CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER

présentées le 27 novembre 2001 [1]

1. Le Finanzgericht Münster (Allemagne) interroge la Cour, en application de l'article 234 CE, sur le point de savoir si une entreprise qui se consacre au transport de marchandises par route, dont le siège social est situé au Luxembourg et qui effectue du transport de cabotage [2] en Allemagne est redevable dans cet État de la taxe sur les véhicules automoteurs au titre des poids lourds immatriculés au Luxembourg.

Plus particulièrement, la juridiction allemande demande à la Cour d'interpréter l'article 6 du règlement (CEE) nº 3118/93 [3] et l'article 5 de la directive 93/89/CEE [4].

I — Les faits du litige au principal

2. La demanderesse au principal est la société Andreas Hoves Internationaler Transport-Service Sàrl, constituée au Luxembourg en juin 1989, dont M. Hoves est devenu l'associé unique en septembre 1993. À l'origine, il était le gérant unique de cette société, fonction dans laquelle il est secondé par M^me^ Jansen-Weber depuis mars 1998. M. Hoves est également gérant de la société Hoves Speditionsgesellschaft mbH, dont le siège social est situé en Allemagne.

3. L'objet de la société demanderesse est le transport national et international de marchandises. Jusqu'à la fin de l'année 1995, elle agissait exclusivement comme transporteur pour le compte de Hoves Speditionsgesellschaft mbH, selon les termes d'un contrat conclu en janvier 1993. Conformément à ce contrat, cette société se chargeait du planning des véhicules et des chauffeurs et, après l'exécution des ordres de transport, les comptes étaient réglés avec la demanderesse par voie d'inscription à son crédit. Depuis 1996, la société demanderesse opère également comme affréteur et effectue des transports internationaux pour différents donneurs d'ordre. Elle emploie huit chauffeurs, résí-

1 — Langue originale: l'espagnol.

2 — Le terme espagnol «cabotaje» désigne la navigation qu'effectuent les navires entre les ports d'un même pays, sens que confirme le dictionnaire de la langue espagnole de la Real Academia (22^e^ édition, 2001). En droit, ce terme a été étendu au transport pratiqué à l'intérieur d'un pays par d'autres voies que les voies maritimes.

3 — Règlement du Conseil, du 25 octobre 1993, fixant les conditions de l'admission de transporteurs non-résidents aux transports nationaux de marchandises par route dans un État membre (JO L 279, p. 1).

4 — Directive du Conseil, du 25 octobre 1993, relative à l'application par les États membres des taxes sur certains véhicules utilisés pour le transport de marchandises par route, ainsi que des péages et droits d'usage perçus pour l'utilisation de certaines infrastructures (JO L 279, p. 32).

dant tous en Allemagne, qui, semble-t-il, ramènent les véhicules à leur domicile. Les véhicules sont, en majeure partie, entretenus et réparés près des locaux de la société Hoves Speditionsgesellschaft mbH. Les décisions commerciales d'importance secondaire ainsi que d'autres concernant la gestion courante des affaires sont confiées à une employée basée au Luxembourg, où M. Hoves se déplace au moins deux fois par mois et où il reste plusieurs jours.

4. Quinze véhicules ont été immatriculés au nom de la demanderesse au Luxembourg, pour lesquels elle acquitte dans ce pays la taxe sur les véhicules automoteurs. Pour tous ces véhicules, elle a obtenu de l'administration luxembourgeoise des autorisations de cabotage conformément à l'article 5 du règlement (CEE) n° 4059/89 [5].

5. La demanderesse a sollicité en vain auprès du Bundesamt für Finanzen (office fédéral des impôts) le remboursement du montant de la taxe sur le chiffre d'affaires versé par elle au cours de la période comprise entre janvier 1993 et décembre 1994. Dans le cadre d'un recours intenté devant le Finanzgericht Köln, et afin de déterminer le siège de la direction de la société, le Bundesamt für Finanzen a demandé aux autorités luxembourgeoises leur coopération judiciaire et leur assistance administrative, en application de la directive 77/799/CEE [6].

En juillet 1996, elles lui ont répondu que la demanderesse ne disposait au Luxembourg ni d'un atelier propre ni d'un parking pour ses poids lourds. À leur avis, le siège de la direction de la société ne se trouvait pas, au sens de l'article 3, paragraphe 6, de la convention bilatérale tendant à l'élimination des doubles impositions [7], au Luxembourg, mais en Allemagne, dans la mesure où l'activité développée au Grand-Duché se limitait pour l'essentiel à l'organisation des opérations de transport et où les décisions les plus importantes concernant la société demanderesse étaient prises par M. Hoves, lequel a son domicile en Allemagne et y séjourne le plus souvent. Les autorités luxembourgeoises ont ajouté que la question de savoir si les bureaux de Remich et d'Esch-sur-Alzette constituent un établissement au sens de la convention est douteuse, mais qu'un établissement existe à Bertrange depuis le 9 février 1996.

6. Le Bundesamt für Finanzen et le Finanzamt Borken, qui est l'administration défenderesse au principal, ont suivi ce point de vue et ont retenu que le siège de la direction de la société Andreas Hoves Internationaler Transport-Service Sàrl se

5 — Règlement du Conseil, du 21 décembre 1989, fixant les conditions de l'admission de transporteurs non-résidents aux transports nationaux de marchandises par route dans un État membre (JO L 390, p. 3).

6 — Directive du Conseil, du 19 décembre 1977, concernant l'assistance mutuelle des autorités compétentes des États membres dans le domaine des impôts directs (JO L 336, p. 15).

7 — Convention tendant à l'élimination des doubles impositions conclue entre le le grand-duché de Luxembourg et la République fédérale d'Allemagne le 23 août 1958, modifiée le 15 juillet 1973 (BGBl. 1959, II, p. 1270, et BGBl. 1978, II, p. 111).

situait en Allemagne. Le Finanzamt Borken a évalué les bases d'imposition aux fins de l'impôt sur les sociétés et de la taxe sur le chiffre d'affaires pour les années 1989 à 1995, de l'impôt sur la fortune pour l'année 1992 ainsi que de l'impôt sur les salaires pour les années 1989 à 1994. Les réclamations introduites contre ces décisions n'avaient pas encore été tranchées au moment de la rédaction de l'ordonnance de renvoi préjudiciel.

7. Parallèlement, l'administration défenderesse a évalué le montant de la taxe sur les véhicules automoteurs due au titre des exercices 1991 à 1996 pour les poids lourds immatriculés au Luxembourg au nom de la demanderesse. Ce montant s'élevait à 309 909 DEM et a été réduit, au vu des données techniques fournies par l'entreprise, à 166 420 DEM.

8. Les réclamations introduites par la société Andreas Hoves Internationaler Transport-Service Sàrl ont été rejetées, car l'administration fiscale allemande a estimé que, dans les circonstances décrites ci-dessus, et indépendamment du fait que les véhicules étaient immatriculés au Luxembourg, où les autorisations de cabotage nécessaires avaient été accordées, il y avait eu utilisation abusive des véhicules au sens des articles 1er, paragraphe 1, point 3, et 2, paragraphe 5, du Kraftfahrzeugsteuergesetz (loi sur le régime fiscal des véhicules automoteurs) en Allemagne, puisqu'ils y avaient leur lieu de base habituel et que l'immatriculation prévue par l'article 23 de la Strassenverkehrs-Zulassungsordnung (règlement sur la mise en circulation des véhicules à moteur) faisait défaut. Elle a également considéré que l'entreprise ne pouvait se prévaloir de l'article 5 de la directive 93/89 et que les autorisations pour le transport de cabotage délivrées au Luxembourg étaient dénuées de pertinence.

9. Devant le Finanzgericht Münster, la société Andreas Hoves Internationaler Transport-Service Sàrl demande l'annulation des décisions prises à l'égard de ses recours ainsi que celle des avis d'imposition relatifs à la taxe sur les véhicules automoteurs. L'administration fiscale défenderesse conclut au rejet des recours.

II — Les questions préjudicielles posées

10. Afin de résoudre ce litige, la juridiction allemande a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes:

«1) L'article 6 du règlement n° 3118/93 s'oppose-t-il à des dispositions nationales entraînant la perception de la taxe sur les véhicules automoteurs frappant l'utilisation de véhicules automobiles pour le transport de marchandises par route, qui sont immatriculés dans un autre État membre de l'Union européenne, pour lesquels une autorisation de cabotage a été délivrée dans

ce pays, qui exercent l'activité de cabotage en République fédérale d'Allemagne et qui y ont leur lieu de base habituel?

2) Dans des cas comme ceux visés sous 1, l'article 5 de la directive 93/89 fait-il obstacle à une législation nationale telle que celle prévue par les dispositions combinées de l'article 1er, paragraphe 1, point 2, deuxième phrase, deuxième partie, du Kraftfahrzeugsteuergesetz (loi allemande sur le régime fiscal des véhicules automoteurs) et de l'article 1er, paragraphe 1, point 3, de la même loi?»

III — La législation nationale

11. Selon les indications du Finanzgericht Münster, la législation allemande en vigueur au cours de la période considérée est la suivante:

A — *Loi sur le régime fiscal des véhicules automoteurs*

Article premier (dans la version antérieure au 1er janvier 1995)

«1) Est soumise à la taxe sur les véhicules automoteurs

1. [...]

2. la détention de véhicules étrangers destinés à la circulation sur la voie publique, dès lors que les véhicules se trouvent sur le territoire national;

3. l'utilisation illégale de véhicules».

Article premier (dans la version applicable après le 31 décembre 1994)

«1) Est soumise à la taxe sur les véhicules automoteurs

1. [...]

2. la détention de véhicules étrangers destinés à la circulation sur la voie publique, dès lors que les véhicules se

trouvent sur le territoire national. Sont exceptés les seuls véhicules et ensembles de véhicules couplés destinés exclusivement au transport de marchandises par route et ayant un poids total en charge autorisé égal ou supérieur à 12 000 kg, qui sont immatriculés dans un autre État membre des Communautés européennes conformément à l'article 5 de la directive 93/89; à l'exception toutefois des cas énoncés sous 3 [8];

3. l'utilisation illégale de véhicules; [...]»

Article 2. Définitions, collaboration des autorités compétentes en matière de circulation

«[...]

4) Un véhicule est un véhicule étranger s'il est immatriculé dans un autre État membre.

5) Il y a utilisation illégale au sens de la présente loi, si un véhicule est mis en circulation sur la voie publique sur le territoire national sans être immatriculé conformément au droit national. [...]»

B — *Règlement sur la mise en circulation des véhicules à moteur*

Article 18. Obligation d'immatriculation

«Les véhicules à moteur ayant une vitesse maximale par construction dépassant 6 kilomètres par heure et leurs remorques (véhicules tirés par des véhicules à moteur à l'exception de véhicules hors d'état de marche, de véhicules qui sont dépannés et d'essieux de traînage) ne peuvent circuler sur la voie publique que s'ils ont été admis à la circulation après réception ou homologation communautaire par type de véhicule et attribution d'un numéro d'immatriculation pour véhicules à moteur ou remorques par l'autorité administrative.»

Article 23. Attribution des numéros d'immatriculation

«1) L'attribution d'un numéro d'immatriculation pour un véhicule à moteur ou une remorque doit être sollicitée par le

8 — Selon la Commission, cet article a été introduit par le Gesetz zur Änderung des Umsatzsteuergesetzes und anderer Gesetze (loi portant modification de la loi sur la taxe sur le chiffre d'affaires et d'autres lois), du 9 août 1994 (BGBl. I, p. 2058). La juridiction de renvoi affirme dans son ordonnance que, par cet article, le législateur allemand avait l'intention de transposer les dispositions de la directive 93/89 en droit interne.

propriétaire auprès de l'autorité administrative de la circonscription du lieu de base habituel du véhicule.»

C — *Règlement relatif à la circulation automobile internationale (Verordnung über internationalen Kraftfahrzeugverkehr)* [9]

Article premier

«1) Les véhicules à moteur étrangers et leurs remorques sont admis à circuler temporairement sur le territoire couvert par le présent règlement si l'autorité compétente leur a délivré

a) [...]

b) un certificat d'immatriculation étranger

et s'ils n'ont pas leur lieu de base habituel sur le territoire couvert par le présent règlement.»

12. La juridiction nationale indique dans son ordonnance que le lieu de base habituel est le lieu à partir duquel le véhicule est directement mis en circulation sur la voie publique et où il est stationné à la fin du trajet. Dans le transport interrégional c'est le lieu où sont prises les décisions concernant l'utilisation du véhicule, y compris le temps de repos [10].

IV — La législation communautaire

13. En décembre 1989, le Conseil a instauré, par le règlement n° 4059/89, un régime transitoire du cabotage en vertu duquel, à partir du 1er juillet 1990, tout transporteur de marchandises par route pour compte d'autrui qui est établi dans un État membre et qui y est habilité à effectuer des transports internationaux de marchandises par route pourrait, dans certaines conditions, effectuer des transports nationaux à titre temporaire dans un autre État membre sans y disposer d'un siège ou d'un autre établissement. Le cabotage ne pouvait être effectué que dans le cadre d'un contingent communautaire comprenant 15 000 autorisations d'une durée de deux mois. Ce règlement était applicable jusqu'au 31 décembre 1992, le Conseil devant adopter, avant le 1er juillet 1992, un règlement définissant le régime définitif du cabotage.

9 — (RGBl. I, p. 1137).

10 — Arrêt du Bundesfinanzhof du 21 novembre 1989, VII R 59/87, BFH/NV 1990, p. 602.

La Cour a annulé ce règlement au motif que le Conseil avait commis une violation des formes substantielles en ne consultant pas de nouveau le Parlement alors que la réglementation approuvée différait du texte sur lequel il s'était déjà prononcé. Elle a décidé, toutefois, de maintenir les effets du règlement annulé jusqu'à ce que le Conseil, après consultation régulière du Parlement, ait adopté une nouvelle réglementation en la matière [11].

14. En octobre 1993, le Conseil a approuvé le règlement nº 3118/93, instaurant un nouveau régime transitoire de cabotage pour la période allant de janvier 1994 à juin 1998, dans le cadre d'un contingent communautaire de 30 000 autorisations, d'une durée de deux mois, qui devait être augmenté de 30 % par an à partir de janvier 1995 [12]. Le grand-duché de Luxembourg a disposé de 1 207 autorisations en 1994, 1 570 en 1995, 2 041 en 1996, 2 654 en 1997 et 1 726 pour la première moitié de 1998. Depuis le 1er juillet 1998, tout transporteur non-résident répondant aux conditions prévues à l'article 1er est admis à effectuer, à titre temporaire et sans restrictions quantitatives, des transports nationaux de marchandises par route dans un autre État membre, sans y disposer d'un siège ou d'un autre établissement.

15. Les dispositions du règlement nº 3118/93 pertinentes dans le cadre de la résolution du présent litige sont les paragraphes 1 et 3 de l'article 6, qui se lisent, respectivement, comme suit:

«1. L'exécution des transports de cabotage est soumise, sous réserve de l'application de la réglementation communautaire, aux dispositions législatives, réglementaires et administratives en vigueur dans l'État membre d'accueil, dans les domaines suivants:

a) prix et conditions régissant le contrat de transport;

b) poids et dimensions des véhicules routiers: les valeurs des poids et dimensions peuvent, le cas échéant, dépasser celles applicables dans l'État membre d'établissement du transporteur, mais elles ne peuvent en aucun cas dépasser les valeurs techniques certifiées par les preuves de conformité visées à l'article 1er paragraphe 1 de la directive 86/364/CEE du Conseil;

c) prescriptions relatives aux transports de certaines catégories de marchandises, notamment les marchandises dangereuses, les denrées périssables, les animaux vivants;

11 — Arrêt du 16 juillet 1992, Parlement/Conseil (C-65/90, Rec. p. I-4593, points 21 et 24).

12 — Ce règlement a subi de légères modifications résultant de l'adoption du règlement (CE) nº 3315/94 du Conseil, du 22 décembre 1994 (JO L 350, p. 9).

d) temps de conduite et de repos;

e) taxe sur la valeur ajoutée (TVA) sur les services de transport.

[...]»

«3. Les dispositions visées au paragraphe 1 doivent être appliquées aux transporteurs non-résidents dans les mêmes conditions que celles que cet État membre impose à ses propres ressortissants, afin d'empêcher toute discrimination, manifeste ou déguisée, fondée sur la nationalité ou le lieu d'établissement.»

16. Le jour même de l'adoption par le Conseil du règlement n° 3118/93, celui-ci a également approuvé la directive 93/89, obligeant les États membres à aligner le régime fiscal qu'ils appliquent aux véhicules utilisés pour le transport de marchandises par route sur des taux minimaux applicables en fonction du nombre d'essieux et du poids total en charge autorisé. Le délai de transposition expirait le 1er janvier 1995.

La dénomination des taxes dans chaque État membre figurait à l'article 3: pour le grand-duché de Luxembourg, il s'agissait de la «taxe sur les véhicules automoteurs» et, pour la République fédérale d'Allemagne, de la «Kraftfahrzeugsteuer».

L'article 5 disposait:

«En ce qui concerne les véhicules immatriculés dans les États membres, les taxes visées à l'article 3 sont perçues uniquement par l'État membre d'immatriculation.»

La Cour a annulé cette directive en raison du fait que le Conseil avait commis une violation des formes substantielles en ne consultant pas une seconde fois le Parlement après avoir introduit des modifications dans le projet de la Commission. Dans ce cas-là également la Cour a décidé de maintenir provisoirement l'ensemble des effets de la directive annulée jusqu'à ce que le Conseil ait adopté une nouvelle directive [13], laquelle n'est entrée en vigueur qu'en juin 1999 [14]. Le délai imparti pour la transposition en droit interne des dispositions de la directive a expiré le 1er juillet 2000. Ni l'article 3, pour ce qui concerne la dénomination des taxes frappant les véhicules au Luxembourg et en Allemagne, ni l'article 5, que le Finanzgericht Münster demande à la Cour d'interpréter, n'ont été modifiés par la directive 1999/62.

13 — Arrêt du 5 juillet 1995, Parlement/Conseil (C-21/94, Rec. p. I-1827, points 28 et 32).

14 — Directive 1999/62/CE du Parlement européen et du Conseil, du 17 juin 1999, relative à la taxation des poids lourds pour l'utilisation de certaines infrastructures (JO L 187, p. 42).

V — La procédure devant la Cour

17. Ont présenté des observations écrites dans le délai imparti à cet effet par l'article 20 du statut CE de la Cour de justice la demanderesse au principal, le gouvernement français et la Commission.

Le représentant de l'administration défenderesse, l'agent du Royaume-Uni et celui de la Commission ont comparu à l'audience, qui s'est tenue le 16 octobre 2001, afin d'être entendus en leurs plaidoiries.

VI — Les questions posées

A — *Examen de la première question*

18. Par cette question, la juridiction de renvoi souhaite savoir si l'article 6 du règlement n° 3118/93 s'oppose à une législation d'un État membre soumettant à la taxe sur les véhicules automoteurs l'utilisation sur son territoire de poids lourds y ayant leur lieu de base habituel, au motif qu'ils sont immatriculés dans un autre État membre de l'Union européenne, où ils disposent d'une autorisation de cabotage.

19. La société demanderesse au principal estime que cette question appelle une réponse affirmative, car elle a acquitté la taxe sur les véhicules automoteurs dans l'État membre d'immatriculation, le Luxembourg. Elle a obtenu dans cet État les licences communautaires et les autorisations de cabotage pour ces véhicules, après vérification, chaque année, du respect des conditions exigées, à savoir, notamment, la détermination du siège de la société et du lieu de rattachement des véhicules et l'observation des normes techniques et économiques. Elle soutient qu'elle ne dispose au Grand-Duché ni d'un atelier propre ni de places de stationnement pour les poids lourds, mais considère que, si ces conditions étaient un préalable à l'exploitation d'une entreprise de transports, les autorités luxembourgeoises ne lui permettraient pas de se consacrer à cette activité.

Elle affirme que, pour définir le centre d'opération de l'entreprise, il convient de tenir compte de plusieurs circonstances objectives, parmi lesquelles les suivantes: les véhicules sont affectés en grande majorité à l'étranger; les temps de pause au Luxembourg sont au moins aussi longs qu'en Allemagne; l'immatriculation et le paiement de la taxe sur les véhicules automoteurs ont lieu au Grand-Duché; les contrôles techniques bisannuels sont effectués dans cet État; le plein de carburant est fait au Luxembourg, où sont également

assurés les poids lourds; les chauffeurs y sont enregistrés et assurés; l'entreprise utilise des licences de transport luxembourgeoises, renouvelées chaque année; la réglementation en vigueur relative aux conditions d'accès à la profession dans cet État est respectée; la société est régulièrement contrôlée par les autorités luxembourgeoises et assujettie à l'impôt au Luxembourg.

20. Le Finanzamt Borken a présenté des observations orales par lesquelles il s'oppose à l'interprétation des règles communautaires proposée par la Commission. Il soutient que le règlement n° 3118/93, qui est d'application directe depuis le 1er janvier 1994, n'empêchait pas les États membres, avant le 1er janvier 1995, date à laquelle ils devaient avoir modifié leur législation interne pour se conformer à la directive 93/89, d'appliquer leur réglementation relative à l'immatriculation des véhicules.

21. Le gouvernement français admet que la taxe sur les véhicules automoteurs ne figure pas expressément à l'article 6 du règlement n° 3118/93, qui définit les domaines dans lesquels l'exercice de l'activité de cabotage relève du droit de l'État d'accueil, mais souligne que ladite disposition est applicable sous réserve de la réglementation communautaire. De fait, la perception par les États membres de taxes sur les véhicules automoteurs utilisés pour le transport de marchandises a été réglementée par la directive 93/89, dont l'article 5, en prévoyant que les taxes sont perçues uniquement par l'État membre d'immatriculation, n'établit aucune distinction entre les véhicules, selon qu'ils réalisent ou non des opérations de cabotage.

22. L'agent du Royaume-Uni a soutenu à l'audience que le transport de cabotage constitue une exception à la règle générale selon laquelle la perception de la taxe sur les véhicules automoteurs est effectuée par l'État sur le territoire duquel ces véhicules sont utilisés. Au regard de la finalité du règlement n° 3118/93, et compte tenu du fait que l'immatriculation des véhicules et l'assujettissement à la taxe vont de pair, il considère que l'article 6 s'oppose à ce que la République fédérale d'Allemagne exige le paiement de la taxe sur les véhicules de l'entreprise demanderesse au principal immatriculés au Luxembourg.

23. La Commission affirme que l'article 6 du règlement n° 3118/93 interdit à l'État d'accueil de percevoir la taxe sur les véhicules automoteurs pendant la durée de l'autorisation de cabotage délivrée par l'État d'établissement, quelle que soit la base habituelle du véhicule utilisé pour le transport au cours de cette période.

24. Afin de répondre à la question, je souhaiterais préciser que, conformément à l'article 92, paragraphe 1, de l'arrêté grand-ducal du 23 novembre 1955 portant règlement de la circulation sur toutes les

voies publiques [15], est soumis à l'obligation d'immatriculation au Luxembourg tout véhicule appartenant à une personne morale dont le siège social est situé dans cet État. Partant, la société Andreas Hoves Internationaler Transport-Service Sàrl, constituée au Luxembourg et dont le siège social est situé dans ce même État, est tenue d'y immatriculer les véhicules qu'elle possède.

La Cour récemment a confirmé que les sociétés ont le droit d'exercer leur activité dans un autre État membre par l'intermédiaire d'une agence, succursale ou filiale, la localisation de leur siège statutaire, de leur administration centrale ou de leur principal établissement servant à déterminer, à l'instar de la nationalité des personnes physiques, leur rattachement à l'ordre juridique d'un État membre [16].

25. L'article 71 CE impose au Conseil l'obligation d'établir les conditions d'admission de transporteurs non-résidents aux transports nationaux dans un État membre. Cette disposition implique l'élimination de toutes restrictions à l'égard du prestataire de services en raison de sa nationalité ou de la circonstance qu'il est établi dans un État membre autre que celui où la prestation doit être fournie.

Le Conseil s'est acquitté de cette obligation en adoptant, en 1989, le règlement nº 4059/89 et, après son annulation par la Cour, en approuvant le règlement nº 3118/93, qui est entré en vigueur le 1er janvier 1994. À compter de cette date, les transporteurs de marchandises par route définis à l'article 1er sont admis à effectuer, à titre temporaire, des transports nationaux pour compte d'autrui dans un autre État membre, dénommés «transports de cabotage», sans y disposer d'un siège ou d'un autre établissement.

26. Conformément à l'article 3, la Commission attribue les autorisations de cabotage aux États membres d'établissement, lesquels, à leur tour, les délivrent aux transporteurs qui en font la demande.

27. Une fois l'autorisation de cabotage obtenue, l'exécution du transport de cabotage est soumise au droit communautaire, sous réserve, pour le transporteur, selon l'article 6, de devoir se conformer également à la réglementation en vigueur dans l'État membre d'accueil, dans une série de domaines énumérés limitativement: a) prix et conditions régissant le contrat de transport; b) poids et dimensions des véhicules routiers; c) prescriptions relatives aux transports de certaines catégories de marchandises, notamment les marchandises dangereuses, les denrées périssables, les animaux vivants; d) temps de conduite et de repos, et e) taxe sur la valeur ajoutée sur les services de transport.

15 — Mém. 1955, p. 1413 et 1462.

16 — Arrêts du 28 janvier 1986, Commission/France (270/83, Rec. p. 273, point 18); du 10 juillet 1986, Segers (79/85, Rec. p. 2375, point 13); du 13 juillet 1993, Commerzbank (C-330/91, Rec. p. I-4017, point 13); du 16 juillet 1998, ICI (C-264/96, Rec. p. I-4695, point 20), et du 9 mars 1999, Centros (C-212/97, Rec. p. I-1459, point 20).

28. Il est établi que, pendant la période en cause, la société demanderesse au principal a bénéficié d'autorisations de cabotage délivrées par l'administration luxembourgeoise en vue d'effectuer des transports de marchandises pour compte d'autrui en Allemagne, raison pour laquelle le règlement n° 3118/93 lui est applicable. Il a été précisé également que l'article 6 ne contient ni la réglementation relative à l'immatriculation des véhicules, ni celle qui prévoit le paiement de la taxe sur les véhicules automoteurs, puisque cette disposition énumère les obligations légales auxquelles doit se soumettre dans l'État membre d'accueil le transporteur qui effectue des activités de cabotage.

29. Je considère, par conséquent, que la République fédérale d'Allemagne, en tant qu'État d'accueil pour les transports de cabotage réalisés par la société demanderesse au principal, ne peut pas l'obliger à respecter sa législation en matière d'immatriculation et de paiement de la taxe sur les véhicules automoteurs.

30. Cette solution est non seulement conforme au droit communautaire, mais elle me paraît être la plus appropriée, car le transport de cabotage revêt, par définition, un caractère temporaire, en exigeant que le transporteur ne dispose pas d'un siège ou d'un établissement dans l'État membre d'accueil. Le cabotage est, de par sa nature même, une activité limitée dans le temps, dès lors qu'il s'agit d'une prestation de services dépourvue de l'élément de permanence qui caractérise la possession d'un siège. Il serait contre-productif et surtout peu rentable pour les entreprises d'avoir à acquitter la taxe sur les véhicules automoteurs dans l'État membre d'accueil à chaque fois qu'elles souhaiteraient se consacrer au transport de cabotage.

La Cour a précisé que le caractère temporaire des activités en cause est à apprécier non seulement en fonction de la durée de la prestation, mais également en fonction de sa fréquence, périodicité ou continuité [17].

31. Le Finanzgericht Münster indique dans son ordonnance que la jurisprudence du Bundesfinanzhof exige que le lieu de base habituel d'un véhicule soit le lieu à partir duquel le véhicule est directement mis en circulation sur la voie publique et où il est stationné à la fin du trajet et, s'il s'agit de transport interrégional, comme en l'espèce, le lieu où sont prises les décisions concernant l'utilisation du véhicule, y compris le temps de repos.

Je formulerai plusieurs objections contre l'application de cette jurisprudence au cas de la société Andreas Hoves Internationaler Transport-Service Sàrl: en premier lieu, elle est antérieure à l'adoption du règlement n° 4059/89, dont l'article 5 avait le même

17 — Arrêt du 30 novembre 1995, Gebhard (C-55/94, Rec. p. I-4165, point 27).

contenu que l'article 6 du règlement nº 3118/93; elle n'a donc pas pu prendre en considération le fait que les transporteurs établis dans d'autres États membres seraient admis à effectuer des transports nationaux sans avoir à changer de siège ou à ouvrir un établissement; en deuxième lieu, le cabotage étant une opération de transport national, il est plus logique que, pendant la période où les véhicules exercent ce type d'activités en Allemagne, ils soient mis en circulation sur la voie publique et stationnent dans cet État; enfin, pour une entreprise aux dimensions aussi réduites que celles qui semblent caractériser la société de M. Hoves au Luxembourg, dans laquelle une ou deux personnes prennent les décisions relatives à l'affectation des véhicules, et à une époque où les communications ont connu des avancées si considérables, l'idée d'un centre d'opérations fixe paraît dépassée.

32. Il est constant que, tout au long de la période en cause, la société Andreas Hoves Internationaler Transport-Service Sàrl a bénéficié d'autorisations pour effectuer des transports de cabotage en Allemagne délivrées par l'administration luxembourgeoise et que cette société ne possède aucun établissement en Allemagne.

Je ne nie pas qu'il puisse sembler douteux que la société demanderesse au principal ait bénéficié d'autorisations de cabotage de deux mois, pendant plusieurs années de suite, compte tenu du fait que, en vertu de l'article 3, paragraphe 3, du règlement nº 3118/93, chaque autorisation ne peut être utilisée que pour un seul véhicule. Je suis également sceptique à l'égard du fait que la société demanderesse, qui possède quinze véhicules immatriculés à son nom au Luxembourg, soit en mesure de les exploiter avec huit chauffeurs. De plus, si ces huit chauffeurs résidant en Allemagne sont les seuls qui se déplacent avec leur véhicule jusqu'à leur domicile, pour quelle raison le Finanzamt Borken prétend-il que la taxe soit acquittée pour les quinze véhicules de l'entreprise?

33. Il résulte de la jurisprudence de la Cour qu'un État membre est en droit de prendre des mesures destinées à empêcher que, à la faveur des facilités créées en vertu du traité CE, certains de ses ressortissants ne tentent de se soustraire abusivement à l'emprise de leur législation nationale et que les justiciables ne sauraient abusivement ou frauduleusement se prévaloir des normes communautaires [18].

34. Toutefois, la République fédérale d'Allemagne ne semble pas avoir eu recours aux

18 — Voir, notamment, dans le domaine de la libre prestation de services, arrêts du 3 décembre 1974, Van Binsbergen (33/74, Rec. p. 1299, point 13); du 3 février 1993, Veronica Omroep Organisatie (C-148/91, Rec. p. I-487, point 12), et du 5 octobre 1994, TV10 (C-23/93, Rec. p. I-4795, point 21); en matière de liberté d'établissement, arrêts du 7 février 1979, Knoors (115/78, Rec. p. 399, point 25); du 3 octobre 1990, Bouchoucha (C-61/89, Rec. p. I-3551, point 14), et Centros, précité, point 24; en matière de libre circulation des marchandises, arrêt du 10 janvier 1985, Leclerc e.a. (229/83, Rec. p. 1, point 27); en matière de sécurité sociale, arrêt du 2 mai 1996, Paletta (C-206/94, Rec. p. I-2357, point 24); en matière de libre circulation des travailleurs, arrêt du 21 juin 1988, Lair (39/86, Rec. p. 3161, point 43); en matière de politique agricole commune, arrêt du 3 mars 1993, General Milk Products (C-8/92, Rec. p. I-779, point 21), et, en matière de droit des sociétés, arrêt du 12 mai 1998, Kefalas e.a. (C-367/96, Rec. p. I-2843, point 20).

possibilités de vérification que le règlement n° 3118/93 reconnaît à l'administration de l'État membre d'accueil, en partant du principe que l'autorisation de cabotage doit se trouver à bord du véhicule et qu'elle doit être présentée à chaque fois que les agents chargés du contrôle le demandent. Par ailleurs, l'article 8 oblige les États membres à s'accorder mutuellement assistance pour l'application du règlement et accorde à l'autorité compétente de l'État membre d'accueil, sans préjudice de poursuites en matière pénale, la faculté de prendre des sanctions, sur une base non discriminatoire, contre le transporteur non-résident qui a commis sur le territoire de cet État, à l'occasion d'un transport de cabotage, des infractions au règlement ou aux réglementations communautaires ou nationales en matière de transports. Ces sanctions peuvent aller d'un simple avertissement à une interdiction temporaire d'effectuer des transports de cabotage sur le territoire de l'État membre d'accueil. Ces infractions et ces sanctions doivent être notifiées à l'État membre d'établissement qui, après consultation de l'administration de l'État membre d'accueil, peut prononcer la sanction du retrait de l'autorisation d'exercer la profession de transporteur de marchandises par route.

Si les pouvoirs publics allemands considéraient que la société Andreas Hoves Internationaler Transport-Service Sàrl enfreignait les autorisations de cabotage accordées par le grand-duché de Luxembourg, ils auraient dû agir dans le cadre des possibilités que leur reconnaît le règlement n° 3118/93, au lieu de prétendre lui imposer l'obligation d'acquitter la taxe sur les véhicules automoteurs pour quinze poids lourds, au titre desquels elle avait déjà été assujettie au Luxembourg, ce qui ressemble davantage à une sanction déguisée non prévue par la réglementation communautaire qu'à une obligation légale de portée générale.

35. Je considère, par conséquent, que l'article 6 du règlement n° 3118/93 s'oppose à une réglementation d'un État membre assujettissant à la taxe sur les véhicules automoteurs l'utilisation de camions sur son territoire, où ils ont leur lieu de base habituel, au motif qu'ils sont immatriculés dans un autre État de l'Union, lequel leur a délivré une autorisation de cabotage.

B — *Examen de la seconde question*

36. Telle qu'elle est rédigée, cette question renvoie la Cour aux dispositions de la loi allemande sur le régime fiscal des véhicules automoteurs, qu'elle cite expressément, sans en spécifier le contenu. Ces règles, d'une part, exonèrent de la taxe les camions immatriculés dans un autre État membre et, d'autre part, excluent cet avantage dans le cas d'une utilisation illégale du véhicule. Cette notion est définie à l'article 2, paragraphe 5, de la loi et consiste à faire circuler un véhicule en Allemagne sans qu'il ait été immatriculé dans cet État lorsque la législation en vigueur prévoit cette exigence.

La juridiction nationale indique, toutefois, que l'article 1er, paragraphe 1, point 2, deuxième phrase, deuxième partie, de la loi impose, compte tenu de la jurisprudence des juridictions suprêmes relative au lieu de base habituel d'un véhicule, un assujettissement à la taxe en Allemagne en dépit d'une immatriculation à l'étranger. Elle ajoute qu'il résulte clairement de l'exposé des motifs de la loi que le législateur allemand, en partant du lieu de base habituel plutôt que du lieu d'immatriculation, a sciemment créé, afin d'empêcher d'éventuels cas d'évasion fiscale, un critère d'assujettissement indépendant de l'immatriculation pour des situations telles que celle de la société Andreas Hoves Internationaler Transport-Service Sàrl.

À mon sens, le juge national ne s'intéresse pas tant à l'éventualité d'une obligation d'immatriculation des véhicules en Allemagne, qui rejaillirait sur la société demanderesse au principal, qu'à la possibilité de voir cette société tenue d'acquitter la taxe dans plus d'un État, lorsque l'État d'accueil lui applique une législation privilégiant le lieu de base habituel du véhicule, dans l'interprétation qui est celle de la jurisprudence allemande.

37. En conséquence, par cette question, le Finanzgericht Münster souhaite savoir si, dans des cas comme celui que vise la première question, l'article 5 de la directive 93/89 fait obstacle à une législation nationale qui, après avoir exonéré de la taxe sur les véhicules automoteurs les camions qui sont immatriculés dans un autre État membre, où la taxe a déjà été acquittée pour ce motif, écarte l'application de cette exonération technique en cas d'utilisation illégale des véhicules, en considérant que cette circonstance se vérifie lorsque le lieu de base habituel du véhicule étranger est situé sur son territoire.

38. La demanderesse au principal invite la Cour à répondre par l'affirmative à la question posée.

39. Le Finanzamt Borken soutient que l'article 5 de la directive 93/89 ne peut couvrir que les cas d'immatriculation légale dans un État membre et qu'il n'est pas applicable à l'entreprise luxembourgeoise demanderesse au principal.

40. La réponse que le gouvernement français suggère d'apporter à cette question est que la directive 93/89 n'autorise la perception de la taxe sur les véhicules automoteurs que dans l'État d'immatriculation légale.

41. L'agent du Royaume-Uni s'aligne sur la position de la République française et de la

Commission. Il soutient que l'article 5 de la directive 93/89 est clair et que l'attitude de la République fédérale d'Allemagne, qui prétend dissocier l'immatriculation d'un véhicule dans un État membre du droit de l'assujettir à la taxe, est contraire à cette disposition communautaire.

42. De l'avis de la Commission, l'article 5 de la directive 93/89 s'oppose, lorsqu'un véhicule est immatriculé dans un autre État membre, à une disposition nationale qui rattache la perception de la taxe visée par l'article 3 à l'utilisation illicite du véhicule, c'est-à-dire à l'utilisation sur la voie publique sans qu'il soit régulièrement immatriculé conformément à la législation de l'État d'accueil.

43. La Cour a déclaré que la directive 93/89 a pour objectif l'élimination des distorsions de concurrence entre les entreprises de transport des États membres par l'harmonisation progressive des systèmes de prélèvement et l'institution de mécanismes équitables d'imputation des coûts d'infrastructure aux transporteurs [19]. À cette fin, l'article 3 contient une liste limitative des taxes; l'article 5 dispose que, en ce qui concerne les véhicules immatriculés dans la Communauté, les taxes, dont le montant ne peut être inférieur au minimum fixé dans l'annexe, sont perçues uniquement par l'État membre d'immatriculation; de plus, l'article 7 permet aux États membres de maintenir ou d'introduire des péages ou des droits d'usage, selon certaines conditions. Il est clair que la directive lie indissociablement le droit de percevoir la taxe sur les véhicules automoteurs à l'immatriculation et qu'elle prévoit que le véhicule ne peut être immatriculé et, partant, ne doit être assujetti à la taxe que dans un seul État.

44. Le délai de transposition en droit interne fixé par cette directive a expiré le 1er janvier 1995. La République fédérale d'Allemagne s'est conformée à l'obligation de modifier sa législation et, depuis cette date, exonère de la taxe sur les véhicules automoteurs les véhicules étrangers immatriculés dans un autre État membre qui se trouvent sur le territoire allemand, qui sont destinés exclusivement au transport de marchandises par route et qui ont un poids total en charge autorisé égal ou supérieur à douze tonnes (c'est-à-dire les véhicules visés par la directive).

Toutefois, le législateur allemand est allé plus loin en prévoyant que cette exonération technique ne pouvait s'appliquer en cas d'utilisation illégale de véhicules, à savoir

19 — Arrêt du 28 octobre 1999, Pfennigmann (C-193/98, Rec. p. I-7747, point 30).

lorsqu'ils sont mis en circulation sur la voie publique, sur le territoire national, sans avoir été immatriculés conformément à la législation en vigueur. En outre, un véhicule étranger ne peut être autorisé à circuler, ne serait-ce que temporairement, en Allemagne si son lieu de base habituel est situé dans cet État [20].

45. Je conviens avec la Commission que l'objectif de l'article 5 de la directive 93/89 n'est pas d'empêcher un État membre d'imposer ses propres exigences relatives au respect et à l'application des conditions d'immatriculation régies par sa législation des transports, en l'absence d'harmonisation des critères d'immatriculation des véhicules affectés au transport de marchandises par route. Toutefois, les litiges qui peuvent surgir pour cette raison doivent être résolus dans le respect du droit communautaire et non par la création d'un nouveau critère d'assujettissement qui est, en tout état de cause, contraire à la lettre de l'article 5 de la directive et à l'objet de celle-ci.

46. Si la thèse de l'administration allemande défenderesse au principal pouvait prévaloir, une société comme Andreas Hoves Internationaler Transport-Service Sàrl, constituée au Luxembourg et ayant son siège social dans cet État, où elle est tenue de par la loi d'immatriculer ses véhicules et où, en application de la directive 93/89, elle doit acquitter la taxe sur les véhicules automoteurs, pourrait se voir dans l'obligation de verser, pour les mêmes véhicules, lorsqu'elle effectue des transports de cabotage, une taxe de même nature dans un autre État membre.

Une telle situation est contraire à l'article 5 de la directive 93/89 et constitue une mesure discriminatoire envers les prestataires de services de transports étrangers, dès lors que ceux qui sont établis en Allemagne et qui ont immatriculé leurs véhicules dans cet État acquittent une seule fois la taxe.

47. L'État membre d'immatriculation étant seul habilité à percevoir la taxe sur les véhicules automoteurs immatriculés sur son territoire, je dois en déduire que l'article 5 de la directive 93/89 fait obstacle à une législation nationale qui, après avoir exonéré de la taxe les véhicules immatriculés dans un autre État membre, où la taxe a déjà été acquittée pour ce motif, écarte l'application de cette exonération technique en cas d'utilisation illégale des véhicules, en considérant que cette circonstance se vérifie lorsque le lieu de base habituel du véhicule étranger est situé sur son territoire.

20 — C'est la conclusion à laquelle je parviens après avoir interprété a contrario l'article 1er, paragraphe 1, sous b), du règlement relatif à la circulation automobile internationale.

VII — Conclusion

48. Eu égard aux considérations qui précèdent, je propose à la Cour de répondre comme suit au Finanzgericht Münster:

«1) L'article 6 du règlement (CEE) n° 3118/93 du Conseil, du 25 octobre 1993, fixant les conditions de l'admission de transporteurs non-résidents aux transports nationaux de marchandises par route dans un État membre, s'oppose à une législation d'un État membre soumettant à la taxe sur les véhicules automoteurs l'utilisation sur son territoire de poids lourds y ayant leur lieu de base habituel, au motif qu'ils sont immatriculés dans un autre État membre, où ils disposent d'une autorisation de cabotage.

2) L'article 5 de la directive 93/89/CEE du Conseil, du 25 octobre 1993, relative à l'application par les États membres des taxes sur certains véhicules utilisés pour le transport de marchandises par route, ainsi que des péages et droits d'usage perçus pour l'utilisation de certaines infrastructures, fait obstacle à une législation nationale qui, après avoir exonéré de la taxe sur les véhicules automoteurs ceux qui sont immatriculés dans un autre État membre, où la taxe a déjà été acquittée pour ce motif, écarte l'application de cette exonération technique en cas d'utilisation illégale des véhicules, en considérant que cette circonstance se vérifie lorsque le lieu de base habituel du véhicule est situé sur son territoire.»