

|

61988C0093

Conclusions de l'avocat général Mischo présentées le 27 avril 1989. - Wisselink en Co. BV et autres contre Staatssecretaris van Financiën. - Demandes de décision préjudicielle: Hoge Raad - Pays-Bas. - Taxe sur le chiffre d'affaires - Première, deuxième et sixième directives - Impôt extraordinaire à la consommation sur les voitures de tourisme. - Affaires jointes 93/88 et 94/88.

Recueil de jurisprudence 1989 page 02671

Conclusions de l'avocat général

++++

Monsieur le Président,

Messieurs les Juges,

1 . Les deux affaires qui font l' objet des présentes conclusions concernent le point de savoir si la perception, parallèlement à la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la T.V.A .), d' un impôt extraordinaire frappant la livraison et l' importation de voitures de tourisme est compatible ou non avec le système communautaire de la T.V.A ..

2 . Aux Pays-Bas est en effet appliqué un "impôt extraordinaire à la consommation sur les voitures de tourisme" (" bijzondere verbruiksbelasting van personenauto' s", ci-après l' impôt extraordinaire ou la B.V.B .) dont les principales caractéristiques sont les suivantes . Les faits taxables sont la livraison de voitures de tourisme par le fabricant à l' intérieur des Pays-Bas et l' importation de voitures dans ce pays . La base d' imposition est le prix de catalogue, hors T.V.A ., en vigueur au moment de la délivrance du certificat d' immatriculation . Par prix de catalogue on entend le prix conseillé par le fabricant ou l' importateur à ses revendeurs pour la vente au client final . En ce qui concerne les voitures d' occasion la base d' imposition correspond à un certain pourcentage de ce prix . La B.V.B . s' élève actuellement à 18,2 % pour la partie du prix de catalogue inférieure ou égale à 10.000 florins et à 27,3 % pour la partie du prix de catalogue qui dépasse 10.000 florins . Il y a un tarif de 0 % pour les voitures neuves fabriquées aux Pays-Bas qui sont directement exportées par un entrepreneur . L' impôt n' est perçu qu' une seule fois, à savoir au stade que je viens d' indiquer et il est ensuite intégralement répercuté au stade de commercialisation suivant sans qu' il y ait une nouvelle imposition . Le remboursement de la B.V.B . est possible à certaines conditions si une voiture importée est ensuite réexportée à l' état neuf . Mais dès qu' une voiture a été immatriculée aux Pays-Bas, elle est considérée comme étant mise en circulation et elle ne peut donner lieu au remboursement de la B.V.B .. La facture d' achat ne mentionne pas le montant de la B.V.B . mais bien celui de la T.V.A ., lorsque celle-ci est due . La T.V.A . est calculée sur le total du prix de vente net et de la B.V.B ..

3 . Ainsi que la Commission l' a fait remarquer à juste titre, la B.V.B . n' est pas une taxe d' immatriculation, car le fait générateur est la livraison par le fabricant aux Pays-Bas, ou l' importation, et non l' immatriculation du véhicule . De toutes façons la B.V.B . ne frappe pas les véhicules usagés revendus à l' intérieur du pays .

4 . En ce qui concerne les circonstances dans lesquelles est né le litige qui oppose la société Wisselink et l' entité fiscale Abemij au Secrétaire d' État aux Finances des Pays-Bas, je me permets de renvoyer au rapport d' audience .

5 . Le litige porte essentiellement sur le point de savoir si l' impôt extraordinaire présente, en dépit de sa dénomination, les caractéristiques d' une taxe sur le chiffre d' affaires et s' il doit dès lors être considéré comme interdit par l' article 33 de la sixième directive du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d' harmonisation des législations des États membres relative aux taxes sur le chiffre d' affaires -système commun de taxe sur la valeur ajoutée : assiette uniforme (directive 77/388/CEE, JO L 145) qui est rédigé comme suit :

"Sans préjudice d' autres dispositions communautaires, les dispositions de la présente directive ne font pas obstacle au maintien ou à l' introduction par un État membre de taxes sur les contrats d' assurance, sur les jeux et paris, d' accises, de droits d' enregistrement, et, plus généralement, de tout impôt, droits et taxes n' ayant pas le caractère de taxe sur le chiffre d' affaires ."

I - Quant à la première question

6 . La première question posée par le Hoge Raad, qui est identique dans les deux affaires, est libellée comme suit :

"Les dispositions contenues dans les première, deuxième, et sixième directives constituent-elles un empêchement à la perception d' un impôt extraordinaire sur les voitures de tourisme, tel qu' il est défini dans la demande préjudicielle?"

A . Quant aux arguments tirés de la base juridique de la B.V.B . et des circonstances dans lesquelles cette taxe a été introduite .

7 . Se référant aux travaux préparatoires de la loi néerlandaise relative à la taxe sur le chiffre d' affaires de 1968 qui a introduit le système de la T.V.A ., les requérantes au principal soutiennent que la B.V.B . doit être considérée comme le maintien partiel de la taxe sur le chiffre d' affaires suivant le système des taxes cumulatives à cascade applicable avant l' adoption de cette loi . La B.V.B . ne serait rien d' autre qu' une forme déguisée de l' ancienne taxe sur le chiffre d' affaires . Que faut-il en penser?

8 . Il est constant que sous le régime de la loi néerlandaise relative à la taxe sur le chiffre d' affaires de 1954, la livraison et l' importation de voitures de tourisme étaient soumises à l' application de la taxe sur le chiffre d' affaires au taux majoré de 25 %, dit taux de luxe . Comme la nouvelle loi ne connaît pas de taux de T.V.A . majoré, c' est le taux normal de la T.V.A . de (à l' époque) 12 % qui est devenu applicable aux voitures de tourisme .

9 . Afin de compenser l' écart entre la charge fiscale grevant les voitures de tourisme avant le 1er janvier 1969 et le taux de T.V.A . de 12 %, le gouvernement néerlandais a proposé au Parlement d' introduire, à travers un article du même projet de loi, un impôt dit d' "égalisation" sur les livraisons par le fabricant et les importations de voitures de tourisme, applicable parallèlement à la T.V.A .. A la suite de certaines observations faites par des membres du Parlement qui avaient des doutes en ce qui concerne la compatibilité de cette taxe avec le système de la T.V.A ., la dénomination "impôt d' égalisation" a été transformée en "impôt extraordinaire à la consommation sur les voitures de tourisme ". Le changement de nom ne s' est toutefois accompagné d' aucune

modification matérielle . La base juridique de la B.V.B . se trouve donc bien dans l' article 50 de la nouvelle loi relative à la taxe sur le chiffre d' affaires, dont les autres dispositions concernent la T.V.A ., et non dans une loi spécifique . Cette méthode permet, par le biais d' un seul et unique renvoi, d' appliquer par analogie, à la B.V.B ., toute une série de définitions et de modalités d' imposition prévues par cette loi en ce qui concerne la T.V.A .. Les requérantes estiment qu' il résulte déjà de l' ensemble de ces éléments que la B.V.B . n' est autre chose qu' un type particulier de taxe sur le chiffre d' affaires .

10 . A cette argumentation on doit cependant répondre, comme le fait le Royaume-Uni dans ses observations, que les raisons et les circonstances de l' introduction de l' impôt extraordinaire ne sont d' aucune utilité pour déterminer la nature objective de cet impôt . Sa nature ne dépend ni de sa désignation ni des moyens législatifs nationaux par lesquels il a été introduit . La circonstance que les dispositions nationales relatives à la mise en oeuvre de la T.V.A . aient également été utilisées pour introduire l' impôt extraordinaire et le fait que certaines dispositions de la loi nationale soient applicables à ces deux types de taxes ne constituent pas des éléments suffisants pour affirmer que, en introduisant ledit impôt de cette façon, les Pays-Bas aient manqué aux obligations qui leur incombent en vertu des directives sur la T.V.A ..

11 . A l' appui de leur thèse, les requérantes invoquent encore les arrêts rendus par la Cour dans les affaires 324/82 et 391/85 qui opposaient la Commission au Royaume de Belgique . Dans le premier de ces arrêts (1), la Cour avait déclaré en substance qu' en maintenant, comme base d' imposition de la T.V.A . dans le secteur des voitures, le prix de catalogue au lieu du prix effectivement payé par l' acheteur, la Belgique n' avait pas correctement appliqué la sixième directive .

12 . Suite à cet arrêt, la Belgique avait modifié sa législation en ce sens que désormais la T.V.A . n' était plus calculée à partir du prix de catalogue mais en fonction du prix réellement convenu entre l' acheteur et le vendeur . Mais parallèlement à cette modification législative, la Belgique avait aussi soumis les voitures neuves à une taxe d' immatriculation perçue, elle, sur le prix de catalogue . Le taux de perception de ces deux taxes était identique et le montant payé au titre de la T.V.A . était déduit du montant à payer au titre de la taxe d' immatriculation . Saisie d' un nouveau recours en manquement par la Commission, la Cour a relevé dans son arrêt du 4 février 1988 (affaire 391/85, non encore publié) que la législation belge établissait une liaison directe entre cette taxe à l' immatriculation et la taxe sur le chiffre d' affaires en ce qu' elle prévoyait que, lorsque la taxe sur la valeur ajoutée avait été payée lors de la livraison ou de l' importation, l' acheteur bénéficiait d' une exemption de la taxe à l' immatriculation à concurrence du montant qui avait servi de base d' imposition à la taxe sur la valeur ajoutée . La Cour en a conclu que cette nouvelle taxe, en ce qui concerne son montant, voire son existence même, ne constituait pas une taxe indépendante mais qu' elle était fonction de la T.V.A . à payer sur le même véhicule . A un autre endroit de l' arrêt la Cour a noté qu' il existait un rapport indissociable et complémentaire (2) entre la T.V.A . et la taxe d' immatriculation .

13 . En conséquence, la Cour a estimé que la Belgique, en maintenant en fait dans sa législation le prix de catalogue comme base pour l' imposition des voitures neuves, n' avait pas pris les mesures que comportait l' exécution de l' arrêt précédent de la Cour, et avait manqué aux obligations qui lui incombent en vertu du traité .

14 . Il s' avère cependant qu' il n' existe entre la T.V.A . et l' impôt extraordinaire néerlandais aucune liaison comparable à celle constatée à propos des taxes belges . La T.V.A . et la B.V.B . sont vraiment indépendantes l' une de l' autre et elles ne font jamais l' objet d' une compensation . Rappelons aussi que la B.V.B . n' est pas mentionnée sur la facture mais qu' elle fait partie du coût du véhicule, et que la T.V.A . est appliquée à la somme totale représentée par le prix de la voiture et l' impôt extraordinaire . Dans ces conditions le raisonnement suivi par la Cour dans l' affaire 391/85 ne saurait s' appliquer en l' occurrence .

15 . Par ailleurs, il y a lieu de constater que l' impôt extraordinaire ne frappe que deux catégories de produits, à savoir les voitures de tourisme et les cyclomoteurs, dont aucun n' entre dans la fabrication de l' autre, et qu' il n' est perçu qu' une seule fois, à un stade bien précis de leur chaîne de fabrication ou de distribution . Cet impôt ne saurait donc être considéré comme le maintien partiel de l' ancien impôt cumulatif à cascade . Il n' est donc pas contraire à la première directive du Conseil, du 11 avril 1967, en matière d' harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d' affaires (JO L du 14.4.1967, p . 1301), qui avait pour objet l' élimination des systèmes de taxes cumulatives à cascade et l' adoption par tous les États membres d' un système commun de taxe sur la valeur ajoutée .

16 . Quant à la deuxième directive, adoptée par le Conseil le même jour, elle définit la structure et les modalités d' application du système commun de taxe sur la valeur ajoutée (même JO, p . 1303) et elle est dès lors sans importance dans le présent contexte . Elle a d' ailleurs été remplacée par la sixième directive du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d' harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d' affaires déjà cité .

17 . Mais les requérantes soutiennent aussi que l' impôt extraordinaire serait contraire à la "ratio legis" du système de la T.V.A . et qu' il serait incompatible avec la volonté affirmée par le Conseil de poursuivre la libération effective de la circulation des personnes, des biens, des services, des capitaux et l' interpénétration des économies (troisième considérant de la sixième directive) . Analysons donc l' impôt extraordinaire sous cet angle .

B . L' impôt extraordinaire et les échanges intracommunautaires

18 . Il résulte tant des considérants de la première directive du Conseil du 11 avril 1967 en matière d' harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d' affaires que des articles 1er et 4 de cette directive (toujours en vigueur) que, par l' introduction de la T.V.A ., le Conseil entendait poursuivre deux objectifs .

19 . L' objectif prioritaire était d' éliminer les systèmes de taxes cumulatives à cascade et de mettre ainsi fin aux mesures de compensation forfaitaire à l' importation ou à l' exportation au titre des taxes sur le chiffre d' affaires qui entraînaient des restrictions aux échanges et des distorsions de concurrence entre les États membres .

20 . Les anciennes taxes cumulatives à cascade ne permettaient en effet pas de savoir exactement quelle charge fiscale les marchandises ayant parcouru plusieurs étapes de fabrication ou de distribution avaient réellement subi . Les États membres avaient dès lors prévu des détaxations forfaitaires à l' exportation qui pouvaient comporter un élément de subvention, et des taxes compensatoires à l' importation qui étaient susceptibles de taxer plus lourdement les produits importés que les produits de fabrication nationale . Le système de la T.V.A ., en rendant transparente la taxation subie par chaque produit, élimine ce problème . Il aboutit en effet à une neutralité concurrentielle, en ce sens qu' à l' intérieur de chaque pays les marchandises semblables supportent la même charge fiscale, quelle que soit la longueur du circuit de production et de distribution . Ét puisqu' il est désormais possible de connaître le montant de la charge supportée par les marchandises d' origine nationale il devient possible de compenser exactement cette charge lors des importations et des exportations . Les marchandises importées sont en effet

frappées du même taux de T.V.A . que les marchandises fabriquées dans l' État membre importateur, et les marchandises exportées sont détaxées exactement à concurrence de la T.V.A . qu' elles ont subie .

21 . Or, les distorsions de concurrence décrites ci-dessus ne sauraient se produire en ce qui concerne une taxe qui n' est pas "cumulative à cascade", c' est-à-dire une taxe dont l' incidence peut être calculée avec exactitude parce qu' elle n' a frappé la marchandise qu' une seule fois et à un stade bien précis . Puisque, comme nous l' avons vu, la B.V.B . présente cette caractéristique elle ne contrevient dès lors pas à ce premier objectif poursuivi par la Communauté à travers l' institution du système de la T.V.A ..

22 . Seules les voitures importées et réexportées sans avoir été utilisées peuvent faire l' objet d' un remboursement de la B.V.B . et ce remboursement est identique au montant de la taxe . Il ne comporte donc aucun élément forfaitaire pouvant être considéré comme une aide à l' exportation . A l' inverse, une voiture fabriquée dans un autre État membre subira, à l' importation aux Pays-Bas, le même impôt extraordinaire que les voitures de fabrication nationale . Cette taxation ne comporte donc aucun effet protecteur et elle n' est dès lors pas contraire à l' article 95 du traité .

23 . Les demanderesses au principal font cependant valoir que les voitures usagées qu' un propriétaire néerlandais souhaiterait vendre dans un autre État membre subiraient un handicap concurrentiel parce que la B.V.B ., payée lors de leur acquisition, ne pourrait pas faire l' objet d' un remboursement selon la législation néerlandaise . Par ailleurs, puisqu' il ne s' agit pas de la T.V.A . les autorités fiscales du pays d' importation ne seraient pas forcées de tenir compte de la part de B.V.B . encore contenue dans le prix de vente d' une telle voiture (3) .

24 . A cet égard il convient cependant de rappeler l' arrêt Hulst (4) dont il résulte

"qu' une taxe intérieure sur les ventes d' un produit est incompatible avec les interdictions de discrimination résultant du traité CEE lorsqu' elle grève les ventes à l' exportation plus lourdement que les ventes sur le marché national, ou lorsque le produit de la taxe est destiné à favoriser les produits nationaux " .

Tel n' est manifestement pas le cas en ce qui concerne la B.V.B .

25 . L' arrêt Statens Kontrol est également intéressant dans ce contexte (5) . Rappelons enfin qu' en ce qui concerne les importations, c' est-à-dire la situation inverse de celle qui est en cause ici, vous avez déclaré dans l' arrêt Peureux (6) que

"si l' article 95 interdit à chaque État membre d' imposer plus lourdement les produits importés des autres États membres que les produits nationaux, il n' interdit pas d' imposer plus lourdement les produits nationaux que les produits importés; des disparités de cette nature ne relèvent pas du champ d' application de l' article 95, mais résultent des particularités des législations nationales non harmonisées dans des domaines relevant de la compétence des États membres " .

En l' espèce c' est le même type de disparité entre les législations des États membres qui rend inévitable le handicap dont souffrent les Néerlandais qui voudraient vendre des voitures usagées dans d' autres États membres .

26 . Les requérantes soutiennent encore que les personnes qui se livrent, aux Pays-Bas, à la location de voitures à des touristes étrangers subiraient également des distorsions de concurrence . A cause de l' impôt extraordinaire, les bailleurs néerlandais ont un prix de revient beaucoup plus élevé que les bailleurs dans les autres États membres . Cette différence se ferait principalement sentir lorsque les bailleurs des différents États membres opèrent sur le même marché, notamment le marché américain . Les formules forfaitaires de voyages en Europe qui sont offertes aux touristes ou aux hommes d' affaires américains et dans lesquels est comprise la location d' une

voiture de tourisme ou d' une voiture de camping (sur lesquelles l' impôt extraordinaire sur les voitures de tourisme est également perçu) seraient bien meilleur marché lorsqu' elles proviendraient d' autres États membres que lorsqu' elles émaneraient des Pays-Bas, ce qui représenterait une perturbation de la libre circulation des biens et des services qui résulterait uniquement de la perception de l' impôt extraordinaire sur les voitures de tourisme .

27 . A cet argument on ne peut que répondre qu' il s' agit là d' une autre conséquence inévitable de la disparité des législations nationales . Par ailleurs, les différences entre les taux de T.V.A . appliqués par les États membres sur les voitures, qui vont de 12% au Luxembourg à 38% en Italie, sont susceptibles de créer elles-aussi des distorsions de concurrence du même type dans le domaine de la location des voitures .

28 . L' impôt extraordinaire néerlandais ne crée donc pas des obstacles illicites à la libre circulation des marchandises .

29 . Le deuxième objectif que les institutions de la Communauté ont poursuivi par l' instauration du système de la T.V.A ., l' objectif final pour ainsi dire, c' est d' aboutir un jour à la suppression des taxations à l' importation et des détaxations à l' exportation pour les échanges entre les États membres (article 4 de la première directive). Or, il ne saurait être nié que l' existence, à côté de la T.V.A ., de taxes telles que l' impôt extraordinaire rendra certainement plus difficile la création d' un "marché commun (...) ayant des caractéristiques analogues à celles d' un marché intérieur" (premier considérant de la première directive). A supposer que les taux de T.V.A . des États membres soient harmonisés un jour, la subsistance de taxes spéciales telles que la B.V.B . continuera en effet à entraîner des taxations à l' importation et des détaxations à l' exportation .

30 . Les institutions politiques de la Communauté resteront donc confrontées à cet égard à un problème d' harmonisation d' autant plus difficile que les trois-quarts des États membres ne connaissent pas de telles taxes . Mais ce problème ne saurait exercer une influence sur l' appréciation qu' il convient de porter sur la nature juridique de la B.V.B .. Il s' agit d' un obstacle à la réalisation du marché intérieur, similaire à celui qui résulte des divergences entre les taux d' accises, mais pas d' un obstacle au fonctionnement normal du système de la T.V.A .

31 . Nous pouvons donc conclure que la B.V.B . n' est en conflit ni avec la "ratio legis" des directives relatives au système commun de T.V.A . ni avec la règle de non-discrimination sous-jacente à l' article 95 du traité . Mais l' impôt extraordinaire doit-il néanmoins être condamné parce qu' il violerait la sixième directive?

C . La T.V.A . et un autre impôt indirect peuvent-ils être perçus cumulativement?

32 . Les demandeurs au principal font valoir tout d' abord qu' il n' est pas permis aux États membres d' ajouter à la T.V.A . encore d' autres formes de taxes sur le chiffre d' affaires ou sur la consommation qui grèvent les mêmes biens ou services, exception faite de la dérogation explicite inscrite à l' article 33 de la sixième directive . Cette affirmation a besoin d' être nuancée .

33 . Ainsi que la Commission l' a rappelé dans ses observations (page 14),

"l' harmonisation communautaire ne concerne actuellement que la taxe sur le chiffre d' affaires . Les autres taxes indirectes à la consommation relèvent de la souveraineté des États membres dans la mesure où des dispositions communautaires spécifiques font défaut ".

34 . Dans le cadre de la directive 83/183 du Conseil, du 28 mars 1983, relative aux franchises fiscales applicables aux importations définitives de biens personnels des particuliers en provenance d' un État membre (JO L 105, p . 64) le législateur communautaire a lui-même prévu le cumul de la T.V.A . avec d' autres impositions puisque la franchise des taxes à l' importation définitive de biens personnels par un particulier, instaurée par cette directive, ne couvre pas un

certain nombre de droits et taxes parmi lesquels

"ceux concernant l' utilisation de ces biens à l' intérieur du pays, tels que, par exemple, les droits perçus lors de l' immatriculation des voitures automobiles "

35 . La Commission ajoute, à juste titre, que la sixième directive ne laisse, elle non plus, subsister aucun doute sur le fait que le cumul d' impositions nationales avec la T.V.A . n' est pas exclu a priori . La Commission renvoie à ce propos aux dispositions de l' article 11 B, paragraphe 3 a et 13 B de cette directive .

36 . Enfin, dans son arrêt du 8 juillet 1986, affaire 73/85, Kerrutt c / Finanzamt Moenchengladbach-Mitte (Rec . p . 2219), la Cour a très clairement affirmé qu' il résulte de l' article 33 de la sixième directive que le droit communautaire ne comporte en son état actuel aucune disposition spécifique visant à exclure ou à limiter la compétence des États membres pour instituer des impôts autres que les taxes sur le chiffre d' affaires et qu' il admet ainsi que de tels impôts peuvent également être perçus lorsque leur perception peut conduire à un cumul avec la taxe sur la valeur ajoutée pour une seule et même opération . Le principe du cumul ne pouvant dès lors être mis en question, tout dépend du point de savoir si la taxe en question, en raison de ses caractéristiques propres, peut être considérée comme un des types de taxe énumérés à l' article 33 de la sixième directive dont le maintien ou l' introduction restent permis aux États membres .

D . Quant au point de savoir si la B.V.B . constitue ou non un droit d' accises .

37 . Les requérantes au principal estiment qu' il y aurait lieu d' établir si la B.V.B . constitue ou non un droit d' accises, auquel cas sa perception serait autorisée . Dans le cas contraire il s' agirait d' un impôt ayant le caractère d' une taxe sur le chiffre d' affaires interdit par l' article 33 de la sixième directive . Selon elles, l' expression "accises" qui figure à l' article 33 vise uniquement les accises au sens formel . A cet égard, seule une interprétation stricte pourrait s' inscrire dans le cadre d' une harmonisation des taxes sur le chiffre d' affaires . Or, si le droit fiscal néerlandais connaît bien des accises, l' "impôt extraordinaire à la consommation des voitures de tourisme" ne serait jamais énuméré parmi celles-ci . Il ne constituerait donc pas une accise au sens formel du terme .

38 . Par ailleurs, l' impôt extraordinaire ne serait pas non plus un droit d' accises au sens matériel du terme . Les accises ne pourraient en effet frapper que des biens d' utilisation non durables, et le mode de perception de l' impôt extraordinaire (droit ad valorem) serait différent du mode de perception des droits d' accises (droit spécifique) .

39 . La Commission, le Gouvernement néerlandais et le Gouvernement britannique font valoir par contre que si la plupart des accises frappent effectivement des biens qui disparaissent au cours de leur consommation (par exemple : bière, autres boissons alcoolisées, sucre, essence, produits de parfumerie) et si leur taux est généralement calculé en fonction de la quantité ou du poids de la marchandise ou de son titre alcoolométrique, il existe cependant aussi des accises constituées au moins en partie par un droit ad valorem . Tel est notamment le cas des accises sur les tabacs manufacturés qui, à travers la directive 72/464/CEE, du Conseil du 19 décembre 1972, concernant les impôts autres que les taxes sur le chiffre d' affaires frappant la consommation des tabacs manufacturés (7), a fait l' objet d' une harmonisation au niveau communautaire pour ce qui est de sa structure . Ces accises se composent en effet de deux éléments : un droit spécifique par nombre de cigarettes et un droit ad valorem sur le prix de vente au détail .

40 . Par ailleurs, la Commission nous signale qu' il existe au Danemark, en Grèce et en Italie des taxes perçues sur certains appareils photographiques, appareils d' enregistrement et de reproduction du son, téléviseurs, etc ., donc des biens de consommation durable, qui portent le nom d' accises et qui sont calculées sur une base ad valorem .

41 . Les gouvernements des Pays-Bas et du Royaume-Uni considèrent dès lors que l'impôt extraordinaire néerlandais peut être assimilé à un droit d'accises .

42 . En ce qui concerne l'argument tiré du fait que la B.V.B . n'est pas considérée, en droit néerlandais, comme une accise au sens formel du terme je voudrais faire observer que l'expression "accises" utilisée à l'article 33 de la sixième directive doit revêtir un caractère communautaire car sinon l'application uniforme de cette disposition dans tous les États membres ne serait pas garantie . Il suffirait, en effet, qu'un État membre qualifie un impôt d'accises pour le faire échapper à l'interdiction prononcée par la dernière partie de cet article . Je ne comprends d'ailleurs pas le sens de la déclaration au procès-verbal du Conseil, relative à l'article 33, dont la Commission nous a signalé l'existence . D'après cette déclaration "le Conseil et la Commission déclarent que cette disposition ne fait pas obstacle au maintien ou à l'introduction par un État membre d'accises autres que celles qui y sont explicitement mentionnées " . L'article 33 ne mentionne en effet aucun type d'accise mais se réfère, d'une façon générale, aux "accises " . Si ce texte signifie que les États membres peuvent encore introduire de nouvelles accises, il ne dit rien de plus que l'article 33 lui-même . Si cette déclaration signifie par contre que les États membres sont libres d'appeler "droit d'accises" n'importe quel impôt qu'ils sont susceptibles de créer, elle se heurte à l'objection exposée ci-dessus .

43 . L'expression "accises" figurant à l'article 33 ne saurait être considérée comme se référant à tout impôt qualifié comme tel par le droit national d'un État membre . Il ne peut viser que les accises que le droit communautaire considère comme tels en raison de leur nature intrinsèque . Or, à ma connaissance il n'existe pas encore une telle définition .

44 . S'il fallait l'établir dans le cadre des présentes affaires, je vous proposerais de retenir l'acception traditionnelle de cette notion et de déclarer que constituent des droits d'accises les impôts qui frappent, à un stade unique, des biens de consommation non durables bien déterminés et qui sont constitués en tout ou en partie par un droit spécifique, c'est-à-dire un droit calculé en fonction de la quantité, du poids ou du titre alcoolométrique d'une marchandise .

45 . Mais je ne pense pas qu'il soit indispensable de franchir ce pas car l'article 33 de la sixième directive permet le maintien ou l'introduction, non seulement d'accises, de taxes sur les contrats d'assurance, sur les jeux et paris et de droits d'enregistrement, mais aussi de "tout impôt, droit et taxe n'ayant pas le caractère de taxe sur le chiffre d'affaires " .

46 . Il suffit donc, pour les besoins des présentes affaires, d'examiner si l'impôt extraordinaire néerlandais constitue ou non une taxe sur le chiffre d'affaires .

E . Quant à la nature juridique de "l'impôt extraordinaire"

47 . Dans le "Lexique des termes juridiques" publié aux éditions Dalloz (1988, p . 440) on peut trouver la définition suivante des taxes sur le chiffre d'affaires :

"Appellation générique désignant, dans son sens large, un ensemble d'impôts indirects - voire de taxes parafiscales - présentant le caractère commun d'être calculés en pourcentage du prix des produits et des services imposés . La T.V.A . en est, de loin, le plus important . Employé au singulier, le terme est parfois utilisé dans les milieux d'affaires comme synonyme de la T.V.A . elle-même ."

48 . L'histoire des impôts indirects en France (8), antérieure à la mise en place de la T.V.A . en 1954-1955, montre d' ailleurs d' une façon éloquente que la taxe sur le chiffre d' affaires peut prendre différentes formes . Elle peut frapper toutes les transactions, à tous les stades successifs des échanges, sauf les exemptions expressément prévues, mais elle peut aussi être perçue une seule fois, à un seul stade de la chaîne de production ou de distribution .

49 . Si la taxe frappe plusieurs stades, elle peut être cumulative (taxe dite "en cascade ") ou non cumulative (déduction de la taxe acquittée par le producteur lui-même). Enfin, elle peut concerner des produits bien déterminés ou, en principe, tous les produits ou toute une catégorie de produits .

50 . On peut donc conclure que ni le nombre de stades de commercialisation imposés, ni l' existence ou l' absence d' un droit à déduction, ni le champ d' application n' ont d' incidence sur la question de savoir si une taxe peut être qualifiée ou non de taxe sur le chiffre d' affaires .

51 . Comme la B.V.B . est calculée en pourcentage du prix des voitures livrées par un fabricant ou par un importateur et qu' elle est donc liée au chiffre d' affaires de ce dernier, j' estime qu' elle constitue bien une taxe sur le chiffre d' affaires au sens qu' on donne communément à cette expression .

52 . Reste à savoir si l' article 33 de la sixième directive se réfère à toutes les taxes susceptibles d' être qualifiées de taxes sur le chiffre d' affaires ou s' il donne à cette notion une portée plus restreinte . Dans l' affaire 295/84, Rousseau Wilmot (9), la Cour devait décider si des taxes telles que la contribution sociale de solidarité et la taxe d' entraide française dont le taux est calculé sur la base du chiffre d' affaires d' une société étaient prohibées par l' article 33 . Or, elle a estimé que la question était de savoir si de telles taxes avaient le caractère de taxes sur le chiffre d' affaires au sens de la sixième directive (point 9 de l' arrêt). La Cour a donc considéré que la notion de "taxe sur le chiffre d' affaires" revêtait, dans le cadre de l' article 33 de la sixième directive, une portée particulière . Elle a déclaré que, pour trancher le problème posé, la portée de l' article 33 devait être déterminée à la lumière de la fonction de cette disposition dans le cadre du système harmonisé de la taxe sur le chiffre d' affaires sous forme du système commun de taxe sur la valeur ajoutée (point 14 de l' arrêt).

53 . Elle a dès lors analysé le principe de ce système en constatant (au point 15) qu' il résulte de l' article 2 de la première directive que ce principe consiste à appliquer aux biens et aux services un impôt général (10) sur la consommation, exactement proportionnel au prix des biens et des services, quel que soit le nombre de transactions intervenues dans le processus de production et de distribution antérieur à ce stade d' imposition . Après avoir fait référence au mécanisme de la déduction, la Cour a conclu au point 16 de cet arrêt :

"L' article 33 de la sixième directive, en laissant la liberté aux États membres de maintenir ou d' introduire certaines taxes indirectes, telles les accises, à condition qu' il ne s' agisse pas de taxes "ayant (...) le caractère de taxes sur le chiffre d' affaires", a pour but d' empêcher que le fonctionnement du système commun de T.V.A . soit compromis par des mesures fiscales d' un État membre grevant la circulation des biens et des services, et frappant les transactions commerciales d' une façon comparable à celle qui caractérise la T.V.A . " (11).

54 . Dans son arrêt du 3 mars 1988, dans l' affaire 252/86, Bergandi (non encore publié), la Cour a procédé de manière analogue . Après avoir rappelé que la notion de taxes ayant le caractère de taxe sur le chiffre d' affaires revêtait un caractère communautaire du fait qu' elle intervient dans la réalisation de l' objectif que poursuit l' article 33 qui est d' assurer le plein effet du système commun de T.V.A ., la Cour a repris au point 14 de cet arrêt les mêmes critères que ceux figurant dans le passage de l' arrêt Rousseau Wilmot cité ci-dessus .

55 . Je vous propose de procéder de la même manière dans la présente affaire en vérifiant si la B.V.B . présente les caractéristiques définies dans le cadre des deux arrêts cités .

56 . Or, force est de constater que la B.V.B ., si elle est proportionnelle aux prix des voitures, ne constitue cependant pas un impôt général puisqu' elle ne frappe que deux catégories de produits, à savoir les voitures de tourisme et les cyclomoteurs . D' autre part, on ne peut pas dire qu' elle grève la circulation des biens et des services et qu' elle frappe les transactions commerciales d' une façon comparable à celle qui caractérise la T.V.A . puisqu' elle n' est appliquée qu' une seule fois, au stade de la livraison par le fabricant ou de l' importation . Les véhicules usagés, autres que ceux qui sont importés, ne sont pas soumises à la B.V.B .. Nous avons vu par ailleurs que la B.V.B . ne compromet pas le fonctionnement du système commun de la T.V.A ..

57 . Je vous propose dès lors de répondre comme suit à la première question posée dans les deux affaires par le Hoge Raad :

"Les dispositions contenues dans la première, deuxième et sixième directive ne constituent pas un empêchement à la perception d' un impôt extraordinaire sur les voitures de tourisme, tel qu' il est défini dans la demande préjudicielle ."

II - Quant aux deuxième questions

58 . La deuxième question dans l' affaire 93/88 (Wisselink) est libellée comme suit :

"Faut-il inférer d' une réponse affirmative à la première question, qu' un assujetti est autorisé à déduire de la taxe dont il est redevable, conformément à l' article 17 de la sixième directive, un impôt extraordinaire sur les voitures de tourisme mis à sa charge de la manière décrite dans la demande préjudicielle, même lorsque la législation nationale ne prévoit pas une telle déduction ."

59 . Quant à la deuxième question posée dans le cadre de l' affaire 94/88 (Abemij e.a .) elle se lit comme suit :

"En cas de réponse affirmative à la première question, faut-il en déduire qu' un impôt extraordinaire sur les voitures de tourisme tel que celui dont l' intéressé est redevable en raison de l' importation de voitures au cours de la période concernée ne peut pas être perçu du tout ou bien doit être perçu sur une autre base?"

60 . Comme je vous propose de réserver une réponse négative à la première question, les deuxième questions deviennent forcément sans objet .

61 . Au cas où vous seriez, par contre, amenés à répondre par l' affirmative à la première question il en résulterait qu' un impôt ayant les caractéristiques de l' impôt extraordinaire néerlandais violerait le droit communautaire car il tomberait sous le coup de l' interdiction prononcée par l' article 33 de la sixième directive .

62 . Dans ce cas il faudrait répondre à la deuxième question posée dans l' affaire 94/88 (Abemij e.a .) que ce genre d' impôt ne peut pas être perçu du tout . Or, s' il ne pouvait pas être perçu, le problème de sa déduction, soulevé dans la deuxième question de l' affaire 93/88 (Wisselink), ne se poserait même plus .

63 . Compte tenu des conséquences financières considérables qu' une constatation de l' illégalité de ce type d' impôt serait susceptible d' avoir aux Pays-Bas et peut-être dans d' autres États membres il serait indiqué que vous déclariez que cette illégalité ne peut être invoquée pour demander le remboursement d' impôts acquittés avant la date de votre arrêt, sauf en ce qui concerne des personnes qui ont introduit un recours en justice antérieurement à cette date .

(*) Langue originale : le français .

(1) Arrêt du 10 avril 1984, affaire 324/82, Rec . p . 1861 .

(2) Non souligné dans le texte auquel il est fait référence

(3) Voir arrêt Schul du 21 mai 1985, affaire 47/84, Rec . 1985, p . 1491 .

(4) Arrêt du 23 janvier 1975, affaire 51/74, Hulst c / Produktschap voor Siergewassen, Rec . p . 79, points 34 à 36 .

(5) Arrêt du 26 juin 1978, affaire 142/77, Statens Kontrol Med Aedle Metaller c / Larsen, Rec . p . 1543 .

(6) Arrêt du 13 mars 1979, affaire 86/78, Peureux c / Services fiscaux de la Haute Saône et du territoire de Belfort, Rec . p . 897 .

(7) J.O L 303 de 1972, p . 1 .

(8) L . TROTABAS et J.M . COTTERET : Droit fiscal, Paris, Dalloz, 1985, p . 195 .

(9) Arrêt du 27 novembre 1985, Rec . p . 3759, p . 3767

(10) Non souligné dans le texte original

(11) Non souligné dans le texte original