

# FISCALITÉ AUTOMOBILE ET DROIT DE L'UNION EUROPÉENNE

EDOARDO TRAVERSA

*PROFESSEUR À L'UNIVERSITÉ CATHOLIQUE DE LOUVAIN,  
PRÉSIDENT DE L'INSTITUT D'ÉTUDES EUROPÉENNES*

FANNY VANRYKEL

*ASPIRANTE DU FONDS POUR LA RECHERCHE SCIENTIFIQUE, UNIVERSITÉ DE LIÈGE*

Avec quatorze millions d'immatriculations de voitures neuves par an dans l'Union européenne, et près de quatre millions de transferts de véhicules entre États membres, l'application des taxes automobiles représente un enjeu fiscal considérable : environ soixante et onze milliards d'euros, correspondant à 1,3 % des recettes fiscales et parafiscales totales des États membres. À ce montant, il faut ajouter les recettes provenant de la TVA sur les véhicules, des accises sur les carburants et les impôts sur les revenus payés par les entreprises et les travailleurs actifs dans le secteur automobile.

La fiscalité automobile en Europe se caractérise toutefois par une grande diversité entre les États membres, qui reflète des différences de choix de politique économique, sociale et environnementale. Ainsi, certains États membres, tels que l'Estonie, la Lituanie, la Bulgarie ou encore la Pologne, ne prélèvent pratiquement aucune taxe sur les véhicules (ni taxe d'immatriculation ni taxe de circulation). D'autres États ont fait le choix de n'appliquer qu'une taxe à l'utilisation, et non à l'achat (immatriculation), telles que la République tchèque, la Slovaquie, la Slovénie ou le Royaume-Uni. Enfin, certains États se caractérisent par l'application de taxes extrêmement élevées, l'exemple par excellence étant le Danemark, où la taxe d'immatriculation est perçue au taux minimum de 105 % de la

valeur d'achat, celui-ci pouvant grimper jusqu'à 150 % au-delà d'un certain seuil (180 % jusqu'à 2016)<sup>1</sup>.

Avec ces différences de pression fiscale, liées à l'extrême mobilité par définition de leur assiette, il n'est pas étonnant que les taxes automobiles aient depuis longtemps focalisé l'attention des institutions européennes. Toutefois, malgré de nombreuses tentatives et certaines avancées limitées, l'harmonisation dans ce domaine reste en-deçà de ce que l'on pourrait attendre au sein d'un marché intérieur promouvant les principes de libre circulation. Il n'est donc pas étonnant que l'on observe une abondante jurisprudence de la Cour de justice appliquant le droit primaire dans ce domaine.

Il convient dès lors de présenter successivement ce que l'on qualifie « l'harmonisation négative » (I), puis « l'harmonisation positive » (II).

## I. L'HARMONISATION NÉGATIVE

La circulation des automobilistes au sein de l'Union européenne est, sous son aspect fiscal comme sous d'autres aspects, encadrée en premier lieu par les libertés de circulation consacrées par le droit primaire. Bien que le traité n'offre comme tel aucune garantie de neutralité fiscale au citoyen ou au travailleur qui transfère sa résidence dans un autre État membre, un tel transfert pouvant, selon les cas, être plus ou moins avantageux ou désavantageux pour le citoyen sur le plan fiscal<sup>2</sup>, le droit européen exige que les autorités nationales ne le traitent pas de manière discriminatoire par rapport à ceux qui étaient déjà assujettis à une telle imposition<sup>3</sup>. Dans ce cadre, la présente contribution étudie successivement la libre circulation des marchandises (A), des services (B), des personnes et des capitaux (C).

---

1. Pour un aperçu de la fiscalité automobile dans les États membres, voy. Commission européenne, « Taxation trends in the European Union 2017 », 2017, disponible sur [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/taxation\\_trends\\_report\\_2017.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/taxation_trends_report_2017.pdf), en particulier les pages 220 et suivantes.

2. Pour une application en matière de fiscalité directe, voy. CJUE, 12 juillet 2005, *Schempp*, aff. C-403/03, pt 45.

3. CJUE, 15 juillet 2004, *Lindfors*, aff. C-365/02, pt 34 ; CJUE, 29 avril 2004, *Weigel*, aff. C-387/01, pt 55.

### A. La libre circulation des marchandises

La fiscalité des véhicules n'étant pas harmonisée au niveau européen, chaque État membre est en principe libre d'appliquer ses propres règles. Dans certains cas cependant, le régime fiscal choisi par les États membres est susceptible d'être déclaré incompatible avec la libre circulation des marchandises, et en particulier avec l'article 110 TFUE, qui dispose que :

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

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

De cette terminologie large, il ressort en substance que sont interdites les discriminations – quoique ce mot ne soit pas explicitement mentionné dans le texte du traité – qui pénalisent les produits – en l'occurrence, des véhicules importés par rapport aux produits nationaux, pour autant que ceux-ci puissent être considérés comme similaires ou dans un rapport de concurrence<sup>4</sup>. L'article 110 TFUE ne vise donc pas à empêcher un État membre d'introduire des impôts nouveaux ou de modifier le taux ou l'assiette d'impôts existants. Il ressort d'une jurisprudence constante de la Cour que l'article 110 TFUE a « pour objectif d'assurer la libre circulation des marchandises entre les États membres dans des conditions normales de concurrence par l'élimination de toute forme de protection pouvant résulter de l'application d'impositions intérieures discriminatoires à l'égard des produits originaires d'autres États membres »<sup>5</sup>.

Ceci implique que la taxe ne soit pas calculée en fonction de critères différents selon que les produits concernés sont des produits nationaux ou des produits importés<sup>6</sup>. Cette disposition est dès lors violée lorsque l'imposition qui frappe le produit importé est calculée de manière différente et suivant des modalités différentes de celle frappant le produit national similaire, et aboutissant, ne fût-ce que dans certains cas à une imposition

4. A. MATTROT DE LA MOTTE, *Droit fiscal de l'Union européenne*, Bruxelles, Bruylant, 2016, p. 93.

5. Voy. notamment, CJUE, 18 janvier 2007, *Brzeziński*, [aff.](#) C-313/05, pt 27 ; CJUE, 7 avril 2011, *Tatu*, [aff.](#) C 402/09, pt 34 ; CJUE, 16 juin 2016, *Commission c/ Portugal*, C-200/15, pt 23.

6. CJUE, 29 avril 2004, *Weigel*, [aff.](#) C-387/01, pt 67.

supérieure du produit importé<sup>7</sup>. L'existence d'un « produit national similaire » est une condition importante à l'application de l'article 110 TFUE. Le traité apparaît toutefois laconique sur la question de la similitude. La Cour a néanmoins affirmé que l'absence de production nationale de véhicules automobiles neufs ne signifie pas qu'un État membre n'a pas de marché des véhicules d'occasion. Dès lors, il est possible de comparer le régime fiscal des voitures d'occasion importées et celles qui sont achetées sur place comme des produits similaires ou concurrents pour l'application de l'article 110 TFUE<sup>8</sup>.

Au fil des années, des contentieux concernant différents États membres se sont développés devant la Cour de justice au sujet des modalités de calcul de la taxe d'immatriculation sur un véhicule d'occasion ayant précédemment été immatriculé dans un autre État membre. Dans ces hypothèses, la Cour a exclu l'application des articles 30 et 34 TFUE, concernant l'interdiction des taxes d'effet équivalent à des droits de douane, dès lors que celles-ci ne sont pas perçues en raison du fait qu'un véhicule a franchi la frontière de l'État membre qui le perçoit mais à l'occasion de l'immatriculation du véhicule en vue de sa mise en circulation<sup>9</sup>. Selon la Cour, une telle situation ressort cependant du champ d'application de l'article 110 TFUE. Ainsi, par exemple, « la perception par un État membre d'une taxe sur les véhicules d'occasion en provenance d'un autre État membre est contraire à l'article 110 TFUE lorsque le montant de la taxe, calculé sans prise en compte de la dépréciation réelle du véhicule, excède le montant de la taxe résiduelle incorporé dans la valeur des véhicules automobiles d'occasion similaires déjà immatriculés sur le territoire national »<sup>10</sup>.

Il en découle que le montant de la taxe due sur les véhicules d'occasion transférés depuis un autre État membre ne peut dépasser le montant de la « taxe résiduelle » incorporée dans la valeur des véhicules similaires déjà immatriculés sur le territoire national. Lorsque la taxe d'immatriculation n'est imposée qu'une seule et unique fois au cours de la durée de vie d'un véhicule, le montant de la taxe est incorporé dans la valeur du véhicule ; ce montant diminue proportionnellement à la dépréciation du véhicule. Les États membres doivent veiller, au risque de violer l'article 110 TFUE, à ne

7. CJUE, 22 février 2001, *Ministério Público et António Gomes Valente et Fazenda Pública*, aff. C 393/98, pt 21 ; CJUE, 19 septembre 2002, *Tulliasiamies et Siilin*, aff. C-101/00, pt 53 ; CJUE, 20 septembre 2007, *Commission c/ Grèce*, aff. C-74/06, pt 25.

8. CJUE, 11 décembre 1990, *Commission c/ Danemark*, aff. C-47/88, pt 17.

9. Conclusions de l'avocat général Sharpston, présentées le 27 janvier 2011, sous CJUE 27 janvier 2011, *Ioan Tatu*, aff. C-402/09, pt 20.

10. CJUE, 11 décembre 1990, *Commission c/ Danemark*, aff. C-47/88, pt 20 ; CJUE, 9 mars 1995, *Fazenda Pública et Ministerio Público c/ Américo João Nunes Tadeu*, aff. C-45/93, pt 13.

pas grever les véhicules d'occasion importés dans une mesure qui dépasse la charge que représente la taxe résiduelle comprise dans le coût d'un véhicule équivalent qui a déjà fait l'objet d'une première immatriculation dans le même État membre<sup>11</sup>. Autrement dit, les États membres  tenus d'aménager leur régime fiscal en vue de prendre en considération la dépréciation réelle des véhicules importés<sup>12</sup>.

La prise en compte de la dépréciation du véhicule ne doit pas nécessairement donner lieu à une évaluation ou à une expertise de chaque véhicule. Les États membres sont en effet libres d'établir une valeur des véhicules d'occasion par le biais de barèmes forfaitaires, au moyen d'une norme législative, réglementaire ou administrative, et calculés sur la base de critères tels l'ancienneté, le kilométrage, l'état général, le mode de propulsion, la marque ou le modèle du véhicule<sup>13</sup>. La mise en œuvre de cette jurisprudence a entraîné un important contentieux, au cours duquel la Cour a établi plusieurs principes visant à déterminer le degré de précision que les barèmes et critères de calcul sont tenus de présenter pour refléter la perte de la valeur réelle du véhicule.

Ainsi, la Cour de justice a jugé qu'un système – en l'occurrence les régimes danois et portugais – dans lequel l'assiette de la taxe d'immatriculation grevant les véhicules d'occasion est considérée être au moins égale à 90 % du prix d'une voiture neuve entraîne une taxation discriminatoire des véhicules importés<sup>14</sup>. En d'autres mots, limiter la dépréciation du véhicule à 10 % de la valeur du véhicule neuf ne permet pas de refléter de façon adéquate la dépréciation réelle du véhicule et partant, donne lieu à une surtaxation des véhicules d'occasion. La Cour a par la suite jugé que la prise en compte d'une dépréciation selon un barème forfaitaire fixant notamment à 20 % la dépréciation d'un véhicule automobile utilisé pendant une durée d'un à deux ans et à 52 % la dépréciation d'un véhicule automobile utilisé depuis plus de cinq ans, est également contraire à l'article 110 TFUE<sup>15</sup>.

En outre, la Cour a été amenée à se prononcer sur un barème de taxation pour les voitures d'occasion importées qui était fondé sur un critère unique

11. *Ibid.* pt 23.

12. A. MAITROT DE LA MOTTE, *op. cit.*, p. 112.

13. CJUE, 22 février 2001, *Gomes Valente*, [aff. C-393/98](#), pt 24 ; CJUE, 29 avril 2004, *Weigel*, C-387/01, pt 71 ; CJUE, 22 septembre 2007, *Commission c/ Grèce*, C-74/06, point 29 ; CJUE, 7 avril 2011, *Ioan Tatu*, pt 41.

14. CJUE, 11 décembre 1990, *Commission c/ Danemark*, [aff. C-47/88](#), pt 21 ; CJUE, 9 mars 1995, *Nunes Tadeu*, [aff. C-345/93](#). Sur le régime danois suite à cette affaire voy. CJUE, 17 juin 2003, *De Danske Bilimportører c/ Skatteministeriet*, [aff. C-383/01](#) et CJUE, 1<sup>er</sup> juin 2006, *De Danske Bilimportører c/ Skatteministeriet*, [aff. C-98/05](#).

15. CJUE, 16 juin 2016, *Commission c/ Portugal*, [aff. C-200/15](#), pts 27-29.

– le nombre d’années d’utilisation des véhicules – pour déterminer la valeur réelle de dépréciation du véhicule d’occasion<sup>16</sup>. Jugeant que le barème litigieux ne reflétait pas de manière suffisamment précise la dépréciation réelle des véhicules d’occasion, la Cour a estimé que le système mis en cause n’excluait donc pas le risque que les produits importés soient taxés plus lourdement que les produits nationaux. D’autres facteurs de dépréciation tels la marque, le modèle, le kilométrage, le mode de propulsion, l’état mécanique du véhicule ou son état d’entretien, doivent être pris en compte.

La taxation est parfois liée, et peut-être de manière croissante, à des objectifs autres que budgétaires, tels la protection de l’environnement. Dans l’affaire *Nádasdi*, la Cour a estimé que l’article 110 TFUE ne vise pas à empêcher un État membre d’introduire des impôts nouveaux ou de modifier le taux ou l’assiette d’impôts existants et que des critères tels que le type de moteur, la cylindrée et un classement reposant sur des considérations environnementales constituent des critères objectifs au regard du principe de non-discrimination<sup>17</sup>. Toutefois, indépendamment du caractère environnemental de l’objectif et du fondement de la taxe d’immatriculation, l’article 110 TFUE implique qu’il soit tenu compte de la dépréciation des véhicules d’occasion faisant l’objet d’une taxation.

Dans l’affaire *Ioan Tatu*, la Cour de justice estime que la taxe environnementale introduite par les autorités roumaines garantit que le montant de la taxe soit réduit en fonction d’une *approximation raisonnable* de la valeur réelle du véhicule, du fait que les montants calculés sur la base des paramètres environnementaux peuvent être contrebalancés par la prise en compte de la dépréciation du véhicule, de même qu’une expertise facultative du véhicule<sup>18</sup>. Cependant, elle juge le régime roumain contraire à l’article 110 TFUE en ce qu’il est discriminatoire par rapport à la taxation des véhicules d’occasion similaires immatriculés sur le territoire national *avant* l’instauration de ladite taxe. Ce n’est donc pas l’objectif de la taxe qui est remis en cause mais la cohérence du régime fiscal. Cette position a été confirmée en 2014 par la Cour en grande chambre, amenée à nouveau à se prononcer sur le régime de taxation roumain<sup>19</sup>. Malgré une modification

16. CJUE, 22 février 2001, *Ministério Público et António Gomes Valente et Fazenda Pública*, aff. C-393/98, pts 29 et 37 ; CJUE, 20 septembre 2007, *Commission c/ Grèce*, aff. C-74/06, pt 40.

17. CJUE, 5 octobre 2006, *Ákos Nádasdi c/ Vám- és Pénzügyőrség Észak-Alföldi Regionális parancsnoksága et Ilona Németh c/ Vám- és Pénzügyőrség Dél-Alföldi Regionális parancsnoksága*, aff. jtes C-290/05 et C-333/05.

18. Sur les différents arrêts concernant le régime fiscal roumain voy., notamment, CJUE, 7 avril 2001, *Tatu*, aff. C-402/09 ; CJUE, 7 juillet 2011, *Nisipeanu*, aff. C-263/10 ; CJUE, 18 avril 2013, *Irimie*, aff. C-565/11 ; CJUE, ord. du 3 février 2014, *Câmpean et Ciocoiu*, aff. jtes C-97/13 et C-214/13 ; CJUE, 15 octobre 2014, *Nicula*, aff. C-331/13.

19. CJUE, ord. du 3 février 2014, *Câmpean et Ciocoiu*, aff. jtes C-97/13 et C-214/13.

du régime, le système de taxation roumain, a à nouveau été condamné par la Cour en ce qu'il discriminait les véhicules importés, jugeant que le droit de l'Union s'oppose à ce qu'un État membre exonère de la taxe d'immatriculation les véhicules déjà immatriculés pour lesquels a été acquittée une taxe antérieurement en vigueur<sup>20</sup>.

### B. *La libre prestation de services*

Les mesures fiscales des États membres en matière automobile sont susceptibles, dans certaines hypothèses, de violer également la libre prestation de services. C'est le cas notamment en matière de crédit-bail transfrontière. Le crédit-bail, aussi dénommé leasing, permet de garantir le financement échelonné de biens mobiliers ou immobiliers, dont des véhicules automobiles, par le preneur, par le paiement de loyers couplés à une option achat supportés tout en prémunissant l'établissement de crédit (crédit-bailleur) contre le risque d'insolvabilité par le maintien de la propriété du bien pendant toute la durée de l'opération<sup>21</sup>. Les taxes d'immatriculation peuvent représenter un obstacle dans le cas où le bailleur est établi dans un État membre, qui est aussi celui d'immatriculation du véhicule, et que ce dernier est donné en crédit-bail à un preneur qui est établi dans un autre État membre<sup>22</sup>. Dans ce type d'hypothèse, si l'État du preneur prélève également une taxe d'immatriculation sur le véhicule, une situation de double imposition se crée. La Cour de justice a estimé que la libre prestation des services n'empêche pas en principe un État membre de prélever une taxe d'immatriculation sur les véhicules à moteur en crédit-bail, même si cette situation résulte en une double imposition internationale.

Toutefois, afin de respecter le principe de proportionnalité, la Cour exige que le montant de la taxe soit déterminé proportionnellement à la durée

20. CJUE, 14 avril 2015, *Mihai Manea*, aff. C-76/14 ; voy. également CJUE, ord. du 3 septembre 2015, *Petru Chiș et Aurel Moldovan c/ Administrația Județeană a Finanțelor Publice Cluj et Sergiu Octav Constantinescu*, aff. jtes C-587/14 et C-588/14 ; CJUE, 9 juin 2016, *Vasile Budișan*, aff. C-586/14.

21. Sur le crédit-bail en droit français, voy. notamment Commission européenne, « le Crédit-bail », note de synthèse [http://ec.europa.eu/internal\\_market/bank/docs/regcapital/realestate/200307-comments/credit-bail\\_fr.pdf](http://ec.europa.eu/internal_market/bank/docs/regcapital/realestate/200307-comments/credit-bail_fr.pdf), dernière consultation le 15 novembre 2017.

22. Document de travail des services de la Commission – Principes en matière de taxation des véhicules à moteur découlant de la législation de l'Union telle qu'interprétée par la Cour de justice accompagnant la Communication de la Commission au Parlement européen, au Conseil et au Comité économique et social européen – renforcer le marché unique en supprimant les obstacles fiscaux transfrontières pour les voitures particulières, SWD(2012) 429 final, du 14 décembre 2012, p. 15.

d'immatriculation du véhicule dans l'État membre où il est utilisé<sup>23</sup>. Ainsi, dans l'affaire *Cura Anlagen*, les sociétés ASL et Cura Anlagen avaient conclu un contrat de leasing aux termes duquel ASL donnait à bail à Cura Anlagen un véhicule de tourisme qui avait été immatriculé en Allemagne<sup>24</sup>. Il était convenu qu'il serait pris possession du véhicule auprès d'ASL à Munich mais que celui-ci serait principalement utilisé en Autriche. Les parties s'étaient également entendues sur le fait que le véhicule resterait, pendant la durée du contrat, muni de plaques allemandes. Cura Anlagen n'a cependant pas pu utiliser le véhicule conformément aux clauses du contrat en raison des dispositions de la loi autrichienne sur les véhicules interdisant la circulation en Autriche d'un véhicule muni de plaques étrangères au-delà de trois jours.

Après avoir considéré le *leasing* comme un service au sens de l'article 50 CE, la Cour estime que « lorsqu'un véhicule pris en leasing auprès d'une société établie dans un État membre est réellement utilisé sur le réseau routier d'un autre État membre, ce dernier peut prévoir l'obligation pour ce véhicule d'être immatriculé sur son territoire », l'immatriculation étant le corollaire naturel de la compétence fiscale des États membres<sup>25</sup>. Elle considère néanmoins que le délai dont dispose l'utilisateur du véhicule pour immatriculer celui-ci en Autriche est exagérément court et va manifestement au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre l'objectif poursuivi par cette législation. Partant, l'obligation apparaît disproportionnée aux yeux de la Cour et viole la libre prestation des services garantie par l'Union<sup>26</sup>.

Plus récemment, la Cour a pu juger qu'une taxe d'immatriculation imposée par un État membre, *in casu* la Grèce, à des véhicules pris en location ou en crédit-bail auprès d'une société établie dans un autre État membre, sans prendre en considération la durée des contrats de crédit-bail ou de location, ni la nature de l'utilisation desdits véhicules sur le territoire grec constitue une restriction prohibée à la libre prestation des services. La législation en cause, selon la Cour, est en effet de nature à dissuader les résidents grecs de louer ou de prendre en crédit-bail un véhicule auprès d'une société établie dans un autre État membre<sup>27</sup>.

23. Voy. CJUE, 21 mars 2002, *Cura Anlagen*, aff. C-451/99; CJUE, ord. 27 juin 2006, *G.M. van de Coevering*, aff. C-242/05; CJUE, ord. 22 mai 2008, *M. Ilhan*, aff. C-42/08; CJUE, ord. 29 septembre 2010, *VAV-Autovermietung GmbH*, aff. C-91/10 ; CJUE, 14 janvier 2016, *Commission c/ Grèce*, aff. C-66/15.

24. CJUE, 21 mars 2002, *Cura Anlagen GmbH*, aff. C-451/99.

25. *Ibid.*, pt 41 de l'arrêt.

26. *Ibid.*, pt 50 de l'arrêt.

27. CJUE, 14 janvier 2016, *Commission c/ République hellénique*, aff. C-66/15, pts 30-34.



*C. La libre circulation des personnes et des capitaux*

La libre circulation des personnes peut également être violée par certaines dispositions des États membres en matière de fiscalité automobile. La Cour a été amenée, à plusieurs reprises, à examiner les effets des taxes d'immatriculation dans des cas transfrontières de mise à disposition d'une voiture par la société à des salariés ou des administrateurs. Il s'agit plus précisément de situations où le travailleur, salarié ou indépendant, utilise un véhicule mis à disposition par son employeur ou la personne pour qui il travaille, et que ce dernier est établi dans un État membre autre que sa résidence. Dans l'arrêt *Commission contre Danemark*, la Cour a jugé que la législation et la pratique administrative du Danemark limitaient la libre circulation des travailleurs et violaient la législation de l'Union dans la mesure où elles n'autorisaient les salariés résidant dans cet État membre et exerçant une activité professionnelle dans un autre État membre à utiliser une voiture de société immatriculée dans cet autre État membre qu'à la condition qu'une taxe soit payée à cette fin, alors que le véhicule n'était pas destiné à être essentiellement utilisé à titre permanent dans l'État membre de résidence de l'employé et qu'il n'était en fait pas utilisé de cette façon<sup>28</sup>.

Enfin, la Cour a pu examiner la compatibilité de règles de fiscalité automobile au regard de la libre circulation des capitaux. Il s'agissait d'une situation dans lesquelles un véhicule immatriculé à l'étranger et prêté à un particulier par un membre de la famille ou un ami est soumis à l'intégralité de la taxe d'immatriculation dans un État membre lors de la première utilisation du réseau routier de ce dernier au regard du droit de l'Union. Il ressort de sa jurisprudence que le prêt d'un véhicule relève de la libre circulation des capitaux. Ainsi dans les affaires jointes *L.A.C. van Putten, P. Mook, G. Frank*, la Cour a toutefois admis que si un véhicule qui n'est pas immatriculé dans un État membre est essentiellement utilisé dans cet État membre à titre permanent ou qu'il est en fait utilisé de cette façon, l'imposition de la taxe d'immatriculation lors de la première utilisation sur le réseau routier de cet État est justifiée<sup>29</sup>.

28. CJUE, 15 septembre 2005, *Commission c/ Danemark*, aff. C-464/02; CJUE, 15 décembre 2005, *Procédures pénales c/ Claude Nadin, Nadin-Lux SA et Jean-Pascal Durr*, aff. jtes C-151/04 et 152/04.

29. CJUE, 26 avril 2012, *L.A.C. van Putten, P. Mook, G. Frank*, aff. jtes C-578/10, C-579/10 et C-580/10.

## II. L'HARMONISATION POSITIVE

L'activité normative de l'UE en lien avec la fiscalité automobile a pour objectif de permettre aux citoyens et aux prestataires de service de l'Union de bénéficier pleinement des principes de libre circulation inhérents à la notion de marché intérieur. Les initiatives législatives visent ainsi à prévenir les problèmes de double imposition ou d'imposition multiple, ainsi que les discriminations fiscales en cas de transfert transfrontière de voitures particulières<sup>30</sup>. L'Union a par ailleurs œuvré à réduire les différences en matière de taxation automobile subsistant entre les régimes fiscaux des États membres. Il s'agit essentiellement de la TVA, des accises et autres taxes à la consommation, ainsi que des franchises fiscales liées aux mouvements de personnes sur le territoire de l'Union. Les processus d'harmonisation de la taxation des véhicules – taxes d'immatriculation et de circulation – n'ont par contre pas abouti, malgré les efforts de la Commission. Cette dernière a récemment proposé d'élargir la taxation des poids lourds pour l'utilisation des infrastructures routières aux voitures particulières. La présente partie fait le point sur l'état de l'harmonisation des impositions sur les véhicules, à l'exclusion des impositions connexes, telles que les taxes sur les carburants<sup>31</sup> ou les redevances d'utilisation des voiries.

### *A. La directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée*

En raison, d'une part, de sa vocation à s'appliquer à l'ensemble des opérations économiques et, d'autre part, du caractère de mobilité s'attachant à la nature même des véhicules, la TVA est susceptible d'affecter la situation des automobilistes dans l'Union européenne. La directive 2006/112/CE établit le système commun de taxe sur la valeur ajoutée. Le traitement TVA, décrit ci-dessous, applicable à une opération de livraison ou de leasing d'un véhicule, est dépendant, notamment, de la localisation de celle-ci sur base des dispositions contenues dans la directive. Selon une jurisprudence constante, « l'objectif [des] dispositions [de la directive TVA]

30. Communication de la Commission au Parlement européen, au conseil et au comité économique et social européen du 14 décembre 2012, renforcer le marché unique en supprimant les obstacles fiscaux transfrontières pour les voitures particulières, SWD (2012) 429 final.

31. Voy. la directive 2003/96/CE restructurant le cadre communautaire de taxation des produits énergétiques et de l'électricité, *JOUE*, L 283, p. 51. Voy. à ce sujet M. VILLAR, P. PISTONE (éd.), *Energy Taxation Environmental Protection and State Aids*, IBFD, 2016, 442 p.

est d'éviter d'une part, les conflits de compétence susceptibles de conduire à des doubles impositions et, d'autre part, la non-imposition des recettes »<sup>32</sup>.

Dans le cadre de cette contribution, nous nous concentrerons sur deux aspects en particulier du régime de la TVA : la livraison d'un véhicule, qu'il soit neuf ou d'occasion, et le leasing automobile.

### 1. La livraison d'un véhicule

L'identification du traitement TVA applicable à la livraison d'un véhicule nécessite qu'il soit préalablement déterminé si celui-ci est neuf, ou non, au sens de la législation TVA. Ainsi, conformément à l'article 2, paragraphe 2, point b) de la directive, les véhicules terrestres à moteur sont considérés comme neufs « lorsque la livraison est effectuée dans les six mois après la première mise en service ou que le véhicule a parcouru un maximum de six mille kilomètres ».

La vente nationale d'un véhicule neuf est soumise au régime normal (le vendeur portera la TVA en compte sur sa facture). La livraison transfrontalière d'un moyen de transport neuf soumise à la TVA dans le pays de destination du véhicule, à titre d'acquisition intra-communautaire de biens, indépendamment de la qualité d'assujéti ou non du fournisseur et/ou de l'acquéreur<sup>33</sup>. Compte tenu du caractère facilement transportable, combiné à la valeur intrinsèque relativement importante des véhicules neufs, un tel régime permet de contrer d'éventuelles velléités de délocalisation des achats vers des États membres bénéficiant d'un taux de TVA plus avantageux<sup>34</sup>. La double imposition est écartée par l'exonération de la livraison dans le pays d'origine<sup>35</sup>, tout en y maintenant le droit à déduction de la TVA acquittée en amont. Par ailleurs, si la TVA en aval est erronément facturée dans le pays du fournisseur, une restitution de la taxe sera applicable conformément à la réglementation en vigueur dans ce pays<sup>36</sup>.

32. CJUE, 16 septembre 1997, *Bernd von Hoffmann c/ Finanzamt Trier*, aff. C-145/96.

33. Directive 2006/112/CE, art. 2, § 1, pt b) ii), préc.

34. T. LAMPARELLI, *La TVA et l'automobile*, Bruxelles, Larcier, 2016, 4<sup>e</sup> éd., p. 184.

35. Art. 138, § 2, point a) de la directive 2006/112/CE, préc.

36. Document de travail des services de la Commission – Principes en matière de taxation des véhicules à moteur découlant de la législation de l'Union telle qu'interprétée par la Cour de justice *accompagnant* la Communication de la Commission au Parlement européen, au Conseil et au Comité économique et social européen – renforcer le marché unique en supprimant les obstacles fiscaux transfrontières pour les voitures particulières, SWD(2012) 429 final, du 14 décembre 2012.

À l'inverse, il n'existe pas de règles de localisation particulières applicables à la livraison d'un véhicule d'occasion<sup>37</sup>. Cette opération est par conséquent soumise aux règles générales en matière de livraison de biens. Ainsi, au sein d'un même État membre, si la livraison est effectuée par un assujetti agissant en tant que tel, ce dernier facturera la TVA sur la vente de ce véhicule, indépendamment de la capacité de son client<sup>38</sup>. Pour autant que les conditions de l'article 138 de la directive soient rencontrées, la vente transfrontière d'un véhicule entre assujettis sera exonérée de TVA dans le pays d'origine et taxée dans l'État membre de destination. Dans la mesure où l'acheteur n'est pas un assujetti et que, par conséquent, une des conditions de la disposition susmentionnée est absente, l'opération sera soumise à la taxe dans le pays du fournisseur. Dans tous les cas, si le fournisseur est une personne non assujettie, la livraison du véhicule d'occasion ne sera pas soumise à la TVA.

## 2. Leasing d'un véhicule

Les règles de localisation des prestations de location d'un moyen de transport sont fonction de la durée de la location. À cet égard, la directive énonce qu'on entend par location de « courte durée » : « la possession ou l'utilisation continue du moyen de transport pendant une période ne dépassant pas trente jours (...) »<sup>39</sup>.

S'agissant de location de *courte* durée, le lieu des prestations est l'endroit où le moyen de transport est effectivement mis à la disposition du preneur<sup>40</sup>. S'agissant de location de *longue* durée, le critère retenu est le lieu d'établissement du preneur<sup>41</sup>. Ces règles ont permis de mettre fin aux stratégies d'optimisation fiscale<sup>42</sup> liés au leasing transfrontalier de longue durée<sup>43</sup>.

37. Il existe toutefois, en ce qui concerne la détermination de la base imposable, un régime spécial pour les biens d'occasion, dit de la marge bénéficiaire. Ce régime est prévu aux articles 311 et suivants de la directive 2006/112/CE. À ce sujet, T. LAMPARELLI, *La TVA et l'automobile*, op. cit., pp. 427-276.

38. Art. 9 de la directive 2006/112/CE, préc.

39. Art. 56, § 3 de la directive 2006/112/CE, préc.

40. Art. 56, § 1 de la directive 2006/112/CE, préc.

41. Art. 56, § 2 de la directive 2006/112/CE en cas de location à un non assujetti et règle générale contenue à l'art. 44 de la directive 2006/112/CE en cas de location à un assujetti.

42. Au 1<sup>er</sup> janvier 2010 pour les locations à des assujettis (auparavant la prestation était localisée au lieu du prestataire) et au 1<sup>er</sup> janvier 2013 pour les locations à des clients non-assujettis (auparavant la prestation était localisée selon la règle générale B2C, au lieu d'établissement du prestataire).

43. L. TAINMONT, « VAT Package - Le point complet sur les modifications applicables à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2010 » *C. & F.P.*, n° 1, janvier 2010, pp. 8 et 9.

Plus fondamentalement, s'est parfois posée la question de la qualification d'un contrat de leasing avec option d'achat en livraison de biens ou prestations de services au sens de la législation TVA, avec les implications en termes, notamment, de localisation<sup>44</sup>. L'arrêt *RBS Deutschland* de la Cour de justice a tranché cette controverse en faveur de la livraison de biens, dans le contexte suivant :

« L'expression «contrat de location assortie de la clause que la propriété est normalement acquise au plus tard lors du paiement de la dernière échéance» employée à l'article 14, paragraphe 2, sous b), de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, doit être interprétée en ce sens qu'elle s'applique à un contrat-type de location avec option d'achat «lorsqu'il peut être déduit des conditions financières du contrat que l'exercice de l'option apparaît comme le seul choix économiquement rationnel que le preneur sera susceptible de faire le moment venu si le contrat est exécuté jusqu'à son terme», ce qu'il incombe au juge national de vérifier<sup>45</sup> ».

B. *La directive 83/182/CEE relative aux franchises fiscales à l'importation d'un bien personnel provenant d'un État membre*

La directive 83/182/CEE vise à accorder une franchise à l'imposition de différentes taxes telles la TVA, les accises et autres taxes à la consommation, de même que les taxes mentionnées à l'annexe de la directive, lors de l'importation temporaire en provenance d'un État membre de certains véhicules, en ce compris les véhicules à moteur<sup>46</sup>. Autrement dit, lorsqu'une personne se rend *temporairement* dans un autre État membre, ce dernier est tenu d'exonérer desdites taxes les moyens de transports prévus par la

44. Voy. notamment CJUE, 22 décembre 2010, *Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs c/ RBS Deutschland Holdings GmbH*, aff. C-277/09 et B. ANTOINE, « Double et non-imposition de TVA au sein de l'Union européenne : pistes de prévention et de solution », *R.G.F.*, 2014/10, p 6.

45. CJUE, 4 octobre 2017, *Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs c/ Mercedes-Benz Financial Services UK Ltd*, aff. C-164/16. C'est nous qui soulignons.

46. Art. 1<sup>er</sup> de la directive 83/182/CEE relative aux franchises fiscales à l'importation d'un bien personnel provenant d'un État membre.

directive, que le particulier peut emporter avec lui<sup>47</sup>. Sont toutefois exclus du champ d'application de la directive les véhicules utilitaires<sup>48</sup>.

Par ailleurs, la directive ne couvre pas l'importation temporaire des véhicules de tourisme<sup>49</sup>, des caravanes, des bateaux de plaisance, des avions de tourisme et des vélocipèdes pour usage privé qui n'ont pas été acquis ou importés aux conditions générales d'imposition du marché intérieur d'un État membre et/ou qui bénéficient, au titre de l'exportation, d'une exonération ou d'un remboursement de taxes sur le chiffre d'affaires, d'accises ou de toute autre taxe à la consommation<sup>50</sup>.

Pour bénéficier de l'exonération, la directive prévoit plusieurs conditions, qui varient selon le type de véhicule, et l'usage professionnel ou non de celui-ci. Pour ce qui est de l'importation temporaire de moyens de transport pour l'usage privé, les conditions sont les suivantes.

Premièrement, l'importation doit être *temporaire*, c'est-à-dire ne pas excéder six mois par période de douze mois<sup>51</sup>.

Deuxièmement, le particulier doit avoir sa *résidence normale* dans un État membre autre que celui de l'importation temporaire. La résidence normale est définie par l'article 7, paragraphe 1<sup>er</sup>, de la directive comme « le lieu où une personne demeure habituellement, c'est-à-dire pendant au moins 185 jours par année civile, en raison d'attaches personnelles et professionnelles, ou, dans le cas d'une personne sans attaches professionnelles, en raison d'attaches personnelles, révélant des liens étroits entre elle-même et l'endroit où elle habite ».

47. Commission européenne, « Principes en matière de taxation des véhicules à moteur découlant de la législation de l'Union telle qu'interprétée par la Cour de justice », document de travail accompagnant la Communication de la Commission au Parlement européen, au Conseil et au Comité économique et social européen 'Renforcer le marché unique en supprimant les obstacles fiscaux transfrontières pour les voitures particulières', COM (2012) 756 final, p. 12.

48. Art. 1<sup>er</sup>, al. 2 de la directive.

49. Le véhicule de tourisme est défini tout véhicule routier, y compris éventuellement sa remorque, autre que les véhicules utilitaires, ces derniers étant définis comme tout véhicule routier qui, d'après son type de construction et son équipement, est apte et destiné aux transports avec ou sans rémunération de plus de neuf personnes, y compris le conducteur, ou de marchandises, ainsi que tout véhicule routier à usage spécial autre que le transport proprement dit (art. 2 de la directive).

50. Art. 1<sup>er</sup>, al. 4 de la directive.

51. À l'origine, cette durée était de trois mois (voy. Proposition de directive du Conseil, du 10 février 1998, régissant le traitement fiscal des véhicules à moteur de tourisme transférés définitivement dans un autre État membre dans le cadre d'un transfert de résidence ou utilisés temporairement dans un État membre autre que celui où ils sont immatriculés, COM (98) 030 final).

La Cour de justice a eu l'occasion de se positionner sur l'interprétation de cette notion. Dans un arrêt *Paraskevas Louloudakis et Elliniko Dimosio*<sup>52</sup>, la Cour a précisé qu'« [à] cet égard, tous les éléments de fait pertinents doivent être pris en considération aux fins de déterminer la résidence normale en tant que centre permanent des intérêts de la personne concernée (...), à savoir, notamment, la présence physique de celle-ci, celle des membres de sa famille, la disposition d'un lieu d'habitation, le lieu de scolarité effective des enfants, le lieu d'exercice des activités professionnelles, le lieu de situation des intérêts patrimoniaux, celui des liens administratifs avec les autorités publiques et les organismes sociaux, dans la mesure où lesdits éléments traduisent la volonté de cette personne de conférer une certaine stabilité au lieu de rattachement, en raison d'une continuité résultant d'une habitude de vie et du déroulement de rapports sociaux et professionnels normaux »<sup>53</sup>.

Dans ce cadre, et toujours selon les mots de la Cour, « Le juge national doit procéder à une appréciation globale des données de rattachement au regard de l'ensemble des éléments de preuve qui lui sont soumis »<sup>54</sup>.

Troisièmement, le particulier ne peut pas utiliser le véhicule pour effectuer à l'intérieur de l'État membre d'importation temporaire des transports de personnes, moyennant rémunération ou autres avantages matériels, ni des transports industriels et commerciaux de marchandises avec ou sans rémunération.

Quatrièmement, le véhicule de tourisme ne peut pas être cédé, donné en location ou prêté dans l'État membre d'importation temporaire. Cette condition reflète l'objectif de la directive de faciliter la mobilité des citoyens, sans pour autant leur concéder la possibilité de contourner l'acquittement de taxes sur les véhicules<sup>55</sup>.

Dernièrement, le véhicule de tourisme doit avoir été acquis ou importé aux conditions générales d'imposition du marché intérieur de l'État membre de la résidence normale de l'utilisateur et ne doit bénéficier, au titre de l'exportation, d'aucune exonération ni d'aucun remboursement de taxes sur le chiffre d'affaires, d'accises ou de toute autre taxe à la consommation.

52. CJUE, 12 juillet 2001, *Paraskevas Louloudakis et Elliniko Dimosio*, aff. C-262/99.

53. Pt 55, voy. aussi en ce sens CJUE, 23 avril 1991, *Ryborg*, aff. C-297/89.

54. Pt 57 de l'arrêt *Paraskevas Louloudakis et Elliniko Dimosio*, précité.

55. Commission européenne, « Principes en matière de taxation des véhicules à moteur découlant de la législation de l'Union telle qu'interprétée par la Cour de justice accompagnant la Communication de la Commission au Parlement européen, au Conseil et au Comité économique et social européen. Renforcer le marché unique en supprimant les obstacles fiscaux transfrontières pour les voitures particulières », *Document de travail de la Commission*, COM(2012) 756 final, p. 14.

*C. La directive 2009/55/CE relative aux exonérations fiscales applicables aux introductions définitives de biens personnels des particuliers en provenance d'un État membre*

La directive 2009/55/CE opère la codification de l'ancienne directive 83/183/CEE relative aux franchises fiscales applicables aux importations définitives de biens personnels des particuliers en provenance d'un État membre, qui avait été modifiée à de nombreuses reprises depuis son adoption. La directive 2009/55/CE prévoit une franchise des taxes à la consommation normalement exigibles à la suite de l'introduction définitive par un particulier, de biens personnels en provenance d'un autre État membre<sup>56</sup>. Elle vise à assurer, dans les cas où le transfert d'un véhicule coïncide avec un changement de résidence, que l'État dans lequel le véhicule est importé de manière définitive taxe l'usage de celui-ci de manière similaire à celle dont il taxe les autres véhicules sur ses routes<sup>57</sup>. Au contraire, le transfert en lui-même ne peut être taxé. Ne sont cependant pas visée par la directive la TVA, les droits d'accises, et les droits et taxes spécifiques relatives à l'utilisation de véhicules automobiles telles les taxes perçues lors de l'immatriculation des véhicules et les taxes de circulation routière.

L'exonération des taxes est assortie de plusieurs conditions, qui ont trait au bien lui-même ou à l'introduction dans un autre État membre. Le bien doit avoir été acquis aux conditions générales d'imposition du marché intérieur d'un État membre et qui ne bénéficient, au titre de la sortie de l'État membre de provenance, d'aucune exonération ou d'aucun remboursement de taxes à la consommation et avoir été réellement affecté à l'usage de l'intéressé, avant le transfert de résidence ou l'établissement d'une résidence secondaire. En ce qui concerne les véhicules routiers à moteur, les États membres peuvent exiger qu'ils soient affectés à l'usage de l'intéressé depuis au moins douze mois avant le transfert de résidence. Pour ces véhicules, il est également requis que le particulier transfère sa résidence normale dans l'État membre d'importation<sup>58</sup>. La notion de résidence normale est définie de la même façon que par la directive 182/83/CE.

Il résulte de la jurisprudence de la Cour de Justice que la directive 2009/55/CE - à l'époque des arrêts, directive 83/183/CEE - ne s'applique pas

56. Art. 1, § 1<sup>er</sup>, de la directive 2009/55/CE.

57. A. ZOM, « Car Taxation in the European Union: A New Initiative of the Commission », *European Taxation*, 2003, vol. 43, n° 1, pp. 27-30.

58. Art. 5, § 2, de la directive.



aux taxes d'immatriculation et de circulation<sup>59</sup>, ce qui diminue fortement l'efficacité de cette directive. Certes, la Cour rappelle que le fait que les taxes en question ne ressortent pas du champ d'application de la directive « n'implique pas nécessairement que le prélèvement de cette taxe dans le cadre d'un transfert de résidence d'un État membre vers un autre soit compatible avec les dispositions du traité CE relatives à la libre circulation des personnes »<sup>60</sup>. Il convient également de relever que certains États membres appliquent des exonérations de manière unilatérale.

*D. La proposition de directive du 5 juin 2005 concernant  
les taxes sur les voitures particulières*

La Commission, à plusieurs reprises, s'est intéressée à la taxation des voitures particulières et a tenté d'en harmoniser l'utilisation. En 1997, elle a publié une étude portant sur les taxes sur les véhicules dans l'Union européenne<sup>61</sup>. Dans celle-ci, elle expose les différents types de taxes sur les véhicules utilisés dans chaque État membres et en présente les grandes caractéristiques. En 1998, la Commission a introduit une proposition de directive régissant le traitement fiscal des véhicules à moteur de tourisme transférés définitivement dans un autre État membre dans le cadre d'un transfert de résidence ou utilisés temporairement dans un État membre autre que celui où ils sont immatriculés<sup>62</sup>. En janvier 2002, une nouvelle étude sur la taxation des véhicules dans l'Union européenne a été publiée par la Commission européenne, en vue d'évaluer les effets économiques et fiscaux de ces prélèvements. Il y est notamment conclu que la taxe d'immatriculation influence beaucoup plus le prix du véhicule que la taxe annuelle de circulation. En outre, l'étude propose plusieurs scénarios envisageant une diminution de la taxe d'immatriculation et, pour des raisons de neutralité budgétaire, une augmentation des taxes annuelles de

59. CJUE, 29 avril 2004, *Weigel*, aff. C-387/01, points 47-49; CJUE, 15 juillet 2004, *Lindfors*, aff. C-365/02, pt 22 ; CJUE, 16 juin 2005, *Commission c/ Danemark*, aff. C-138/04.

60. Voy. notamment l'arrêt *Lindfors*, préc., pt 34 et arrêt *Commission c/ Danemark*, préc., pt 16.

61. Commission européenne, *Vehicle taxation in the European Union 1997: Background Paper*, Bruxelles 8 septembre 1997, disponible sur [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/resources/documents/306-98\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/306-98_en.pdf).

62. Proposition de directive du Conseil, du 10 février 1998, régissant le traitement fiscal des véhicules à moteur de tourisme transférés définitivement dans un autre État membre dans le cadre d'un transfert de résidence ou utilisés temporairement dans un État membre autre que celui où ils sont immatriculés, COM/98/0030, *JOCE* n° C 108, 7 avril 1998, p. 75.

circulation et des taxes sur les carburants<sup>63</sup>. À la suite de cette étude, la Commission a publié une communication visant à proposer « des politiques et possibilités d'action future dans le domaine de la taxation des voitures particulières », avec l'objectif « d'assurer le bon fonctionnement du marché intérieur et, dans le même temps, [de] faire progresser les objectifs des autres politiques, notamment les objectifs environnementaux de la Communauté prévus par le protocole de Kyoto »<sup>64</sup>.

Après ce travail préparatoire, la Commission européenne a introduit le 5 juillet 2005 une proposition de directive concernant les taxes sur les voitures particulières, en vue de permettre aux citoyens et aux prestataires de services de l'UE de bénéficier pleinement des avantages procurés par le marché intérieur<sup>65</sup>. En particulier, les motifs avancés par le Conseil étaient les suivants :

« L'existence de vingt-cinq systèmes de taxation différents pour les voitures particulières dans l'UE engendre des obstacles fiscaux tels que la double imposition, mais aussi des transferts transfrontaliers de véhicules trouvant leur origine dans la fiscalité ainsi que diverses distorsions et lacunes, et entrave ainsi le bon fonctionnement du marché intérieur. Les citoyens européens sont actuellement souvent tenus d'acquitter la taxe d'immatriculation (TI) deux fois et doivent faire face à de lourdes procédures administratives ainsi qu'à d'importants surcoûts, à des pertes de temps et à divers obstacles à la libre circulation de leurs voitures particulières au sein de la Communauté. »<sup>66</sup>

En outre, « Les grandes différences qui existent d'un État membre à l'autre en matière de fiscalité des voitures particulières ont une incidence négative sur la capacité de l'industrie automobile à tirer parti des avantages que le marché unique est censé leur procurer. La fragmentation actuelle du marché des voitures particulières empêche l'industrie de réaliser

63. TIS Consultores em Transportes Inovação e Sistemas, S.A. et alii, *Study on vehicle taxation in the member states of the European Union* - Study conducted for the European Commission - DG Taxation and Customs Union, January 2002, consultable à l'adresse suivante : [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/resources/documents/vehicle\\_tax\\_study\\_15-02-2002.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/vehicle_tax_study_15-02-2002.pdf) (20 février 2018) Voy. aussi COWI, *Fiscal measures to reduce CO<sub>2</sub> emissions from new passenger cars*, rapport établi pour la Commission européenne, 2002, consultable à l'adresse : [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/resources/documents/co2\\_cars\\_study\\_25-02-2002.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/co2_cars_study_25-02-2002.pdf)

64. Communication de la Commission au Conseil et au Parlement européen, La taxation des voitures particulières dans l'Union européenne - Actions envisagées aux niveaux national et communautaire, COM/2002/0431 final.

65. Proposition de directive du Conseil concernant les taxes sur les voitures particulières, COM/2005/0261 final - CNS 2005/0130.

66. Proposition de directive COM/2005/261, *op.cit.*, pt 110.

des économies d'échelle ou de produire des véhicules ayant les mêmes spécifications techniques dans l'ensemble du marché intérieur, ce qui se traduit par des écarts sensibles entre les prix hors taxes et les prix toutes taxes comprises payés par les consommateurs. »<sup>67</sup>

La Commission faisait par ailleurs référence aux conséquences environnementales du secteur de l'automobile, les voitures particulières engendrant un niveau important d'émissions de CO<sub>2</sub>. Dans ce cadre, la fiscalité était avancée comme un moyen de réduire les émissions de CO<sub>2</sub> des voitures particulières<sup>68</sup>.

La proposition visait à introduire trois mesures principales, consistant en la suppression de la taxe d'immatriculation, la mise en place d'un système de remboursement de la taxe d'immatriculation et la taxe annuelle de circulation en vue de la lier totalement ou partiellement aux émissions de CO<sub>2</sub><sup>69</sup>. Bien que le Parlement européen ait publié un rapport approuvant largement le projet de directive, le Conseil européen n'a pas pu obtenir un vote unanime de ses membres en faveur de celui et la directive n'a, dès lors, jamais pu être adoptée et a dû être retirée en 2015.

*E. La proposition de directive du 31 mai 2017 modifiant  
la directive 1999/62/CE relative à la taxation des poids lourds  
pour l'utilisation de certaines infrastructures*

En 1999, l'Union européenne a harmonisé les conditions dans lesquelles les États membres peuvent imposer des taxes, péages ou autres prélèvements pour l'utilisation des infrastructures par les poids lourds (plus de 3,5 tonnes). Le 31 mai 2017, la Commission européenne a une nouvelle fois tenté d'harmoniser la fiscalité des véhicules particuliers par une proposition visant notamment à étendre ce système aux voitures particulières. Par une internalisation des coûts externes liés au transport, la tarification routière est en effet considérée par l'Union comme un moyen opportun en vue de promouvoir le transport durable, permettant l'application des principes de « pollueur payeur » et de l'« utilisateur payeur ». De telles mesures se heurtent néanmoins rapidement aux principes d'égalité et de non-discrimination, notamment en ce qui concerne les usagers occasionnels, ceux-ci étant le plus souvent des étrangers. La proposition de directive vise à

67. *Ibid.*, pt 110.

68. *Ibid.*, pt 140.

69. *Ibid.*, pt 305.

permettre une tarification plus cohérente de l'utilisation des infrastructures dans le secteur du transport routier, en incluant les voitures particulières, ainsi que les autobus et les camionnettes dans le champ d'application de la directive, mais aussi de rendre compte de la performance environnementale des véhicules, en reflétant les émissions de CO<sub>2</sub> dans les infrastructures routières.

Après avoir tenté d'harmoniser la taxation de l'achat (taxe d'immatriculation) et de la possession (taxe de circulation) des véhicules particuliers, en vue notamment de faire dépendre le montant des taxes en fonction de critères environnementaux, la Commission européenne tente désormais d'harmoniser les prélèvements touchant cette fois à l'utilisation des voitures, avec pour objectif de rendre le transport plus durable. Cette nouvelle tentative, quoique louable, dans la lignée de la tarification applicable aux poids lourds, ne semble cependant pas, à l'heure actuelle, rencontrer un écho favorable de la part des États membres.

## CONCLUSION

La fiscalité automobile demeure un des nombreux chantiers inaboutis de la construction européenne. Malgré le lien évident avec le marché intérieur et la création d'un espace garantissant la liberté de circulation des citoyens et des entreprises européennes, la Commission peine à faire adopter par le conseil les instruments législatifs nécessaires à garantir la neutralité fiscale des déplacements des automobilistes européennes. La Cour de justice a tenté de pallier ces lacunes législatives, mais les problèmes demeurent, en particulier en ce qui concerne la double imposition internationale.

Toutefois, l'enjeu futur véritable de la fiscalité automobile en Europe n'est pas lié à la libre circulation, mais bien à l'environnement. Dans un contexte où les États membres se sont engagés à respecter l'accord de Paris, et où des scandales mondiaux tels que le « dieselgate » engendre une pression de l'opinion publique pour que des mesures soient prises, il convient d'agir. Ceci passe par une harmonisation visant à mieux tenir compte de la pollution causée par les véhicules. Comme la Commission européenne recommandait d'ailleurs déjà en 2012, « la modulation des taxes automobiles (...) ne devrait pas se fonder sur des critères technologiques spécifiques, tels que la cylindrée ou la puissance du moteur, mais plutôt sur données objectives relatives à la performance, facilement accessibles et pertinentes au regard des politiques, comme les émissions de CO<sub>2</sub>. En outre, les seuils devraient être régulièrement mis à jour, afin de maintenir

l'incitation à acheter des véhicules propres et efficaces. De ce point de vue, il est proposé que les États membres examinent, au sein d'un groupe de travail, la manière dont les critères qu'ils utilisent comme base de calcul des taxes d'immatriculation et de circulation pourraient être mieux coordonnés, de façon à réduire la fragmentation technique du marché automobile de l'Union, à permettre des économies d'échelle et à contribuer à la réalisation des objectifs environnementaux d'une manière efficace au regard des coûts »<sup>70</sup>.

Par ailleurs, les taxes liées à l'utilisation de l'automobile seraient des candidates idéales non seulement à l'harmonisation mais également comme nouvelles ressources propres de l'Union. Ainsi, l'idée d'un impôt européen sur les carburants a été proposée par le groupe de haut niveau sur les ressources propres dans le rapport final transmis à la Commission, au Parlement et au Conseil en janvier 2017<sup>71</sup>. Néanmoins, comme dans un certain nombre de domaines, la volonté politique d'avancer manque, au détriment des automobilistes européens, qui risquent - encore une fois - de rester à quai.

---

70. Commission européenne, « Principes en matière de taxation des véhicules à moteur découlant de la législation de l'Union telle qu'interprétée par la Cour de justice », COM (2012) 756.

71. Groupe à haut niveau sur les ressources propre, *Rapport final et recommandations*, décembre 2016 <http://ec.europa.eu/budget/mff/hlgor>. Voy. aussi dans les documents techniques « Fiche 11: Moto fuel tax-based own resource », 15 mars 2016.