ARRÊT DE LA COUR (quatrième chambre)
6 juillet 1988 *

Dans l'affaire 127/86,

ayant pour objet une demande adressée à la Cour, en application de l'article 177 du traité CEE, par la cour d'appel de Liège et tendant à obtenir, dans le litige pendant devant cette juridiction, entre

Ministère public,

Ministre des Finances du royaume de Belgique

et

Yves Ledoux,

une décision à titre préjudiciel sur l'interprétation de la réglementation communautaire en matière fiscale, et plus particulièrement en matière de TVA, en vue de permettre à la juridiction nationale de se prononcer sur la compatibilité, avec ces dispositions du droit communautaire, de la législation belge en matière de taxe sur la valeur ajoutée,

LA COUR (quatrième chambre,)

composée de: MM. G. C. Rodríguez Iglesias, président de chambre, T. Koopmans et C. Kakouris, juges,

avocat général: M. J. Mischo
greffier: M^me^ B. Pastor, administrateur

considérant les observations présentées:

— pour le ministre des Finances du royaume de Belgique, partie demanderesse au principal, par M^e^ J. Herbiet, avocat, et M. Neckebroeck, en qualité d'agent, lors de la procédure orale,

* Langue de procédure: le français.

— pour le gouvernement danois, représenté par M. L. Mikaelsen, conseiller juridique, lors des procédures écrite et orale,

— pour la Commission des Communautés européennes, par M. H. Étienne, conseiller juridique principal, en qualité d'agent, lors des procédures écrite et orale,

vu le rapport d'audience et à la suite de la procédure orale du 10 décembre 1987,

ayant entendu les conclusions de l'avocat général présentées à l'audience du 9 février 1988,

rend le présent

Arrêt

1 Par arrêt du 12 mars 1986, parvenu à la Cour le 26 mai suivant, la cour d'appel de Liège a posé, en vertu de l'article 177 du traité CEE, une question préjudicielle relative à l'interprétation de la réglementation communautaire en matière de taxe sur la valeur ajoutée (ci-après « TVA »), en vue d'être mise en mesure d'apprécier la compatibilité avec cette réglementation de la législation belge en matière de TVA.

2 Cette question a été soulevée dans le cadre d'une procédure pénale engagée par le ministère public et le ministère des Finances du royaume de Belgique contre M. Yves Ledoux, travailleur frontalier, résidant en Belgique et employé d'une société établie en France. Celle-ci avait mis à la disposition de son employé une voiture lui appartenant et immatriculée en France, où la TVA avait été acquittée; en vertu de son contrat de travail, l'employé utilisait cette voiture dans le cadre de l'exécution dudit contrat et pour ses loisirs.

3 L'administration belge des douanes et accises tolère depuis longtemps l'utilisation par un travailleur frontalier, ayant sa résidence en Belgique, d'une voiture mise à

sa disposition par son employeur, établi dans un autre État membre, pour effectuer le trajet de son lieu de travail à sa résidence en Belgique. Cette pratique a été entérinée par une circulaire de l'administration belge du 1er mai 1984. La circulaire en question ne couvre toutefois que l'utilisation de la voiture pour se rendre sur le lieu du travail, à l'exclusion de tout usage à des fins privées.

4 Interpellé le 22 février 1983, alors qu'il passait la frontière en dehors du chemin de son travail, M. Ledoux a été inculpé d'importation frauduleuse d'un véhicule automobile, infraction passible de peines comportant soit la confiscation du véhicule, soit le paiement de sa contre-valeur.

5 Le tribunal correctionnel de Neufchâteau, ayant constaté que la situation de M. Ledoux ne faisait pas l'objet de règles spécifiques, l'a acquitté. Contre ce jugement, le ministre des Finances a interjeté appel devant la cour d'appel de Liège, qui, en vue de résoudre ce litige, a sursis à statuer et a saisi la Cour de la question suivante:

« La réglementation communautaire en matière fiscale, et plus particulièrement en matière de TVA, autorise-t-elle l'État belge, dans le cadre de la loi du 3 juillet 1969 créant le code de la taxe sur la valeur ajoutée, ses arrêtés d'application et l'interprétation qui leur est donnée par le ministère des Finances du royaume de Belgique aux termes des poursuites mues à charge de Yves Ledoux, domicilié à Marcinelle, rue Leroy 32, à appliquer une taxe sur la valeur ajoutée sur un véhicule appartenant à une société de droit français, ayant son siège social en France, soumis à la TVA en France, où cette taxe a été payée, dès lors que ledit véhicule est utilisé par un employé de ladite société, domicilié en Belgique, dans le cadre de l'exécution de son contrat de travail et de ses loisirs, étant au surplus précisé que le véhicule reste la propriété de l'employeur français et que l'importation en Belgique n'est que temporaire et provisoire? »

6 Pour un plus ample exposé des faits de l'affaire au principal, des dispositions communautaires et nationales en cause, du déroulement de la procédure et des observations présentées à la Cour, il est renvoyé au rapport d'audience. Ces éléments du dossier ne sont repris ci-dessous que dans la mesure nécessaire au raisonnement de la Cour.

7 Il convient de préciser qu'au moment où se sont déroulés les faits de l'affaire au principal, la directive 83/182 du Conseil, du 28 mars 1983, relative aux franchises fiscales applicables à l'intérieur de la Communauté en matière d'importation temporaire de certains moyens de transport (JO L 105, p. 59), n'était pas encore adoptée. Par conséquent, la réglementation communautaire applicable était la sixième directive (77/388) du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires — système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme (JO L 145, p. 1) (ci-après la « sixième directive »).

8 La question posée par la juridiction nationale vise à savoir si cette directive fait obstacle à la perception, par un État membre, de la TVA lorsqu'un véhicule automobile, appartenant à un employeur établi dans un autre État membre où la TVA a été payée, est utilisé, par un travailleur frontalier résidant dans le premier État membre, dans le cadre de son contrat de travail, pour exécuter ses tâches et pour ses loisirs.

9 La sixième directive prévoit, dans son article 14, paragraphe 1, que, sans préjudice d'autres dispositions communautaires, les États membres exonèrent, dans des conditions qu'ils fixent en vue d'assurer l'application correcte et simple des exonérations prévues et de prévenir toute fraude, évasion et abus éventuels, entre autres, les importations de biens faisant l'objet d'une déclaration de mise sous un régime douanier d'admission temporaire. Le paragraphe 2 de cet article envisage la fixation ultérieure des règles fiscales communautaires précisant le champ d'application des exonérations visées au paragraphe 1 et leurs modalités pratiques de mise en œuvre; dans l'attente de la mise en vigueur de ces règles, les États membres peuvent maintenir leurs dispositions nationales dans le cadre des règles de la directive ou les adapter afin de réduire en particulier la double imposition en matière de TVA à l'intérieur de la Communauté.

10 Au vu de ces dispositions, les conditions exigées par la législation des États membres pour l'exonération de la TVA des véhicules mis sous le régime douanier d'importation temporaire doivent tenir compte, d'un côté, des objectifs de l'harmonisation en matière de TVA, qui sont, comme l'indiquent les considérants de la sixième directive, la suppression des taxations à l'importation et les détaxations à l'exportation, la poursuite de la libération effective de la circulation des personnes et des biens ainsi que l'interpénétration des économies et, de l'autre côté, l'objectif de la prévention des fraudes, évasions ou abus en cas d'admission temporaire.

11 Il est à rappeler, à cet égard, ainsi que la Cour l'a dit pour droit dans son arrêt du 3 octobre 1985 (Profant, 249/84, Rec. p. 3237), que la mise en œuvre des exonérations prévues par l'article 14 de la sixième directive n'est pas laissée entièrement à la discrétion des autorités des États membres, celles-ci devant respecter les objectifs fondamentaux poursuivis par l'effort d'harmonisation en matière de TVA, tels que, notamment, la promotion de la libre circulation des personnes et des marchandises et la prévention des cas de double imposition. Il en découle que l'interprétation de l'article 14 de la sixième directive doit être effectuée eu égard à l'ensemble des règles fondamentales de la Communauté.

12 A la lumière de ces considérations, un État membre violerait l'obligation générale de coopération qui incombe aux États membres en vertu de l'article 5 du traité, s'il contribuait, par une mesure nationale, au maintien ou à l'instauration d'un obstacle à la libre circulation des travailleurs qui, tout en résidant sur son territoire, exercent leurs activités dans un autre État membre.

13 En vue d'examiner si tel peut être le cas dans les circonstances soulevées par la question préjudicielle, il convient d'examiner d'abord le cas de l'usage professionnel d'un véhicule automobile par un travailleur frontalier résidant dans l'État membre de l'importation.

14 Il y a lieu d'observer à cet égard que les États membres, en fixant les conditions, permises par l'article 14, paragraphe 1, de la sixième directive, pour accorder l'exonération de la TVA, prévue par ce paragraphe, sous c), dans le cas d'importation temporaire, doivent respecter l'objectif de l'exonération pour importation temporaire.

15 Or, le seul fait que l'importation d'un véhicule ait été effectuée dans le pays de la résidence de l'utilisateur ne fait pas disparaître le caractère temporaire de cette importation lorsque, d'une part, ce véhicule est mis, pour la durée du rapport de travail, à la disposition du travailleur frontalier par son employeur, appartient à ce dernier établi dans l'État limitrophe où la TVA a été payée, est régulièrement réexporté dans cet État et est censé y retourner définitivement au plus tard au terme du rapport de travail avec le travailleur frontalier, et lorsque, d'autre part, il n'existe aucune indication de fraude, d'abus ou d'évasion fiscale.

16 Il est vrai que la Cour, par ses arrêts du 9 octobre 1980 (Carciati, 823/79, Rec. p. 2773) et du 11 décembre 1984 (Abbink, 134/83, Rec. p. 4097), a dit pour droit que, en vue de l'exonération de la TVA pour un véhicule automobile importé temporairement, l'État membre de l'importation est admis à exiger, comme condition de la franchise, que l'importateur ne réside pas sur son territoire; cette règle est justifiée par le fait que, normalement, c'est le résident de l'État membre de l'importation qui, étant d'habitude également le propriétaire du véhicule, l'importe pour son usage personnel à titre permanent. Toutefois, cette justification n'est pas valable dans les cas où le résident frontalier d'un État membre, sans être le propriétaire du véhicule, l'importe effectivement à titre temporaire dans le cadre de l'exercice de sa profession.

17 Il reste à examiner les cas où le contrat de travail du travailleur frontalier lui permet, hormis l'usage professionnel au sens indiqué ci-dessus, d'utiliser le véhicule automobile importé temporairement également à des fins non professionnelles.

18 Il convient, à cet égard, d'observer qu'un usage non professionnel, ayant un caractère accessoire par rapport à l'usage professionnel, et étant prévu dans le contrat de travail, faisant ainsi partie, du point de vue économique, de la rémunération du travailleur, doit être mis sous le même régime que celui de l'usage professionnel. Une solution contraire aurait comme conséquence d'empêcher pratiquement un travailleur frontalier de bénéficier de certains avantages qui lui sont accordés par son employeur, au seul motif que ce travailleur a sa résidence sur le territoire de l'État membre de l'importation temporaire. Ce travailleur se trouverait ainsi désavantagé, sur le plan des conditions de travail, par rapport à ses collègues résidant dans le pays de leur employeur, ce qui affecterait directement l'exercice de son droit de libre circulation à l'intérieur de la Communauté.

19 Il appartient au juge national de juger dans chaque cas si l'usage non strictement professionnel est accessoire, par rapport à l'usage professionnel, sur la base de l'ensemble des éléments pertinents dans chaque cas.

20 Il y a donc lieu de répondre à la question posée par la cour d'appel de Liège que la sixième directive (77/388) du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires — système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme, fait obstacle à la perception, par un État membre, de la TVA lorsqu'un véhicule automobile appartenant à un employeur établi dans un autre État membre où la TVA a été payée est

utilisé, par un travailleur frontalier résidant dans le premier État membre, dans le cadre de son contrat de travail, pour exécuter ses tâches et, accessoirement, pour ses loisirs.

Sur les dépens

21 Les frais exposés par les gouvernements belge et danois et par la Commission des Communautés européennes, qui ont soumis des observations à la Cour, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement. La procédure revêtant, à l'égard des parties au principal, le caractère d'un incident soulevé devant la juridiction nationale, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens.

Par ces motifs,

LA COUR (quatrième chambre),

statuant sur les questions à elle soumises par la cour d'appel de Liège, par arrêt du 12 mars 1986, dit pour droit:

La sixième directive (77/388) du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires — système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme, fait obstacle à la perception, par un État membre, de la TVA lorsqu'un véhicule automobile appartenant à un employeur établi dans un autre État membre où la TVA a été payée est utilisé, par un travailleur frontalier résidant dans le premier État membre, dans le cadre de son contrat de travail, pour exécuter ses tâches et, accessoirement, pour ses loisirs.

Rodríguez Iglesias Koopmans Kakouris

Ainsi prononcé en audience publique à Luxembourg, le 6 juillet 1988.

Le greffier

J.-G. Giraud

Le président de la quatrième chambre

G. C. Rodríguez Iglesias