieur du pays correspondrait à une pression fiscale qui serait exercée sur ces biens dès avant que ne soit entamée leur consommation et qui atteindrait ensuite l'utilisation ou la consommation complète. Il ne serait donc pas nécessaire d'assujettir également à la taxe sur le chiffre d'affaires d'éventuelles livraisons faites par des particuliers à un stade ultérieur, étant donné que l'utilisation complète serait taxée puisque l'entrepreneur aurait payé sur le prix du bien à l'état neuf la taxe sur le chiffre d'affaires au moment de le livrer au premier particulier. D'autre part, l'absence d'une telle taxation lors de l'importation entraînerait une inégalité par rapport à la situation dans laquelle le même particulier se serait trouvé s'il avait acquis la même marchandise dans l'État membre. Ce serait justement dans le but d'éviter un tel avantage que l'importation de marchandises serait toujours, en principe, assujettie à la taxe nationale.

b) La *deuxième question* appellerait également une réponse négative. En effet, lors de l'importation de marchandises dont la consommation a déjà commencée en dehors du territoire des Pays-Bas, la taxation porterait sur le prix de vente convenu ou bien sur la valeur vénale, lesquels pourraient être censés représenter la valeur des marchandises compte tenu de leur durée de consommation résiduelle. Donc, en appliquant la taxation au prix de vente ou à la valeur vénale, on obtiendrait, par référence à la durée de consommation résiduelle de telles marchandises, une situation égale du point de vue fiscal par rapport à des marchandises qui se trouvent déjà à l'intérieur du pays au même stade de consommation ou qui ont été revendues après une consommation partielle correspondante. Il en résulterait que la perception de la taxe sur le chiffre d'affaires, au titre de l'importation de produits par des particuliers, ne peut pas non plus être considérée comme une imposition intérieure, supérieure à celle qui frappe les produits nationaux similaires au sens de l'article 95 du traité.

c) Vu la réponse négative à donner aux deux premières questions, les *troisième et quatrième questions* seraient sans objet.

3. Les observations du *Conseil* qui ne prend position que sur la *troisième question,* concernant la validité de la sixième directive, peuvent être résumées comme suit:

a) La *sixième directive* aurait pour objet d'établir un système commun de TVA. Elle n'instaurerait toutefois pas un régime complet comportant toutes les dispositions de détail permettant son application uniforme dans tous les États membres mais n'harmoniserait les régimes fiscaux nationaux que partiellement, de sorte que les États membres retiennent une marge discrétionnaire large pour ce qui est de la fixation des taux de la taxe et de la définition des notions utilisées pour l'application de la taxe. Elle viserait surtout les activités économiques exercées par des professionnels mais s'étendrait aussi à l'ensemble des transactions, même non commerciales.

Cette harmonisation se fonderait, d'une part, sur le maintien des frontières, fiscales, c'est-à-dire le compartimentage des régimes fiscaux des États membres, et, d'autre part, sur une uniformisation progressive de ces régimes. En attendant, les différences entre les régimes nationaux seraient compensées, à la frontière, par un système de taxation à l'importation et de détaxation à l'exportation. Le système de compensation serait toutefois imparfait dans la mesure où les différences entre des législations non encore harmonisées peuvent donner lieu à des taxations auxquelles ne correspondent pas des détaxations.

En ce qui concerne plus spécifiquement l'article 2 de la sixième directive, les États membres seraient obligés, pour les transactions effectuées à l'intérieur du pays, à appliquer la TVA aux seules transactions effectuées par un assujetti au sens de l'article 4 de la directive. Cet article laisserait une marge discrétionnaire aux États membres, notamment en ce qui concerne les transactions occasionnelles. En revanche, pour les importations, les États membres seraient tenus d'appliquer la TVA à toutes les importations de biens sans qu'il leur soit laissé de marge discrétionnaire.

Pour éviter qu'un même bien ne soit taxé deux fois, à savoir dans le pays d'exportation et dans le pays d'importation, l'article 15, point 1, de la directive obligerait l'État membre d'exportation à exonérer

les livraisons de biens expédiés ou transportés, par le vendeur ou pour son compte, en dehors du territoire national. Par conséquent, dans la normalité des cas, et en tout état de cause dans les transactions commerciales, il n'y aurait pas double taxation, mais uniquement application de la TVA du pays d'importation. Il se pourrait toutefois que pour des transactions auxquelles ne participent pas des assujettis, la juxtaposition de régimes nationaux, seulement partiellement harmonisés, donne lieu à taxation à l'importation sans qu'il y ait détaxation à l'exportation.

b) Le Conseil soutient que le système ainsi décrit est *compatible avec les dispositions du traité CEE.* Il analyse à cette fin l'article 95 et les articles 12 et 13 du traité.

L'article 95 du traité ne serait pas affecté par l'article 2 de la directive, puisque cette disposition n'interdirait pas généralement l'application de taxes à l'importation mais uniquement l'application de taxes qui seraient supérieures à celles qui frappent les produits nationaux similaires.

L'obligation, pour les États membres, de procéder à une taxation à l'importation, à laquelle ne correspond pas une détaxation à l'importation, ne rentrerait pas non plus dans le champ d'application des articles 12 ou 13, et cela pour la triple raison que le phénomène d'une telle taxation serait marginal parce qu'il ne pourrait intervenir que dans de rares cas de disparité entre les régimes nationaux, qu'il serait transitoire parce qu'il correspondrait à une phase d'harmonisation partielle des régimes nationaux et qu'il serait indispensable au fonctionnement du système. Si les transactions entre particuliers devaient être traitées de la même manière qu'elles s'effectuent à l'intérieur du pays ou à travers la frontière, les frontières fiscales perdraient leur efficacité puisqu'il suffirait à un particulier, désireux d'acheter un bien au taux de TVA le plus intéressant qui serait en vigueur dans un autre État membre, de le faire acheter par un autre particulier et de se le faire transmettre.

c) Par conséquent, le Conseil propose que la Cour réponde à la *troisième question* que l'obligation, imposée aux États membres par l'article 2 de la sixième directive, d'appliquer la TVA à l'importation de biens, même achetés à des particuliers, n'affecte pas le respect de l'article 95 du traité. Elle ne pourrait pas non plus être considérée, en raison de son objet, comme comportant l'application d'une taxe d'effet équivalant à un droit de douane au sens des articles 12 et 13 du traité. En tout état de cause, elle devrait être admise, à titre de disposition de caractère transitoire, en tant que moyen nécessaire à la réalisation progressive de l'harmonisation fiscale et qui évite les détournements qui pourraient autrement résulter du caractère partiel de cette harmonisation.

4. La *Commission* reconnaît que le régime néerlandais de la TVA aboutit à la constitution d'une entrave à la libre circulation des marchandises, étant donné que la vente de marchandises d'occasion entre particuliers aux Pays-Bas n'est pas soumise à la TVA alors que des marchandises achetées dans des circonstances analogues dans un autre État membre et importées aux Pays-Bas sont soumises à cette taxe. Elle soutient toutefois que ni la sixième direc-

tive ni la perception de la taxe litigieuse ne sont incompatibles avec le traité. A cet égard, elle examine d'abord la compatibilité du régime néerlandais avec la directive pour se pencher par la suite sur l'examen de la compatibilité de la directive avec les articles 13 et 95 du traité.

a) En ce qui concerne la question de la *compatibilité du régime néerlandais avec la sixième directive,* on devrait partir du mécanisme de la taxe. Celle-ci serait perçue à chaque stade de la production et de la distribution jusqu'au consommateur final, de sorte que chaque assujetti faisant partie de la chaîne de commercialisation serait tenu de la percevoir et de la verser au Trésor après déduction du montant versé à l'assujetti immédiatement en amont. La taxe serait perçue selon les mêmes critères et méthodes dans chaque ressort fiscal, les États membres restant toutefois libres de fixer leurs propres taux d'imposition. Aucune TVA ne serait exigée en cas de vente par des particuliers pour autant que la vente ait lieu dans le ressort fiscal d'un État membre, les particuliers n'étant pas des assujettis au sens de la directive.

L'article 15 de la directive prévoirait un droit d'exonération de la taxe en cas d'exportation. Les marchandises ainsi exportées seraient soumises, à l'entrée dans un autre État membre, à la TVA de cet État, et ce en vertu de l'article 12, paragraphe 5, de la directive, au même taux que celui appliqué à l'intérieur du pays pour la livraison d'un même bien.

Toutefois, l'article 32 contiendrait des dispositions spéciales pour les biens d'occasion pour lesquels le Conseil aurait dû arrêter, avant le 31 décembre 1977, un régime communautaire de taxation. En vertu de cet article, les États membres qui, lors de l'entrée en vigueur de la directive, auraient appliqué un régime particulier dans ce domaine, auraient pu maintenir leur régime jusqu'à la mise en application de ce régime communautaire.

Il en résulterait que, s'il existe incontestablement un droit à déduction à l'exportation de biens à l'état neuf — de sorte que la question de la double taxation ne se poserait pas —, la directive ne s'exprime pas avec netteté pour ce qui est des biens d'occasion importés par un particulier après avoir été acquis par transaction avec un autre particulier. A cet égard, la Commission discute d'abord la portée de l'article 32, concernant la vente des biens d'occasion, selon lequel les États membres sont autorisés à appliquer leur régime en vigueur jusqu'à la mise en application d'un régime communautaire. Estimant que cette disposition ne s'applique qu'aux assujettis, la Commission conclut que la vente dans un État membre de biens d'occasion entre particuliers relève du régime de la sixième directive et n'est pas soumise à la taxe.

Après la Commission explique la thèse selon laquelle la TVA peut être perçue, lors de l'importation de biens d'occasion par un particulier, lorsque ces biens ont été acquis par suite d'une transaction passée avec un autre particulier. Cette thèse pourrait se fonder sur les termes clairs de l'article 2, point 2, de la directive, lequel disposerait que les importations de biens sont soumises à la TVA. L'obligation ainsi créée serait à caractère absolu, ce qui serait par ailleurs confirmé par d'autres dispositions de la directive qui établiraient la même distinction entre

les transactions conclues à l'intérieur du pays et les importations.

A cette thèse ne saurait être objecté que le système ainsi décrit donne lieu à une double taxation en ce qui concerne les biens d'occasion qui ont déjà été frappés de la taxe une première fois au stade du consommateur final, car la double taxation ne serait pas rendue illégale par la sixième directive, laquelle ne serait pas arrivée à neutraliser la TVA dans les échanges intracommunautaires pour toutes les catégories de transactions.

La Commission ajoute qu'une deuxième interprétation serait possible, à laquelle elle n'adhérerait toutefois pas. Cette thèse partirait de l'hypothèse que l'instauration du système de la TVA vise à assurer dans le déroulement de la concurrence, tant sur le plan national que sur le plan communautaire, la neutralité fiscale quant à la perception de la taxe. Ainsi, l'article 10 de la directive consacrerait l'équivalence intrinsèque du fait générateur sur le plan intérieur, à savoir la livraison des biens, et du fait générateur à l'importation, à savoir l'introduction des mêmes biens dans le pays concerné, de même que l'article 12, paragraphe 5, de la directive disposerait que «le taux applicable à l'importation d'un bien est celui appliqué à l'intérieur du pays pour la livraison d'un même bien». Or, en l'espèce, on pourrait considérer qu'il n'y a ni équivalence du fait générateur ni, a fortiori, du taux appliqué à l'importation, étant donné que, sur le marché intérieur, la transaction équivalente, à savoir la vente entre particuliers, ne donnerait lieu à la perception d'aucune taxe.

Il faudrait cependant objecter à cette interprétation que les mots clés de l'article 12, paragraphe 5, de la directive sont «la livraison d'un même bien» alors que dans l'argumentation qui précède ces termes ont été interprétés comme signifiant une transaction équivalente, c'est-à-dire la livraison d'un bien d'occasion par un particulier à un autre particulier. En plus, il faudrait objecter que le prix demandé pour les biens d'occasion reflète la TVA imposée initialement et qu'il y a donc lieu de compenser la taxe qui se répercute sur le prix des biens d'occasion sur le marché intérieur.

Par conséquent, la Commission conclut qu'une taxe perçue à l'importation de biens d'occasion acquis par des particuliers par suite d'une transaction conclue avec d'autres particuliers est compatible avec la sixième directive.

b) En ce qui concerne *la compatibilité de la sixième directive avec les dispositions du traité*, la Commission est d'avis que les impositions prélevées dans le cadre du système de la TVA ne peuvent être considérées, à la lumière de la jurisprudence de la Cour, comme relevant de l'article 13, paragraphe 2, mais doivent être appréciées au regard de l'article 95. En effet, la taxe en cause ferait partie du système de la TVA qui serait une imposition intérieure sur la consommation appliquée dans l'ensemble de la Communauté sur la base des mêmes critères.

La Cour aurait considéré dans l'arrêt du 31 mai 1979 (Denkavit, affaire 132/78, Recueil 1979, p. 1923) que, pour relever d'un système général d'impositions intérieures, la charge «doit frapper un produit intérieur et un produit importé identique d'un même impôt au même

stade de commercialisation, et le fait générateur de l'impôt doit, lui aussi, être identique pour les deux produits». Toutefois, il serait douteux que cette considération soit applicable en l'espèce, l'arrêt Denkavit ayant pour objet un système de taxes parafiscales en rapport avec la protection sanitaire, qui ne serait pas comparable à l'imposition litigieuse.

Partant, dès lors de l'hypothèse que l'article 95 et non pas l'article 13 du traité est d'application en l'espèce, la principale question serait de savoir si la perception de la taxe entraîne une charge fiscale discriminatoire. La réponse à cette question serait négative.

L'article 95 permettrait de compenser toute imposition frappant directement ou indirectement des produits nationaux similaires à chaque stade de leur existence. La vente de biens d'occasion par des particuliers serait frappée indirectement d'une imposition intérieure au sens de l'article 95, paragraphe 1, étant donné que la taxe exigée lors de la livraison de biens neufs par les assujettis sur le marché intérieur se répercuterait sur le prix de marché des biens d'occasion au prorata de l'élément fiscal y représenté. Par conséquent, la taxe perçue à l'importation compenserait à juste titre la taxe perçue sur le produit à l'état neuf.

c) En conclusion, la Commission propose que la Cour réponde aux questions posées, en ce sens que la taxe sur la valeur ajoutée perçue par les Pays-Bas lors de l'importation par un particulier de biens d'occasion acquis par suite d'une transaction conclue avec un autre particulier ne doit pas être considérée comme une taxe d'effet équivalant à des droits de douane, mais qu'elle fait partie d'un système d'impositions intérieures. Cette imposition ne serait pas discriminatoire et, partant, compatible avec l'article 95 du traité puisqu'une même imposition que celle pratiquée à l'importation frapperait indirectement les produits consommés à l'intérieur du pays.

Les questions relatives à la validité de la sixième directive seraient donc sans objet.

Sur les questions posées par la Cour

1. Quant aux raisons et aux conséquences de la réglementation

a) De l'avis de la société *Gaston Schul*, la réglementation de la sixième directive, en vertu de laquelle la taxe sur le chiffre d'affaires est perçue à l'importation même sur les livraisons effectuées par des particuliers, alors que l'exonération à l'exportation n'est prévue que pour les livraisons effectuées par des assujettis, résulte plutôt d'une négligence que d'une intention délibérée. Il serait tout à fait possible de prévoir pour les particuliers qui exportent des biens un droit au remboursement de la taxe moyennant la preuve que le bien a été imposé à l'importation dans un autre État membre.

b) Les *gouvernements néerlandais* et *italien* ainsi que le *Conseil* et la *Commission* s'accordent à soutenir que la double imposition à laquelle aboutit la sixième directive pour les livraisons entre particuliers est un corollaire de l'harmonisation seulement partielle réalisée en la matière, qui laisserait subsister les frontières fiscales.

Le gouvernement néerlandais ajoute que le nombre des cas où il y a double imposition et leur importance sont très limités. L'adoption d'une réglementation prévenant toute forme de double imposition comporterait des complications de nature

législative et pratique qui ne seraient peut-être pas raisonnablement proportionnelles aux intérêts financiers et économiques qui s'y rattachent.

Le gouvernement italien précise qu'alors que la taxation des marchandises importées serait nécessaire en tout cas pour réaliser la neutralité concurrentielle dans les échanges intracommunautaires, un éventuel remboursement au consommateur final de la taxe versée en amont procurerait à ce dernier un bénéfice injustifié qui l'inciterait à l'exportation.

2. Sur la compatibilité avec l'esprit de l'article 95 et les principes généraux

a) La société *Gaston Schul* estime qu'une réglementation qui aboutit à une différence de traitement selon qu'un particulier achète un bien à un autre particulier établi dans le même État ou dans un autre État membre est contraire tant à la règle de non-discrimination contenue à l'article 95 qu'à l'interdiction des taxes d'effet équivalent. Elle serait également incompatible avec l'objectif de l'harmonisation consistant à assurer à l'intérieur de la Communauté des conditions analogues à celles qui existent dans un marché national et à éviter l'imposition, à l'intérieur du marché commun, des taxes à cascade.

b) Les *gouvernements néerlandais* et *italien* ainsi que le *Conseil* et la *Commission* considèrent qu'il n'est pas contraire à l'esprit de l'article 95 ou aux principes généraux du droit communautaire de taxer un bien à l'importation quoique la détaxation à l'exportation soit exclue.

Le gouvernement néerlandais ajoute que l'article 95 ne vise pas une imposition prescrite par une réglementation communautaire qui s'appliquerait sous la même forme à tous les États membres et ne favoriserait pas, de ce fait, la production nationale d'un État membre au détriment de celle des autres États membres. Les principes généraux du droit comunautaire, notamment l'égalité de traitement, n'interdiraient pas de manière générale la double imposition.

Le gouvernement italien précise qu'une position privilégiée injustifiable apparaîtrait précisément si les particuliers qui livrent des biens d'occasion à l'étranger avaient droit au remboursement de la TVA alors que le consommateur privé, qui revend le bien à l'intérieur du pays, ne bénéficierait d'aucun remboursement.

De l'avis de la Commission, le fait que les livraisons effectuées par des particuliers au-delà des frontières sont grevées plus lourdement que les mêmes livraisons sur le territoire d'un État membre constitue certes une faiblesse du système mais n'est pas pour autant illégal. Le problème de la double imposition, qui se poserait d'ailleurs également dans le domaine des accises sur les boissons alcooliques, le tabac et les produits pétroliers, devrait être résolu par l'harmonisation des législations fiscales.

III — Procédure orale

La société à responsabilité limitée Gaston Schul, représentée par M^e^ W. Alexander, avocat du barreau de La Haye, le gouvernement français, représenté par M. A. Carnelutti, le gouvernement italien, représenté par M. Conti, le

Conseil des Communautés européennes, représenté par M. R. Fornasier, assisté de M. A. Brautigam, et la Commission des Communautés européennes, représentée par MM. D. Gilmour, T. van Rijn et G. Romoli Venturi, ont été entendus en leurs observations orales et en leurs réponses aux questions posées par la Cour à l'audience du 14 octobre 1981.

L'avocat général a présenté ses conclusions à l'audience du 16 décembre 1981.

En droit

1 Par arrêt du 19 décembre 1980, parvenu à la Cour le 30 janvier 1981, le Gerechtshof de 's-Hertogenbosch a posé, en vertu de l'article 177 du traité CEE, quatre questions préjudicielles relatives à l'interprétation des articles 13 et 95 du traité CEE ainsi qu'à la validité de l'article 2, point 2, de la sixième directive 77/388 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).

2 La société à responsabilité limitée Gaston Schul Douane Expéditeur BV, transitaire en douane, a importé le 16 février 1979 aux Pays-Bas un bateau de plaisance et de sport, à l'état de bien d'occasion, sur l'ordre et pour le compte d'un particulier domicilié aux Pays-Bas, lequel l'avait acheté en France à un autre particulier. L'administration fiscale néerlandaise a appliqué sur cette importation une taxe sur la valeur ajoutée au taux de 18 % sur le prix de vente, taux normal appliqué à l'intérieur du pays pour les livraisons à titre onéreux de biens. C'est la perception de cette taxe qui fait l'objet du litige au principal.

3 L'administration néerlandaise s'est fondée sur la loi néerlandaise de 1968 relative à la taxe sur le chiffre d'affaires et notamment sur l'article 1 de celle-ci. En vertu de cette disposition, la taxe sur le chiffre d'affaires frappe, d'une part, les livraisons de marchandises et les prestations de services effectuées à l'intérieur du pays par des opérateurs commerciaux dans le cadre de leurs entreprises et, d'autre part, les importations de marchandises. Cette disposition met en œuvre l'article 2 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 p. 1303), article qui a été repris en substance par l'article 2 de la sixième directive 77/388 du Conseil, du 17 mai 1977, précitée.

4 La réclamation contre cette décision ayant été rejetée au motif que la taxation avait été effectuée conformément à la législation néerlandaise, la société Gaston Schul s'est pourvue devant le Gerechtshof de 's-Hertogenbosch. Elle fait valoir que la taxation est contraire aux dispositions du traité CEE, notamment aux articles 12 et 13, d'une part, et à l'article 95, d'autre part.

5 C'est en vue d'être mis en mesure d'apprécier ce moyen que le Gerechtshof a posé les questions préjudicielles suivantes:

«1) La taxe sur le chiffre d'affaires qu'un État membre perçoit, en cas d'importation de marchandises d'un autre État membre qui sont livrées par un particulier doit-elle être considérée comme une taxe d'effet équivalant à des droits de douane à l'importation au sens de l'article 13, paragraphe 2, du traité, si la taxe sur le chiffre d'affaires n'est pas perçue au titre de la livraison par un particulier de marchandises qui se trouvent déjà dans cet État membre?

2) En cas de réponse négative à la première question, la taxe sur le chiffre d'affaires qu'un État membre perçoit au titre de l'importation de marchandises d'un autre État membre qui sont livrées par un particulier doit-elle être considérée comme une imposition intérieure supérieure à celle qui frappe les produits nationaux similaires, et ce au sens de l'article 95 du traité, si aucune taxe sur le chiffre d'affaires n'est perçue au titre de la livraison de marchandises qui se trouvent déjà dans cet État membre, lorsque la livraison est effectuée par un particulier?

3) En cas de réponse affirmative à une des deux questions précédentes, faut-il alors admettre que l'article 2, point 2, de la sixième directive en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires est incompatible avec le traité, et, partant, non valide, pour autant que cette disposition prescrit aux États membres d'assujettir à la taxe sur la valeur ajoutée l'importation de marchandises provenant d'autres États membres sans faire à cet égard une exception pour la livraison par des particuliers de marchandises, qui ne seraient pas

assujetties à ladite, taxe si elles étaient livrées à l'intérieur de l'État membre concerné?

4) Une réponse affirmative à la question n° 3 implique-t-elle qu'il est interdit à un État membre d'assujettir à la taxe sur la valeur ajoutée l'importation de marchandises provenant d'un autre État membre, livrées par un particulier, si la livraison de ces marchandises par un particulier à l'intérieur de l'État membre n'était pas assujettie à cette taxe?»

6 Les questions posées par la juridiction nationale visent en substance à savoir s'il est conforme aux dispositions du traité, notamment aux articles 12 et 13, d'une part, et 95, d'autre part, qu'un État membre perçoive, conformément à des directives communautaires, la taxe sur le chiffre d'affaires, sous forme de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA), à l'occasion de l'importation de produits en provenance d'un autre État membre, livrés par un non-assujetti (ci-après particulier).

7 La demanderesse au principal conteste la compatibilité de cette imposition avec le traité en faisant valoir que les livraisons comparables effectuées à l'intérieur d'un État membre par un particulier ne seraient pas soumises à la TVA. Elle soutient, en outre, que la perception de la TVA à l'occasion de l'importation de produits en provenance d'un autre État membre livrés par un particulier donne lieu à un cumul de taxes, étant donné que dans ce cas, à la différence des livraisons effectuées par des assujettis, il n'y aurait pas de dégrèvement sur la TVA perçue dans l'État membre d'exportation. En conséquence, la TVA perçue à l'occasion de l'importation de tels produits devrait être considérée soit comme une taxe d'effet équivalant à un droit de douane, soit comme une imposition intérieure discriminatoire.

Sur le système commun de la taxe sur la valeur ajoutée

8 Afin d'apprécier la portée de ces arguments et d'apporter les éléments nécessaires à une réponse aux questions posées, il y a lieu de rappeler brièvement les caractéristiques, pertinentes en l'espèce, du système de la taxe sur le chiffre d'affaires sous forme du système commun de la TVA.

9 Ce système commun a été instauré, sur la base des articles 99 et 100 du traité, par la première directive 67/227 du Conseil, du 11 avril 1967, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires (JO p. 1301). Il a été complété par la deuxième directive 67/228 du Conseil, de la même date, cette dernière ayant été remplacée par la sixième directive 77/388 du Conseil, du 17 mai 1977, précitée.

10 Le principe du système commun consiste, en vertu de l'article 2 de la première directive, à appliquer aux biens et aux services, jusqu'au stade du commerce de détail inclus, un impôt général sur la consommation exactement proportionnel au prix des biens et des services, quel que soit le nombre des transactions intervenues dans le processus de production et de distribution antérieur au stade d'imposition. Toutefois, à chaque transaction, la TVA n'est exigible que déduction faite du montant de la TVA qui a grevé directement le coût des divers éléments constitutifs du prix. Le mécanisme des déductions est aménagé par l'article 17, paragraphe 2, de la sixième directive, de telle sorte que seuls les assujettis sont autorisés à déduire de la TVA dont ils sont redevables la TVA qui a déjà grevé les biens en amont.

11 C'est dans ce cadre général que s'inscrit l'article 2 de la sixième directive, aux termes duquel sont soumises à la TVA, d'une part, «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» (point 1) et, d'autre part, «les importations de biens» (point 2). L'article 4 de cette directive définit comme «assujetti» quiconque accomplit, d'une façon indépendante et quel qu'en soit le lieu, une activité économique telle que les activités de producteur, de commerçant ou de prestataire de services, y compris les activités extractives, agricoles et celles des professions libérales ou assimilées. La «livraison d'un bien» est définie, à l'article 5, comme «le transfert du pouvoir de disposer d'un bien corporel comme un propriétaire», alors que «l'importation d'un bien» est définie, à l'article 7, comme «l'entrée de ce bien à l'intérieur du pays».

12 La sixième directive harmonise également les notions de fait générateur et d'exigibilité de la taxe (article 10), et porte harmonisation de la base d'impo-

sition (article 11). Des exonérations sont prévues tant pour les opérations à l'intérieur du pays que pour les importations (articles 13 et 14). Les opérations à l'exportation et les opérations assimilées sont exonérées de la taxe (article 15).

13 Il convient de souligner que lesdites directives n'effectuent qu'une harmonisation partielle du système de la taxe sur la valeur ajoutée. Au stade actuel du droit communautaire, les États membres sont libres notamment de fixer le taux de la TVA, étant entendu toutefois que le taux applicable à l'importation d'un bien est celui appliqué à l'intérieur du pays pour la livraison d'un même bien (article 12 de la sixième directive).

14 L'analyse des caractéristiques du système commun de la TVA, ci-dessus rappelées, permet d'en déduire, d'une part, que, pour ce qui est des opérations à l'intérieur d'un État membre, le fait générateur de la taxe est constitué par la livraison d'un bien effectuée à titre onéreux par un assujetti agissant en tant que tel, alors que, pour ce qui est des opérations à l'importation, le fait générateur est constitué par la seule entrée d'un bien à l'intérieur d'un État membre, qu'il y ait ou non une transaction, que l'opération soit effectuée à titre onéreux ou à titre gratuit, par un assujetti ou par un particulier.

15 Il s'ensuit, d'autre part, que, si les livraisons à l'exportation elles-mêmes sont exonérées de la TVA, qu'elles soient effectuées par un assujetti ou un particulier, seuls les assujettis sont autorisés à exercer le droit à déduction. Par voie de conséquence, seuls les biens livrés à l'exportation par des assujettis ou pour leur compte peuvent être dégrevés de toute TVA de l'État membre d'exportation, les biens livrés à l'exportation par des particuliers ou pour leur compte restant grevés de cette taxe au prorata de leur valeur au moment de l'exportation. Étant donné que toutes les importations sont soumises à la TVA de l'État d'importation, il y a dans ce cas un cumul de taxes, tant de l'État d'exportation que de l'État d'importation.

16 C'est sur la base de ces éléments du système commun qu'il convient d'examiner les questions préjudicielles.

Sur la première question: l'interprétation des articles 12 et 13 du traité

17 Par la première question, le Gerechtshof demande en substance si la perception de la TVA au titre de l'importation de produits en provenance d'un autre État membre livrés par un particulier, lorsqu'une telle taxe n'est pas perçue au titre de la livraison de produits similaires effectuée par un particulier à l'intérieur de l'État membre d'importation, est compatible avec les articles 12 et 13 du traité.

18 Il résulte d'une jurisprudence constante de la Cour que l'interdiction dans les rapports entre États membres de taxes d'effet équivalant à des droits de douane vise toute taxe exigée à l'occasion ou en raison de l'importation et qui, frappant spécifiquement un produit importé, à l'exclusion du produit national similaire, a pour résultat, en altérant son prix de revient, d'avoir sur la libre circulation des marchandises la même incidence restrictive qu'un droit de douane.

19 La caractéristique essentielle d'une taxe d'effet équivalant à un droit de douane, qui la distingue d'une imposition intérieure, réside donc dans la circonstance que la première frappe exclusivement le produit importé en tant que tel, tandis que la seconde frappe à la fois les produits importés et les produits nationaux.

20 La Cour a toutefois reconnu qu'une charge pécuniaire qui frappe un produit importé d'un autre État membre, alors qu'elle ne frappe pas un produit national identique ou similaire, ne constitue pas une taxe d'effet équivalent mais une imposition intérieure au sens de l'article 95 du traité, si elle relève d'un régime général de redevances intérieures appréhendant systématiquement des catégories de produits selon des critères objectifs appliqués indépendamment de l'origine des produits.

21 Ces considérations font apparaître qu'une taxe du type de celle visée par la juridiction nationale ne réunit pas les éléments constitutifs d'une taxe d'effet équivalant à des droits de douane à l'importation, au sens des articles 12 et 13, paragraphe 2, du traité. En effet, une telle taxe fait partie du système commun de la TVA dont la structure et les modalités déterminantes ont été arrêtées par des directives d'harmonisation du Conseil. Celles-ci ont instauré

un mécanisme fiscal uniforme appréhendant systématiquement et selon des critères objectifs tant des opérations effectuées à l'intérieur des États membres que les opérations à l'importation. Il convient de relever à cet égard notamment que le système commun assujettit au même taux les importations et les livraisons d'un même bien à l'intérieur d'un État membre. En conséquence, la taxe litigieuse doit être considérée comme faisant partie intégrante d'un régime général d'impositions intérieures au sens de l'article 95 du traité, et sa compatibilité avec le droit communautaire doit être appréciée dans le cadre de cet article et non pas dans celui des articles 12 et suivants du traité.

22 Il y a donc lieu de répondre à la *première question* que la taxe sur la valeur ajoutée qu'un État membre perçoit au titre de l'importation de produits en provenance d'un autre État membre livrés par un particulier, lorsqu'une telle taxe n'est pas perçue au titre de la livraison de produits similaires effectuée par un particulier à l'intérieur de l'État membre d'importation, ne constitue pas une taxe d'effet équivalant à un droit de douane à l'importation au sens des articles 12 et 13, paragraphe 2, du traité.

Sur la deuxième question: l'interprétation de l'article 95 du traité

23 Par la deuxième question, le Gerechtshof demande en substance si la perception de la TVA au titre de l'importation de produits en provenance d'un autre État membre livrés par un particulier, lorsqu'une telle taxe n'est pas perçue au titre de la livraison de produits similaires effectuée par un particulier à l'intérieur de l'État membre d'importation, est compatible avec l'article 95 du traité.

24 La requérante au principal estime que cette différence de traitement est contraire à l'article 95 du traité, étant donné, d'une part, qu'elle défavorise la livraison de produits entre particuliers résidant dans différents États membres par rapport à celle effectuée entre particuliers résidant dans l'État membre d'importation, et, d'autre part, qu'elle donne lieu à un cumul de taxes en ce qui concerne les produits livrés par des particuliers à travers la frontière, lesquels — contrairement aux produits livrés par des assujettis — ne sont pas dégrevés à l'occasion de l'exportation.

25 Les États membres, parties à l'instance, le Conseil et la Commission font valoir que l'élimination du cumul de taxes à l'intérieur de la Communauté,

pour souhaitable qu'elle soit, ne peut se faire que par la voie d'une harmonisation progressive des régimes fiscaux nationaux, conformément à l'article 99 ou 100 du traité, et non pas par l'application de l'article 95. A l'appui de cette thèse, il a été allégué que le cumul de taxes est un corollaire du fait que le traité, en réservant la compétence en matière d'impositions intérieures aux États membres, a laissé subsister les frontières fiscales.

26 Dans le système du traité, les dispositions de l'article 95 du traité, conjointement avec celles relatives à la suppression des droits de douane et des taxes d'effet équivalent, ont pour but d'assurer la libre circulation des produits, à l'intérieur de la Communauté, dans des conditions normales de concurrence, par l'élimination de toute forme de protection pouvant résulter de l'application d'impositions intérieures discriminatoires à l'égard de produits en provenance d'autres États membres.

27 L'article 95 du traité se fonde essentiellement sur une comparaison des impositions intérieures qui frappent les produits importés avec celles qui frappent directement ou indirectement les produits nationaux similaires. En vue de l'application correcte de cette disposition, il convient de comparer, du point de vue fiscal, ces produits en prenant en considération, à chaque stade de production ou de commercialisation, tant le taux de la taxe que son assiette et les modalités de sa perception.

28 L'article 95 du traité ne fait pas obstacle à ce que l'importation d'un produit soit soumise à la TVA dans la mesure où la livraison d'un produit similaire, à l'intérieur du pays, y est également soumise. Il y a lieu, dès lors, d'examiner si l'importation d'un produit peut être soumise à la TVA lorsque la livraison d'un produit similaire, à l'intérieur du pays, soit en l'occurrence la livraison effectuée par un particulier, n'est pas soumise à la TVA.

29 A cet égard, les États membres, parties à l'instance, le Conseil et la Commission soutiennent que la soumission des importations à la TVA est admissible, pourvu que tant le taux de la TVA que son assiette et les modalités de sa perception soient les mêmes que ceux appliqués pour la livraison d'un produit similaire à l'intérieur de cet État membre par un assujetti. La taxation ne ferait que placer les produits importés dans la même position que les produits nationaux similaires, quant aux charges fiscales supportées par ces deux caté-

gories. En effet, les produits nationaux auraient déjà été frappés de la TVA à l'intérieur de l'État membre à l'occasion de leur livraison à l'état neuf. Cette taxe se répercutant sur le prix de marché des biens d'occasion, la TVA appliquée à l'importation n'aurait pour effet que de compenser la rémanence de cette taxe et d'établir ainsi, dans la perspective d'une parfaite neutralité au regard des échanges intracommunautaires, l'égalité de traitement entre la production nationale et la production étrangère.

30 En revanche, la requérante au principal fait valoir que le principe de l'égalité de traitement est violé, étant donné que les produits importés par des particuliers sont déjà grevés de la TVA de l'État membre d'exportation, à défaut de leur dégrèvement à l'occasion de l'exportation.

31 Il convient de constater qu'au stade actuel du droit communautaire les États membres sont libres, en application de l'article 95, de compenser à l'occasion de l'importation de produits la TVA qu'ils perçoivent sur les produits nationaux similaires. Toutefois, une telle compensation n'est justifiée que dans la mesure où les produits importés ne supportent pas déjà une charge de la TVA dans l'État membre d'exportation, étant donné qu'autrement la taxation à l'importation se révélerait en réalité comme une charge supplémentaire qui grèverait les produits importés plus lourdement que les produits nationaux similaires.

32 Cette conception se dégage en premier lieu des termes de l'article 95 du traité, lequel interdit de frapper, non seulement directement mais encore indirectement, les produits des autres États membres d'impositions intérieures supérieures à celles qui frappent les produits nationaux similaires. Cette interdiction ne serait pas respectée si les produits importés pouvaient être soumis à la TVA applicable aux produits nationaux similaires sans qu'il soit tenu compte de la part de la TVA qui grève encore ces produits au moment de l'importation.

33 Une telle interprétation correspond à la nécessité de tenir compte des finalités du traité, telles qu'énoncées aux articles 2 et 3 du traité, parmi lesquelles figure, en premier lieu, l'établissement d'un marché commun. La notion de marché commun telle que la Cour l'a dégagée dans une jurisprudence constante, vise à l'élimination de toutes les entraves aux échanges intracommunautaires en vue de la fusion des marchés nationaux dans un marché unique

réalisant des conditions aussi proches que possible de celles d'un véritable marché intérieur. Il importe que les avantages de ce marché soient assurés, en dehors du commerce professionnel, également aux particuliers qui sont dans le cas de poursuivre des opérations économiques au-delà des frontières nationales.

34 Par voie de conséquence, il convient, en vue d'apprécier la compatibilité, avec les exigences de l'article 95, d'une imposition de la TVA aux produits en provenance d'un autre État membre livrés par des particuliers, dans la mesure où la livraison de produits similaires effectuée par des particuliers à l'intérieur de l'État membre d'importation n'est pas imposée, de prendre également en considération la TVA perçue dans l'État membre d'exportation. Partant, dans la mesure où un tel produit importé livré par un particulier, et ne pouvant pas légalement être dégrevé à l'occasion de l'exportation, reste effectivement grevé, au moment de son importation, d'une partie de la TVA acquittée dans l'État membre d'exportation, le montant de la TVA exigible à l'occasion de l'importation doit être diminué de la part résiduelle de la TVA de l'État membre d'exportation qui est encore incorporée dans la valeur du produit au moment de son importation. Le montant venant ainsi en diminution ne peut toutefois pas être supérieur au montant de la TVA effectivement acquitté dans l'État membre d'exportation.

35 Les États membres, parties à l'instance, ont objecté à cette interprétation que la TVA acquittée dans l'État membre d'exportation est difficile à vérifier, étant donné que tant le taux de la TVA que son assiette ont pu varier dans le temps.

36 Sous ce rapport, il convient de relever qu'il appartient à celui qui demande la suppression ou la réduction de la TVA normalement perçue à l'occasion de l'importation d'établir que les conditions pour en bénéficier sont remplies. Dès lors, il est loisible à l'État membre d'importation d'exiger d'un tel importateur de fournir les documents nécessaires prouvant la TVA perçue dans l'État membre d'exportation et qui grève encore le produit au moment de l'importation.

37 En outre, les États membres ont soutenu que l'établissement d'un régime assurant la parfaite neutralité des impositions intérieures au regard des échanges intracommunautaires ne pouvait se faire que par une application stricte du principe de la taxation dans l'État membre de destination, application qui présupposerait le dégrèvement complet de tous les produits à l'exportation. Or, l'adoption d'une telle solution impliquant un choix politique appartiendrait aux institutions politiques de la Communauté.

38 Toutefois, si la mise en place d'un régime de parfaite neutralité concurrentielle comportant le dégrèvement complet à l'exportation appartient en effet au législateur communautaire, l'article 95 du traité s'oppose, aussi longtemps qu'un tel régime n'est pas instauré, à ce qu'un État membre d'importation applique son régime de TVA aux produits importés d'une manière contraire aux principes de cette disposition.

39 Enfin, doivent être écartées également les objections tirées d'éventuelles difficultés d'ordre technique et administratif, qui résulteraient de la prise en considération de la TVA de l'État membre d'exportation, ainsi que celles tirées de la nécessité de prévenir des circuits frauduleux et des distorsions de la concurrence à l'intérieur de la Communauté. En effet, le premier ordre d'objections doit être écarté, étant donné qu'il incombe au particulier, qui veut se prévaloir du bénéfice de la suppression ou réduction de la TVA à l'occasion de l'importation, de fournir la preuve que les conditions sont remplies. Le deuxième ordre d'objections est sans pertinence du fait que la perception du montant différentiel de la TVA supprime l'incitation aux détournements de trafic.

40 Il y a donc lieu de répondre à la *deuxième question* que la taxe sur la valeur ajoutée qu'un État membre perçoit au titre de l'importation de produits en provenance d'un autre État membre livrés par un particulier, lorsqu'une telle taxe n'est pas perçue au titre de la livraison de produits similaires effectuée par un particulier à l'intérieur de l'État membre d'importation, constitue une imposition intérieure supérieure à celle qui frappe les produits nationaux similaires, au sens de l'article 95 du traité, dans la mesure où n'est pas prise en considération la part résiduelle de la taxe sur la valeur ajoutée acquittée dans l'État membre d'exportation qui est encore incorporée dans la valeur du produit au moment de son importation. La preuve des éléments justifiant la prise en considération de cette taxe incombe à l'importateur.

Sur la troisième question: la validité de l'article 2, point 2, de la sixième directive

41 La troisième question concerne la validité de l'article 2, point 2, de la sixième directive dans la mesure où il soumet à la TVA les importations de produits en provenance d'un autre État membre, livrés par un particulier.

42 Les exigences de l'article 95 du traité sont de nature impérative et n'admettent pas de dérogation par un acte quelconque pris par une institution de la Communauté. Il ressort toutefois de ce qui précède que cette disposition n'interdit pas de façon générale de soumettre les importations de produits à la TVA lorsque la livraison des produits nationaux similaires à l'intérieur de l'État membre d'importation n'y est pas soumise, mais qu'elle oblige seulement de prendre en considération la part de la TVA de l'État membre d'exportation qui grève encore le produit au moment de son importation.

43 Par voie de conséquence, il n'y a pas lieu de considérer comme non valide l'article 2, point 2, de la sixième directive aux termes duquel «les importations de biens» sont soumises à la taxe. Il convient seulement de définir la portée de cette disposition en l'interprétant dans un sens conforme aux impératifs du traité, tel qu'il a été indiqué ci-dessus.

44 Il y a donc lieu de répondre à la *troisième question* que l'article 2, point 2, de la sixième directive 77/388 du Conseil, du 17 mai 1977, est compatible avec le traité et, partant, valide, étant entendu qu'il doit être interprété en ce sens qu'il ne fait pas obstacle à l'obligation découlant de l'article 95 du traité de prendre en considération, pour l'application de la taxe sur la valeur ajoutée aux importations de produits en provenance d'un autre État membre livrés par un particulier, lorsqu'une telle taxe n'est pas perçue au titre de la livraison de produits similaires effectuée par un particulier à l'intérieur de l'État membre d'importation, la part résiduelle de la taxe sur la valeur ajoutée acquittée dans l'État membre d'exportation qui est encore incorporée dans la valeur du produit au moment de son importation.

Sur la quatrième question: l'effet direct de l'article 95 du traité

45 La quatrième question concerne selon son libellé les seuls effets d'une éventuelle invalidité de l'article 2, point 2, de la sixième directive. Il ressort toutefois de son analyse, notamment à la lumière des réponses données aux trois premières questions, que le juge national vise en substance l'effet direct de l'article 95 du traité et les conséquences de cet effet direct sur les législations nationales et sur leurs conditions d'application.

46 Selon une jurisprudence constante de la Cour, cette disposition énonce une interdiction de discrimination qui constitue une obligation claire et inconditionnelle qui n'est assortie d'aucune condition ni subordonnée, dans son exécution ou dans ses effets, à l'intervention d'aucun acte des institutions de la Communauté ou des États membres. Cette interdiction produit donc des effets directs et crée pour les particuliers des droits individuels que les juridictions nationales sont tenues de sauvegarder.

47 Par conséquent, dans la mesure où cette disposition, dans l'interprétation donnée par la Cour, limite les conditions d'imposition de la TVA au titre de l'importation de produits en provenance d'un autre État membre livrés par un particulier, les États membres sont tenus de s'y conformer et de laisser inappliquée toute disposition éventuellement contraire de leur loi nationale.

48 Il y a donc lieu de répondre à la *quatrième question* que l'article 95 du traité interdit aux États membres de soumettre à la taxe sur la valeur ajoutée les importations de produits en provenance d'autres États membres livrés par un particulier, lorsqu'une telle taxe n'est pas perçue au titre de la livraison de produits similaires effectuée par un particulier à l'intérieur de l'État membre d'importation, dans la mesure où n'est pas prise en considération la part résiduelle de la taxe sur la valeur ajoutée acquittée dans l'État membre d'exportation qui est encore incorporée dans la valeur du produit au moment de son importation.

Sur les dépens

Les frais exposés par les gouvernements néerlandais, français et italien, ainsi que par le Conseil et la Commission, qui ont 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,

statuant sur les questions à elle soumises par le Gerechtshof de 's-Hertogenbosch, par arrêt du 19 décembre 1980, dit pour droit:

1) **La taxe sur la valeur ajoutée qu'un État membre perçoit au titre de l'importation de produits en provenance d'un autre État membre livrés par un particulier, lorsqu'une telle taxe n'est pas perçue au titre de la livraison de produits similaires effectuée par un particulier à l'intérieur de l'État membre d'importation, ne constitue pas une taxe d'effet équivalant à un droit de douane à l'importation au sens des articles 12 et 13, paragraphe 2, du traité.**

2) **La taxe sur la valeur ajoutée qu'un État membre perçoit au titre de l'importation de produits en provenance d'un autre État membre livrés par un particulier, lorsqu'une telle taxe n'est pas perçue au titre de la livraison de produits similaires effectuée par un particulier à l'intérieur de l'État membre d'importation, constitue une imposition intérieure supérieure à celle qui frappe les produits nationaux similaires, au sens de l'article 95 du traité, dans la mesure où n'est pas prise en considération la part résiduelle de la taxe sur la valeur ajoutée acquittée dans l'État membre d'exportation qui est encore incorporée dans la valeur du produit au moment de son importation. La preuve des éléments justifiant la prise en considération de cette taxe incombe à l'importateur.**

3) **L'article 2, point 2, de la sixième directive 77/388 du Conseil, du 17 mai 1977, est compatible avec le traité et, partant, valide, étant entendu qu'il doit être interprété en ce sens qu'il ne fait pas obstacle à l'obligation découlant de l'article 95 du traité de prendre en considération, pour l'application de la taxe sur la valeur ajoutée aux importations de produits en provenance d'un autre État membre livrés par un particulier, lorsqu'une telle taxe n'est pas perçue au titre de la livraison de produits similaires effectuée par un particulier à l'intérieur de l'État membre d'importation, la part résiduelle de la taxe sur la valeur ajoutée acquittée dans l'État membre d'exportation qui est encore incorporée dans la valeur du produit au moment de son importation.**

4) L'article 95 du traité interdit aux États membres de soumettre à la taxe sur la valeur ajoutée les importations de produits en provenance d'autres États membres livrés par un particulier, lorsqu'une telle taxe n'est pas perçue au titre de la livraison de produits similaires effectuée par un particulier à l'intérieur de l'État membre d'importation, dans la mesure où n'est pas prise en considération la part résiduelle de la taxe sur la valeur ajoutée acquittée dans l'État membre d'exportation qui est encore incorporée dans la valeur du produit au moment de son importation.

Mertens de Wilmars Bosco Touffait

Due Pescatore Mackenzie Stuart O'Keeffe

Koopmans Everling Chloros Grévisse

Ainsi prononcé en audience publique à Luxembourg le 5 mai 1982.

Le greffier Le président

P. Heim J. Mertens de Wilmars

CONCLUSIONS DE M^ME^ L'AVOCAT GÉNÉRAL SIMONE ROZÈS, PRÉSENTÉES LE 16 DÉCEMBRE 1981

Monsieur le Président,
Messieurs les Juges,

Le Gerechtshof de Bois-le-Duc vous a saisis, par application de l'article 177 du traité de Rome, d'une demande de décision à titre préjudiciel concernant le problème de la taxe sur le chiffre d'affaires à l'importation de marchandises livrées par des particuliers à l'intérieur du pays ou avec traversée d'une frontière.
Les faits sont les suivants:

Par contrat passé à Cannes en 1978 ou au début de 1979, M. Giovanni Nanni, de nationalité suédoise, domicilié à Monaco, a vendu au comptant pour la somme de 365 000 francs français à M. Han Van Zanten, de nationalité néerlandaise, domicilié à Vuren (Pays-Bas), un bateau de plaisance de plus de huit tonnes, marque «Nautor», construit en 1973-1974, avec titre de navigation et acte de francisation. Le bateau était livrable à quai à Cannes et il passait aux