

|

## 62000J0101

Arrêt de la Cour (cinquième chambre) du 19 septembre 2002. - Tulliasiamies et Antti Siilin. - Demande de décision préjudicielle: Korkein hallinto-oikeus - Finlande. - Taxation des véhicules d'occasion importés - Article 95, premier alinéa, du traité CE (devenu, après modification, article 90, premier alinéa, CE) - Sixième directive TVA. - Affaire C-101/00.

*Recueil de jurisprudence 2002 page I-07487*

Sommaire

Parties

Motifs de l'arrêt

Décisions sur les dépenses

Dispositif

### Mots clés

*1. Dispositions fiscales Impositions intérieures Système de taxation des véhicules d'occasion importés Détermination de la valeur imposable Référence au code des douanes communautaire Admissibilité Variation selon le stade de commercialisation Condition d'admissibilité Montant de la taxe n'excédant pas la taxe résiduelle incorporée dans la valeur d'un véhicule similaire sur le marché national*

*(Traité CE, art. 95, al. 1 (devenu, après modification, art. 90, al. 1, CE))*

*2. Dispositions fiscales Impositions intérieures Système de taxation des véhicules d'occasion importés Taxe égale à la taxe due sur un véhicule neuf similaire pendant les six premiers mois suivant l'immatriculation ou la mise en service et réduite de manière linéaire à partir du septième mois Inadmissibilité*

*(Traité CE, art. 95, al. 1 (devenu, après modification, art. 90, al. 1, CE))*

*3. Dispositions fiscales Impositions intérieures Système de taxation des véhicules d'occasion importés Calcul forfaitaire de la dépréciation réelle sur la base de critères généraux et abstraits Conditions d'admissibilité Exclusion de tout effet discriminatoire Publicité des critères Possibilité de contester l'application du calcul forfaitaire dans des cas particuliers*

*(Traité CE, art. 95, al. 1 (devenu, après modification, art. 90, al. 1, CE))*

*4. Dispositions fiscales Harmonisation des législations Taxes sur le chiffre d'affaires Système commun de taxe sur la valeur ajoutée Interdiction de percevoir d'autres impôts nationaux ayant le caractère de taxes sur le chiffre d'affaires Notion de «taxes sur le chiffre d'affaires» Portée Taxe finlandaise dénommée «taxe sur la valeur ajoutée» et assise sur la taxe sur les véhicules Exclusion*

*(Directive du Conseil 77/388, art. 33)*

*5. Dispositions fiscales Impositions intérieures Système de taxation des véhicules d'occasion importés Taxe assise sur la taxe sur les véhicules Condition d'admissibilité Montant de la taxe n'excédant pas la taxe résiduelle incorporée dans la valeur d'un véhicule similaire sur le marché national*

*(Traité CE, art. 95, al. 1 (devenu, après modification, art. 90, al. 1, CE))*

## **Sommaire**

*1. L'article 95, premier alinéa, du traité (devenu, après modification, article 90, premier alinéa, CE) permet à un État membre d'appliquer aux véhicules d'occasion importés d'un autre État membre un système de taxation dans lequel la valeur imposable est déterminée par référence à la valeur en douane telle que définie par les règlements n° 2913/92, établissant le code des douanes communautaire, et n° 2454/93, fixant certaines dispositions d'application du règlement n° 2913/92, mais il s'oppose à ce que la valeur imposable varie selon le stade de commercialisation lorsqu'il peut en résulter, dans certains cas au moins, que le montant de la 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 national.*

*( voir point 61, disp. 1 )*

*2. L'article 95, premier alinéa, du traité (devenu, après modification, article 90, premier alinéa, CE) s'oppose à ce qu'un État membre applique aux véhicules d'occasion importés d'un autre État membre un système de taxation dans lequel la taxe sur ces véhicules:*

*est égale, pendant les 6 premiers mois écoulés depuis l'immatriculation ou la mise en service du véhicule, à la taxe frappant un véhicule neuf similaire, et*

*est égale, du 7e au 150e mois d'utilisation du véhicule, à la taxe sur un véhicule neuf similaire, réduite de manière linéaire à raison d'un pourcentage par mois calendaire plein égal à 0,5 %,*

*car un tel système de taxation ne prend pas en compte la dépréciation réelle du véhicule et ne permet pas de garantir en toute hypothèse que le montant de la taxe qu'il fixe n'excède pas le montant de la taxe résiduelle incorporé dans la valeur d'un véhicule d'occasion similaire déjà immatriculé sur le territoire national.*

*( voir point 80, disp. 2 )*

*3. Lorsqu'un État membre applique aux véhicules d'occasion importés d'autres États membres un système de taxation dans lequel la dépréciation réelle des véhicules est définie de manière générale et abstraite sur la base de critères déterminés par le droit national, l'article 95, premier alinéa, du traité (devenu, après modification, article 90, premier alinéa, CE) requiert que ce système de taxation soit aménagé de façon à exclure, compte tenu des approximations raisonnables inhérentes à un système de ce type, tout effet discriminatoire. Une telle exigence suppose, d'une part, la publicité des critères sur lesquels est fondé le mode de calcul forfaitaire de la dépréciation des véhicules et, d'autre part, la possibilité pour le propriétaire d'un véhicule*

*d'occasion importé d'un autre État membre de contester l'application d'un mode de calcul forfaitaire à ce véhicule, ce qui peut conduire à devoir examiner les caractéristiques propres de celui-ci afin de s'assurer que la taxe qui lui est appliquée n'est pas supérieure à la taxe résiduelle incorporée dans la valeur d'un véhicule d'occasion similaire déjà immatriculé sur le territoire national.*

*( voir point 89, disp. 3 )*

*4. Une taxe telle que celle prévue par l'article 5 de la loi finlandaise relative à la taxe sur les véhicules, qui est désignée par le droit national comme étant une «taxe sur la valeur ajoutée» assise sur la taxe sur les véhicules, ne constitue pas une «taxe sur la valeur ajoutée» au sens de la sixième directive 77/388 en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires, dans sa version résultant de la directive 92/111 modifiant la directive 77/388 et portant mesures de simplification en matière de taxe sur la valeur ajoutée, et est compatible avec l'article 33 de la même directive.*

*( voir point 107, disp. 4 )*

*5. L'article 95, premier alinéa, du traité (devenu, après modification, article 90, premier alinéa, CE) s'oppose à la perception d'une taxe telle que celle prévue par l'article 5 de la loi finlandaise relative à la taxe sur les véhicules, qui est assise sur la taxe sur les véhicules, dans la mesure où le montant perçu au titre de cette taxe sur un véhicule d'occasion importé d'un autre État membre excède le montant de la taxe résiduelle incorporé dans la valeur d'un véhicule d'occasion similaire déjà immatriculé sur le territoire national.*

*( voir point 117, disp. 5 )*

## **Parties**

*Dans l'affaire C-101/00,*

*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 des procédures engagées par*

*Tulliasiamies,*

*Antti Siilin,*

*une décision à titre préjudiciel sur l'interprétation de l'article 95, premier alinéa, du traité CE (devenu, après modification, article 90, premier alinéa, CE) et de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme (JO L 145, p. 1), dans sa version résultant de la directive 92/111/CEE du Conseil, du 14 décembre 1992, modifiant la directive 77/388 et portant mesures de simplification en matière de taxe sur la valeur ajoutée (JO L 384, p. 47),*

*LA COUR (cinquième chambre),*

*composée de MM. P. Jann, président de chambre, S. von Bahr, A. La Pergola, M. Wathelet (rapporteur) et C. W. A. Timmermans, juges,*

*avocat général: Mme C. Stix-Hackl,*

greffier: Mme L. Hewlett, administrateur,

considérant les observations écrites présentées:

pour M. Siilin, par M. P. Snell, oikeustieteen kandidaatti,

pour le gouvernement finlandais, par Mmes T. Pynnä et E. Bygglin, en qualité d'agents,

pour la Commission des Communautés européennes, par MM. E. Traversa et I. Koskinen, en qualité d'agents,

vu le rapport d'audience,

ayant entendu les observations orales de M. Siilin, du gouvernement finlandais et de la Commission à l'audience du 12 septembre 2001,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 25 octobre 2001,

rend le présent

Arrêt

## Motifs de l'arrêt

1 Par ordonnance du 15 mars 2000, parvenue au greffe de la Cour le 17 mars suivant, le Korkein hallinto-oikeus (Cour administrative suprême) a posé, en vertu de l'article 234 CE, six questions préjudicielles relatives à l'interprétation de l'article 95, premier alinéa, du traité CE (devenu, après modification, article 90, premier alinéa, CE) et de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme (JO L 145, p. 1), dans sa version résultant de la directive 92/111/CEE du Conseil, du 14 décembre 1992, modifiant la directive 77/388 et portant mesures de simplification en matière de taxe sur la valeur ajoutée (JO L 384, p. 47, ci-après la «sixième directive»).

2 Ces questions ont été soulevées dans le cadre de deux procédures engagées devant le Korkein hallinto-oikeus, l'une par M. Siilin et l'autre par le tulliasiamies (représentant de la direction générale des douanes), à l'encontre d'une décision de l'Uudenmaan läänioikeus (tribunal administratif) rendue dans le cadre d'un litige opposant M. Siilin à l'administration des douanes finlandaise à propos de la taxation qui a frappé, lors de l'importation en république de Finlande, une voiture d'occasion qu'il avait acquise dans un autre État membre.

*Le cadre juridique national*

3 Les dispositions nationales pertinentes résultent de l'autoverolaki (1482/1994) (loi relative à la taxe sur les véhicules), du 29 décembre 1994, dans sa version applicable en 1998 (ci-après la «loi relative à la taxe sur les véhicules»), et de l'arvonlisäverolaki (1501/1993) (loi relative à la taxe sur la valeur ajoutée), telle que modifiée par les lois (1483/1994), (1486/1994) et (1767/1995) (ci-après la «loi relative à la TVA»).

4 L'article 1er de la loi relative à la taxe sur les véhicules prévoit que cette taxe doit être acquittée avant l'immatriculation ou la mise en service des voitures de tourisme et de véhicules relevant d'autres catégories. Les dispositions de la tielikennelaki (267/81) (loi sur la circulation routière) énoncent les critères permettant de considérer un véhicule à moteur comme relevant de telle ou telle de ces catégories.

5 Aux termes de l'article 6, premier alinéa, de la loi relative à la taxe sur les véhicules:

«La taxe à acquitter 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».

6 L'article 7 de la loi relative à la taxe sur les véhicules dispose:

«La taxe due sur un véhicule d'occasion importé équivaut à celle qui est prélevée sur un véhicule neuf similaire, réduite toutefois de 0,5 % par mois calendaire plein, à l'échéance des 6 premiers mois écoulés depuis l'immatriculation ou la mise en service lors de la date de la déclaration aux fins de la taxe. Si la date de la première immatriculation ou de la première mise en service ne peut être précisée de manière fiable, la durée d'utilisation est calculée à compter de la fin de l'année de fabrication. La taxe n'est réduite que pendant les 150 premiers mois.

À défaut de véhicule neuf similaire, la taxe est déterminée sur la base de la taxe afférente à un véhicule neuf quasi similaire dont les caractéristiques techniques ou autres sont proches. [...]

[...]

Les dispositions de cet article ne sont pas applicables aux véhicules si [...] 25 ans au moins se sont écoulés après la fin de l'année de leur fabrication.»

7 L'article 10 de la loi relative à la taxe sur les véhicules énonce qu'un véhicule importé est considéré comme étant d'occasion si, selon des indications dignes de foi, il a parcouru plus de 10 000 km et s'il a été immatriculé à l'étranger pendant plus de 6 mois.

8 L'article 11 de la loi relative à la taxe sur les véhicules prévoit:

«La base de la valeur imposable du véhicule importé est sa valeur transactionnelle pour le redevable, diminuée des montants mentionnés à l'article 16.

La valeur transactionnelle d'un véhicule importé est:

1) la valeur en douane d'après le règlement (CEE) n° 2913/92 du Conseil, du 12 octobre 1992, établissant le code des douanes communautaire ([JO L 302, p. 1,] ci-après le code des douanes), et le règlement (CEE) n° 2454/93 de la Commission, du 2 juillet 1993[, fixant certaines dispositions d'application du règlement n° 2913/92 (JO L 253, p. 1,] ci-après le règlement d'application), quand il ne s'agit pas d'une acquisition communautaire; et

2) la valeur du véhicule importé comme marchandise communautaire, déterminée dans le respect des dispositions pertinentes du paragraphe 1.

La valeur imposable doit inclure tous les frais supportés directement ou indirectement par le redevable, avant impôts, pour le transport vers la Finlande ou vers le premier entrepôt en Finlande ainsi que, le cas échéant, les droits de douane.

*La valeur imposable d'un véhicule fabriqué sur le territoire national est le prix usine du véhicule déterminé sur la base des coûts de production si le fabricant est assujetti à la taxe.*

*[...]*»

*9 Il ressort de l'ordonnance de renvoi que le régime de taxation prévu par la loi relative à la taxe sur les véhicules, telle qu'applicable en mars 1998 et donc aux faits au principal, a fait l'objet d'une lettre de mise en demeure de la Commission. Le gouvernement finlandais a répondu le 29 juin 1998 qu'il avait l'intention d'arrêter pour l'automne 1998 les propositions nécessaires aux fins de modifier les dispositions de cette loi critiquées par la Commission.*

*10 La loi portant modification de la loi relative à la taxe sur les véhicules (1160/1998) est entrée en vigueur le 15 janvier 1999 et a notamment modifié le pourcentage de réduction mensuelle de la taxe due sur un véhicule d'occasion. Le pourcentage de réduction, antérieurement fixé à 0,5 % de la taxe afférente à un véhicule neuf similaire ou quasi similaire, a ainsi été porté à 0,6 % pour les 100 premiers mois d'utilisation, puis à 0,9 % pour les 100 mois suivants et à 0,4 % au-delà, ces deux pourcentages étant calculés sur la valeur résiduelle de la taxe à la fin du mois précédent. Toutefois, cette loi modificative ne s'applique pas aux faits au principal et est donc sans pertinence dans le cadre de la présente affaire.*

*11 L'article 5 de la loi relative à la taxe sur les véhicules prévoit que le redevable de cette taxe est également tenu d'acquitter une taxe sur la valeur ajoutée assise sur la taxe sur les véhicules, dont le montant qui correspond à un pourcentage de la taxe sur les véhicules est fixé par la loi relative à la TVA.*

*12 Aux termes de l'article 102, paragraphe 1, point 4, de la loi relative à la TVA:*

*«Le redevable peut déduire en vue d'une activité commerciale soumise à la taxation:*

*[...]*

*4) la taxe sur la valeur ajoutée assise sur la taxe sur les véhicules versée conformément à la loi relative à la taxe sur les véhicules».*

*13 L'article 102, paragraphe 1, point 4, de la loi relative à la TVA s'est appliqué durant un an seulement. Il a été abrogé par la loi (1767/1995), du 29 décembre 1995, entrée en vigueur le 1er janvier 1996.*

*14 L'article 102 ter de la loi relative à la TVA dispose:*

*«La condition nécessaire pour le droit de déduction de la taxe sur la valeur ajoutée assise sur la taxe sur les véhicules est la décision concernant le prélèvement de ladite taxe qui indique le montant de la taxe due.»*

*15 Il ressort de l'article 141, point 5, de la loi relative à la TVA que les déductions relatives à la taxe visée à l'article 102, paragraphe 1, point 4, de la même loi sont affectées au mois pendant lequel cette taxe est acquittée.*

*Le litige au principal et les questions préjudicielles*

16 Le 2 mars 1998, M. Siilin a acheté dans un garage en Allemagne, au prix de 7 350 DEM, une voiture de tourisme d'occasion, de marque Mercedes Benz (modèle 190 2.0 Diesel). Cette voiture avait été mise en service le 13 novembre 1986 et avait parcouru 180 000 km. Elle était équipée d'une transmission automatique et d'un toit ouvrant.

17 Le 20 avril 1998, M. Siilin a importé cette voiture en Finlande et l'a déclarée au bureau des douanes de la région d'Helsinki (ci-après le «bureau des douanes») aux fins de la taxe sur les véhicules.

18 Par décision du 20 avril 1998 (ci-après l'«avis d'imposition»), le bureau des douanes a établi à 46 288 FIM le montant de la taxe sur les véhicules et à 10 183 FIM le montant de la taxe sur la valeur ajoutée assise sur cette taxe (perçue au taux de 22 %) à verser par M. Siilin, soit un total de 56 471 FIM.

19 Ce montant a été calculé par le bureau des douanes sur la base d'une comparaison du véhicule d'occasion de M. Siilin avec une voiture de même marque, dont le modèle (C 220 D) était différent mais présentait des caractéristiques techniques très comparables à celles du modèle de la voiture de M. Siilin. Le prix mentionné dans les catalogues pour cette voiture de référence à l'état neuf était en Allemagne de 41 000 DEM hors taxes. Le bureau des douanes a ajouté à ce prix 2 200 DEM pour la transmission automatique ainsi que 1 680 DEM pour le toit ouvrant. La valeur imposable a ainsi été fixée à 44 980 DEM, soit après conversion 136 851 FIM. En application de la loi relative à la taxe sur les véhicules, ont été déduits de ce montant un abattement forfaitaire de 4 600 FIM ainsi qu'un montant de 85 963 FIM, correspondant à un coefficient de dépréciation de 65 %.

20 Le 21 avril 1998, M. Siilin a versé au bureau des douanes la taxe sur les véhicules et la taxe sur la valeur ajoutée y afférente. Il a saisi par la suite l'Uudenmaan lääninoikeus compétent d'un recours dirigé contre l'avis d'imposition.

21 Il a soutenu, d'une part, que le montant de la taxe fixé pour le véhicule qu'il avait importé était supérieur au montant de la taxe résiduelle incorporé dans la valeur d'une voiture, déjà présente sur le marché finlandais, qui aurait été immatriculée à l'état neuf en Finlande et serait similaire par son âge, ses caractéristiques et son état. Il a prétendu, en conséquence, que la taxe perçue était discriminatoire et contraire à l'article 95 du traité. Il s'est référé à cet égard aux arrêts du 9 mars 1995, Nunes Tadeu (C-345/93, Rec. p. I-479), et du 23 octobre 1997, Commission/Grèce (C-375/95, Rec. p. I-5981), pour soutenir que la dépréciation d'une voiture ne peut être linéaire et que la valeur de celle-ci diminue de plus de 5 % par an.

22 M. Siilin a fait valoir, d'autre part, que la perception de la taxe sur la valeur ajoutée assise sur la taxe sur les véhicules était contraire à la sixième directive, en sorte que cette taxe ne devait pas être appliquée.

23 M. Siilin a donc demandé, d'une part, l'annulation de l'avis d'imposition en ce qui concerne la taxe sur la valeur ajoutée assise sur la taxe sur les véhicules. Il a sollicité, d'autre part, le renvoi de l'affaire devant le bureau des douanes en ce qui concerne la taxe sur les véhicules, afin que cette dernière soit fixée de façon à ne pas être supérieure au montant de la taxe résiduelle incorporé dans la valeur d'une voiture, déjà présente sur le marché finlandais, qui aurait été immatriculée à l'état neuf en Finlande et serait similaire par son âge, ses caractéristiques et son état.

24 Le bureau des douanes a conclu au rejet du recours de M. Siilin, en soutenant que la taxe sur les véhicules et la taxe sur la valeur ajoutée assise sur cette taxe avaient été fixées conformément au droit finlandais.

25 Dans sa décision du 3 juin 1999, l'Uudenmaan lääninoikeus a constaté qu'il était conforme à l'article 7 de la loi relative à la taxe sur les véhicules de déterminer le montant de la taxe applicable à la voiture de M. Siilin en se référant à la taxe applicable à une voiture neuve similaire par ses caractéristiques techniques et autres ainsi qu'en opérant une réduction selon les modalités prévues par cette loi.

26 Toutefois, relevant que la voiture en cause au principal était une voiture d'occasion importée en république de Finlande à partir d'un autre État membre, l'Uudenmaan lääninoikeus a rappelé que, dans l'arrêt Nunes Tadeu, précité, la Cour avait jugé contraire à l'article 95 du traité qu'un État membre perçoive une taxe sur les voitures d'occasion en provenance d'un autre État membre 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 d'occasion similaires déjà immatriculés sur le territoire national.

27 L'Uudenmaan lääninoikeus a jugé que, dans l'espèce au principal, la taxe sur les véhicules avait été calculée sans que le bureau des douanes ait examiné la dépréciation réelle du véhicule de M. Siilin ni recherché si le montant de cette taxe fixé pour ledit véhicule excédait le montant de la taxe résiduelle incorporé dans la valeur d'une voiture d'occasion similaire, de la même marque et de la même année, immatriculée en Finlande. Il a donc annulé l'avis d'imposition en ce qui concerne la taxe sur les véhicules et renvoyé l'affaire devant le bureau des douanes pour qu'il en détermine le montant.

28 En ce qui concerne la taxe sur la valeur ajoutée assise sur la taxe sur les véhicules, l'Uudenmaan lääninoikeus a jugé que sa perception n'était pas contraire à la sixième directive au motif qu'il ne s'agissait pas d'une taxe constituant, par ses caractéristiques essentielles, une «taxe sur la valeur ajoutée» au sens de cette directive ou une taxe sur le chiffre d'affaires prohibée par l'article 33 de la même directive.

29 Toutefois, ayant annulé la partie de l'avis d'imposition concernant la taxe sur les véhicules en raison de son montant excessif, l'Uudenmaan lääninoikeus a considéré que la taxe sur la valeur ajoutée assise sur ladite taxe pourrait aussi avoir été fixée à un montant trop élevé. Il a donc également annulé l'avis d'imposition et renvoyé l'affaire devant le bureau des douanes en ce qui concerne cette taxe sur la valeur ajoutée.

30 Le Korkein hallinto-oikeus a été saisi de deux requêtes tendant à obtenir l'autorisation d'introduire un pourvoi à l'encontre de cette décision de l'Uudenmaan lääninoikeus.

31 La première requête, introduite par le tulliasiamies, vise à l'annulation de la décision de l'Uudenmaan lääninoikeus en ce qui concerne tant la taxe sur les véhicules que la taxe sur la valeur ajoutée y afférente. La seconde requête, déposée par M. Siilin, n'a trait qu'à la partie de cette décision concernant la taxe sur la valeur ajoutée assise sur la taxe sur les véhicules. M. Siilin demande que ladite décision soit annulée à cet égard et qu'il soit constaté qu'il n'y a pas lieu de percevoir une telle taxe sur la valeur ajoutée s'agissant de la voiture qu'il a importée.

32 C'est dans ces conditions que le Korkein hallinto-oikeus a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes:

«La taxe sur les véhicules

1) D'après l'article 11 de la loi finlandaise relative à la taxe sur les véhicules, la valeur transactionnelle pour le redevable définit, aux fins de la détermination de la taxe précitée, la valeur imposable d'un véhicule d'occasion importé comme marchandise communautaire. La valeur transactionnelle utilisée est la valeur en douane telle que définie par les dispositions pertinentes du code des douanes et de son règlement d'application.

L'article 95 du traité [...] peut-il être interprété en ce sens qu'une législation nationale portant détermination de la valeur imposable qui constitue la base de la taxe sur les véhicules n'est pas discriminatoire dès lors qu'il est spécialement tenu compte du fait que la valeur imposable est définie différemment selon le stade (ou le niveau) de commercialisation auquel intervient l'importateur du véhicule, c'est-à-dire selon que l'importateur est grossiste, détaillant ou consommateur?

2) D'après l'article 7, premier alinéa, de la loi relative à la taxe sur les véhicules, la base de la taxe à percevoir sur un véhicule importé à l'état d'occasion est constituée par la taxe sur un véhicule neuf similaire, telle que réduite selon les modalités prévues par la loi. D'après la loi 1482/1994, la taxe à percevoir sur un véhicule d'occasion importé était la taxe afférente à un véhicule neuf similaire, diminuée de 0,5 % par mois calendaire plein, à l'échéance des 6 premiers mois écoulés depuis l'immatriculation ou la mise en service, dans la limite des 150 premiers mois d'utilisation. D'après la récente loi 1160/1998, la taxe à percevoir sur un véhicule d'occasion importé est la taxe afférente à un véhicule neuf similaire, diminuée de 0,6 % par mois calendaire plein pour les 100 premiers mois d'utilisation, puis de 0,9 % pour les 100 mois suivants et de 0,4 % au-delà, ces pourcentages étant calculés sur la valeur résiduelle de la taxe à la fin du mois précédent. Comptent comme mois d'utilisation les mois calendaires pleins écoulés depuis la première mise en service ou immatriculation.

L'article 95 du traité [...] peut-il être interprété en ce sens qu'une législation nationale de cette nature n'est pas discriminatoire dès lors qu'il est spécialement tenu compte des points suivants:

le point de départ est la taxe afférente à une voiture neuve similaire;

d'après la législation en vigueur précédemment, la taxe n'était réduite qu'après une période de 6 mois;

tant d'après la législation nouvelle que d'après celle qui l'a précédée, la taxe est réduite de manière linéaire, selon les modalités décrites ci-dessus.

3) Outre les bases de calcul définies dans la législation fiscale nationale, convient-il toujours d'examiner les particularités propres du véhicule afin de s'assurer que la perception de la taxe sur les véhicules ne donne pas lieu dans certains cas à une discrimination contraire à l'article 95 du traité [...]?

La taxe sur la valeur ajoutée assise sur la taxe sur les véhicules

4) La [sixième directive] peut-elle être interprétée en ce sens que la taxe dénommée taxe sur la valeur ajoutée assise sur la taxe sur les véhicules, au sens de l'article 5, premier alinéa, de la loi relative à la taxe sur les véhicules et de l'article 1er, paragraphe 5, de la loi relative à la TVA, est bien une taxe sur la valeur ajoutée au sens de la directive compte tenu de la circonstance que, d'après la législation nationale, cette taxe est perçue exclusivement sur la base de la taxe sur les véhicules?

5) Si la réponse à la quatrième question est négative, une taxe telle que la présente peut-elle cependant être considérée comme un impôt ou une taxe dont la perception est autorisée en vertu de l'article 33 de la directive?

6) Si ces dispositions fiscales nationales ne sont pas considérées comme contraires à la [sixième directive], l'article 95 du traité [...] peut-il être interprété en ce sens que ces dispositions ne sont pas discriminatoires au sens de cet article?»

*Sur les questions relatives à la taxe sur les véhicules*

33 Les trois premières questions préjudicielles visent à savoir si l'article 95, premier alinéa, du traité permet à un État membre d'appliquer aux véhicules d'occasion importés d'un autre État membre une taxe présentant les caractéristiques de la taxe sur les véhicules en cause au principal.

*Sur la première question préjudicielle*

34 Par sa première question, la juridiction de renvoi demande en substance si l'article 95, premier alinéa, du traité permet à un État membre d'appliquer aux véhicules d'occasion importés d'un autre État membre un système de taxation dans lequel la valeur imposable, déterminée par référence à la valeur en douane telle que définie par le code des douanes et son règlement d'application, est définie différemment selon le stade de commercialisation auquel intervient l'importateur du véhicule.

*Observations soumises à la Cour*

35 M. Siilin fait valoir, à titre liminaire, que les véhicules importés à l'état neuf en Finlande le sont essentiellement par des importateurs officiels dans la mesure où, pour une même voiture neuve, le prix proposé par un importateur officiel aux consommateurs serait nettement inférieur au prix payé par un particulier qui importerait directement la voiture en Finlande. Ce dernier prix comprendrait les marges prélevées par les circuits de distribution de l'État membre du vendeur, lesquelles représenteraient en moyenne 30 % du prix d'achat.

36 M. Siilin soutient aussi que la taxe résiduelle incorporée dans la valeur d'un véhicule d'occasion déjà présent sur le marché finlandais est inférieure à la taxe grevant un véhicule d'occasion importé par un particulier, en raison de la prise en compte du stade de commercialisation auquel intervient l'importateur du véhicule.

37 Il fait ainsi valoir que la taxe frappant une voiture importée à l'état neuf par l'importateur officiel de la marque est calculée sur la base du prix effectif auquel cet importateur l'a achetée et est incluse dans le prix de vente de la voiture neuve au consommateur final, dont elle représente 26 % à 30 %. Ce ne serait donc pas le prix de vente de la voiture neuve aux consommateurs, qui inclut la marge du distributeur (représentant en général, d'après M. Siilin, 25 % du prix de vente) et d'autres sommes annexes, qui serait pris en compte pour calculer la taxe finlandaise frappant une voiture neuve importée de la sorte.

38 En revanche, selon M. Siilin, pour calculer la taxe due lors de l'importation d'une voiture d'occasion par un particulier, la valeur imposable serait déterminée par référence au prix de vente au consommateur d'une voiture neuve similaire. La différence entre ce mode de calcul et celui décrit au point précédent pour l'importation d'un véhicule neuf par l'importateur officiel aurait pour conséquences que la valeur imposable d'une voiture d'occasion serait surestimée par rapport à celle d'une voiture neuve et que la taxe sur les véhicules d'occasion importés représenterait 40 % à 70 % du prix que paierait le consommateur pour l'achat en Finlande d'une voiture d'occasion similaire.

39 D'après M. Siilin, la détermination, par les autorités finlandaises, de la valeur imposable d'une voiture d'occasion importée par référence à sa valeur en douane, en prenant en considération le stade de commercialisation auquel intervient l'importateur, aboutit dans les faits à ce que la taxe grevant une telle voiture s'élève au moins au double, proportionnellement, de la taxe qui a frappé une voiture similaire importée à l'état neuf par l'importateur officiel de la marque en Finlande et revendue ultérieurement comme voiture d'occasion sur le marché finlandais.

40 Le gouvernement finlandais soutient en revanche que l'article 95 du traité ne s'oppose pas à une imposition telle que la taxe sur les véhicules frappant en Finlande, selon des critères objectifs, tant les véhicules neufs que les véhicules d'occasion (arrêts du 15 mars 1983, Commission/Italie, 319/81, Rec. p. 601; du 4 mars 1986, Commission/Danemark, 106/84, Rec. p. 833, et du 7 avril 1987, Commission/France, 196/85, Rec. p. 1597).

41 En particulier, la taxe sur les véhicules ne pourrait être considérée comme contraire à l'article 95 du traité en raison de la prise en compte, pour déterminer la valeur imposable des voitures, de leur stade de commercialisation. Le gouvernement finlandais fait valoir à cet égard que tant la valeur imposable d'une voiture neuve que celle d'une voiture d'occasion sont déterminées par référence à la législation douanière communautaire. La valeur imposable d'une voiture neuve serait, en règle générale, déterminée selon la méthode définie à l'article 29 du code des douanes, à savoir en utilisant la valeur transactionnelle propre de la marchandise. D'après le gouvernement finlandais, l'utilisation de cette valeur peut aboutir, pour deux voitures neuves similaires, à une valeur imposable différente selon le prix payé et le stade de distribution. Afin de déterminer la valeur imposable d'une voiture d'occasion, le procédé le plus couramment utilisé parmi ceux prévus à l'article 31 du code des douanes serait, lorsque le redevable de la taxe sur les véhicules est un consommateur, celui prenant pour référence le prix hors taxe le plus bas, pour le consommateur, d'un véhicule neuf similaire soit dans le pays d'achat du véhicule d'occasion, soit sur le marché finlandais.

42 La Commission fait valoir que l'article 95 du traité ne s'oppose pas à l'application par un État membre d'un système de taxation selon lequel le montant de la taxe sur les véhicules appliquée à une voiture d'occasion importée d'un autre État membre est déterminé sur la base de la taxe qui serait appliquée, au moment de l'imposition de la voiture d'occasion, à une voiture de référence neuve et d'une réduction calculée en fonction de l'ancienneté du véhicule selon les modalités précisées par la loi, dès lors que deux conditions sont remplies.

43 Premièrement, la voiture de référence devrait être identique en tous points à la voiture d'occasion importée, c'est-à-dire qu'elle devrait être du même modèle et du même type que la voiture importée et qu'elle devrait être similaire par ses autres caractéristiques. Si une telle voiture n'est plus en vente à la date de l'imposition de la voiture d'occasion importée, la voiture de référence devrait être une voiture de type et de modèle identiques ayant été mise en vente antérieurement. La valeur de la voiture de référence pourrait alors éventuellement être rectifiée compte tenu de l'inflation.

44 Deuxièmement, la taxe sur les véhicules ainsi déterminée ne devrait pas excéder la taxe résiduelle incorporée dans la valeur des voitures d'occasion similaires déjà immatriculées dans

*l'État membre d'importation.*

*45 La Commission soutient en revanche que l'article 95 du traité s'oppose à l'application par un État membre d'un système de taxation dans lequel les différents stades de commercialisation sont pris en compte, si cela a pour conséquence que le montant de la taxe frappant une voiture d'occasion importée diffère du montant moyen de la taxe résiduelle incorporée dans la valeur des voitures d'occasion déjà immatriculées sur le territoire national.*

*46 Elle considère comme pertinent, à cet égard, l'arrêt du 17 juin 1998, Grundig Italiana (C-68/96, Rec. p. I-3775), même si l'affaire à l'origine dudit arrêt n'avait pas trait à la taxation dans le secteur automobile puisqu'elle concernait une taxe italienne sur les produits audiovisuels et photo-optiques. Au point 16 de cet arrêt, la Cour aurait dit pour droit que l'interdiction de discrimination édictée par l'article 95 du traité est violée dans l'hypothèse d'une imposition calculée sur la valeur du produit si, pour le seul produit importé, sont pris en considération des éléments d'évaluation de nature à en augmenter la valeur par rapport au produit national correspondant.*

*47 La Commission considère que la prise en compte du stade de commercialisation auquel intervient l'importateur pour déterminer la valeur transactionnelle et, partant, la valeur imposable du véhicule d'occasion importé porte sur un élément d'évaluation visé par l'arrêt Grundig Italiana, précité, et viole donc l'article 95 du traité, car elle aboutit à une augmentation injustifiée de la valeur de ce véhicule, ce qui serait incompatible avec le principe de non-discrimination.*

*48 La Commission a également présenté, lors de l'audience, un exemple chiffré visant à démontrer l'effet discriminatoire de la taxe sur les véhicules pour les véhicules d'occasion importés. Après avoir payé en Allemagne l'équivalent de 3 758 euros pour acquérir sa voiture d'occasion, M. Siilin aurait dû acquitter, en Finlande, l'équivalent de 7 785,08 euros au titre de la taxe sur les véhicules et de 1 712,64 euros au titre de la taxe sur la valeur ajoutée assise sur la première taxe. Au total, sa voiture lui aurait donc coûté 13 255,74 euros. Par opposition, le prix moyen, sur le marché finlandais, d'une voiture d'occasion analogue à celle de M. Siilin mais qui aurait été immatriculée à l'état neuf en Finlande aurait été, au moment des faits au principal, de 9 500 euros, ce qui serait confirmé par le certificat de la valeur de la voiture de M. Siilin émis par Auto-Data Oy le 21 avril 1998. Se référant au document produit par M. Siilin en annexe à sa réponse aux questions de la Cour, émanant du Centre d'information sur le secteur automobile et intitulé «Composition du prix d'une voiture particulière», la Commission constate que, au 1er janvier 1997, la taxe sur les véhicules représentait 29,28 % du prix de détail d'une voiture. Elle en déduit que le montant de la taxe résiduelle incorporé dans la valeur d'une voiture d'occasion comparable à celle de M. Siilin, soit 9 500 euros, s'élevait au plus à 2 850 euros. La Commission constate ainsi que M. Siilin a dû payer plus de 13 000 euros pour le véhicule d'occasion qu'il a importé, alors qu'il n'aurait payé que 9 500 euros pour une voiture similaire achetée sur le marché finlandais.*

*Appréciation de la Cour*

*49 À titre liminaire, il convient de constater que la loi relative à la taxe sur les véhicules renvoie au code des douanes et à son règlement d'application pour déterminer la valeur imposable d'un véhicule d'occasion aux différents stades de commercialisation. Par conséquent, ainsi que l'a relevé Mme l'avocat général au point 60 de ses conclusions, la différence de valeur imposable selon les stades de commercialisation procède de l'application de la réglementation communautaire en matière de valeur en douane.*

*50 À cet égard, il faut relever que la Cour a déjà eu l'occasion de juger que le simple renvoi au code des douanes pour la détermination d'une valeur imposable n'est pas en soi contraire au traité (voir arrêt du 3 février 2000, Dounias, C-228/98, Rec. p. I-577, point 45).*

51 Par ailleurs, il y a lieu de rappeler la jurisprudence de la Cour en matière de taxation des véhicules d'occasion importés.

52 L'article 95 du traité vise à garantir la parfaite neutralité des impositions intérieures au regard de la concurrence entre produits se trouvant déjà sur le marché national et produits importés (voir, en ce sens, arrêts du 11 décembre 1990, *Commission/Danemark*, C-47/88, Rec. p. I-4509, point 9, et *Nunes Tadeu*, précité, point 18).

53 Selon une jurisprudence bien établie, il y a violation de l'article 95, premier alinéa, du traité lorsque l'imposition frappant le produit importé et celle frappant le produit national similaire sont calculées de façon différente et suivant des modalités différentes aboutissant, ne fût-ce que dans certains cas, à une imposition supérieure du produit importé (voir arrêts *Commission/Grèce*, précité, points 20 et 29; du 2 avril 1998, *Outokumpu*, C-213/96, Rec. p. I-1777, point 34, et du 22 février 2001, *Gomes Valente*, C-393/98, Rec. p. I-1327, point 21).

54 Il est notamment contraire à l'article 95, premier alinéa, du traité de percevoir une taxe sur les voitures d'occasion importées assise sur une valeur supérieure à la valeur réelle du véhicule, avec pour conséquence une taxation plus lourde des voitures d'occasion importées par rapport aux voitures d'occasion similaires disponibles sur le marché national (voir, en ce sens, arrêt du 11 décembre 1990, *Commission/Danemark*, précité, point 22). Il y a donc lieu, pour taxer les véhicules d'occasion, de prendre en compte leur dépréciation réelle.

55 La Cour a ainsi jugé que la perception par un État membre d'une taxe sur les voitures d'occasion en provenance d'un autre État membre est contraire à l'article 95, premier alinéa, du traité 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 (voir arrêts précités *Nunes Tadeu*, point 20, et *Gomes Valente*, point 23).

56 Il faut encore rappeler que, pour apprécier le caractère de similitude sur lequel est fondée l'interdiction de l'article 95, premier alinéa, du traité, il y a lieu d'examiner si les produits présentent des propriétés analogues et répondent aux mêmes besoins des consommateurs (voir arrêt du 15 mars 2001, *Commission/France*, C-265/99, Rec. p. I-2305, point 42, et jurisprudence citée).

57 Un système de taxation des véhicules tel que celui en cause au principal est caractérisé par la prise en compte de stades de commercialisation différents dans la mesure où, s'agissant d'un véhicule d'occasion déjà immatriculé sur le territoire national, la taxe sur les véhicules peut avoir été acquittée à l'état neuf sur la base de la valeur d'achat du véhicule neuf par l'importateur officiel, ce qui exclut sa marge bénéficiaire et celle des éventuels grossistes et détaillants, alors que la taxe sur les véhicules due pour les véhicules d'occasion importés par un particulier est calculée sur la base du prix d'achat, pour le consommateur, d'un véhicule neuf similaire, qui est en général plus élevé que celui payé par l'importateur officiel.

58 Or, l'examen de la compatibilité d'un tel système de taxation avec l'article 95, premier alinéa, du traité implique de vérifier que le montant de la taxe frappant les véhicules d'occasion importés n'est pas supérieur au montant de la taxe résiduelle incorporé dans la valeur d'une voiture d'occasion similaire déjà immatriculée sur le territoire national. Cela suppose que la valeur imposable, définie dans ces deux cas par référence à la valeur d'un véhicule neuf, soit appréciée de la même façon s'agissant des deux termes de la comparaison, sans prendre en compte des stades de commercialisation différents.

59 Tel n'étant pas nécessairement le cas dans le système de taxation en cause au principal, il n'est pas exclu ce que confirment les calculs qui ont été présentés par la Commission à la Cour et n'ont pas été contestés par le gouvernement finlandais que la taxe frappant le véhicule d'occasion

*importé par un particulier, tel M. Siilin, calculée sur la base du prix de vente au consommateur d'un véhicule neuf similaire, soit d'un montant supérieur à la taxe résiduelle incorporée dans la valeur d'un véhicule d'occasion similaire déjà immatriculé sur le territoire national. Tel serait, par exemple, le cas si ce dernier véhicule avait été taxé, à l'état neuf, en prenant en considération un stade de commercialisation où sa valeur était moindre.*

*60 Un système de taxation tel que celui en cause au principal n'exclut donc pas totalement que les véhicules d'occasion importés soient assujettis, dans certains cas, à une taxe d'un montant plus élevé que celui de la taxe résiduelle incorporé dans la valeur d'un véhicule d'occasion similaire déjà immatriculé sur le territoire national.*

*61 Par conséquent, il convient de répondre à la première question que l'article 95, premier alinéa, du traité permet à un État membre d'appliquer aux véhicules d'occasion importés d'un autre État membre un système de taxation dans lequel la valeur imposable est déterminée par référence à la valeur en douane telle que définie par le code des douanes et son règlement d'application, mais qu'il s'oppose à ce que la valeur imposable varie selon le stade de commercialisation lorsqu'il peut en résulter, dans certains cas au moins, que le montant de la 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 national.*

*Sur la deuxième question préjudicielle*

*62 Par sa deuxième question, la juridiction de renvoi vise, en substance, à savoir si l'article 95, premier alinéa, du traité s'oppose à ce qu'un État membre applique aux véhicules d'occasion importés d'un autre État membre un système de taxation dans lequel la taxe sur ces véhicules:*

*est égale, pendant les 6 premiers mois écoulés depuis l'immatriculation ou la mise en service du véhicule, à la taxe frappant un véhicule neuf similaire, et*

*est égale, du 7<sup>e</sup> au 150<sup>e</sup> mois d'utilisation du véhicule, à la taxe sur un véhicule neuf similaire, réduite de manière linéaire à raison d'un pourcentage par mois calendaire plein égal à 0,5 %.*

*Observations soumises à la Cour*

*63 Ayant soutenu qu'un système de taxation des véhicules d'occasion importés prenant en considération le stade de commercialisation auquel intervient l'importateur est contraire à l'article 95 du traité, M. Siilin considère que les réductions mensuelles prévues à l'article 7 de la loi relative à la taxe sur les véhicules n'ont qu'une importance marginale dans l'évaluation de la part résiduelle de la taxe incorporée dans la valeur d'un véhicule d'occasion similaire déjà immatriculé sur le territoire national. En effet, elles ne permettraient pas d'éviter une discrimination puisque la voiture neuve servant de référence pour calculer la taxe sur la voiture d'occasion importée et la voiture neuve similaire importée par l'importateur officiel auraient dès le départ des valeurs imposables différentes.*

*64 Après avoir rappelé que la Cour a déjà constaté que la réduction d'une telle taxe ne pouvait être linéaire (arrêt Commission/Grèce, précité, point 22), M. Siilin conclut que les réductions fixées à l'article 7 de la loi relative à la taxe sur les véhicules sont contraires à l'article 95 du traité.*

*65 Se fondant sur l'arrêt Nunes Tadeu, précité, M. Siilin soutient que le montant de la taxe frappant une voiture d'occasion importée doit être calculé sur la base de la taxe acquittée lors de la première immatriculation d'une voiture similaire et qu'il doit être réduit dans les mêmes proportions que diminue la valeur réelle dudit véhicule d'occasion.*

66 M. Siilin soutient par conséquent que la taxe sur les véhicules présente des effets discriminatoires pour les voitures d'occasion importées et est donc contraire à l'article 95 du traité.

67 Pour le gouvernement finlandais, il n'importe pas, dans le cadre de l'appréciation de la compatibilité de la taxe sur les véhicules avec l'article 95 du traité, que la taxation des véhicules d'occasion soit déterminée par référence à la taxe afférente à une voiture neuve similaire. L'essentiel serait, selon la jurisprudence de la Cour, que les réductions appliquées en fonction de l'ancienneté du véhicule correspondent à la dépréciation réelle de celui-ci.

68 Le gouvernement finlandais fait valoir que, dans les faits, la dépréciation réelle des véhicules est pratiquement linéaire, en sorte qu'aucun argument tiré du droit communautaire ne permettrait de mettre en cause les réductions prévues à l'article 7 de la loi relative à la taxe sur les véhicules pour calculer la valeur des véhicules d'occasion importés.

69 La Commission soutient que l'article 95 du traité s'oppose à l'application par un État membre d'un système de taxation dans lequel:

soit la diminution de la taxe qui grève la voiture de référence est déterminée d'une manière linéaire et la dépréciation réelle de la voiture d'occasion n'est pas prise en compte;

soit les 6 premiers mois suivant l'immatriculation ou la mise en service sont exclus de la détermination de la dépréciation de la voiture d'occasion et la dépréciation réelle de celle-ci n'est pas prise en compte;

soit les particularités propres du véhicule ne sont pas prises en compte dans l'imposition, s'il en résulte que le montant de la taxe appliquée à une voiture d'occasion importée est supérieur au montant de la taxe résiduelle incorporé dans la valeur d'une voiture d'occasion similaire déjà immatriculée dans l'État membre considéré.

70 Ainsi, d'après la Commission, l'absence de prise en compte de la dépréciation de la voiture durant les 6 premiers mois suivant son immatriculation ou sa mise en service ne correspond pas à la réalité. De la même manière, un système de taxation dans lequel, à l'expiration de ces 6 premiers mois, la taxe (théorique) qui grève la voiture de référence est réduite d'une manière linéaire serait contraire à l'article 95 du traité, car il ne permettrait pas la prise en compte de la dépréciation réelle de la voiture.

71 La Commission reconnaît qu'il est impossible de déterminer d'une manière universelle le montant effectif de la dépréciation d'un véhicule, qui dépend de nombreux facteurs pouvant varier selon les pays ou encore le type ou le modèle des véhicules. La voiture de M. Siilin ayant été importée en république de Finlande en 1998, il faudrait, pour déterminer le montant de la dépréciation réelle du véhicule de référence, se replacer dans les conditions observées à l'époque dans cet État membre.

72 La Commission relève à cet égard que le gouvernement finlandais a signalé l'existence d'études réalisées en 1998 afin d'apprécier la dépréciation moyenne mensuelle d'une trentaine de modèles de voitures de tourisme sur le marché finlandais. En juin 1998, le gouvernement finlandais aurait notamment déclaré au Parlement finlandais que, sur la base de ces études, la loi relative à la taxe sur les véhicules devait être modifiée afin que le régime de réduction de la taxe en fonction de l'ancienneté des véhicules corresponde plus exactement à la dépréciation observée sur le marché finlandais. La Commission s'étonne dès lors que le gouvernement finlandais intervienne dans le cadre de la présente affaire pour défendre une imposition établie en avril 1998 et soutienne que l'application du régime de réduction de la taxe en vigueur à cette époque est compatible avec les exigences de l'article 95 du traité.

#### *Appréciation de la Cour*

73 Pour répondre à la deuxième question, il convient, en premier lieu, d'examiner si l'article 95, premier alinéa, du traité permet qu'une réglementation nationale se fonde, pour déterminer la valeur imposable d'un véhicule d'occasion importé, sur la valeur d'un véhicule neuf.

74 Il faut rappeler à cet égard que, selon une jurisprudence constante, le véhicule servant de référence pour calculer la taxe due sur un véhicule d'occasion importé doit être un véhicule similaire.

75 Des produits tels que les voitures sont similaires au sens de l'article 95, premier alinéa, du traité si leurs propriétés et les besoins auxquels ils répondent les placent dans une relation de concurrence, le degré de concurrence entre deux modèles dépendant de la mesure dans laquelle ils répondent à diverses exigences, notamment en matière de prix, de dimensions, de confort, de performances, de consommation, de longévité et de fiabilité (arrêt du 15 mars 2001, Commission/France, précité, point 43).

76 Ainsi que le relève Mme l'avocat général au point 71 de ses conclusions, le véhicule de référence doit être celui qui présente les caractéristiques les plus proches de celles du véhicule importé, ce qui implique la prise en compte du modèle, du type et d'autres caractéristiques, telles que le mode de propulsion ou l'équipement.

77 En second lieu, il convient de rechercher si l'article 95, premier alinéa, du traité permet qu'une réglementation nationale en matière de taxation des véhicules d'occasion importés prévoie une réduction de la taxe qui est linéaire et qui débute seulement à l'expiration des 6 premiers mois suivant l'immatriculation ou la mise en service du véhicule.

78 À cet égard, il y a lieu de rappeler que, au point 22 de l'arrêt Commission/Grèce, précité, la Cour a constaté que la diminution annuelle de la valeur des véhicules automobiles est d'ordinaire sensiblement supérieure à 5 %, que cette dépréciation n'est pas linéaire, en particulier les premières années où elle se révèle beaucoup plus forte que par la suite, et que ce phénomène se poursuit au-delà de la quatrième année de mise en circulation des véhicules. Il convient d'ajouter que la dépréciation d'un véhicule commence dès son achat ou sa mise en service.

79 Dans ces conditions, il y a lieu de constater qu'un système de taxation dans lequel la taxe sur un véhicule d'occasion importé correspond à la taxe due sur un véhicule neuf similaire, réduite de 0,5 % par mois à compter de l'expiration des 6 premiers mois suivant l'immatriculation ou la mise en service du véhicule, n'est pas compatible avec les exigences de l'article 95, premier alinéa, du traité, car il ne prend pas en considération la dépréciation réelle de ce véhicule d'occasion.

80 Il convient par conséquent de répondre à la deuxième question que l'article 95, premier alinéa, du traité s'oppose à ce qu'un État membre applique aux véhicules d'occasion importés d'un autre État membre un système de taxation dans lequel la taxe sur ces véhicules:

est égale, pendant les 6 premiers mois écoulés depuis l'immatriculation ou la mise en service du véhicule, à la taxe frappant un véhicule neuf similaire, et

est égale, du 7<sup>e</sup> au 150<sup>e</sup> mois d'utilisation du véhicule, à la taxe sur un véhicule neuf similaire, réduite de manière linéaire à raison d'un pourcentage par mois calendaire plein égal à 0,5 %,

car un tel système de taxation ne prend pas en compte la dépréciation réelle du véhicule et ne permet pas de garantir en toute hypothèse que le montant de la taxe qu'il fixe n'excède pas le montant de la taxe résiduelle incorporé dans la valeur d'un véhicule d'occasion similaire déjà immatriculé sur le territoire national.

Sur la troisième question préjudicielle

81 Par sa troisième question, la juridiction de renvoi demande en substance si, lorsqu'un État membre applique aux véhicules d'occasion importés d'autres États membres un système de taxation dans lequel la dépréciation réelle des véhicules est définie de manière générale et abstraite sur la base de critères déterminés par le droit national, l'article 95, premier alinéa, du traité requiert un examen des caractéristiques propres de chaque véhicule afin de s'assurer que le montant de la taxe appliquée n'est jamais supérieur au montant de la taxe résiduelle incorporé dans la valeur d'un véhicule d'occasion similaire déjà immatriculé sur le territoire national.

Observations soumises à la Cour

82 Selon le gouvernement finlandais, il n'est pas nécessaire, pour prendre en compte la dépréciation des véhicules, de prévoir des appréciations particulières de la valeur de chacun d'eux. Un mode de calcul défini par la loi suffirait à cet effet, dès lors qu'il repose sur des critères objectifs et qu'il peut être considéré comme ne gênant pas le fonctionnement du marché intérieur. Ce gouvernement soutient ainsi qu'il est compatible avec l'article 95, premier alinéa, du traité de calculer la réduction de la taxe sur les véhicules due en Finlande sur la base de la dépréciation moyenne de la valeur des voitures.

83 La Commission rappelle l'arrêt *Gomes Valente*, précité, dont il ressortirait qu'un système de taxation fondé sur des critères généraux est compatible avec l'article 95, premier alinéa, du traité à la condition qu'il soit exempt de tout effet discriminatoire et que les propriétaires de véhicules d'occasion importés puissent introduire un recours afin de contester l'application à leur véhicule du mode de calcul fondé sur des critères généraux.

84 La Commission soutient que ces conditions présupposent que les critères utilisés pour calculer la taxe soient rendus publics, ce qui ne serait pas le cas s'agissant du système de taxation en cause au principal. Les autorités finlandaises n'auraient ni publié ni communiqué aux personnes qui le leur avaient demandé les résultats des études sur lesquelles elles se fondent pour déterminer la valeur imposable des véhicules d'occasion importés et la dépréciation en fonction de l'ancienneté. Rien dans les documents officiels et les pièces versés au dossier ne démontrerait l'objectivité et la fiabilité scientifique des études menées sur le marché finlandais. En outre l'administration fiscale finlandaise aurait refusé de transmettre des informations permettant de calculer le montant de la taxe sur les véhicules neufs ainsi que le montant de la taxe résiduelle incorporé dans la valeur des voitures d'occasion déjà immatriculées sur le territoire national.

## *Appréciation de la Cour*

*85 Il ressort du point 26 de l'arrêt Gomes Valente, précité, qu'un système de taxation des véhicules d'occasion importés prenant en compte la dépréciation réelle des véhicules sur la base de critères généraux n'est compatible avec l'article 95, premier alinéa, du traité que s'il est aménagé de façon à exclure, compte tenu des approximations raisonnables inhérentes à un système de ce type, tout effet discriminatoire.*

*86 À cet égard, la Cour a déjà mentionné les facteurs de dépréciation pouvant être pris en considération afin que le mode de calcul forfaitaire de la taxe sur les véhicules d'occasion importés reflète de façon précise la dépréciation réelle de ceux-ci et soit le plus à même d'atteindre l'objectif d'une taxation de ces véhicules qui ne soit pas, compte tenu des approximations raisonnables inhérentes à tout système de ce type, supérieure au montant de la taxe résiduelle incorporé dans la valeur des véhicules d'occasion similaires déjà immatriculés sur le territoire national (voir arrêt Gomes Valente, précité, point 28).*

*87 La compatibilité d'un tel système avec l'article 95, premier alinéa du traité suppose en tout état de cause que les critères sur lesquels est fondé le mode de calcul forfaitaire de la dépréciation des véhicules soient portés à la connaissance du public.*

*88 Elle suppose en outre que le propriétaire d'un véhicule d'occasion importé ait la possibilité de contester l'application d'un mode de calcul forfaitaire à ce véhicule afin de démontrer qu'elle aboutit à une taxation supérieure au montant de la taxe résiduelle incorporé dans la valeur des véhicules d'occasion similaires déjà immatriculés sur le territoire national (arrêt Gomes Valente, précité, point 32).*

*89 Il convient par conséquent de répondre à la troisième question que, lorsqu'un État membre applique aux véhicules d'occasion importés d'autres États membres un système de taxation dans lequel la dépréciation réelle des véhicules est définie de manière générale et abstraite sur la base de critères déterminés par le droit national, l'article 95, premier alinéa, du traité requiert que ce système de taxation soit aménagé de façon à exclure, compte tenu des approximations raisonnables inhérentes à un système de ce type, tout effet discriminatoire. Une telle exigence suppose, d'une part, la publicité des critères sur lesquels est fondé le mode de calcul forfaitaire de la dépréciation des véhicules et, d'autre part, la possibilité pour le propriétaire d'un véhicule d'occasion importé d'un autre État membre de contester l'application d'un mode de calcul forfaitaire à ce véhicule, ce qui peut conduire à devoir examiner les caractéristiques propres de celui-ci afin de s'assurer que la taxe qui lui est appliquée n'est pas supérieure à la taxe résiduelle incorporée dans la valeur d'un véhicule d'occasion similaire déjà immatriculé sur le territoire national.*

### *Sur les questions relatives à la taxe sur la valeur ajoutée*

*90 Par ses quatrième à sixième questions, la juridiction de renvoi vise à savoir si la taxe dénommée «taxe sur la valeur ajoutée» et assise sur la taxe sur les véhicules, d'une part, constitue une «taxe sur la valeur ajoutée» au sens de la sixième directive et, d'autre part, est compatible avec les articles 33 de cette directive et 95, premier alinéa, du traité.*

### *Sur les quatrième et cinquième questions préjudicielles*

91 Par ses quatrième et cinquième questions, qu'il convient d'examiner ensemble, la juridiction de renvoi demande en substance si une taxe telle que celle en cause dans l'affaire au principal, qui est désignée par le droit national comme étant une «taxe sur la valeur ajoutée» assise sur la taxe sur les véhicules, constitue une «taxe sur la valeur ajoutée» au sens de la sixième directive et si elle est compatible avec l'article 33 de la même directive.

Observations soumises à la Cour

92 Pour M. Siilin comme pour la Commission, la taxe assise sur la taxe sur les véhicules constitue une «taxe sur la valeur ajoutée» au sens de la sixième directive. D'après M. Siilin, elle présente des particularités identiques à celles de la taxe sur la valeur ajoutée. Ainsi, elle pourrait être déduite selon les modalités de l'article 102, paragraphe 1, point 4, de la loi relative à la TVA. En outre, elle aurait une nature générale.

93 La Commission fait valoir, sans expliciter davantage sa position, que la taxe assise sur la taxe sur les véhicules, telle que décrite par la juridiction de renvoi, remplit tous les critères d'une taxe sur la valeur ajoutée. Elle souligne que cette taxe finlandaise, instaurée en décembre 1994 par l'article 5 de la loi relative à la taxe sur les véhicules, a été expressément prévue dans la loi relative à la TVA, que, dans les différents projets de loi déposés en 1994, il a été souligné qu'il s'agissait d'une taxe sur la valeur ajoutée et que le but était de faire payer au consommateur, au titre de la voiture qu'il avait importée directement de l'étranger, une taxe sur la valeur ajoutée s'ajoutant à la taxe sur les véhicules.

94 La Commission soutient également qu'il ressort clairement du projet de loi instaurant la taxe assise sur la taxe sur les véhicules qu'elle visait à compenser l'impact sur les recettes fiscales de la suppression, lors de l'adhésion de la république de Finlande à l'Union européenne, de la perception de droits de douane sur les marchandises provenant des autres États membres. Il aurait ainsi été estimé que, si la perception d'une taxe assise sur la taxe sur les véhicules n'était pas décidée, une perte de plusieurs centaines de millions de FIM serait observée dans le rendement de la taxe sur la valeur ajoutée.

95 La Commission ajoute que la perception de la taxe assise sur la taxe sur les véhicules est contraire à la sixième directive et, en particulier, à son article 2, à son article 7, paragraphe 1, lu en liaison avec son article 10, et à son article 28 bis. D'abord, cette taxe serait contraire à l'article 2 de la sixième directive au motif qu'elle serait perçue en l'absence de l'un des faits générateurs de la taxe sur la valeur ajoutée prévus par cette disposition. Ainsi, elle ne serait pas prélevée au titre d'une transaction commerciale effectuée sur le territoire national par un assujetti ou d'une importation visées par cet article 2. Ensuite, cette taxe ne serait pas prélevée à la suite de l'arrivée de la marchandise sur le territoire communautaire ou de son importation en Finlande. Enfin, il ne s'agirait pas de la taxe sur la valeur ajoutée prélevée sur les acquisitions intracommunautaires définies à l'article 28 bis de la sixième directive.

96 Le gouvernement finlandais soutient que, malgré sa dénomination, la taxe assise sur la taxe sur les véhicules et perçue au taux de la taxe sur la valeur ajoutée ne doit pas être considérée comme une «taxe sur la valeur ajoutée» au sens de la sixième directive et n'est pas interdite par l'article 33 de cette directive.

97 En effet, cette taxe, qui est prévue par une disposition de la loi relative à la taxe sur les véhicules et calculée selon les modalités fixées par cette même loi, serait perçue indépendamment de la taxe sur la valeur ajoutée. Surtout, elle ne présenterait pas les caractéristiques essentielles de la taxe sur la valeur ajoutée. Notamment, la taxe assise sur la taxe sur les véhicules ne serait pas d'application générale, elle aurait exclusivement pour fait générateur le paiement de la taxe sur les véhicules, elle ne serait par conséquent perçue qu'une seule fois et elle ne frapperait pas la valeur ajoutée de biens et de services.

#### *Appréciation de la Cour*

98 À titre liminaire, il convient de relever que la qualification de taxe sur la valeur ajoutée au sens de la sixième directive dépend non de la dénomination d'une taxe nationale dans la législation qui l'instaure, mais de la question de savoir si cette taxe nationale présente les caractéristiques essentielles d'une taxe sur la valeur ajoutée au sens de ladite directive.

99 La Cour retient à ce titre comme caractéristiques essentielles de la taxe sur la valeur ajoutée: l'application générale de la taxe aux transactions ayant pour objet des biens ou des services; la fixation de son montant proportionnellement au prix perçu par l'assujetti en contrepartie des biens et des services qu'il fournit; la perception de la taxe à chaque stade du processus de production et de distribution, y compris celui de la vente au détail, quel que soit le nombre de transactions intervenues précédemment; la déduction de la taxe due par un assujetti des montants acquittés lors des étapes précédentes du processus, de telle sorte que la taxe ne s'applique, à un stade donné, qu'à la valeur ajoutée à ce stade et que la charge finale de la taxe repose en définitive sur le consommateur (voir arrêt du 8 juin 1999, Pelzl e.a., C-338/97, C-344/97 et C-390/97, Rec. p. I-3319, point 21, et jurisprudence citée).

100 Or, une imposition telle que la taxe assise sur la taxe sur les véhicules décrite par la juridiction de renvoi ne présente pas ces caractéristiques.

101 Ainsi, en premier lieu, la taxe assise sur la taxe sur les véhicules ne constitue pas un impôt général puisqu'elle n'a pas pour objet d'appréhender l'ensemble des opérations économiques dans l'État membre concerné (voir, en ce sens, arrêts du 16 décembre 1992, Beaulande, C-208/91, Rec. p. I-6709, point 16, et du 17 septembre 1997, Solisnor-Estaleiros Navais, C-130/96, Rec. p. I-5053, point 17). En effet, il ressort de l'article 5 de la loi relative à la taxe sur les véhicules, lu en combinaison avec l'article 1er de la même loi, que la taxe assise sur la taxe sur les véhicules ne concerne en fait qu'une catégorie limitée de biens, à savoir certains véhicules. Elle ne s'applique donc pas de manière générale aux transactions ayant pour objet des biens ou des services. Elle a, par ailleurs, exclusivement pour fait générateur la perception de la taxe due lors de l'immatriculation ou de la mise en service de tels véhicules.

102 En deuxième lieu, le montant de la taxe assise sur la taxe sur les véhicules n'est pas proportionnel au prix des biens. Ce n'est qu'indirectement que ce montant est fonction du prix d'un véhicule. En effet, ainsi que l'a relevé le gouvernement finlandais, la base d'imposition de cette taxe n'est pas la valeur du véhicule mais le montant de la taxe sur les véhicules, lui-même calculé sur la base du prix du véhicule.

103 En troisième et dernier lieu, la taxe assise sur la taxe sur les véhicules ne doit pas être acquittée à chaque stade du processus de production et de distribution, ce qui est pourtant nécessaire pour qu'une taxe soit qualifiée de taxe sur la valeur ajoutée (voir arrêts du 27 novembre 1985, *Rousseau Wilmot*, 295/84, Rec. p. 3759, point 15; du 7 mai 1992, *Bozzi*, C-347/90, Rec. p. I-2947, point 12, et du 9 mars 2000, *EKW et Wein & Co*, C-437/97, Rec. p. I-1157, point 49), mais uniquement lors de la perception de la taxe sur les véhicules. Cette taxe n'a d'ailleurs pas pour effet de taxer la valeur ajoutée à un stade déterminé du processus de production et de distribution, mais la valeur totale.

104 Il convient à ce stade d'examiner la compatibilité de la taxe assise sur la taxe sur les véhicules avec l'article 33 de la sixième directive.

105 L'article 33 de la sixième directive fait obstacle au maintien ou à l'introduction de droits d'enregistrement ou d'autres types d'impôts, droits et taxes, qui présentent les caractéristiques essentielles de la taxe sur la valeur ajoutée. La Cour a précisé que ladite disposition ne s'oppose pas au maintien ou à l'introduction d'une taxe dès lors qu'elle ne revêt pas l'une de ces caractéristiques (voir arrêt *EKW et Wein & Co*, précité, point 23, et jurisprudence citée).

106 Dans la mesure où la taxe assise sur la taxe sur les véhicules ne présente pas les caractéristiques essentielles de la taxe sur la valeur ajoutée au sens de la sixième directive, elle n'est pas contraire aux dispositions de l'article 33 de cette directive.

107 Il y a donc lieu de répondre aux quatrième et cinquième questions qu'une taxe telle que celle en cause dans l'affaire au principal, qui est désignée par le droit national comme étant une «taxe sur la valeur ajoutée» assise sur la taxe sur les véhicules, ne constitue pas une «taxe sur la valeur ajoutée» au sens de la sixième directive et est compatible avec l'article 33 de la même directive.

Sur la sixième question préjudicielle

108 Par sa sixième question, la juridiction de renvoi demande en substance si l'article 95, premier alinéa, du traité s'oppose à la perception d'une taxe telle que celle en cause dans l'affaire au principal, qui est assise sur la taxe sur les véhicules.

Observations soumises à la Cour

109 Le gouvernement finlandais soutient que la taxe assise sur la taxe sur les véhicules est compatible avec l'article 95 du traité, car elle frapperait de manière identique tous les véhicules.

110 Pour la Commission, la taxe assise sur la taxe sur les véhicules constitue une taxe d'effet équivalant aux droits de douane, contraire aux articles 23 CE et 25 CE. Dans la pratique, en effet, cette taxe empêcherait le particulier qui n'est pas redevable de la taxe sur la valeur ajoutée d'importer des voitures neuves et d'occasion en Finlande.

111 Au cas toutefois où la Cour jugerait que la taxe assise sur la taxe sur les véhicules ne constitue pas une taxe d'effet équivalent, la Commission fait valoir que cette taxe produit des effets discriminatoires au détriment des véhicules d'occasion importés, dans la mesure où, en application de l'article 102, paragraphe 1, point 4, de la loi relative à la TVA, le redevable de la taxe sur la valeur ajoutée a le droit de déduire la taxe assise sur la taxe sur les véhicules dans le cadre d'une activité commerciale soumise à la taxation, alors que, dans la pratique, le consommateur privé qui a acheté une voiture d'occasion dans un autre État membre n'a pas droit à une telle déduction. Un tel consommateur serait par conséquent dans une situation moins avantageuse que l'acheteur d'une voiture d'occasion déjà immatriculée sur le territoire national, qui n'aurait pas à acquitter la taxe sur les véhicules ni la taxe assise sur celle-ci dans la mesure où ces taxes ont déjà été acquittées pour cette voiture lorsqu'elle était à l'état neuf. La taxe assise sur

*la taxe sur les véhicules serait donc incompatible avec l'article 95 du traité puisqu'elle ne s'appliquerait pas aux voitures d'occasion déjà immatriculées sur le territoire national, pour lesquelles la taxe sur les véhicules a déjà été acquittée, mais aux voitures d'occasion importées d'un autre État membre.*

#### *Appréciation de la Cour*

*112 En ce qui concerne l'appréciation de la compatibilité avec l'article 95, premier alinéa, du traité d'une imposition telle que la taxe assise sur la taxe sur les véhicules, il y a lieu de relever que cette imposition, comme la taxe sur laquelle elle est assise, est exigée une seule fois, préalablement à l'immatriculation ou à la mise en service d'une voiture en Finlande. Une telle taxe ne doit dès lors plus être acquittée pour une voiture d'occasion qui y a été soumise lors de son immatriculation ou de sa mise en service à l'état neuf sur la base de la valeur qu'elle avait à ce moment.*

*113 Il y a donc lieu de rejeter l'argument de la Commission selon lequel la taxe assise sur la taxe sur les véhicules serait contraire à l'article 95, premier alinéa, du traité, car elle ne s'appliquerait pas aux voitures d'occasion déjà immatriculées sur le territoire national mais aux voitures d'occasion importées d'un autre État membre. Il est en outre sans pertinence qu'une telle taxe soit déductible dans le cadre de l'exercice d'une activité professionnelle.*

*114 La taxe prévue à l'article 5 de la loi relative à la taxe sur les véhicules étant précisément assise sur la taxe sur les véhicules, sa compatibilité avec l'article 95, premier alinéa, du traité doit être appréciée selon les mêmes modalités que celle de la taxe sur les véhicules. Par conséquent, cette disposition du traité s'oppose à une taxe telle que la taxe assise sur la taxe sur les véhicules dès lors que le montant perçu au titre de cette 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 national.*

*115 En ce qui concerne la qualification de taxe d'effet équivalent, il convient de relever que, selon une jurisprudence constante, rappelée en dernier lieu dans l'arrêt du 23 avril 2002, Nygård (C-234/99, non encore publié au Recueil, point 17), les dispositions relatives aux taxes d'effet équivalent et celles relatives aux impositions intérieures discriminatoires ne sont pas applicables cumulativement, de sorte qu'une même imposition ne saurait, dans le système du traité, appartenir simultanément à ces deux catégories.*

*116 La taxe assise sur la taxe sur les véhicules constituant une imposition intérieure discriminatoire dans la mesure où le montant perçu au titre de cette 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 national, elle ne saurait simultanément constituer une taxe d'effet équivalent.*

*117 Il convient donc de répondre à la sixième question que l'article 95, premier alinéa, du traité s'oppose à la perception d'une taxe telle que celle en cause dans l'affaire au principal, qui est assise sur la taxe sur les véhicules, dans la mesure où le montant perçu au titre de cette taxe sur un véhicule d'occasion importé d'un autre État membre excède le montant de la taxe résiduelle incorporé dans la valeur d'un véhicule d'occasion similaire déjà immatriculé sur le territoire national.*

## **Décisions sur les dépenses**

*Sur les dépens*

*118 Les frais exposés par le gouvernement finlandais et 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 nationale, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens.*

## **Dispositif**

*Par ces motifs,*

*LA COUR (cinquième chambre),*

*statuant sur les questions à elle soumises par le Korkein hallinto-oikeus, par ordonnance du 15 mars 2000, dit pour droit:*

*1) L'article 95, premier alinéa, du traité CE (devenu, après modification, article 90, premier alinéa, CE) permet à un État membre d'appliquer aux véhicules d'occasion importés d'un autre État membre un système de taxation dans lequel la valeur imposable est déterminée par référence à la valeur en douane telle que définie par les règlements (CEE) n° 2913/92 du Conseil, du 12 octobre 1992, établissant le code des douanes communautaire, et n° 2454/93 de la Commission, du 2 juillet 1993, fixant certaines dispositions d'application du règlement n° 2913/92, mais il s'oppose à ce que la valeur imposable varie selon le stade de commercialisation lorsqu'il peut en résulter, dans certains cas au moins, que le montant de la 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 national.*

*2) L'article 95, premier alinéa, du traité s'oppose à ce qu'un État membre applique aux véhicules d'occasion importés d'un autre État membre un système de taxation dans lequel la taxe sur ces véhicules:*

*est égale, pendant les 6 premiers mois écoulés depuis l'immatriculation ou la mise en service du véhicule, à la taxe frappant un véhicule neuf similaire, et*

*est égale, du 7e au 150e mois d'utilisation du véhicule, à la taxe sur un véhicule neuf similaire, réduite de manière linéaire à raison d'un pourcentage par mois calendaire plein égal à 0,5 %,*

*car un tel système de taxation ne prend pas en compte la dépréciation réelle du véhicule et ne permet pas de garantir en toute hypothèse que le montant de la taxe qu'il fixe n'excède pas le montant de la taxe résiduelle incorporé dans la valeur d'un véhicule d'occasion similaire déjà immatriculé sur le territoire national.*

*3) Lorsqu'un État membre applique aux véhicules d'occasion importés d'autres États membres un système de taxation dans lequel la dépréciation réelle des véhicules est définie de manière générale et abstraite sur la base de critères déterminés par le droit national, l'article 95, premier alinéa, du traité requiert que ce système de taxation soit aménagé de façon à exclure, compte tenu des approximations raisonnables inhérentes à un système de ce type, tout effet discriminatoire. Une telle exigence suppose, d'une part, la publicité des critères sur lesquels est fondé le mode de calcul forfaitaire de la dépréciation des véhicules et, d'autre part, la possibilité pour le propriétaire d'un véhicule d'occasion importé d'un autre État membre de contester l'application d'un mode de calcul forfaitaire à ce véhicule, ce qui peut conduire à devoir examiner les caractéristiques propres de celui-ci afin de s'assurer que la taxe qui lui est appliquée n'est pas supérieure à la taxe résiduelle incorporée dans la valeur d'un véhicule d'occasion similaire déjà*

*immatriculé sur le territoire national.*

*4) Une taxe telle que celle en cause dans l'affaire au principal, qui est désignée par le droit national comme étant une «taxe sur la valeur ajoutée» assise sur la taxe sur les véhicules, ne constitue pas une «taxe sur la valeur ajoutée» au sens de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme, dans sa version résultant de la directive 92/111/CEE du Conseil, du 14 décembre 1992, modifiant la directive 77/388 et portant mesures de simplification en matière de taxe sur la valeur ajoutée, et est compatible avec l'article 33 de la même directive.*

*5) L'article 95, premier alinéa, du traité s'oppose à la perception d'une taxe telle que celle en cause dans l'affaire au principal, qui est assise sur la taxe sur les véhicules, dans la mesure où le montant perçu au titre de cette taxe sur un véhicule d'occasion importé d'un autre État membre excède le montant de la taxe résiduelle incorporé dans la valeur d'un véhicule d'occasion similaire déjà immatriculé sur le territoire national.*