ARRÊT DE LA COUR (première chambre)
15 juillet 2004 *

Dans l'affaire C-365/02,

ayant pour objet une demande adressée à la Cour, en application de l'article 234 CE, par le Korkein hallinto-oikeus (Finlande) et tendant à obtenir, dans une procédure engagée par

Marie Lindfors,

une décision à titre préjudiciel sur l'interprétation de l'article 1er de la directive 83/183/CEE 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),

LA COUR (première chambre),

composée de M. P. Jann, président de chambre, MM. A. Rosas et S. von Bahr, Mme R. Silva de Lapuerta et M. K. Lenaerts (rapporteur), juges,

avocat général: Mme C. Stix-Hackl,
greffier: M. H. von Holstein, greffier adjoint,

* Langue de procédure: le finnois.

considérant les observations écrites présentées:

— pour M^me^ Lindfors, par M. P. Snell, oikeustieteen kandidaatti,

— pour le gouvernement finlandais, par M^me^ T. Pynnä, en qualité d'agent,

— pour le gouvernement danois, par M. J. Bering Liisberg, en qualité d'agent,

— pour le gouvernement hellénique, par MM. P. Panagiotounakos, D. Kalogiros et P. Mylonopoulos, en qualité d'agents,

— pour la Commission des Communautés européennes, par MM. R. Lyal et I. Koskinen, en qualité d'agents,

vu le rapport d'audience,

ayant entendu les observations orales de M^me^ Lindfors, représentée par M. P. Snell, du gouvernement finlandais, représenté par M^me^ T. Pynnä, du gouvenement danois, représenté par M. J. Molde, en qualité d'agent, du gouvernement hellénique, représenté par M. M. Apessos, en qualité d'agent, et de la Commission, représentée par MM. R. Lyal et I. Koskinen, à l'audience du 15 janvier 2004,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 4 mars 2004,

rend le présent

Arrêt

1 Par ordonnance du 10 octobre 2002, parvenue à la Cour le 14 octobre suivant, le Korkein hallinto-oikeus (Cour administrative suprême) a posé, en vertu de l'article 234 CE, une question préjudicielle sur l'interprétation de l'article 1er de la directive 83/183/CEE 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).

2 Cette question a été soulevée dans le cadre d'un litige opposant Mme Lindfors aux autorités finlandaises au sujet de la taxe sur les véhicules, prévue par la législation finlandaise, à laquelle elle a été assujettie à la suite du transfert de sa résidence en Finlande.

Le cadre juridique

Les dispositions pertinentes de la directive 83/183

3 L'article 1er de la directive 83/183 dispose:

«1. Les États membres accordent, aux conditions et dans les cas visés ci-après, une franchise des taxes sur le chiffre d'affaires, des accises et autres taxes à la consommation normalement exigibles à l'importation définitive, par un particulier, de biens personnels en provenance d'un autre État membre.

2. Ne sont pas visés par la présente directive les droits et taxes spécifiques et/ou périodiques 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, les taxes de circulation routière, les redevances télévision.»

La législation finlandaise

4 Les dispositions nationales pertinentes figurent dans l'autoverolaki (1482/1994) (loi relative à la taxe sur les véhicules), du 29 décembre 1994, dans sa version applicable en 1999 (ci-après la «loi relative à la taxe sur les véhicules»).

5 L'article 1er, paragraphe 1, de la loi relative à la taxe sur les véhicules dispose que cette taxe (ci-après aussi dénommée «autovero») est «due à l'État [...] avant l'immatriculation ou la mise en service en Finlande des voitures de tourisme».

6 D'après l'article 2 de ladite loi, «on entend par mise en service en Finlande la mise en circulation du véhicule sur le territoire finlandais, même lorsqu'il n'a pas été immatriculé dans le pays». Cette disposition énonce encore: «N'est toutefois pas considérée comme une opération imposable, l'utilisation d'un véhicule immatriculé dans un État autre que la Finlande, importé temporairement dans le pays par un particulier ayant sa résidence permanente dans un État autre que la Finlande pour ses propres besoins et destiné uniquement à son propre usage pendant une durée maximale de six mois [...]».

7 Selon l'article 4, paragraphe 1, de la même loi, «[l]e redevable de la taxe sur les véhicules est l'importateur du véhicule ou le constructeur si le véhicule est fabriqué en Finlande». De même, l'article 5 de cette loi précise que «[l]e redevable de la taxe sur les véhicules est tenu d'acquitter également une taxe sur la valeur ajoutée assise sur la taxe sur les véhicules».

8 Au moment des faits qui ont donné lieu au litige au principal, l'article 6, paragraphe 1, de la loi relative à la taxe sur les véhicules énonçait:

«La taxe due équivaut à la valeur imposable du véhicule, diminuée de 4 600 FIM. Le montant de la taxe est toutefois toujours égal au minimum à 50 % de la valeur imposable du véhicule.»

9 D'après l'article 7, paragraphe 1, de ladite loi, un véhicule d'occasion importé est frappé de la même taxe qu'un véhicule neuf équivalent, cette taxe étant toutefois réduite selon un barème proportionnel qui tient compte de la durée (calculée en nombre de mois) pendant laquelle le véhicule a été utilisé.

10 Conformément à l'article 25, paragraphe 1, de la même loi, «[u]n abattement fiscal n'excédant pas 80 000 FIM est accordé pour le véhicule imposable appartenant à un ménage, importé dans le cadre d'un transfert de résidence en Finlande», si les conditions fixées par cette disposition sont réunies.

Le litige au principal et la question préjudicielle

11 M^me^ Lindfors, après avoir résidé dans d'autres États membres, est venue s'installer de façon permanente en Finlande et, dans le cadre de ce transfert de résidence, y a importé, le 4 août 1999, une voiture de tourisme, faisant partie de ses biens personnels, qu'elle avait mise en circulation aux Pays-Bas en 1995 après l'avoir achetée en Allemagne.

12 Dans un avis d'imposition du 4 août 1999, le Hangon tullikamari (bureau des douanes de Hanko) (Finlande), a accordé à M^me^ Lindfors un abattement de 80 000 FIM et a fixé l'autovero dont celle-ci était redevable à 16 556 FIM, auxquels s'ajoutait une taxe sur la valeur ajoutée de 3 642 FIM, soit au total 20 198 FIM (environ 3 400 euros).

13 M^me^ Lindfors a introduit un recours contre cette décision devant le Helsingin hallinto-oikeus (tribunal administratif de Helsinki) (Finlande). Elle estime en effet que l'autovero constitue une taxe à la consommation dont le prélèvement est interdit en vertu de l'article 1^er^, paragraphe 1, de la directive 83/183.

14 Ce recours a été rejeté. Le Helsingin hallinto-oikeus a jugé que, en tant que taxe liée à l'immatriculation ou à la mise en service d'un véhicule en Finlande, l'autovero est à considérer comme une taxe spécifique concernant l'utilisation d'un bien à l'intérieur du pays, au sens de l'article 1^er^, paragraphe 2, de la directive 83/183, une telle taxe étant exclue du champ d'application de cette directive.

15 M^me^ Lindfors a demandé au Korkein hallinto-oikeus l'autorisation d'introduire un pourvoi contre la décision du Helsingin hallinto-oikeus.

16 Le Korkein hallinto-oikeus a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour la question préjudicielle suivante:

«Convient-il d'interpréter l'article 1^er^ de la directive 83/183 [...] en ce sens que la taxe sur les véhicules (autovero) au sens de la loi relative à la taxe sur les véhicules (autoverolaki) perçue sur un véhicule importé d'un autre État membre en Finlande dans le cadre d'un changement de résidence est une taxe à la consommation au sens de l'article 1^er^, paragraphe 1, de la directive ou bien un droit ou une taxe spécifique concernant l'utilisation de ce bien à l'intérieur du pays au sens de l'article 1^er^, paragraphe 2 ?»

Sur la question préjudicielle

Observations liminaires

17 Dans son arrêt du 19 septembre 2002, Tulliasiamies et Siilin (C-101/00, Rec. p. I-7487, points 61 et 80), la Cour a déjà jugé que l'autovero constitue une imposition intérieure discriminatoire et interdite par l'article 90 CE dans la mesure où le montant de ladite taxe sur un véhicule d'occasion importé excède le montant de la taxe résiduelle incorporé dans la valeur d'un véhicule d'occasion similaire déjà immatriculé sur le territoire finlandais.

18 La question préjudicielle concerne uniquement la légalité du prélèvement d'une taxe telle que l'autovero — indépendamment du mode de calcul de celle-ci ou de son montant — à l'occasion d'un transfert de résidence d'un État membre vers un autre.

Observations soumises à la Cour

19 M[me] Lindfors soutient que l'autovero est une taxe à la consommation qui est prélevée en raison de l'importation d'un véhicule sur le territoire finlandais. Une telle taxe devrait bénéficier de la franchise, prévue à l'article 1[er], paragraphe 1, de la directive 83/183.

20 Le fait que l'autovero soit une taxe à la consommation au sens de ladite disposition ressort, selon M^me^ Lindfors, non seulement des caractéristiques de cette taxe mais aussi, indirectement, du champ d'application de la directive 83/182/CEE du Conseil, du 28 mars 1983, relative aux franchises fiscales applicables à l'intérieur de la Communauté en matière d'importation temporaire de certains moyens de transport (JO L 105, p. 59), ainsi que de la proposition de directive du Conseil 98/C 108/12 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 (JO 1998, C 108, p. 75, et — proposition modifiée — JO 1999, C 145, p. 6).

21 Les gouvernements finlandais, danois et hellénique font observer que l'autovero ne peut pas être assimilée à une taxe normalement exigible à l'importation définitive, par un particulier, de biens personnels en provenance d'un autre État membre au sens de l'article 1^er^, paragraphe 1, de la directive 83/183. En effet, la circonstance déterminante pour son exigibilité serait l'utilisation du véhicule sur la voie publique en Finlande, même si, habituellement, cette taxe est perçue à l'occasion de l'immatriculation. En tout état de cause, en tant que taxe spécifique concernant l'utilisation ou l'immatriculation, l'autovero serait expressément exclue du champ d'application de ladite directive en vertu de l'article 1^er^, paragraphe 2, de celle-ci.

22 La Commission souligne que l'article 1^er^, paragraphe 2, de la directive 83/183 exclut de son champ d'application, «les droits perçus lors de l'immatriculation des voitures automobiles». Contrairement aux taxes qui ont pour but de contribuer au financement des administrations publiques, les «droits» constitueraient la contrepartie de services fournis par la puissance publique. Selon la Commission, l'autovero n'est pas un «droit» perçu lors de l'immatriculation, mais une taxe à la consommation dont le prélèvement est interdit par le paragraphe 1 dudit article dans le cadre d'un transfert de résidence. Cette interdiction concernerait les taxes dont le fait générateur servant de base d'imposition serait l'importation d'un bien dans le cadre d'un transfert de résidence.

23 La Commission soutient que l'impôt a déjà frappé l'immatriculation du véhicule et sa mise en service dans l'État d'origine. La libre circulation serait compromise si l'État membre de destination pouvait à nouveau imposer une taxe sur cette base. Il conviendrait en effet d'interpréter les dispositions de la directive 83/183 à la lumière du droit fondamental à la libre circulation consacré à l'article 18 CE en faveur des citoyens de l'Union.

Réponse de la Cour

24 Il y a lieu d'examiner d'abord si, comme le prétendent M^me^ Lindfors et la Commission, l'autovero relève du champ d'application de l'article 1^er^, paragraphe 1, de la directive 83/183. À cet égard, il convient de souligner que la dénomination de la taxe en droit national n'est pas — en tant que telle — décisive pour l'appréciation du point de savoir si la taxe concernée est visée par cette disposition.

25 Une lecture combinée des articles 1^er^ et 2 de la loi relative à la taxe sur les véhicules fait apparaître que l'autovero est exigible avant l'immatriculation ou la mise en circulation d'une voiture de tourisme en Finlande. Il ressort du dossier, et notamment de l'article 2 de cette loi ainsi que des observations du gouvernement finlandais et de M^me^ Lindfors, que, sauf en cas d'importation temporaire, l'utilisation d'un véhicule sur le réseau routier finlandais entraîne le prélèvement de ladite taxe. Ainsi, ce gouvernement explique que la circonstance déterminante pour le prélèvement de l'autovero est le fait que le véhicule est utilisé pour circuler, même si, habituellement, la taxe est perçue à l'occasion de l'immatriculation. De même, M^me^ Lindfors confirme que la loi relative à la taxe sur les véhicules repose sur le principe que toute utilisation du véhicule, si minime soit-elle, entraîne le prélèvement de la taxe.

26 Dans ces conditions, une taxe telle que l'autovero ne saurait être considérée comme une imposition liée à l'importation entrant dans le champ d'application de la franchise prévue à l'article 1er, paragraphe 1, de la directive 83/183. En effet, le fait générateur de cette taxe est l'utilisation d'un véhicule sur le territoire finlandais, laquelle n'est pas nécessairement liée à l'opération d'importation (voir, en ce sens, arrêt du 29 avril 2004, Weigel, C-387/01, Rec. p. I-4981, point 47).

27 Il s'ensuit qu'une taxe ayant les caractéristiques de l'autovero n'entre pas dans le domaine d'application de la franchise fiscale prévue à l'article 1er, paragraphe 1, de la directive 83/183.

28 Cette conclusion est corroborée par l'article 1er, paragraphe 2, de la directive 83/183. En effet, dès lors que l'autovero est exigible en raison de l'utilisation d'un véhicule en Finlande, des taxes telles que celle en cause dans le litige au principal constituent des «taxes spécifiques concernant l'utilisation de [...] biens à l'intérieur du pays» au sens de ladite disposition.

29 Mme Lindfors ne saurait pas non plus fonder son argumentation sur le champ d'application de la directive 83/182, qui concerne les franchises fiscales applicables en matière d'importation temporaire de certains moyens de transport. En effet, la circonstance que, conformément à l'article 1er de cette directive, un citoyen de l'Union qui importe temporairement un véhicule en Finlande soit exempté de l'autovero ne permet pas d'en conclure que cette taxe est comprise dans la franchise fiscale instituée par la directive 83/183, qui est relative à l'importation définitive des véhicules.

30 La proposition de directive 98/C 108/12 ne permet pas d'interpréter la directive 83/183 comme le font M^me^ Lindfors et la Commission. Au contraire, il ressort des quatrième, cinquième et septième considérants de cette proposition que l'adoption d'une directive interdisant aux États membres d'appliquer, ainsi que le prévoit l'article 1^er^ de ladite proposition, des «droits d'accises, de[s] taxe[s] d'immatriculation, [ou] d'autres taxes de consommation [...] aux véhicules à moteur de tourisme immatriculés dans un autre État membre et introduits définitivement sur leur territoire dans le cadre du transfert de la résidence normale d'un particulier» est rendue nécessaire, précisément en raison de l'insuffisance du régime prévu par cette directive ainsi que l'avocat général Tizzano l'a souligné dans ses conclusions dans l'affaire Weigel (arrêt précité, point 52).

31 Certes, comme le souligne la Commission, l'autovero est susceptible d'influencer négativement la décision des citoyens de l'Union d'exercer leur droit à la libre circulation, tel que consacré notamment à l'article 18 CE.

32 Même si, sur le plan formel, le juge de renvoi a limité sa question à l'interprétation de l'article 1^er^ de la directive 83/183, une telle circonstance ne fait pas obstacle à ce que la Cour fournisse à la juridiction nationale tous les éléments d'interprétation du droit communautaire qui peuvent être utiles au jugement de l'affaire dont elle est saisie, que cette juridiction y ait fait ou non référence dans l'énoncé de sa question (voir, en ce sens, arrêts du 12 décembre 1990, SARPP, C-241/89, Rec. p. I-4695, point 8; du 2 février 1994, Verband Sozialer Wettbewerb, dit «Clinique», C-315/92, Rec. p. I-317, point 7; du 4 mars 1999, Consorzio per la tutela del formaggio Gorgonzola, C-87/97, Rec. p. I-1301, point 16, et Weigel, précité, point 44).

33 Il y a donc lieu d'examiner l'incidence de l'article 18 CE pour que la juridiction de renvoi puisse apprécier la conformité de l'application de l'autovero, dans un cas

comme celui de l'espèce au principal, avec les exigences découlant de cette disposition.

34 À cet égard, il a déjà été jugé que le traité CE ne garantit pas à un citoyen de l'Union que le transfert de ses activités dans un État membre autre que celui dans lequel il résidait jusque-là est neutre en matière d'imposition. Compte tenu des disparités des législations des États membres en la matière, un tel transfert peut, selon les cas, être plus ou moins avantageux ou désavantageux pour le citoyen sur le plan de l'imposition indirecte. Il en découle que, en principe, un éventuel désavantage, par rapport à la situation dans laquelle ce citoyen exerçait ses activités antérieurement audit transfert, n'est pas contraire à l'article 18 CE, à condition toutefois que la législation en cause ne désavantage pas ce citoyen par rapport à ceux qui étaient déjà assujettis à une telle imposition (voir arrêt Weigel, précité, point 55).

35 Il ressort du dossier que la loi relative à la taxe sur les véhicules prévoit, à son article 25, paragraphe 1, un abattement fiscal n'excédant pas 80 000 FIM (13 455 euros) notamment pour les citoyens de l'Union exerçant leur droit à la libre circulation dans le cadre d'un transfert de résidence en Finlande. Il incombera à la juridiction de renvoi de vérifier si l'application de cette disposition et d'éventuelles autres dispositions du droit national est de nature à garantir que, pour ce qui concerne ladite taxe, M^me^ Lindfors n'est pas placée dans une situation moins favorable que celle dans laquelle se trouvent les citoyens ayant résidé de manière permanente en Finlande. Si la juridiction de renvoi devait constater qu'il existe une telle situation moins favorable, il lui incombera d'examiner si cette différence de traitement est justifiée par des considérations objectives indépendantes de la résidence des personnes concernées et proportionnées à l'objectif légitimement poursuivi par le droit national (voir arrêt du 11 juillet 2002, D'Hoop, C-224/98, Rec. p. I-6191, point 36).

36 Au vu de l'ensemble des considérations qui précèdent, il convient de répondre comme suit à la question posée:

L'article 1er de la directive 83/183 doit être interprété en ce sens qu'il ne s'oppose pas à ce que, dans le cadre d'un transfert de résidence du propriétaire d'un véhicule d'un État membre vers un autre, une taxe telle que celle prévue par la loi relative à la taxe sur les véhicules soit prélevée avant l'immatriculation ou la mise en circulation du véhicule dans l'État membre vers lequel la résidence est transférée. Toutefois, eu égard aux exigences découlant de l'article 18 CE, il incombera à la juridiction de renvoi de vérifier si l'application du droit national est de nature à garantir que, s'agissant de cette taxe, ledit propriétaire n'est pas placé dans une situation moins favorable que celle dans laquelle se trouvent les citoyens ayant résidé de manière permanente dans l'État membre en cause et, le cas échéant, si une telle différence de traitement est justifiée par des considérations objectives indépendantes de la résidence des personnes concernées et proportionnées à l'objectif légitimement poursuivi par le droit national.

Sur les dépens

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

Par ces motifs,

LA COUR (première chambre),

statuant sur la question à elle soumise par le Korkein hallinto-oikeus, par ordonnance du 10 octobre 2002, dit pour droit:

L'article 1er de la directive 83/183/CEE 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, doit être interprété en ce sens qu'il ne s'oppose pas à ce que, dans le cadre d'un transfert de résidence du propriétaire d'un véhicule d'un État membre vers un autre, une taxe telle que celle prévue par l'autoverolaki (1482/1994) (loi relative à la taxe sur les véhicules) soit prélevée avant l'immatriculation ou la mise en circulation du véhicule dans l'État membre vers lequel la résidence est transférée. Toutefois, eu égard aux exigences découlant de l'article 18 CE, il incombera à la juridiction de renvoi de vérifier si l'application du droit national est de nature à garantir que, s'agissant de cette taxe, ledit propriétaire n'est pas placé dans une situation moins favorable que celle dans laquelle se trouvent les citoyens ayant résidé de manière permanente dans l'État membre en cause et, le cas échéant, si une telle différence de traitement est justifiée par des considérations objectives indépendantes de la résidence des personnes

concernées et proportionnées à l'objectif légitimement poursuivi par le droit national.

Jann Rosas von Bahr

Silva de Lapuerta Lenaerts

Ainsi prononcé en audience publique à Luxembourg, le 15 juillet 2004.

Le greffier

R. Grass

Le président de la première chambre

P. Jann