CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL M. PIETER VERLOREN VAN THEMAAT, PRÉSENTÉES LE 26 SEPTEMBRE 1984 [1]

Monsieur le Président,
Messieurs les Juges,

1. L'affaire Carciati

Toutes les observations écrites et orales présentées dans la présente espèce ont, à juste titre, prêté une grande attention à votre arrêt rendu le 9 octobre 1980 dans l'affaire Carciati (affaire 823/79, Recueil 1980, p. 2773). Dans cet arrêt, la Cour a dit pour droit: «Les règles du traité CEE relatives à la libre circulation des marchandises ne font pas obstacle à ce qu'une réglementation nationale impose aux résidents sur le territoire d'un État membre l'interdiction, sanctionnée pénalement, d'utiliser des véhicules automobiles qui ont bénéficié d'un régime d'importation temporaire et qui sont donc exempts du paiement de la taxe sur la valeur ajoutée.» Si ce dispositif devait revêtir une portée générale, qui ne se limite pas aux circonstances du cas Carciati, la réponse à la question qui vous est déférée aujourd'hui serait simple. Cependant, le point 9 des motifs de l'arrêt et les faits établis dans l'affaire Carciati suscitent des doutes quant à la validité générale de la décision. Le point des motifs précité est rédigé de la manière suivante: «Les États membres conservent donc un large pouvoir d'intervention en matière d'importation temporaire, précisément dans le but d'empêcher les fraudes fiscales. Il s'ensuit que si les mesures prises à cet effet *ne sont pas excessives,* elles sont compatibles avec le principe de la liberté de circulation des marchandises» (les mots en italique ne le sont pas dans le texte original). Il est manifeste que le doute quant à la portée de l'arrêt Carciati exprimé par le juge de renvoi dans l'affaire Abbink dont il est question aujourd'hui est, d'après sa citation d'une réponse de la Commission à une question parlementaire, indirectement fondé sur le point des motifs précités.

En ce qui concerne les faits pertinents de l'affaire Carciati, nous pouvons déduire de l'arrêt ce qui suit. M. Carciati résidait en Italie. Aucun élément de l'arrêt ne fait apparaître qu'il avait une deuxième résidence en République fédérale d'Allemagne où son employeur était manifestement établi. Il ressort de l'arrêt qu'il a utilisé cette automobile, immatriculée en Allemagne et que l'employeur en question lui avait apparemment confiée, pour des voyages d'affaires en Italie. L'arrêt ne contient aucun élément quant à une limitation quelconque dans le temps de cette utilisation et le domicile de M. Carciati en Italie permettait d'en déduire avec certitude que ce dernier était présumé utiliser régulièrement [le véhicule] et, partant, commettre une fraude sérieuse eu égard à la taxe italienne sur le chiffre d'affaires à laquelle sont soumises les voitures importées. Enfin, dans cette affaire, il n'était manifestement pas question d'importation ou d'exportation de marchandises autres que le véhicule concerné.

Tant le dispositif proprement dit de l'arrêt que le point 9 des motifs cité de cet arrêt devront, à notre avis, être appré-

1 — Traduit du néerlandais.

ciés en tenant compte de ces faits. Pourtant, les faits entièrement différents de l'affaire Abbink soulèvent la question de savoir si votre arrêt dans l'affaire Carciati ne doit pas être précisé à l'occasion de l'affaire dont il est question aujourd'hui.

2. Les faits de l'affaire Abbink et la question posée

Contrairement à M. Carciati, M. Abbink a, d'après le dossier, outre son domicile à Rijnsburg, également une résidence en République fédérale d'Allemagne où son employeur est établi et où, d'après le dossier, il séjourne plus longtemps dans l'année qu'aux Pays-Bas. Deux fois par semaine, il se rend d'Allemagne aux Pays-Bas avec le camion de son employeur pour acheter des fleurs à Aalsmeer qu'il livre ensuite le jour suivant, après son retour en Allemagne, aux clients du commerce de fleurs en gros de son employeur. D'après le dossier, il passe quatre nuits, deux journées ouvrables entières et quatre journées ouvrables partielles en Allemagne et trois journées ouvrables partielles et trois nuits aux Pays-Bas. Une fois par semaine, il retourne en Allemagne avec la voiture de tourisme de son employeur et lors d'un de ces voyages de retour, il a été verbalisé le 7 décembre 1981 du chef d'infraction à l'article 25 de la «Beschikking Vrijstellingen — Tariefbesluit 1960», parce que le «droit d'importation dû» (cette expression vise manifestement la taxe sur le chiffre d'affaires) en raison de l'importation de ce véhicule n'avait pas été acquitté. Conformément à ce procès-verbal, le service néerlandais impôts lui a réclamé 8 508 florins au titre des droits d'importations dus (cette expression vise manifestement la taxe sur le chiffre d'affaires); sa réclamation ayant été rejetée, il a attaqué cette décision devant la chambre fiscale du Gerechtshof d'Arnhem. Parallèlement, l'intéressé a fait l'objet de poursuites pénales devant le juge de police d'Arnhem pour avoir enfreint les dispositions légales et réglementaires néerlandaises en matière d'importation temporaire de certains moyens de transport à l'intérieur de la Communauté. C'est ce juge de police qui, après avoir cité la réponse de la Commission à la question n° 22/82 de M. Rogalla, membre du Parlement (JO 1982, C 262, p. 1), vous a posé la question de savoir si «à la lumière de la réponse susmentionnée de la Commission, une réglementation nationale, sanctionnée pénalement, qui interdit aux résidents d'un État membre d'utiliser des véhicules automobiles visés par une réglementation en matière d'importation temporaire et, partant, importés en franchise du droit d'importation (manifestement c'est à nouveau la taxe sur le chiffre d'affaires qui est visée), est compatible avec les dispositions du traité CEE relatives à la libre circulation des marchandises, lorsque cette utilisation temporaire a lieu sans intention frauduleuse». En ce qui concerne les autres éléments de la décision de renvoi et de ses annexes, nous renvoyons au résumé qui en est fait dans le rapport d'audience.

3. Observations présentées

En ce qui concerne les observations écrites présentées, nous pouvons à nouveau renvoyer en grande partie au rapport d'audience.

Le *gouvernement néerlandais* estime que votre décision dans l'arrêt Carciati comporte déjà une réponse claire et exacte pour la présente espèce, opinon à laquelle s'est rallié le *gouvernement danois* dans ses observations orales présentées lors de l'audience. Le *prévenu* au principal allègue essentiellement qu'il s'agissait en l'espèce d'une utilisation «frontalière» régulière d'un véhicule

appartenant à son employeur allemand pour l'exercice de son activité professionnelle normale de commercialisation en Allemagne de fleurs provenant des Pays-Bas. A son avis, il ne peut aucunement être question d'une importation frauduleuse dans un tel cas d'exercice d'une activité professionnelle qui présente de par sa nature un caractère «frontalier». D'autre part, l'imposition du véhicule en question aux Pays-Bas, s'ajoutant à l'imposition en Allemagne, entraverait sensiblement l'exercice du commerce des fleurs de la manière qui a été décrite. C'est pourquoi la perception de la taxe néerlandaise serait manifestement contraire aux dispositions communautaires relatives à la libre circulation des marchandises. La *Commission* a cité, aussi bien dans ses observations écrites que dans ses explications orales données à l'audience, un grand nombre d'exemples issus de la pratique dont il ressort que les relations familiales et professionnelles «frontalières» croissantes sont soumises à toutes sortes de frustrations du fait des dispositions en matière de taxes sur le chiffre d'affaires. Tous ces problèmes pratiques doivent être imputés au principe fondamental des législations fiscales selon lequel un résident de l'État membre A ne peut pas conduire dans cet État un véhicule immatriculé dans l'État membre B, cela en vue d'éviter ainsi la fraude fiscale. Étant donné que les systèmes de franchises existants ne permettent pas de régler la majorité de ces problèmes pratiques, le principe fondamental d'interdiction précité entrave de façon considérable non seulement la libre circulation des marchandises, mais également la libre circulation des personnes et des services. De plus, d'après certaines réponses de la Commission à des questions que vous avez posées lors de l'audience, nous ne pouvons pas escompter que la directive 83/182/CEE du 28 mars 1983 sera complétée à bref délai en ce qui concerne ces problèmes. Le problème essentiel découlerait de la définition initiale du terme «importation» dans la sixième directive en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires (JO 1977, L 145). En ce qui concerne les faits de la présente espèce, la Commission observe également que ceux-ci diffèrent sensiblement des faits dans l'affaire Carciati. En l'espèce, la libre circulation de marchandises autres que des véhicules, à savoir l'exportation de fleurs de Pays-Bas vers l'Allemagne, est en particulier sensiblement entravée, elle aussi. Enfin, la Commission attire l'attention sur l'importance que votre arrêt dans l'affaire 15/81 (Schul, Recueil 1982, p. 1409) pourrait avoir à l'égard de la présente affaire. Tenant compte de toutes les libertés qui sont également en cause en l'espèce, ainsi que de votre arrêt dans l'affaire «Cassis de Dijon» (affaire 129/78, Recueil 1979, p. 649), la Commission conclut en proposant de répondre à la question qui vous est posée de la manière suivante:

«Dans l'état actuel du droit communautaire, les entraves à la libre circulation des marchandises, à la libre circulation des travailleurs, à l'exercice du droit d'établissement ou à la libre prestation de services doivent être acceptées dans la mesure où ces dispositions peuvent être jugées nécessaires pour satisfaire à des obligations tenant notamment à l'efficacité du contrôle fiscal. Cependant, l'interdiction aveugle, faite au résident d'un État de conduire dans cet État un véhicule immatriculé dans un autre État va au-delà de ce qui est nécessaire à cet effet et ne saurait donc l'emporter comme tel sur les libertés fondamentales prévues par le traité.»

4. Notre propre appréciation

Nous ne souhaiterions pas suivre la Commission dans la voie d'une réponse rédigée d'une manière aussi large et nous

vous recommandons de limiter strictement votre réponse aux circonstances, considérées in abstracto, pertinentes du cas concret, telles que celles-ci ressortent de la décision de renvoi et de pièces qui y sont jointes ainsi que du reste du dossier. A notre avis, la question du juge de renvoi peut alors être précisée en ce sens qu'il importe de répondre à la question de savoir «si l'article 38, paragraphe 2, du traité, considéré notamment en liaison avec l'article 34 du traité, fait obstacle à ce que l'exportation de l'État membre A d'un produit agricole soumis à une organisation commune de marché (en l'espèce, des fleurs) soit indirectement entravée parce que, dans le cadre de mesures de contrôle fiscal, il est interdit à un employé (résidant dans les États membres A et B) d'un commerçant en gros de ce produit agricole, établi dans l'État membre B, s'utiliser dans l'État membre A, sans y acquitter la taxe sur le chiffre d'affaires, un véhicule automoteur de son employeur, immatriculé dans l'État membre B, où il est soumis au régime de la taxe sur le chiffre d'affaires, alors qu'il peut prouver que cette utilisation a eu lieu dans le cadre de l'exportation régulière du produit agricole concerné de l'État membre A vers l'État membre B».

Nous pensons qu'il y aura lieu de répondre affirmativement à cette question ainsi précisée, pour les motifs suivants.

En vertu de votre jurisprudence constante au sujet de l'application de l'article 34 du traité CEE dans le secteur agricole, la règle de base de votre arrêt Dassonville est applicable sans restrictions lorsqu'une organisation commune de marché existe. Tout obstacle direct ou indirect à l'exportation de produits agricoles relevant d'une organisation commune de marché doit, par conséquent, être considéré comme étant en principe incompatible avec l'article 34. Nous renvoyons à cet égard notamment à vos arrêts dans les affaires 190/73 (Van Haaster, Recueil 1974, p. 1123), 111/76 (Van den Hazel, Recueil 1977, p. 901), 83/78 (Pigs Marketing Board, Recueil 1978, p. 2347), 177/78 (Pigs and Bacon Commission, Recueil 1979, p. 2161), 94/79 (Pieter Vriend, Recueil 1980, p. 327) et plus récemment à votre arrêt du 7 février 1984 dans l'affaire 237/82 (Jongeneel Kaas BV/État néerlandais, Recueil 1984, p. 483). Dans l'affaire Groenveld citée par la Commission (affaire 15/79, Recueil 1979, p. 3409), il s'agissait en l'espèce d'un produit ne relevant pas d'une organisation commune de marché et c'est pour ce motif qu'une interprétation restrictive a été donnée à l'article 34. Dans la présente affaire, il s'agit par contre de l'exportation de fleurs, pour lesquelles il existe bel et bien une telle organisation de marchés.

Au point 8 des motifs, deuxième alinéa, de votre arrêt «Cassis de Dijon» (affaire 120/78, Recueil 1979, p. 649), également cité par la Commission, vous avez notamment affirmé: «que les obstacles à la circulation intracommunautaire résultant de disparités des législations nationales relatives à la commercialisation des produits en cause doivent être acceptés dans la mesure où ces prescriptions peuvent être reconnues comme étant nécessaires pour satisfaire à des exigences impératives tenant, notamment, à l'efficacité des contrôles fiscaux, . . .» En soi nous pensons qu'il est possible, sur la base de ce point des motifs, de justifier également des obstacles indirects à l'exportation de produits relevant d'une organisation commune de marché, lesquels obstacles résultent de contrôles fiscaux portant sur l'importation temporaire de véhicules. En raison du principe de la proportionnalité développé dans votre jurisprudence constante en la matière, les effets restrictifs des échanges intracommunautaires qui résultent de ces mesures de contrôle fiscal ou d'autres mesures en principe licites, qui

ont pour conséquence d'entraver le commerce, ne seront cependant pas acceptables lorsque le but poursuivi peut être atteint par des mesures assorties d'effets moins restrictifs des échanges. A cette occasion, il y a lieu de prendre en considération les moyens raisonnables d'une administration normalement active. Nous renvoyons à cet égard notamment à vos arrêts dans les affaires 104/75 (De Peijper, Recueil 1976, p. 613), 2/78 (Commission/royaume de Belgique, Recueil 1979, p. 1761), et 120/78 (Rewe-Zentral AG, Recueil 1979, p. 649). Il nous semble évident que dans des cas tels que celui de l'espèce, une déclaration d'une autorité compétente du pays où est établi l'employeur, attestant la nécessité d'utiliser le véhicule en relation directe avec l'exportation régulière de fleurs des Pays-Bas vers l'Allemagne, offre une garantie suffisante contre une fraude fiscale. Les dispositions de droit au fond en matière d'imposition de véhicules en régime d'importation temporaire ne pourront pas davantage aboutir à une conclusion différente, dans la mesure où ces dispositions de droit au fond conduiraient à une double perception de la taxe sur le chiffre d'affaires sur les véhicules «importés» dans de telles conditions, chaque fois pour quelques jours. A cet égard, nous renvoyons aux points de motifs de votre arrêt dans l'affaire Schul (affaire 15/81, Recueil 1982, p. 1409, en particulier les points 31 à 34 et 44 des motifs).

La directive 83/182/CCE (JO 1983, L 105, p. 59) citée par le juge de renvoi ne peut pas non plus faire obstacle aux conclusions proposées. En premier lieu, cette directive n'avait pas encore été arrêtée à la date à laquelle à eu lieu l'inculpation. En deuxième lieu, la Cour a déjà décidé dans les affaires 104/75 (De Peijper, Recueil 1976, p. 613), 5/77 (Tedeschi, Recueil 1977, p. 1555) et 251/78 (Denkavit, Recueil 1979, p. 3369) que des directives qui ont pour objectif l'harmonisation des dispositions nationales ne peuvent pas élargir, mais uniquement limiter les compétences laissées aux États membres par l'article 36 en vue de restreindre les échanges. En troisième lieu, il est vrai que des dérogations formulés en termes généraux à l'imposition obligatoire lors de l'importation ne pourront être fixées que par le législateur communautaire. Toutefois, il nous semble évident qu'une casuistique développée et variée telle que celle qui a été citée par la Commission dans la présente procédure ne peut pas être réglée par le législateur ou ne peut l'être qu'à l'issue d'une période d'une longueur inacceptable et il nous semble évident que le juge est mieux qualifié pour accomplir une telle tâche en cas de conflits. Cela vaut en particulier lorsque les intérêts de l'administration fiscale doivent être appréciés dans un cas concret au regard des dispositions impératives du traité relatives à la «constitution d'un marché économique ayant des caractéristiques analogues à celles d'un marché intérieur». Cette finalité des directives d'harmonisation en matière de taxes sur le chiffre d'affaires est encore une fois rappelée dans les considérants de la directive 83/182/CCE. Elle est également mentionnée déjà dans la première directive du Conseil du 11 avril 1967 en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxe sur le chiffre d'affaires (JO 1301, p. 67). La disposition impérative de l'article 8, paragraphe 7, du traité d'après laquelle «l'expiration de la période de transition constitue le terme extrême pour l'entrée en vigueur de l'ensemble des règles prévues et pour la mise en place de l'ensemble des réalisations que comporte l'établissement du marché commun» a également été reconnue de façon expresse dans l'article 4 de la première directive par l'obligation faite à la Commission de soumettre avant la fin de l'année 1968 toutes les propositions nécessaires à cet effet en matière d'harmonisation des taxes sur le chiffre d'affaires. Toutefois, certains éléments communiqués par la

Commission à l'audience, en réponse à des questions que vous lui avez posées, donnent l'impression qu'elle a même exclu de son nouveau programme d'action destiné à parachever rapidement la constitution d'un marché commun les obligations de supprimer les frontières intérieures, qui résultent de l'article 8, paragraphe 7, en ce qui concerne l'harmonisation des taxes sur le chiffre d'affaires, également pour les véhicules automoteurs. En effet, la Commission n'a pu indiquer aucun délai en ce qui concerne d'autres directives plus libérales en matière d'importation temporaire de véhicules, que le dernier considérant de la directive 83/182/CEE pouvait laisser espérer.

5. Conclusions

En résumé, nous pensons que sur la base du principe de la proportionnalité reconnu au point 9 des motifs de votre arrêt dans l'affaire Carciati, cet arrêt nécessite une précision dans la présente affaire en raison des circonstances totalement différentes de la présente espèce. En particulier, il importe en l'espèce d'apprécier l'intérêt qu'il y a à prévenir une fraude fiscale lors de l'importation de véhicules au regard de l'intérêt que présente la possibilité d'exporter librement des produits agricoles relevant d'une organisation commune de marché. Sur la base de l'appréciation que nous venons de faire, des points de fait et de droit de la question qui vous est posée, nous vous proposons en conclusion de répondre à cette question de la manière suivante:

«L'article 38, paragraphe 2, considéré notamment en liaison avec l'article 34 du traité CEE fait obstacle à ce que l'exportation de l'État membre A vers l'État membre B de produits agricoles relevant d'une organisation commune de marché soit indirectement entravée du fait que, dans le cadre de mesures de contrôle fiscal, il est interdit à un employé (résidant dans l'État membre A et dans l'État membre B) d'un commerçant en gros de ces produits agricoles établi dans l'État membre B d'utiliser dans l'État membre A, sans y acquitter la taxe sur le chiffre d'affaires, un véhicule automoteur immatriculé dans l'État membre B où il est soumis au régime de la taxe sur le chiffre d'affaires lorsqu'il peut prouver que cette utilisation a eu lieu dans le cadre de l'exportation régulière du produit agricole concerné de l'État membre A vers l'État membre B.»