RAPPORT D'AUDIENCE
présenté dans l'affaire 127/86 *

I — Faits et procédure

1. Ainsi qu'il ressort de l'arrêt de renvoi et du dossier de l'affaire, M. Ledoux, partie défenderesse au principal, technicien de profession, domicilié et résidant en Belgique et employé depuis 1982 par une société établie en France, utilisait un véhicule automobile acquis aux conditions du marché français, immatriculé au nom de cette société en France et mis à sa disposition par celle-ci, pour visiter la clientèle et pour effectuer le trajet entre le lieu de travail en France et sa résidence en Belgique ainsi que pour ses loisirs.

N'ayant pas acquitté la TVA en Belgique, M. Ledoux a été interpellé le 22 février 1983, alors qu'il passait la frontière avec le véhicule en dehors du chemin de son lieu de travail; il a été par la suite traduit devant le tribunal correctionnel de Neufchâteau, qui, ayant constaté que sa situation particulière n'était pas réglée spécifiquement, l'a acquitté. Contre ce jugement, le ministre des Finances du royaume de Belgique a interjeté appel.

La cour d'appel de Liège a constaté que le litige soulevait un problème d'interprétation de droit communautaire.

Par arrêt du 12 mars 1986, enregistré au greffe de la Cour le 26 mai 1986, la cour d'appel de Liège a ainsi sursis à statuer et a saisi, conformément à l'article 177 du traité CEE, la Cour de la question préjudicielle 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 ministre des Finances du royaume de Belgique aux termes des poursuites mues à charge de Ledoux Yves, 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? »

2. La procédure écrite a suivi un cours normal. Conformément à l'article 20 du protocole de la Cour de justice de la CEE, des observations écrites ont été développées par le gouvernement danois, représenté par M. L. Mikaelsen, conseiller juridique, et par la Commission des Communautés européennes, représentée par M. H. Étienne, conseiller juridique principal, en qualité d'agent.

* Langue de procédure: le français.

Sur rapport du juge rapporteur, l'avocat général entendu, la Cour (quatrième chambre) a décidé d'ouvrir la procédure orale sans mesures d'instruction préalables.

II — Observations écrites soumises à la Cour

1. Le *gouvernement danois* observe que les règles communautaires applicables en la matière sont contenues dans 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).

Selon le gouvernement danois, il ressort de l'article 3, sous a), aa), et de l'article 4, paragraphe 1, sous a), aa), en combinaison avec l'article 1er de cette directive, que la condition pour qu'un véhicule puisse être importé dans un État membre sans être assujetti au paiement de la TVA est que la personne qui importe le véhicule ait sa résidence normale dans un État membre autre que celui de l'importation temporaire.

Concernant le critère de la résidence, le gouvernement danois se réfère à l'article 7 de la directive, qui, dans son alinéa 2, prévoit qu'une personne dont les attaches professionnelles sont situées dans un lieu différent de celui de ses attaches personnelles est censée résider au lieu de ses attaches personnelles.

Enfin, le gouvernement danois souligne que, ainsi qu'il ressort des articles 3 et 4, sous b), de la directive, le véhicule ne peut être ni cédé, ni loué, ni prêté dans l'État membre d'importation temporaire.

Le gouvernement danois en déduit que, dans les cas où ces conditions d'importation temporaire en franchise ne sont pas réunies, l'État membre de l'importation peut exiger la TVA sur le véhicule concerné.

Le gouvernement danois souligne que cette solution résultait déjà des arrêts rendus dans une série d'affaires semblables (affaires 823/79, Carciati, Rec. 1980, p. 2773, et 134/83, Abbink, Rec. 1984, p. 4097), où la Cour aurait dit pour droit que le droit communautaire ne fait pas obstacle à ce que des dispositions nationales interdisent, sous peine de sanctions pénales, à des personnes résidant à l'intérieur d'un État membre d'utiliser de tels véhicules à moteur provisoirement importés. Selon le gouvernement danois, du moment qu'un État membre peut, dans ce cas, engager des poursuites pénales, il peut, à plus forte raison, exiger le paiement de la TVA.

Le gouvernement danois suggère ainsi de répondre à la question préjudicielle déférée à la Cour en ce sens que le droit communautaire ne fait pas obstacle à ce que, dans le cas d'espèce, l'État belge exige le paiement de la TVA sur le véhicule concerné.

2. La *Commission* estime, en tout état de cause, que les utilisations temporaires obligatoirement permises et les conditions d'exercice du droit à l'utilisation temporaire telle que prévue par la directive 83/182 ne répondent pas aux exigences d'un marché unique et elle annonce de nouvelles propositions en la matière auxquelles elle procéderait sous peu.

Elle considère que les utilisations temporaires retenues par le législateur communautaire dans la directive 83/182, qui n'autorise pas l'utilisation du véhicule par les résidents

du pays d'importation temporaire, constituent cependant un minimum dont les citoyens peuvent réclamer le bénéfice et n'empêchent pas les États membres d'aller au-delà, conformément à l'article 9, paragraphe 1, de la directive, qui prévoit que « les États membres peuvent maintenir et/ou prévoir des régimes plus libéraux que ceux prévus par la présente directive ». A cet égard, elle observe que la Belgique a maintenu un régime temporaire pour les frontaliers utilisant, pour le trajet entre le domicile et le travail, une voiture mise à leur disposition par l'employeur établi dans un autre État membre (circulaire du 1er mai 1984).

La Commission observe que l'application par les États membres de leurs régimes nationaux d'admission temporaire, conformément à l'article 14 de la directive 77/388 du Conseil (sixième directive en matière de TVA), en vue d'assurer l'application correcte et simple de l'admission temporaire et de prévenir les fraudes, l'évasion et les abus éventuels, doit, d'une part, tenir compte du droit communautaire applicable et du degré de libéralisation effectivement atteint et, d'autre part, consister en des mesures qui respectent le principe de proportionnalité quant à ces objectifs à atteindre.

Concernant tout d'abord le respect du droit communautaire, et notamment le droit de libre circulation, la Commission souligne que l'utilisation d'une voiture de service pour le trajet entre le travail et le domicile et pour les loisirs de l'employé d'une entreprise constitue une partie de la rémunération donnée à ce travailleur. Par conséquent, l'interdiction d'une telle utilisation du véhicule, en application de la réglementation du pays de la résidence, neutraliserait, dans le pays de résidence, cette partie de la rémunération en rompant l'égalité de rémunération existant à l'égard du pays de l'emploi entre résidents et non-résidents, telle que prescrite par l'article 48 du traité CEE et l'article 7 du règlement n° 1612/68, relatif à la libre circulation des travailleurs dans la Communauté (JO L 257 du 17.10.1968). La Commission considère en outre que les États membres, en appliquant leur législation concernant l'admission temporaire dans le but légitime de lutter contre l'évasion, la fraude fiscale et les abus éventuels, doivent, en application de l'article 5 du traité, assurer l'exécution des obligations qui en découlent, s'abstenir des mesures susceptibles de mettre en péril la réalisation des buts du traité tel que l'exercice du droit à la libre circulation et, enfin, ne pas priver de leurs effets les actions de la Communauté en matière d'emploi dans les régions caractérisées par un chômage structurel, dans le cas où, comme en l'espèce, l'exercice du droit des travailleurs à la libre circulation, par la conclusion des contrats de travail transfrontaliers, contribue à la diminution du chômage.

Concernant ensuite la proportionnalité qui devrait caractériser les mesures adoptées par les États membres, conformément à l'article 14 de la directive 77/388, par rapport aux objectifs qui justifient ces mesures, la Commission souligne que, selon la jurisprudence de la Cour (affaires 823/79, Carciati, et 134/83, Abbink), les utilisations temporaires interdites par les législations nationales peuvent être sanctionnées pénalement et administrativement, à condition que les mesures nationales concernées ne soient pas excessives.

Selon la Commission, la marge d'autonomie laissée en la matière aux États membres doit, en effet, être mise en œuvre dans le respect du principe de la proportionnalité en tenant compte, dans le cadre de la finalité générale du système commun de TVA et des prescrits spécifiques de l'article 14 de la

sixième directive, d'une part, de l'importance des intérêts d'ordre public à protéger et, d'autre part, du degré de l'entrave que les mesures adoptées par les États membres peuvent apporter à des droits découlant du traité. Elle souligne en l'occurrence que la limitation par la législation nationale du droit à l'utilisation temporaire d'une voiture en vue de servir l'intérêt d'ordre public consistant dans le paiement de la TVA à l'importation doit être effectuée en tenant compte de l'interdiction de la double imposition en la matière, ainsi que la Cour l'a indiqué dans l'arrêt rendu dans l'affaire Abbink. Par conséquent, l'application de cette règle interdisant la double imposition en matière de TVA dans les cas où, comme dans le litige au principal, le taux de la TVA dans le pays de l'immatriculation du véhicule est supérieur au taux appliqué dans le pays de résidence (33,33 % en France contre 25 % en Belgique, avec possibilité de déduction de 50 % en cas d'utilisation du véhicule à des fins privées et professionnelles) devrait, selon la Commission, conduire à la conclusion qu'aucune TVA ne peut être réclamée dans le pays de résidence. Dans ce cas, dans la mesure où aucun droit n'aurait été ainsi éludé, aucune amende pour le non-paiement, tout au moins de la TVA, ne pourrait, non plus, être infligée par l'État membre de l'importation temporaire.

Il en serait de même des mesures de sanction, telles que la confiscation du véhicule ou le paiement de sa contre-valeur, dont la partie défenderesse serait passible dans le cadre du litige au principal, que la Commission considère comme étant disproportionnées, en raison de l'inexistence ou du peu d'importance de l'intérêt d'ordre public à protéger, étant donné qu'il n'y a pas de droits dont le paiement aurait été éludé.

Selon la Commission, dans des situations caractérisées par un conflit de lois concernant le lieu de l'immatriculation de la voiture, comme dans le litige au principal, de telles mesures ne devraient être prises par les États membres qu'après recours à la procédure des contacts entre les administrations nationales concernées en vue de l'adoption, d'un commun accord, des décisions nécessaires pour résoudre les difficultés soulevées par l'application pratique des directives communautaires ainsi qu'il est prévu à l'article 10, paragraphe 2, de la directive 83/182.

Sur la base des considérations qui précèdent, la Commission propose de donner la réponse suivante à la question posée par la cour d'appel de Liège:

« Dans la mesure où, en application du droit communautaire applicable au moment des faits, aucune taxe à la valeur ajoutée n'était due en cas d'importation définitive de la voiture, une utilisation temporaire de la voiture dans les circonstances données n'a pas eu pour effet d'éluder une taxation de TVA et justifiant une amende sur cette base. Une sanction telle que la confiscation de la voiture et, à défaut, le paiement de son prix manquerait à l'obligation de proportionnalité. Toute amende d'ordre tendant à assurer le respect des règles nationales en matière de rattachement des voitures pour leur immatriculation ou ayant pour objet la protection d'autres recettes fiscales doit être appliquée en tenant compte des circonstances propres à des conflits de lois ayant pour source l'exercice de droits découlant du traité et qu'un État membre a l'obligation de ne pas entraver. »

C. Kakouris
Juge rapporteur