ARRÊT DE LA COUR
10 juillet 1985*

Dans l'affaire 16/84,

Commission des Communautés européennes, représentée par M. D. Gilmour, conseiller juridique, en qualité d'agent, assisté par Me H. J. Bronkhorst, avocat près le Hoge Raad des Pays-Bas, ayant élu domicile à Luxembourg, chez M. G. Kremlis, membre de son service juridique, bâtiment Jean Monnet, Kirchberg,

partie requérante,

contre

Royaume des Pays-Bas, représenté par M. A. Bos, conseiller juridique faisant fonction au ministère des Affaires étrangères, en qualité d'agent, ayant élu domicile à Luxembourg, au siège de son ambassade, 5, rue C.-M.-Spoo,

partie défenderesse,

ayant pour objet de faire constater que le royaume des Pays-Bas, en n'adoptant pas, dans les délais prescrits, les dispositions législatives, réglementaires et administratives nécessaires pour se conformer aux dispositions de l'article 11 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), a manqué à une obligation qui lui incombe en vertu du traité CEE,

LA COUR,

composée de MM. Mackenzie Stuart, président, G. Bosco et O. Due, présidents de chambre, T. Koopmans, U. Everling, K. Bahlmann, Y. Galmot, R. Joliet, et T. F. O'Higgins, juges,

avocat général: M. M. Darmon
greffier: M. P. Heim

l'avocat général entendu en ses conclusions à l'audience du 28 mars 1985,

rend le présent .

* Langue de procédure: le néerlandais.

ARRÊT

(Partie « En fait » non reproduite)

En droit

1 Par requête déposée au greffe de la Cour le 18 janvier 1984, la Commission des Communautés européennes a introduit, en vertu de l'article 169 du traité CEE, un recours visant à faire reconnaître que le royaume des Pays-Bas a manqué à une obligation qui lui incombe en vertu du traité en n'adoptant pas, dans les délais prescrits, les dispositions législatives, réglementaires et administratives nécessaires pour se conformer aux dispositions de l'article 11 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; ci-après « la sixième directive »).

2 Plus précisément, la Commission reproche au royaume des Pays-Bas d'avoir maintenu en vigueur l'article 8, paragraphe 3, de la « Wet op de omzetbelasting 1968 » (loi de 1968 relative à la taxe sur le chiffre d'affaires), qui concerne la base d'imposition en cas de livraison d'un bien meuble avec reprise d'un bien de même nature et qui dispose que, sous certaines conditions, la valeur de la reprise n'est pas comprise dans la contrepartie à verser par l'acheteur.

3 La Commission estime que cette disposition est contraire à l'article 11, partie A, paragraphe 1, sous a), de la sixième directive, aux termes de laquelle la base d'imposition est constituée par tout ce qui constitue la contrepartie obtenue ou à obtenir de la part de l'acheteur ou d'un tiers pour la livraison en cause.

4 Il y a lieu de rappeler que la réintroduction d'un bien d'occasion dans le circuit commercial a déjà fait l'objet de plusieurs propositions au niveau communautaire. C'est ainsi que la proposition de sixième directive (JO 1973, C 80, p. 1) comportait une disposition en vue d'alléger la taxation des biens d'occasion afin de ne pas pénaliser certains commerces. Cette disposition n'ayant pas été adoptée par le Conseil, l'article 32 de la sixième directive prévoit que le Conseil, statuant à l'unanimité sur proposition de la Commission, arrêtera, avant le 31 décembre 1977, le régime communautaire de taxation applicable, entre autres, dans le domaine des

biens d'occasion et que, jusqu'à la mise en application de ce régime communautaire, les États membres qui, lors de l'entrée en vigueur de la sixième directive, appliquent un régime particulier dans ce domaine peuvent le maintenir. Le 11 janvier 1978, la Commission a présenté au Conseil la proposition d'une septième directive (JO C 26, p. 2) prévoyant des régimes communs de taxe sur la valeur ajoutée applicables dans le domaine en cause, mais cette proposition n'a pas encore eu de suites.

5 Après avoir reçu la lettre de mise en demeure de la part de la Commission en date du 23 février 1981, le gouvernement néerlandais a soutenu, dans une lettre du 4 juin 1981, que la disposition litigieuse constitue un régime particulier applicable aux biens usagés, pouvant être maintenu en vertu de l'article 32 précité de la sixième directive. Le gouvernement s'est toutefois déclaré disposé à envisager des modifications rapprochant le régime néeerlandais des régimes communs indiqués dans la proposition de septième directive.

6 Dans son avis motivé du 11 janvier 1983, la Commission a contesté que l'article 32 de la sixième directive autorise l'application d'un régime particulier à la vente d'un bien neuf, dont le paiement s'effectue partiellement par reprise d'un bien usagé. A la possibilité de modifications du régime néerlandais, indiquée dans la lettre du gouvernement néerlandais, la Commission a répondu qu'elle « ne saurait accepter que la cessation d'une infraction existante soit subordonnée à des conditions accessoires en rapport avec un problème certes connexe, mais cependant différent ».

7 Le 24 février 1983, le ministère néerlandais des Finances a adressé une lettre à un fonctionnaire de la Commission qui faisait partie, à l'époque, du cabinet du membre néerlandais. Dans cette lettre, le ministère cherchait, entre autres, à démontrer, par des exemples chiffrés, que, dans la pratique, le régime néerlandais aboutit aux mêmes résultats que les régimes prévus par la proposition de septième directive; le ministère répétait, en outre, que le gouvernement néerlandais était prêt à procéder à une adaptation à des régimes encore plus poussée; il informait enfin le destinataire de la lettre de ce qu'un entretien avec un fonctionnaire du service compétent de la Commission avait eu pour effet que le point de vue néerlandais serait de nouveau examiné par la Commission et que le délai de deux mois prévu dans l'avis motivé pour l'adoption des mesures nécessaires serait suspendu

jusque-là. Il est constant que cette lettre est parvenue au service compétent de la Commission, mais qu'elle est demeurée sans réponse.

Sur la recevabilité

8 En se référant à la lettre du 24 février 1983 précitée, le gouvernement néerlandais soutient qu'à la suite d'entretiens avec des fonctionnaires de la Commission, il pouvait estimer à juste titre que le délai de deux mois, fixé dans l'avis motivé, était suspendu jusqu'à la fin de l'examen, par la Commission, des exemples chiffrés présentés par le gouvernement. Il pose la question de savoir si, dans ces circonstances, la condition de l'article 169 a été respectée, à savoir qu'un recours ne peut être formé que si l'État destinataire de l'avis motivé ne s'est pas conformé à ce dernier dans le délai fixé par la Commission.

9 La Commission rétorque que ses fonctionnaires n'ont fait aucune promesse concernant l'interruption du délai en question et que, de toute manière, ils n'étaient pas compétents pour le faire. Selon la Commission, la lettre du ministère néerlandais des Finances, qui ne lui était pas adressée officiellement et qui ne comportait aucun élément nouveau, n'appelait pas de réponse.

10 A cet égard, il convient de constater que la Commission, en omettant de réagir à la lettre du 24 février 1983 d'où il résultait clairement que le gouvernement néerlandais était de la conviction que le délai, fixé dans l'avis motivé, avait été suspendu, a effectivement contribué à ce malentendu. Toutefois, une telle omission, si regrettable soit-elle, ne suffit pas, en soi, pour vicier la procédure de l'article 169. Cet article prévoit expressément que le délai est déterminé par la Commission et c'est à cette institution en tant que telle qu'il appartient d'accueillir ou non une demande de l'État membre relative à la suspension de ce délai. Il s'ensuit que le gouvernement d'un État membre n'est pas justifié à estimer, sur la seule base d'entretiens avec des fonctionnaires de la Commission ou de l'omission de celle-ci de répondre à des lettres qu'il lui a envoyées, que le délai fixé dans l'avis motivé est suspendu. En outre, le gouvernement néerlandais n'a pas soutenu ni, à plus forte raison, établi que son malentendu à cet égard a restreint, de quelque manière que ce soit, sa possibilité de se défendre contre le recours.

11 Il convient donc de considérer le recours comme recevable.

Sur le fond

12 La Commission soutient que la valeur d'un bien repris par le fournisseur d'un autre bien entre dans la contrepartie que le fournisseur obtient de l'acheteur pour le bien livré. Selon l'article 11 de la sixième directive, cette valeur ferait donc partie de la base d'imposition du bien livré. L'article 32 viserait des régimes particuliers applicables aux biens d'occasion et ne permettrait nullement de déroger aux règles concernant la base d'imposition d'un bien neuf. Par ailleurs, aucune des dispositions proposées par la Commission en vue de créer des régimes communs pour la taxation de biens d'occasion ne permettrait une telle dérogation. Contrairement à ces propositions, le régime néerlandais profiterait moins à l'acheteur final du bien d'occasion qu'à l'acheteur du bien neuf, qui bénéficierait directement, selon ce système, d'une réduction de TVA.

13 Selon le gouvernement néerlandais, le régime actuellement en vigueur aux Pays-Bas poursuit justement le but visé par l'article 32 de la sixième directive et par les propositions présentées par la Commission au Conseil. Le gouvernement aurait démontré, par ses exemples chiffrés, que, dans la pratique, l'application de ce régime aboutit exactement aux mêmes résultats que les régimes proposés par la Commission. En réalité, le recours se baserait uniquement sur une interprétation formaliste de l'article 11 de la sixième directive. Si ce recours aboutissait, le royaume des Pays-Bas serait contraint d'abolir tout régime particulier pour la taxation des biens d'occasion, ce qui serait contraire aux objectifs de l'article 32 précité et des propositions présentées par la Commission elle-même. Notamment pour le commerce d'automobiles, le nombre de livraisons directes entre consommateurs augmenterait alors au détriment des négociants professionnels.

14 En vue de trancher cette divergence d'opinions, il convient d'examiner de plus près les difficultés que le système de TVA, tel qu'il résulte des règles générales des directives communautaires, présente pour le commerce de biens d'occasion ainsi que les différentes mesures proposées ou mises en œuvre pour surmonter ces difficultés.

15 Le principe du système commun de TVA consiste, en vertu de l'article 2 de la première directive 67/227 du Conseil, du 11 avril 1967 (JO n° 71, du 14.4 1967, p. 1301), à appliquer aux biens et aux services, jusqu'au stade du commerce de détail inclus, une taxe générale sur la consommation exactement proportionnelle 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. Pour les biens, le fait générateur de la taxe est constitué par la livraison du bien effectuée à titre onéreux par un assujetti agissant en tant que tel et seuls les assujettis sont autorisés à déduire de la TVA, dont ils sont redevables, la TVA qui a déjà grevé le bien en amont.

16 Il s'ensuit qu'à chacun des stades de production et de distribution le bien n'est, en fait, imposé que sur la base de la valeur ajoutée à ce stade. Or, après son arrivée au consommateur final non assujetti, le bien reste grevé par un montant de TVA proportionnel au prix que ce consommateur a payé à son fournisseur.

17 Si, par la suite, le consommateur livre le bien à un autre consommateur non assujetti, cette transaction ne donne lieu ni à une imposition ni à une déduction. Si le consommateur livre le bien à un négociant assujetti, cette livraison ne donne pas non plus lieu à une imposition, mais la revente par l'assujetti est imposée d'un montant de TVA proportionnel au prix de revente, sans que l'assujetti ait droit à une quelconque déduction de la TVA qui a déjà grevé le bien en amont.

18 Les biens d'occasion qui sont réintroduits dans le circuit commercial sont donc taxés une nouvelle fois, alors que les biens d'occasion qui passent directement d'un consommateur à l'autre restent uniquement grevés de la taxe imposée à l'occasion de la première vente à un consommateur non assujetti. Notamment en cas de taux de TVA élevé, cette différence de traitement a pour effet de fausser la concurrence entre les ventes directes d'un consommateur à l'autre et les transactions qui passent par le circuit commercial normal et elle défavorise ainsi les secteurs du commerce pour lesquels les transactions relatives aux biens d'occasion sont d'une importance certaine, tel que, notamment, le commerce des automobiles.

19 L'article 32 de la sixième directive prévoit l'adoption ultérieure, par le Conseil, d'un régime commun visant à éviter cette distorsion de concurrence et, en attendant la mise en application d'un tel régime commun, cette même disposition autorise le maintien en vigueur des régimes nationaux existants qui poursuivent ledit objectif.

20 De son côté, la Commission a donné suite à l'article 32 de la sixième directive en présentant au Conseil sa proposition d'une septième directive, qui indiquait deux méthodes pour parvenir au résultat recherché. Pour les biens d'occasion en général, la proposition prévoit que la base d'imposition, lors d'une livraison par un assujetti-revendeur d'un bien que celui-ci a acquis auprès d'un non-assujetti, est constituée par un pourcentage forfaitaire du prix de revente, ce pourcentage étant censé correspondre à la valeur ajoutée par l'assujetti-revendeur. Pour certains biens d'occasion qui jouent un rôle important pour le commerce, notamment pour les automobiles, la proposition comporte un régime qui aboutit à des résultats plus précis. Selon ce régime, la revente donne droit à l'assujetti-revendeur à une déduction de taxe calculée sur la base du prix d'acquisition auprès du non-assujetti. Les deux régimes proposés ont donc un trait commun, à savoir que c'est au moment de la revente qu'il est tenu compte de la partie résiduelle de la TVA qui a déjà grevé le bien d'occasion.

21 Dans le régime néerlandais, il est déjà tenu compte de cette partie résiduelle lors de l'acquisition sous forme de reprise du bien d'occasion par l'assujetti. En effet, ce n'est qu'en apparence que ce régime conduit à une réduction de la base d'imposition pour le bien neuf. La réduction est exactement proportionnelle au prix payé par l'assujetti pour le bien d'occasion qu'il achète à la personne non assujettie et elle constitue, en réalité, une compensation de la partie résiduelle de la TVA qui a déjà grevé le bien d'occasion. Ce bien étant ainsi déjà dégrevé à l'occasion de son acquisition par l'assujetti-revendeur, il peut être imposé de manière tout à fait normale lors de la revente sans que cette imposition fausse la concurrence par rapport aux ventes directes entre consommateurs.

22 Il est sans importance à cet égard que, d'un point de vue formel, cette compensation bénéficie directement à l'acheteur du bien neuf qui est également le vendeur du bien d'occasion, tandis que, dans les régimes proposés par la Commission, la réduction de la taxe à l'occasion de la revente bénéficie directement à l'acheteur non assujetti du bien d'occasion. Ainsi qu'il est démontré par les exemples chiffrés

présentés par le gouvernement néerlandais, les prix convenus entre les parties aux deux transactions relatives à ce bien auront tendance à s'adapter au régime appliqué de manière à aboutir, en règle générale, aux mêmes résultats, aussi bien pour les trois parties à ces transactions que pour le fisc, les seules différences étant le moment auquel le bien d'occasion est dégrevé de la partie résiduelle de TVA et la manière dont les prix se décomposent. De même, les régimes examinés ont tous trois pour effet de rétablir la neutralité en ce qui concerne la concurrence entre les ventes directes entre consommateurs et les transactions qui passent par le circuit commercial.

23 C'est donc à la lumière de ces constatations qu'il faut décider si, comme la Commission le soutient, le régime néerlandais constitue une dérogation à l'article 11 de la sixième directive qui ne saurait être justifiée par l'article 32 de cette même directive. Or, il résulte de l'examen ci-dessus que ce régime ne vise nullement à soustraire à la taxe une partie de ce que l'assujetti- revendeur a obtenu en contre-partie pour la livraison du bien neuf et qu'il n'a pas non plus un tel effet. Par contre, le régime néerlandais a pour but et pour effet de compenser la partie résiduelle de la TVA qui a déjà grevé le bien d'occasion repris, en vue de pouvoir soumettre ce bien, lors de sa revente, au système général de la TVA. Il s'ensuit que, dans son principe, le régime néerlandais est couvert, de par son objectif et ses effets, par l'article 32 de la sixième directive et qu'il ne constitue pas une violation de l'article 11 de cette même directive.

24 La Commission a formulé certains autres griefs contre le régime néerlandais. Ce régime ne concernerait pas l'ensemble des achats de biens usagés effectués par un assujetti auprès de non-assujettis en vue d'une revente; il s'étendrait en principe, sinon dans la pratique, à la reprise d'un bien neuf et il conduirait à une perte de TVA et donc à une diminution des ressources propres aux Communautés si le bien est revendu à un prix moindre que celui de l'acquisition.

25 Il n'est pas nécessaire d'examiner ces griefs dans le cadre de la présente affaire. C'est précisement sur ces points que le gouvernement néerlandais s'est déclaré disposé, au cours de la procédure précontentieuse, à envisager des adaptations du régime, possibilité que la Commission a catégoriquement rejetée. La Commission n'est donc pas fondée à invoquer ces aspects de la réglementation néerlandaise aux

fins de la présente procédure. En ce qui concerne l'argument que la Commission a soulevé pour la première fois en réponse à une question de la Cour et selon lequel l'article 32 de la sixième directive interdit toute modification des régimes nationaux existants, il convient de constater que tel ne saurait être le cas d'adaptations ayant pour seul objectif de rendre un régime national pleinement conforme audit article sans toucher en rien aux principes du régime tel qu'il était appliqué par l'État membre en cause lors de l'entrée en vigueur de la sixième directive.

26 Il s'ensuit qu'il convient de rejeter le recours de la Commission dans son ensemble.

Sur les dépens

27 Aux termes de l'article 69, paragraphe 2, du règlement de procédure, toute partie qui succombe est condamnée aux dépens. La requérante ayant succombé dans ses moyens, il y a lieu de la condamner aux dépens.

Par ces motifs,

LA COUR,

déclare et arrête:

1) Le recours est rejeté.

2) La Commission est condamnée aux dépens.

Mackenzie Stuart Bosco Due Koopmans

Everling Bahlmann Galmot Joliet O'Higgins

Ainsi prononcé en audience publique à Luxembourg, le 10 juillet 1985.

Le greffier

P. Heim

Le président

A. J. Mackenzie Stuart