CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL M. ANTONIO LA PERGOLA

présentées le 20 mars 1997 *

1. Les questions préjudicielles soulevées par le Dioikitiko Protodikeio Thessalonikis invitent la Cour à se pencher sur un aspect important du régime prévu par la directive 83/182/CEE [1] (ci-après aussi la « directive ») en matière de franchises fiscales applicables à l'importation temporaire de moyens de transport. Le problème soumis à l'examen de la Cour est le suivant: un même particulier peut-il importer temporairement dans un État membre autre que son État de résidence plusieurs voitures pour usage privé ou professionnel en régime d'exonération fiscale? En plus de cette question, d'autres sont soulevées sur la compatibilité du régime de sanctions prévu par la réglementation qui met en œuvre la directive dans l'ordre juridique hellénique avec les principes du droit communautaire [2].

2. L'article 1er de la directive détermine le champ d'application de la disposition qui prévoit que, moyennant le respect de conditions déterminées, les États membres accordent lors de l'importation temporaire en provenance d'un autre État membre *de véhicules routiers à moteur* une franchise des taxes sur le chiffre d'affaires, des accises et des taxes mentionnées en annexe à la directive.

3. L'article 3 prévoit l'octroi d'une franchise fiscale — pour une durée, continue ou non, qui n'excède pas six mois par période de douze mois — lors de l'importation temporaire de certains *moyens de transport* à usage privé. En substance, les conditions nécessaires sont au nombre de trois: en premier lieu, le particulier qui importe *les moyens de transport* doit avoir sa résidence normale dans un État membre autre que celui de l'importation temporaire; en deuxième lieu, l'usage de ces *moyens de transport* doit être privé et, par conséquent, ne pas avoir de lien avec l'exercice d'activités rémunérées ou à but de lucre; en troisième lieu, *les moyens de transport* ne peuvent être ni cédés, ni loués dans l'État membre d'importation temporaire, ni prêtés à un résident de cet État [3].

* Langue originale: l'italien.

1 — Directive du Conseil, du 28 mars 1983, relative aux franchises fiscales applicables à l'intérieur de la Communauté en matière d'importation temporaire de certains moyens de transport (JO L 105, p. 59).

2 — Arrêt du 2 août 1993, Commission/Grèce (C-9/92, Rec. p. I-4467). De façon plus générale, il semble opportun de rappeler quelques uns des principaux arrêts dans lesquels la Cour s'est penchée, directement ou indirectement, sur les problèmes liés au régime d'importation temporaire en exonération: arrêts du 9 octobre 1980, Carciati (823/79, Rec. p. 2773); du 11 décembre 1984, Abbink (134/83, Rec. p. 4097); du 3 octobre 1985, Profant (249/84, Rec. p. 3237); du 6 juillet 1988, Ledoux (127/86, Rec. p. 3741), et du 23 avril 1991, Ryborg (C-297/89, Rec. p. I-1943).

3 — L'article 4, et il s'agit d'une disposition qui nous importe en l'espèce, a pour objet l'octroi d'une franchise lors de l'importation temporaire *de véhicules de tourisme pour usage professionnel*. Dans ce cas spécifique, des conditions analogues à de nombreux égards à celles prévues pour l'importation pour usage privé sont prévues: l'importateur particulier doit avoir sa résidence normale dans un État membre autre que celui de l'importation temporaire; il ne peut pas utiliser *le véhicule* sur le territoire de l'État membre d'importation temporaire pour le transport de personnes contre rémunération ou autres avantages matériels ni pour effectuer des transports industriels et commerciaux de marchandises, avec ou sans rémunération; *le véhicule de tourisme* ne peut pas être cédé, donné en location ou prêté *dans l'État membre d'importation temporaire*. Le paragraphe 2 de cette disposition prévoit, en outre, que la durée, continue ou non, de la franchise pour usage professionnel est de six mois par période de douze mois.

La réglementation prévoit enfin des dispositions relatives à des cas particuliers d'importation temporaire [4] et à des régimes particuliers [5].

4. Les faits du litige peuvent être exposés comme suit.

M. Siegfried Klattner (ci-après aussi le « demandeur au principal »), résidant en Allemagne, séjourne régulièrement en Grèce où il est propriétaire d'une résidence secondaire.

Le 27 novembre 1989, il a importé temporairement en Grèce un véhicule automobile en bénéficiant de l'exonération fiscale au sens de la réglementation hellénique, et il l'a réexporté le 30 avril 1990. Durant cette période, M. Klattner est rentré en Allemagne pour se soumettre à des soins médicaux rendus nécessaires par un accident de voiture survenu en Yougoslavie. Lorsque les soins ont été terminés, le 14 avril 1990, il est rentré en Grèce au volant d'une deuxième voiture qui a été réexportée, le 16 juillet 1991, au poste de douane d'Evzoni. Le même jour, M. Klattner s'est toutefois rendu avec son véhicule au poste de douane de Doïrani en vue de le réimporter et de bénéficier de nouveau de l'exonération fiscale lors de l'importation.

5. Les contrôles du passeport (plus précisément, des passeports) de M. Klattner qui ont été effectués à ce moment par les autorités douanières helléniques ont permis de constater deux infractions à la réglementation hellénique de transposition: le véhicule en question avait déjà bénéficié d'une première exonération et, par conséquent, il aurait circulé pendant une période supérieure à la limite de quinze mois permise par la réglementation; pendant la période allant du 14 avril 1990 au 30 avril 1990, M. Klattner avait fait circuler sur le territoire hellénique deux véhicules importés sous le même régime de franchise fiscale.

6. L'arrêté du ministère des Finances n° D-1254/141 du 1er novembre 1984 [6] (ci-après aussi l'« arrêté ») fixe en effet la durée maximale de l'exonération à six mois

4 — Les cas particuliers sont visés à l'article 5. Cette disposition prévoit l'octroi de la franchise lors de l'importation temporaire *de véhicules de tourisme*: a) pour une durée illimitée, en cas d'utilisation d'un *véhicule de tourisme* immatriculé dans le pays de résidence normale de l'utilisateur pour le trajet effectué régulièrement sur le territoire d'un autre État membre pour se rendre de sa résidence à son lieu de travail et en revenir; pour une période en revanche limitée dans le cas où l'utilisateur est un étudiant et que le *véhicule de tourisme* est immatriculé dans l'État membre de sa résidence normale, qui est différent de celui dans lequel il poursuit ses études.

5 — Les dispositions contenues à l'article 9, « Régimes particuliers », reconnaissent la faculté aux États membres de maintenir en vigueur et/ou de prévoir des régimes plus libéraux que ceux prévus par la directive. Il est notamment précisé qu'ils ont la faculté de permettre, sur demande de l'importateur, l'importation temporaire pour une période plus longue que celle prévue par la disposition communautaire. Le législateur a cependant eu soin de fixer une limite bien précise à cette marge d'appréciation reconnue aux États membres: en aucun cas (paragraphe 2), les États membres ne peuvent en effet appliquer, en vertu de la directive, des franchises fiscales à l'intérieur de la Communauté moins favorables que celles qu'ils accorderaient pour des moyens de transport en provenance d'un pays tiers.

6 — L'arrêté a été modifié par la suite par l'arrêté n° D-247/13 du 1er mars 1988, *FEK (Journal officiel de la République hellénique* — 1951, B/6 — 4 — 88).

(article 4, paragraphe 2) — consécutifs ou non — pour une période de douze mois, prorogeable de neuf mois supplémentaires (pour un total, donc, de quinze mois) et interdit (article 8, paragraphe 4) à la personne qui a déjà obtenu une exonération fiscale, d'importer, au sens du régime, un deuxième moyen de transport.

7. Par avis d'imposition du directeur de la douane de Doïrani, le demandeur au principal s'est par la suite vu infliger une amende, en application des dispositions nationales, pour un montant global de 21 043 856 DR, à titre de droits de douane, surtaxes et autres impositions, et de 29 430 DR, à titre de taxe de circulation. Dans le cas d'infractions autres que le simple retard par rapport à la date de réexportation, la réglementation hellénique précitée prévoit en effet (article 10, paragraphe 7) une sanction articulée sur un double plan: l'exigibilité immédiate des droits de douane et autres charges fiscales applicables au moment de la constatation de l'infraction (TVA, taxes à la consommation, taxes de circulation) et une surtaxe égale à 100 % du montant ainsi calculé [7].

7 — Du point de vue des sanctions, l'arrêté institue un régime complexe qu'il importe de rappeler, dans le souci d'être complet. Ainsi, *dans l'hypothèse où la réexportation n'a pas lieu dans les délais prescrits* (article 10, paragraphe 1), il est prévu: a) une surtaxe forfaitaire de 10 000 DR; b) une surtaxe, variable en fonction de la cylindrée, calculée pour toute journée durant laquelle la voiture est demeurée sur le territoire hellénique au-delà du délai de réexportation; c) les taxes de circulation dues pour la même période. *Dans l'hypothèse où, au moment de la demande d'exonération, des informations erronées ont été fournies à l'administration*, l'arrêté prévoit (article 10, paragraphe 5) le paiement des surtaxes visées aux points a) et b) ci-dessus, calculées pour toute journée durant laquelle le véhicule est demeuré sur le territoire hellénique à partir du moment de son importation. Enfin (article 10, paragraphe 8), il est précisé que, en cas d'infractions multiples, il est procédé à une perception cumulative des surtaxes.

8. M. Klattner a formé un recours devant le juge de renvoi pour obtenir l'annulation de l'avis d'imposition, en faisant valoir, en substance, que la législation hellénique de transposition méconnaissait les dispositions de la directive dans la mesure où: a) elle restreignait la possibilité d'obtenir une exonération à un seul véhicule par personne et b) elle imposait des sanctions disproportionnées au conducteur par rapport aux infractions qui lui avaient été reprochées.

9. Le juge national, considérant que les doutes soulevés par le requérant en termes d'interprétation étaient fondés, a déféré à la Cour les quatre questions préjudicielles suivantes:

« 1) Lors de l'importation temporaire de certains moyens de transport pour usage privé à l'intérieur de la Communauté, au sens de l'article 3 de la directive (83/182/CEE) du Conseil, du 28 mars 1983, la franchise est-elle accordée pour un seul véhicule de tourisme ou pour plusieurs? En ce qui concerne le nombre de véhicules de tourisme qui peuvent être importés à titre temporaire et en franchise, la directive précitée fait-elle vraiment une distinction selon que ces véhicules sont destinés à un usage privé ou à un usage professionnel?

2) Cette directive impose-t-elle aux autorités helléniques compétentes une obligation concrète de ne pas limiter, par

voie de législation, la possibilité pour une seule et même personne de procéder à l'importation temporaire en franchise, parallèle ou simultanée, d'un nombre de véhicules de tourisme pour usage privé supérieur à un? Un administré peut-il invoquer les dispositions des articles 3 et 9 de la directive devant une juridiction nationale à l'encontre de l'administration, en faisant valoir l'incompatibilité d'une réglementation contenue dans un texte de loi avec ces dispositions de la directive?

3) Faut-il considérer comme compatible avec l'objectif et les termes de la directive une disposition du législateur national qui prévoit, en cas d'infraction à certaines dispositions (comme celle de l'article 8, paragraphe 4, qui interdit l'importation d'un deuxième moyen de transport par la même personne) de l'arrêté ministériel qui a transposé la directive en droit interne, l'exigibilité immédiate des droits de douane et autres impositions applicables, ainsi que d'une surtaxe d'un montant équivalent, dans la mesure où il est établi qu'il s'agit bien d'une importation temporaire et non pas définitive d'un véhicule de tourisme?

4) L'imposition, prévue dans le cas précédent, d'une surtaxe égale à 100 % des droits de douane et autres impositions applicables, indépendamment du temps que le deuxième véhicule de tourisme a passé sur le territoire hellénique, est-elle compatible avec le principe communautaire de la proportionnalité? »

Sur la première question

10. La première question doit être scindée en deux sous-questions.

Par la première, le juge de renvoi demande à la Cour si la franchise fiscale peut être accordée pour l'importation simultanée de plusieurs véhicules à moteur ou uniquement pour un seul; par la seconde, en revanche, il demande si, de ce point de vue, la directive opère une distinction entre les voitures importées en exonération pour un usage privé et celles importées pour un usage professionnel.

Nous allons examiner les questions selon l'ordre dans lequel elles ont été posées à la Cour.

11. S'agissant de la première question, les positions des parties sont bien définies.

12. La République hellénique soutient que l'article 3 de la directive doit être interprété en ce sens que l'exonération peut uniquement être accordée pour un seul véhicule, et ce pour différentes raisons.

Un premier argument avancé est de nature textuelle. Le législateur aurait utilisé le terme moyen de transport pour indiquer, au pluriel, l'ensemble de ces moyens et, au singulier, en revanche, pour individualiser dans l'ensemble des moyens de transport « chaque catégorie particulière de véhicules de tourisme appartenant à des personnes soumises à un traitement particulier » [8].

En deuxième lieu, le gouvernement hellénique soutient que, si le législateur avait voulu permettre à tout particulier d'importer plusieurs véhicules, il en aurait limité le nombre. Une importation illimitée de moyens de transport serait en effet incompatible avec l'utilisation privée ou professionnelle qui constitue, comme nous l'avons vu, la condition nécessaire de la franchise.

Le troisième argument se fonde, en revanche, sur les finalités de la directive. Celle-ci constitue une étape dans le processus d'harmonisation des régimes fiscaux des États membres et elle devrait donc nécessairement être interprétée en ce sens que le droit à l'importation en régime d'exonération n'est reconnu que dans certaines limites bien précises.

Le gouvernement hellénique fait enfin valoir les exigences propres à la lutte contre les fraudes fiscales. La directive devrait être lue en relation étroite avec la nécessité pour les législations nationales, explicitement reconnue par la Cour, de comporter des critères objectifs et vérifiables susceptibles d'éviter les fraudes [9].

La double importation en franchise ne devrait être admise que dans des circonstances exceptionnelles.

13. Le demandeur au principal, auquel s'associe la Commission, considère en revanche que l'article 3 reconnaît le droit à l'exonération à plus d'un véhicule appartenant à la même personne.

14. Il recourt lui aussi, en premier lieu, à un argument littéral. La disposition en cause utiliserait, en effet, le pluriel pour désigner les moyens de transport qui bénéficient de l'exonération [10]. Si le législateur avait entendu limiter les biens bénéficiant de la franchise, il aurait inséré une disposition expresse en ce sens, ce qui n'est en revanche pas le cas. Cette conclusion serait par ailleurs

8 — Observations de la République hellénique, p. 17 et 18. Sont cités respectivement l'article 3 (« le particulier important *ces biens* »), l'article 5, paragraphe 1 (« à l'importation de *véhicules de tourisme* »), l'article 4 (« le particulier important *le véhicule de tourisme* »), et l'article 5, paragraphe 1, sous a) et b) (« lors de l'utilisation d'un *véhicule de tourisme* »).

9 — Il invoque l'arrêt Abbink, précité.

10 — Le demandeur au principal invoque la disposition contenue à l'article 3, sous a), bb), lorsqu'il précise que « le particulier important *ces biens* doit ... utiliser *ces moyens de transport* pour son usage privé ».

conforme aux objectifs de la directive qui est destinée à assurer la libre circulation des personnes, liberté qui serait entravée par la restriction apportée au nombre de voitures importables en exonération [11].

Quant à l'argument relatif à la nécessité d'éviter les fraudes fiscales, la Commission objecte que cette finalité peut être poursuivie par d'autres moyens sans limiter indûment, comme ce serait le cas en l'espèce, l'exercice de la libre circulation protégée par la directive.

Appréciation en droit

15. Comme le révèle son premier considérant, la directive a été adoptée afin d'éliminer les obstacles à la libre circulation des résidents communautaires dans chaque État membre, obstacles dérivant des régimes fiscaux appliqués à l'importation temporaire de certains moyens de transports à usage privé ou professionnel, parmi lesquels figurent précisément les véhicules automobiles [12]. En outre, divers actes de la Commission indiquent que l'objectif poursuivi par le législateur était d'éviter les doubles impositions et d'alléger les formalités douanières aux frontières, de façon à éliminer les obstacles à la libre circulation des véhicules de tourisme et de résoudre, ainsi, un important problème pour la mobilité du citoyen dans le cadre communautaire [13].

16. La directive n'apporte aucune précision sur l'action qui doit être menée au niveau national pour éviter les fraudes fiscales. Il s'avère donc opportun de rappeler ce qu'a jugé la Cour dans l'arrêt du 2 août 1993, Commission/Grèce, précité: les États membres sont libres d'adopter des mesures en matière de contrôle [14]. Dans sa proposition de modification de la directive 83/182, la Commission a d'ailleurs explicitement admis que, étant donné qu'il existe encore des niveaux d'imposition très différenciés entre les États membres en matière de véhicules automobiles, certaines restrictions apparais-

11 — A l'appui de cette thèse, le demandeur au principal cite les exemples d'obstacles à la libre circulation qui découleraient de la reconnaissance d'une limite quantitative à l'importation, dans le cas d'une voiture immobilisée à la suite d'un accident de la route ou dans le cas d'une famille dont plusieurs membres utilisent des voitures.

12 — La proposition de la Commission du 24 octobre 1975, document COM(75) 527 final, reconnaissait la nécessité de réglementer l'importation de voitures automobiles sur le marché intérieur en raison de l'inadéquation à la réalité économique des dispositions prévues en la matière par les conventions internationales: la convention du New York du 4 juin 1954 et celle relative au régime fiscal des véhicules automobiles privés en circulation internationale, conclue à Genève le 18 mai 1956. Les textes des conventions figurent dans le *Recueil des traités de l'ONU*, respectivement dans le volume 282, p. 249 et le volume 339, p. 3. On se référera, pour un examen du contenu des conventions, à l'arrêt Carciati, précité, point B, sous a) (Rec. 1980, en particulier p. 2775).

13 — Proposition de la Commission du 24 octobre 1975, précitée, n° 1; voir aussi la communication de la Commission, du 28 juillet 1989, concernant l'importation temporaire d'un véhicule de tourisme, pour usage professionnel et privé, document COM(89) 359 final, point 1.

14 — Arrêt du 2 août 1993, Commission/Grèce, précité, point 38; voir aussi l'arrêt Carciati, précité, point 9.

sent justifiées [15]. Par ailleurs, la Commission elle-même a certes admis, dans une communication en la matière, l'existence d'un processus évolutif au sein de la Communauté ayant pour but de permettre au citoyen européen la liberté de mouvement maximale, mais elle n'a pas manqué d'ajouter que ce niveau de liberté doit être « compatible » avec la nécessité de lutter contre la fraude fiscale [16].

17. Le problème consiste précisément à déterminer si la mesure hellénique limitant le bénéfice de la franchise fiscale à une seule voiture — qui peut et doit relever de la notion au sens large de mesure de lutte contre les fraudes — est ou non compatible avec les finalités de la directive et avec les principes du traité en matière de libre circulation des personnes [17].

18. Or, il nous semble que la question en cause ne peut pas être résolue en se fondant sur le libellé littéral de la directive. Les termes utilisés par le législateur se prêtent indifféremment à la lecture proposée par la République hellénique et à celle, opposée, qu'en donnent la Commission et M. Klattner. Nous ne trouvons pas d'arguments de poids pour accorder notre préférence à une position plutôt qu'à l'autre. Ni les documents préparatoires ni la proposition avancée par la Commission pour modifier la directive ne contiennent d'indications claires traduisant l'intention de limiter le droit à l'exonération à un seul véhicule, même lorsque le terme utilisé pour désigner le moyen de transport figure au singulier [18].

19. Les arrêts que nous avons cités ci-dessus démontrent que la réponse doit donc se trouver ailleurs. L'intérêt communautaire poursuivi par la directive est de favoriser la libre circulation des résidents et doit être apprécié *par rapport* à l'intérêt, tout aussi légitime, de l'État membre qui veut, en revanche, prévenir les fraudes fiscales éven-

15 — Document COM(87) 14 final, du 2 janvier 1987, contenant la proposition de modification de la directive 83/182, point 1; voir aussi le document COM(89) 359 final, précité, point 1.

16 — Document COM(89) 359 final, précité, point 1.

17 — Voir aussi, même s'il se réfère directement au régime en vigueur au sens de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires — Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme (JO L 145, p. 1) — la directive 83/182 n'avait pas encore été adoptée —, l'arrêt Ledoux précité, qui précise que les conditions exigées par les États membres pour l'exonération de la TVA des véhicules mis sous le régime douanier d'importation temporaire « doivent tenir compte, d'un côté, des objectifs de l'harmonisation en matière de TVA qui sont ... la poursuite de la libération effective de la circulation des personnes et des biens ... et, de l'autre côté, l'objectif de la prévention des fraudes, évasions ou abus en cas d'admission temporaire » (point 10).

18 — Voir en ce sens, et à titre de simple exemple, la communication précitée de la Commission, dans laquelle (p. 4 à 6) il est exclusivement fait référence au singulier (tout comme dans le titre lui-même de la convention): ainsi, les membres de la famille de l'importateur peuvent utiliser « *le véhicule* »; l'étudiant a droit, pendant la durée de ses études, à l'exonération temporaire pour « son véhicule »; si « *son véhicule* » est immobilisé durant le séjour à l'étranger, le résident d'un État membre peut utiliser, pendant la période de réparation, un véhicule de tourisme immatriculé dans un autre État membre. Par ailleurs, il est opportun de signaler que cette indétermination se reflète sur la rédaction des dispositions nationales de transposition, dont la formulation se réfère étroitement à ce que prescrit la réglementation communautaire. Voir, par exemple, l'European Comunities (Exemption from Import charges of certains vehicles etc., temporarily imported) Regulations irlandais de 1983 [SIN. 422 de 1983, article 4 (i) et 5 (i)]; le Decreto-Ley portugais n° 129/90 (DDR n° 90 du 18 avril 1990, articles 2 et 4). Pour une limitation spécifique, voir la réglementation française de transposition. Le décret du 30 décembre 1983, « Conditions d'application du régime de l'importation en franchise temporaire de certains moyens de transports et d'autres biens destinés à l'usage personnel des voyageurs non résidents » (*JORF* du 18 janvier 1985, p. 634), prévoit en effet (article 5, paragraphe 1) la limitation du bénéfice à un seul véhicule, en prévoyant toutefois la possibilité du versement d'une caution dans l'hypothèse où plusieurs véhicules sont importés.

tuellement liées à l'importation en franchise. Comment concilier les deux intérêts en jeu?

20. Il faut tenir compte du premier considérant de la directive pour affronter cette question. Nous voulons dire par là que le droit d'importation en franchise est institué en vue du plein épanouissement de la libre circulation et qu'il peut opérer jusqu'au moment où l'intérêt qui le justifie est poursuivi concrètement par la réglementation communautaire, et certainement pas au-delà.

21. Toutefois, la réglementation hellénique méconnaît effectivement les dispositions de la directive qui caractérise avec suffisamment de précision le droit à l'exonération qu'elle a prévu. Le droit d'importation en franchise est, en effet, reconnu non pas dans un sens absolu, mais relatif: il est *conditionné*, outre par les exigences précitées, *par l'utilisation* privée ou professionnelle de la voiture automobile.

La réglementation fixe le champ d'application du régime sur la base de la destination fonctionnelle du véhicule. La Commission a précisé, au niveau de la proposition de directive, que l'importation en régime d'exonération aurait été permise *à condition* de ne pas faire un usage autre que privé du véhicule [19]. Cela signifie, à nos yeux, qu'est établie *dès le départ* une étroite corrélation entre la reconnaissance du droit d'importation et l'utilisation du véhicule importé.

22. Ce point est important. La libre circulation des personnes est l'intérêt que la disposition en cause poursuit et elle mérite d'être protégée jusqu'au point où elle est effectivement exercée.

23. Cette lecture de la réglementation est celle qui répond aux finalités poursuivies par le législateur communautaire. L'autre interprétation alternative adoptée par la République hellénique — *un homme, une voiture*, pourrions-nous dire — ignore selon nous la souplesse nécessaire pour assurer le développement de la liberté fondamentale protégée par le droit communautaire.

24. Cela étant dit, il reste encore à clarifier un aspect important du cas d'espèce pour contrôler le bien-fondé des conclusions que nous avons tirées ci-dessus. Le gouvernement hellénique a précisé à l'audience que sa réglementation n'est liée « d'aucune manière » au droit de propriété sur le moyen de transport en cause et qu'elle s'applique ainsi à l'égard de *quiconque* importe temporairement, légalement s'entend, une voiture sur le territoire grec.

19 — Document COM(75) 527 final, précité, p. 2.

25. La précision est opportune. L'importation en franchise n'est pas liée au *statut* de propriétaire de la voiture et, de cette façon, l'exercice de la libre circulation n'est pas limité indûment. Le fait est, cependant, que d'autres aspects importants de la libre circulation demeurent limités de façon injustifiée. A ce propos, l'exemple de M. Klattner a valeur d'emblème. Celui-ci, après être retourné en Allemagne pour se soumettre aux soins médicaux rendus nécessaires à la suite de l'accident survenu en Yougoslavie, a voulu rentrer en Grèce au volant de sa deuxième voiture. Or, ce choix, qui nous semble relever clairement de ce que l'ordre juridique reconnaît légitimement aux particuliers, est devenu, du fait de la disposition prévue par la réglementation hellénique, un comportement interdit et frappé de sanction.

26. Toutefois, même si l'on néglige les cas limites comme celui de M. Klattner, dans lesquels on peut selon nous identifier les éléments constitutifs d'une cause de force majeure, les conséquences, de nature pratique dirions-nous, auxquelles parvient l'interprétation adoptée par le gouvernement hellénique ne peuvent pas être partagées. Que l'on songe aux situations d'extrême embarras dans lesquelles pourraient se trouver les résidents communautaires obligés de rentrer dans leur pays par un autre moyen de transport, différent de celui importé précédemment, s'il leur est par la suite interdit de revenir avec cette autre voiture dans le pays où ils résident durant l'été. Que l'on songe encore à la situation du travailleur frontalier visé à l'article 5 de la directive si l'une des voitures dont il est propriétaire est immobilisée par un accident ou une panne mécanique. De plus, même si les régimes nationaux n'affectaient pas ces situations exceptionnelles, il demeure que l'obtention d'une exemption spécifique s'accompagnerait en outre et en tout état de cause des formalités bureaucratiques que la directive vise à éviter, comme on peut le lire dans le texte d'accompagnement cité ci-dessus.

27. Pour conclure par une remarque de caractère plus général, nous dirons que l'interdiction imposée par la législation hellénique nous semble d'autant plus injustifiée que le fait de posséder plusieurs moyens de transport devient, dans l'Europe d'aujourd'hui, une habitude — qu'il faille encourager ou non, c'est un autre débat — de nombreux résidents communautaires. Nous considérons en somme que la liberté protégée par la directive, à savoir celle de circuler librement, comprend aussi la faculté d'utiliser, éventuellement, plusieurs voitures automobiles dont le même particulier est propriétaire [20].

28. Par ailleurs, nous n'estimons pas que la réglementation hellénique soit justifiée par la nécessité d'endiguer ou de prévenir le phénomène des fraudes fiscales. Or, comme les arrêts cités l'ont précisé dans une large mesure, les États membres demeurent compétents pour réprimer les fraudes fiscales, mais ils doivent exercer cette compétence de façon qui soit compatible avec l'exigence d'assurer le plein épanouissement des libertés

20 — Par ailleurs, on peut observer dans la réalité quotidienne que les voitures automobiles peuvent avoir des caractéristiques différentes et être, en conséquence, utilisées à des fins diverses. Que l'on pense, par exemple, aux voitures de type Jeep ou de type Spider, dont l'utilisation — du moins généralement, si l'on a égard à l'augmentation surprenante, ces dernières années, de jeeps aux noms inquiétants dans le paysage urbain — comporte différentes destinations possibles. Dans de nombreux cas, en somme, les voitures automobiles doivent être considérées, en termes économiques, comme des biens qui ne sont pas substituables en eux.

reconnues par le traité. Il existe des instruments permettant de contrôler le nombre de voitures importées et qui n'affectent pas le principe de la libre circulation des résidents et qui doivent, de ce fait, être préférés à celui utilisé par l'ordre juridique hellénique. Un exemple possible, dont la Cour a reconnu la pleine légalité, consiste à apposer un timbre sur le passeport de l'utilisateur de la voiture automobile [21]. Il s'agit d'un instrument que l'on peut juger efficace: en dernière analyse, c'est précisément un contrôle de ce genre qui a permis d'identifier le prétendu comportement illicite de M. Klattner.

29. Enfin, la directive impose des interdictions claires à qui importe le véhicule, à titre soit personnel soit professionnel, interdictions qui limitent sensiblement la possibilité d'utiliser des instruments juridiques pour opérer des fraudes fiscales. Le respect effectif de ces prescriptions peut rencontrer l'exigence poursuivie dans notre cas par le gouvernement hellénique. L'arrêt Carciati qui se référait d'ailleurs explicitement aux dispositions de la directive 83/182, alors au stade de simple proposition, plaide en ce sens. La Cour a en effet précisé à cette occasion que cette série d'interdictions constitue « un moyen efficace pour prévenir les fraudes fiscales et assurer que les taxes sont payées dans le pays de destination des biens » [22].

30. Ayant ainsi répondu au premier volet de la question, nous examinons maintenant le second. Du point de vue du nombre de voitures automobiles admises au régime de la franchise, la directive établit-elle une distinction entre les véhicules destinés à un usage privé et les autres, en revanche destinés à un usage professionnel?

31. Ce point n'appelle selon nous que quelques remarques. Il existe une correspondance substantielle en termes de finalité, de conditions et de structure entre les dispositions visées à l'article 3 et à l'article 4.

Les dispositions visées à l'article 4 marquent la volonté d'accorder le droit à l'exonération à la personne utilisant sa propre voiture dans le cadre de sa vie professionnelle, tout comme la disposition de l'article 3 accorde ce droit à la personne qui utilise son véhicule à des fins privées. L'intérêt protégé est donc celui de la libre circulation des personnes et il s'agit toujours du même, à ceci près qu'il est considéré dans l'optique plus spécifique de la libre circulation des travailleurs. En deuxième lieu, les conditions de résidence fixées par la réglementation aux fins de l'obtention de l'exonération sont les mêmes. Enfin, les limitations mises à l'utilisation du véhicule — illégalité des cessions, louages ou prêts à des résidents de l'État d'importation — que la directive impose à l'importateur

21 — Voir arrêt du 2 août 1993, Commission/Grèce, précité, points 37 et 39.

22 — Arrêt Carciati, précité, point 10.

lorsqu'il utilise son véhicule à des fins professionnelles sont elles aussi analogues [23].

Cela étant dit, la solution préférée à l'égard des voitures destinées à l'usage privé ne peut pas ne pas s'appliquer aussi aux autres, qui sont destinées à l'usage professionnel.

33. Il ne nous semble pas nécessaire de nous arrêter sur le premier aspect, que nous considérons entièrement absorbé par les conclusions exposées ci-dessus à propos du contenu normatif de la directive. Nous ne pouvons que répéter que la réglementation communautaire en question interdit que le droit d'importation en franchise par la même personne demeure limité à un seul véhicule.

Sur la deuxième question

32. La deuxième question posée par le juge de Salonique présente elle aussi deux aspects distincts.

En premier lieu, il est demandé à la Cour de dire pour droit si la directive institue une obligation spécifique à charge des autorités helléniques de ne pas limiter le nombre de voitures importables en régime d'exonération.

En deuxième lieu, le juge a quo interroge la Cour à propos de l'effet direct des dispositions contenues aux articles 3 et 9 de la directive.

34. Le second volet de la question ne nous semble pas soulever de problèmes particuliers non plus [24]. D'après la jurisprudence constante de la Cour en matière d'effet direct, une disposition d'une directive peut être invoquée directement par le particulier chaque fois que, du point de vue de son contenu, elle est suffisamment claire, précise et inconditionnelle [25].

Or, l'article 3 de la directive institue un véritable droit à l'obtention de l'exonération. Le contenu de la disposition communautaire est clair, précis et inconditionnel et il peut donc être invoqué directement par le particulier qui remplit les conditions requises.

23 — A bien y regarder, comme le précise la Commission, les limitations mises à l'utilisation de la voiture sont plus restrictives dans le cas des voitures importées pour un usage professionnel. Contrairement à celles destinées à un usage privé, elles ne peuvent en effet pas être prêtées à des non-résidents; voir les articles 3, sous b): « ni prêtés à un résident de cet État », et 4, sous b): « le véhicule ... ne peut pas ... être prêté dans l'État membre d'importation ».

24 — Toutes les parties s'accordent à considérer que la disposition visée à l'article 3 de la directive est directement applicable. Contrairement aux autres parties, la Commission ne reconnaît en revanche pas que l'article 9, paragraphe 1, est directement applicable, en ce qu'il reconnaît une faculté aux États membres.

25 — Arrêt du 19 janvier 1982, Becker (8/81, Rec. p. 53, point 25).

35. Il faut tenir un langage partiellement différent — et, à ce titre aussi, nous partageons l'avis de la Commission — à propos de la disposition de l'article 9. Le paragraphe 1 de cet article prévoit en effet trois facultés dans le chef des États membres: « maintenir et/ou ... prévoir des régimes plus libéraux que ceux prévus par la présente directive »; « permettre ... l'importation temporaire pour une période plus longue »; « permettre ... de redonner en location à un résident de l'État membre d'importation, les véhicules ... en vue de leur réexportation ». Ces facultés sont explicitement reconnues aux États membres et l'on ne retrouve pas dans le texte de la directive de droits que le particulier puisse invoquer directement. La situation juridique de ce dernier est, dirions-nous, une expectative qui ne pourra être transformée en droit que lorsque l'État membre l'aura reconnue comme telle dans les dispositions de transposition de la directive.

36. Il n'en va pas de même de la disposition visée à l'article 9, paragraphe 2, qui contient une interdiction expresse pour les États membres d'appliquer des franchises fiscales moins favorables que celles accordées aux véhicules automobiles provenant de pays tiers. Il faut en effet considérer que cette disposition est directement applicable au sens de la jurisprudence précitée.

Sur les troisième et quatrième questions

37. Dans les deux questions restantes, le juge de renvoi interroge la Cour sur la légalité du régime prévu à l'article 10, paragraphe 7, de la réglementation hellénique en vue de sanctionner les infractions autres que le retard dans la réexportation du véhicule par rapport à la date limite. Les aspects qui importent plus spécifiquement sont les suivants: a) la légalité de chacun des éléments qui composent la sanction pécuniaire et b) de l'assimilation des importations temporaires aux importations définitives qui découle du système répressif prévu; c) la compatibilité de la surtaxe de 100 % prévue par la réglementation avec le principe de proportionnalité tel qu'il est défini dans l'ordre juridique communautaire. Tout bien considéré, les questions visées sous b) et c) invitent la Cour à apprécier le caractère raisonnable de la sanction, dans la mesure où elle recouvre deux situations différentes, à savoir une importation temporaire illégale et une importation définitive et, en termes plus généraux, le caractère approprié de la sanction par rapport à l'infraction commise.

38. Avant d'examiner le fond de la question, il importe de rappeler, d'une part, les principes élaborés par la Cour en matière de sanctions et, d'autre part, les éléments dont est composée la sanction administrative prévue par l'article 10, paragraphe 7, de la réglementation hellénique.

39. Avant tout, la Cour a rappelé « qu'en l'absence d'harmonisation de la législation communautaire dans le domaine des infractions douanières les États membres sont compétents pour choisir les sanctions qui leur semblent appropriées » [26]. Le régime de sanctions en matière fiscale relève donc, *dans*

26 — Arrêt du 16 décembre 1992, Commission/Grèce (C-210/91, Rec. p. I-6735, point 19).

certaines limites, de la compétence des États membres [27]. Cette compétence a d'ailleurs été reconnue dans la matière spécifique qui nous occupe par l'arrêt Carciati, qui précise que « les États membres conservent donc un large pouvoir d'intervention en matière d'importation temporaire, précisément dans le but d'empêcher les fraudes fiscales » [28].

Or, les *limites* auxquelles se réfère la jurisprudence découlent de divers arrêts rendus par la Cour à propos du cadre dans lequel le pouvoir punitif reconnu aux États membres peut et doit s'exercer [29]. La Cour a précisé que, dans l'exercice de ce pouvoir, les États membres doivent non seulement respecter les principes d'égalité de traitement entre les violations de la réglementation communautaire et celles de réglementations nationales analogues, mais ne peuvent imposer aucune sanction qui viole les principes du caractère approprié, effectif et proportionnel et qui fasse obstacle aux libertés visées par le traité, en particulier à la libre circulation des personnes [30]: les sanctions doivent être appropriées et nécessaires pour atteindre l'objectif poursuivi [31].

40. Comme précisé à l'audience, la sanction en cause vise les dispositions de l'article 8, et plus précisément toutes les dispositions de cet article, à l'exception de celles contenues au paragraphe 1 qui prévoit l'obligation de réexporter le véhicule à la date d'échéance de la période d'exonération.

La violation de ces prescriptions a deux conséquences. La première est l'exigibilité immédiate des droits de douane et des autres charges fiscales dues; la seconde est une surtaxe de 100 %, calculée sur le montant global de ces droits et charges. Or, il existe une différence qualitative entre les deux conséquences juridiques de la violation de la prescription: la première se présente comme une sanction de régularisation (ou compensatoire), c'est-à-dire destinée à rétablir une situation de légalité matérielle par la restauration d'un intérêt — en l'espèce, l'intérêt de l'État à percevoir les recettes fiscales — qui a été lésé par le comportement du particulier; la seconde, en revanche, a la nature d'une sanction administrative au sens strict: il s'agit donc d'une sanction qui est uniquement punitive, si l'on veut, dès lors qu'elle ne vise pas à sauvegarder ou à rétablir des intérêts substantiels lésés par l'infraction [32]. D'une façon plus spécifique, cette seconde sanction doit être ramenée à la catégorie des sanctions proportionnelles. Le législateur a en effet fixé le coefficient multiplicateur (100 %), précisant ensuite que la base sur laquelle le calcul

27 — Arrêt du 25 février 1988, Drexl (299/86, Rec. p. 1213, point 17).

28 — Arrêt Carciati, précité, point 9.

29 — Arrêts du 11 novembre 1981, Casati (203/80, Rec. p. 2595, point 27), et du 31 janvier 1984, Luisi et Carbone (286/82 et 26/83, Rec. p. 377).

30 — Arrêts du 2 octobre 1991, Vandevenne e. a. (C-7/90, Rec. p. I-4371), Drexl, précité, point 18, et du 12 décembre 1989, Messner (C-265/88, Rec. p. 4209, point 14).

31 — Voir, en dernier lieu, l'arrêt du 23 janvier 1997, Pastoors et Trans-Cap (C-29/95, Rec. p. I-285, point 24). Nous jugeons nécessaire de rappeler à ce propos aussi que, d'après les indications de la Commission contenues dans le document COM(87) 14 final, précité, l'article 11, paragraphe 3, aurait dû être modifié par l'insertion d'une référence explicite à la nécessité que les sanctions prévues au niveau national soient conformes au principe de proportionnalité. Il s'agit d'une référence que la Commission elle-même rattachait à ce qu'avait jugé la Cour dans l'arrêt Carciati; voir les pages 10, 11 et 14 du document cité.

32 — Une « peine au sens technique », donc, d'après la définition de Zanobini, voir *Le sanzioni amministrative*, Torino, 1924, p. 2.

doit être effectué est déterminée d'après les circonstances concrètes de l'espèce [33].

Sur l'appréciation des éléments individuels

41. D'après les affirmations faites à l'audience, l'article 10, paragraphe 7, constitue la disposition en vertu de laquelle l'administration hellénique a adopté la mesure à l'égard de M. Klattner. Elle prévoit clairement les éléments individuels qui composent la sanction et elle y inclut les droits de douane. Or, seuls les moyens de transport d'origine extracommunautaire demeurent toutefois soumis au paiement de droits de douane lors de leur importation sur le territoire hellénique. Ceux d'origine communautaire sont en revanche exonérés de cette imposition, en vertu de la disposition expresse de l'article 9, paragraphe 1, du traité. Par ailleurs, comme le fait observer à juste titre la Commission, un régime dérogatoire est aussi permis pour les moyens de transport d'origine extracommunautaire en cas d'importation temporaire, conformément aux conventions internationales en la matière [34].

42. La règle à laquelle se rapporte la sanction prévue dans le cas d'espèce viole par conséquent une interdiction univoque du droit communautaire; les voitures d'origine communautaire ne sont en effet pas soumises au paiement de droits de douane. La sanction calculée sur ces droits est donc illégale [35] et peu importe que son incidence quantitative, comme l'a fait observer le représentant du gouvernement hellénique à l'audience, soit inférieure en termes de montant aux autres éléments de la sanction.

Sur l'assimilation de l'importation temporaire à l'importation définitive

43. Le deuxième problème que nous devons aborder concerne la légalité de l'assimilation substantielle de l'importation temporaire à l'importation définitive, opérée par la disposition en cause. Les sanctions prévues à l'article 10, paragraphe 7, rendent en effet automatiquement exigibles les éléments fiscaux exonérés au sens de l'article 1er de la directive, à savoir la taxe sur la valeur ajoutée, les taxes de circulation et les taxes à la consommation. Cela a pour résultat, en substance, que, aux fins de la sanction, l'infraction résidant dans l'importation tem-

33 — On peut en effet identifier, outre la sanction proportionnelle, les types de sanctions administratives comportant un minimum et un maximum et des sanctions pécuniaires fixes. Pour une présentation théorique de la matière, voir Paliero, C. E., Travi, *A: Sanzioni amministrative*, EdD, Milano, p. 345.

34 — Voir le règlement (CEE) n° 1855/89 du Conseil, du 14 juin 1989, relatif au régime de l'admission temporaire des moyens de transport (JO L 186, p. 8).

35 — Cette conclusion découle par ailleurs, selon nous, de la fonction partiellement compensatoire qui doit être reconnue à la sanction. Il ne nous semble pas légitime de parvenir à imposer le paiement de ces droits sur ces voitures à travers le mécanisme de réaction de l'ordre juridique à un comportement illicite. On peut argumenter en ce sens à partir de ce qu'a jugé la Cour dans l'arrêt Watson et Belmann, dans lequel une mesure d'expulsion de particuliers protégés par le droit communautaire a été jugée contraire à la réglementation communautaire « étant donné qu'une telle mesure constitue la négation du droit même conféré et garanti par le traité » (arrêt du 7 juillet 1976, 118/75, Rec. p. 1185, points 20 et 21).

poraire illégale — pour des motifs autres que le simple retard dans la réexportation — est assimilée à une importation définitive.

Cette assimilation répond-elle aux critères de caractère raisonnable qui doivent guider l'autorité nationale dans le choix des instruments de sanction et dans l'appréciation de leur adéquation par rapport à l'infraction commise?

44. La République hellénique, considérant que la détermination des infractions et le choix des sanctions qui y sont associées relèvent de la compétence exclusive des États membres, ne juge pas nécessaire d'établir une différence substantielle entre le régime de sanction prévu pour les infractions à la réglementation relative aux importations à titre temporaire et celui prévu en revanche pour les importations à titre définitif.

45. Selon M. Klattner, assimiler en l'espèce l'importation temporaire à l'importation définitive entraînerait en substance une double imposition, tout d'abord dans le pays d'origine du véhicule, ensuite en Grèce.

46. L'assimilation ne saurait à nos yeux être légale que dans l'hypothèse où l'infraction au régime d'importation temporaire est tellement grave et manifeste qu'elle démontre que le particulier concerné voulait, en revanche, importer la voiture à titre définitif. Dans ce cas, réserver un traitement identique à l'importation définitive et à l'importation temporaire répond au critère du caractère approprié de la sanction: la composante compensatoire est en effet de nature dans ce cas à rétablir l'intérêt lésé de l'administration; la surtaxe, en revanche, portera sur le but dissuasif, conformément au caractère plus spécifiquement punitif qui lui est propre.

47. A l'évidence, le cas dont nous avons débattu est un cas limite. En principe, l'assimilation en cause n'est pas défendable. La jurisprudence de la Cour elle-même conforte cette conclusion. L'arrêt rendu en dernier lieu dans l'affaire Skanavi et Chryssanthakopoulos a en effet précisé que « l'assimilation de la personne qui a omis de procéder à l'échange du permis à la personne qui conduit sans permis, entraînant l'application de sanctions pénales, même de nature pécuniaire ... serait également disproportionnée à la gravité de cette infraction, compte tenu des conséquences qui en résultent » [36].

48. Or, la réglementation hellénique comporte des dispositions disproportionnées, sanctionnées par la Cour, précisément dans la mesure où elles sanctionnent aussi comme importation définitive des cas dans lesquels le caractère temporaire de l'importation ne peut pas être mis en cause, adoptant le même régime pour des situations qui ne sont pas comparables entre elles [37].

36 — Arrêt du 29 février 1996 (C-193/94, Rec. p. I-929, point 37).
37 — Arrêt Drexl, précité.

49. La Cour a d'ailleurs précisé dans l'arrêt Ledoux que l'importation doit être qualifiée de temporaire lorsque, sur la base des éléments de fait, il est possible de déduire que le bien sera ultérieurement réexporté et qu'il n'existe pas d'intentions frauduleuses [38]. Dans un sens analogue, la Cour a considéré, dans l'arrêt Profant, qu'il fallait faire dépendre la qualification de définitive ou de temporaire de l'importation de la résidence du particulier concerné, en la reconnaissant comme définitive dans l'hypothèse où ce dernier s'établit dans l'État membre hôte de façon à manifester sa volonté de ne pas retourner dans son État d'origine [39]. Ce n'est pas tout. Les modifications du contenu de la directive proposées par la Commission comportent l'introduction d'un nouvel article 11, paragraphe 1, en vertu duquel les États membres n'auraient pas pu, aux fins des sanctions, considérer les importations temporaires irrégulières comme définitives: en toute hypothèse, le particulier devait avoir la possibilité de défendre de bonne foi sa façon de procéder [40].

En conclusion, tant la jurisprudence que les propositions de modification de la réglementation établissent sans équivoque que l'on ne saurait assimiler un type d'importation à l'autre, en vertu d'un critère d'un automatisme rigide, comme celui prévu par la législation hellénique. Le législateur national doit permettre que l'on examine, au cas par cas, l'intention effective de l'importateur.

38 — Arrêt Ledoux, précité, point 15.

39 — Arrêt Profant, précité, point 27.

40 — Voir le document de la Commission COM(87) 14 final, précité, p. 10 et 17.

Sur le principe de proportionnalité

50. Nous en arrivons ainsi à la quatrième question posée par le juge de Salonique: la Cour est appelée à déterminer si la surtaxe de 100 %, prévue à l'article 10, paragraphe 7, de la réglementation, est conforme au principe de proportionnalité.

51. Les appréciations des parties divergent non seulement au niveau des conclusions, mais aussi au niveau des arguments juridiques qu'elles ont fait valoir.

D'après le gouvernement hellénique, l'obligation de payer une surtaxe d'un montant équivalant aux droits de douane et aux autres charges fiscales applicables en cas d'infraction à la législation nationale sur l'importation de moyens de transport en régime d'exonération, indépendamment de la durée de l'importation du moyen de transport en cause, ne viole pas le principe de proportionnalité. La sanction, soutient-il, a la même nature que l'infraction qu'elle vise à réprimer et elle est nécessaire pour assurer le fonctionnement normal du marché et prévenir les risques de fraude.

Le demandeur au principal fait en revanche valoir que la surtaxe qui lui a été imposée, en raison du léger dépassement du délai d'exonération (seize jours), équivaudrait à celle appliquée dans les cas de contrebande et

serait en conséquence disproportionnée par rapport à l'infraction commise [41].

52. Le point de vue de la Commission est radicalement différent. Elle soutient qu'*en soi* une surtaxe de 100 % n'est pas contraire au principe de proportionnalité. Elle le devient cependant si les modalités de calcul de la sanction — en l'espèce, le coefficient multiplicateur appliqué à la base imposable — comportent un traitement différencié entre les voitures importées et les voitures du marché national. Tel serait le cas en l'espèce. Les taux d'imposition appliqués aux voitures helléniques d'occasion et aux voitures étrangères seraient en effet sensiblement différents. En conséquence, l'incidence de la surtaxe prévue par la réglementation hellénique serait nettement différenciée selon le type de voitures. Cela mis à part, dans les cas où l'incidence fiscale est importante, une surtaxe de 100 % se traduit — et le cas d'espèce en témoigne — en substance par une confiscation du véhicule, solution qui contraste nettement avec ce qu'a jugé la Cour dans l'arrêt Drexl [42].

Appréciation en droit

53. Avant d'aborder le fond de la question, rappelons que le problème envisagé par la Commission est soumis à l'heure actuelle à l'examen de la Cour dans une autre procédure (affaire C-375/95) [43], relative à la prétendue discrimination existant dans le traitement fiscal des voitures d'occasion sur le marché hellénique, selon qu'elles sont importées ou d'origine nationale: les premières seraient pénalisées au profit des secondes. Nous ne pensons pas devoir aborder la question en l'occurrence. Nous nous réservons de formuler nos conclusions dans le cours de l'autre litige précité.

54. Nous en arrivons ainsi à examiner la question selon les termes dans lesquels elle a été proposée par le juge de renvoi, à savoir par référence directe à la compatibilité avec le principe de proportionnalité de la surtaxe de 100 % prévue à l'article 10, paragraphe 7.

55. Quelles indications peut-on tirer de la jurisprudence de la Cour en la matière?

Dans l'arrêt Drexl, au terme d'une comparaison entre les sanctions prévues par la réglementation italienne en cas d'infraction à la TVA en régime intérieur et à l'importation, la Cour a jugé que, bien que les infractions se distinguent en raison de diverses circonstances, elles ne justifiaient pas un écart manifestement disproportionné dans la sévérité des sanctions infligées [44].

41 — Il nous semble nécessaire, à cet égard, de souligner que les observations de M. Klattner se fondent sur une hypothèse erronée, à savoir que la sanction aurait été adoptée parce qu'il a dépassé de seize jours la date limite de l'exonération. Or, cette affirmation nous semble inexacte dans la mesure où, comme il a été précisé à l'audience, la sanction a été adoptée par l'administration hellénique uniquement au sens de l'article 10, paragraphe 7, qui, comme nous avons déjà eu l'occasion de le préciser, porte sur des infractions autres que le simple retard, qui fait lui en revanche l'objet des dispositions prévues à l'article 10, paragraphe 1.

42 — Arrêt Drexl, précité.

43 — Commission/Grèce; le recours a été introduit le 10 novembre 1995.

44 — Arrêt Drexl, précité, point 23; voir aussi l'arrêt du 2 août 1993, Commission/France (C-276/91, Rec. p. I-4413). Cette affaire concernait aussi le régime de sanctions prévu par la réglementation française en cas d'infraction aux opérations soumises à TVA effectuées en régime intérieur et celles prévues en cas d'infraction à la TVA à l'importation.

Dans l'arrêt Skanavi et Chryssanthakopoulos, la sanction prévue dans l'ordre juridique allemand a été jugée par la Cour comme disproportionnée dans la mesure où elle assimilait deux situations — le fait de conduire sans permis et le fait de conduire avec un permis étranger non remplacé — profondément différentes entre elles [45].

En dernier lieu, dans l'affaire Pastoors et Trans-Cap, la Cour a fait découler le caractère disproportionné de la sanction des circonstances de l'espèce. L'administration avait avancé à titre de justification d'une amende déterminée la couverture des frais de procédure en cas de contestation. Lorsque les infractions étaient multiples, l'amende était due pour chacune d'entre elles. La Cour — considérant que la procédure pénale, en cas d'infractions multiples, était unique — a jugé que l'amende n'était pas objectivement justifiée et était par conséquent contraire au principe de proportionnalité [46].

56. S'agissant de la sanction prévue par la législation hellénique — mis à part le cas examiné ci-dessus d'infractions « mineures » à l'interdiction d'importation temporaire —, il ne nous semble pas qu'elle puisse être sanctionnée comme violant le principe de proportionnalité. En effet, même une surtaxe de 100 % peut constituer une sanction proportionnée à l'infraction commise, et la Commission elle-même le reconnaît [47].

57. Nous ne pouvons à ce propos que rappeler ce qu'a précisé M. l'avocat général Trabucchi dans les conclusions qu'il a présentées dans l'affaire Watson et Belmann et aux questions que s'est alors posées ce grand juriste. A cette occasion, il a précisé que, dans une situation « où les pouvoirs discrétionnaires qu'il faut reconnaître au législateur national sont inévitablement assez vastes, il s'impose d'agir avec la plus grande prudence dans le contrôle de la fixation au plan normatif de l'ensemble des sanctions pénales, en cas de disproportion manifeste... On pourrait peut-être aussi estimer, par une appréciation et une réaction entièrement subjectives, que les peines paraissent sévères et même très sévères; mais cela pourrait-il suffire à faire considérer illégale la réglementation nationale qui les établit? En vertu de quel critère pourrions nous fixer le maximum admissible? » [48].

58. Par conséquent, si la sanction prévue n'est pas *en soi* incompatible avec le principe de proportionnalité, il demeure un point important à éclaircir [49]. Il importe en effet de déterminer si le régime fiscal appliqué aux voitures d'occasion helléniques se différencie d'une façon qui ne puisse pas trouver de

45 — Arrêt Skanavi et Chryssanthakopoulos, précité, point 37.

46 — Arrêt Pastoors et Trans-Cap, précité, points 24 à 26.

47 — Voir les observations de la Commission, p. 20.

48 — Conclusions prononcées dans l'affaire Watson et Belmann, précitée, point 6.

49 — Un aspect supplémentaire doit être examiné. M. Klattner a fait valoir qu'un mode de calcul de la sanction déterminé d'après les principes fixés par la législation hellénique donnerait lieu à une double imposition. Or, il importe de rappeler que, au sens des arrêts Schul I (arrêt du 5 mai 1982, 15/81, Rec. p. 1409) et Schul II (arrêt du 21 mai 1985, 47/84, Rec. p. 1491), l'État membre importateur doit tenir compte de la TVA payée dans l'État d'origine afin d'éviter que le bien importé ne subisse une seconde imposition. D'après les précisions apportées alors, il faut selon nous que les États membres tiennent compte de la TVA versée dans le pays d'origine lorsqu'ils fixent le montant de l'amende à payer quand ce montant dépend de la TVA à acquitter dans l'État membre d'importation. Dans le cas contraire, en effet, le régime de sanction irait au-delà de ses finalités compensatoires et punitives et se traduirait par un obstacle inadmissible aux importations.

justifications objectives par rapport à celui prévu pour les voitures d'occasion importées. Si tel était le cas, en effet, les différences entre la base sur laquelle la sanction pécuniaire proportionnelle est calculée provoqueraient une discrimination au détriment des voitures importées sur le territoire hellénique, dont la compatibilité avec le droit communautaire devrait être examinée à l'aune du principe d'égalité de traitement.

Les principes établis par la Cour dans les arrêts Drexl et Commission/France [50] pourraient dans ce cas nous aider. Si les sanctions prévues pour les infractions à la TVA en régime intérieur étaient calculées de la même façon que celles prévues pour les infractions à l'importation, il y aurait une différence entre les montants des sanctions relatives aux deux actes illicites, qui pourrait être considérée comme non proportionnelle en vertu des critères fixés dans ces arrêts. Il en va d'autant plus ainsi que, comme en l'espèce, la surtaxe, calculée comme elle doit l'être sur les taux d'imposition très lourds prévus pour les voitures d'importation, entraînait la confiscation inévitable du véhicule, qui avait des conséquences directes sur les libertés reconnues par le traité et les principes qui y sont établis en matière de neutralité fiscale.

La Cour devra d'ailleurs examiner cet aspect dans l'affaire C-375/95 qui est actuellement pendante devant elle.

Conclusion

Eu égard aux raisons exposées ci-dessus, nous estimons qu'il faut répondre comme suit au juge de renvoi:

« 1) Une législation nationale qui limite le droit à l'exonération temporaire à une seule voiture par conducteur — qu'elle soit destinée à un usage professionnel ou privé — viole les dispositions des articles 3 et 4 de la directive 83/182/CEE

50 — Arrêt Drexl, précité, points 22 et 23; arrêt Commission/France, précité.

du Conseil, du 28 mars 1983, relative aux franchises fiscales applicables à l'intérieur de la Communauté en matière d'importation temporaire de certains moyens de transport.

2) Une sanction qui prévoit, pour les infractions au régime d'importation temporaire en exonération, des peines pécuniaires assimilables aux charges fiscales prévues pour le régime d'importation définitive, lorsque les infractions citées en premier lieu comportent des effets assimilables à ceux qui sont propres à l'importation définitive, ne viole ni la lettre ni l'esprit de la directive 83/182. Une sanction qui prévoit l'exigibilité immédiate des droits de douane pour l'importation de voitures d'origine communautaire viole en revanche la réglementation communautaire.

3) Une disposition nationale qui prévoit, pour les infractions au régime d'importation temporaire en exonération, une surtaxe de 100 % calculée sur le montant de l'impôt à la consommation et des autres impositions correspondantes est compatible avec le principe de proportionnalité. Toutefois, lorsque le traitement fiscal des voitures d'occasion importées et des voitures d'occasion d'origine nationale est différencié, il est nécessaire de vérifier si cette diversité a pour conséquence que des sanctions manifestement disproportionnées aux infractions constatées sont infligées dans le cas de véhicules appartenant aux deux catégories. »