ARRÊT DE LA COUR (troisième chambre)

9 février 2006 *

Dans l'affaire C-305/03,

ayant pour objet un recours en manquement au titre de l'article 226 CE, introduit le 16 juillet 2003,

Commission des Communautés européennes, représentée par M. R. Lyal, en qualité d'agent, ayant élu domicile à Luxembourg,

partie requérante,

contre

Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord, représenté par M^mes^ C. Jackson et R. Caudwell, en qualité d'agents, assistées de M. N. Paines, QC, ayant élu domicile à Luxembourg,

partie défenderesse,

* Langue de procédure : l'anglais.

LA COUR (troisième chambre),

composée de M. A. Rosas, président de chambre, MM. J.-P. Puissochet, S. von Bahr, U. Lõhmus (rapporteur) et A. Ó Caoimh, juges,

avocat général: M^me^ J. Kokott,
greffier: M^me^ L. Hewlett, administrateur principal,

vu la procédure écrite et à la suite de l'audience du 16 décembre 2004,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 24 février 2005,

rend le présent

Arrêt

1 Par sa requête, la Commission des Communautés européennes demande à la Cour de constater que, en appliquant un taux réduit de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA») à la commission perçue par les commissaires-priseurs, lors de la vente aux enchères d'objets d'art, de collection et d'antiquité (ci-après les «objets d'art») importés dans le cadre du régime d'admission temporaire, le Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord a manqué aux obligations qui lui

incombent en vertu des articles 2, point 1, 5, paragraphe 4, sous c), 12, paragraphe 3, et 16, paragraphe 1, de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires — Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme (JO L 145, p. 1), telle que modifiée par la directive 1999/49/CE du Conseil, du 25 mai 1999 (JO L 139, p. 27, ci-après la «sixième directive»).

2 Le présent recours porte plus précisément sur le traitement de la TVA appliqué aux ventes aux enchères d'objets d'art placés au Royaume-Uni sous un régime d'admission temporaire et importés dans le territoire communautaire après leur vente.

Le cadre juridique

La réglementation communautaire

La sixième directive

3 L'article 2 de cette directive prévoit:

«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.»

4 Aux termes de l'article 5, paragraphe 4, sous c), de ladite directive, est également considérée comme une livraison, au sens du paragraphe 1 du même article:

«c) la transmission d'un bien effectuée en vertu d'un contrat de commission à l'achat ou à la vente.»

5 L'article 11, B, paragraphes 1, 3 et 6, de la sixième directive dispose:

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

[...]

3. Sont à comprendre dans la base d'imposition, dans la mesure où ils n'y sont pas déjà compris:

a) les impôts, droits, prélèvements et autres taxes qui sont dus en dehors de l'État membre d'importation, ainsi que ceux qui sont dus en raison de l'importation, à l'exception de la taxe sur la valeur ajoutée à percevoir;

b) les frais accessoires, tels que les frais de commission, d'emballage, de transport et d'assurance intervenant jusqu'au premier lieu de destination des biens à l'intérieur de l'État membre d'importation.

Par 'premier lieu de destination', il faut entendre le lieu figurant sur la lettre de voiture ou tout autre document sous couvert duquel les biens entrent dans l'État membre d'importation. À défaut d'une telle indication, le premier lieu de destination est censé se trouver au lieu de la première rupture de charge dans l'État membre d'importation.

Sont également à comprendre dans la base d'imposition les frais accessoires visés ci-dessus lorsqu'ils découlent du transport vers un autre lieu de destination se trouvant à l'intérieur de la Communauté, si ce dernier lieu est connu au moment où intervient le fait générateur de la taxe.

[...]

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

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

6 L'article 12, paragraphe 3, de ladite directive est libellé comme suit:

«a) le taux normal de la [TVA] est fixé par chaque État membre à un pourcentage de la base d'imposition qui est le même pour les livraisons de biens et pour les prestations de service. À partir du 1er janvier 1999 et jusqu'au 31 décembre 2000, ce pourcentage ne peut être inférieur à 15 %.

[...]

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

[...]

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

[...]»

7 L'article 14, paragraphe 1, de cette directive établit que les États membres exonèrent à l'importation, entre autres:

«i) les prestations de services se rapportant à l'importation de biens et dont la valeur est incluse dans la base d'imposition conformément à l'article 11, sous B, paragraphe 3, sous b)».

8 L'article 16 de la sixième directive, tel qu'il résulte de l'article 28 quater de la même directive, prévoit un certain nombre d'exonérations lors du trafic international de marchandises et précise à son paragraphe 1:

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

[...]

E. Les livraisons:

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

[...]

ainsi que les prestations de services afférentes à ces livraisons.

Par dérogation à l'article 21, paragraphe 1, point a), premier alinéa, le redevable de la taxe due conformément au premier alinéa est la personne qui fait sortir les biens des régimes ou situations énumérés au présent paragraphe.

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

[...]»

9 La directive 94/5/CE du Conseil, du 14 février 1994, complétant le système commun de la taxe sur la valeur ajoutée et modifiant la directive 77/388 (JO L 60, p. 16), qui devait être transposée par les États membres avant le 1er janvier 1995, a inséré l'article 26 bis à la sixième directive. Cette disposition, intitulée «Régime particulier applicable dans le domaine des biens d'occasion, des objets d'art, de collection ou d'antiquité» est libellée ainsi:

«A. *Définitions*

Aux fins du présent article, et sans préjudice d'autres dispositions communautaires, on entend par:

[...]

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

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

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

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

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

[...]

C. *Régime particulier des ventes aux enchères publiques*

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

[...]

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

— du montant net payé ou à payer par l'organisateur de la vente aux enchères publiques à son commettant déterminé conformément au paragraphe 3

et

— du montant de la taxe due par l'organisateur de la vente aux enchères publiques au titre de sa livraison.

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

— le prix d'adjudication du bien aux enchères publiques

et

— le montant de la commission obtenue ou à obtenir par l'organisateur de la vente aux enchères publiques de la part de son commettant, en vertu du contrat de commission à la vente.

[...]

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

[...]»

10 L'article 28, paragraphe 1 bis, de la sixième directive, dont le libellé est issu de la directive 94/5, précise que le Royaume-Uni pouvait appliquer, jusqu'au 30 juin 1999,

un taux réduit, qui ne pouvait être inférieur à 2,5 %, aux importations d'objets d'art. À partir de cette date, cet État membre était obligé d'appliquer un taux normal ou, en vertu de la dérogation visée à l'article 11, B, paragraphe 6, de la sixième directive, un taux réduit non inférieur à 5 % à ces importations.

Le code des douanes

11 L'article 29 du règlement (CEE) nº 2913/92 du Conseil, du 12 octobre 1992, établissant le code des douanes communautaire (JO L 302, p. 1, ci-après le «code des douanes») précise:

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

[...]

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

12 Les règles détaillées d'application du code des douanes sont énoncées dans le règlement (CEE) n° 2454/93 de la Commission, du 2 juillet 1993, fixant certaines dispositions d'application du règlement n° 2913/92 (JO L 253, p. 1), tel que modifié par le règlement (CE) n° 993/2001 de la Commission, du 4 mai 2001 (JO L 141, p. 1). Les dispositions pertinentes de ce règlement sont les suivantes:

«Article 576

[...]

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

a) pour les objets d'art [...] tels que définis à l'annexe I de la directive [77/388] importés pour être exposés en vue d'être éventuellement vendus;

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

[...]

Article 582

1. Lorsque les marchandises placées sous le régime conformément à l'article 576 sont déclarées pour la mise en libre pratique, le montant de la dette est déterminé sur la base des éléments de calcul applicables à ces marchandises au moment de l'acceptation de la déclaration pour la mise en libre pratique.

[...]»

La réglementation nationale

13 Il ressort du dossier que l'ordonnance du 10 mai 1995, sur la taxe sur la valeur ajoutée (dispositions spéciales) [Value Added Tax (Special Provisions) Order 1995 — SI 1995/1268], qui est entrée en vigueur le 1er juin 1995 et qui a transposé la directive 94/5 au Royaume-Uni, prévoit, à son article 12, l'application du système de marge aux livraisons d'objets d'art par les organisateurs de ventes aux enchères publiques.

14 L'article 3 de l'ordonnance du 30 mars 1995, sur la taxe sur la valeur ajoutée (traitement des opérations) [Value Added Tax (Treatment of Transactions) Order 1995 — (SI 1995/958)] dispose que le transfert de propriété d'un objet d'art importé en vue de sa revente, intervenant lorsque cet objet est encore sous le régime d'admission temporaire avec exonération totale des droits d'importation conformément aux dispositions pertinentes du code des douanes, n'est à considérer ni comme une livraison de biens ni comme une prestation de services.

Les faits et la procédure précontentieuse

15 Au Royaume-Uni, les objets d'art sont importés en vue de leur éventuelle vente aux enchères dans le cadre de la procédure d'admission temporaire en exonération totale des droits à l'importation. Si, après la vente aux enchères, l'objet est définitivement importé dans la Communauté européenne, la TVA est calculée sur la base du prix obtenu lors de la vente aux enchères, y compris la marge bénéficiaire du commissaire-priseur. Cette somme est ensuite réduite en application de l'article 11, B, paragraphe 6, de la sixième directive, de façon à ce que le taux d'imposition effectif soit égal à 5 % de la base d'imposition applicable.

16 Après avoir constaté que le Royaume-Uni ne taxe pas, contrairement aux obligations qui lui incombent en vertu des articles 28, paragraphe 1 bis, et 28 quater, E, point 1, de la sixième directive, au taux normal la marge bénéficiaire des commissaires-priseurs pour la vente aux enchères d'objets d'art importés, la Commission a, le 17 mars 1997, adressé une lettre de mise en demeure à cet État membre et a engagé la procédure d'infraction prévue à l'article 226 CE.

17 Pour préciser son point de vue, la Commission a adressé une lettre de mise en demeure complémentaire au Royaume-Uni en date du 10 août 1998, en précisant que cet État membre a manqué aux obligations qui lui incombent non seulement en vertu des articles 28, paragraphe 1 bis, et 28 quater, E, point 1, de la sixième directive, mais aussi en vertu des articles 2, point 1, 5, paragraphe 4, sous c), 12, paragraphe 3, et 26 bis, de la même directive.

18 N'étant pas satisfaite des réponses des autorités du Royaume-Uni des 15 mai 1997 et 12 octobre 1998, la Commission a, le 3 août 2000, adressé un avis motivé à cet État membre l'invitant à prendre les mesures nécessaires pour se conformer audit avis dans un délai de deux mois à compter de sa notification.

19 Les autorités du Royaume-Uni ont répondu, par lettre du 16 novembre 2000, en maintenant les points de vue développés précédemment. Estimant que cet État membre n'avait pas pris les mesures nécessaires pour se conformer à l'avis motivé dans le délai prescrit, la Commission a décidé d'introduire le présent recours.

Sur le recours

Sur la recevabilité

20 Le gouvernement du Royaume-Uni a fait valoir dans son mémoire en duplique et lors de la procédure orale que la Commission a développé dans son mémoire en réplique un nouveau grief qui n'a pas été invoqué dans le cadre de la procédure précontentieuse, ce qui rendrait son recours irrecevable.

21 Dans l'avis motivé et dans sa requête introductive, la Commission aurait reproché au Royaume-Uni de ne pas avoir soumis la marge bénéficiaire du commissaire-priseur pour la vente aux enchères d'objets d'art importés sous le régime d'admission temporaire à la TVA sur les livraisons à l'intérieur du pays, au sens de l'article 2 de la sixième directive. En revanche, dans son mémoire en réplique, elle aurait considéré que le Royaume-Uni avait à bon droit inclus ladite marge dans le montant imposable à l'importation, mais qu'il avait calculé la TVA à l'importation de façon erronée.

22 L'objet d'un recours intenté en application de l'article 226 CE est circonscrit par la procédure précontentieuse prévue à cette disposition (voir arrêts du 10 mai 2001, Commission/Pays-Bas, C-152/98, Rec. p. I-3463, point 23; du 15 janvier 2002, Commission/Italie, C-439/99, Rec. p. I-305, point 11, et du 16 juin 2005, Commission/Italie, C-456/03, non encore publié au Recueil, point 35). Dès lors, le recours doit être fondé sur les mêmes motifs et moyens que l'avis motivé (voir,

notamment, arrêts du 1er décembre 1993, Commission/Danemark, C-234/91, Rec. p. I-6273, point 16, et du 18 juin 1998, Commission/Italie, C-35/96, Rec. p. I-3851, point 28). Pour autant qu'un grief n'a pas été formulé dans l'avis motivé, il est irrecevable au stade de la procédure devant la Cour (voir arrêt du 15 janvier 2002, Commission/Italie, précité, point 11).

23 Toutefois, cette exigence ne saurait aller jusqu'à imposer en toute hypothèse une coïncidence parfaite entre le dispositif de l'avis motivé et les conclusions de la requête, dès lors que l'objet du litige n'a pas été étendu ou modifié, mais a été, au contraire, simplement restreint (arrêts du 11 juillet 2002, Commission/Espagne, C-139/00, Rec. p. I-6407, point 19, et du 1er février 2005, Commission/Autriche, C-203/03, Rec. p. I-935, point 29).

24 En l'espèce, la Commission a toujours soutenu durant la procédure précontentieuse et contentieuse que le Royaume-Uni applique un taux réduit de TVA à la marge bénéficiaire du commissaire-priseur contrairement aux obligations qui lui incombent en vertu de la sixième directive. La question de savoir si cette marge est un composant de la valeur en douane ou non ne change rien au fait que cet État membre lui applique un taux réduit effectif. La position de la Commission, selon laquelle une telle marge doit être taxée au taux normal, n'a pas changé en cours de procédure.

25 Il y a donc lieu de rejeter le moyen du Royaume-Uni visant à faire constater que la Commission a invoqué un nouveau grief.

Sur le fond

26 La question principale dans ce litige est de savoir si la marge bénéficiaire du commissaire-priseur lors de la vente aux enchères d'objets d'art importés sous le régime d'admission temporaire doit être taxée comme une opération à l'intérieur du

pays conformément aux conditions visées à l'article 16, paragraphe 1, de la sixième directive. Cependant, la Commission invoque également une violation des articles 2, point 1, 5, paragraphe 4, sous c), et 12, paragraphe 3. Il convient, dès lors, de vérifier si la violation alléguée de ces dispositions est bien établie.

27 La Commission fait observer que la situation en l'espèce comporte deux faits générateurs: d'une part, une importation de biens et, d'autre part, une opération à l'intérieur du pays. Dans tous les cas où une importation est suivie d'une vente par un assujetti, tant l'importation que la vente doivent être taxées.

28 Elle reproche au Royaume-Uni de ne pas avoir distingué le second fait générateur, à savoir la vente aux enchères, et de ne pas l'avoir taxée en tant qu'opération à l'intérieur du pays. De ce fait, cet État membre aurait manqué à ses obligations en vertu des articles 2, point 1, 5, paragraphe 4, sous c), et 12, paragraphe 3, de la sixième directive.

29 Le gouvernement du Royaume-Uni reconnaît qu'il existe potentiellement deux faits générateurs, à savoir l'importation des biens et leur vente aux enchères. Toutefois, selon lui, alors que les objets d'art concernés sont placés sous un régime d'admission temporaire, les ventes aux enchères en question sont des ventes à l'exportation vers le territoire douanier de la Communauté, au sens de l'article 29 du code des douanes, et ne peuvent constituer en même temps des opérations au Royaume-Uni.

30 L'article 2 de la sixième directive distingue deux catégories d'opérations soumises à la TVA, d'une part, les opérations effectuées à l'intérieur du pays et, d'autre part, les importations de biens.

31 Il ressort de l'article 5, paragraphe 4, sous c), de ladite directive que le commissaire-priseur procède à une livraison de biens quand il transmet un bien en vertu du contrat de commission conclu entre lui et le vendeur ou l'acheteur.

32 L'article 12, paragraphe 3, de la sixième directive fixe un taux normal de TVA applicable à toute opération imposable ne donnant pas lieu à un taux réduit.

33 Ainsi que la Cour l'a déjà jugé, l'analyse des caractéristiques du système commun de la TVA permet d'établir que, pour toute opération 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 toute opération 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 (voir, notamment, arrêt du 5 mai 1982, Schul, 15/81, Rec. p. 1409, point 14).

34 Dans le cas d'espèce, les objets d'art importés en vue d'une vente aux enchères sont placés dès leur entrée dans la Communauté sous un régime d'admission temporaire en exonération totale des droits à l'importation, à condition que leur destination finale ne soit pas connue avant la vente. Lorsque le bien est vendu à un acheteur de la Communauté, l'importation est effectuée dans l'État membre sur le territoire duquel le bien sort de ce régime.

35 La sixième directive prévoit deux régimes fiscaux différents à appliquer respectivement en cas d'importation et en cas de vente aux enchères d'objets d'art. D'une part, en ce qui concerne l'importation, laquelle est soumise à la TVA en vertu de l'article 2, point 2, de la sixième directive, l'article 12, paragraphe 3, sous c), et, en tant que dérogation, l'article 11, B, paragraphe 6, de celle-ci prévoient un taux réduit de TVA à appliquer à la valeur en douane du bien importé. D'autre part, en ce qui

concerne la vente aux enchères, les dispositions de l'article 26 bis, C, de la sixième directive ont notamment pour effet d'individualiser la commission du commissaire-priseur par rapport à la valeur globale du bien, lorsque celui-ci accomplit une livraison au sens de l'article 5, paragraphe 4, sous c), de cette directive. Ladite commission constitue ainsi la base d'imposition pour la vente aux enchères, imposée au taux normal prévu à l'article 12, paragraphe 3, sous a), de la même directive.

36 La Commission soutient que l'article 16, paragraphe 1, de la sixième directive prévoit impérativement que toutes les opérations effectuées tant que les marchandises sont soumises au régime d'admission temporaire doivent, si celles-ci sont ensuite importées, être taxées comme si lesdites opérations avaient été effectuées après leur importation définitive. Dès lors, le taux réduit effectif devrait être appliqué à la valeur des marchandises avant leur vente aux enchères, c'est-à-dire au prix payé par l'acheteur lors de cette vente, déduction faite de la commission du commissaire-priseur. Le taux normal de TVA s'appliquerait ensuite à ladite commission conformément à l'article 26 bis, C, de ladite directive.

37 Elle précise, en outre, que cette règle vaut indépendamment de celles générales en matière de détermination de la valeur en douane énoncées aux articles 29 et 144 du code des douanes et de celles contenues à l'article 11, B, paragraphe 1, de la sixième directive.

38 Le gouvernement du Royaume-Uni conteste cette argumentation. Selon lui, le régime fiscal qu'il applique est compatible avec l'article 16 de la sixième directive, car il ressort clairement de cette disposition et de l'article 11, B, de la même directive que le coût de telles opérations est inclus dans la base d'imposition à l'importation et n'est pas taxé en tant qu'opération à l'intérieur du pays, comme ce serait le cas pour une opération intervenant après l'importation définitive. Il y aurait double imposition si les commissions des commissaires-priseurs étaient imposables à nouveau en tant que contrepartie d'une opération à l'intérieur du territoire.

39 Il est constant que l'article 16, paragraphe 1, de la sixième directive, eu égard au régime visé à son titre E, prévoit que les États membres peuvent exonérer de la TVA certaines opérations sur des biens soumis au régime d'admission temporaire, à la condition qu'elles ne visent pas à une utilisation ou à une consommation finales et que le montant de la TVA due lors de la sortie de régime corresponde au montant de la taxe qui aurait été acquittée si chacune des opérations avait été taxée à l'intérieur du pays.

40 Dès lors que cette disposition donne aux États membres la faculté d'exonérer certaines opérations effectuées à l'intérieur du pays pour des biens placés sous les régimes ou situations prévus par cette disposition, dont le régime d'admission temporaire, elle leur impose également certaines conditions qui doivent être remplies afin d'appliquer cette exonération.

41 Bien que le moment de l'importation définitive d'un bien, placé depuis son entrée à l'intérieur de la Communauté sous le régime d'admission temporaire, soit reporté, par l'application de l'article 7, paragraphe 3, de la sixième directive, au moment où le bien sort de ce régime, il découle de la dérogation prévue à l'article 16, paragraphe 1, de cette directive que toutes les opérations effectuées sous ledit régime temporaire doivent être taxées comme si elles avaient été effectuées à l'intérieur du pays après l'importation définitive des marchandises.

42 De ce fait, dans le cas où un objet d'art est vendu aux enchères sous le régime d'admission temporaire et importé à la suite de cette opération dans le territoire communautaire, il convient de distinguer la vente aux enchères de l'importation et d'imposer séparément les deux opérations.

43 Par conséquent, pour taxer tant l'importation que la vente aux enchères conformément aux conditions visées à l'article 16, paragraphe 1, de la sixième directive, il convient de distinguer dans le prix d'adjudication la part qui correspond

à la commission du commissaire-priseur de celle qui correspond à la valeur en douane du bien importé. La première constitue ainsi la base d'imposition pour la vente aux enchères, calculée en vertu de l'article 26 bis de la sixième directive et imposée au taux normal prévu à l'article 12, paragraphe 3, sous a), de cette directive, alors que la seconde correspond à la valeur en douane de la marchandise qui est soumise à la TVA à l'importation et imposée à un taux réduit effectif applicable au Royaume-Uni en vertu de l'article 11, B, paragraphe 6, de ladite directive.

44 Cette interprétation s'accorde avec l'objectif de l'article 16, paragraphe 1, de la sixième directive, qui consiste notamment à assurer la neutralité fiscale entre, d'une part, les opérations portant sur des biens placés sous le régime d'admission temporaire et importés par la suite et, d'autre part, celles portant sur des biens se trouvant déjà à l'intérieur de la Communauté.

45 Compte tenu de l'analyse exposée au point 43 du présent arrêt et, plus particulièrement, de la circonstance que la valeur de la commission du commissaire-priseur doit être distinguée de la valeur en douane de la marchandise concernée, aux fins de leur imposition respective, l'argument du Royaume-Uni selon lequel la marge bénéficiaire du commissaire-priseur fait partie de la valeur d'importation, conformément aux dispositions combinées de l'article 11, B, paragraphes 1 et 3, sous b), de la sixième directive et de l'article 29 du code des douanes n'est pas fondé.

46 Il convient également de rejeter l'argument du Royaume-Uni selon lequel l'article 16, paragraphe 1, premier alinéa, de la sixième directive est une disposition facultative pour les États membres, alors que le dernier alinéa de cette même disposition, qui fixe l'obligation d'éviter la double imposition, constitue une disposition impérative. Cette dernière obligation exigerait que les États membres ne traitent pas l'opération réalisée par le commissaire-priseur comme une opération à l'intérieur du pays.

47 Ainsi que le soutient à juste titre la Commission, lorsque l'État membre fait usage de la faculté offerte par l'article 16, paragraphe 1, de la sixième directive en adoptant des mesures particulières permettant d'exonérer les opérations relatives aux marchandises sous les régimes d'admission temporaire, il doit se conformer à toutes les conditions imposées par cette disposition.

48 Quant à l'obligation d'éviter la double imposition, prévue à l'article 16, paragraphe 1, dernier alinéa, de la sixième directive, il y a lieu de relever que cette disposition porte sur la personne redevable de la taxe. Ainsi qu'il ressort de l'alinéa précèdent de la même disposition, par dérogation à l'article 21, paragraphe 1, point a), premier alinéa, de cette directive, la personne redevable de la taxe pour les opérations visées à l'article 16, paragraphe 1, premier alinéa, de la même directive est celle qui fait sortir les biens des régimes ou situations énumérés par cette disposition. En effet, afin de prévenir toute confusion sur ladite personne redevable, la sixième directive prévoit l'obligation d'éviter la double imposition, sans que cela ait une influence sur le taux applicable à la marge bénéficiaire du commissaire-priseur.

49 Dans ces conditions, eu égard au fait que la vente aux enchères d'objets d'art dans le cadre du régime d'admission temporaire, suivie par l'importation dans le territoire de l'État membre concerné, doit être considérée comme une opération effectuée à l'intérieur du pays et doit être taxée en tant que telle, il y a lieu de constater que le grief de la Commission tiré d'une violation de l'article 16, paragraphe 1, de la sixième directive est fondé.

50 La vente aux enchères devant dès lors être qualifiée d'«opération ayant eu lieu à l'intérieur du pays», il y a également lieu de constater que la violation des articles 2, point 1, 5, paragraphe 4, sous c), et 12, paragraphe 3, de la sixième directive est établie.

51 Au vu de ce qui précède, il y a lieu de constater que, en appliquant un taux réduit de la TVA à la commission perçue par les commissaires-priseurs lors de ventes aux

enchères d'objets d'art importés sous le régime d'admission temporaire, le Royaume-Uni a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu des articles 2, point 1, 5, paragraphe 4, sous c), 12, paragraphe 3, et 16, paragraphe 1, de la sixième directive.

Sur les dépens

52 En vertu de l'article 69, paragraphe 2, du règlement de procédure, toute partie qui succombe est condamnée aux dépens, s'il est conclu en ce sens. La Commission ayant conclu à la condamnation du Royaume-Uni et ce dernier ayant succombé en ses moyens, il y a lieu de le condamner aux dépens.

Par ces motifs, la Cour (troisième chambre) déclare et arrête:

1) **En appliquant un taux réduit de la taxe sur la valeur ajoutée à la commission perçue par les commissaires-priseurs lors de ventes aux enchères d'objets d'art, de collection et d'antiquité importés sous le régime d'admission temporaire, le Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu des articles 2, point 1, 5 paragraphe 4, sous c), 12, paragraphe 3, et 16, paragraphe 1, de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires — Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme, telle que modifiée par la directive 1999/49/CE du Conseil, du 25 mai 1999.**

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

Signatures