

Dans l'affaire 324/82,

COMMISSION DES COMMUNAUTÉS EUROPÉENNES, représentée par son conseiller juridique, M. David Gilmour, et M. Guido Berardis, membre du service juridique de la Commission, en qualité d'agents, ayant élu domicile chez M. Oreste Montalto, bâtiment Jean Monnet, Kirchberg, à Luxembourg,

partie requérante,

contre

ROYAUME DE BELGIQUE, représenté par le ministre des Relations extérieures, dont les bureaux sont établis 2, rue des Quatre-Bras, 1000 Bruxelles, en la personne de M. Robert Hoebaer, directeur au ministère des Affaires étrangères, du Commerce extérieur et de la Coopération au développement, et de M. Frans J. Wauters, conseiller au ministère des Finances, en qualité d'agents, ayant élu domicile à Luxembourg, au siège de l'ambassade de Belgique, 4, rue des Girondins, Résidence Champagne,

partie défenderesse,

ayant pour objet de faire constater que le royaume de Belgique, en ne se conformant pas aux dispositions des articles 11 et 27 de la sixième directive 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 (77/388/CEE) (JO L 145 du 13. 6. 1977) en ce qui concerne le calcul de la base d'imposition des voitures, a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu du droit communautaire,

LA COUR,

composée de MM. J. Mertens de Wilmars, président, T. Koopmans, K. Bahlmann et Y. Galmot, présidents de chambre, P. Pescatore, Mackenzie Stuart, A. O'Keeffe, G. Bosco, O. Due, U. Everling et C. Kakouris, juges,

avocat général: M. P. VerLoren van Themaat
greffier: M. P. Heim

rend le présent

ARRÊT

En fait

Les faits de la cause, le déroulement de la procédure, les conclusions et les moyens et arguments des parties peuvent être résumés comme suit:

I — Cadre juridique du litige et exposé des faits

A — *Cadre juridique*

1. National

En exécution de l'article 35 du code de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après TVA), le royaume de Belgique a établi une base minimale d'imposition pour la perception de la TVA en matière de vente de voitures neuves et de voitures de direction.

a) Quant aux voitures neuves, l'arrêté royal n° 17 du 20 juillet 1970, relatif à l'établissement d'une base minimale d'imposition pour les voitures automobiles, en matière de TVA prévoit dans ses articles 1 et 2 ce qui suit:

«Article 1. Il est établi une base minimale d'imposition à la taxe sur la valeur ajoutée, pour les voitures automobiles livrées dans le pays à des usagers ou importées par des usagers.

Pour l'application du présent arrêté, est considérée comme usager toute personne qui utilise une voiture automobile pour son usage privé, ou pour des activités professionnelles autres que la vente de voitures automobiles.

Article 2, § 1. La base d'imposition ne peut, pour les voitures neuves, être infé-

rieure au prix de catalogue en vigueur au moment où la taxe est due.

§ 2. Le prix de catalogue est le prix qui est fixé par le constructeur pour la vente à l'usager de voitures automobiles neuves d'un même type, avec leurs équipements et accessoires.

Est réputée constructeur la personne qui a été reconnue en cette qualité par le ministre des Communications ou son délégué, conformément à l'article 5 de l'arrêté royal du 15 mars 1968 portant règlement général sur les conditions techniques auxquelles doivent répondre les véhicules automobiles et leurs remorques.

Lorsque le constructeur est établi à l'étranger, le prix doit être fixé par le mandataire prévu à l'article 5, § 2, 4, de l'arrêté royal du 15 mars 1968, qui aura reçu pouvoir à cette fin.»

Le prix de catalogue est fixé librement par les constructeurs ou leurs mandataires et peut être adapté selon leur convenance, sans que l'administration fiscale intervienne de quelque manière que ce soit. Cependant, les constructeurs et leurs mandataires visés à l'article 2, paragraphe 2, sont tenus, selon l'article 4, paragraphe premier, de notifier au directeur général de l'administration les prix de catalogues des voitures automobiles qu'ils construisent ou importent, ainsi que toutes les modifications à ces prix. Ces notifications doivent être faites dans les cinq jours de la mise en application du prix de catalogue ou de la modification apportée à ce prix en mentionnant tous les détails nécessaires.

b) Quant aux voitures de direction, l'administration belge applique un régime particulier qui nuance la perception de la TVA en fonction de la durée du prélèvement et qui est exposé dans les circulaires n° 4 du 12 janvier 1971 et n° 74 du 11 juillet 1972. Ce régime distingue entre trois différents stades de vente:

aa) Lorsque la voiture neuve prélevée est vendue dans les six mois à compter du début de l'utilisation, aucune taxe n'est réclamée du chef de l'utilisation. Cependant, conformément à l'arrêté royal précité n° 17, du 27 juillet 1970, la voiture prélevée est considérée comme neuve au moment de la vente et donc soumise à ce moment à la TVA sur une base d'imposition égale au prix de catalogue en vigueur pour un véhicule neuf.

bb) Lorsque la voiture neuve prélevée est vendue plus de six mois et moins de 18 mois après le début de l'utilisation, le prélèvement fiscal est opéré sur une base d'imposition égale à la différence entre le prix de catalogue en vigueur au moment de la vente et le prix auquel la voiture est vendue. La TVA due en raison de ce prélèvement n'est déduite qu'à concurrence de moitié (article 45, paragraphe 2, du code de la TVA). Quant à la vente de la voiture, elle est soumise au régime d'imposition des voitures d'occasion.

cc) Lorsque la voiture neuve prélevée n'est pas vendue dans le délai de 18 mois après le début de l'utilisation, le prélèvement s'opère selon les règles normales prévues par l'article 12, paragraphe premier, du code de la TVA, soit selon son point 3°, lorsque le prélèvement a lieu en vue d'une affectation privée, soit selon son point 4°, lorsqu'il a lieu pour les besoins internes de l'entreprise. Dans ce cas, la TVA due en raison de ce prélèvement est calculée sur le prix d'achat ou

sur le prix de revient de la voiture neuve qui en fait l'objet, au taux de 25 % ou de 33 %, applicable aux voitures (article 33 du code de la TVA). En vertu de l'article 45, paragraphe 2, du code de la TVA, la taxe ainsi calculée et perçue n'est déductible au maximum qu'à concurrence de moitié, même si le prélèvement était effectué exclusivement pour les besoins de l'entreprise. La taxe n'est pas déductible si le prélèvement avait lieu à des fins exclusivement privées.

Cette disposition était applicable au 1^{er} janvier 1977. Cependant, dans le régime antérieur au 1^{er} juillet 1980, une limitation transitoire du droit de déduction fiscale pour les taxes grevant les biens d'investissement devait être combinée avec la limitation du droit à déduction spécifique aux voitures automobiles. Après la suppression de cette disposition transitoire (article 100 du code de la TVA), seule la limitation de moitié est encore à prendre en considération. Le régime particulier pour les voitures de direction a été adapté en conséquence pour les prélèvements visés sous les lettres bb) et cc) sans être modifié pour les prélèvements de moins de six mois. Le régime particulier est facultatif par rapport au régime normal mentionné ci-dessus sous cc), mais doté d'avantages déterminants.

Les dispositions belges précitées ont été notifiées à la Commission par lettre du 23 décembre 1977 dans le cadre de l'article 27, paragraphe 5, de la directive 77/388/CEE (ci-après sixième directive).

2. Communautaire

L'article 27, paragraphes 1 et 5, de la sixième directive dispose:

1) «Le Conseil, statuant à l'unanimité sur proposition de la Commission,

peut autoriser tout État membre à introduire des mesures particulières dérogatoires à la présente directive, afin de simplifier la perception de la taxe ou d'éviter certaines fraudes ou évasions fiscales. Les mesures destinées à simplifier la perception de la taxe ne peuvent influencer, sauf de façon négligeable, sur le montant de la taxe due au stade de la consommation finale.»

- 5) «Les États membres qui appliquent, au 1^{er} janvier 1977, des mesures particulières du type de celles visées au paragraphe 1 peuvent les maintenir, à la condition de les notifier à la Commission avant le 1^{er} 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.»

L'article 11 concerne la base d'imposition en tant qu'objet de l'harmonisation. Conformément à cette disposition, la base d'imposition est constituée, à l'intérieur du pays,

- «a) pour les livraisons de biens et les prestations de services autres que celles visées sous b), c) et d), par tout ce qui constitue la contrepartie obtenue ou à obtenir par le fournisseur ou le prestataire pour ces opérations de la part de l'acheteur, du preneur ou d'un tiers, y compris les subventions directement liées au prix de ces opérations.»

Ne sont pas à comprendre dans la base d'imposition

«les rabais et ristournes de prix consentis à l'acheteur ou au preneur et acquis au moment où s'effectue l'opération.»

Quant à l'importation de biens, la base d'imposition est constituée

- «a) par le prix payé ou à payer par l'importateur, si ce prix constitue la seule contrepartie définie sous A, paragraphe 1, sous a);
- b) par la valeur normale, si le prix payé ou à payer ne constitue pas la seule contrepartie du bien importé.

Est considéré comme 'valeur normale' à l'importation d'un bien 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.»

Selon le point B.2, les États membres peuvent retenir comme base d'imposition la valeur définie dans le règlement (CEE) n° 803/68 relatif à la valeur en douane des marchandises (JO L 148, p. 6).

B — Procédure précontentieuse

Par lettre du 21 novembre 1979, la Commission a informé le gouvernement belge que, de son avis, les dispositions belges sus-décrites ne seraient pas compatibles avec celles de la sixième directive et en particulier son article 11, concernant la base d'imposition de la TVA, et qu'elle ne pourrait admettre le recours, par la Belgique, aux dispositions dérogatoires de l'article 27, paragraphe 5, de la directive, au titre de mesures de lutte contre la fraude pour les voitures neuves ou importées et de mesures de

simplification pour les voitures de direction.

Le gouvernement belge a répondu par lettre du 10 juin 1980 de la représentation permanente de la Belgique auprès des Communautés européennes, à laquelle était annexée une note du ministre des Finances. Il résulte de cette note que le gouvernement belge ne conteste pas que la législation belge déroge à l'article 11 de la sixième directive, mais qu'il estime applicable en l'espèce l'exception prévue dans l'article 27, paragraphe 5, de la directive.

Les arguments présentés par le gouvernement belge dans sa note n'ayant pas convaincu la Commission, celle-ci a engagé, par lettre du 20 mars 1981, à l'encontre de la Belgique, la procédure d'infraction prévue à l'article 169 du traité CEE et a invité le gouvernement belge à lui faire parvenir ses observations éventuelles dans un délai de deux mois à compter de la réception de sa lettre.

Dans sa réponse du 10 juin 1981 de la représentation permanente de la Belgique, le gouvernement belge a maintenu son point de vue en insistant plus particulièrement sur le fait que sa législation entrerait dans le cadre de l'article 27, paragraphe 5, de la sixième directive.

Après avoir réexaminé ces arguments, la Commission a estimé ne pas devoir modifier son opinion sur le fait que le régime belge de la TVA en question était en infraction avec la sixième directive et a adressé, par conséquent, en date du 15 avril 1982, un avis motivé à la Belgique, l'invitant à prendre les mesures nécessaires pour se conformer à cet avis dans un délai de deux mois à compter de sa notification. Cet avis motivé étant resté sans réponse, la Commission a introduit le présent recours, qui a été enregistré au greffe de la Cour le 20 décembre 1982.

II — Procédure écrite et conclusions

Sur rapport du juge rapporteur, l'avocat général entendu, la Cour a décidé d'ouvrir la procédure orale sans instruction préalable.

La *Commission* conclut à ce qu'il plaise à la Cour:

- «1. déclarer que le royaume de Belgique, en maintenant en vigueur un régime particulier en ce qui concerne la base d'imposition de la TVA sur les voitures neuves, soit vendues dans le pays, soit importées, et sur les voitures dites 'de direction', contraire aux dispositions précises en la matière édictées par l'article 11 de la directive 77/388/CEE, a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu du traité CEE;
2. condamner la défenderesse aux dépens.»

Le *royaume de Belgique* conclut à ce qu'il plaise à la Cour:

- «1. déclarer la requête de la Commission irrecevable et, subsidiairement, non fondée;
2. condamner la Commission aux dépens.»

III — Moyens et arguments des parties

Dans sa requête, la *Commission* fait valoir en premier lieu que le régime belge ne serait pas compatible avec l'article 11 puisqu'il aurait pour résultat de taxer systématiquement la livraison ou l'importation de voitures neuves, sur une valeur en général supérieure à la contrepartie

réellement obtenue par le fournisseur ou au prix payé par le particulier important en parallèle. En ce qui concerne les livraisons sur le marché national, le régime belge grèverait de la TVA la valeur de tous rabais ou ristournes et serait en cela contraire aux dispositions de l'article 11.A.3.b). Pour les voitures importées, le régime belge ne tiendrait pas compte du prix réellement payé. La Commission souligne d'ailleurs que la Belgique aurait déjà accepté l'incompatibilité de ses dispositions avec l'article 11 et qu'elle se bornerait à invoquer les dispositions dérogatoires de l'article 27, paragraphe 5.

En ce qui concerne cette dernière disposition, la Commission rejette l'argument que les mesures belges seraient justifiées par la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales. Ce serait à tort que la Belgique se référerait, pour justifier sa législation, à l'existence d'une fraude importante dans le secteur de l'automobile. La question essentielle serait de savoir dans quelle mesure, en vertu de cette disposition, les États membres seraient habilités à maintenir n'importe quel système et à prévoir n'importe quelle exception aux principes mêmes de la sixième directive. Le point de droit central dans l'affaire présente serait donc la portée de l'article 27, paragraphe 5.

En effet, même sur la base de l'article 27, les États membres ne seraient pas dispensés de respecter les *principes essentiels* de la sixième directive, surtout ceux de son article 11, qui constitueraient la «disposition clef» de l'ensemble du régime d'harmonisation puisque ce serait celle par laquelle aurait été instaurée l'assiette uniforme de la TVA. Même les mesures préexistantes devraient être compatibles avec l'article 11 en tant qu'elles respectent «l'économie» de la sixième directive.

Par ailleurs, la faculté contenue dans l'article 27, paragraphe 5, serait soumise

au principe de la proportionnalité, et les mesures belges seraient, de toute évidence, disproportionnées par rapport au problème posé.

Quant aux voitures neuves et importées, d'une part, et aux voitures de direction, d'autre part, la Commission spécifie sa position juridique comme suit:

a) *Voitures neuves*

En ce qui concerne les voitures neuves et importées, la Commission fait valoir que le régime belge de la perception de la TVA ne serait pas compatible avec l'article 11.A.1.a), A.3.b) et B.1 et 2 de la sixième directive. Ce régime rendrait sans objet pratiquement la totalité de l'article 11 dans un secteur important de l'économie et, de ce fait, y introduirait un système de taxation substantiellement différent de celui conçu par la directive. Des mesures de cette envergure ne seraient nullement justifiées par le problème posé, à savoir le risque des fausses factures et celui de la surévaluation d'une voiture reprise lors de la vente d'un véhicule neuf. Tous les deux risques seraient contrôlables sur la base d'un recouplement entre les stocks de voitures, soit neuves, soit reprises par des négociants et les ventes effectuées par ceux-ci. La maintenance d'une base minimale d'importation, d'un caractère général et systématique, sortirait donc largement des limites fixées par l'article 27.

Par ailleurs, la Commission soutient que les reprises seraient normalement effectuées sur base d'un barème, et une surévaluation d'une voiture reprise comme élément de prix ne donnerait lieu en soi à aucune possibilité de fraude ou évasion fiscales. Compte tenu des dispositions de l'article 11.A.1.a) de la sixième directive, la TVA serait à payer sur la totalité du prix convenu entre les parties.

La valeur accordée au bien repris n'aurait rien à voir avec ce prix. La seule conséquence des mesures belges serait d'inclure dans la base d'imposition certains éléments comme les ristournes et rabais qui en seraient exclus par l'article 11.A.3.b) de la directive.

b) Voitures de direction

La Commission est d'avis que le régime belge actuel ou contesté violerait l'article 11.A.1.b) et c) de la sixième directive. Il ne s'agirait ni de mesures de simplification, ni de mesures concernant la perception de la TVA en tant que telle. La Commission fait notamment valoir que la non-perception de la TVA au moment du prélèvement de la voiture serait incompatible avec la directive. En effet, selon le régime belge, l'assujetti pourrait déduire immédiatement et totalement la TVA acquittée sur une voiture de direction qu'il a utilisée pour ses besoins personnels, comme si la voiture était destinée à être vendue normalement et non pas utilisée en partie à des fins privées. Elle n'estime pas non plus compatible avec la directive, la partie du régime belge selon laquelle, lors de la vente des voitures de direction, la TVA est perçue sur la base du, ou en référence au, prix catalogue en vigueur au moment où la taxe est due.

aa) En ce qui concerne la question de savoir si les mesures belges ont pour effet une *simplification*, la Commission conteste la compatibilité avec la sixième directive de la partie desdites mesures qui concerne la vente des voitures de direction à l'intérieur d'un délai de six mois à partir de leur prélèvement, et cela à cause de la combinaison de la non-perception de la TVA due en raison de l'usage en partie privée au moment du prélèvement avec le fait que lors de la vente de la voiture la base imposable est le prix de catalogue, qui donne lieu à la perception d'un supplément de taxe.

bb) Quant à la *non-perception* de la taxe au moment du prélèvement, la Commission relève que l'utilisation de la voiture devrait être assimilée à une prestation de services effectuée à titre onéreux; dès lors, conformément à l'article 11.A.1.c), la base d'imposition serait constituée par le montant des dépenses engagées par l'assujetti pour l'exécution de la prestation de services. Même si la Belgique avait pu traiter l'opération comme une livraison de biens, la Commission ne saurait accepter le régime qui a été organisé sur cette base.

En effet, ce serait l'article 10.1.a) qui serait pertinent pour la perception de la TVA sur un bien affecté à l'entreprise et utilisé pour partie à des fins privées. En ce qui concerne le «fait générateur», il résulterait de cet article que la TVA deviendrait exigible lorsque le véhicule serait prélevé pour la première fois à des fins de «direction». La base imposable serait, conformément à l'article 11.A.1.b), le prix d'achat des biens ou conjointement à l'article 11.A.1.c), pour le cas où le prélèvement de la voiture serait traité comme une prestation de services, le montant des dépenses engagées par l'assujetti pour son exécution. Par contre, dans le régime belge, aucune taxe ne serait due à ce stade.

cc) Quant à la *perception* de la taxe au stade postérieur, la Commission est d'avis qu'une ancienne voiture de direction serait, en réalité, une voiture d'occasion et devrait en conséquence être taxée comme telle et non pas sur la base du prix catalogue comme une voiture neuve. Toutes ces mesures, à savoir la non-perception de la taxe pour la prestation de services, ou sa perception trop élevée en cas de vente, ne constitueraient pas de véritables mesures de simplification. En

réalité, le régime belge établirait un système plus complexe que les règles de la sixième directive. De plus, des mesures de simplification, pour pouvoir bénéficier de la dérogation de l'article 27, devraient porter sur l'adaptation du système prévu par la sixième directive et non sur un régime préexistant national.

Par ailleurs, les mesures belges ne constitueraient nullement des mesures de simplification de la perception de la taxe, mais porteraient plutôt sur l'assiette de la taxe.

Le *gouvernement belge* fait valoir, en revanche, que la requête serait entièrement irrecevable pour deux motifs et, en outre, la partie de la requête consacrée aux voitures neuves, également pour un troisième grief.

Quant au premier motif, le *gouvernement belge* est d'avis que la réaction de la Commission à la notification faite par la Belgique conformément à l'article 27, paragraphe 5, de la sixième directive, serait extrêmement tardive et serait la cause d'une insécurité juridique préjudiciable à ses intérêts légitimes. Le système belge aurait déjà été préexistant à la deuxième directive sur la TVA. L'article 27, paragraphe 5, de la sixième directive ne serait que la continuité du point 12 de l'annexe A de la deuxième directive. La Commission qui était parfaitement au courant du système belge n'en aurait jamais contesté la conformité à la législation communautaire.

Le *gouvernement belge* invoque, en outre, le procès-verbal de la réunion du Conseil consacrée à la proposition de la sixième directive, du 25 mars 1977 (document du Conseil R/716/77, du 25. 3. 1977, p. 11), qui ferait, à propos de la discussion de l'article 27, clairement mention des «dispositions visant à empêcher une minoration, considérée comme injustifiée par l'État membre, de la base imposable».

Le *gouvernement belge* ne conteste pas le pouvoir de la Commission d'examiner les mesures dérogatoires préexistantes à l'entrée en vigueur de la sixième directive, notifiées selon l'article 27, paragraphe 5,

mais il estime qu'en absence d'un délai explicitement stipulé dans cet article pour une objection éventuelle de la part de la Commission, la réaction de celle-ci devrait parvenir à l'État membre dans un délai raisonnable puisqu'une éventuelle condamnation par la Cour poserait des problèmes administratifs et budgétaires d'autant plus graves à l'État membre en cause que l'intervention de la Commission et de la Cour serait tardive. Le *gouvernement belge* se réfère, dans ce contexte, à la réglementation pour l'examen des nouvelles mesures dérogatoires prévue dans l'article 27, paragraphe 5, selon laquelle la Commission doit réagir dans un délai strict de trois mois pour demander que le Conseil soit saisi de la question, et il constate qu'il y aurait une disproportion manifeste si la Commission disposait, dans le cas de mesures préexistantes, de plusieurs années pour réagir.

Comme deuxième motif d'irrecevabilité, le *gouvernement belge* soutient que ce serait à tort que la Commission aurait fondé sa requête sur l'article 11 de la sixième directive, d'autant plus qu'il n'aurait jamais contesté que le régime en cause s'écarterait des dispositions de cet article. En réalité, le litige porterait sur la compatibilité de la réglementation belge avec l'article 27, paragraphe 5, de la directive, de sorte que la Commission aurait dû mentionner cet article dans le dispositif de la requête en tant qu'objet du litige.

Troisièmement, le *gouvernement belge* considère la requête irrecevable au motif qu'il y aurait un manque d'identité entre la phase administrative précontentieuse et la phase contentieuse quant aux moyens invoqués par la Commission contre le régime belge pour les voitures neuves. L'argumentation de la Commission se fonderait en effet essentiellement sur le principe de proportionnalité, alors qu'elle ne l'aurait invoqué que dans la requête devant la Cour.

Quant au fond, le *gouvernement belge* conteste le bien-fondé des moyens de la Commission tant à l'égard du régime

pour les voitures neuves que de celui pour les voitures de direction.

a) *Voitures neuves*

Tout en admettant que le mode de taxation de la vente des voitures neuves déroge à l'article 11 de la sixième directive, le gouvernement belge affirme toutefois que cette dérogation serait licite parce que juridiquement fondée sur l'article 27, paragraphe 5, de la directive. L'économie de cet article serait basée sur la distinction entre les nouvelles mesures dérogatoires et celles déjà en application antérieurement à la directive. La deuxième distinction concernerait la nature des mesures dérogatoires; ces mesures relèveraient soit de la lutte contre la fraude fiscale, soit de la simplification de la perception de la taxe. Tant pour les mesures préexistantes que pour les nouvelles, les mesures de simplification devraient répondre à un critère, à savoir que leur influence sur le montant de la taxe due au stade de la consommation finale ne pourrait être que négligeable. Par contre, la directive ne prévoirait aucun critère limitatif en matière de dispositions nationales destinées à éviter la fraude fiscale. Le rôle de la Commission consisterait donc uniquement à vérifier si la disposition de droit national constitue effectivement une mesure dont l'objet exclusif est de lutter contre la fraude fiscale. En conséquence, les considérations émises par la Commission dans sa requête transgresseraient le cadre fixé par l'article 27, paragraphe 5. De même, en invoquant la notion de proportionnalité, la Commission ajouterait au texte de cet article un critère qui n'y est pas prévu. En excluant du champ d'application des dérogations, certaines dispositions qu'elle juge essentielles dans la directive, la Commission outrepasserait enfin la volonté exprimée par les États membres et se substituerait à ceux-ci pour apprécier un texte au-delà de sa lettre et de son esprit.

En ce qui concerne l'importance de la dérogation prévue dans l'article 27, paragraphe 5, le gouvernement belge soutient que rien dans le libellé de cet article ne permettrait de limiter la portée de l'exception à certains articles de la directive. Elle serait plutôt viciée dans son entièreté. En conséquence, pour des motifs de lutte contre la fraude fiscale, un État membre pourrait même déroger aux bases d'imposition telles qu'établies par l'article 11. Toutefois, le système belge qui tend à assurer une base minimale d'imposition avec le moindre risque d'une légère surtaxation ne pourrait constituer qu'une entorse mineure à l'article 11; au contraire, il préserverait l'objectif qui lui serait sous-jacent, à savoir la juste perception de l'impôt malgré les écueils de la fraude.

En particulier, le gouvernement belge conteste la référence faite par la Commission à la notion de la proportionnalité. Bien que cette notion serait explicitement inscrite au paragraphe 1 de l'article 27, cela ne s'appliquerait pas à son paragraphe 5. En effet, le Conseil aurait admis, lors de l'adoption de ce texte, que la lutte contre la fraude prévalait sur des considérations de proportionnalité, ce qui résulterait pleinement de l'inscription effectuée à propos de l'article 27 au procès-verbal de la session du Conseil au cours de laquelle la sixième directive a été adoptée (note du Conseil, du 25. 3. 1977, doc. R/716/77 FIN 151). Dans cette inscription il aurait été précisé que «le Conseil et la Commission conviennent que les mesures de prévention de la fraude et de l'évasion fiscales ou de simplification, visées à l'article 27, peuvent prendre diverses formes. Elles peuvent consister, par exemple, en une suspension de taxe à un ou plusieurs stades auxquels la taxe, si elle avait été perçue, aurait de toute manière fait l'objet d'un droit à déduction complète dans le chef de l'acheteur ou du preneur ou dans des dispositions visant à empêcher une minoration, considérée comme

injustifiée par l'État membre, de la base imposable».

Le gouvernement belge observe, par ailleurs, qu'il existe une similitude de fond entre les dispositions pouvant être introduites après l'entrée en vigueur de la sixième directive, sur la base du paragraphe 1 de l'article 27, et celles pouvant être maintenues sur la base du paragraphe 5 dudit article. La Commission aurait montré une différence d'attitude étonnante relative à la base minimale d'imposition malgré ces similitudes, puisque devant le Conseil, elle n'aurait pas évoqué de mesures dérogatoires du même type, introduites par la Belgique, les Pays-Bas et l'Allemagne dans le cadre des paragraphes 1 et 2 de l'article 27.

En outre, le principe d'une base minimale aurait été admis explicitement par la deuxième directive (article 8, point 12, de l'annexe A) et aurait été appliqué par la Belgique pendant les sept années séparat l'instauration de la TVA en Belgique de l'entrée en vigueur de la sixième directive sans être critiqué par la Commission.

Selon le gouvernement belge, même si la notion de proportionnalité s'appliquait au cas litigieux, le contexte ne serait pas du tout le même que dans l'article 36 du traité, puisqu'il ne s'agirait pas ici d'une exception à un principe de base du traité, mais uniquement d'une mesure dérogatoire, fondée sur un motif d'ordre public incontesté, à savoir la lutte contre la fraude. En toute hypothèse, la disposition belge litigieuse répondrait à l'exigence de proportionnalité tenant compte de l'importance de la fraude fiscale et de la lutte contre cette fraude. Il appartient à l'État membre de prendre souverainement et sous sa responsabilité exclusive les mesures contre la fraude qu'il estime les plus adéquates et les plus efficaces.

Le gouvernement belge expose d'une manière détaillée l'existence d'une fraude importante dans le secteur automobile et surtout les diverses techniques de fraude que les autorités belges auraient constatées dès la fin de la Seconde Guerre mondiale, tant à l'intérieur du pays qu'à l'importation.

Au surplus, le gouvernement belge observe que le système de la TVA perçue sur le prix catalogue ne pourrait efficacement fonctionner qu'à l'égard de biens dont la vente est facilement identifiable en comptabilité, ce qui expliquerait pourquoi, en Belgique, ce système ne serait appliqué qu'aux seules ventes de voitures et non sur d'autres biens, par exemple, les appareils électroménagers.

Enfin, le gouvernement belge maintient qu'il aurait le souci de concilier la lutte contre la fraude avec le respect du prix réel de la transaction et que, dans le système belge, le prix de catalogue se rapprocherait le plus possible du prix réel, puisque ce prix correspondrait en réalité aux prix commerciaux normaux. Aussi, le système ne serait nullement rigide et tiendrait même compte des campagnes promotionnelles. En conclusion, le problème soulevé par la Commission serait un faux problème.

b) Voitures de direction

Quant aux voitures de direction, le gouvernement belge fait valoir que le régime existant en Belgique constituerait une mesure de simplification par rapport à celui préconisé par la Communauté, doublée d'une mesure de lutte contre la fraude. Il est d'accord avec la Commission que les dispositions communautaires concernant des prestations de services correspondent mieux à la réalité pour ces

voitures que celles relatives à la vente. Toutefois, il soutient qu'il n'en reste pas moins que, pour appliquer ces dispositions, il faudrait déterminer certains éléments de fait. Cette détermination ne pourrait être que forfaitaire et approximative et appellerait des mesures de simplification. De même, des difficultés s'ensuivraient lors de la détermination du prix réellement convenu d'une voiture de direction vendue après un prélèvement de moins de six mois. Dans ce domaine, les manœuvres frauduleuses seraient particulièrement importantes ou à craindre.

Enfin, le gouvernement belge fait valoir que l'entorse aux règles régissant la base d'imposition serait plus apparente que réelle. En effet, le prix de catalogue imposé lors de la vente comprendrait approximativement la base d'imposition relative au prélèvement et le prix de vente de la voiture, de sorte que le système belge aboutirait, par une taxation unique lors de la vente, à un résultat pratiquement équivalent à la double taxation communautaire sur le prélèvement et la vente. Par ailleurs, le gouvernement belge oppose à l'avis de la Commission que le système belge ne constitue pas une mesure de simplification de la perception de la TVA, parce qu'il touche à la base d'imposition. Rien ne justifierait une telle interprétation restrictive de la notion de «perception» la restreignant à la notion de «modalité de paiement». En effet, la perception comprendrait tous les éléments qui permettraient l'établissement autant que le paiement de l'impôt et notamment la détermination de l'assiette.

Dans son mémoire en réplique, la Commission repousse le moyen d'irrecevabilité du gouvernement belge fondé sur le reproche de tardiveté. De l'avis de la Commission, la procédure d'infraction telle qu'elle est prévue dans l'article 155 du traité lui impose une obligation qui est illimitée dans le temps. La Commis-

sion n'aurait pas cru adéquat de poursuivre d'éventuelles infractions à la sixième directive aussi longtemps que la directive n'était pas mise en œuvre dans tous les États membres.

Quant à la prétendue erreur dans le dispositif de la requête, la Commission estime qu'elle aurait reproché à bon droit à la Belgique une infraction de l'article 11 et non pas à l'article 27, paragraphe 5, qui revêt, de son avis, plutôt le caractère d'une règle de procédure.

La Commission admet, par ailleurs, que les moyens et les motifs invoqués dans les trois phases de la procédure d'infraction doivent être identiques afin de garantir à l'État poursuivi la possibilité d'assurer sa défense. Toutefois, en s'appuyant sur la condition de proportionnalité, elle n'aurait pas introduit, dans la requête, un nouveau grief ou moyen, mais seulement développé ses raisons d'une manière plus extensive.

Quant au fond, la Commission ne conteste pas, dans une première partie générale, qu'il serait nécessaire de lutter contre la fraude fiscale. Toutefois, cette lutte ne pourrait pas être menée par n'importe quels moyens, mais seulement avec ceux en conformité avec l'économie de la sixième directive. L'article 27, paragraphe 5, imposerait donc aux États membres non seulement une obligation formelle de notification, mais des limites foncières implicites quant aux mesures qui peuvent être maintenues. Surtout, ils devraient respecter les dispositions revêtant une importance essentielle pour l'harmonisation voulue, ce qui serait le cas pour l'assiette de la TVA. La Commission est d'avis qu'il lui incomberait de vérifier si les mesures en question sont conformes avec ces dispositions.

La Commission fait valoir que la dérogation de l'article 27, paragraphe 5, comme toute mesure dérogatoire, serait d'interprétation restrictive. Les mesures nationales devraient donc répondre, selon le

libellé de cette disposition, aux critères de «particularité» et ne viser que «certaines» fraudes. Or, toutes les mesures d'ordre général qui, au lieu de viser certains types d'opérations, tendent à nier systématiquement un fait économique, en seraient exclues. Même le Conseil ne pourrait pas, contrairement à l'avis du gouvernement belge, autoriser de telles mesures. Déroger à l'article 11 en établissant une base fictive de la perception de la TVA constituerait une atteinte à l'essence même de la directive. En réalité, le système belge aurait pour effet que la base d'imposition serait systématiquement majorée. La Commission reconnaît qu'avec ce système, l'État belge supprime très efficacement toute fraude ou évasion fiscales. Mais, en même temps il serait totalement disproportionné au but recherché.

Quant aux détails techniques énoncés dans le mémoire en défense, la Commission observe complémentaiement :

a) Voitures neuves et importées

La Commission admet, d'une part, en conformité avec le procès-verbal du Conseil du 25 mars 1977, cité par le gouvernement belge, que les mesures contre la fraude fiscale puissent prendre diverses formes pour éviter la minoration de la base imposable, mais elle rejette, d'autre part, les mesures expressément exclues et ayant pour résultat, au contraire, une surtaxation.

En ce qui concerne l'évaluation d'autres mesures prises par la Belgique, les Pays-Bas et l'Allemagne, la Commission affirme avoir toujours appliqué à l'encontre de toutes les applications de l'article 27, les mêmes critères, et elle renvoie pour cela à l'annexe IV du mémoire en réplique.

Quant à l'importance de la fraude dans le domaine des ventes avec reprises, la Commission soutient que ce type de fraude ne concernerait que des cas isolés et qu'il ne permettrait donc pas de justi-

fier une mesure généralisée à toutes les ventes et à toutes les importations de voitures neuves contrairement aux règles de la sixième directive, d'autant plus qu'un contrôle adéquat serait possible sur la base des livres comptables.

En ce qui concerne les voitures importées, la Commission soutient que la règle belge ne constituerait pas une mesure de lutte contre la fraude en ce qu'elle ne tendrait pas à appréhender les cas particuliers de fraude, mais bien une mesure visant à assurer à l'État belge une entrée minimale de recettes fiscales. Par ailleurs, le système belge en exigeant que la TVA soit perçue sur un montant autre que celui convenu diminuerait le principe de la liberté contractuelle.

b) Voitures de direction

La Commission trouve inacceptable le fait qu'aucun aspect le l'usage d'une telle voiture ne soit porté au compte de l'entreprise et que toute la TVA y afférente soit mise à la charge de l'acheteur de cette voiture. Une telle pratique révélerait le caractère d'une double infraction à la sixième directive.

En outre, la Belgique présenterait son système comme une mesure de lutte contre la fraude pour la première fois dans ses observations en défense. Or, il y aurait une contradiction entre cet argument et la justification invoquée dans la lettre de notification.

Par ailleurs, la Commission conteste que les mesures belges auraient un caractère de simplification, puisqu'elles traiteraient, en effet, les voitures de trois manières différentes, en fonction de l'âge des voitures, ce qui constituerait une construction plutôt compliquée.

Finalement, la Commission insiste sur le fait que la notion de la «perception», figurant dans l'article 27, paragraphe 5, ne comprendrait pas l'assiette commune de la TVA même en référence à d'autres

dispositions de la directive qui distinguent entre l'imposition et la perception de l'impôt.

Le *gouvernement belge* répète, dans son mémoire en duplique, que la Commission aurait dû apprécier les mesures belges dans un «délai raisonnable», ce que la Cour aurait reconnu dans son arrêt du 11 décembre 1973 rendu dans l'affaire 120/73 (Recueil 1973, p. 1481). Par ailleurs, nonobstant les observations de la Commission sur l'entrée en vigueur de la sixième directive, le délai prévu dans l'article 27, paragraphe 5, n'aurait pas été modifié par la neuvième directive du Conseil, du 26 juin 1978 (JO L 194, p. 16), de sorte que la Commission aurait pu (et dû) faire grief à la Belgique plus tôt. En ce qui concerne les travaux préparatoires de la sixième directive, le *gouvernement belge* se réfère à l'article 12.C.2. de la proposition présentée par la Commission selon lequel l'introduction et la maintenance «à titre de mesure préventive de la fraude ou de simplification du calcul et de la perception de la taxe, des bases forfaitaires ou minimales pour certaines opérations» n'auraient pas été exclues. Ce texte n'étant pas formellement accepté par le Conseil se trouverait toutefois aux articles 24 et 27.

a) *Voitures neuves*

Le *gouvernement belge* reconnaît qu'en ce qui concerne des mesures dérogatoires anciennes, la Commission dispose d'un droit d'appréciation soumis au contrôle de la Cour. Toutefois, ce rôle serait limité par le cadre spécifique de cet article, et malgré les différences entre la procédure pour les mesures anciennes à maintenir et les mesures nouvelles à introduire, il ne pourrait être qu'identique au pouvoir de faire une proposition

au Conseil reconnue expressément par l'article 27, paragraphe 1, pour les mesures nouvelles. Dès lors, le pouvoir général de la Commission, découlant de l'article 155 du traité, se bornerait à l'examen du respect des conditions mises au maintien ou à l'introduction des dispositions dérogatoires, à savoir si oui ou non la mesure en question se justifierait par le besoin de lutter contre la fraude fiscale et, dans l'affirmative, si oui ou non la dérogation constituerait une mesure particulière. Le *gouvernement belge* expose en détails qu'en l'espèce, ces conditions seraient remplies. Indépendamment des fraudes classiques en matière d'impôt, la TVA ferait l'objet de manœuvres frauduleuses spécifiques. Cependant, les contre-mesures belges resteraient très particulières en ce sens qu'elles se limiteraient à un secteur particulier et ne concerneraient qu'un type de fraude. En toute hypothèse, l'article 27 n'aurait de sens que s'il permettait, dans des secteurs limités, la mise en œuvre de mesures systématiques et efficaces pour détecter certains types de fraudes.

Le *gouvernement belge* renvoie également à la mesure prise, avec l'accord de la Commission et du Conseil, dans le secteur des travaux immobiliers qui constituerait un exemple pertinent de ce que doit être une mesure de lutte contre la fraude dans la domaine de la TVA.

Au surplus, le *gouvernement belge* estime, d'une part, que la Communauté partagerait actuellement avec les États membres l'intérêt de rendre l'impôt efficace, ne fût-ce que pour s'assurer indirectement des ressources propres non altérées par les fraudes nationales. D'autre part, que la directive contiendrait plusieurs autres dérogations de fond, notamment dans l'article 4, paragraphe 3, l'article 11.B.2, l'article 13.A.m) et n), l'article 13.B.d) 6, l'article 13.C et l'ar-

ticle 20, paragraphe 4, qui tous limiteraient la portée de l'harmonisation.

Selon le gouvernement belge, l'article 11, en se référant au prix réel, s'opposerait à une minorisation de ce prix; par contre, une certaine majoration serait de moindre gravité. Lors des discussions au sein du Conseil, les représentants du gouvernement belge n'auraient jamais caché l'intention de maintenir une base minimale de taxation.

b) Voitures de direction

Le gouvernement belge affirme enfin que l'estimation de la valeur d'un prélèvement, pour l'utilisation privée de la voiture, lors de la vente serait tellement difficile qu'il serait nécessaire de couper court à ces complications ainsi qu'aux risques de fraude y afférents en se référant, lors de la vente, aux prix de catalogue de ces véhicules.

IV — Procédure orale

A l'audience du 22 novembre 1983, la Commission des Communautés européennes, représentée par son conseiller juridique, M. D. Gilmour, en qualité d'agent, et le gouvernement belge, représenté par MM. R. Hoebaer et F. J. Wauters, en qualité d'agents, ont été entendus en leurs observations orales.

La Commission et la défenderesse ont précisé, sur demande du président de la Cour, qu'en cas d'importation, la base d'imposition peut être, selon le règlement (CEE) n° 1224/80 du Conseil (JO L 134, p. 1), la valeur facture, comme règle principale, et subsidiairement un montant presque équivalant à la valeur normale dans le pays d'exportation.

L'avocat général a présenté ses conclusions à l'audience du 24 janvier 1984.

En droit

- 1 Par requête déposée au greffe de la Cour le 20 décembre 1982, la Commission des Communautés européennes a introduit, en vertu de l'article 169 du traité CEE, un recours visant à faire constater que le royaume de Belgique a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu du traité CEE, en maintenant en vigueur un régime particulier concernant la base d'imposition de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après TVA) sur les voitures neuves soit livrées dans le pays, soit importées, et sur les voitures dites «de direction», en violation de 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).
- 2 Ce régime particulier a été établi principalement, d'une part, par l'arrêté royal n° 17, du 20 juillet 1970 (Moniteur belge du 31. 7. 1970) et, d'autre

part, par les circulaires n° 4 du 12 janvier 1971 et n° 74 du 11 juillet 1972, prises toutes les deux sur la base de l'article 35 du code belge de la TVA, et est fondé pour le reste sur diverses autres dispositions de ce code.

- 3 En ce qui concerne les voitures neuves, l'arrêté royal n° 17 établit, selon son article 1, une base minimale d'imposition à la TVA pour les voitures livrées dans le pays à des usagers ou importées par des usagers, base qui, selon l'article 2 de l'arrêté précité, ne peut être inférieure au prix de catalogue en vigueur au moment où la taxe est due.
- 4 Pour les voitures dites «de direction», à savoir celles prélevées ou livrées à eux-mêmes par les constructeurs ou les négociants, les circulaires n° 4 et n° 74 prévoient un régime particulier facultatif selon lequel la perception de la TVA est nuancée en fonction de la durée du prélèvement comme suit:
 - Lorsque la voiture neuve prélevée est vendue dans les six mois à compter du début de l'utilisation, aucune taxe n'est réclamée du chef de l'utilisation pour le prélèvement, mais en vertu de l'article 2, paragraphe 3, de l'arrêté royal n° 17, la voiture prélevée est considérée comme neuve au moment de la vente de donc soumise à ce moment à la TVA sur une base d'imposition égale au prix de catalogue en vigueur pour une voiture neuve.
 - Lorsque la voiture neuve prélevée est vendue plus de six mois et moins de 18 mois après le début de l'utilisation, la TVA due en raison du prélèvement est perçue sur une base d'imposition égale à la différence entre le prix de catalogue en vigueur au moment de la vente et le prix réel de vente. Quant à la vente de la voiture, elle est soumise au régime d'imposition des voitures d'occasion.
 - Lorsque la voiture neuve prélevée n'est pas vendue dans le délai de 18 mois après le début de l'utilisation, la TVA est perçue selon les règles normales prévues par l'article 12, paragraphe 1, du code de la TVA; dans ce cas, la TVA due en raison de ce prélèvement est calculée sur le prix d'achat ou sur le prix de revient de la voiture neuve qui en fait l'objet.

- 5 Conformément à l'article 2, paragraphe 3, de l'arrêté royal n° 17, sont considérées comme neuves les voitures construites dans le pays «qui y sont livrées pour la première fois à un usager, même si elles ont été utilisées pendant une période n'excédant pas six mois par le constructeur ou par un négociant en voitures automobiles établi en Belgique», ainsi que les voitures importées «lorsqu'il n'est pas établi qu'elles ont été utilisées pendant six mois avant le moment où la taxe est due».
- 6 L'article 2, paragraphe 2, de l'arrêté royal précité prévoit que le prix de catalogue est constitué par le prix qui est fixé librement par le constructeur par la vente à l'usager de voitures neuves d'un même type y compris leurs équipements et accessoires ou, lorsque le constructeur est établi à l'étranger, par le mandataire qui aurait reçu pouvoir à cette fin.
- 7 Selon l'article 4 du même arrêté, le prix de catalogue, ainsi que toutes les modifications y apportées, doit être notifié au directeur général de l'administration compétente.
- 8 Par lettre du 23 décembre 1977, conformément à l'article 27, paragraphe 5, de la sixième directive et dans le délai prescrit par cet article, le gouvernement belge a notifié à la Commission les dispositions susmentionnées en tant que mesures particulières préexistantes à l'entrée en vigueur de ladite directive.
- 9 La Commission a fait part des objections contre le régime belge susmentionné pour la première fois par lettre du 21 novembre 1979 et a ouvert par lettre du 20 mars 1981, à l'encontre du royaume de Belgique, la procédure d'infraction prévue à l'article 169 du traité CEE, qui l'a conduite au présent recours.

Sur la recevabilité

- 10 Le gouvernement belge a soulevé d'abord à l'encontre du recours, trois moyens d'irrecevabilité.
- 11 En premier lieu, il soutient que la réaction de la Commission à la notification de la réglementation belge aurait été tardive et qu'elle aurait suscité une insécurité juridique préjudiciable à ses intérêts légitimes. En l'absence d'un délai

explicitement prévu à l'article 27, paragraphe 5, de la sixième directive, pour soulever des objections éventuelles, la Commission serait tenue de respecter un délai raisonnable, tout comme dans le cas des procédures prévues aux paragraphes 3 et 4 du même article 27 et au paragraphe 3 de l'article 93 du traité CEE, conformément à l'arrêt de la Cour du 11 décembre 1973 (Lorenz, 120/73, Recueil 1973, p. 1481).

- 12 Ce moyen ne saurait être retenu. Le délai visé à l'article 27, paragraphes 2 et 3, de la directive et celui résultant de l'interprétation que la Cour a donnée de l'article 93 du traité concernant des situations très spécifiques, s'agissant dans le premier cas de l'examen d'une demande de dérogation aux dispositions de la directive et dans le second d'une procédure qui en partie déroge expressément à celle prévue à l'article 169 du traité. A défaut de pareille dérogation pour les mesures maintenues sous le couvert de l'article 27, paragraphe 5, de la directive, ce sont les règles de l'article 169 du traité qui doivent trouver application sans que la Commission soit tenue au respect d'un délai déterminé. La Commission a expliqué qu'elle avait, en l'espèce, faisant usage du pouvoir d'appréciation que l'article 169 du traité lui accorde, estimé devoir retarder l'examen de la compatibilité des mesures litigieuses belges jusqu'après le moment où la directive serait en vigueur dans tous les États membres. Ce faisant, elle n'a pas fait de ce pouvoir d'appréciation un usage contraire au traité.
- 13 En deuxième lieu, le gouvernement belge soutient que la Commission aurait fondé à tort son recours sur l'article 11 de la sixième directive, puisque le litige porterait en réalité sur la compatibilité de la réglementation belge avec l'article 27, paragraphe 5, de ladite directive, disposition qui aurait dû être mentionnée par la Commission dans le dispositif de sa requête en tant qu'objet du litige.
- 14 Ce moyen doit, lui aussi, être écarté. Dans la communication au gouvernement belge, le 20 mars 1981, de la mise en demeure prévue par l'article 169 et ensuite dans l'avis motivé, la Commission a clairement indiqué qu'à son avis, les mesures belges étaient contraires à l'article 11 de la directive parce qu'elle (la Commission) ne pouvait admettre le recours à l'article 27, para-

graphe 5 de la directive», de sorte que le gouvernement belge ne saurait s'être mépris sur la portée véritable du litige.

- 15 Le gouvernement belge fait enfin valoir qu'il n'y aurait pas l'identité nécessaire entre la phase précontentieuse et la phase contentieuse de la procédure d'infraction quant aux moyens invoqués par la Commission contre la réglementation belge pour les voitures neuves en ce qu'elle n'aurait invoqué pour la première fois le principe de proportionnalité que dans la requête.
- 16 Ce moyen repose sur une méconnaissance de la portée juridique de l'argumentation de la Commission. Dans la requête, celle-ci fait valoir que «la faculté contenue dans l'article 27, paragraphe 5, de la sixième directive est, comme toute disposition de ce genre, soumise au principe de proportionnalité» et que «les mesures belges sont de toute évidence disproportionnées par rapport au problème posé». Ce moyen reprend exactement l'argumentation que la Commission a constamment avancée au cours de la procédure précontentieuse, à savoir que l'article 27, paragraphe 5, n'avait pas la portée que lui attribue le gouvernement belge et ne permettait pas de couvrir des mesures nationales aussi générales que celles qui font l'objet du litige.
- 17 Ces moyens devant être rejetés, il convient de procéder à l'examen du fond.

Quant au fond

- 18 A l'appui de son recours, la Commission soutient que le royaume de Belgique, en maintenant en vigueur en régime particulier en ce qui concerne la base d'imposition de la TVA sur les voitures neuves, soit livrées dans le pays, soit importées en Belgique, et sur les voitures dites «de direction», aurait violé l'article 11 de la sixième directive.
- 19 Il est constant entre les parties que la réglementation belge en cause s'écarte de l'article 11 de la directive, qui fixe la base d'imposition. Celle-ci est principalement constituée, en ce qui concerne les livraisons de biens et les prestations de services à l'intérieur du pays, par la contrepartie obtenue ou à obtenir compte tenu, entre autres, des rabais et des ristournes de prix

consentis à l'acheteur ou au preneur et acquis au moment où s'effectue l'opération. En ce qui concerne l'importation de biens, elle est constituée par le prix payé ou à payer par l'importateur, ou, si ce prix ne constitue pas la seule contrepartie du bien importé, par la valeur normale, ou au choix des États membres, par la valeur en douane, telle que définie par la réglementation communautaire.

20 Le litige porte sur la question de savoir si la réglementation belge peut déroger à l'article 11 de la directive en tant que « mesure particulière dérogatoire » au sens des paragraphes 1 et 5 de l'article 27.

21 Le paragraphe 5 de cet article est libellé comme suit:

« Les États membres qui appliquent, au 1^{er} janvier 1977, des mesures particulières du type de celles visées au paragraphe 1 peuvent les maintenir, à la condition de les notifier à la Commission avant le 1^{er} 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. »

Le paragraphe 1 de ce même article, auquel le paragraphe 5 se réfère, dispose que

« le Conseil, statuant à l'unanimité sur proposition de la Commission, peut autoriser tout État membre à introduire des mesures particulières dérogatoires à la présente directive, afin de simplifier la perception de la taxe ou d'éviter certaines fraudes ou évasions fiscales. Les mesures destinées à simplifier la perception de la taxe ne peuvent influencer, sauf de façon négligeable, sur le montant de la taxe due au stade de la consommation finale. »

22 La Commission fait valoir que les mesures nationales en cause ne seraient pas couvertes par l'article 27, paragraphe 5, en ce qu'elle revêtiraient un caractère trop général; notamment et pour autant qu'elles concernent des voitures neuves, elles rendraient pratiquement sans objet pour le secteur de marché en question le système de l'article 11, de sorte qu'elles seraient disproportionnées par rapport au but recherché. En effet même lors de l'application de l'article 27, paragraphe 5, de la sixième directive, les États membres seraient obligés de respecter les principes essentiels de la directive et son économie, ainsi que les principes généraux de droit communautaire tel que le principe de la proportionnalité.

23 Par ailleurs, la Commission conteste que les dispositions litigieuses seraient justifiées par le souci d'éviter des fraudes ou évasions fiscales et qu'elles constitueraient de véritables mesures de simplification de la perception de la taxe. En tout état de cause, il serait possible d'atteindre ces objectifs par des mesures moins contraignantes pour la majeure partie des assujettis, par exemple en procédant à des contrôles qui pourraient être effectués sur la base d'un recoupement entre les stocks de voitures, soit neuves, soit reprises par des négociants, et les ventes effectuées par ceux-ci.

24 En revanche, le gouvernement belge soutient que la dérogation à l'article 11 serait licite parce que fondée sur l'article 27, paragraphe 5. En effet, dans la mesure où les dérogations portent sur la simplification de la perception de la taxe, elles devraient répondre au critère établi par le paragraphe 1 de l'article 27, c'est-à-dire que leur influence sur le montant de la taxe due au stade de la consommation finale ne pourrait être que négligeable. Par contre, la directive ne prévoirait aucun critère limitatif en matière de dispositions nationales destinées à éviter des fraudes ou évasions fiscales, de sorte qu'il pourrait être dérogé à l'intégralité de la directive y compris aux bases d'imposition telles qu'établies par l'article 11, et cela sans que le principe de la proportionnalité ou une autre condition particulière puisse être invoqué.

25 Selon le gouvernement belge, la réglementation litigieuse satisferait toutefois aux exigences de proportionnalité puisque des pratiques importantes de fraude existeraient dans le secteur des voitures automobiles. Ces fraudes consisteraient, entre autres, dans la fausse déclaration du prix des voitures neuves par le vendeur notamment lors de la reprise des voitures usagées aussi bien que dans la déduction de taxes impayées en amont par l'acheteur. Elles joueraient un rôle considérable dans le déficit budgétaire et fausseraient également le jeu de la concurrence.

26 En outre, le gouvernement belge se réfère à la déclaration figurant dans le procès-verbal de la session du Conseil au cours de laquelle la sixième directive a été adoptée, qui viserait explicitement comme mesure dérogatoire pouvant être maintenue sur la base de l'article 27, paragraphe 5, une disposition prévoyant l'application d'une base minimale d'imposition. Cette déclaration serait libellée comme suit:

«Le Conseil et la Commission conviennent que les mesures de prévention de la fraude et de l'évasion fiscales ou de simplification, visées à l'article 27, peuvent prendre diverses formes. Elles peuvent consister, par exemple, en une suspension de taxe à un ou plusieurs stades auxquels la taxe, si elle avait été

perçue, aurait de toute manière fait l'objet d'un droit à déduction complète dans le chef de l'acheteur ou du preneur ou dans des dispositions visant à empêcher une minoration, considérée comme injustifiée par l'Etat membre, de la base imposable.»

Sur les mesures destinées à éviter certaines fraudes ou évasions fiscales en ce qui concerne tant les voitures neuves que les voitures de direction

- 27 A titre préalable, il convient d'observer que la réglementation belge portant sur la base d'imposition des voitures neuves et des voitures dites de direction est antérieure à l'harmonisation des dispositions nationales dans cette matière, harmonisation effectuée par l'adoption de la sixième directive. Cette réglementation n'a donc pas pu tenir compte des principes du système commun de la taxe sur la valeur ajoutée.
- 28 Pour le maintien de telles mesures, l'article 27, paragraphe 5, prévoit l'obligation procédurale des États membres de notifier ces mesures à la Commission, obligation à laquelle le royaume de Belgique a satisfait en bonne et due forme.
- 29 Il convient toutefois d'observer que les mesures notifiées doivent être de nature à éviter des fraudes ou évasions fiscales, mais qu'elles ne peuvent déroger en principe au respect de la base d'imposition de la TVA visée par l'article 11 que dans des limites strictement nécessaires pour atteindre cet objectif.
- 30 Il n'est pas contesté que le gouvernement belge a pu considérer qu'il y a dans le secteur automobile un risque réel d'évasion ou de fraude fiscales justifiant des mesures du type de celles dont l'article 27 de la sixième directive permet le maintien. Il n'est pas exclu que de telles mesures puissent, le cas échéant, englober certains éléments forfaitaires, à condition que les mesures particulières ne soient pas plus dérogatoires au régime prévu par l'article 11 que nécessaire en vue d'éviter ce risque d'évasion ou de fraude.
- 31 La réglementation belge, en partant pour toutes les voitures neuves du prix catalogue notifié aux autorités belges, modifie toutefois la base d'imposition d'une manière si absolue et générale qu'on ne saurait admettre qu'elle se

borne aux dérogations nécessaires en vue d'éviter un risque d'évasion ou de fraude fiscales. Il n'est notamment pas établi qu'il soit nécessaire, en vue de réaliser l'objectif visé, de déterminer la base imposable en fonction du prix catalogue belge ou d'exclure de manière si générale de tenir compte de toute forme de rabais ou de ristourne.

32 Il en résulte que les mesures litigieuses sont disproportionnées au but recherché dans la mesure où elles dérogent d'une manière globale et systématique aux règles de l'article 11 en comprenant la vente et l'importation de toutes voitures neuves, tant celles sortant de l'usine que celles déjà utilisées pendant moins de six mois.

33 Quant à l'argumentation du gouvernement belge, selon laquelle l'application d'une base minimale d'imposition serait couverte par une déclaration figurant au procès-verbal du Conseil, il suffit de constater que cette déclaration ne comporte aucune précision susceptible de justifier la thèse du gouvernement belge.

34 Il y a dès lors lieu de constater qu'en maintenant en vigueur, dans le secteur des voitures neuves, soit livrées dans le pays, soit importées, comme base minimale d'imposition de la TVA le prix de catalogue en tant que mesure particulière dérogatoire à l'article 11 de la sixième directive, sans que les conditions prévues à l'article 27, paragraphe 5, de ladite directive soient réunies, le royaume de Belgique a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu du traité CEE.

Sur les mesures destinées à simplifier la perception de la TVA en ce qui concerne les voitures de direction

35 Pour autant que les mesures en cause établissent le prix de catalogue comme base d'imposition également pour la vente des voitures de direction dans les six mois à compter du début de l'utilisation, aucune autre appréciation ne se justifie sous l'angle de la simplification de la perception de la taxe. Quant au régime belge de taxation concernant l'utilisation des voitures de direction prélevées par l'assujéti pour ses besoins privés, la Commission n'a pas établi à suffisance de droit qu'il ne constitue pas une véritable mesure de simplification et qu'il peut influencer, d'une façon plus que négligeable, le montant de la TVA due au stade de la consommation finale.

Sur les dépens

- 36 Aux termes de l'article 69, paragraphe 2, du règlement de procédure, toute partie qui succombe est condamnée aux dépens. Le royaume de Belgique ayant succombé sur l'essentiel de ses moyens, il y a lieu de le condamner aux dépens.

Par ces motifs,

LA COUR

déclare et arrête:

- 1) **En maintenant, dans le secteur des voitures, comme base d'imposition de la TVA le prix de catalogue en tant que mesure particulière dérogatoire à l'article 11 de la sixième directive, sans que les conditions prévues dans l'article 27, paragraphe 5, de ladite directive soient réunies, le royaume de Belgique a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu du traité CEE.**
- 2) **Le recours est rejeté pour le surplus.**
- 3) **Le royaume de Belgique est condamné aux dépens.**

	Mertens de Wilmars	Koopmans	Bahlmann
Galmot	Pescatore	Mackenzie Stuart	O'Keeffe
Bosco	Due	Everling	Kakouris

Ainsi prononcé en audience publique à Luxembourg, le 10 avril 1984.

Le greffier
P. Heim

Le président
J. Mertens de Wilmars