CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL M. JEAN MISCHO
présentées le 22 octobre 1987

Monsieur le Président,
Messieurs les Juges,

1. Dans le nouveau recours qu'elle a introduit contre le royaume de Belgique à propos de la taxation des voitures automobiles, la Commission demande à la Cour de constater que cet État membre, « en maintenant *en fait* dans sa loi du 31 juillet 1984 le prix de catalogue comme base *pour l'imposition* des voitures neuves et des voitures mixtes neuves, n'a pas pris les mesures que comporte l'exécution de l'arrêt de la Cour de justice du 10 avril 1984 [1] déclarant *contraire à la directive* 77/388/CEE ledit prix de catalogue ».

2. La directive 77/388/CEE est intitulée « 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 » (ci-après « sixième directive ») [2].

3. Le dispositif de l'arrêt du 10 avril 1984, dont l'exécution incorrecte est alléguée, se lit comme suit:

« 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. »

4. Or, par l'arrêté royal n° 17 du 20 décembre 1984, relatif à l'établissement d'une base minimale d'imposition pour les voitures d'occasion et les voitures mixtes d'occasion en matière de taxe sur la valeur ajoutée, qui porte, par son article 4, abrogation de l'arrêté royal n° 17 du 20 juillet 1970, la Belgique a mis fin à l'utilisation du prix de catalogue en tant que base minimale d'imposition des voitures neuves pour ce qui est de la TVA.

5. Il faut donc donner acte à la Belgique que, désormais, le prix de catalogue ne sert plus, dans cet État membre, de base d'imposition de la TVA sur les voitures neuves.

6. Toutefois, l'acheteur d'une voiture neuve doit toujours acquitter une taxe proportionnelle au prix de catalogue, car, par une loi du 31 juillet 1984, la Belgique a modifié son code sur les taxes assimilées au timbre de telle manière qu'avec effet rétroactif à la date de l'arrêt de la Cour il est perçu, sur le prix de catalogue des voitures neuves, une *taxe d'immatriculation* dont le taux est identique à celui de la TVA.

7. La Belgique soutient que cela ne constituerait nullement une exécution incorrecte de l'arrêt du 10 avril 1984, car celui-ci ne comporterait *aucun élément d'appréciation sur les taxes autres que la TVA.*

1 — Arrêt du 10 avril 1984, 324/82, Commission/Belgique, Rec. p. 1861.

2 — JO L 145 du 13. 6. 1977, p. 1.

8. Il est vrai que, ni dans le dispositif de l'arrêt, ni dans ses motifs, la Cour n'a pris position au sujet du prix de catalogue sous un autre angle que celui des articles 11 et 27 de la directive qui traitent exclusivement de la TVA.

9. La Belgique a par ailleurs démontré, d'une manière convaincante à mon avis, sans être contredite sur ce point par la Commission, que la taxe d'immatriculation comporte des *caractéristiques qui la différencient de la TVA*. Les arguments qu'elle a fait valoir sont repris dans le rapport d'audience. Le plus décisif de ceux-ci est constitué par le fait que la taxe d'immatriculation n'est pas déductible.

10. Vous pourriez dès lors conclure, en vous référant à la lettre de l'arrêt du 10 avril 1984, que la Belgique a effectivement pris les mesures que comporte l'exécution de cet arrêt et que le recours introduit par la Commission n'est pas fondé.

11. Ce faisant vous adopteriez, en quelque sorte, une interprétation stricte de l'article 171 qu'on pourrait décrire de la manière suivante: l'article 171 exige que l'État membre prenne les mesures précises découlant du dispositif de l'arrêt qui constate son manquement. Ces mesures peuvent avoir un caractère négatif (suppression d'une disposition, comme c'était le cas ici) ou un caractère positif (adoption d'une nouvelle disposition).

12. Dans le cas cependant où l'État membre adopte une nouvelle mesure qui se situe en dehors du cadre tracé par l'arrêt, ou qui soulève un point de droit non abordé dans l'arrêt, alors on est en présence d'un *fait nouveau* dont la compatibilité avec le droit communautaire ne saurait être contestée par la Commission qu'à travers une procédure en manquement entièrement nouvelle, c'est-à-dire non rattachée à la question de l'exécution de l'arrêt précédent.

13. Il faut avouer qu'une telle approche serait logique et cohérente. Est-ce à dire que c'est la seule possible? La Commission ne le pense pas, puisque son recours vise à faire constater l'exécution incorrecte de votre arrêt et non pas une nouvelle infraction indépendante de l'ancienne.

14. Encore faut-il noter que la nouvelle procédure mise en œuvre par la Commission se présente presque comme deux recours en manquement combinés, l'un pour violation de l'article 171 du traité CEE et l'autre pour manquement à l'article 33 de la sixième directive.

15. Dès la lettre de mise en demeure, la Commission a en effet défendu la thèse selon laquelle la taxe d'immatriculation violait l'article 33 de la sixième directive. Elle a répété cet argument dans l'avis motivé, dans la requête et dans la réplique.

16. Il est donc incontestable que la Belgique a bénéficié à l'égard de ce dernier grief des mêmes possibilités de se défendre que s'il s'était agi d'une procédure en manquement entièrement autonome. Au cours de la procédure orale, la Commission a cependant insisté sur le fait qu'elle avait introduit uniquement un recours en manquement à l'article 171.

17. La Belgique, de son côté, conteste qu'on soit en présence d'un recours en bonne et due forme pour violation de l'article 171, parce que cet article — et c'est bien exact — n'est cité ni dans l'avis motivé ni dans la requête introductive d'instance. Il

me semble, cependant, qu'il suffit que l'article en question ait été cité dans la lettre de mise en demeure et que ses termes aient été repris tant dans la conclusion de l'avis motivé que dans celle de la requête pour qu'on soit en présence d'un recours en manquement à l'article 171. Je vous propose dès lors de rejeter ce moyen.

18. A l'appui de la thèse défendue par la Commission, on peut faire valoir deux types de raisonnements qui peuvent se cumuler. Le premier est fondé sur la portée implicite de l'arrêt du 10 avril 1984, et le second est basé sur le lien existant entre les mesures prises par la Belgique et l'exécution de cet arrêt.

19. La première approche revient à souligner que l'objet du recours de la Commission qui a donné lieu à l'arrêt du 10 avril 1984 était, par la force des choses, limité au mode de perception de la TVA, car il n'existait à l'époque en Belgique aucune autre taxe sur les voitures *neuves*. La Cour n'avait donc aucune raison de prendre position au sujet de la compatibilité d'autres taxes fondées sur le prix de catalogue avec la sixième directive. La Cour était cependant pleinement consciente du fait que, d'après le système institué par la sixième directive, il ne saurait y avoir d'autre taxe sur le chiffre d'affaires que la TVA (voir l'article 33 de la directive). L'arrêt du 10 avril 1984 signifiait donc implicitement que la livraison (fait générateur de la TVA) d'une voiture neuve ne saurait donner lieu à une imposition fondée sur le prix de catalogue.

20. Il en découle que si la taxe d'immatriculation frappe la livraison des voitures neuves et si elle constitue une taxe sur le chiffre d'affaires (ce que la Commission s'efforce de prouver) l'arrêt de la Cour n'a pas été exécuté d'une manière correcte.

21. La seconde approche se présente de la manière suivante.

22. En vertu de l'article 171, tout État membre doit prendre les mesures que comporte l'exécution d'un arrêt de la Cour constatant qu'il a manqué à une de ces obligations. Si dans le cadre de l'exécution d'un arrêt un État membre enfreint une règle du droit communautaire, il ne respecte pas l'article 171 du traité et il s'expose à la constatation d'un manquement à cet égard.

23. En l'occurrence, la Belgique, obligée à la suite de l'arrêt de la Cour de supprimer la base minimale d'imposition de la TVA, a pris une série de mesures à propos desquelles elle a expressément spécifié, dans les considérants de l'arrêté royal du 20 décembre 1984 modifiant le régime général sur les taxes assimilées au timbre (*Moniteur belge* du 3.1.1985, p. 17), qu'elles formaient un « ensemble indissociable ». L'introduction d'une taxe d'immatriculation basée sur le prix de catalogue des voitures neuves formait un élément majeur de cet ensemble. Il était même précisé, dans les considérants de l'arrêté royal précité, que la taxe d'immatriculation visait à apporter un « correctif à la suppression de la base minimale » en matière de TVA.

24. S'il devait dès lors être constaté que la taxe d'immatriculation viole une disposition de droit communautaire, en l'occurrence l'article 33 de la sixième directive, la Belgique n'aurait pas correctement exécuté l'arrêt en question et, dès lors, manqué aux obligations qui découlent pour elle de l'article 171 du traité.

25. Laquelle des deux interprétations de l'article 171 faut-il choisir, l'interprétation stricte de la Belgique ou l'interprétation large de la Commission?

26. Il me semble que les arguments développés à l'appui de la deuxième thèse sont de nature à prouver que, dans le cas d'espèce en tout cas, le lien entre le comportement reproché à l'État membre et l'exécution de l'arrêt de la Cour est suffisamment étroit pour qu'il soit possible de considérer le recours en manquement à l'article 171, introduit par la Commission, comme recevable.

27. Il importe donc d'examiner maintenant si la taxe d'immatriculation doit être qualifiée de taxe sur le chiffre d'affaires au sens de l'article 33 de la sixième directive en matière de TVA.

28. Cet article prévoit que, « sans préjudice d'autres dispositions communautaires, les dispositions de la présente directive ne font pas obstacle au maintien ou à l'introduction par un État membre de taxes sur les contrats d'assurance, sur les jeux et paris, d'accises, de droits d'enregistrement et, plus généralement, de tous impôts, droits et taxes *n'ayant pas le caractère de taxes sur le chiffre d'affaires* ».

29. Si la taxe d'immatriculation belge a le caractère d'une taxe sur le chiffre d'affaires, elle est donc tout simplement prohibée.

30. Dans son arrêt du 27 novembre 1985 [SA Rousseau Wilmot/Caisse de compensation de l'Organisation autonome nationale de l'industrie et du commerce (Organic, 295/84, Rec. p. 3759], la Cour a donné des indications sur ce qu'il faut entendre par taxe sur le chiffre d'affaires.

31. Au point 16 de cet arrêt nous lisons en effet ce qui suit:

« L'article 33 de la sixième directive, en laissant la liberté aux États membres de maintenir ou d'introduire certaines taxes indirectes, telles les accises, à condition qu'il ne s'agisse pas de taxes ayant... le caractère de taxes sur le chiffre d'affaires, a pour but d'empêcher que le fonctionnement du système commun de TVA soit compromis par des *mesures fiscales* d'un État membre *grevant la circulation des biens* et des services, et *frappant les transactions commerciales d'une façon comparable à celle qui caractérise la TVA.* Cette disposition ne peut donc avoir pour objet d'interdire aux États membres le maintien ou l'introduction de droits et taxes qui n'ont pas un caractère fiscal, mais qui sont institués spécifiquement pour alimenter des fonds sociaux, et qui sont assis sur l'activité des entreprises, ou de certaines catégories d'entreprises, et calculés sur la base du chiffre d'affaires annuel global *sans toucher directement le prix des biens et des services.* »

32. Je vous propose d'examiner successivement les divers critères contenus dans ce texte.

33. a) Constatons tout d'abord que la taxe litigieuse constitue bien une *mesures fiscale.* Le royaume de Belgique admet d'ailleurs qu'elle a pour objet d'obtenir un résultat budgétaire équivalant à la TVA moins perçue, suite à l'arrêt de la Cour. La taxe a aussi pour résultat que les particuliers sont imposés de la même façon qu'auparavant, car elle empêche d'une manière générale que des rabais ou des ristournes accordés par le vendeur puissent avoir une incidence sur le niveau de la taxation (voir point 31 de l'arrêt du 10 avril 1984).

34. b) Force est de constater aussi que cette taxe *grève la circulation* des voitures automobiles.

35. Elle frappe la première utilisation d'un véhicule et elle est ensuite perçue à l'occasion de tous les changements de propriétaire. En d'autres termes, elle frappe les cessions successives du même bien, même si sa base d'imposition minimale, exprimée par un pourcentage décroissant du prix de catalogue, diminue à mesure que la voiture vieillit (article 10, du règlement général sur les taxes assimilées au timbre, tel qu'il a été modifié par le règlement du 20 décembre 1984).

36. c) La taxe frappe-t-elle les transactions commerciales d'une façon comparable à celle qui caractérise la TVA, et touche-t-elle directement le prix du bien concerné?

37. Si l'on se fonde sur la façon dont l'assiette de la taxe est définie formellement (« Pour les voitures neuves et les voitures mixtes neuves, *la taxe est perçue sur le prix de catalogue* en vigueur à la date de l'immatriculation du véhicule »: article 5, paragraphe 1, introduit par la loi du 31 juillet 1984), on est amené à constater qu'elle frappe certainement une transaction commerciale, car le prix de catalogue inclut le prix réel qui a été payé. *En principe*, la taxe ne frappe pas seulement le rabais accordé par le vendeur, mais également le prix effectivement payé par l'acheteur, qui constitue en même temps l'assiette de la TVA. Dans le tableau intitulé « Exemple relatif à l'incidence effective de la taxe à l'immatriculation », que le gouvernement belge a fait parvenir à la Cour en réponse aux questions posées par elle, nous trouvons d'ailleurs une rubrique intitulée « Base d'imposition de principe = prix de catalogue ».

38. Ce n'est que dans un deuxième temps qu'une exemption de la taxe d'immatriculation est accordée à concurrence du montant qui a servi de base d'imposition à la TVA (article 7, paragraphe 2 nouveau, du code des taxes assimilées au timbre, introduit par la loi du 31 juillet 1984).

39. Comme le gouvernement belge le souligne au point 53 de son mémoire en défense, l'acheteur de la voiture bénéficie simplement d'un « crédit d'impôt » à concurrence de la TVA acquittée par lui. Il me semble dès lors possible de dire que la taxe d'immatriculation frappe la transaction commerciale au même titre que la TVA.

40. Si l'on quitte le plan des principes pour observer la façon dont les choses se déroulent dans la pratique, l'on constate qu'il y a soit acquittement simultané des deux taxes lors du paiement de la voiture (voir par exemple la facture d'achat versée au dossier par la Commission), soit paiement du prix d'achat et de la TVA et paiement séparé de la taxe d'immatriculation. Dans les deux cas, la base d'imposition *effective* de la taxe d'immatriculation est la différence entre le prix de catalogue et le prix réel, c'est-à-dire le rabais accordé par le vendeur.

41. C'est ce qui amène le gouvernement belge à dire, au point 26 de sa duplique, que la base d'imposition de la taxe « ne constitue pas la rémunération d'une transaction, une dépense de consommation ou un élément du chiffre d'affaires ». Mais peut-on dire, pour autant, que, dans la réalité des faits, la taxe d'immatriculation ne frappe pas la transaction commerciale d'une façon *comparable* à celle qui caractérise la TVA et qu'elle ne touche pas directement le prix du bien considéré, selon le critère donné par la Cour?

42. A cet égard, on peut noter tout d'abord que la base d'imposition de la taxe d'imma-

triculation est tout à fait différente de celle des taxes à propos desquelles la Cour a déjà constaté qu'elles ne constituaient pas des taxes sur le chiffre d'affaires.

43. Dans l'affaire Rousseau Wilmot (précitée), la taxe était basée sur le chiffre d'affaires annuel global des entreprises et, dans l'affaire Grad (arrêt du 6 octobre 1970, 9/70, Grad/Finanzamt Traunstein, Rec. p. 825), il s'agissait d'un montant fixe de 1 pfennig par tonne et par kilomètre.

44. La taxe d'immatriculation, par contre, *« touche le prix du bien concerné », car elle a pour résultat d'augmenter le prix que le consommateur doit payer pour la voiture s'il veut l'employer effectivement à l'usage auquel elle est destinée.* L'hypothèse que quelqu'un veuille acheter une voiture sans demander également une plaque d'immatriculation est en effet tellement exceptionnelle qu'on peut la négliger.

45. Il me semble aussi que, même si on veut seulement prendre en considération la base d'imposition *effective* de la taxe, c'est-à-dire la différence entre le prix de catalogue et le prix réel, il faut reconnaître que celle-ci ne peut être déterminée que sur la base des termes précis de la vente, c'est-à-dire d'une transaction commerciale, à laquelle elle est dès lors indissolublement liée.

46. Le fait que la taxe d'immatriculation puisse être perçue par le garagiste, pour le compte de l'État, en même temps que la TVA, n'implique-t-il pas aussi que la taxe d'immatriculation frappe la transaction d'une manière comparable à la TVA? Enfin, je voudrais me référer aux autres similitudes entre les deux taxes, mises en évidence par la Commission, et qu'il n'est pas nécessaire de rappeler encore une fois ici.

47. Le gouvernement belge soutient, cependant, que le *fait générateur* de cette taxe ne serait pas l'achat de la voiture, mais uniquement son immatriculation. La taxe ne constituerait qu'une imposition forfaitaire frappant le fait de l'admission d'une voiture à la circulation sur les voies publiques.

48. Or, s'il en était ainsi, la taxe devrait toujours être perçue lorsqu'une voiture est admise à la circulation. Mais tel n'est nullement le cas. La taxe d'immatriculation n'est, en effet, pas perçue du tout lorsque la TVA a été perçue sur la base du prix de catalogue ou lorsqu'il y a eu *exemption de la TVA* (voir article 7 du code des taxes assimilées au timbre tel qu'il a été modifié par l'arrêté royal du 17 octobre 1980 et par la loi du 31 juillet 1984).

49. A mon avis, le fait que la taxe d'immatriculation soit si totalement interchangeable avec la TVA prouve d'une manière décisive qu'il s'agit bien d'une taxe sur le chiffre d'affaires prohibée par l'article 33 de la directive.

50. La situation serait-elle différente si la TVA se cumulait avec la taxe d'immatriculation au lieu d'en être déduite?

51. A première vue, j'aurais tendance à dire que cela ne modifierait pas la nature juridique de la taxe d'immatriculation et qu'on serait toujours en présence d'une taxe sur le chiffre d'affaires, interdite par l'article 33. Mais il s'agit là d'un problème qui requiert un examen très approfondi et que la Cour n'a pas besoin de trancher dans le cadre de la présente affaire.

52. Enfin, quant aux préoccupations manifestées par le gouvernement belge à propos de la fraude fiscale, je voudrais rappeler à

toutes fins utiles que dans son arrêt du 10 avril 1984 la Cour avait relevé qu'il n'était pas exclu que des mesures du type de celles dont l'article 27 de la sixième directive permet le maintien « 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 (le) risque d'évasion ou de fraude » (point 30). Cette voie mériterait peut-être d'être explorée.

Conclusion

53. Pour toutes les raisons exposées ci-dessus, je propose à la Cour de constater que le royaume de Belgique, en maintenant en fait dans sa loi du 31 juillet 1984 le prix de catalogue comme base pour l'imposition des voitures neuves et des voitures mixtes neuves, n'a pas pris les mesures que comporte l'exécution de l'arrêt de la Cour de justice du 10 avril 1984, et de condamner l'État membre défendeur aux dépens.