

|

## 61988J0093

Arrêt de la Cour du 13 juillet 1989. - Wisselink en Co. BV et autres contre Staatssecretaris van Financiën. - Demandes de décision préjudicielle: Hoge Raad - Pays-Bas. - Taxe sur le chiffre d'affaires - Première, deuxième et sixième directives - Impôt extraordinaire à la consommation sur les voitures de tourisme. - Affaires jointes 93/88 et 94/88.

*Recueil de jurisprudence 1989 page 02671*

Sommaire

Parties

Motifs de l'arrêt

Décisions sur les dépenses

Dispositif

## Mots clés

++++

*Dispositions fiscales - Harmonisation des législations - Taxes sur le chiffre d'affaires - Système commun de taxe sur la valeur ajoutée - Interdiction de percevoir d'autres impôts nationaux ayant le caractère de taxes sur le chiffre d'affaires - Objectif - Notion de "taxes sur le chiffre d'affaires" - Portée - Impôt extraordinaire à la consommation du type de la Bijzondere Verbruiksbelasting van Personenauto's néerlandaise - Exclusion*

*( Directive du Conseil 77/388, art . 33 )*

## Sommaire

*L' article 33 de la sixième directive 77/388 en matière d' harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d' affaires, qui laisse la liberté aux États membres de maintenir ou d' introduire certains impôts indirects à condition qu' il ne s' agisse pas d' impôts "ayant ... le caractère de taxes sur le chiffre d' affaires", a pour but d' empêcher que le fonctionnement du système commun de taxe sur la valeur ajoutée soit compromis par des mesures fiscales d' un État membre grevant la circulation des biens et des services et frappant les transactions commerciales d' une façon comparable à celle qui caractérise la taxe sur la valeur ajoutée . La portée particulière que revêt dans le cadre de l' article 33 la notion de "taxes sur le chiffre d' affaires" doit être déterminée à la lumière de cet objectif .*

*Un impôt extraordinaire à la consommation du type de la Bijzondere Verbruiksbelasting van Personenauto's levée aux Pays-Bas, qui est perçu, outre la taxe sur la valeur ajoutée prévue par*

*les directives communautaires, sur les voitures de tourisme et les cyclomoteurs, soit à leur livraison, soit à leur importation, ne présente pas les caractéristiques d' une taxe sur le chiffre d' affaires au sens de ladite disposition et cela au vu des éléments suivants :*

*- cet impôt, s' il constitue une taxe sur la consommation dont la base d' imposition est proportionnelle au prix des marchandises, ne constitue cependant pas un impôt général puisqu' il ne frappe que deux catégories de produits bien déterminés;*

*- il ne grève pas la circulation des biens et des services et ne frappe pas les transactions commerciales d' une façon comparable à celle qui caractérise la taxe sur la valeur ajoutée puisqu' il n' est appliqué qu' une seule fois, au stade de la livraison par le fabricant ou de l' importation, et est ensuite intégralement répercuté au stade de commercialisation suivant sans qu' il y ait une nouvelle imposition;*

*- si l' impôt acquitté n' est pas déductible en amont, il fait partie intégrante du prix de revient du véhicule et les véhicules usagés, autres que ceux qui sont importés, ne lui sont plus soumis;*

*- la base d' imposition est le prix catalogue du véhicule, hors taxe sur la valeur ajoutée, et lorsque celle-ci est due, elle est calculée sur la contrepartie réellement obtenue par le fournisseur, y compris l' impôt extraordinaire;*

*- par ailleurs, l' impôt extraordinaire ne compromet pas le fonctionnement du système commun de taxe sur la valeur ajoutée puisqu' il est perçu parallèlement à cette taxe, et non pas en remplacement total ou partiel de celle-ci .*

## **Parties**

*Dans les affaires jointes 93 et 94/88,*

*ayant pour objet des demandes de décision préjudicielle présentées à la Cour, conformément à l' article 177, premier et troisième alinéas du traité CEE, par le Hoge Raad des Pays-Bas et tendant à obtenir, dans les litiges pendants devant cette juridiction, entre*

*Wisselink en Co B.V . à Amsterdam, d' une part,*

*et*

*Staatssecretaris van Financiën des Pays-Bas, d' autre part,*

*ainsi qu' entre*

*l' Unité fiscale Abemij B.V ., Hart Nibbrig en Greeve B.V .*

*et autres à Sassenheim, d' une part,*

*et*

*Staatssecretaris van Financiën des Pays-Bas, d' autre part,*

*des décisions à titre préjudiciel sur l' interprétation de la première directive 67/227/CEE du Conseil, du 11 avril 1967, en matière d' harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d' affaires ( JO n° 71, p . 1301 ), de la deuxième directive du Conseil 67/228/CEE, du 11 avril 1967, en matière d' harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d' affaires ( JO n° 71, p . 1303 ) et 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 n° 145, p.1 ),*

*LA COUR,*

*composée de MM . O . Due, président, T . Koopmans et R . Joliet, présidents de chambre, Sir Gordon Slynn, MM . G.F . Mancini, C.N . Kakouris, F.A . Schockweiler, G.C . Rodríguez Iglesias et M . Díez de Velasco, juges,*

*avocat général : M . J . Mischo*

*greffier : Mme D . Louterman, administrateur principal*

*considérant les observations présentées*

*- pour Wisselink et Abemij, demanderesse au principal, représentées par Me D.G . van Vliet, avocat à Amsterdam,*

*- pour le gouvernement du Pays-Bas, représenté par M . E.F . Jacobs, du ministère des affaires étrangères,*

*- pour le gouvernement du Royaume-Uni, représenté par Me J.A . Gusmantel, du Treasury Solicitor' s Department,*

*- pour la Commission des Communautés européennes, représentée par M . H . Étienne, conseiller juridique principal, et par M . B.J . Drijber, membre de son service juridique, en qualité d' agents,*

*vu le rapport d' audience et à la suite de la procédure orale du 12 avril 1989,*

*ayant entendu les conclusions de l' avocat général présentées à l' audience du 27 avril 1989,*

*rend le présent*

*Arrêt*

## **Motifs de l'arrêt**

*1 Par deux arrêts du 9 mars 1988, parvenus à la Cour le 17 mars suivant, le Hoge Raad des Pays-Bas a posé, en vertu de l' article 177 du traité CEE, des questions préjudicielles relatives à l' interprétation de 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 n° 71, p . 1301 ), 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 ( JO n° 71, p . 1303 ) et 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 première, deuxième et sixième directives ).*

*2 Ces questions ont été soulevées dans le cadre de deux litiges opposant la société Wisselink & Co . B.V . ( affaire 93/88 ) et l' unité fiscale Abemij B.V . et autres ( affaire 94/88 ), au Staatssecretaris van Financiën ( Secrétaire d' État aux Finances ) des Pays-Bas, au sujet de l' application d' un impôt extraordinaire frappant la livraison et l' importation de voitures de tourisme par l' État néerlandais .*

3 Il ressort du dossier qu' avant l' instauration, le 1er janvier 1969, du système de la taxe sur la valeur ajoutée ( ci-après la TVA ), la taxe sur le chiffre d' affaires était perçue aux Pays-Bas suivant le système des taxes cumulatives à cascade à des taux divers, le taux le plus élevé étant de 25% et concernant notamment la livraison et l' importation de voitures ( Wet op de omzetbelasting de 1954 ). Ce système a été remplacé par un régime qui comprend, outre la taxe sur la valeur ajoutée prévue par les directives communautaires, un impôt extraordinaire à la consommation sur les voitures de tourisme perçu soit à leur livraison soit à leur importation ( Bijzondere Verbruiks belasting van personenauto' s, ci-après la BVB ou l' impôt extraordinaire ). Cet impôt est régi par l' article 50 de la loi sur le chiffre d' affaires du 28 juin 1968 ( Wet op de omzetbelasting, ci-après la WOB ) et l' article 25 du décret d' application de la loi précitée de 1968 ( Uitvoeringsbesluit omzetbelasting ).

4 Les requérantes au principal ayant invoqué l' incompatibilité de l' impôt extraordinaire avec le droit communautaire, la juridiction nationale saisie a décidé de poser à la Cour deux questions préjudicielles dans chaque affaire :

- la première question, qui est identique dans les deux affaires, est rédigée comme suit :

"Les dispositions contenues dans la première, deuxième et sixième directives s' opposent-elles à la perception d' un impôt extraordinaire à la consommation sur les voitures de tourisme, tel qu' il est défini dans la demande préjudicielle?"

- la deuxième question dans l' affaire 93/88 est libellée dans les termes suivants :

"Faut-il déduire d' une réponse affirmative à la première question, qu' un assujetti est autorisé à déduire de la taxe dont il est redevable, conformément à l' article 17 de la sixième directive, un impôt extraordinaire à la consommation sur les voitures de tourisme mis à sa charge de la manière décrite dans la demande préjudicielle, même lorsque la législation nationale ne prévoit pas une telle déduction ?".

La deuxième question dans l' affaire 94/88 est formulée comme suit :

"En cas de réponse affirmative à la première question, faut-il en déduire qu' un impôt extraordinaire à la consommation sur les voitures de tourisme tel que celui dont l' intéressé est redevable en raison de l' importation de voitures au cours de la période concernée ne peut pas être perçu du tout ou bien doit être perçu sur une autre base?"

5 Pour un plus ample exposé du cadre juridique et des antécédents des litiges au principal, ainsi que des observations écrites déposées devant la Cour, il est renvoyé au rapport d' audience . Ces éléments du dossier ne sont repris ci-dessous que dans la mesure nécessaire au raisonnement de la Cour .

Sur la première question

6 Par la première question la juridiction nationale vise à savoir si les dispositions contenues dans les première, deuxième et sixième directives s' opposent à la perception d' un impôt extraordinaire à la consommation sur les voitures de tourisme tel que la BVB .

7 A cet égard, il y a lieu de rappeler, à titre liminaire que les première et deuxième directives du Conseil, du 11 avril 1967, en matière d' harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d' affaires ont obligé les États membres à adopter un système de taxe sur la valeur ajoutée .

8 Les États membres se sont ainsi vu interdire le maintien partiel ou total et la réintroduction partielle ou totale des taxes sur le chiffre d' affaires suivant le système des taxes cumulatives à

*cascade . S' il avait été permis aux États membres d' ajouter à la TVA encore d' autres formes de taxes sur le chiffre d' affaires, les objectifs qui sont à la base du régime commun de taxes sur le chiffre d' affaires auraient été compromis .*

*9 Les requérantes au principal ont fait valoir que la BVB constituait une forme déguisée de l' ancienne taxe néerlandaise sur le chiffre d' affaires perçue selon le système cumulatif à cascade, contraire par conséquent au système commun de TVA . A l' appui de cette thèse, elles ont avancé des arguments tirés du contexte dans lequel se situe cet impôt par rapport au système fiscal néerlandais et aux travaux parlementaires préparatoires de l' article 50 de la WOB .*

*10 Il convient de souligner, cependant, que les raisons et les circonstances de l' introduction d' une taxe nationale dans le droit interne ne sauraient avoir une incidence sur sa nature au regard du droit communautaire . La compatibilité d' une taxe nationale avec le droit communautaire ne dépend, en effet, ni de sa désignation ni des moyens législatifs internes par lesquels elle a été introduite dans le droit national, mais de ses caractéristiques objectives .*

*11 Il y a lieu de constater à cet égard que l' impôt extraordinaire en cause n' est pas perçu d' une manière comparable à celle de l' ancienne taxe cumulative à cascade . En effet, il ne l' est qu' une seule fois, au stade de la livraison ou de l' importation . Il ne saurait donc être considéré comme le maintien partiel de l' ancien système des taxes cumulatives à cascade .*

*12 Il convient de souligner, cependant, qu' une taxe nationale, même si elle n' était pas perçue selon cet ancien système, pourrait s' avérer contraire au droit communautaire, si elle empêchait le plein effet du système commun de TVA, introduit par les première et deuxième directives du 11 avril 1967, et complété notamment par la sixième directive, du 17 mai 1977, qui, tout en remplaçant la deuxième directive, a précisé et renforcé davantage la structure et les modalités d' application du système commun de TVA .*

*13 Toutefois, le droit communautaire ne comporte en son état actuel aucune disposition spécifique visant à exclure ou à limiter la faculté des États membres d' instituer des impôts autres que les taxes sur le chiffre d' affaires . Cette faculté est explicitement confirmée par l' article 33 de la sixième directive, selon lequel "sans préjudice d' autres dispositions communautaires, les dispositions de la présente directive ne font pas obstacle au maintien ou à l' introduction par un État membre de taxes sur les contrats d' assurance, sur les jeux et paris, d' accises, de droits d' enregistrement, et, plus généralement, de tous impôts, droits et taxes n' ayant pas le caractère de taxes sur le chiffre d' affaires " .*

*14 Ainsi que la Cour l' a précisé dans l' arrêt du 8 juillet 1986 ( Kerrutt c . Finanzamt Moenchengladbach-Mitte, 73/85, Rec . p . 2219 ), il ressort de cette disposition que le droit communautaire admet l' existence de régimes de taxation en concurrence avec la TVA . Les États membres peuvent en conséquence instituer des impôts n' ayant pas le caractère de taxes sur le chiffre d' affaires même lorsque, comme en l' espèce au principal, leur perception aboutit à un cumul avec la TVA pour une seule et même opération .*

*15 La réponse à la première question dépend donc du point de savoir si l' impôt extraordinaire en cause, tel qu' il a été défini dans l' ordonnance de renvoi, doit être considéré comme une taxe sur le chiffre d' affaires, au sens de l' article 33 de la sixième directive .*

16 Il y a lieu de rappeler à cet égard que, selon la jurisprudence établie par l'arrêt du 27 novembre 1985 ( *Rousseau Wilmot*, 295/84, *Rec.* p.3759 ), la notion de "taxe sur le chiffre d'affaires" revêt une portée particulière dans le cadre de l'article 33 de la sixième directive. La Cour a déclaré que, pour trancher le problème posé, la portée de l'article 33 devait être déterminée à la lumière de la fonction de cette disposition dans le cadre du système harmonisé de la taxe sur le chiffre d'affaires sous forme de système commun sur la valeur ajoutée.

17 Il résulte également de cet arrêt que l'article 33 de la sixième directive, qui laisse la liberté aux États membres de maintenir ou d'introduire certaines taxes indirectes à condition qu'il ne s'agisse pas de taxes "ayant (...) le caractère de taxes sur le chiffre d'affaires", a pour but d'empêcher que le fonctionnement du système commun de TVA soit compromis par des mesures fiscales d'un État membre grevant la circulation des biens et des services et frappant les transactions commerciales d'une façon comparable à celle qui caractérise la TVA.

18 Ainsi que la Cour l'a déclaré, notamment dans les arrêts du 27 novembre 1985 et du 3 mars 1988 ( *Rousseau Wilmot*, 295/84, précité, et *Bergandi*, 252/86, non encore publié au Recueil ), le principe du système commun de TVA 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, 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 taxe sur la valeur ajoutée n'est exigible qu'après déduction 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 les assujettis soient autorisés à déduire de la TVA dont ils sont redevables les montants de TVA qui ont déjà grevé les biens en amont.

19 Il faut, dès lors, déterminer si la perception de la BVB compromet le fonctionnement du système commun de TVA au stade actuel du processus d'harmonisation fiscale communautaire dans la mesure où elle grève les voitures de tourisme d'une façon comparable à celle qui caractérise la TVA.

20 A cet égard, il y a lieu de constater, d'une part, que la BVB, si elle constitue une taxe sur la consommation dont la base d'imposition est proportionnelle au prix des voitures de tourisme, ne constitue cependant pas un impôt général puisqu'elle ne frappe que deux catégories de produits bien déterminés, à savoir les voitures de tourisme et les motocyclettes. D'autre part, elle ne grève pas la circulation des biens et des services et elle ne frappe pas les transactions commerciales d'une façon comparable à celle qui caractérise la TVA puisqu'elle n'est appliquée qu'une seule fois, au stade de la livraison par le fabricant ou de l'importation, et elle est ensuite intégralement répercutée au stade de commercialisation suivant sans qu'il y ait une nouvelle imposition. De plus, si la BVB acquittée n'est pas déductible en amont, elle fait partie intégrante du prix de revient du véhicule; et les véhicules usagés, autres que ceux qui sont importés, ne sont plus soumis à la BVB. Par ailleurs, la BVB ne compromet pas le fonctionnement du système commun de TVA puisqu'elle est perçue parallèlement à la TVA, et non pas en remplacement total ou partiel de celle-ci. Enfin, la base d'imposition de la BVB est le prix catalogue du véhicule, hors TVA, et lorsque celle-ci est due, la TVA est calculée sur la contrepartie réellement obtenue par le fournisseur, y compris la BVB.

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 sur le chiffre d'affaires, au sens de l'article 33 de la sixième directive.

22 Il convient par ailleurs de souligner que les problèmes posés par les présents litiges sont sensiblement différents de ceux qui ont donné lieu aux arrêts de la Cour du 10 avril 1984 ( *Commission c. Royaume de Belgique*, 324/82, *Rec.* p. 1861 ) et du 4 février 1988 ( *Commission*

*c . Royaume de Belgique, 391/85, non encore publié au Recueil ). En effet, dans l' arrêt du 10 avril 1984, la Cour a constaté que la sixième directive s' opposait au maintien du prix de catalogue des voitures comme base d' imposition de la TVA . Dans l' arrêt du 4 février 1988, la Cour a considéré que l' obligation d' exécuter le premier arrêt s' opposait à l' adoption d' une taxe à l' immatriculation sur les voitures neuves et les voitures mixtes neuves, dont la base d' imposition était constituée par le prix de catalogue, et dont une exemption était accordée à concurrence du montant ayant servi de base d' imposition de la TVA pour la livraison ou l' importation du véhicule, étant donné qu' une telle réglementation supposait, en fait, le maintien du prix de catalogue comme base d' imposition des voitures neuves et des voitures mixtes neuves . Par contre, la BVB constitue une taxe indépendante de la TVA et fait toujours partie de la base d' imposition de cette dernière .*

*23 Les requérantes au principal ont enfin également rappelé la réserve énoncée à l' article 33, "sans préjudice d' autres dispositions communautaires", en alléguant que la perception de la BVB était contraire à l' article 95 du traité .*

*24 A cet égard, il y a lieu de relever qu' il résulte des constatations formulées par les juridictions de renvoi que cette taxe, qui frappe dans les mêmes conditions les voitures importées et celles d' origine nationale, ne comporte aucun effet discriminatoire ou protecteur . Une telle taxe n' est donc pas incompatible avec l' article 95 du traité .*

*25 En conséquence, il y a lieu de répondre à la première question posée dans les deux affaires par le Hoge Raad que les dispositions contenues dans les première, deuxième et sixième directives ne s' opposent pas à la perception d' un impôt extraordinaire à la consommation sur les voitures de tourisme tel que la BVB .*

*Sur les deuxième questions*

*26 Compte tenu de la réponse donnée à la première question, les deuxième questions sont sans objet .*

## **Décisions sur les dépenses**

*Sur les dépens*

*27 Les frais exposés par le gouvernement des Pays-Bas, par le gouvernement du Royaume-Uni et 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 .*

## **Dispositif**

*Par ces motifs,*

**LA COUR**

*statuant sur les questions à elle soumise par le Hoge Raad des Pays-Bas, par arrêts du 9 mars 1988, dit pour droit :*

*Les dispositions contenues dans les première, deuxième et sixième directives concernant la taxe sur le chiffre d' affaires ne s' opposent pas à la perception d' un impôt extraordinaire à la consommation sur les voitures de tourisme tel que la Bijzondere Verbruiks belasting van*

*personenauto' s .*