CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL M. JEAN MISCHO présentées le 9 février 1988

Monsieur le Président,
Messieurs les Juges,

1. M. Ledoux, partie défenderesse au principal, a été inculpé d'importation frauduleuse en Belgique, pays de sa résidence, d'un véhicule automobile immatriculé en France et appartenant à la société française qui est son employeur, pour l'avoir utilisé le 22 février 1983, en dehors du chemin de son travail, donc à des fins privées. Il résulte du dossier que ledit véhicule a été mis à la disposition de l'inculpé dans le cadre de son contrat de travail et qu'il était autorisé à l'utiliser tant pour son travail que pour ses loisirs.

2. Il semble qu'à l'époque des faits il existait en Belgique une pratique, entérinée depuis lors par une circulaire de l'administration belge des douanes et accises du 1er mai 1984, qui permettait au travailleur frontalier ayant sa résidence normale en Belgique d'utiliser une voiture mise à sa disposition par son employeur établi dans un autre État membre, sur le trajet belge entre son lieu de travail à l'étranger et sa résidence. Toutefois, cette pratique ne couvrait pas l'utilisation accessoire d'une telle voiture à des fins privées.

3. La question que la cour d'appel de Liège, saisie du litige au principal après que le tribunal correctionnel de Neufchâteau avait relaxé M. Ledoux, a posée à la Cour revient en substance à savoir si la réglementation communautaire, notamment en matière de TVA, autorise un État membre à exiger le paiement de la TVA due à l'importation, dans le cas de l'utilisation par un résident, dans le cadre de l'exécution de son contrat de travail et de ses loisirs, d'une voiture que son employeur, établi dans un autre État membre, où la TVA a été payée, a mise à sa disposition, étant entendu que la voiture reste la propriété dudit employeur et que l'importation dans le pays de résidence de l'utilisateur n'est que temporaire.

4. La réglementation communautaire plus particulièrement applicable à l'époque des faits était la sixième directive (77/388) 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).

5. Depuis lors a été adoptée la directive 83/182 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), dont le délai de mise en œuvre a été fixé au 1er janvier 1984. Nous ne pouvons évidemment nous référer à ce dernier texte que d'une manière accessoire et ne l'utiliser que comme élément de réflexion dans le cadre du raisonnement à faire sur base du droit applicable à l'époque des faits. La directive 83/182 ne prévoit d'ailleurs pas une franchise des taxes en ce qui concerne les importations temporaires du type de celle en cause ici. Le 4 février 1987, la Commission a toutefois présenté au Conseil une proposi-

tion tendant à modifier la directive 83/182 en y insérant une disposition en ce sens (JO C 40 du 18.2.1987, p. 7).

6. Quant à la sixième directive, elle prescrit, à son article 2, que

« sont soumises à la taxe sur la valeur ajoutée:

1) ...;

2) les importations de biens ».

7. L'article 10, paragraphe 3, précise que, dans le cas d'une importation, « le fait générateur a lieu et la taxe devient exigible au moment où un bien est introduit à l'intérieur du pays ... » (alinéa 1), sauf lorsqu'il est placé sous un régime d'admission temporaire (alinéa 4).

8. Contrairement à ce qui se passe pour la « livraison d'un bien » à l'intérieur du pays, qui exige le « transfert du pouvoir de disposer d'un bien corporel comme un propriétaire » (article 5, paragraphe 1), c'est donc en principe le simple fait matériel de l'importation, c'est-à-dire de l'entrée du bien à l'intérieur d'un pays, qui rend la TVA exigible. Aucune distinction n'est faite selon la qualité de l'importateur, qu'il soit propriétaire ou utilisateur du bien importé. En vertu de l'article 21, paragraphe 2, le redevable de la taxe à l'importation est « le ou les personnes désignées ou reconnues par l'État membre d'importation ».

9. Toutefois, le critère du simple fait matériel de l'importation est manifestement apparu comme trop rigide aux auteurs mêmes de la sixième directive puisque, à l'article 14, ils ont admis des exonérations de la TVA à l'importation. Cet article dispose, en particulier, en son paragraphe 1, que,

« sans préjudice d'autres dispositions communautaires, les États membres exonèrent, dans les conditions qu'ils fixent en vue d'assurer l'application correcte et simple des exonérations prévues ci-dessous et de prévenir toute fraude, évasion et abus éventuels:

...

c) les importations de biens faisant l'objet d'une déclaration de mise sous un régime douanier d'admission temporaire qui bénéficient à ce titre d'une exonération des droits de douane ou qui seraient susceptibles d'en bénéficier s'ils étaient importés d'un pays tiers;

... ».

10. Le paragraphe 2 ajoute qu'en attendant l'adoption de règles fiscales communautaires précisant le champ d'application de ces exonérations et leurs modalités pratiques de mise en œuvre,

« les États membres peuvent:

— maintenir les dispositions nationales en vigueur dans le cadre des dispositions ci-dessus;

— les adapter afin de réduire les distorsions de concurrence, et en particulier la non-imposition ou la double imposition en matière de taxe sur la valeur ajoutée à l'intérieur de la Communauté;

— utiliser les procédures administratives qu'ils jugent les plus appropriées pour parvenir à l'exonération ».

11. La Cour a été appelée à interpréter ces textes à trois reprises, à savoir dans ses arrêts Carciati [1], Abbink [2] et Profant [3].

12. L'affaire Carciati concernait une situation très différente de celle de M. Ledoux en ce sens que le véhicule n'était pas réexporté chaque jour vers l'État membre dans lequel se trouvait l'entreprise qui en était le propriétaire, mais semble avoir été utilisé de façon quasi permanente dans le pays de résidence de l'utilisateur.

13. Dans l'affaire Abbink, le va-et-vient n'était pas non plus journalier. De plus, dans ces deux affaires, la Cour a examiné le problème à la lumière des seuls principes du traité relatifs à la libre circulation des marchandises, comme le voulait d'ailleurs le libellé des questions préjudicielles posées.

14. Dans son arrêt Profant, le plus récent en la matière, la Cour a replacé le problème des franchises dans un contexte plus large.

15. Après avoir constaté que, d'après les termes de l'article 14, le maintien des dispositions nationales en question doit se faire « dans le cadre » des exonérations prévues par les règles communautaires et qu'il y a lieu de les adapter afin de réduire les cas de double imposition en matière de TVA à l'intérieur de la Communauté, la Cour a ajouté que ces exigences se situent, à leur tour, dans la perspective de l'un des objectifs de l'harmonisation en matière de TVA qui est, comme l'indique l'un des considérants de la sixième directive, de poursuivre la libération effective de la circulation des personnes et des biens, ainsi que l'interpénétration des économies.

16. La Cour en a déduit que ces considérations faisaient apparaître que « le maniement des exonérations prévues par l'article 14 de la sixième directive n'est pas laissé entièrement à la discrétion des autorités des États membres, celles-ci devant respecter les objectifs fondamentaux poursuivis par l'effort d'harmonisation en matière de TVA, tels que, notamment, la promotion de la libre circulation des personnes et des marchandises et la prévention des cas de double imposition. Il en découle que les autorités fiscales d'un État membre, en appliquant leur législation nationale en matière d'exonération de la TVA aux véhicules automobiles utilisés par des étudiants en provenance d'un autre État membre, sont obligées d'appliquer la notion d'importation temporaire de façon à ne pas gêner, par une double imposition des véhicules en cause, la liberté des ressortissants des États membres de poursuivre leurs études dans l'État membre de leur choix » (points 24 à 26). La Cour en a conclu qu'en pareil cas les règles du droit communautaire font obstacle à la perception de la TVA à l'importation.

1 — Arrêt du 9 octobre 1980, Carciati, 823/79, Rec. p. 2773.
2 — Arrêt du 11 décembre 1984, Abbink, 134/83, Rec. p. 4097.
3 — Arrêt du 3 octobre 1985, Ministère Public/Profant, 249/84, Rec. p. 3237.

17. J'estime que la structure logique de l'arrêt Profant est transposable au problème qui nous occupe. Certes, il est vrai que M. Profant n'avait pas sa résidence principale dans le pays d'importation, contrairement à ce qui est le cas pour M. Ledoux. Il est vrai aussi que la Cour a ajouté expressément que la solution devrait être différente si la personne en question, entre-temps mariée, « s'installait dans l'État membre d'accueil de façon à manifester la volonté de ne pas retourner à l'État membre d'origine » (point 27). C'est que, dans pareille hypothèse, l'importation n'aurait plus un caractère temporaire, mais deviendrait définitive.

18. On peut toutefois estimer que, dans le présent cas, le fait que l'importation a lieu dans le pays de résidence de M. Ledoux ne lui enlève pas son caractère temporaire, étant donné que la voiture continue à appartenir à l'employeur établi dans le pays voisin, qu'elle est régulièrement réexportée vers le territoire de ce dernier et qu'elle est censée y retourner définitivement au plus tard au terme du contrat de travail de M. Ledoux.

19. Comme l'importation du bien, indépendamment de la qualité de l'importateur, constitue le fait générateur qui rend la TVA exigible, c'est son caractère temporaire qui devrait, à lui seul, suffire en principe pour justifier l'exonération.

20. Dans la perspective de la réalisation d'un « marché ayant des caractéristiques analogues à celles d'un véritable marché intérieur » (quatrième considérant de la sixième directive), une double imposition est en effet proprement inconcevable dans des situations de ce type. Or, la double imposition subsiste en principe même dans des cas, tel celui de l'espèce, où, en pratique, conformément aux arrêts Schul I [4] et II [5], aucune TVA ne pourrait être perçue dans le pays d'importation du fait que le taux de la TVA y applicable est inférieur au taux en vigueur dans le pays d'exportation.

21. Par contre, il n'y aurait pas double imposition et une exonération dans le pays de l'importation temporaire ne serait pas justifiée si la TVA n'avait pas été acquittée dans le pays d'exportation ou si elle avait fait l'objet d'un remboursement.

22. C'est dès lors à juste titre qu'aussi bien la directive 83/182 précitée [dernier considérant et article 4, paragraphe 1, sous c)], que la directive 85/362 relative aux importations temporaires de biens autres que les moyens de transport [dix-septième directive du Conseil du 16 juillet 1985, JO L 192, p. 20, article 10, sous c)] soumettent le bénéfice de l'exonération à la condition expresse que les biens aient été grevés de la TVA dans l'État membre d'exportation et n'aient pas bénéficié, du fait de leur exportation, d'une quelconque exonération de la TVA.

23. D'autre part, il doit être établi que le véhicule a été réellement mis à la disposition du travailleur par son employeur, c'est-à-dire qu'on n'est pas en présence d'un cas de fraude tel qu'une immatriculation fictive du véhicule dans le pays voisin alors que la voiture appartiendrait en réalité à l'utilisateur. Mais la preuve de l'appartenance du véhicule à l'employeur peut être établie au moyen de techniques administratives assez simples.

4 — Arrêt du 5 mai 1982, Schul/Inspecteur des droits d'importation et des accises, 15/81, Rec. p. 1409.

5 — Arrêt du 21 mai 1985, Secrétaire d'État aux Finances/Schul, 47/84, Rec. p. 1491.

24. Il me semble d'ailleurs révélateur de constater que, pour les importations temporaires de biens autres que les moyens de transport, l'article 10, sous d), de la directive 85/362 du Conseil, précitée, exige que les biens en question « *appartiennent* à une personne établie en dehors du territoire de l'État membre d'importation ».

25. Force est de constater, également, que la directive 83/182 n'a pas réglé l'intégralité des hypothèses imaginables et possibles d'importations temporaires de véhicules automobiles et ne constitue certainement pas l'ultime évolution en la matière. Pour preuve, je renvoie à son article 9, paragraphe 1, qui autorise les États membres à maintenir et/ou à prévoir des régimes plus libéraux que ceux expressément prévus, ainsi qu'à la proposition de la Commission tendant à compléter cette directive, à laquelle il a déjà été fait référence au début.

26. Il n'y a donc pas de raison impérative, *tenant aux exigences du système commun de la TVA*, pour subordonner, dans des situations de ce genre, l'octroi de franchises à l'importation temporaire de véhicules automobiles à la condition que ce soit l'*utilisateur* qui ait sa résidence normale dans un État membre autre que celui de l'importation.

27. En second lieu, il y a lieu de rappeler que le maniement, par les États membres, des exonérations prévues à l'article 14 de la sixième directive doit se faire « sans préjudice d'autres dispositions communautaires » et dans le respect de l'objectif fondamental que constitue la promotion de la *libre circulation des personnes.*

28. Rappelons-nous que les troisième et quatrième considérants du règlement n° 1612/68 du Conseil, du 15 octobre 1968, relatif à la libre circulation des travailleurs à l'intérieur de la Communauté (JO L 257, p. 2), précisent expressément que

« la libre circulation constitue, pour les travailleurs et leur famille, un droit fondamental ... (qui) doit être reconnu indifféremment aux travailleurs 'permanents', saisonniers, *frontaliers* ou qui exercent leur activité à l'occasion d'une prestation de services ».

Le cinquième considérant ajoute que

« le droit de libre circulation exige, pour qu'il puisse s'exercer dans des conditions objectives de liberté et de dignité, que soit assurée, en fait et en droit, l'égalité de traitement pour tout ce qui se rapporte à l'exercice même d'une activité salariée ..., et aussi *que soient éliminés les obstacles qui s'opposent à la mobilité des travailleurs...* ».

29. Par ailleurs, en vertu de l'article 5 du traité, tous les États membres ont l'obligation générale de prendre toutes les mesures nécessaires pour assurer l'exécution des obligations découlant du traité ou résultant des actes des institutions, de faciliter à la Communauté l'accomplissement de sa mission et de s'abstenir de toute mesure susceptible de mettre en péril la réalisation des buts du traité.

30. Un État membre viole cette obligation générale de coopération si, par l'adoption d'une mesure nationale, il contribue au maintien ou à l'instauration d'un obstacle à la libre circulation des travailleurs qui, tout en résidant sur son territoire, exercent leurs activités dans un autre État membre.

31. Or, c'est ce que fait un État membre qui, à travers une double imposition de la TVA, oblige pratiquement un travailleur frontalier à renoncer à certains avantages que lui a accordés son employeur, au seul motif que ce travailleur a sa résidence sur son propre territoire. Ce travailleur se trouve ainsi désavantagé, sur le plan des conditions de travail, par rapport à ses collègues résidant dans le pays de leur employeur et jouissant du même avantage en nature. L'attrait que pourrait avoir pour lui l'exercice d'un emploi dans un autre État membre que celui de sa résidence se trouve ainsi diminué, ce qui affecte directement l'exercice de son droit de libre circulation à l'intérieur de la Communauté.

32. Le même raisonnement est valable lorsque l'employeur permet l'utilisation du véhicule également à des fins privées. En effet, on peut alors considérer que cet élément fait partie de la rémunération au sens large accordée au travailleur. On ne peut d'ailleurs pas exclure que cet avantage en nature soit, dans certains cas, compensé par un salaire un peu plus bas que celui accordé aux travailleurs n'en bénéficiant pas.

33. C'est à juste titre que la Commission souligne, à la page 10 de ses observations écrites, qu'« une partie de la rémunération donnée au travailleur, résidant dans un autre État membre, se trouverait être neutralisée du fait de la législation du pays de résidence, alors que, à l'égard du pays de l'emploi, il y a parfaite égalité de rémunération entre résidents et non-résidents, telle que prescrite par l'article 48 du traité et précisée par l'article 7 du règlement n° 1612/68 relatif à la libre circulation des travailleurs à l'intérieur de la Communauté ».

34. Il est intéressant de noter, dans ce contexte, que tous ceux qui, en vertu de l'article 4 de la directive 83/182, bénéficient d'une franchise pour usage professionnel du véhicule dont ils sont le propriétaire, ne perdent pas cette franchise si, à la fin de leur journée de travail, ils font un usage privé de ce véhicule (pour se rendre dans un restaurant ou à la plage par exemple). J'estime dès lors qu'il n'existe pas de raison grave pour refuser à un travailleur se trouvant dans la situation de M. Ledoux le droit d'utiliser, également à des fins privées, le véhicule mis à sa disposition par son employeur dans le cadre de son contrat de travail.

35. Comme nous l'avons vu, les autorités belges ont été parfaitement conscientes du problème de l'utilisation par un travailleur frontalier d'un véhicule mis à sa disposition par son employeur pour effectuer le trajet de son domicile à son lieu de travail, puisqu'elles ont toléré puis officiellement permis cette utilisation à titre d'essai à partir du 1er mai 1984. La circulaire de l'administration belge des douanes du 1er mai 1984 a d'ailleurs le mérite de viser aussi l'hypothèse où plusieurs travailleurs sont ramenés dans le pays de leur domicile au moyen d'un véhicule de transport en commun qui reste dans ce pays pendant la nuit.

36. Pour les raisons exposées ci-dessus, je suis cependant d'avis que ce régime aurait dû être introduit à titre définitif, et non pas à titre d'essai seulement (avec possibilité d'y mettre fin sans préavis — voir p. 7 de la circulaire du 1er mai 1984), et que le bénéfice de ces exonérations ne devrait pas pouvoir être retiré lorsque le véhicule est utilisé accessoirement à des fins privées.

37. Pour toutes ces considérations, je propose de répondre comme suit à la question préjudicielle posée par la cour d'appel de Liège:

« Les règles du droit communautaire, notamment en matière de TVA, font obstacle à la perception, par un État membre, de la TVA lors de l'importation temporaire d'un véhicule automobile appartenant à un employeur établi dans un autre État membre, où la TVA a été payée, lorsque ce véhicule est utilisé par un employé résidant dans le premier État membre dans le cadre de l'exécution de son contrat de travail et de ses loisirs. »