

ARRÊT DE LA COUR

10 juillet 1985 *

Dans l'affaire 17/84,

Commission des Communautés européennes, représentée par M. D. R. Gilmour, conseiller juridique, en qualité d'agent, ayant élu domicile à Luxembourg, chez M. G. Kremlis, membre de son service juridique, bâtiment Jean Monnet, Kirchberg,

partie requérante,

contre

Irlande, représentée par M. L. J. Dockery, Chief State Solicitor, en qualité d'agent, ayant élu domicile à Luxembourg, au siège de son ambassade, 28, route d'Arlon,

partie défenderesse,

ayant pour objet de faire constater que l'Irlande, en continuant d'appliquer l'article 10, paragraphe 2, du « Value Added Tax Act » de 1972, qui, en contradiction avec l'article 11 de la 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), réduit la base d'imposition pour les ventes de biens comportant une reprise, a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu de ladite directive,

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: l'anglais.

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 l'Irlande, en continuant d'appliquer l'article 10, paragraphe 2, du « Value Added Tax Act » (loi relative à la taxe sur la valeur ajoutée) de 1972, lequel, en contradiction avec 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), réduit la base d'imposition pour les ventes de biens comportant une reprise, a manqué à une obligation qui lui incombe en vertu de ladite directive (ci-après « la sixième directive »).
- 2 Selon l'article 11, partie A, paragraphe 1, sous a), de la sixième directive, 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. Par contre, la disposition irlandaise litigieuse prévoit qu'en calculant le montant total assujéti à la taxe, une déduction peut être faite quant à la valeur des biens meubles d'occasion acceptés en échange de tout ou partie des biens livrés.
- 3 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.

- 4 La Commission soutient que la valeur d'un bien meuble d'occasion, accepté en échange d'un bien neuf livré, entre dans la contrepartie que le fournisseur du bien neuf obtient de la part de l'acheteur pour la livraison de ce dernier bien. Conformément à l'article 11 de la sixième directive, cette valeur ferait donc partie de la base d'imposition dudit bien. 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 irlandais 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.
- 5 De toute manière, la disposition irlandaise litigieuse ne saurait, selon la Commission, être qualifiée de régime particulier évitant la double imposition de biens d'occasion conformément aux objectifs de l'article 32 de la sixième directive. Elle ne serait pas applicable à l'ensemble du marché des biens d'occasion, mais uniquement au cas d'une reprise d'un pareil bien à l'occasion de la livraison d'un autre bien. Ce cas de figure serait réglé à l'article 11 de la sixième directive et ne pourrait pas être régi simultanément par un régime particulier au sens de l'article 32.
- 6 La Commission attire enfin l'attention sur le fait que la disposition irlandaise entraîne une perte de revenus pour le fisc et donc une diminution des ressources propres aux Communautés dans le cas où le prix de revente du bien d'occasion est inférieur au prix de reprise.
- 7 Le gouvernement irlandais explique que la vente d'un bien neuf avec reprise d'un bien d'occasion est de loin la voie la plus courante par laquelle certaines catégories de biens d'occasion, notamment des automobiles, réintègrent le circuit commercial en Irlande. La disposition irlandaise régirait donc la partie la plus importante du commerce des biens d'occasion et permettrait, pour cette partie, d'éviter la double taxation à laquelle les biens d'occasion seraient autrement soumis en raison de l'exigibilité de la TVA lors de la revente de ces biens. Il s'agirait donc bien d'un régime particulier au sens de l'article 32 de la sixième directive. S'il est vrai que ce régime s'applique à l'occasion d'une livraison soumise aux règles de l'article 11 de cette même directive, cela s'expliquerait par le fait que cette livraison par l'assujetti est inséparable de l'acquisition simultanée par celui-ci du bien d'occasion repris. Si la déduction permise dans un tel cas selon la disposition litigieuse n'était pas auto-

risée par le droit communautaire, le fournisseur assujetti ne serait pas en mesure, sinon à perte, de faire des affaires avec des automobiles usagées appartenant à des non-assujettis.

- 8 Selon le gouvernement irlandais, l'interprétation de l'article 32 de la sixième directive, avancée par la Commission, ne concorde pas avec les objectifs ou les termes de cet article et est en fait tellement restrictive qu'elle tend à mettre en échec l'objectif évident de l'autorisation contenue dans ledit article. Elle ne serait pas non plus compatible avec les propositions que la Commission elle-même a faites concernant les biens d'occasion dans les propositions de sixième et de septième directives sur la TVA. A cet égard, le gouvernement cherche à démontrer, par des exemples chiffrés, que le régime actuellement en vigueur en Irlande aboutit aux mêmes résultats que les régimes communs contenus dans la proposition de septième directive, sauf en ce qui concerne le moment auquel le bien d'occasion est dégrevé de la partie résiduelle de TVA, problème qui ne serait pas réglé par l'article 32 de la sixième directive.
- 9 Le gouvernement irlandais admet toutefois que, par rapport aux régimes proposés par la Commission, le régime irlandais entraîne une perte de revenus pour le fisc dans le cas où le bien d'occasion est revendu à un prix moindre que celui de reprise. Cependant, ce cas devrait être assimilé à celui d'un rabais fourni à l'origine par l'assujetti et autorisé au titre de l'article 11, partie A, paragraphe 3, sous b), de la sixième directive, ou à celui d'une déduction autorisée en amont sur des biens acquis aux fins des affaires de l'assujetti.
- 10 En vue de trancher cette divergence d'opinion, 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.
- 11 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'imposi-

tion. 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.

- 12 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.
- 13 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.
- 14 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, tels que notamment le commerce des automobiles.
- 15 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.

- 16 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 indique 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.
- 17 Dans le régime irlandais, 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 dégrevé déjà 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.
- 18 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 irlandais, 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.

- 19 C'est donc à la lumière de ces constatations qu'il faut décider si, comme la Commission le soutient, le régime irlandais 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 contrepartie pour la livraison du bien neuf et qu'il n'a pas non plus un tel effet. Par contre, le régime irlandais 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 irlandais 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.
- 20 Ce résultat n'est pas remis en cause par le fait que le régime irlandais ne concerne que les cas où le bien d'occasion est acquis par l'assujetti-revendeur sous la forme d'une reprise à l'occasion d'une livraison, par celui-ci, d'un autre bien, neuf ou également d'occasion. Ces cas constituent effectivement la voie la plus courante par laquelle les biens d'occasion sont réintroduits dans le circuit commercial, et l'article 32 de la sixième directive n'exige pas que le régime national maintenu en vigueur comprenne l'ensemble des transactions relatives aux biens d'occasion.
- 21 Il n'est pas non plus décisif que le régime irlandais entraîne une perte de revenus pour le fisc dans le cas où le prix de revente est inférieur au prix de reprise. Les règles générales des directives impliquent, par le jeu combiné de l'imposition des livraisons effectuées par un assujetti et la déduction des taxes payées en amont par celui-ci, que la vente à perte d'un bien neuf entraîne également une perte de revenus pour le fisc. Le régime irlandais concernant la reprise des biens d'occasion ne constitue donc pas non plus à cet égard une violation des règles générales contenues dans les directives communautaires.
- 22 Il s'ensuit qu'il convient de rejeter le recours de la Commission dans son ensemble.

Sur les dépens

- 23 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