CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL M. PIETER VERLOREN VAN THEMAAT

présentées le 20 mars 1985 *

Monsieur le Président,
Messieurs les Juges,

1. Observations préliminaires

Les présentes questions préjudicielles soulèvent un problème qui a déjà attiré l'attention de la doctrine en 1982, et cela, dans un article intéressant de la RTDE (p. 288). Cet article portait le titre romantique « Les 'belles étrangères' et le traité de Rome ». Ledit problème concerne une taxe spéciale française frappant les voitures de tourisme ayant une puissance fiscale supérieure à 16 CV. Ces voitures sont fabriquées non pas en France, mais bien dans d'autres États membres. Le taux de la taxe frappant ces voitures est sensiblement supérieur au taux le plus élevé de la taxe différentielle et progressive, qui est perçue sur les voitures dont les gammes de prix sont largement similaires et qui ont de nombreuses autres caractéristiques comparables au regard des consommateurs, mais qui ont une puissance fiscale moins élevée. Les voitures auxquelles s'applique la taxe spéciale répondent aussi à des besoins des consommateurs, qui sont souvent largement comparables à ceux auxquels répondent les voitures frappées d'une taxe inférieure, qui sont fabriquées tant en France que dans d'autres États membres.

Une première question préalable — qui a été examinée de manière approfondie dans l'article susmentionné — qui se pose lors de l'appréciation de l'admissibilité d'une telle taxe spéciale, laquelle ne frappe en fait que les voitures importées, est la question de savoir s'il s'agit ici d'une taxe d'effet équivalant à un droit de douane à l'importation, prohibée par l'article 12 du traité CEE, ou d'une imposition intérieure supérieure à celle qui frappe les produits nationaux similaires, interdite par l'article 95 dudit traité. Si la thèse du gouvernement français, selon laquelle les voitures frappées par la taxe spéciale ne sont pas similaires à d'autres voitures en raison de la différence de puissance fiscale, était exacte, la question se poserait ensuite, en cas d'applicabilité de l'article 95, de savoir s'il s'agit en l'espèce d'une imposition intérieure protégeant indirectement la production d'autres voitures.

Nous nous pencherons de manière plus approfondie sur ces deux questions préalables après avoir exposé d'abord les faits et le déroulement de la procédure dans le présent litige, sur la base duquel le tribunal de grande instance de Belfort vous a posé deux questions préjudicielles, et avant d'examiner ces questions elles-mêmes. Nous nous baserons à cet effet sur l'exposé succinct de l'affaire dans le rapport d'audience, en y ajoutant un certain nombre de données complémentaires fournies à l'audience et qui n'ont pas été contestées.

2. Les faits et le déroulement de la procédure

Le 13 avril 1981, M. Michel Humblot est devenu en France propriétaire d'une voiture Mercedes d'une puissance fiscale de 36 CV. Il a acquitté à cette occasion la taxe dite

* Traduit du néerlandais.

« taxe spéciale », dont le montant pour l'année 1981 s'élevait à 5 000 FF.

La taxation des véhicules à moteur est réglée en France par l'article 1007 du code général des impôts. Il existe deux types de taxations annuelles: une taxe différentielle et progressive frappant les véhicules ayant une puissance fiscale égale ou inférieure à 16 CV et une taxe spéciale (à taux unique) frappant les véhicules d'une puissance fiscale supérieure à 16 CV, que M. Humblot a dû acquitter.

Cette taxe spéciale, dont il a été question pour la première fois en 1956, a été modifiée à plusieurs reprises au fil des ans. C'est ainsi que la loi de finances de 1980 l'a modifiée de la manière suivante: avant cette date, les véhicules n'étaient soumis au régime de la taxe spéciale que pendant deux ans, puis ils relevaient du régime applicable aux autres véhicules, à savoir celui de la taxe différentielle. Depuis 1980, la taxe spéciale est d'application pendant cinq années et ce n'est qu'après ce délai qu'un tarif dégressif est appliqué. De plus, les taux de taxation ont augmenté. C'est ainsi que, toujours en 1980, les taux de la taxe différentielle ont augmenté de 40 à 60 %, alors que la taxe spéciale a augmenté de 177 %. En 1983, la taxe spéciale était de 8 100 FF, tandis que la taxe différentielle la plus élevée, frappant les véhicules de 12 à 16 CV de moins de cinq ans, s'élevait à 2 400 FF. Comme le représentant du gouvernement français l'a exposé à l'audience, une différenciation limitée des taux au niveau départemental peut être appliquée depuis 1984-1985, laquelle différenciation ne peut toutefois pas porter atteinte au principe de la différenciation des taux entre les deux catégories principales précitées de voitures. Au dire du représentant du gouvernement français, le taux applicable aux voitures de plus de 16 CV fiscaux s'élève à l'heure actuelle, à Paris, à plus du quintuple du taux le plus élevé applicable à l'autre catégorie (8 856 FF contre 1 734 FF). Le représentant du demandeur au principal a encore ajouté à l'audience, sans être contesté, qu'en 1983, le taux de base élevé de la taxe spéciale, soit 8 100 FF, était resté d'application pour la voiture concernée non plus seulement pendant les deux premières années, mais pendant les cinq premières années. Une taxe annuelle de 4 050 FF a été instituée pour les quinze années suivantes. Enfin, le représentant du demandeur au principal a encore souligné à l'audience que les modalités de calcul de la puissance fiscale comportaient un élément de discrimination, qui pourrait être important pour le juge du fond.

Selon M. Humblot, la taxe spéciale ne frappe que les véhicules étrangers, étant donné que la France ne fabrique pas de voitures particulières d'une puissance fiscale supérieure à 16 CV. Elle constituerait donc comme telle une mesure discriminatoire contraire à l'article 95 du traité CEE. En conséquence, M. Humblot a demandé à la direction des services fiscaux d'aligner la taxe spéciale sur la taxe différentielle la plus élevée (dont le montant était de 1 100 FF en 1981) et de rembourser la différence.

Le 23 février 1982, devant le refus de la direction des services fiscaux, il a assigné cette administration devant le tribunal de grande instance de Belfort. Devant ce tribunal, il a soutenu que la taxe spéciale était de nature à entraver la libre circulation des véhicules à moteur étrangers en les frappant d'une taxe supérieure à celle qui frappe les produits nationaux similaires et concurrents, et constituait donc une violation des articles 30 et 95 du traité CEE.

Considérant qu'il était nécessaire de connaître la position de la Cour à cet égard, le tribunal de grande instance de Belfort a, par jugement du 6 mars 1984, sursis à

statuer et a déféré à la Cour la question préjudicielle suivante:

« L'article 95 du traité instituant la Communauté économique européenne, éventuellement en liaison avec toute autre disposition de ce traité et/ou avec un quelconque principe fondamental de ce dernier, doit-il être interprété en ce sens qu'il s'opposerait — le cas échéant, à quelles conditions — à ce qu'un État membre frappe d'une taxe spécifique les produits d'un autre État membre qu'il ne fabrique pas, mais qui, par hypothèse, se trouvent être similaires ou en concurrence, au sens de la jurisprudence de la Cour, avec ses propres produits, et, notamment, l'article 95 du traité permet-il à un pays membre de frapper de taxes spécifiques telles que la taxe spéciale instituée en France les véhicules de plus de 16 CV, alors que, dans ce pays, il n'est pas fabriqué de tels véhicules, contrairement à certains autres pays de la Communauté? »

3. Règles de droit communautaire applicables

3.1. *La délimitation entre les articles 12 et 95*

La Cour a déjà affirmé, entre autres dans les affaires 57/65 (Rec. 1966, p. 355) et 25/67 (Rec. 1968, p. 293), que les articles 12 et 95 du traité CEE ne pouvaient pas s'appliquer simultanément à un seul et même fait. En conséquence, avant d'aborder la question posée par le juge de renvoi, nous examinerons d'abord brièvement si c'est à juste titre que le juge de renvoi part de l'idée que l'article 95 est applicable en l'espèce. Pour délimiter les champs d'application des articles 12 et 95, il importe de constater tout d'abord qu'à la suite des arrêts de la Cour dans les affaires 24/68 (Commission/Italie, Rec. 1969, p. 193) et 29/72 (Marimex, Rec. 1972, p. 1309), seules les charges pécuniaires frappant les biens circulant à l'intérieur de la Communauté *en raison de leur passage à la frontière* sont considérées comme des taxes d'effet équivalant à des droits d'importation. La Cour a répété, en termes légèrement différents, ce critère de délimitation dans le douzième attendu de l'arrêt plus récent du 3 février 1981 dans l'affaire 90/79 (Commission/France, Rec. 1981, p. 283). La présente espèce ne concerne manifestement pas une telle taxe perçue *en raison de l'importation*. Ensuite, les arrêts que vous avez rendus dans les affaires Fink-Frucht (affaire 27/67, Rec. 1968, p. 315) et Stier (affaire 31/67, Rec. 1968, p. 333) sont importants. Selon ces arrêts, l'article 95 n'empêche pas les États membres de frapper les produits importés d'autres États membres d'impositions intérieures (même au moment de l'importation), lorsqu'il n'existe ni produits nationaux similaires, ni autres productions nationales susceptibles d'être protégées. Toutefois, ces impositions ne peuvent alors pas atteindre un taux de nature à compromettre la libre circulation de ces produits à l'intérieur de la Communauté. Or, au sens de ces arrêts, on ne saurait considérer qu'elles compromettent la libre circulation lorsque le taux d'imposition ne sort pas du cadre général du régime de taxation national dont l'imposition litigieuse fait partie intégrante.

A la lumière de ces arrêts, nous pouvons nous rallier à l'opinion unanime de la Commission et du gouvernement français dans la présente procédure, à savoir que l'imposition litigieuse doit effectivement être appréciée non pas au regard de l'article 12 du traité CEE, mais au regard de l'article 95 dudit traité.

3.2. *La délimitation entre les alinéas 1 et 2 de l'article 95*

En ce qui concerne ensuite la délimitation entre les alinéas 1 et 2 de l'article 95, la question de savoir si la production nationale de référence est ou non similaire est déterminante, comme le montre le texte de l'article précité. Ainsi qu'il ressort du cinquième

attendu de votre arrêt du 27 février 1980 dans l'arrêt 169/78 (Commission/Italie, Rec. 1980, p. 385), il y a lieu de considérer comme similaires « des produits qui présentent au regard des consommateurs des propriétés analogues ou répondent aux mêmes besoins ». Les parties sont en désaccord sur le point de savoir si tel est le cas en l'espèce. Le demandeur au principal et la Commission estiment toutefois, avec raison selon nous, que tel est effectivement le cas. Il ressort des données produites à l'audience et tirées de nombreuses revues spécialisées tout d'abord que les véhicules de plus de 16 CV sont loin d'être toujours plus chers que les véhicules ne dépassant pas 16 CV. Au contraire, entre les voitures les moins chères et les voitures les plus chères, il existe une ligne de prix augmentant progressivement, comme on peut aussi le déduire aisément des tableaux figurant dans les revues spécialisées. Il n'y a notamment aucune rupture brusque dans cette ligne, rupture qui résulterait du fait que la puissance fiscale dépasse ou non 16 CV. Ensuite, il ressort des données déposées au procès et des données généralement disponibles qu'en ce qui concerne le poids, la consommation d'essence, la vitesse maximale, le confort ou d'autres éléments éventuellement importants pour les consommateurs, il n'existe pas non plus de différence essentielle entre les modèles de voitures françaises les plus prestigieux et les voitures importées, auxquelles s'applique la taxe spéciale et pour lesquelles il existe une brusque discontinuité quant aux éléments de qualité précités, discontinuité qui se rattache à la limite de 16 CV. Ni les prix concrets connus ni la qualité ne peuvent dès lors justifier en l'espèce une possibilité de taxation plus forte des produits de luxe, possibilité que votre jurisprudence (affaire 319/81, Commission/Italie, Rec. 1983, p. 601) admet en principe et où la limite de 16 CV est utilisée comme critère de l'augmentation brusque du taux applicable, laquelle dépasse parfois 400 %. Ainsi qu'il ressort de l'arrêt cité en dernier lieu, cette constatation est importante, entre autres, parce que, en cas de différence discontinue, effectivement considérable et suffisamment marquée sur le marché, entre les produits de luxe et les produits ordinaires, la brusque augmentation du taux d'imposition entre les deux catégories de véhicules ne pourrait être appréciée qu'au regard de l'article 95, alinéa 2. Lorsque la différenciation entre les voitures moins luxueuses et les voitures plus luxueuses augmente de manière continue, donc progressive, comme c'est le cas en l'espèce, il est possible d'apprécier la taxe spéciale frappant les véhicules de plus de 16 CV au regard de l'article 95, alinéa 1, comme le juge de renvoi l'a demandé. Du reste, il appartient en principe au juge national de déterminer s'il y a similitude, bien que rien n'empêche la Cour de définir in abstracto la notion de similitude dans un cas tel que celui de l'espèce. Il est évidemment très important dans une procédure préjudicielle de déterminer si l'article 95, alinéa 1, est applicable, parce qu'on peut se demander dans quelle mesure il est possible, dans le cas où l'article 95, alinéa 2, est applicable, de déterminer le montant de la taxe indûment perçue avec une précision telle que cette détermination pourrait être effectuée par le juge national dans le cadre d'une demande de remboursement telle que celle dont il s'agit en l'espèce. Votre arrêt du 12 juillet 1983 dans l'affaire 170/78 (Commission/Royaume-Uni, Rec. 1983, p. 2265) illustre bien les problèmes que cette détermination soulève alors.

4. Réponses aux questions posées

4.1. Pour répondre aux questions posées, on peut, à l'instar de la Commission, partir de l'idée qu'à la suite du quatrième attendu de votre arrêt dans l'affaire 169/78, que nous avons déjà cité, l'article 95, alinéas 1 et 2, a pour but d'« assurer la libre circulation des marchandises entre les États membres

dans des conditions normales de concurrence, par l'élimination de toute forme de protection pouvant résulter de l'application d'impositions intérieures discriminatoires à l'égard de produits originaires d'autres États membres. Ainsi que la Commission l'a exposé avec raison, l'article 95 doit garantir la parfaite neutralité des impositions intérieures au regard de la concurrence entre produits nationaux et produits importés ».

Le septième attendu du même arrêt ajoute que « le critère d'appréciation indiqué par l'alinéa 1 » (de l'article 95) « consiste dans la comparaison des charges fiscales, que ce soit en fonction du taux, des modalités d'assiette ou d'autres modalités d'application ».

4.2. Invoquant à cet égard le quatorzième attendu de l'arrêt déjà cité du 3 février 1981 dans l'affaire 90/79 (Commission/France, Rec. 1981, p. 283), le gouvernement français estime que la taxe spéciale, dont il s'agit en l'espèce, est une imposition intérieure « appréhendant systématiquement des catégories de produits selon des critères objectifs appliqués indépendamment de l'origine des produits ». De même que le critère de la durée de vie, utilisé pour l'imposition litigieuse, le critère de l'imposition applicable aux voitures d'une puissance fiscale supérieure à 16 CV serait effectivement objectif et appliqué indépendamment de l'origine des produits. A cet égard, le gouvernement français invoque encore le quatorzième attendu de votre arrêt du 15 mars 1983 dans l'affaire 319/81 (Commission/Italie, Rec. 1983, p. 601). Cet attendu se lit comme suit: « Il ne saurait, par ailleurs, être contesté que, dans le cadre des régimes harmonisés de taxe sur la valeur ajoutée, les États membres ont la faculté de frapper plus lourdement, notamment, certains biens de consommation considérés comme des produits de luxe. Toutefois, la liberté d'imposition en matière de taxes intérieures, qui doit ainsi être laissée aux États membres, ne saurait justifier des dérogations au principe fondamental de non-discrimination fiscale énoncé à l'article 95, mais elle doit se situer dans le cadre de cette disposition et en respecter les interdictions. » Le gouvernement français estime que la similitude entre les voitures de plus de 16 CV et celles de moins de 16 CV ne peut pas être prouvée. La limite des 16 CV correspondrait au caractère de luxe des voitures dépassant cette limite, et dont le prix serait supérieur d'environ 60 % au prix des voitures ne dépassant pas ladite limite. Eu égard au caractère objectif des critères utilisés, le seul fait que la taxe spéciale frappe surtout les voitures importées ne serait pas suffisant pour considérer cette taxe comme discriminatoire au sens de l'article 95, alinéa 1.

4.3. La Commission estime que la notion de « similitude » au sens de l'article 95, alinéa 1, doit être interprétée dans le sens du cinquième attendu de l'arrêt de la Cour dans l'affaire 169/78, que nous avons déjà cité. Il s'agit donc de déterminer si « les produits présentent au regard des consommateurs des propriétés analogues ou répondent aux mêmes besoins ». Selon la Commission, on ne saurait contester que les produits sont en l'espèce des produits similaires au sens de ce critère. Ils présentent à son avis des propriétés analogues, sinon identiques, au regard des consommateurs, répondent aux mêmes besoins et se caractérisent par le fait que leur utilisation est en tous points comparable. La Commission ainsi que le demandeur au principal donnent différents exemples concrets de ce caractère comparable, qu'ils ont encore complétés à l'audience. Il s'agit entre autres des prix, qui ne sont nullement toujours supérieurs, encore moins supérieurs de 60 %, pour les voitures dépassant la limite de 16 CV par

rapport aux voitures ne dépassant pas cette limite. Pour autant qu'un État membre pourrait appliquer, sur la base de votre jurisprudence, une imposition supérieure en raison du caractère de luxe de certains produits, le critère de différenciation utilisé à cet effet devra, selon la Commission, être compatible avec l'objectif précité et éviter toute discrimination directe ou indirecte. En l'espèce, cette compatibilité entre le critère d'imposition et le caractère de luxe n'existerait pas. De nombreuses voitures ayant une puissance fiscale inférieure à 16 CV seraient manifestement des produits de luxe, peu importe qu'on considère en l'occurrence notamment le prix ou aussi d'autres particularités attestant le caractère de luxe [1]. La Commission estime que, du point de vue de la consommation d'essence également (dans la mesure où les économies d'énergie seraient aussi un des objectifs de la taxe spéciale), la pratique démontre qu'entre le critère de différenciation utilisé et ledit objectif, il n'existe pas de lien tel que ce critère pourrait être considéré comme compatible avec cet objectif. Enfin, la Commission estime que la taxe spéciale, même en tant que taxe de luxe, ne remplit nullement la condition indiquée dans votre jurisprudence, à savoir ne pas créer de discrimination directe ou indirecte à l'égard des importations provenant d'autres États membres. Un taux d'imposition progressif ne pourrait entraîner une taxation plus élevée des produits importés que dans la mesure où la progression des taux serait proportionnelle aux objectifs poursuivis par la taxe. Toute discontinuité dans la hausse des taux, tels qu'ils sont appliqués en l'espèce, ne répondrait nullement aux buts de la taxe (taxation des produits de luxe, économies d'énergie), avancés à titre d'hypothèse.

1 — En ce qui concerne ces autres particularités importantes, nous renvoyons au paragraphe 3 des présentes conclusions.

4.4. Nous pouvons nous rallier à ce point de vue de la Commission, que le demandeur au principal appuie aussi sur les points essentiels. A cet égard, l'audience n'a pas non plus fait apparaître un point de vue fondamentalement nouveau. Or, il nous paraît souhaitable de préciser, notamment sur deux points, la réponse proposée par la Commission [2]. En premier lieu, il nous paraît souhaitable de préciser l'applicabilité de l'article 95, alinéa 1, dans des cas tels que ceux dont il s'agit ici. En deuxième lieu, il nous paraît souhaitable de préciser que l'article 95, alinéa 1, empêche toute discontinuité du taux dont il s'agit ici, mais non une hausse progressive du taux d'imposition, à condition que cette hausse progressive soit proportionnelle aux objectifs non fiscaux, poursuivis par cette progressivité. Enfin, nous soulignerons qu'il résulte de la nature d'une taxe spéciale que le taux d'imposition peut être fixé avec une plus grande précision en fonction des produits concernés que ce n'est le cas pour la taxe générale sur le chiffre d'affaires.

2 — « 1) L'article 95 du traité instituant la Communauté économique européenne doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à ce qu'un État membre frappe d'une taxe spécifique les véhicules dépassant une certaine puissance fiscale et produits exclusivement dans d'autres États membres, alors qu'une taxe sensiblement inférieure est perçue sur les véhicules ne dépassant pas cette même puissance et produits dans cet État, les uns et les autres étant à considérer comme des produits similaires au sens de l'alinéa 1 du même article.

2) Un système de taxation progressive de produits similaires, en fonction de critères objectifs, est compatible avec le droit communautaire, à condition qu'il poursuive des objectifs économiques compatibles, eux aussi, avec les exigences du traité, et que cette progressivité soit cohérente avec ces objectifs et équilibrée dans ses écarts, en évitant toute forme de discrimination, directe ou indirecte, à l'égard des importations en provenance des autres États membres, ou de protection en faveur des productions nationales concurrentes. »

5. Conclusion

Enfin, sur la base des constatations qui précèdent, nous vous proposons de répondre dans les termes suivants aux questions qui vous ont été posées:

« 1) L'article 95, alinéa 1, du traité CEE doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à ce qu'un État membre frappe d'une taxe spéciale les véhicules dépassant une certaine puissance fiscale et produits exclusivement ou presque exclusivement dans d'autres États membres, alors que, même dans le cas du taux progressif le plus élevé, une taxe sensiblement moins élevée, mais fixée selon des modalités différentes, est perçue sur les véhicules produits dans cet État membre et ne dépassant pas ladite puissance fiscale. Cela vaut notamment si, en ce qui concerne le prix ou d'autres caractéristiques importantes pour les consommateurs, les deux catégories de véhicules ne présentent pas de différences exprimées de manière adéquate et proportionnelle par le critère de différenciation précité et si ces véhicules satisfont à des besoins similaires.

2) Une taxe spéciale, frappant les véhicules tels que ceux dont il s'agit en l'espèce, n'est, notamment, compatible avec l'interdiction de toute discrimination, visée à l'article 95, alinéa 1, que si tant le critère de différenciation choisi pour l'application des différents taux que les modalités choisies pour l'application éventuelle d'un taux progressif sont adaptés aux objectifs économiques poursuivis, si ces objectifs sont compatibles avec les exigences du traité et si les modalités de progressivité choisies pour les différentes taxes spéciales, frappant les catégories de véhicules définies par la loi, prévoient en outre des écarts équilibrés. A cet égard, on peut considérer comme étant compatible avec ladite interdiction de discrimination une hausse du taux progressif continue et calculée pour les deux catégories selon un facteur de progression identique, mais non pas un passage brusque à un taux sensiblement plus élevé au-delà d'une certaine limite. »