CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL M. F. G. JACOBS

présentées le 27 février 2003 [1]

1. Au Danemark, les voitures particulières neuves sont soumises à une taxe d'immatriculation dont le taux est particulièrement élevé. Une association d'importateurs de voitures conteste le niveau de la taxe et l'a attaqué devant les juridictions nationales en invoquant plusieurs moyens et en soutenant en particulier qu'elle constitue une mesure d'effet équivalent à une restriction quantitative aux importations interdite par l'article 28 CE. Dans ce contexte, l'Østre Landsret (Danemark) souhaite savoir i) si une telle taxe est susceptible de tomber sous le coup de cette interdiction et ii) dans l'affirmative, si elle peut néanmoins être justifiée par des raisons énoncées à l'article 30 CE ou admises par la Cour dans sa jurisprudence.

Les dispositions pertinentes du traité CE

2. Le traité contient trois ensembles de dispositions interdisant les entraves au commerce de marchandises entre les États membres: les articles 23 CE et 25 CE; les articles 28 CE à 30 CE, sur lesquels il est demandé à la Cour de se prononcer, et l'article 90 CE. Ils s'appliquent à différents types d'entraves — à savoir, respectivement, les droits de douane et taxes d'effet équivalent, les restrictions quantitatives et mesures d'effet équivalent et les impositions intérieures — et leurs conditions d'application sont également différentes.

3. Les articles 23 CE à 31 CE concernent la libre circulation des marchandises. Ils instituent une union douanière et interdisent les restrictions quantitatives aux échanges.

4. Nous citerons en particulier l'article 25 CE, qui dispose: «Les droits de douane à l'importation et à l'exportation ou taxes d'effet équivalent sont interdits entre les États membres. Cette interdiction s'applique également aux droits de douane à caractère fiscal» [2].

5. L'article 28 CE dispose: «Les restrictions quantitatives à l'importation ainsi que

1 — Langue originale: l'anglais.

2 — L'article 25 CE est souvent visé en conjonction avec l'article 23 CE, qui contient la même interdiction, mais qui n'inclut pas explicitement les «droits de douane à caractère fiscal»; par souci de simplicité, nous ne nous référerons qu'à l'article 25 CE.

toutes mesures d'effet équivalent, sont interdites entre les États membres». L'article 29 CE renferme une interdiction identique pour les exportations.

6. Dans l'arrêt Dassonville [3], la Cour a défini les mesures ayant un tel effet comme toutes celles qui sont «susceptibles d'entraver ou de restreindre directement ou indirectement, actuellement ou potentiellement, les échanges intracommunautaires».

7. En vertu de l'article 30 CE, toutefois, les articles 28 CE et 29 CE ne font pas obstacle aux «interdictions ou restrictions [...] justifiées par des raisons de moralité publique, d'ordre public, de sécurité publique, de protection de la santé et de la vie des personnes et des animaux ou de préservation des végétaux [...] Toutefois, ces interdictions ou restrictions ne doivent constituer ni un moyen de discrimination arbitraire ni une restriction déguisée dans le commerce entre les États membres».

8. En outre, la Cour a développé une jurisprudence, dont le premier élément a été l'arrêt Cassis de Dijon [4], en vertu de laquelle les mesures «indistinctement applicables» (qui s'appliquent de la même façon aux produits nationaux et aux produits importés) peuvent tomber sous le coup de l'article 28 CE si elles restreignent les échanges, mais peuvent être justifiées si elles sont nécessaires pour satisfaire à des exigences impératives, telles que l'efficacité des contrôles fiscaux, la protection de la santé publique, la loyauté des transactions commerciales et la défense des consommateurs, à condition qu'elles soient également proportionnées à l'objectif poursuivi et qu'elles soient le moyen d'atteindre cet objectif qui soit le moins restrictif pour les échanges.

9. Les articles 90 CE à 93 CE, qui relèvent du titre consacré aux règles communes sur la concurrence, la fiscalité et le rapprochement des législations, concernent les dispositions fiscales. L'article 90 CE dispose:

«Aucun État membre ne frappe directement ou indirectement les produits des autres États membres d'impositions intérieures, de quelque nature qu'elles soient, supérieures à celles qui frappent directement ou indirectement les produits nationaux similaires.

En outre, aucun État membre ne frappe les produits des autres États membres d'impositions intérieures de nature à protéger indirectement d'autres productions.»

3 — Arrêt du 11 juillet 1974 (8/74, Rec. p. 837).

4 — Arrêt du 20 février 1979, Rewe-Zentral (120/78, Rec. p. 649).

Cadre factuel et procédure

10. Tous les États membres, à l'exception de la République fédérale d'Allemagne, de la République française, du grand-duché de Luxembourg, du royaume de Suède et du Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord, perçoivent une taxe d'immatriculation lors de l'acquisition de voitures particulières neuves. En Italie, le montant est fixe, en Belgique et au Portugal, l'assiette de la taxe est la cylindrée du véhicule et, dans les autres États, la taxe est calculée sur le prix de la voiture. En Espagne, en Grèce, aux Pays-Bas, en Autriche et en Finlande, ce prix est le prix hors TVA, tandis qu'au Danemark et en Irlande il inclut déjà la TVA. Les taux en pourcentage varient considérablement d'un État membre à l'autre et ils peuvent également varier selon d'autres critères (tels que la cylindrée ou le type d'usage) à l'intérieur d'un même État membre [5].

11. Bien que les variations soient donc grandes et que les différences entre les méthodes de calcul rendent les comparaisons précises difficiles, le montant et la proportion de la taxe d'immatriculation perçue au Danemark sont considérablement plus élevés que dans tout autre État membre. Le taux de la taxe est de 105 % du prix d'achat jusqu'à un seuil déterminé chaque année — apparemment environ 53 000 DKK (7 122 euros) en 2002 — et de 180 % sur le solde du prix, le prix servant d'assiette à la taxe incluant déjà 25 % de TVA et une majoration forfaitaire de 9 % pour tenir compte de la marge du distributeur, quelle que soit la marge effectivement prélevée par ce dernier. Il semble par conséquent qu'une voiture dont le prix de base équivaut à 10 000 euros soit susceptible de coûter à l'acheteur quelque 30 000 euros au total, dont 17 000 euros environ de taxe d'immatriculation, et qu'un véhicule dont le prix de base est de 30 000 euros coûterait 107 000 euros environ au total, dont 67 000 euros environ de taxe d'immatriculation.

12. Une telle charge fiscale globale excédant souvent 200 % n'a pas son pareil dans les autres États membres — les autres taux les plus élevés, en Finlande et en Grèce, n'atteignent pas 100 % pour une cylindrée inférieure à 2 000 cc et la proportion de la taxe d'immatriculation y est inférieure parce qu'elle est perçue avant l'application de la TVA. Tout à fait à l'opposé, au Luxembourg, la seule taxe sur le prix d'achat des voitures (neuves) est la TVA de 15 % et la Belgique, l'Allemagne, la Grèce, la France, l'Italie, la Suède et le Royaume-Uni perçoivent tous moins de 30 % au total.

13. La taxe d'immatriculation danoise date apparemment de 1924 et il semble être constant entre les parties que son objet

5 — Ces éléments et de nombreuses autres informations générales utiles figurent dans la communication de la Commission au Conseil et au Parlement européen — La taxation des voitures particulières dans l'Union européenne — Actions envisagées aux niveaux national et communautaire [COM(2002) 431 final].

principal a toujours été de collecter des ressources fiscales, bien que d'autres considérations — telles que des préoccupations de protection de l'environnement et de sécurité routière — puissent également être présentes.

14. Il n'existe pas au Danemark d'industrie de la construction automobile, si bien que toutes les voitures neuves arrivant sur le marché danois sont en pratique importées d'un autre État membre ou de l'extérieur de la Communauté. La taxe est perçue lors de la première immatriculation du véhicule au Danemark, mais non lors des reventes ultérieures; elle est également perçue lorsqu'un véhicule d'occasion est importé.

15. Avant 1990, la taxe était appliquée aux véhicules d'occasion importés d'une façon qui ne reflétait pas de manière adéquate la dépréciation de leur valeur. Estimant que la taxe perçue à la fois sur les véhicules neufs et sur les véhicules d'occasion était incompatible avec les règles communautaires, la Commission a engagé une procédure en manquement contre le royaume de Danemark, qui s'est terminée par l'arrêt de la Cour du 11 décembre 1990 [6], dans lequel il a été jugé que, en percevant une taxe d'immatriculation sur les voitures d'occasion importées généralement assise sur une valeur forfaitaire supérieure à la valeur réelle du véhicule [7], avec pour conséquence que les véhicules automobiles d'occasion importés étaient taxés plus lourdement que les véhicules automobiles d'occasion vendus au Danemark après y avoir été préalablement immatriculés, le royaume de Danemark avait manqué aux obligations qui lui incombaient en vertu de ce qui est maintenant l'article 90 CE.

16. La Cour a toutefois rejeté l'allégation de manquement en ce qui concerne la taxe perçue sur les véhicules neufs. Son raisonnement était le suivant [8].

17. Le recours de la Commission était uniquement fondé sur ce qui est maintenant l'article 90 CE et il était constant entre les parties que la taxe était une imposition intérieure aux fins de l'application de cet article. Toutefois, le rôle de cet article est de garantir la parfaite neutralité des impositions intérieures entre produits nationaux et produits importés. Il ne saurait être invoqué à l'encontre d'une imposition frappant des produits importés en l'absence de production nationale similaire ou concurrente; en particulier, en l'absence de tout effet discriminatoire ou protecteur, il ne permet pas de censurer le caractère excessif du niveau de taxation qu'un État membre pourrait arrêter pour des produits donnés.

6 — Arrêt Commission/Danemark (C-47/88, Rec. p. I-4509). À l'époque des faits, le seuil entre le taux de 105 % et le taux de 180 % était de 19 750 DKK.

7 — 100 % du prix du véhicule neuf pour un véhicule de moins de six mois, 90 % de ce prix pour tous les véhicules plus anciens.

8 — Points 5 à 14 de l'arrêt.

18. La Cour a reconnu que, comme elle l'avait jugé dans l'arrêt Stier [9], les États membres ne peuvent pas appliquer de taxes d'un montant si élevé qu'elles compromettent la libre circulation des produits lorsque, à défaut de production intérieure comparable, les interdictions de l'article 90 CE ne sont pas applicables. Toutefois, de telles taxes ne pouvaient être appréciées qu'au regard des articles devenus les articles 28 CE à 30 CE et le recours n'était pas fondé sur ceux-ci [10].

19. La demanderesse au principal dans le cadre de la présente procédure, De Danske Bilimportører (ci-après «DBI»), est une association professionnelle d'importateurs de voitures. Elle a acheté en 1999 un véhicule neuf de la marque Audi — vraisemblablement importé d'un autre État membre — destiné à être utilisé par son directeur, pour un prix total (y compris les frais de livraison) de 498 546 DKK dont 297 456 DKK de taxe d'immatriculation.

20. Elle a introduit un recours devant le Trésor public danois dans le cadre duquel elle soutient que la taxe est illégale à la lumière de plusieurs dispositions du droit communautaire et elle en demande le remboursement.

21. Outre les articles 28 CE, 29 CE et 90 CE précités, elle se réfère aux articles 11, A, paragraphe 2, sous a), et 33 de la sixième directive TVA [11], aux termes desquels, respectivement, la base d'imposition aux fins de l'application de la TVA doit inclure tous les autres impôts, droits, prélèvements et taxes et les États membres ne peuvent maintenir ou introduire des impôts, droits et taxes, autres que des taxes sur le chiffre d'affaires, que s'ils ne donnent pas lieu à des formalités liées au passage d'une frontière; aux articles 3, paragraphe 1, sous g), CE et 10 CE, qui, combinés, imposent aux États membres de s'abstenir de toutes mesures mettant en péril la réalisation d'une concurrence non faussée dans le marché intérieur; à l'article 81 CE, qui interdit les accords ou pratiques concertées qui restreignent ou faussent le jeu de la concurrence, et au règlement (CE) n° 1475/95 [12], qui applique l'article 81, paragraphe 3, CE aux accords de distribution de véhicules à moteur dans la Communauté.

22. L'Østre Landsret, saisi de l'affaire, souhaite être éclairé par la Cour en ce qui concerne spécifiquement l'interprétation de l'article 28 CE; dans son ordonnance de renvoi, il ne traite pas des conclusions formulées à titre subsidiaire et fondées sur les autres dispositions mentionnées au point précédent. Il a sursis à statuer et

9 — Arrêt du 4 avril 1968 (31/67, Rec. p. 347).

10 — Point 13 de l'arrêt.

11 — 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).

12 — Règlement de la Commission, du 28 juin 1995, concernant l'application de l'article 85 paragraphe 3 du traité à des catégories d'accords de distribution et de service de vente et d'après-vente de véhicules automobiles (JO L 145, p. 25).

déféré les questions suivantes en vue d'une décision à titre préjudiciel:

«1) Un impôt indirect perçu par un État membre (une taxe d'immatriculation) qui s'élève pour les voitures neuves à 105 % de 52 800 DKK et à 180 % du reste de la valeur imposable peut-il constituer une mesure d'effet équivalant à une restriction quantitative à l'importation et, partant, être interdit par l'article 28 CE (voir à cet égard le point 13 de l'arrêt du 11 décembre 1990, Commission/Danemark, C-47/88, Rec. p. I-4509)?

2) Au cas où la première question appellerait une réponse affirmative, la taxe d'immatriculation peut-elle être justifiée par des raisons qui sont mentionnées à l'article 30 CE ou qui résultent de la jurisprudence de la Cour dans le domaine de l'article 28 (voir l'arrêt du 20 février 1979, Rewe-Zentral, 120/78, Rec. p. 649)?»

23. Des observations écrites ont été déposées par DBI, le gouvernement danois représentant le Trésor public, partie défenderesse au principal, les gouvernements italiens et finlandais et par la Commission, qui ont tous, à l'exception du gouvernement italien, présenté des observations orales à l'audience.

Analyse

24. La question essentielle qui est soulevée en l'espèce est de savoir si une taxe d'immatriculation des véhicules automobiles du type de celle qui est décrite peut être appréciée au regard de l'article 28 CE; la question d'une justification éventuelle ne se pose que dans l'hypothèse d'une réponse affirmative. La juridiction nationale ne demande pas explicitement à être éclairée sur d'autres dispositions — au contraire, à l'égard de certains des arguments de DBI, elle s'est ouvertement abstenue de le faire. L'article 28 CE doit cependant être considéré dans le contexte de l'économie du traité, si bien qu'il sera également nécessaire de tenir compte des articles 25 CE et 90 CE.

Les articles 25 CE, 28 CE et 90 CE en général

25. Nous avons exposé brièvement la teneur de ces dispositions ci-dessus [13], mais il peut être utile de récapituler encore une fois certains de leurs aspects les plus pertinents.

26. L'article 25 CE interdit les droits de douane ou taxes d'effet équivalent. Cette

13 — Points 3 à 9.

notion recouvre toute charge, fût-elle minime, perçue en raison du fait que les marchandises franchissent la frontière [14]. Elle inclut les taxes perçues à l'occasion de formalités administratives telles que les contrôles, à moins que les taxes ne dépassent pas les coûts réels en cause et à moins que les formalités en question n'aient un caractère obligatoire et uniforme, ne soient prévues par le droit communautaire dans l'intérêt général de la Communauté et ne favorisent la libre circulation des marchandises, notamment en neutralisant des obstacles pouvant résulter de mesures unilatérales [15]. Par ailleurs, l'interdiction est absolue et indépendante d'un éventuel effet restrictif sur les échanges — bien que l'on puisse penser qu'un certain degré d'effet restrictif est normalement inhérent à une telle taxe. Lorsqu'une telle charge existe, même si elle est minime, le respect de l'article 25 CE ne peut être assuré que par l'abolition de la charge.

27. L'article 90 CE interdit les impositions intérieures qui constituent une discrimination à l'encontre de produits similaires en provenance d'autres États membres ou protègent indirectement, de quelque façon que ce soit, la production nationale. Complétant l'article 25 CE, il a pour but d'assurer la libre circulation des marchandises dans des conditions normales de concurrence en éliminant toute forme de protection pouvant résulter de l'application d'impositions intérieures discriminatoires et de garantir ainsi la parfaite neutralité des impositions intérieures entre produits nationaux et produits importés [16].

28. Comme dans le cas de l'article 25 CE, il n'est pas prévu que l'imposition échappe à l'interdiction sur la base d'une règle de minimis ou d'une justification. Toutefois, ce qui est interdit, ce n'est pas l'imposition, mais la discrimination ou la protection, si bien qu'il suffit d'éliminer l'effet discriminatoire ou protecteur pour être en conformité avec cet article. Lors de l'examen du point de savoir s'il y a discrimination ou protection, la situation est appréciée dans son ensemble, si bien que des facteurs de compensation peuvent entrer en ligne de compte — selon les conditions de son application, une taxe forfaitaire peut en fait se traduire par une discrimination [17] et il serait concevable d'imaginer une charge appliquée aux seuls produits importés qui corrige en fait un déséquilibre résultant de la perception d'une charge différente sur les produits nationaux à un stade antérieur de la production.

29. L'article 28 CE interdit toutes les restrictions quantitatives et mesures d'effet

14 — Arrêts du 1er juillet 1969, Commission/Italie (24/68, Rec. p. 193, points 8 à 10), et du 1er juillet 1969, Diamantarbeiders (2/69 et 3/69, Rec. p. 211, points 15 à 18); voir, en dernier lieu, l'arrêt du 23 avril 2002, Nygård (C-234/99, Rec. p. I-3657, point 19).

15 — Arrêt du 27 septembre 1988, Commission/Allemagne (18/87, Rec. p. 5427, point 8).

16 — Voir, par exemple, l'arrêt du 3 mars 1988, Bergandi (252/86, Rec. p. 1343, point 24).

17 — Voir, par exemple, l'arrêt du 5 mai 1970, Commission/Belgique (77/69, Rec. p. 237).

équivalent. Cette notion est très large [18] et dans ce cas aussi (selon l'opinion générale) il n'y a pas de règle de minimis [19]. Toutefois, à la différence des situations régies par les articles 25 CE ou 90 CE, si une mesure nationale tombe en principe sous le coup de l'article 28 CE, elle peut néanmoins être justifiée par l'une des raisons énumérées à l'article 30 CE et dans la jurisprudence de la Cour, si bien qu'elle échappe à l'interdiction [20].

30. Comparé aux articles 25 CE et 90 CE, l'article 28 CE a manifestement un champ d'application très étendu et il remplit en quelque sorte le rôle d'un filet de sécurité. La Cour a indiqué qu'il vise, de façon générale, toutes les mesures entravant les importations qui ne sont pas déjà spécifiquement visées par d'autres dispositions du traité [21]. Par rapport à ces articles, qui constituent chacun une lex specialis, il a été décrit comme une lex generalis [22].

31. À l'évidence, eu égard aux conséquences différentes qui découlent de l'application des trois articles, il importe de savoir avec certitude dans chaque cas quel est l'article applicable. Si une charge tombe sous le coup de l'article 25 CE, elle doit être abolie, tandis que, si elle tombe sous le coup de l'article 90 CE, seul l'élément discriminatoire ou protecteur doit être éliminé. Une mesure tombant sous le coup de l'article 28 CE peut être autorisée si elle poursuit un ou plusieurs objectifs légitimes d'une manière proportionnée à leur réalisation, tandis que la possibilité d'une justification dans le cadre des articles 25 CE ou 90 CE est bien plus limitée. D'un autre côté, ces deux articles ne s'appliquent que dans un nombre limité de circonstances, qui impliquent toujours une charge ou une imposition, tandis que l'article 28 CE est susceptible de s'appliquer à une très grande variété de mesures de nature à entraver les échanges.

32. Dans ces conditions, il n'est pas surprenant que la Cour ait indiqué itérativement que les champs d'application respectifs des trois articles sont distincts et que seul l'un des trois articles peut s'appliquer à une mesure donnée.

33. Dans l'arrêt Compagnie commerciale de l'Ouest e.a. [23], par exemple, elle a relevé que «le champ d'application de l'article [28

18 — Se reporter à la définition de l'arrêt Dassonville citée au point 6 ci-dessus.

19 — Voir, par exemple, les arrêts du 5 avril 1984, Van de Haar et Kaveka de Meern (177/82 et 178/82, Rec. p. 1797, point 13); du 13 mars 1984, Prantl (16/83, Rec. p. 1299, point 20); du 14 mars 1985, Commission/France (269/83, Rec. p. 837, point 10), et du 5 juin 1986, Commission/Italie (103/84, Rec. p. 1759, point 18). Toutefois, la Cour a admis que certaines restrictions pouvaient avoir des effets si aléatoires et si indirects qu'il n'y avait pas lieu de les regarder comme étant de nature à entraver le commerce: voir les arrêts du 18 juin 1998, Corsica Ferries France (C-266/96, Rec. p. I-3949, point 31); du 21 septembre 1999, BASF (C-44/98, Rec. p. I-6269, point 16), et du 13 janvier 2000, TK-Heimdienst (C-254/98, Rec. p. I-151, point 30).

20 — Voir points 7 et 8 ci-dessus.

21 — Voir, par exemple, l'arrêt Bergandi, précité note 16, point 33.

22 — Voir, par exemple, les conclusions de l'avocat général Tesauro dans l'affaire Compagnie commerciale de l'Ouest e.a. (arrêt du 11 mars 1992, C-78/90 à C-83/90, Rec. p. I-1847, I-1865).

23 — Précité note 22, points 20 à 22; voir aussi, pour une confirmation plus récente, l'arrêt du 3 février 2000, Dounias (C-228/98, Rec. p. I-577, point 39).

CE] ne comprend pas les entraves visées par d'autres dispositions spécifiques du traité et que les entraves de nature fiscale ou d'effet équivalent à des droits de douane visées par les articles [25 CE et 90 CE] ne relèvent pas de l'interdiction de l'article [28 CE] [...].la Cour doit examiner en premier lieu si une mesure [...] relève des dispositions [de l'article 25 CE ou de l'article 90 CE], et c'est seulement dans le cas où la réponse serait négative qu'elle devrait examiner si la mesure considérée tombe dans le champ d'application de l'article [28 CE] [...]»

34. Et, en ce qui concerne les champs d'application distincts des articles 25 CE et 90 CE, il résulte d'une jurisprudence constante de la Cour [24] que «les dispositions relatives aux taxes d'effet équivalent et celles relatives aux impositions intérieures discriminatoires ne sont pas applicables cumulativement, de sorte qu'une même imposition ne saurait, dans le système du traité, appartenir simultanément à ces deux catégories».

Les articles 25 CE et 90 CE dans la présente affaire

35. La taxe d'immatriculation en cause est manifestement de nature fiscale. Eu égard à cette caractéristique et à la lumière de la jurisprudence citée au point 33 ci-dessus, elle pourrait relever de l'article 25 CE en tant que taxe d'effet équivalent à un droit de douane ou de l'article 90 CE en tant qu'imposition intérieure.

36. Toutefois, l'article 25 CE ne s'applique qu'aux charges perçues en raison du fait que les marchandises franchissent la frontière. Dans le cas d'espèce, bien que la taxe soit probablement perçue en pratique peu après l'importation, il semble que le fait générateur soit la première immatriculation en vue d'une utilisation sur la route au Danemark et non le franchissement de la frontière. Bien que la Cour ne dispose pas de tous les détails du mode d'application, il est à présumer que la taxe serait également applicable si un passionné construisait sa propre voiture au Danemark et entendait l'utiliser sur la route dans ce pays. Inversement, il semble plausible qu'un véhicule importé à seule fin d'être exposé dans un musée ou, peut-être, d'être utilisé exclusivement sur un terrain privé pourrait échapper à la taxe. En tout état de cause, il n'a pas été soutenu, que ce soit devant la Cour ou — apparemment — devant la juridiction nationale, que la taxe est en fait un droit de douane ou une taxe d'effet équivalent, qu'elle est perçue en raison du fait que les véhicules automobiles franchissent la frontière ou qu'elle devrait être appréciée au regard de l'article 25 CE.

37. Si ces hypothèses sur l'application de la taxe d'immatriculation sont exactes, l'article 90 CE semble être l'aune à laquelle il faut la mesurer même si elle n'est en fait

24 — Voir, en dernier lieu, l'arrêt Nygård, précité note 14, point 17.

perçue que sur les véhicules importés. Comme la Cour l'a relevé dans l'arrêt Commission/France [25], «même une charge qui frappe un produit importé d'un autre État membre, alors qu'il n'existe pas de produit national identique ou similaire, ne constitue pas une taxe d'effet équivalent, mais une imposition intérieure au sens de l'article [90 CE], si elle relève d'un régime général de redevances intérieures appréhendant systématiquement des catégories de produits selon des critères objectifs appliqués indépendamment de l'origine des produits».

38. La taxe d'immatriculation en cause en l'espèce semble répondre à cette définition. Elle s'applique systématiquement à des catégories de véhicules selon des critères objectifs. De plus, les taxes d'immatriculation des véhicules ont, de manière constante, été considérées par la Cour comme des impositions intérieures au sens de ce qui est maintenant l'article 90 CE [26]. Et, dans l'arrêt Commission/Danemark [27], la taxe danoise a été regardée par les deux parties et par la Cour comme une imposition intérieure au sens de cet article.

39. Toutefois, dans cet arrêt, la Cour a très clairement jugé que l'article 90 CE n'était pas enfreint par la taxe sur les véhicules neufs étant donné qu'il n'y avait pas de production nationale similaire ou concurrente et qu'il n'y avait dès lors pas d'effet discriminatoire ou protecteur possible. En ce qui concerne les véhicules d'occasion, il ressort de l'ordonnance de renvoi que le royaume de Danemark s'est conformé à l'arrêt Commission/Danemark et que l'élément discriminatoire constaté par la Cour a été éliminé.

40. Il est vrai que DBI a soutenu, dans des observations sur d'autres aspects de son argumentation développée devant la juridiction nationale, que le fait qu'une marge forfaitaire du distributeur de 9 % soit automatiquement incluse lors de la taxation des véhicules neufs, mais non des véhicules d'occasion, et que les pièces de rechange et les réparations ne soient pas affectées favorise les véhicules d'occasion (majoritairement des «produits nationaux») par rapport aux véhicules neufs (tous importés) et introduit ainsi une discrimination interdite par l'article 90 CE. Toutefois, aucun autre argument n'ayant été avancé — et aucune question n'ayant été déférée — à cet égard, nous considérons qu'il n'est pas opportun que la Cour aborde cette question.

41. En conséquence, la conclusion qui semble s'imposer à ce stade est que, étant donné que la taxe d'immatriculation en cause fait partie d'un régime de redevances intérieures et qu'elle n'est pas perçue en raison du franchissement de la frontière, elle doit être appréciée au regard non de l'article 25 CE, mais de l'article 90 CE;

25 — Arrêt du 3 février 1981, Commission/France (90/79, Rec. p. 283, point 14).

26 — Dans, par exemple, une série d'affaires portant sur des taxes françaises sur les véhicules à moteur; voir, pour un exemple récent, l'arrêt du 15 mars 2001, Commission/France (C-265/99, Rec. p. I-2305).

27 — Précité note 6.

toutefois, étant donné qu'elle ne comporte pas d'élément discriminatoire ou protecteur, elle n'est pas incompatible avec cette disposition.

L'article 28 CE dans la présente affaire

42. S'il convient d'apprécier la taxe danoise d'immatriculation des véhicules au regard de l'article 90 CE, on peut douter du fait qu'elle puisse, après avoir échappé à l'interdiction consacrée par cet article, être examinée ensuite dans le cadre de l'article 28 CE. On pourrait toutefois considérer qu'une taxe manifestement excessive, clairement susceptible d'entraver les échanges de produits auxquels elle s'applique, pourrait à titre exceptionnel être examinée au regard de l'article 28 CE. De fait, dans l'arrêt Commission/Danemark, la Cour a indiqué que les États membres ne peuvent pas appliquer de taxes d'un montant si élevé qu'elles compromettent la libre circulation des produits lorsque, à défaut de production intérieure comparable, les interdictions de l'article 90 CE ne sont pas applicables et que de telles taxes pouvaient être appréciées au regard de l'article 28 CE.

43. Toutefois, deux séries d'objections au moins peuvent être soulevées à l'encontre de cette approche. Elle semble incompatible avec, en premier lieu, le système du traité tel qu'il a été itérativement mis en lumière par la jurisprudence, à savoir la nature mutuellement exclusive des interdictions figurant aux articles 25 CE, 28 CE et 90 CE et, en second lieu, l'approche globale de la Cour pour ce qui est de l'analyse de l'article 28 CE, en particulier en ce qui concerne l'absence de tout seuil d'applicabilité et la nature des justifications qui peuvent être invoquées.

La nature mutuellement exclusive des articles 25 CE, 28 CE et 90 CE

44. Comme nous l'avons relevé ci-dessus [28], la Cour a jugé de manière constante que l'article 28 CE ne s'applique pas aux entraves aux échanges qui relèvent d'autres dispositions spécifiques du traité, si bien que les entraves relevant des articles 25 CE et 90 CE ne tombent pas dans son champ d'application.

45. Une telle règle est justifiée par l'articulation des dispositions en question.

46. Les articles 25 CE et 28 CE sont manifestement des dispositions parallèles destinées à viser des situations parallèles et non à se chevaucher. Il semble en être de même de l'article 90 CE, par rapport à ces articles, bien que son libellé soit légèrement différent et qu'il se trouve dans un autre titre du traité.

28 — Au point 33.

47. La règle susmentionnée peut également être justifiée par des raisons de sécurité juridique.

48. Les trois articles concernent explicitement différents types de mesures et appliquent des critères différents pour l'appréciation de celles-ci. Il importe que les autorités nationales — et les individus concernés — sachent à quels critères chaque mesure doit répondre. Les États membres doivent être à même de déterminer les domaines dans lesquels leur souveraineté fiscale peut être exercée librement et conscients des limites au-delà desquelles cette souveraineté est restreinte. De surcroît, si une entrave fiscale aux échanges relevant du champ d'application de l'article 25 CE ou de l'article 90 CE, mais non des interdictions énoncées par ces articles pouvait être appréciée au regard de l'article 28 CE, elle pourrait en principe être autorisée si elle était justifiée par l'une des raisons énumérées à l'article 30 CE ou dans la jurisprudence Cassis de Dijon [29]. En revanche, si elle tombait sous le coup de l'une de ces interdictions, elle ne pourrait pas être autorisée eu égard à ces raisons. Il ne semble pas logique qu'une mesure fiscale adoptée par un État membre puisse ainsi être appréciée au regard de critères alternatifs.

49. Ignorer les distinctions entre les trois séries de règles introduirait ainsi une incertitude indésirable dans un domaine dans lequel la clarté s'impose.

50. Il semble que le seul arrêt autre que l'arrêt Commission/Danemark dans lequel la Cour a peut-être fait allusion à la possibilité d'appliquer ce qui est maintenant l'article 28 CE à des impositions intérieures exceptionnellement élevées soit l'arrêt Stier, qui est cité dans l'arrêt Commission/Danemark. On peut relever, cependant, que dans l'arrêt Stier la Cour ne s'est pas référée spécifiquement à cette disposition, mais, de façon plus générale, à la libre circulation des marchandises, aucune atteinte à cette dernière résultant de l'application de taxes particulièrement élevées ne pouvant être supposée exister «lorsque le taux d'imposition reste dans le cadre général du système national d'imposition dont la taxe litigieuse fait partie intégrante» [30]. De fait, il semble plausible que la Cour songeait en réalité à ce qui est maintenant l'article 25 CE [31].

51. On peut également relever que les affirmations de la Cour n'ont en fait pas abouti à un examen au regard de l'article 28 CE, que ce soit dans l'affaire Stier ou dans l'affaire Commission/Danemark, et pourraient par conséquent être considérées comme incidentes dans ces contextes.

52. Il est vrai que la Cour a, à plus d'une reprise, examiné au regard de ce qui est maintenant l'article 28 CE des mesures

29 — Voir, cependant, les points 64 et suiv. ci-dessous.

30 — Arrêt Stier, précité note 9, Rec. p. 357.

31 — Voir les arguments de la Commission résumés Rec. p. 355 et les conclusions de l'avocat général Gand, Rec. p. 233.

fiscales dont on aurait pu penser qu'elles relevaient de l'article 90 CE. Dans l'arrêt Commission/France [32], par exemple, comme la Commission l'a souligné, elle a examiné un avantage fiscal accordé à des entreprises de presse pour des imprimés fabriqués en France, mais non dans d'autres États membres et a conclu que, étant donné qu'un tel avantage était de nature à freiner les importations, il devait être qualifié de mesure d'effet équivalent à une restriction quantitative, interdite par l'article 28 CE. Et, dans l'arrêt Franzén [33], un régime national d'autorisation, auquel étaient soumis les importateurs de boissons alcoolisées et dans le cadre duquel les opérateurs devaient payer un droit fixe élevé pour demander une licence et une taxe annuelle élevée pour conserver la licence, a été examiné au regard de l'article 28 CE et jugé incompatible. La Cour a estimé que ce système constituait une entrave à l'importation des boissons alcoolisées en provenance des autres États membres en ce qu'il exposait ces boissons à des coûts supplémentaires, tels que les droits et taxes exigés pour l'octroi d'une licence.

53. Toutefois, on pourrait penser que l'affaire Commission/France, dans laquelle la possibilité que l'article 90 CE soit un étalon de mesure plus approprié ne semble pas avoir été évoquée, aurait dû être tranchée sur un fondement différent et le type de charge en cause dans l'affaire Franzén peut indéniablement être distingué d'une taxe sur les marchandises, si bien que l'article 90 CE n'aurait en tout état de cause pas été approprié.

32 — Arrêt du 7 mai 1985 (18/84, Rec. p. 1339, voir en particulier points 16 et 17).

33 — Arrêt du 23 octobre 1997 (C-189/95, Rec. p. I-5909, points 67 à 77).

54. Il nous semble par conséquent souhaitable, pour les raisons exposées aux points 45 à 49 ci-dessus, qu'une ligne de démarcation claire soit maintenue entre les champs d'application des articles en question et que les mesures fiscales ne soient pas examinées au regard de l'article 28 CE, à moins que, d'une façon ou d'une autre, elles échappent tant au champ d'application de l'article 25 CE qu'à celui de l'article 90 CE.

Économie et analyse de l'article 28 CE

55. L'appréciation proposée d'une imposition intérieure au regard de l'article 28 CE est non seulement contraire à l'économie du traité, mais, ce qui est plus important encore, elle s'oppose de plusieurs façons à l'économie de cet article lui-même et à l'analyse que la Cour en a faite dans sa jurisprudence constante.

56. Certes, le commerce d'un produit est tout au moins potentiellement restreint dans une certaine mesure lorsqu'il est taxé, par opposition au commerce du même produit non taxé. Il est toutefois peu vraisemblable qu'une restriction actuelle ou appréciable en résulte (en l'absence de production nationale alternative), à moins que le taux de la taxe soit particulièrement élevé. À l'inverse, il y a un risque évident qu'une taxe nationale particulièrement lourde, telle que celle qui est en cause en

l'espèce, ait un effet sensible sur les importations.

57. Examiner de telles taxes au regard de l'article 28 CE soulèverait toutefois deux difficultés majeures.

— La nécessité d'un seuil

58. En premier lieu, toute taxe frappant des marchandises dont il n'existe pas de production nationale est nécessairement «susceptible d'entraver ou de restreindre directement ou indirectement, actuellement ou potentiellement, les échanges intracommunautaires», conformément à la définition Dassonville. Il n'existe pas de construction automobile dans plusieurs États membres, si bien que toutes les taxes d'immatriculation qui y sont perçues seraient concernées, quel que soit leur niveau, et il est possible que d'autres taxes soient perçues sur de nombreux types de marchandises qui ne sont pas produites localement.

59. Considérer cependant toutes ces charges comme relevant du champ d'application de l'interdiction de l'article 28 CE serait une innovation de taille qui irait bien au-delà de ce qui est suggéré dans l'arrêt Commission/Danemark.

60. En conséquence, si des «taxes d'un montant tel que la libre circulation des marchandises à l'intérieur du marché commun serait [...] compromise» [34] devaient être appréhendées par cette disposition, un seuil d'applicabilité (vraisemblablement élevé) devrait être fixé.

61. Toutefois, d'une part, l'introduction d'un tel seuil n'est pas conciliable avec l'idée générale, qui ressort de la jurisprudence constante de la Cour, selon laquelle il n'y a même pas d'exception de minimis à l'article 28 CE [35] et, d'autre part, lors de la définition d'un tel seuil, il serait vraisemblablement impossible de satisfaire aux conditions nécessaires de l'applicabilité pratique et de la sécurité juridique sans choisir un critère purement arbitraire.

62. S'il faut surmonter de telles difficultés, la façon appropriée de le faire semble être celle de la clarification dans le traité lui-même et non celle de l'intervention judiciaire, eu égard au fait en particulier que l'intention des auteurs du traité semble avoir été que les effets des impositions intérieures sur les échanges intracommunautaires soient examinés conformément aux dispositions de l'article 90 CE.

34 — Arrêt Commission/Danemark, point 12.

35 — Voir, par exemple, la jurisprudence citée note 19 ci-dessus; il est à relever que le critère des effets aléatoires et indirects qui y est visé ne serait d'aucune utilité dans un cas tel que celui de l'espèce.

— Types de justifications possibles

63. Le second problème majeur concerne le fait que les mesures tombant sous le coup de l'article 28 CE ne peuvent pas, selon la jurisprudence de la Cour, être justifiées par des raisons économiques, élément qui touche plus particulièrement à la seconde question posée par la juridiction nationale.

64. Si la taxe danoise d'immatriculation des véhicules automobiles doit être examinée au regard de l'article 28 CE et s'il s'avère qu'elle tombe sous le coup de l'interdiction consacrée par cet article, la réponse à la seconde question est en principe claire. Si une restriction doit être appréciée au regard de l'article 28 CE, les différentes justifications existant en vertu de l'article 30 CE ou de la jurisprudence Cassis de Dijon peuvent entrer en ligne de compte.

65. Toutefois, comme l'ont souligné DBI et la Commission, la Cour a jugé que «des objectifs de nature purement économique ne peuvent justifier une entrave au principe fondamental de libre circulation des marchandises» [36].

66. Or, le principal objet de la taxation est généralement l'objectif économique consistant à procurer des recettes fiscales à l'État. Certaines charges visent également à rendre moins attractif l'achat de certains produits, considérés comme ayant des effets néfastes ou indésirables mais comme ne justifiant pas une interdiction pure et simple. Néanmoins, de tels produits présentent souvent une grande élasticité de la demande et peuvent donc fournir des rentrées considérables à l'État.

67. Si une charge compatible avec l'article 90 CE tombait sous le coup de l'interdiction de l'article 28 CE, il semblerait que, par application de la jurisprudence citée, la nature économique inhérente à une telle charge exclurait toute justification.

68. Un tel résultat serait pervers, car il impliquerait que des taxes non prohibées par l'article 90 CE devraient néanmoins être exposées à la censure de l'article 28 CE sans qu'il soit permis à l'État d'invoquer, à titre de justification, le but même de leur perception, à savoir la collecte de recettes fiscales, bien que l'on puisse difficilement nier que le but consistant à financer les dépenses publiques par la taxation publique soit justifié en lui-même.

69. Toutefois, la jurisprudence citée par DBI et la Commission ne corrobore pas

36 — Arrêt du 28 avril 1998, Decker (C-120/95, Rec. p. I-1831, point 39); voir également arrêts 19 décembre 1961, Commission/Italie (7/61, Rec. p. 635, p. 657); du 9 juin 1982, Commission/Italie (95/81, Rec. p. 2187, point 27), et du 7 février 1984, Duphar e.a. (238/82, Rec. p. 523, point 23).

entièrement un point de vue aussi catégorique.

70. Dans l'arrêt Duphar e.a. [37], la Cour a déclaré que l'article 30 CE ne pouvait pas justifier une mesure «qui vise avant tout un objectif budgétaire», ce qui implique qu'une justification n'existe que si la mesure vise avant tout un objectif non économique. Dans l'arrêt Campus Oil e.a. [38], elle a admis que, lorsque des mesures sont justifiées par les exigences de la sécurité publique, le fait qu'elles soient également de nature à permettre d'atteindre d'autres objectifs de nature économique n'exclut pas l'application de l'article 30 CE — ce qui ne couvre toujours pas la situation dans laquelle les préoccupations d'intérêt public sont purement secondaires. Dans l'arrêt Decker [39], la Cour a uniquement mentionné les «objectifs de nature *purement* économique» [40] et a reconnu qu'un risque d'atteinte grave à l'équilibre financier du système de sécurité sociale pouvait constituer une raison impérieuse d'intérêt général.

71. Il semble découler de cette jurisprudence qu'un objectif économique, tel que celui de collecter des recettes fiscales pour financer les dépenses publiques, ne peut pas constituer en soi une justification au titre de l'article 30 CE ou de la jurisprudence Cassis de Dijon, mais que sa présence ne fait pas obstacle à l'existence d'une justification d'intérêt public de ce type i) s'il est subsidiaire à ce dernier objectif ou ii) s'il constitue le moyen de réaliser cet objectif. Dans ces conditions, il semble que de nombreux prélèvements ne pourraient néanmoins pas être justifiés.

72. Dans la présente espèce, le gouvernement danois a affirmé que la taxe d'immatriculation des véhicules automobiles était perçue pour des raisons tenant essentiellement aux finances publiques (elle représente quelque 9,5 % de l'ensemble des ressources fiscales étatiques provenant d'accises et de taxes à la consommation), mais que des considérations de protection de l'environnement (en vue de réduire l'encombrement des routes et d'encourager les transports publics) étaient également présentes.

73. Les buts du prélèvement de la taxe ne sembleraient donc pas pouvoir relever du champ d'application de l'article 30 CE ou de la jurisprudence de la Cour en matière de justification.

74. Toutefois, s'ils devaient en relever, il serait néanmoins nécessaire que le prélèvement de la taxe satisfasse au principe de proportionnalité; il doit être proportionné à l'objectif à atteindre [41] et il ne peut pas

37 — Précité note 36.

38 — Arrêt du 10 juillet 1984 (72/83, Rec. p. 2727, points 35 et 36).

39 — Précité note 36.

40 — C'est nous qui soulignons.

41 — Voir, par exemple, l'arrêt du 8 mars 2001, Gourmet International Products (C-405/98, Rec. p. I-1795, point 28).

bénéficier de la dérogation si les buts poursuivis peuvent être atteints de manière aussi efficace par des mesures moins restrictives des échanges intracommunautaires [42]. Dans ce cas, il appartiendrait à la juridiction nationale de vérifier le respect de ce principe.

77. Il peut également sembler anormal — eu égard à la jurisprudence relative aux articles 25 CE et 90 CE — que la charge la plus minime perçue à l'occasion du franchissement de la frontière par les marchandises enfreigne le traité alors que, dans de nombreux cas, une imposition intérieure très élevée ne l'enfreint pas, quels que soient les effets respectifs de ces mesures sur les échanges intracommunautaires.

Considérations finales

75. Les difficultés que comporte la définition — d'une manière compatible avec la jurisprudence existante — d'un seuil à partir duquel l'article 28 CE serait applicable aux impositions intérieures ainsi que d'un système de justifications éventuelles de telles impositions corroborent à notre avis la conclusion selon laquelle l'article 28 CE n'est pas la disposition appropriée pour examiner des impositions intérieures, bien qu'elles puissent de facto avoir un effet restrictif sur les échanges intracommunautaires.

78. Toutefois, la réponse à ces deux anomalies apparentes peut résider en partie, lorsque la question de la compatibilité avec l'article 90 CE se pose, dans un examen plus minutieux de la mesure dans laquelle une taxe litigieuse fait effectivement partie intégrante d'un système normal d'imposition dans l'État membre en question — examen du type de ceux qui ont déjà été effectués, dans des contextes légèrement différents, dans le passé [43]. À cet égard, il peut également être utile de prendre en considération le niveau de la taxe par rapport à celui d'autres taxes nationales dans des domaines comparables et même par rapport aux taux différenciés de telles impositions dans les autres États membres.

76. Nous sommes conscient du fait qu'une telle conclusion semble indiquer une lacune dans le traité là où l'on ne s'attendrait pas à en trouver. Il semble effectivement être tout à fait incompatible avec les objectifs du marché intérieur qu'un État membre puisse taxer certaines marchandises importées à un point tel que le flux des échanges intracommunautaires en est sensiblement affecté.

79. On peut rappeler pour finir que la Commission a soumis certaines recommandations au Conseil et au Parlement dans sa communication du 6 septembre 2002 [44].

42 — Voir, pour un exemple récent, l'arrêt du 24 octobre 2002, Hahn (C-121/00, Rec. p. I-9193, point 39).

43 — Par exemple dans l'affaire Co-Frutta, arrêt du 7 mai 1987 (193/85, Rec. p. 2085), en particulier au point 12, en ce qui concerne la distinction entre les articles 25 CE et 90 CE.

44 — Précitée note 5.

Ces recommandations visent, notamment, à avancer dans la voie de la restructuration et du rapprochement des impositions nationales sur les véhicules à moteur dans le but, en particulier, d'améliorer le fonctionnement du marché intérieur et d'encourager une réduction des émissions de CO_2. Nous ne nous exprimons pas sur le contenu de ces recommandations, mais une initiative législative nous paraît plus appropriée, en matière fiscale, qu'une approche jurisprudentielle au cas par cas dans le cadre de l'article 28 CE.

Conclusion

80. Nous proposons par conséquent à la Cour de donner la réponse suivante à l'Østre Landsret:

«Une charge perçue par un État membre sur la première immatriculation d'un véhicule à moteur n'est pas en principe une mesure d'effet équivalent à une restriction quantitative aux importations interdite par l'article 28 CE, mais doit être examinée au regard de l'article 90 CE en tant qu'imposition intérieure, à moins que le mode d'imposition ne soit tel qu'elle constitue un droit de douane ou une taxe d'effet équivalent au sens de l'article 25 CE.»