

ARRÊT DE LA COUR (cinquième chambre)
14 mai 1985 *

Dans l'affaire 139/84,

ayant pour objet une demande adressée à la Cour, en application de l'article 177 du traité CEE, par le Hoge Raad der Nederlanden et visant à obtenir, dans le litige pendant devant cette juridiction entre

Van Dijk's Boekhuis BV, à Kampen,

et

Staatssecretaris van Financiën,

une décision à titre préjudiciel sur l'interprétation à donner à l'article 5, paragraphe 2, sous d), de la directive 67/288 du Conseil, du 11 avril 1967, relative à l'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires - structure et modalités d'application du système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO L 71, p. 1303) et de l'article 5, paragraphe 5, sous a), de la directive 77/388 du Conseil, du 17 mai 1977, relative à l'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires - système commun de la taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme (JO L 145, p. 1),

LA COUR (cinquième chambre),

composée de MM. O. Due, président de chambre, C. Kakouris, U. Everling, Y. Galmot et R. Joliet, juges,

avocat général: M. C. O. Lenz

greffier: M. H. A. Rühl, administrateur principal

considérant les observations présentées:

- pour le requérant au principal, représenté et assisté par Wisselink & Co. BV, conseillers fiscaux,
- pour la Commission des Communautés européennes, représentée par M. J. F. Bühl, conseiller juridique, en qualité d'agent, assisté par M^e Mees, avocat près le Hoge Raad des Pays-Bas,

* Langue de procédure: le néerlandais.

— pour le gouvernement français, représenté par M. J. P. Cortes, en qualité d'agent,

— pour le gouvernement des Pays-Bas, représenté par M. E. F. Jacobs, en qualité d'agent,

ayant entendu les conclusions de l'avocat général à l'audience du 5 mars 1985,

rend le présent

ARRÊT

(Partie « En fait » non reproduite)

En droit

- 1 Par arrêt du 16 mai 1984, parvenu à la Cour le 24 mai 1984, le Hoge Raad des Pays-Bas a posé, en vertu de l'article 177 du traité CEE, deux questions préjudicielles relatives à l'interprétation des directives 67/228 et 77/388 du Conseil, respectivement du 11 avril 1967 (JO 1967, p. 1303) et du 17 mai 1977 (JO L 145, p. 1), en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires.
- 2 Ces questions ont été soulevées dans le cadre d'un litige entre la société Van Dijk's Boekhuis BV, de Kampen (ci-après « Van Dijk's Boekhuis »), et l'inspecteur des droits à l'importation et des accises de Zwolle, concernant le montant d'un redressement fiscal mis à charge de Van Dijk's Boekhuis.
- 3 Une des activités de Van Dijk's Boekhuis consiste à effectuer une remise en état, plus ou moins importante, de livres scolaires usagés à la demande de tiers à qui ces livres appartiennent. Pendant la période de 1976 à 1979, Van Dijk's Boekhuis a payé sur les montants facturés pour ces réparations la taxe sur le chiffre d'affaires au taux réduit de 4 % qui est prévu dans la loi néerlandaise pour les livraisons de livres.
- 4 A la suite d'un contrôle intervenu en 1981, l'inspecteur des droits à l'importation et des accises de Zwolle a estimé que ces réparations ne constituaient pas une livraison au sens de la loi néerlandaise, mais bien une prestation de services,

soumise au taux de 18 %. En conséquence, l'inspecteur a émis un avis de redressement pour les années 1976-1979. Cet avis a été maintenu après qu'une réclamation eut été faite par Van Dijk's Boekhuis.

- 5 Van Dijk's Boekhuis a ensuite introduit une action contre cette décision de l'inspecteur des droits à l'importation et des accises devant le Gerechtshof d'Arnhem. Cette juridiction a estimé que, malgré les réparations importantes effectuées, l'ancien livre continuait d'exister, qu'il n'y avait pas fabrication d'un bien nouveau et qu'il ne pouvait s'agir d'une livraison de bien au sens de la loi néerlandaise sur la taxe sur le chiffre d'affaires. Par arrêt du 14 avril 1983, elle a, en conséquence, déclaré l'action non fondée.
- 6 Cet arrêt a fait l'objet d'un pourvoi en cassation devant le Hoge Raad. A l'appui de ce pourvoi, Van Dijk's Boekhuis a fait valoir que les opérations qu'elle effectuait sur des livres en lambeaux aboutissaient à la fabrication d'un livre. En refusant d'admettre qu'il s'agissait d'une livraison, le Gerechtshof d'Arnhem aurait donc violé la loi néerlandaise sur la taxe sur le chiffre d'affaires de 1968.
- 7 Pour le Hoge Raad, l'argumentation de Van Dijk's Boekhuis pose le problème du sens du mot « fabriqué » dans la loi sur la taxe sur le chiffre d'affaires. A cet égard, le Hoge Raad relève que le législateur néerlandais n'a pas entendu donner d'autre signification au terme en question que celle que revêt le mot « fabriqué » dans l'article 5, paragraphe 2, sous d), de la 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 1967, p. 1303) (ci-après la « deuxième directive »). Le Hoge Raad considère aussi que, depuis le 1^{er} janvier 1979, le terme « fabriqué » de la loi néerlandaise a la même signification que le membre de phrase « fabriqué ou assemblé » qui figure à l'article 5, paragraphe 5, sous a), de la 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 (JO L 145, p. 1) (ci-après la « sixième directive »).
- 8 Dans ces conditions, le Hoge Raad a estimé qu'il ne pouvait répondre à l'argumentation de Van Dijk's Boekhuis sans obtenir l'interprétation des articles 5 des deuxième et sixième directives. Il a donc décidé de poser à la Cour les questions suivantes:
- « 1) Les prestations de services fournies par un assujetti qui, sur l'ordre d'un tiers, répare ou rénove dans une mesure importante un bien meuble mis à sa dispo-

sition par le tiers en question et le lui livre ensuite ne doivent-elles être considérées comme la fabrication d'un bien meuble ou comme la fabrication ou l'assemblage d'un bien meuble, au sens de l'article 5, paragraphe 2, sous d), de la deuxième directive ou au sens de l'article 5, paragraphe 5, sous a), de la sixième directive, que lorsque le résultat des prestations fournies constitue, d'après le langage courant ou aux yeux du public, un bien nouveau?

- 2) Si le critère décrit dans la question précédente n'est pas déterminant:
- a) Quelles sont les exigences minimales auxquelles de telles prestations de services doivent satisfaire pour pouvoir être considérées comme la fabrication ou comme la fabrication ou l'assemblage d'un bien meuble?
 - b) Dans ce contexte, convient-il d'opérer une différenciation entre les biens caractérisés principalement par des qualités matérielles et les biens qui, comme les livres, sont caractérisés principalement par des qualités immatérielles?
 - c) Dans ce contexte, convient-il d'opérer une différenciation entre la réparation ou la rénovation de biens qui sont réduits à la somme de leurs éléments constitutifs ou dont les éléments ne sont désintégrés que par l'entrepreneur, et la réparation ou la rénovation de biens qui sont encore intacts et qui le restent?
 - d) Dans ce contexte, convient-il d'opérer une différenciation selon que l'entrepreneur ajoute plus ou moins de matériaux nouveaux? »

9 L'article 5, paragraphe 2, sous d), de la deuxième directive est rédigé comme suit:

« sont également considérées comme une livraison au sens du paragraphe 1:

...

- d) la délivrance d'un travail à façon, c'est-à-dire la remise par l'entrepreneur de l'ouvrage à son client d'un bien meuble qu'il a fabriqué au moyen de matières et objets que le client lui a confiés à cette fin, que l'entrepreneur ait fourni ou non une partie des produits utilisés ».

10 L'article 5, paragraphe 5, sous a), de la sixième directive dispose que :

« Les États membres peuvent considérer comme une livraison au sens du paragraphe 1 :

a) la délivrance d'un travail à façon, c'est-à-dire la remise par l'entrepreneur de l'ouvrage à son client d'un bien meuble qu'il a fabriqué ou assemblé au moyen de matières et d'objets que le client lui a confiés à cette fin, que l'entrepreneur ait fourni ou non une partie des matériaux utilisés. »

Sur la première question

11 Par sa première question, le Hoge Raad demande, d'une part, si des opérations de réparation ou de rénovation importantes sur un bien meuble appartenant à autrui doivent aboutir à la création d'un bien nouveau pour relever de la notion de travail à façon visée à l'article 5, paragraphe 2, sous d), de la deuxième directive et à l'article 5, paragraphe 5, sous a), de la sixième directive, et, d'autre part, comment s'apprécie cette nouveauté.

12 Van Dijk's Boekhuis, dans ses observations présentées devant la Cour, soutient que la nouveauté du bien fabriqué n'est pas le critère utilisé par les deuxième et sixième directives, car les textes insistent plutôt sur la nature des travaux effectués pour obtenir le bien produit. Selon Van Dijk's Boekhuis, il y aurait donc « travail à façon » au sens des directives précitées dès lors qu'un client confie des matériaux, matières, objets, etc., à un entrepreneur pour que celui-ci en fasse un bien. Cette interprétation vaudrait aussi si les matériaux confiés proviennent d'un bien disloqué.

13 Le gouvernement néerlandais fonde, pour sa part, son raisonnement sur le texte néerlandais de l'article 5 de la deuxième directive. Dans ce texte, il est précisé que des opérations matérielles ne constituent un travail à façon que si elles ont été effectuées par le « fabricant de l'ouvrage ». Or, ces derniers mots, dans le langage courant, sont utilisés uniquement pour une personne qui fabrique des biens nouveaux. Le gouvernement néerlandais en déduit que des opérations de réparation et de rénovation importantes effectuées sur un bien meuble appartenant à un tiers sont des travaux à façon uniquement lorsqu'elles aboutissent à la création d'un bien nouveau.

- 14 La Commission se base sur la signification du mot « fabriqué » dans le langage courant pour interpréter le texte des deuxième et sixième directives. Or, dans le langage courant, on vise, par fabrication, les opérations qui aboutissent à la création d'un bien nouveau, c'est-à-dire dont les caractéristiques essentielles ont été modifiées. Ce n'est que dans ce cas qu'il y aurait travail à façon.
- 15 Enfin, le gouvernement français considère que le Conseil, en adoptant les directives précitées, a entendu laisser aux États membres le soin de déterminer la nature des travaux à façon — prestation de services ou livraison de biens — visés par les deuxième et sixième directives au regard de leur ordre juridique interne.
- 16 Il y a d'abord lieu de relever que les observations du gouvernement français posent la question préliminaire de savoir si la notion de travail à façon utilisée dans les deuxième et sixième directives a un sens communautaire ou est définie par les ordres juridiques des États membres. A cet égard, le fait que les mots « travail à façon » soient suivis, dans le texte des articles 5 des deuxième et sixième directives, de l'expression « c'est-à-dire », qui introduit une définition, montre clairement que le Conseil a entendu donner un sens communautaire à la notion de travail à façon.
- 17 Aux termes de l'article 5, paragraphe 2, sous d), de la deuxième directive et de l'article 5, paragraphe 5, sous a), de la sixième directive, le travail à façon consiste dans la fabrication ou l'assemblage d'un bien meuble au moyen de matériaux fournis à cette fin par le client.
- 18 La Commission, dans ses observations, a indiqué à juste titre que le problème soulevé par le Hoge Raad était la détermination de ce qu'impliquait le mot « fabriqué » utilisé dans la deuxième directive, mot dont la portée n'a pas été modifiée par l'adjonction du mot « assemblé » dans la sixième directive.

- 19 La question étant ainsi précisée, il y a lieu de constater que le texte des autres dispositions des deuxième et sixième directives ne fournit aucune indication sur le sens à donner au mot « fabriqué ». De plus, il ne peut être trouvé d'éclaircissement dans la finalité poursuivie par le Conseil en adoptant les directives précitées. En effet, celles-ci ont notamment pour objectif de déterminer de manière uniforme et selon des règles communautaires l'assiette de la taxe sur la valeur ajoutée. Cependant, cette finalité est atteinte quel que soit le sens donné au mot « fabriqué », pourvu que ce sens soit identique dans tous les États membres.
- 20 Dans ces conditions, on ne peut interpréter le mot « fabriqué » qu'en se référant au langage courant. Or, selon celui-ci, la fabrication implique l'idée de la création d'un bien qui n'existait pas encore.
- 21 Cela permet de conclure qu'il n'y a travail à façon que si un entrepreneur obtient un bien nouveau à partir de matériaux que le client lui a confiés.
- 22 Cette nouveauté sera présente lorsque, du travail de l'entrepreneur, résultera un bien dont la fonction, aux yeux du public qui l'utilise, est différente de celle qu'avaient les matériaux confiés. Il appartient au juge national d'apprécier cette nouveauté en se référant à l'utilisation qui peut être faite du bien.
- 23 Il en résulte que les remises en état et les réparations qui, quelle que soit leur importance, rendent simplement au bien confié la fonction qu'il avait antérieurement sans aboutir à la création d'un bien nouveau ne constituent pas un travail à façon.
- 24 Il y a donc lieu de répondre à la première question posée par le Hoge Raad des Pays-Bas qu'il n'y a travail à façon, au sens de l'article 5, paragraphe 2, sous d), de la deuxième directive et de l'article 5, paragraphe 5, sous a), de la sixième directive, que si un entrepreneur obtient un bien nouveau à partir des matériaux que le client lui a confiés et que cette nouveauté sera présente lorsque du travail de l'entrepreneur résultera un bien dont la fonction, aux yeux du public qui l'utilise, est différente de celle qu'avaient les matériaux confiés.

Sur la deuxième question

- 25 Compte tenu de la réponse donnée à la première question posée par le Hoge Raad, la deuxième question est sans objet.

Sur les dépens

- 26 Les frais exposés par les gouvernements néerlandais et français 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.

Par ces motifs,

LA COUR (cinquième chambre),

statuant sur les questions à elle soumises par le Hoge Raad des Pays-Bas, par arrêt du 16 mai 1984, dit pour droit:

Il n'y a travail à façon, au sens de l'article 5, paragraphe 2, sous d), de la directive 67/228 du Conseil du 11 avril 1967 (JO 1967, p. 1303) et de l'article 5, paragraphe 5, sous a), de la directive 77/388 du Conseil du 17 mai 1977 (JO L 145, p. 1), en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires, que si un entrepreneur obtient un bien nouveau à partir des matériaux que le client lui a confiés. Cette nouveauté sera présente lorsque du travail de

l'entrepreneur résultera un bien dont la fonction, aux yeux du public qui l'utilise, est différente de celle qu'avaient les matériaux confiés.

Due

Kakouris

Everling

Galmot

Joliet

Ainsi prononcé en audience publique à Luxembourg, le 14 mai 1985.

Le greffier

P. Heim

Le président de la cinquième chambre

O. Due