ARRÊT DE LA COUR (première chambre)
23 janvier 1986 *

Dans l'affaire 39/85,

ayant pour objet des demandes adressées à la Cour, en application de l'article 177 du traité CEE, par le tribunal d'instance de Bordeaux et tendant à obtenir, dans le litige pendant devant cette juridiction entre

G. Bergeres-Becque

et

Chef de service interrégional des douanes, à Bordeaux,

une décision à titre préjudiciel sur l'interprétation de l'article 95 dudit traité,

LA COUR (première chambre),

composée de MM. R. Joliet, président de chambre, G. Bosco et T. Koopmans, juges,

avocat général: M. M. Darmon
greffier: M. H. A. Rühl, administrateur principal

considérant les observations présentées:

— pour M^me^ Bergeres-Becque, partie requérante au principal, par M^e^ O. de Blay de Gaix, avocat au barreau de Bordeaux,

— pour le gouvernement néerlandais, par son agent M. E. F. Jacobs,

— pour le gouvernement français, par M. R. Abraham, en qualité d'agent,

— pour la Commission des Communautés européennes, par son conseiller juridique M. J. F. Buhl,

* Langue de procédure: le français.

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

rend le présent

ARRÊT

(Partie « En fait » non reproduite)

En droit

1 Par jugement du 24 janvier 1985, parvenu à la Cour le 11 février suivant, le tribunal d'instance de Bordeaux a posé, en vertu de l'article 177 du traité CEE, plusieurs questions préjudicielles relatives à l'interprétation de l'article 95 du traité ainsi que des dispositions 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 Ces questions ont été soulevées dans le cadre d'un litige portant sur l'application, par l'administration française des douanes, de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après: TVA) à un véhicule d'occasion importé en provenance de Belgique par un ressortissant de cet État membre qui résidait en France. Le contribuable, qui avait reçu en cadeau le véhicule, a formé opposition contre le calcul de la TVA à l'importation, l'administration des douanes ayant appliqué le taux valable en France, soit 33 1/3 %, à la valeur du véhicule évalué selon une cotation de l'occasion suivie habituellement en France.

3 Saisi du litige, le tribunal d'instance de Bordeaux a sursis à statuer pour poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes:

« 1) L'article 95 du traité interdit aux États membres de soumettre à la TVA 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 TVA acquittée dans l'État membre d'importation qui est encore incorporée dans la valeur du produit lors de l'importation. Dans la mise en œuvre de ce principe, y-a-t-il lieu d'opérer une discrimination suivant que l'opération est effectuée à titre onéreux ou à titre gratuit?

2) Dans la négative, la base de la taxation doit-elle être la valeur 'toutes taxes comprises' du produit dans l'État d'exportation, diminuée de la part résiduelle de la TVA qui est encore incorporée dans la valeur du produit au moment de son importation, ou doit-elle être la valeur hors taxes d'un produit similaire dans l'État d'importation?

3) La part de TVA qui revient à l'État d'importation peut-elle être déterminée à partir d'un taux différentiel (taux en vigueur dans l'État d'importation diminué du taux en vigueur dans le pays d'exportation) appliqué à une valeur hors taxes qui sera déterminée en fonction de la réponse aux termes de l'alternative dégagée dans la deuxième question? A défaut, doit-on imputer la part résiduelle de TVA acquittée dans l'État membre d'exportation et qui est encore incorporée dans la valeur du produit au moment de son importation sur le montant de la TVA appliquée lors de l'importation? Ou bien cette part résiduelle doit-elle être restituée par l'État membre d'exportation? »

4 Des observations ont été déposées par la partie requérante au principal, par le gouvernement néerlandais et par la Commission. Le gouvernement français s'est fait représenter à l'audience.

5 La première question part de la constatation faite par la Cour dans son arrêt du 5 mai 1982 (Gaston Schul, 15/81, Rec. p. 1409), selon laquelle l'article 95 du traité interdit aux États membres de soumettre à la TVA 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 TVA acquittée dans l'État membre d'exportation qui est encore incorporée dans la valeur du produit au moment de son importation. Cette question porte sur le point de savoir s'il y a lieu, pour l'application de cette règle, d'opérer une distinction suivant que l'opération est effectuée à titre onéreux ou à titre gratuit.

6 La partie requérante au principal, le gouvernement néerlandais et la Commission estiment qu'il n'y a pas lieu de faire une telle distinction. Le gouvernement français considère, au contraire, que l'importateur d'un bien cédé à titre gratuit ne peut se voir reconnaître un droit à déduction de la TVA acquittée dans l'État membre d'exportation et grevant encore ce bien, dès lors que l'importateur n'a pas eu à supporter personnellement cette imposition lors de l'acquisition du bien.

7 A cet égard, il y a lieu d'observer d'abord que, selon l'article 2, paragraphe 2, de la sixième directive, sont soumises à la TVA les « importations des biens » et que, aux termes de l'article 7 de la directive, l'importation d'un bien consiste dans l'entrée de ce bien à l'intérieur du pays. Dans son arrêt du 5 mai 1982, précité, la Cour en a déduit que, pour ce qui est des opérations à l'importation, le fait générateur de la taxe est constitué par la seule entrée du bien à l'intérieur de l'État membre concerné, « qu'il y ait ou non transaction et que l'opération soit effectuée à titre onéreux ou à titre gratuit ».

8 Il faut observer ensuite que les biens d'occasion importés par un particulier dans le cadre d'une donation sont nécessairement grevés, tout comme ceux importés par un particulier dans le cadre d'une vente ou d'une autre transaction à titre onéreux, de la TVA dont ils ont été frappés dans l'État membre d'exportation.

9 Dès lors, il convient de répondre à la première question qu'il n'y a pas lieu, pour l'application de l'article 95 du traité à la perception de la TVA à l'importation d'un bien par un non-assujetti, de faire une distinction suivant que l'opération ayant donné lieu à l'importation est effectuée à titre onéreux ou à titre gratuit.

10 La deuxième question concerne la détermination de la base d'imposition. La Cour a déjà dit pour droit, dans son arrêt du 21 mai 1985 (Gaston Schul, 47/84, Rec. 1985, p. 1491), que, dans le cas de la perception de la TVA par un État membre lors de l'importation en provenance d'un autre État membre d'un produit livré par un non-assujetti, la base d'imposition ne comprend pas le montant de la TVA acquittée dans l'État membre d'exportation qui est encore incorporé dans la valeur du produit au moment de son importation. La question vise à savoir si cette valeur doit être déterminée, ou non, selon les règles d'évaluation applicables dans l'État membre d'importation.

11 La partie requérante au principal, le gouvernement néerlandais et la Commission font valoir que la valeur d'importation doit être fixée sur la base des données valables dans le pays d'exportation. Selon le gouvernement français, la TVA à l'importation doit être calculée sur la valeur hors taxes du bien importé, valeur qui devrait être assimilée à la valeur en douane déterminée selon les méthodes qui sont usuelles dans le pays d'importation.

12 La question trouve sa réponse dans les dispositions mêmes de la sixième directive. Il ressort en effet de l'article 11 B, paragraphe 1, de cette directive que la base d'imposition pour la perception de la TVA à l'importation d'un bien est constituée, en cas de défaut d'un prix payé ou à payer, par la valeur normale du bien, valeur définie comme « tout ce qu'un importateur, se trouvant au stade de commercialisation où est effectuée l'importation, devrait payer à un fournisseur indépendant du pays de provenance du bien au moment où la taxe est exigible, dans des conditions de pleine concurrence, pour obtenir ce même bien ».

13 Le paragraphe 2 de l'article 11 B permet aux États membres de retenir comme base d'imposition la valeur en douane définie par le règlement n° 803/68, règlement entre-temps remplacé par le règlement n° 1224/80 du Conseil, du 28 mai 1980, relatif à la valeur en douane des marchandises (JO L 134, p. 1). Les articles 2 à 7 de ce règlement fixent les différentes modalités permettant de déterminer cette valeur; d'après les articles 4 et 5, dispositions pertinentes en l'espèce, cette valeur se détermine, à défaut de prix payé ou à payer, par la valeur transactionnelle de marchandises identiques ou similaires vendues pour l'exportation à destination de la Communauté et exportées au même moment, ou à peu près au même moment, que les marchandises à évaluer.

14 Il s'ensuit que, dans le cas de la perception de la TVA par un État membre lors de l'importation en provenance d'un autre État membre d'un bien livré par un non-assujetti, la base d'imposition ne comprend pas le montant de la TVA acquittée dans l'État membre d'exportation qui est encore incorporé dans la valeur du bien au moment de son importation, valeur qui se détermine sur la base des données valables dans l'État membre d'exportation.

15 La troisième question concerne le calcul de la part résiduelle de TVA acquittée dans l'État membre d'exportation et qui se trouve encore incorporée dans la valeur du produit au moment de son importation.

16 Alors que la présente procédure était en cours, une question identique a reçu une réponse dans l'arrêt du 21 mai 1985, précité. Dans ces conditions, et étant donné qu'aucun nouvel argument n'a été présenté à la Cour sur ce point, il convient de se référer à cette réponse.

17 Il convient donc de répondre à la troisième question que le montant de la TVA acquittée dans l'État membre d'exportation qui est encore incorporé dans la valeur du bien au moment de son importation est égal:

— en cas de dépréciation de la valeur du bien entre le moment de la dernière perception de TVA dans l'État membre d'exportation et celui de l'importation, au montant de TVA effectivement acquittée dans l'État membre d'exportation, diminué à proportion du pourcentage de cette dépréciation;

— en cas d'augmentation de la valeur du produit au cours de cette même période, au montant intégral de la TVA effectivement acquittée dans l'État membre d'exportation.

Sur les dépens

18 Les frais exposés par les gouvernements français et néerlandais ainsi que par la Commission des Communautés européennes, 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 (première chambre),

statuant sur les questions à elle soumises par le tribunal d'instance de Bordeaux, par jugement du 24 janvier 1985, dit pour droit:

1) Il n'y a pas lieu, pour l'application de l'article 95 du traité à la perception de la TVA à l'importation d'un bien par un non-assujetti, de faire une distinction suivant que l'opération ayant donné lieu à l'importation est effectuée à titre onéreux ou à titre gratuit.

2) **Dans le cas de la perception de la TVA par un État membre lors de l'importation en provenance d'un autre État membre d'un bien livré par un non-assujetti, la base d'imposition ne comprend pas le montant de la TVA acquittée dans l'État membre d'exportation qui est encore incorporé dans la valeur du bien au moment de son importation, valeur qui se détermine sur la base des données valables dans l'État membre d'exportation.**

3) **Le montant de la TVA acquittée dans l'État membre d'exportation qui est encore incorporé dans la valeur du bien au moment de son importation est égal:**

— **en cas de dépréciation de la valeur du bien entre le moment de la dernière perception de TVA dans l'État membre d'exportation et celui de l'importation, au montant de TVA effectivement acquittée dans l'État membre d'exportation, diminué à proportion du pourcentage de cette dépréciation;**

— **en cas d'augmentation de la valeur du produit au cours de cette même période, au montant intégral de la TVA effectivement acquittée dans l'État membre d'exportation.**

Joliet Bosco Koopmans

Ainsi prononcé en audience publique à Luxembourg, le 23 janvier 1986.

Le greffier

P. Heim

Le président de la première chambre

R. Joliet