

**CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL  
M. PIETER VERLOREN VAN THEMAAT,  
PRÉSENTÉES LE 24 JANVIER 1984<sup>1</sup>**

*Monsieur le Président,  
Messieurs les Juges,*

**1. Objet de la procédure**

L'affaire 324/82 qui nous préoccupe aujourd'hui concerne une procédure au titre de l'article 169 du traité CEE. Par son recours, la Commission demande à la Cour de constater qu'en ce qui concerne le calcul de la base d'imposition des voitures neuves et des voitures dites «de direction», le royaume de Belgique ne s'est pas conformé à l'article 11 de la sixième directive relative aux taxes sur le chiffre d'affaires (77/388/CEE, du 17. 5. 1977, JO L 145 du 13. 6. 1977, p. 1).

C'est l'arrêté royal n° 17, du 20 juillet 1970, qui est le siège de la réglementation belge relativement à l'assiette de l'impôt (ou à la «base d'imposition») des voitures neuves au titre de la taxe sur le chiffre d'affaires et, à cet égard, l'arrêté cité ne renvoie pas — s'écartant clairement en cela de l'article 11 de la directive — au prix effectivement payé pour la voiture mais au prix de catalogue comme base minimale d'imposition. En ce qui concerne les voitures dites «de direction», l'administration fiscale belge applique également des règles — qui figurent dans les circulaires n° 4, du 12 janvier 1971, et n° 74, du 11 juillet 1972 — pour calculer la base d'imposition aussi bien pour les voitures destinées à un usage interne que pour la vente ultérieure de ces voitures. Ces règles s'écartent également de l'article 11 de la directive. Quant au régime fiscal applicable, elles opèrent une différenciation selon la durée d'utilisation des voitures en tant que voitures «de direction». En cas de

vente dans le délai de six mois, le commerçant n'est redevable d'aucun impôt pour l'usage privé, mais la taxe sur le chiffre d'affaires que l'acheteur doit acquitter est encore calculée, dans ce cas, sur la base du prix de catalogue, ce par quoi la réglementation belge s'écarte aussi de l'article 11 de la directive. Elle s'en écarte encore par le calcul de la base d'imposition en cas d'usage privé de plus de six mois ainsi que par les fictions alors prévues pour déterminer la valeur vénale. Pour les autres particularités du régime belge, nous renvoyons au rapport d'audience. Seul importe au regard des considérations qui suivent que dans de nombreux cas, si ce n'est dans la plupart des cas, les fictions établies par le législateur et l'administration belge ont pour effet que la base d'imposition dépasse celle prévue par l'article 11 de la directive. Comme nous l'avons dit, cet article prévoit comme base d'imposition en cas de vente le prix effectivement acquitté. En ce qui concerne l'usage privé du commerçant, la Commission estime qu'il convient d'appliquer l'article 11, point A.1.b) et c).

**2. Les dérogations pertinentes prévues par la directive**

Le gouvernement belge reconnaît que sur les points mentionnés, la réglementation nationale s'écarte des dispositions de la directive mais, pour sa défense, il se prévaut de l'article 27, paragraphe 5, de la directive qui dispose ce qui suit:

«Les États membres qui appliquent, au 1<sup>er</sup> janvier 1977, des mesures particulières du type de celles visées au paragraphe 1 peuvent les maintenir, à la condition de

<sup>1</sup> — Traduit du néerlandais.

les notifier à la Commission avant le 1<sup>er</sup> janvier 1978 et sous réserve qu'elles soient conformes, pour autant qu'il s'agisse de mesures destinées à simplifier la perception de la taxe, au critère défini au paragraphe 1.»

Les mesures particulières «du type de celles visées au paragraphe 1» sont des mesures visant à «simplifier la perception de la taxe» ou à «éviter certaines fraudes ou évasions fiscales». Ce n'est qu'à l'égard des mesures «destinées à simplifier la perception de la taxe» que la deuxième phrase du paragraphe 1 de l'article 27 prévoit que celles-ci «ne peuvent influencer, sauf de façon négligeable, sur le montant de la taxe due au stade de la consommation finale». Conformément à l'article 27, paragraphe 5, le gouvernement belge a notifié les mesures particulières en cause à la Commission le 23 décembre 1977. Il n'est pas contesté que ces mesures étaient déjà applicables au 1<sup>er</sup> janvier 1977. En conséquence, l'applicabilité de l'article 27, paragraphe 5, ne fait à cet égard aucun doute.

### 3. Différences par rapport à l'affaire 95/82 (Commission/République française, chevaux de course)

A l'audience, la Commission a considéré que les questions d'interprétation soulevées en l'espèce sont en substance les mêmes que celles qui se posent dans l'affaire «des chevaux de course» dirigée contre la France, que vous connaissez. Néanmoins, cette argumentation ne nous semble pas exacte dans la mesure où dans l'affaire «des chevaux de course», la République française se prévalait d'une simplification de la perception de la taxe. A cet égard, nous renvoyons aux conclusions de l'avocat général M. Mancini dans l'affaire 95/82, du 29 juin 1983. En revanche, le gouvernement belge se prévaut de la dérogation prévue à l'article 27, paragraphe 5, pour les mesures destinées à «éviter certaines fraudes ou évasions fiscales». La Commission admet d'ailleurs que le régime belge d'une taxe

minimale liquidée sur la base du prix de catalogue constitue un bon moyen pour lutter contre la fraude fiscale.

La différence par rapport à l'affaire française que nous avons mentionnée nous semble essentielle puisque, comme nous l'avons fait remarquer, la deuxième phrase de l'article 27, paragraphe 1 (à laquelle l'article 27, paragraphe 5, renvoie), ne pose la condition que les mesures adoptées ne peuvent pas influencer, sauf de façon négligeable, sur le montant de la taxe due au stade de la consommation finale qu'en ce qui concerne les mesures de simplification de perception de la taxe. On ne saurait donc dire, selon nous, qu'il existe une violation du texte de l'article 27, paragraphe 5. La question qui reste alors à résoudre est celle de savoir si l'économie et l'objectif de la directive interdisent d'interpréter l'article 27, paragraphe 5, de la directive en ce sens qu'il permet d'exclure totalement l'application de l'article 11 dans tout un secteur économique d'une certaine importance. C'est en cela, en définitive, que réside la thèse principale de la Commission que nous désirons examiner séparément maintenant.

### 4. La prétendue violation de l'article 11 de la directive

Contrairement à l'opinion développée par le gouvernement belge dans son deuxième moyen, la Commission estime effectivement qu'en l'espèce seul l'article 11 de la directive est applicable. Selon la Commission, l'article 27 ne concernerait pas des régimes d'imposition généraux qui frappent systématiquement tout un secteur et qui, par la fixation d'une base d'imposition minimale pour la liquidation de la taxe sur le chiffre d'affaires, s'écartent de la disposition fondamentale de l'article 11. Ledit article détermine une base d'imposition uniforme pour la taxe sur le chiffre d'affaires, applicable dans tous les États membres. De l'avis de la Commission, la portée de l'article 27, paragraphe 5, est limitée implicitement en ce sens que les mesures mentionnées

dans cette disposition doivent respecter l'économie de la sixième directive et, en particulier, l'essence de l'article 11. En tout cas, conformément au principe de proportionnalité, les mesures particulières destinées à éviter la fraude ne devraient pas s'écarter de l'article 11 au-delà de ce qui est strictement nécessaire pour atteindre l'objectif de lutte contre la fraude fiscale visée. En premier lieu, il est essentiel, pour la Commission, que la taxe sur le chiffre d'affaires soit calculée sur la base du prix effectivement payé et non pas sur une base d'imposition fictive et, en deuxième lieu, que les contrôles fiscaux nécessaires soient effectués d'une façon plus conforme à la directive.

En ce qui concerne les voitures neuves et les voitures importées, la Commission prétend que le régime belge est incompatible avec l'article 11, point A.1.a) et points B.1 et 2, de la sixième directive. En ce qui concerne les voitures «de direction», le régime belge serait contraire à l'article 11, points A.1.b) et c). Pour plus de détails, nous nous permettons de renvoyer au rapport d'audience. Bien que ceux-ci clarifient certainement de quelle façon et dans quelle mesure la réglementation belge s'écarte de l'article 11 de la directive, ils ne revêtent cependant qu'un intérêt secondaire eu égard à l'appréciation de la thèse principale de la Commission mentionnée précédemment. A cet égard, il n'importe pas non plus que la Commission prétende qu'en l'espèce il ne s'agit pas de mesures destinées à simplifier la perception de la taxe. En effet, dans son mémoire en défense, le gouvernement belge ne se prévaut pas de la dérogation prévue pour les mesures simplifiant la perception mais de la dérogation applicable aux mesures destinée à éviter certaines fraudes ou évasions fiscales. La Commission n'a d'ailleurs pas vraiment contesté que ce soit là l'objectif essentiel des mesures belges.

Nous examinerons encore brièvement, dans la dernière partie de nos conclu-

sions, les exceptions d'irrecevabilité soulevées par le gouvernement belge.

Quant au fond, le gouvernement belge se prévaut principalement de la dérogation qui figure à l'article 27, paragraphe 5, et que nous avons déjà examinée. Eu égard à la lutte contre la fraude fiscale, le gouvernement belge constate aussi qu'à la différence de ce qui est prévu pour les mesures destinées à simplifier la perception de la taxe, le texte de ce paragraphe ne contient aucune limitation matérielle relativement à la nature des mesures adoptées dès lors qu'il est établi, comme en l'espèce, qu'elles sont exclusivement destinées à lutter contre la fraude fiscale. Selon le gouvernement belge, le texte de l'article 27, paragraphe 5, ne fournirait pas non plus de fondement à l'application du principe de proportionnalité comme la Commission l'a fait valoir. Conformément à la jurisprudence de la Cour relativement aux déclarations figurant dans des procès-verbaux, on peut faire abstraction du fait qu'à cet égard, à l'appui de son point de vue, le gouvernement belge se prévaut aussi d'une note figurant au procès-verbal de la session du Conseil au cours de laquelle la directive a été adoptée. En revanche, il convient d'accorder quelque importance au fait que le gouvernement belge se prévaut de la pratique juridique de la Commission et du Conseil relativement à l'application de l'article 27, paragraphe 1. En effet, l'annexe IV de la réplique de la Commission fait apparaître que pour le moins dans un cas, le Conseil et la Commission ont accepté la fixation d'une base d'imposition minimale pour éviter la fraude (article 10, paragraphe 5, de la loi allemande sur la taxe sur le chiffre d'affaires). Dans certains autres cas dans lesquels des mesures similaires n'étaient pas des mesures isolées mais faisaient partie intégrante d'un régime destiné à combattre les fraudes dans différents domaines (y compris sur le plan des contributions directes et des cotisations de sécurité sociale), des mesures de ce type ont également été admises. Par

contre, en 1980, la Commission s'est opposée avec des arguments similaires à ceux qu'elle expose aujourd'hui, à l'introduction d'une nouvelle mesure belge relative aux voitures d'occasion. Toutefois, d'après l'annexe visée, le Conseil n'a pas pu admettre sans plus l'opinion divergente de la Commission. C'est pourquoi cette nouvelle affaire est encore en suspens. La Commission suggère donc à tort, dans l'annexe citée, que cette nouvelle affaire serait susceptible de conforter de façon déterminante les arguments qu'elle a exposés ici. Se fondant sur l'opinion apparemment différente du Conseil, le gouvernement belge peut se prévaloir avec le même droit de cette affaire. Même considérés dans leur ensemble, les précédents fournissent en définitive, selon nous, autant d'arguments en faveur du point de vue de la Commission qu'en faveur du point de vue du gouvernement belge en l'espèce. Finalement, ce sont les arguments exposés dans la présente procédure qui doivent donc être déterminants.

Pour apprécier maintenant ces arguments, nous constatons tout d'abord que, comme nous l'avons déjà mentionné, le texte de l'article 27, paragraphe 5, de la directive ne fait pas obstacle aux mesures belges. A cet égard, nous accordons une signification déterminante à la deuxième phrase du premier paragraphe de l'article cité, à laquelle le paragraphe 5 renvoie expressément. En effet, la deuxième phrase du paragraphe 1 ne contient de limitation matérielle qu'en ce qui concerne les mesures «destinées à simplifier la perception de la taxe».

En principe, nous estimons bien entretiens comme la Commission que des mesures particulières telles qu'admises exceptionnellement au titre de l'article 27 ne sauraient s'écarter du régime normal de la directive au-delà de ce qui est justifié au regard des objectifs mentionnés, en raison de la nature même d'une telle dérogation. En vertu du paragraphe 1 de l'article en cause, auquel le

paragraphe 5 renvoie, les «mesures particulières dérogatoires à la présente directive» ne peuvent être maintenues que si elles sont destinées à «simplifier la perception de la taxe» ou à «éviter certaines fraudes ou évasions fiscales». Une interprétation sensée de cette disposition exige en effet que les mesures ne dérogent pas aux dispositions de la directive au-delà de ce que les objectifs mentionnés justifient. En d'autres termes, il doit exister en l'espèce un rapport suffisamment contraignant entre le but visé et les moyens mis en œuvre par les mesures destinées à lutter contre la fraude fiscale; il faut aussi, selon nous, que les mesures particulières ne sapent pas en outre de façon sensible les objectifs essentiels de la directive.

A nos yeux, la Commission n'a pas démontré que, dans le secteur automobile, les fraudes que les mesures en cause sont destinées à combattre n'apparaissent que de façon sporadique.

A nos yeux, elle n'a pas non plus démontré concrètement qu'en adoptant des mesures s'écartant moins du régime de droit commun, sans faire peser sur l'administration fiscale et ses contrôleurs une charge disproportionnée, le gouvernement belge pouvait obtenir d'aussi bons résultats. A cet égard, la Commission se borne à émettre des points de vue vagues et abstraits. Elle ne cite par exemple aucune réglementation adoptée dans le même but dans d'autres États membres qui s'écarterait moins de l'article 11 de la directive. Le texte de l'article 27 ne fournit selon nous aucun fondement au point de vue de la Commission selon lequel les mesures ne pourraient concerner que la perception des taxes et non pas la base d'imposition. En principe, le texte admet des dérogations à la directive et donc à toutes les dispositions de celle-ci.

Enfin, la Commission n'a selon nous pas démontré qu'en adoptant les mesures en cause, le gouvernement belge a grave-

ment mis en péril la réalisation des objectifs de la directive.

Dans les considérants de la directive, le premier objectif mentionné concerne la nécessité que les Communautés bénéficient de ressources propres «obtenues par l'application d'un taux commun à une assiette déterminée d'une manière uniforme et selon des règles communautaires». Selon nous, les mesures de lutte contre la fraude fiscale en cause, qui garantissent que l'imposition d'une voiture s'élève au moins au montant prévu par la directive, ne mettent pas en péril l'objectif visé, mais le servent plutôt.

Les mesures belges ne nous paraissent pas non plus mettre en péril les autres objectifs mentionnés, à savoir la libéralisation de la circulation des biens et des services entre autres, et la neutralité de la taxe sur le chiffre d'affaires au regard du jeu de la concurrence. Les voitures importées ne sont pas frappées plus lourdement que les voitures produites ou assemblées en Belgique même. Aucune différenciation n'est opérée entre les entreprises intégrées et non intégrées ou entre les importations officielles et les «importations parallèles». La Commission n'a formulé aucun grief sur ces points. Elle n'allègue pas non plus qu'en l'espèce les courants traditionnels du commerce se sont modifiés et sont ainsi susceptibles de fausser le jeu de la concurrence comme c'était le cas dans l'affaire française des chevaux de course. Les mesures belges ne rendent pas non plus plus difficile la réalisation de l'objectif final de la directive, à savoir la suppression des taxations à l'importation et des détaxations à l'exportation.

Au neuvième considérant qui concerne plus particulièrement l'article 11 de la directive, il est seulement dit «que la base d'imposition doit faire l'objet d'une harmonisation afin que l'application du taux communautaire aux opérations imposables conduise à des résultats comparables dans tous les États membres». Des mesures qui sont susceptibles tout au plus

d'entraîner comme conséquence que la Belgique connaisse un taux d'imposition des voitures quelque peu plus élevé ne sauraient être de nature à mettre substantiellement cet objectif en péril. Les objections que les consommateurs belges pourraient éventuellement formuler contre le régime prévu concernent le seul niveau national. La directive ne protège pas non plus les consommateurs contre les différences de prix beaucoup plus importantes dues aux différences de taux considérables entre les États membres.

Nous estimons donc que le moyen de la Commission fondé sur le fait que les mesures en cause seraient contraires à l'article 11 de la directive ne saurait pas non plus aboutir, puisque la Commission n'a pas démontré concrètement qu'il serait possible de lutter tout aussi efficacement contre la fraude fiscale en s'écartant moins gravement de l'article 11 et qu'elle n'a pas démontré non plus que les mesures belges seraient susceptibles de mettre substantiellement en cause les objectifs de l'article 11.

##### 5. Remarques finales et conclusion

Comme, selon nous, le recours de la Commission doit être rejeté quant au fond, nous n'estimons pas nécessaire d'examiner d'une façon approfondie les trois exceptions d'irrecevabilité que le gouvernement belge a soulevées.

La Commission a répondu à bon droit à l'objection formulée par le gouvernement belge parce qu'elle n'a réagi que deux ans après la notification des mesures particulières belges, en renvoyant à son devoir permanent de contrôle au titre de l'article 155 du traité CEE ainsi qu'à l'opportunité de ne poursuivre des infractions éventuelles qu'après avoir acquis

une vue d'ensemble des mesures adoptées dans tous les États membres pour transposer une directive.

La deuxième exception soulevée par le gouvernement belge est fondée sur la circonstance que la Commission ne fait pas grief à la Belgique d'avoir violé l'article 27 mais uniquement l'article 11 de la directive. Bien que la Commission se soit défendue, à tort, contre l'exception soulevée en prétendant que l'article 27 ne constitue qu'une disposition de procédure (ce qui n'est pas exact eu égard à l'analyse du texte que nous avons faite), nous avons précédemment abouti, pour d'autres motifs, à la conclusion que la

Commission ne pouvait effectivement pas fonder son recours exclusivement sur l'article 27. Lorsqu'une dérogation n'est prétendument pas applicable il convient en effet, en général, de se fonder sur la règle de base prétendument violée.

Enfin, l'irrecevabilité du moyen que la Commission fonde sur le principe de proportionnalité ne saurait aboutir puisqu'en se prévalant de celui-ci la Commission précise manifestement des griefs qu'elle avait déjà formulés auparavant au cours de la procédure administrative. A cet égard, nous renvoyons en particulier à l'avis motivé du 25 mars 1982 joint en annexe II à la requête.

Sur le fondement de l'analyse des arguments soulevés que nous avons faite, nous *concluons* toutefois

- 1) au rejet du recours de la Commission contre le royaume de Belgique,
- 2) à la condamnation de la Commission aux dépens.