mobiles n'exclut nullement que puisse être constatée, dans la taxation des voitures, une discrimination prohibée par l'article 95 du traité, car, sur le marché national et s'agissant des véhicules d'occasion, constituent des produits similaires ou concurrents les véhicules achetés sur place, d'une part, et ceux importés, d'autre part. Réalise une telle discrimination le fait d'asseoir la taxe d'immatriculation perçue sur les seconds sur une valeur forfaitaire généralement supérieure à leur valeur réelle, ce qui aboutit à les surtaxer par rapport aux premiers qui, non taxés à l'occasion de leur revente et n'ayant été soumis, en tant que voitures neuves, lors de leur première mise en circulation après importation, qu'à une taxation assise sur leur valeur réelle, n'incorporent plus dans leur prix qu'une valeur résiduelle moindre de la même taxe d'immatriculation.

RAPPORT D'AUDIENCE
présenté dans l'affaire C-47/88 *

I — Faits et cadre réglementaire

A — *La réglementation nationale*

En vertu de la réglementation danoise résultant de la loi codifiée n° 13 du 16 janvier 1985, plusieurs fois modifiée, les véhicules automobiles immatriculés conformément aux dispositions du code de la route sont soumis au Danemark à une taxe d'immatriculation. Cette taxe n'est prélevée qu'au moment de la première immatriculation du véhicule sur le territoire danois.

Les taux applicables aux voitures particulières, qui sont fonction de la valeur du véhicule, taxe sur la valeur ajoutée incluse, s'établissent actuellement comme suit:

— jusqu'à 19 750 DKR	105 % de la valeur
— au-delà de 19 750 DKR	105 % de 19 750 DKR et 180 % du reste

Le tableau ci-après montre la façon dont les taxes grèvent le prix d'achat des voitures particulières neuves au Danemark.

* Langue de procédure: le danois.

Valeur sans TVA et taxe d'immatriculation	TVA 22 %	Taxe d'immatriculation	TVA et taxe	Pourcentage d'immatriculation	Prix total, charges fiscales incluses	Pourcentage des charges fiscales sur prix total
20 000	4 400	27 383	31 783	159	51 783	61,4
25 000	5 500	38 363	43 863	175	68 863	63,7
30 000	6 600	49 343	55 943	186	85 943	65,1
35 000	7 700	60 323	68 023	194	103 023	66,0
40 000	8 800	71 303	80 103	200	120 103	66,7
50 000	11 000	93 262	104 263	209	154 263	67,6
60 000	13 200	115 223	128 423	214	188 423	68,2
70 000	15 400	137 183	152 583	218	222 583	68,6
80 000	17 600	159 143	176 743	221	256 743	68,8

Quant aux véhicules d'occasion importés, les articles 10 à 12 de la loi n° 13/85 prévoient que la valeur taxable est égale à 100 % du prix du véhicule à l'état neuf lorsqu'il a moins de six mois et à 90 % de ce prix lorsqu'il a plus de six mois. Par contre, la vente de véhicules automobiles déjà immatriculés au Danemark ne donne pas lieu à la perception d'une nouvelle taxe d'immatriculation.

Par ailleurs, le système fiscal danois se compose, pour ce qui est des impôts indirects, d'une taxe sur la valeur ajoutée (TVA) de 22 % qui est le seul impôt pouvant véritablement être qualifié de système général d'imposition, puisqu'elle appréhende l'ensemble des livraisons de biens et des prestations de services effectuées dans le pays; et de divers droits spécifiques et taxes complémentaires frappant de nombreux biens de consommation.

Pour ce qui est plus particulièrement des taxes frappant les biens de consommation durables, la loi n° 379 du 1er juillet 1982, plusieurs fois modifiée, prévoit, ce qui suit:

« Accises sur les téléviseurs, les appareils vidéo et certains appareils ménagers

Article premier

1. Les téléviseurs et appareils vidéo sont grevés d'une taxe dont le montant unitaire est le suivant:

1) téléviseurs couleur dont l'écran a une largeur de plus de 25 pouces ..... 1 050 DKR

2) téléviseurs couleur dont l'écran a une largeur inférieure à 25 pouces, mais supérieure à 16 pouces ..... 900 DKR

3) téléviseurs couleur dont l'écran a une largeur égale ou inférieure à 16 pouces .. 400 DKR

4) autres téléviseurs ..... 210 DKR

5) magnétoscopes ..... 1 875 DKR. »

B — *La procédure précontentieuse*

Par lettre du 24 décembre 1985, la *Commission* a fait savoir au royaume de Danemark qu'elle considérait la taxe d'immatriculation grevant les véhicules automobiles au Danemark incompatible avec les dispositions de l'article 95 du traité.

Elle a d'abord estimé, en ce qui concerne les voitures neuves, que la taxe d'immatriculation est d'un niveau tellement exorbitant qu'elle sort du cadre général du système national d'imposition et est, par conséquent, contraire à l'article 95 du traité CEE, car elle compromet la libre circulation des marchandises à l'intérieur du marché commun des véhicules automobiles, véhicules que le Danemark ne produit pas.

Elle a, ensuite, affirmé, en ce qui concerne les voitures d'occasion, que ces voitures importées sont grevées d'une taxe d'immatriculation dont l'assiette est au moins égale à 90 % du prix initial de la voiture à l'état neuf; cette méthode de taxation entraîne une charge fiscale sensiblement supérieure à la part de taxe que comporte le prix des voitures d'occasion sur le marché danois.

Le *gouvernement danois* a répondu le 7 mai 1986. Dans sa lettre en réponse, il a fait valoir, notamment, les arguments suivants.

A l'égard des voitures neuves, il a d'abord soutenu que la taxe d'immatriculation danoise, qui est une imposition intérieure, n'est pas incompatible avec l'article 95 du traité CEE. Selon lui, les dispositions de cet article ne peuvent être interprétées comme signifiant que les États membres qui n'ont pas d'industrie automobile n'ont pas le droit de fixer leur propre niveau d'imposition intérieure pour les voitures.

Le gouvernement danois a, ensuite, souligné que la taxe d'immatriculation n'est pas incompatible avec l'article 95 du traité, puisque le Danemark ne produit pas de véhicules automobiles ni de produits leur faisant concurrence. Selon lui, les dispositions de l'article 95 du traité ont pour but d'assurer l'égalité des conditions de concurrence et ne s'appliquent que dans cette limite; si un État membre n'a aucune production des produits similaires ou de produits de substitution, aucune limitation de son droit de frapper d'imposition les produits qu'il importe ne saurait se déduire de l'article 95.

Le fait que la taxe d'immatriculation danoise ne s'applique qu'à une seule catégorie de produits — à savoir les véhicules automobiles — et non pas à plusieurs ne saurait être, d'après lui, déterminant, pas plus qu'il ne saurait se justifier de comparer la taxe d'immatriculation frappant les voitures avec les accises frappant les réfrigérateurs et autres biens de consommation durables.

Il a, enfin, précisé que la taxe d'immatriculation n'a eu aucune incidence négative sur la libre circulation des marchandises, comme en témoigne le fait que la densité des véhicules automobiles au Danemark est très proche de celle de pays de la Communauté à niveau de vie comparable.

En ce qui concerne les voitures d'occasion, le gouvernement danois a fait d'abord observer que, en raison de la hausse du prix de certaines marques de voiture, la règle des 90 % pour la détermination de la base d'imposition des véhicules d'occasion importés peut faire que la taxe d'immatriculation grevant ces véhicules ne dépasse pas la taxe résiduelle grevant les véhicules d'occasion achetés sur le marché danois et déjà immatriculés au Danemark.

Il a, ensuite, constaté que les véritables rapports de concurrence sont ceux qui existent entre les véhicules importés neufs et d'occasion, car une baisse de la taxe d'immatriculation grevant les voitures d'occasion importées ne ferait qu'accroître les importations de ces véhicules au détriment des importations de véhicules neufs.

La Commission a émis, le 22 juin 1987, un avis motivé dans lequel elle persiste à considérer que la lourde imposition qui grève les véhicules automobiles au Danemark est contraire à l'article 95 du traité, qu'il s'agisse de véhicules neufs ou de véhicules d'occasion importés. Par lettre du 30 septembre 1987, le gouvernement danois a fait savoir qu'il maintenait sa position.

Le 12 février 1988, la Commission a introduit le présent recours.

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

II — Conclusions des parties

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

— constater qu'en percevant, en vertu de la loi n° 13 du 16 janvier 1985 sur la taxe d'immatriculation des véhicules automobiles et de ses modifications ultérieures, une taxe d'immatriculation sur les voitures et autres véhicules automobiles tellement élevée qu'elle entrave la libre circulation des marchandises à l'intérieur de la Communauté européenne le royaume de Danemark manque aux obligations qui lui incombent en vertu de l'article 95 du traité instituant la Communauté économique européenne;

— constater qu'en ce qui concerne les véhicules automobiles d'occasion le royaume de Danemark enfreint également ledit article 95, au motif que la taxe d'immatriculation des véhicules automobiles d'occasion importés est généralement assise sur une valeur forfaitaire supérieure à la valeur réelle du véhicule, avec pour conséquence que les véhicules automobiles d'occasion importés sont taxés plus lourdement que les véhicules automobiles d'occasion vendus au Danemark après y avoir été préalablement immatriculés;

— condamner le royaume de Danemark aux dépens.

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

— rejeter les conclusions de la Commission;

— condamner la Commission aux dépens.

III — Moyens et arguments des parties

A — *Sur la taxe d'immatriculation des véhicules automobiles neufs*

La *Commission* expose que la taxe d'immatriculation danoise est une imposition interne incompatible avec l'article 95 du traité CEE, car, en raison de son niveau très élevé et en l'absence de production nationale, elle compromet la libre circulation des marchandises dans le marché commun et n'entre pas dans le cadre du système général d'imposition danois.

Selon la Commission, l'article 95 du traité doit être considéré à la lumière des articles 2 et suivants du traité consacrés aux principes sur lesquels repose la Communauté européenne. Dans ce contexte, l'article 95 constituerait une des garanties essentielles, dans la mesure où ses dispositions visent à sauvegarder la libre circulation des marchandises à l'intérieur de la Communauté et la libre organisation de l'économie qui y est liée.

L'article 95, explique-t-elle, contient une interdiction absolue, il a pour but d'empêcher le maintien d'obstacles fiscaux aux échanges à l'intérieur de la Communauté après l'élimination des droits de douane et des taxes d'effet équivalent.

Face à une taxe d'immatriculation des voitures telle qu'elle entrave sensiblement la circulation des produits en cause dans la Communauté, la Commission considère que l'article 95 du traité peut être appliqué, même lorsque dans l'État membre concerné il n'y a pas de production nationale concurrente.

Une telle interprétation serait dans la ligne de la jurisprudence de la Cour. En effet, selon la Commission, la Cour a constaté dans plusieurs arrêts que la circonstance qu'un État membre ne fabrique provisoirement pas un produit déterminé ne fait pas obstacle à l'application des principes énoncés par l'article 95 (voir, notamment, arrêts du 4 avril 1968, Stier, 31/67, Rec. p. 347; du 7 mai 1987, Commission/Italie, 184/85, Rec. p. 2013; du 7 mai 1987, Co-Frutta, 193/85, Rec. p. 2085).

La Commission observe que, dans la jurisprudence précitée, la Cour a précisé que le traité préserve le pouvoir fiscal des États membres et n'interdit pas, dans ce cas, la taxation du produit importé. Par contre, elle a aussi souligné que les États membres ne peuvent mettre en cause les principes du marché commun en contournant, par le biais de la fiscalité interne, une interdiction absolue qui assure la viabilité de la Communauté économique, à savoir l'interdiction de toute taxe empêchant la libre circulation des marchandises dans la Communauté.

La Cour, poursuit la Commission, dans le but de distinguer entre une taxe d'effet équivalent et la fiscalité interne proprement dite, a dit pour droit qu'en l'absence de

production nationale le droit de taxer le produit importé sans qu'aucune condition ne soit posée par le traité est subordonné à l'appartenance de l'impôt à un système général d'imposition national.

La Commission allègue que les États membres ne peuvent frapper les produits importés d'impositions internes à ce point élevées qu'elles ont, en pratique, comme conséquence de fermer le marché national à la vente à prix normal des produits fabriqués dans les autres États membres.

Or, dans le cas de la taxe d'immatriculation danoise, la Commission considère qu'il est manifeste que cette imposition, qui, en raison de sa structure, est un élément de la fiscalité interne mais qui, par son taux, ne fait pas partie du système général d'imposition danois, exerce un effet restrictif sur la libre circulation des marchandises.

La Commission soutient, dès lors, qu'une imposition intérieure ne peut être perçue librement sur un produit importé qui n'est confronté à aucune production nationale similaire ou substituable que si elle se situe au niveau de taxation général de l'État membre concerné. Or, selon elle, la taxe d'immatriculation danoise dépasse de loin le niveau général des impositions perçues au Danemark.

Cette interprétation résulte d'une comparaison entre la taxe d'immatriculation des véhicules automobiles et les accises qui frappent au Danemark les biens de consommation durables. Selon la Commission, cette comparaison est conforme avec la jurisprudence de la Cour. Elle s'appuie, en effet, sur l'arrêt susmentionné du 7 mai 1987 relatif à l'impôt de consommation frappant les bananes en Italie, dans lequel la Cour a constaté que cet impôt dépassait le niveau d'imposition de produits alimentaires nationaux sensiblement différents des bananes.

La Commission se réfère, en dernier lieu, aux conséquences économiques et commerciales du niveau élevé de la taxe d'immatriculation danoise. A cet égard, elle constate que le parc automobile danois est moins important que celui d'autres États membres de niveau de vie équivalent à celui du Danemark. Il semblerait, en outre, que les voitures soient, en moyenne, conservées plus longtemps par leurs propriétaires au Danemark que dans d'autres États membres de la Communauté.

Elle fait également remarquer que les importateurs de voitures au Danemark ont été conduits à mener une politique commerciale entraînant des effets contraires à la logique du marché. Ainsi, le distributeur, comprimant les prix au maximum au moment de la vente, est conduit à se rattraper sur le prix des pièces de rechange; le prix élevé de ces pièces est générateur d'importations de voitures à seule fin de se procurer des pièces bon marché.

Ce prix de vente encourage, en outre, les consommateurs non résidents à venir acheter leur voiture au Danemark pour l'importer dans leur propre pays. La taxe d'immatriculation créerait ainsi une incitation à un courant artificiel d'importations parallèles.

Le *gouvernement danois* déclare qu'il est d'accord avec la Commission sur la qualification qu'elle donne de la taxe d'immatriculation danoise en tant qu'imposition intérieure relevant du champ d'application de

l'article 95. Par contre, il ne partage pas son opinion en ce qui concerne l'incompatibilité de cette taxe avec l'article 95.

De l'avis du gouvernement danois, l'article 95 doit être vu comme un complément nécessaire à l'interdiction des restrictions tarifaires et quantitatives ainsi que des mesures d'effet équivalent dans le commerce entre les États membres. Son objectif est d'assurer la neutralité des rapports de concurrence entre les produits importés et les produits de fabrication nationale sur le marché intérieur. En revanche, cet article ne comporte aucune protection de la libre circulation de marchandises en tant que telle.

Le gouvernement danois estime que, en application de l'article 95, premier alinéa, la charge fiscale effective imposée par l'État d'importation au produit concret importé doit être comparée à la charge fiscale supportée par le produit national comparable au produit importé. L'élément décisif, précise-t-il, est de savoir quelle charge fiscale aurait frappé le produit concret importé si ce dernier avait été de fabrication nationale. Si la charge fiscale supportée par un produit de fabrication indigène est inférieure, le système de taxation est discriminatoire au sens de l'article 95.

Le gouvernement danois ajoute que, conformément à l'article 95, deuxième alinéa, c'est la charge fiscale relative qui importe. Cela signifie, selon lui, que, si des différences entre des produits concurrents justifient une situation fiscale différente, l'article 95, deuxième alinéa, n'impose qu'un rapport de proportionnalité entre les différences dans la situation fiscale et les différences entre les produits.

L'élément le plus important par rapport à l'article 95, deuxième alinéa, est que le produit importé ne doit pas être frappé d'impositions de nature à protéger un autre produit. Étant donné qu'il n'existe pas de produits fabriqués au Danemark se trouvant dans une situation de concurrence avec des voitures fabriquées dans d'autres États membres, il n'existe donc aucun rapport de proportionnalité de nature fiscale susceptible d'être apprécié. En conséquence, conclut le gouvernement danois, la taxe d'immatriculation n'est pas contraire à l'article 95.

Le gouvernement danois souligne, à cet égard, que son interprétation de l'article 95 n'a pas nécessairement pour conséquence que les États membres puissent librement déterminer le montant de la taxe dont ils entendent frapper les produits importés, lorsque par hypothèse une production nationale similaire ou concurrente fait défaut. Si, dans ce cas, les États membres frappent les produits de taxes d'un montant tel qu'elles rendent impossible la libre circulation des marchandises ou qu'elles compromettent leur libre circulation, ces taxes pourraient être contraires à l'interdiction des taxes d'effet équivalant à des droits de douane énoncée aux articles 9 et 12.

Le gouvernement danois considère, en outre, que la jurisprudence à laquelle se réfère la Commission (notamment arrêts Stier, Commission/Italia, et Co-Frutta) n'est pas de nature à étayer l'argument de celle-ci selon lequel l'article 95 trouve également application dans une situation dans laquelle il n'y a pas de production nationale concurrente.

Selon le gouvernement danois, l'arrêt Stier, précité, portait sur un problème très spécifique lié à l'imposition des taxes compensa-

toires de la taxe sur le chiffre d'affaires sur les marchandises importées pour compenser une taxe cumulative sur le chiffre d'affaires applicable sur le marché intérieur. En fait, dans l'arrêt Stier, la Cour s'était bornée à établir qu'une telle taxe compensatoire sur des produits importés devrait rester dans le cadre du système à cascade de taxe cumulative à la valeur ajoutée en vigueur.

Quant aux arrêts Commission/Italie et Co-Frutta, précités, il soutient qu'on ne se trouvait pas, dans ces deux affaires, dans un cas de figure tel que toute production similaire concurrente faisait défaut. Le cas de figure était à chaque fois couvert par l'article 95, deuxième alinéa, puisque la Cour avait jugé que la production nationale de fruits était en concurrence avec des bananes importées soumises à cette taxe.

Le gouvernement danois fait, en outre, valoir que la taxe d'immatriculation danoise fait partie du système général danois des taxes d'immatriculation pour les véhicules à moteur. Ce système des taxes d'immatriculation comprend différentes catégories (voitures particulières, autobus, voitures de livraison, camions, motocycles, tracteurs) et comporte des taux différents. Ce système de taxe d'immatriculation frappe, en principe, aussi bien des véhicules à moteur importés que des véhicules à moteur de fabrication nationale. Dans ce contexte, le gouvernement danois attire l'attention sur le fait que la Cour a admis que le système national de taxation des automobiles constitue un système d'imposition intérieur indépendant (voir l'affaire 112/84, Humblot, Rec. 1985, p. 1367, et l'affaire 433/85, Feldain, Rec. 1987, p. 3521).

C'est pourquoi le gouvernement danois estime qu'en partant de l'arrêt Stier il n'est pas sensé de comparer, comme le fait la Commission, les taxes d'immatriculation des automobiles avec d'autres taxes sur des produits de consommation durable (aspirateurs, machines à laver, réfrigérateurs, cuisinières, téléviseurs, etc.). De l'avis du gouvernement danois, il n'est pas sensé non plus de comparer avec la TVA, comme le fait également la Commission, une taxe sur la consommation (taxe d'immatriculation) sur un produit déterminé (les automobiles).

En ce qui concerne l'effet de la taxe d'immatriculation sur la libre circulation de marchandises, le gouvernement danois s'attache à réfuter divers arguments soulevés par la Commission. Il estime, à cet égard, que la densité du parc automobile danois n'est pas fortement inférieure à celle des autres États membres. Par ailleurs, cette densité serait liée à une série de facteurs, parmi lesquels les frais d'utilisation des automobiles, les besoins en matière de transports, les possibilités alternatives de transport, la mode, l'environnement, etc.

Le fait qu'en raison du prix élevé des voitures les consommateurs s'efforcent de les conserver longtemps, ce qui fait qu'au Danemark la durée d'utilisation des automobiles avant leur remplacement est plus longue que dans d'autres États membres, est, selon lui, parfaitement légitime et constitue une manifestation de saine gestion économique.

Il n'est pas vrai, souligne-t-il, que les importateurs de voitures au Danemark mènent une politique de vente contraire à la logique du marché. Au contraire, ils se conforment à cette logique en cherchant à s'adapter aux conditions de la concurrence sur le marché danois.

Le gouvernement danois estime d'ailleurs que les affirmations de la Commission concernant l'effet de la taxe d'immatriculation sur la libre circulation des marchandises sont contredites par les faits. Ainsi, les statistiques concernant les nouvelles immatriculations de voitures au cours des dernières années montrent, selon lui, une expansion très importante du marché danois.

B — *Sur la taxe d'immatriculation des véhicules d'occasion importés*

La *Commission* constate d'abord que la taxe d'immatriculation sur les voitures d'occasion importées au Danemark est calculée sur la base d'une valeur forfaitaire qui ne peut jamais être inférieure à 90 % de la valeur imposable de la voiture neuve. Elle observe ensuite qu'aucune taxe d'immatriculation nouvelle n'est exigée sur les voitures d'occasion achetées au Danemark. Il est d'ailleurs difficile d'admettre que la taxe résiduelle sur les voitures d'occasion sur le marché danois soit toujours égale à 90 % de la taxe sur la voiture neuve.

En outre, la circonstance que certaines marques d'automobiles peuvent, en raison de leur valeur de collection ou de hausses inhabituelles du prix des voitures des années suivantes, avoir une valeur inchangée, voire accrue, ne saurait justifier, de l'avis de la Commission, le fait évident que la perception sur les voitures d'occasion importées d'une taxe d'immatriculation dont la base est d'au moins 90 % de la valeur de la voiture neuve constitue une surtaxation manifeste de ces véhicules, par rapport à la valeur résiduelle de la taxe d'immatriculation dans des voitures d'occasion n'ayant que quelques années, achetées sur le marché danois de l'occasion.

La Commission fait, de plus, valoir que ce n'est pas parce qu'il n'y a pas de production danoise de véhicules automobiles que le Danemark n'a pas de marché des véhicules d'occasion. A cet égard, elle rappelle que, d'après la réglementation communautaire, un produit, du moment qu'il a été importé et dédouané, devient définitivement un produit national. Les voitures d'occasion importées et celles achetées sur place constitueraient donc des produits similaires ou concurrents, à puissance, qualité et âge comparables.

La Commission considère que, pour être conforme à l'article 95 du traité, une taxation ainsi différenciée doit répondre à trois conditions: a) reposer sur des critères objectifs; b) ne pas avoir d'effet discriminatoire direct ni indirect sur les produits importés; et c) ne pas avoir pour effet de protéger les produits nationaux au détriment des produits importés similaires ou de produits pouvant y être substitués.

En ce qui concerne ces trois critères, la Commission estime:

a) qu'il n'y a pas de critère objectif permettant de porter la taxe d'immatriculation frappant les voitures d'occasion importées à un niveau supérieur à la valeur résiduelle de la taxe d'immatriculation initialement payée, qui grève les voitures d'occasion achetées sur le marché danois de l'occasion;

b) que la règle voulant que l'assiette de la taxe d'immatriculation frappant les voitures d'occasion importées soit au moins égale à 90 % du prix de la voiture à l'état neuf entraîne, dans la grande majorité des cas, une taxation discriminatoire des voitures d'occasion;

c) que les dispositions de la loi n° 13/85 sur la taxe d'immatriculation des véhicules automobiles ont pour effet de protéger le marché danois des véhicules d'occasion.

La Commission remarque ensuite que, si l'on applique la méthode de calcul de la valeur résiduelle de la TVA acquittée sur des objets d'occasion importés, utilisée par la Cour dans son arrêt du 21 mai 1985, Schul II (47/84, Rec. p. 1501), pour déterminer s'il y a compatibilité entre la taxe d'immatriculation grevant un véhicule d'occasion importé et la part résiduelle de cette même taxe incorporée dans la valeur d'un véhicule d'occasion immatriculé au Danemark quelques années plus tôt, on constate, en procédant à cette diminution au prorata de la taxe ayant grevé les véhicules immatriculés au Danemark, que la fixation forfaitaire de l'assiette de la taxe frappant les véhicules d'occasion importés à 90 ou 100 % du prix du véhicule à l'état neuf aboutit à une surtaxation manifeste desdits véhicules.

La Commission se réfère, par ailleurs, à l'arrêt de la Cour du 7 mai 1987 dans l'affaire Co-Frutta, précitée, pour relever que les règles d'imposition doivent être conçues de façon à exclure toute discrimination fiscale à l'encontre des voitures d'occasion produites dans un pays tiers et qui se trouvent en libre pratique dans un État membre (article 9 du traité).

De l'avis de la Commission, il serait tout à fait contraire au but du traité de ne garantir une imposition non discriminatoire que pour les véhicules d'occasion produits dans un pays tiers, alors que les véhicules produits dans la Communauté pourraient être grevés d'une taxe dont le montant ne serait pas réduit au prorata de façon à correspondre raisonnablement au montant de taxe d'immatriculation qui reste incorporé dans le prix d'une voiture d'occasion achetée sur le territoire danois, où elle a déjà été immatriculée précédemment.

La Commission fait encore remarquer que le Danemark importe actuellement de 15 000 à 16 000 voitures d'occasion par an, dont seulement 150 à 200 exemplaires sont immatriculés, le reste étant affecté à d'autres usages (démolition, réemploi de pièces de rechange, etc.). La Commission en conclut que, du fait de la taxation inadaptée des voitures d'occasion importées, il existe un réel rapport de concurrence entre les véhicules d'occasion importés et les garages danois qui effectuent des travaux de réparation sur le parc automobile danois existant. Ce rapport de concurrence, souligne la Commission, est renforcé par le fait qu'aucune taxe d'immatriculation ne frappe les voitures d'occasion importées au Danemark pour la démolition.

Le *gouvernement danois* expose que c'est la nature même de la taxe d'immatriculation qui fait qu'elle n'est appliquée qu'aux voitures d'occasion importées et non pas aux voitures d'occasion se trouvant sur le marché danois, pour lesquelles la taxe a déjà été payée lors de leur immatriculation en tant que voitures neuves. Selon lui, il n'y a pas de discrimination réelle à l'avantage des produits danois, puisqu'il n'existe pas de production automobile danoise et que toutes les voitures d'occasion sont d'origine étrangère. A cet égard, il conteste la remarque de la Commission selon laquelle les voitures d'occasion achetées sur le marché national et les automobiles d'occasion importées sont des produits similaires ou concurrents au sens de l'article 95, puisque dans les deux cas il s'agit de voitures produites à l'étranger.

Le gouvernement danois fait ensuite valoir que les rapports de concurrence réels jouent entre les automobiles importées neuves et celles d'occasion. Une modification de la taxe d'immatriculation dans le sens d'une diminution du droit sur les voitures d'occasion importées entraînerait donc une augmentation des importations de véhicules d'occasion au détriment des importations de véhicules neufs.

Le gouvernement danois conteste, en outre, l'argument de la Commission selon lequel la méthode de calcul de la valeur résiduelle de la TVA acquittée sur des objets d'occasion importés, utilisée par la Cour dans l'arrêt Schul II, précité, peut s'appliquer pleinement dans le cas d'espèce.

En effet, de l'avis du gouvernement danois, l'arrêt Schul II concernait la perception de la TVA sur des objets d'occasion négociés entre particuliers, notamment le calcul de la valeur résiduelle de la TVA acquittée dans le pays d'exportation. Tout autre est selon lui la situation en l'espèce puisqu'il s'agit de comparer une taxe sur des produits importés avec la valeur résiduelle d'une taxe sur des biens achetés d'occasion dans le pays d'importation.

En ce qui concerne l'argumentation de la Commission selon laquelle les règles d'imposition doivent être conçues de façon à exclure toute discrimination fiscale à l'encontre des voitures d'occasion produites dans un pays tiers et qui se trouvent en libre pratique dans un État membre, le gouvernement danois fait remarquer que les règles danoises en matière de taxe d'immatriculation sur les voitures d'occasion importées sont conçues de telle sorte qu'il n'y ait pas de discrimination entre les automobiles d'occasion produites dans des pays tiers et importées par la suite pour être mises en libre pratique dans un État membre. Cela résulterait de l'article 11 de la loi n° 13/85.

Le gouvernement danois observe, enfin, qu'il est parfaitement justifié qu'une partie des voitures d'occasion importées soient utilisées pour fournir des pièces de rechange. Par ailleurs, il ne voit pas comment le rapport — critiqué par la Commission — entre l'importation de voitures neuves et l'entretien des vieilles voitures serait modifié par le fait qu'une baisse de la taxe d'immatriculation des voitures d'occasion entraînerait un accroissement des importations de voitures d'occasion au détriment des importations de voitures neuves.

M. Díez de Velasco
Juge rapporteur