



Recueil de la jurisprudence

ARRÊT DE LA COUR (neuvième chambre)

18 janvier 2018*

« Renvoi préjudiciel – Article 56 TFUE – Libre prestation des services – Restrictions – Véhicule automobile pris en crédit-bail par un résident d'un État membre auprès d'une société de crédit-bail établie dans un autre État membre – Taxe d'immatriculation calculée au prorata de la durée d'utilisation du véhicule – Nécessité d'un accord des autorités fiscales nationales préalablement à la mise en circulation – Justification – Prévention du contournement des règles fiscales ainsi que de leur application frauduleuse ou abusive – Sauvegarde de la compétence fiscale de l'État – Proportionnalité »

Dans l'affaire C-249/15,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduite par l'Østre Landsret (cour d'appel de la région Est, Danemark), par décision du 22 mai 2015, parvenue à la Cour le 28 mai 2015, dans les procédures

Wind 1014 GmbH,

Kurt Daell

contre

Skatteministeriet,

LA COUR (neuvième chambre),

composée de M. C. Vajda (rapporteur), président de chambre, M^{me} K. Jürimäe et M. C. Lycourgos, juges,

avocat général : M. M. Wathelet,

greffier : M^{me} V. Giacobbo-Peyronnel, administrateur,

vu la procédure écrite et à la suite de l'audience du 14 juillet 2016,

considérant les observations présentées :

- pour Wind 1014 GmbH et M. Kurt Daell, par M^e P. Lambert, advokat,
- pour le Skatteministeriet, par M^e D. Auken, advokat,
- pour le gouvernement danois, par M. C. Thorning, en qualité d'agent, assisté de M^e D. Auken, advokat,

* Langue de procédure : le danois.

- pour l'Irlande, par M^{mes} L. Williams et E. Creedon ainsi que par MM. A. Joyce et D. McDonald, en qualité d'agents, assistés de M. M. Collins, SC, M. N. O'Driscoll, BL, et M^{me} S. Kingston, BL,
- pour la Commission européenne, par M. M. Wasmeier et M^{me} L. Grønfeldt, en qualité d'agents,

vu la décision prise, l'avocat général entendu, de juger l'affaire sans conclusions,

rend le présent

Arrêt

- 1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation de l'article 56 TFUE.
- 2 Cette demande a été présentée dans le cadre de deux litiges opposant Wind 1014 GmbH (ci-après « Wind ») et M. Kurt Daell au Skatteministeriet (ministère des Finances, Danemark) au sujet, s'agissant du premier litige, du refus des autorités fiscales d'autoriser la mise en circulation, au Danemark, d'un véhicule automobile faisant l'objet d'un contrat de crédit-bail souscrit par M. Daell auprès de Wind, établie dans un autre État membre, avant que ces autorités aient accédé à la demande de Wind et de M. Daell visant à ce que la taxe d'immatriculation afférente à ce véhicule soit calculée au prorata de la durée d'utilisation de celui-ci sur le territoire danois, et, en ce qui concerne le second litige, du refus opposé par ces mêmes autorités à ladite demande.

Le droit danois

- 3 La lov om registrering af køretøjer (loi relative à l'immatriculation des véhicules), dans sa version applicable aux faits au principal, dispose, à son article 2, que les véhicules à moteurs « doivent être immatriculés au registre des véhicules et munis de plaques d'immatriculation avant la mise en circulation du véhicule dans le domaine d'application du [færdselsloven (code de la route)], sous réserve des dispositions des paragraphes 3 et 5 et de l'article 7, paragraphe 5 ».
- 4 L'article 1^{er}, paragraphe 1, de la lov om registreringsafgift af motorkøretøjer (loi relative à la taxe d'immatriculation sur les véhicules à moteur, ci-après « la loi relative à la taxe d'immatriculation »), dans sa version applicable aux faits au principal, dispose :

« Il est perçu au profit de l'État une taxe sur les véhicules à moteur qui doivent être immatriculés au registre des véhicules en application de la loi relative à l'immatriculation des véhicules, ainsi que sur les remorques et les semi-remorques de tels véhicules. En revanche, aucune taxe n'est perçue sur les véhicules qui sont immatriculés sous le couvert de plaques "exportation" ou de plaques "essai". La taxe est due lors de la première immatriculation d'un véhicule, sauf disposition contraire de la présente loi.

[...] »

- 5 L'article 3 ter de la loi relative à la taxe d'immatriculation se lit comme suit :

« 1. L'administration douanière et fiscale peut, sur demande, autoriser que le paiement de la taxe afférente aux véhicules soumis à l'obligation d'immatriculation, pris en crédit-bail et immatriculés en vue d'une utilisation temporaire au Danemark, soit effectué conformément aux paragraphes 2 et 3 si le véhicule appartient à une entreprise ou à un établissement stable situé au Danemark ou à l'étranger et si le véhicule est donné en crédit-bail, pendant une période déterminée, à une personne physique ou morale résidant au Danemark conformément à un contrat écrit. Ce contrat doit comporter des

indications précises en ce qui concerne la période du crédit-bail qui a été convenue. La demande doit être présentée soit par l'entreprise de crédit-bail, soit par la personne qui prend le véhicule en crédit-bail.

2. Une taxe est payée sur les véhicules qui doivent être immatriculés en application de la loi relative à l'immatriculation des véhicules. L'obligation d'immatriculation et, partant, l'obligation d'acquitter la taxe y relative naissent à la date à laquelle le véhicule est utilisé au Danemark par un résident. La taxe est perçue pour l'intégralité de la période de crédit-bail qui a été fixée dans le contrat. La taxe s'élève

- 1) pour les véhicules qui ont entre 0 et 3 mois à compter de la première immatriculation ou de la date de mise en circulation, au Danemark ou à l'étranger, à 2 pour cent de la taxe d'immatriculation calculée par mois entamé après la première immatriculation ou mise en circulation au cours des trois premiers mois,
- 2) pour les véhicules qui, à la date à laquelle l'obligation d'immatriculation naît, ont plus de 3 mois à compter de la première immatriculation ou de la date de mise en circulation, au Danemark ou à l'étranger, à 1 pour cent de la taxe d'immatriculation calculée par mois entamé au cours des 33 mois suivants, et
- 3) pour les véhicules qui, à la date à laquelle l'obligation d'immatriculation naît, ont plus de 36 mois à compter de la première immatriculation ou de la date de mise en circulation, au Danemark ou à l'étranger, à 1/2 pour cent de la taxe d'immatriculation calculée par mois entamé au cours des mois suivants.

3. Lors du paiement, des intérêts sur la partie de la taxe d'immatriculation calculée qui subsiste après le paiement sont également ajoutés. Ces intérêts sont calculés au taux débiteur moyen accordé par les établissements bancaires à des sociétés non financières, publié en dernier lieu, le 1^{er} janvier ou le 1^{er} juillet, par Danmarks Statistik à la date du calcul de la taxe.

[...]

9. Les véhicules pris en crédit-bail pour lesquels la taxe doit être acquittée conformément aux paragraphes 2 et 3 doivent faire l'objet d'un contrat de crédit-bail écrit. Le contrat doit viser le véhicule sous la forme sous laquelle il est loué et comporter des informations précises permettant d'identifier le véhicule, le nom et l'adresse de l'entreprise de crédit-bail et du preneur, ainsi que le montant du crédit-bail. Le contrat doit comporter des informations sur le point de savoir si une option ou une obligation d'achat ont été convenues, ainsi que les conditions de celles-ci. Le contrat de crédit-bail doit comporter une indication précise de la période du crédit-bail. Tous les utilisateurs doivent être mentionnés dans le contrat de crédit-bail. L'indication de la nature et de l'équipement du véhicule doit être jointe au contrat. »

- 6 Dans le cadre de cette réglementation, la pratique administrative danoise, telle que décrite dans une note d'information administrative des autorités fiscales danoises du 13 janvier 2011, consiste à subordonner l'autorisation du paiement de la taxe d'immatriculation calculée conformément à l'article 3 ter, paragraphes 2 et 3, de loi relative à la taxe d'immatriculation, c'est-à-dire au prorata de la durée d'utilisation du véhicule concerné sur le territoire danois (ci-après la « taxe d'immatriculation proportionnelle ») à l'examen, par ces autorités fiscales, du respect des conditions de forme et de fond relatives au contrat de crédit-bail portant sur ce véhicule. Suivant cette pratique administrative, un véhicule pour lequel une demande de paiement de la taxe d'immatriculation proportionnelle a été introduite ne peut pas être mis en circulation au Danemark pendant la durée de l'examen de cette demande par les autorités fiscales, à moins que l'intégralité de la taxe d'immatriculation ait été préalablement acquittée, auquel cas le trop-perçu de la taxe versée par le redevable, majoré d'intérêts, lui sera remboursé ultérieurement, si, et au moment où, lesdites autorités auront autorisé le paiement de la taxe d'immatriculation proportionnelle.

Le litige au principal et les questions préjudicielles

- 7 M. Daell, domicilié au Danemark, a souscrit un contrat de crédit-bail portant sur un véhicule automobile (ci-après le « véhicule en cause ») pour la période allant du 15 juin au 15 novembre 2010. Ce contrat a été conclu avec Wind, une société de crédit-bail établie en Allemagne, dont la seule activité consiste à avoir conclu ce contrat avec M. Daell.
- 8 Précédemment, M. Daell avait conclu, également avec Wind, un contrat de crédit-bail portant sur le véhicule en cause, mais pour le compte de Harald Nyborg A/S et pour les périodes comprises entre le 27 août et le 27 octobre 2008 ainsi qu'entre le 1^{er} juillet et le 3 novembre 2009. Dans ces deux cas, les autorités fiscales avaient accédé à la demande de M. Daell et de Wind tendant au bénéfice du paiement, pour les périodes concernées, de la taxe afférente au véhicule en cause sous le régime de la taxe d'immatriculation proportionnelle. Ce véhicule avait alors été immatriculé, au cours desdites périodes, au Danemark.
- 9 Le 9 juin 2010, Wind a une nouvelle fois demandé le bénéfice du paiement de la taxe afférente au véhicule en cause sous ledit régime. Au moment de l'introduction de la demande, ce véhicule n'était plus immatriculé dans aucun État membre.
- 10 Le 12 juillet 2010, alors que cette première demande était toujours en cours d'examen par les autorités fiscales, celles-ci ayant demandé un certain nombre de renseignements complémentaires à Wind, M. Daell a introduit une seconde demande auprès de ces autorités, en vue de bénéficier d'un régime lui permettant de circuler avec le véhicule en cause pendant l'instruction de la première demande.
- 11 Les autorités fiscales ayant refusé d'accéder à cette seconde demande, M. Daell et Wind ont introduit un recours en justice contre le ministère des Finances. Il s'agit du premier litige dont est saisie la juridiction de renvoi, l'Østre Landsret (cour d'appel de la région Est).
- 12 Entre-temps, par décision du 21 octobre 2010, les autorités fiscales ont rejeté la première demande, tendant à bénéficier du paiement de la taxe afférente au véhicule en cause sous le régime de la taxe d'immatriculation proportionnelle. En effet, selon ces autorités, les conditions de fond permettant de bénéficier d'un tel régime fiscal n'étaient, en l'occurrence, pas réunies, pour des raisons tenant à la réalité de la relation de crédit-bail.
- 13 Par décision du 29 juin 2011, le Landsskatteretten (commission fiscale nationale, Danemark) a confirmé la validité de la décision de refus des autorités fiscales du 21 octobre 2010.
- 14 M. Daell et Wind ont attaqué cette décision devant la juridiction de renvoi et cette dernière a décidé de joindre les deux affaires dont elle a ainsi été saisie.
- 15 La juridiction de renvoi s'interroge quant à la compatibilité avec le droit de l'Union du régime d'autorisation préalable relatif à l'immatriculation des véhicules automobiles pris en crédit-bail, tel qu'il résulte des dispositions de l'article 3 ter de la loi relative à la taxe d'immatriculation et de la pratique administrative danoise, suivant lesquelles un véhicule pris en crédit-bail ne peut être admis à circuler temporairement sur le territoire danois que si, et seulement à partir du moment où, les autorités fiscales ont marqué leur accord quant au paiement de la taxe d'immatriculation proportionnelle (ci-après l'« autorisation préalable »), à moins que l'intégralité du montant de cette taxe ait été acquitté d'emblée, auquel cas le redevable se verra remboursé du trop-perçu, majoré d'intérêts, s'il a été fait droit à sa demande.

- 16 Dans ces conditions, l'Østre Landsret (cour d'appel de la région Est, Danemark) a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes :
- « 1) Est-il conforme au droit de l'Union, et notamment à l'article 56 TFUE, qu'un véhicule qui fait l'objet d'un contrat de crédit-bail conclu entre une société de crédit-bail établie dans un État membre et un preneur domicilié ou établi dans un autre État membre ne puisse en principe (voir seconde question ci-dessous) pas être mis en circulation sur le réseau routier du dernier État membre pendant que les autorités examinent une demande d'autorisation de paiement de la taxe d'immatriculation afférente au véhicule au prorata de la période d'utilisation souhaitée du véhicule dans cet État membre ?
- 2) Est-il compatible avec le droit de l'Union, et notamment avec l'article 56 TFUE, qu'une mesure nationale subordonne à autorisation préalable l'immatriculation/le paiement proportionnel de la taxe afférente à un véhicule en vue d'une utilisation seulement temporaire et non de longue durée ou qu'une telle mesure implique
- i) que les autorités subordonnent la mise en circulation immédiate au paiement de l'intégralité de la taxe d'immatriculation danoise et que la différence entre l'intégralité de la taxe et la taxe proportionnelle calculée soit remboursée, majorée des intérêts, si l'autorisation est accordée par la suite et/ou
- ii) que les autorités subordonnent la mise en circulation immédiate au paiement de l'intégralité de la taxe d'immatriculation, que celle-ci ne soit pas ajustée et que l'excédent ne soit pas remboursé lorsque l'utilisation temporaire prend fin, si l'autorisation n'est pas accordée ? »

Sur les questions préjudicielles

- 17 Par ses questions, qu'il convient d'examiner ensemble, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 56 TFUE doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une réglementation et à une pratique administrative d'un État membre, telles que celles en cause au principal, suivant lesquelles
- la mise en circulation d'un véhicule pris en crédit-bail par un résident de cet État membre auprès d'une société de crédit-bail établie dans un autre État membre, en vue d'une utilisation temporaire de ce véhicule dans le premier État membre, moyennant le paiement d'une taxe d'immatriculation calculée au prorata de la durée de cette utilisation, est subordonnée, pour ce qui est de ce paiement, à une autorisation préalable des autorités fiscales de ce premier État membre, sans laquelle ledit véhicule ne peut, en principe, être mis en circulation sur son territoire, et
 - la faculté de mettre en circulation immédiatement un tel véhicule dans ce premier État membre, pendant l'examen de la demande du redevable tendant à obtenir le bénéfice du paiement d'une taxe d'immatriculation afférente audit véhicule calculée au prorata de la durée de son utilisation dans ledit premier État membre, est subordonnée au paiement à l'avance de l'intégralité du montant de la taxe d'immatriculation, sous réserve du remboursement du trop-perçu, majoré d'intérêts, si et lorsque le redevable aura été autorisé, par lesdites autorités fiscales, à s'acquitter de la taxe d'immatriculation calculée selon ce prorata.
- 18 Il y a lieu de vérifier si une telle réglementation et une telle pratique administrative comportent une restriction à la libre prestation des services et si, le cas échéant, une telle restriction peut être justifiée.

Sur la restriction à la libre prestation des services

- 19 À titre liminaire, il convient de rappeler que, sous réserve de certaines exceptions qui ne trouvent pas à s'appliquer à une affaire telle que celle au principal, la taxation des véhicules automobiles n'a pas été harmonisée au niveau de l'Union. Les États membres sont donc libres d'exercer leur compétence fiscale dans ce domaine, à condition de l'exercer dans le respect du droit de l'Union (arrêt du 19 septembre 2017, *Commission/Irlande*, C-552/15, EU:C:2017:698, point 71 et jurisprudence citée).
- 20 Il y a lieu de préciser que le leasing constitue un « service », au sens de l'article 56 TFUE (arrêt du 21 mars 2002, *Cura Anlagen*, C-451/99, EU:C:2002:195, point 18).
- 21 Il résulte d'une jurisprudence bien établie de la Cour que constituent des restrictions à la libre prestation des services, consacrée à l'article 56 TFUE, les mesures nationales qui interdisent, gênent ou rendent moins attrayant l'exercice de cette liberté (voir, en ce sens, arrêt du 14 janvier 2016, *Commission/Grèce*, C-66/15, non publié, EU:C:2016:5, point 24 et jurisprudence citée).
- 22 En l'occurrence, en vertu de la réglementation danoise, les véhicules à moteur doivent être immatriculés et munis de plaques d'immatriculation avant leur mise en circulation au Danemark. L'immatriculation d'un véhicule dans cet État membre est subordonnée au paiement d'une taxe d'immatriculation.
- 23 En ce qui concerne les véhicules pris en crédit-bail par des résidents danois, en vue d'une utilisation temporaire de ces véhicules au Danemark, les autorités fiscales peuvent, sur demande, autoriser le paiement de la taxe d'immatriculation proportionnelle.
- 24 Il ressort du dossier soumis à la Cour que, suivant la pratique administrative danoise, cette autorisation est délivrée par les autorités fiscales au terme d'une procédure tendant à vérifier le respect des conditions de fond et de forme fixées à cet égard par la loi relative à la taxe d'immatriculation. La durée de la procédure est d'environ un mois dans les cas simples, mais peut être plus longue dans les cas plus complexes.
- 25 En outre, suivant cette même pratique administrative, pendant la durée de cet examen, le véhicule concerné ne peut pas être mis en circulation au Danemark, à moins que l'intégralité de la taxe d'immatriculation n'ait été acquittée à l'avance, auquel cas le trop-perçu, augmenté d'intérêts, sera remboursé au redevable si et lorsque le bénéfice du paiement de la taxe d'immatriculation proportionnelle lui aura été accordé.
- 26 Il convient d'examiner, dans un premier temps, si, dans des circonstances telles que celles visées aux points 22 à 24 du présent arrêt, l'autorisation préalable emporte une restriction à la libre prestation des services, avant d'examiner, dans un second temps, si les conditions dans lesquelles un tel véhicule peut être mis immédiatement en circulation, telles que celles visées au point précédent, induisent également une telle restriction.

Sur le régime de l'autorisation préalable

- 27 Ainsi qu'il ressort des points 22 à 24 du présent arrêt, il résulte de la réglementation et de la pratique administrative danoises que la mise en circulation d'un véhicule pris en crédit-bail par un résident danois auprès d'une société de crédit-bail établie dans un autre État membre, en vue d'une utilisation temporaire de ce véhicule au Danemark, moyennant le paiement de la taxe d'immatriculation proportionnelle, est soumise, pour ce qui est de ce paiement, à l'autorisation préalable, destinée à permettre aux autorités fiscales de vérifier le respect des conditions fixées par la loi relative à la taxe d'immatriculation.

- 28 Certes, le régime d'autorisation préalable s'applique également lorsqu'un résident danois souhaite mettre en circulation dans les mêmes conditions un véhicule pris en crédit-bail auprès d'une société de crédit-bail établie au Danemark.
- 29 Toutefois, il peut être considéré que le régime dérogatoire prévu à l'article 3 ter de la loi relative à la taxe d'immatriculation est utilisé davantage pour les véhicules pris en crédit-bail auprès de sociétés établies dans d'autres États membres, lesdits véhicules n'étant en principe destinés à être utilisés qu'à titre temporaire au Danemark, que pour les véhicules pris en crédit-bail par des résidents danois auprès de sociétés danoises et mis en circulation au Danemark, qui sont en principe destinés à être essentiellement utilisés sur le territoire de cet État membre à titre permanent et qui, partant, ont été immatriculés dans ledit État membre après que l'intégralité de la taxe d'immatriculation a été acquittée.
- 30 La Cour a déjà considéré que l'obligation d'immatriculer dans l'État membre où ils sont utilisés les véhicules pris en leasing auprès d'une entreprise établie dans un autre État membre a pour effet de rendre plus difficiles les activités de leasing transfrontalier, de sorte qu'une telle obligation est constitutive d'une restriction (voir, en ce sens, arrêt du 21 mars 2002, *Cura Anlagen*, C-451/99, EU:C:2002:195, points 37 et 38).
- 31 Ce même constat s'impose s'agissant d'un régime d'autorisation préalable, tel que celui en cause au principal. En effet, en l'occurrence, à défaut d'une telle autorisation délivrée par les autorités fiscales, un véhicule pris en crédit-bail par un résident auprès d'une société de crédit-bail établie dans un autre État membre ne peut être ni immatriculé ni mis en circulation au Danemark, à moins que l'intégralité de la taxe d'immatriculation n'ait été préalablement acquittée. En outre, ledit constat s'applique d'autant plus que l'autorisation préalable ne saurait être considérée comme une simple formalité, principalement en raison du délai pour l'obtenir, à savoir un mois ou plus.
- 32 Il résulte de ces considérations qu'une réglementation et une pratique d'un État membre, telles que celles décrites aux points 22 à 24 du présent arrêt, sont de nature à gêner davantage et à rendre moins attrayant l'exercice des activités, sur le territoire de cet État, de prestation de services des sociétés de crédit-bail établies dans d'autres États membres, ainsi qu'à dissuader les résidents du premier État membre de faire appel aux services de tels prestataires. Partant, une telle réglementation et une telle pratique sont constitutives d'une restriction à la libre prestation des services, prohibée, en principe, par l'article 56 TFUE.

Sur les conditions de mise en circulation immédiate d'un véhicule pris en crédit-bail par un résident d'un État membre auprès d'une société établie dans un autre État membre, en vue d'une utilisation temporaire

- 33 Il découle de la réglementation et de la pratique administrative danoises, dont les portées respectives ont été rappelées, en substance, aux points 22 à 25 du présent arrêt, que la faculté, pour un résident danois, de mettre immédiatement en circulation au Danemark un véhicule pris en crédit-bail auprès d'une société de crédit-bail établie dans un autre État membre, pendant l'examen de la demande du redevable tendant à obtenir le bénéfice du paiement de la taxe d'immatriculation proportionnelle, est subordonnée au paiement par ce redevable de l'intégralité du montant de la taxe d'immatriculation afférente audit véhicule, le trop-perçu lui étant remboursé, majoré des intérêts, si et lorsque ledit redevable aura été autorisé, par les autorités fiscales, à s'acquitter de la taxe d'immatriculation proportionnelle.
- 34 À cet égard, la Cour a déjà jugé, aux points 77 et 78 de son arrêt du 19 septembre 2017, *Commission/Irlande* (C-552/15, EU:C:2017:698), que l'obligation imposée aux personnes résidant ou établies dans un État membre qui prennent en location ou en crédit-bail un véhicule dans un autre État membre, même pour une durée limitée et connue d'avance, de payer un montant de taxe

identique à celui applicable en cas d'importation définitive du véhicule, est susceptible de rendre la prise en location ou en crédit-bail de véhicules auprès d'une société établie dans cet autre État membre plus onéreuse que lorsque le contrat de location ou de crédit-bail est conclu auprès d'une société établie dans le premier État membre, eu égard, notamment, au caractère discriminatoire d'une telle obligation quant à l'amortissement de la taxe au détriment des entreprises de location ou de crédit-bail établies dans un autre État membre. Dans l'affaire ayant donné lieu à cet arrêt, la législation nationale imposant le paiement préalable de l'intégralité de la taxe d'immatriculation s'appliquait également aux résidents nationaux qui prenaient en location ou en crédit-bail un véhicule auprès d'une société établie sur le territoire national.

- 35 De telles considérations s'appliquent d'autant plus dans une situation où la mise en circulation immédiate d'un tel véhicule est subordonnée au paiement à l'avance de l'intégralité du montant de la taxe d'immatriculation.
- 36 Il est sans pertinence à cet égard que, en vertu de la pratique administrative danoise, le trop-perçu de la taxe d'immatriculation soit remboursé augmenté d'intérêts, si et lorsque le paiement de la taxe d'immatriculation proportionnelle est autorisé.
- 37 Eu égard, en effet, au montant très élevé de la taxe d'immatriculation due à l'occasion de la première immatriculation d'un véhicule au Danemark, qui, selon les précisions fournies par le gouvernement danois, s'élève à 105 % de la valeur taxable du véhicule sur une première tranche de 81 700 couronnes danoises (DKK) (environ 10 980 euros) et à 180 % de la valeur taxable du véhicule au-delà de cette première tranche, l'obligation d'acquitter à l'avance l'intégralité de la taxe d'immatriculation emporte le gel d'importantes ressources financières et représente donc un désavantage considérable, en termes de trésorerie, pour le redevable de la taxe (voir, par analogie, arrêt du 19 septembre 2017, Commission/Irlande, C-552/15, EU:C:2017:698, points 80 et 81).
- 38 Le fait de subordonner la mise en circulation immédiate d'un véhicule pris en crédit-bail par les résidents d'un État membre auprès d'une société de crédit-bail établie dans un autre État membre au paiement à l'avance de l'intégralité de la taxe d'immatriculation est, dès lors, susceptible de dissuader à la fois les résidents du premier État membre de faire appel aux services de crédit-bail de véhicules offerts par des prestataires établis dans d'autres États membres, et ces prestataires d'offrir leurs services auxdits résidents. Une telle obligation constitue dès lors une restriction à la libre prestation des services, prohibée, en principe, par l'article 56 TFUE (voir, par analogie, arrêt du 19 septembre 2017, Commission/Irlande, C-552/15, EU:C:2017:698, point 82).

Sur la justification des restrictions à la libre prestation des services

- 39 Il résulte d'une jurisprudence constante de la Cour qu'une restriction à la libre prestation des services ne peut être admise qu'au titre des mesures dérogatoires expressément prévues à l'article 52 TFUE, applicable en la matière en vertu de l'article 62 TFUE, ou à condition qu'elle soit justifiée par des raisons impérieuses d'intérêt général, pour autant, en pareil cas, qu'elle soit propre à garantir la réalisation de l'objectif poursuivi et qu'elle n'aille pas au-delà de ce qui est nécessaire pour l'atteindre (voir, en ce sens, arrêt du 21 mars 2002, Cura Anlagen, C-451/99, EU:C:2002:195, points 31 et 32 ainsi que jurisprudence citée).
- 40 S'agissant, plus spécifiquement, des taxes d'immatriculation de véhicules, il ressort de la jurisprudence constante de la Cour qu'un État membre peut soumettre à une telle taxe un véhicule mis à la disposition d'une personne résidente par une société établie dans un autre État membre, lorsque ce véhicule est destiné à être essentiellement utilisé sur le territoire du premier État membre à titre permanent ou est, en fait, utilisé de cette façon (arrêt du 19 septembre 2017, Commission/Irlande, C-552/15, EU:C:2017:698, point 72 et jurisprudence citée).

- 41 En revanche, si les conditions énumérées au point précédent ne sont pas réunies, le rattachement au territoire du premier État membre est moindre, de sorte qu'une autre justification de l'imposition est nécessaire (arrêt du 19 septembre 2017, *Commission/Irlande*, C-552/15, EU:C:2017:698, point 73 et jurisprudence citée).
- 42 À supposer qu'une telle justification, fondée sur une raison impérieuse d'intérêt général, existe, encore faut-il que la taxe respecte le principe de proportionnalité (arrêt du 19 septembre 2017, *Commission/Irlande*, C-552/15, EU:C:2017:698, point 74 et jurisprudence citée).
- 43 En l'occurrence, aucun des intéressés ayant déposé des observations devant la Cour ni la juridiction de renvoi ne considèrent que les restrictions à la libre prestation de services que comportent la réglementation et la pratique administrative en cause au principal peuvent être justifiées pour des raisons d'ordre public, de sécurité publique ou de santé publique.
- 44 Il convient dès lors d'examiner dans quelle mesure ces restrictions peuvent être justifiées, conformément à la jurisprudence de la Cour, par des raisons impérieuses d'intérêt général.
- 45 Le gouvernement danois invoque, d'une part, l'objectif tenant à la sauvegarde de la compétence fiscale de l'État danois et, d'autre part, à la nécessité d'éviter le contournement des règles fiscales, ainsi que leur application frauduleuse ou abusive.
- 46 Ce gouvernement fait valoir, à cet égard, que l'article 3 ter de la loi relative à la taxe d'immatriculation, afférent à la taxe d'immatriculation proportionnelle, déroge aux règles générales qui exigent, en vertu de la compétence fiscale dont cet État membre dispose dans ce domaine, le paiement de l'intégralité de la taxe d'immatriculation avant la mise en circulation d'un véhicule sur le territoire danois. L'autorisation préalable aurait pour but de permettre aux autorités fiscales de s'assurer, avant pareille mise en circulation, du fait que les conditions pour pouvoir bénéficier de la taxe d'immatriculation proportionnelle sont réunies, et, partant, de veiller au respect du pouvoir d'imposition de l'État danois. Ce système aurait également pour but d'éviter que les résidents, en concluant des contrats de crédit-bail factices, portant sur des véhicules qui sont, de fait, destinés à être utilisés pendant une longue durée au Danemark et/ou qui, en réalité, sont leur propriété, se soustraient au paiement de l'intégralité de la taxe d'immatriculation. Le gouvernement danois souligne à cet égard que la vérification de la durée d'utilisation et de la réalité de la relation de crédit-bail, points sur lesquels porte l'examen lié à l'autorisation préalable, est inhérente au principe de paiement d'une taxe, telle que la taxe d'immatriculation proportionnelle, dont le montant est calculé au prorata de cette durée (voir, en ce sens, arrêt du 21 mars 2002, *Cura Anlagen*, C-451/99, EU:C:2002:195, point 69).
- 47 Quant aux conditions dans lesquelles un véhicule pris en crédit-bail par un résident danois auprès d'une société établie dans un autre État membre, en vue d'une utilisation temporaire au Danemark, peut être mis en circulation immédiatement dans ce dernier État membre, le gouvernement danois fait valoir que l'interdiction d'une telle mise en circulation aussi longtemps que le redevable n'a pas été autorisé à s'acquitter de la taxe d'immatriculation proportionnelle est le corollaire naturel de la réglementation danoise en vertu de laquelle, d'une part, les véhicules mis en circulation sur le territoire de cet État membre doivent y être immatriculés et, d'autre part, le paiement de la taxe d'immatriculation proportionnelle, s'agissant des véhicules pris en crédit-bail, est subordonné à l'autorisation préalable. Ce gouvernement avance que l'objectif poursuivi par cette autorisation, tel qu'il découle du point précédent, serait contrecarré si un véhicule pris en crédit-bail pouvait être mis en circulation au Danemark, moyennant le simple paiement de la taxe d'immatriculation proportionnelle, sans attendre l'issue de la procédure tendant à vérifier le respect des conditions fixées par la réglementation nationale pour le paiement de cette taxe, et échapper ainsi au paiement de l'intégralité de la taxe d'immatriculation afférente audit véhicule.

- 48 En ce qui concerne, en premier lieu, l'objectif tenant à la sauvegarde de la compétence fiscale de l'État danois, ainsi qu'il ressort du point 19 du présent arrêt, si les États membres sont libres d'exercer leur compétence fiscale dans le domaine de la taxation des véhicules, ils n'en sont pas moins tenus de l'exercer dans le respect du droit de l'Union.
- 49 La circonstance que la taxation des véhicules relève de la compétence fiscale de l'État danois ne saurait donc justifier une restriction à la libre prestation des services (voir, par analogie, arrêt du 19 septembre 2017, *Commission/Irlande*, C-552/15, EU:C:2017:698, point 87).
- 50 En second lieu, s'agissant de la nécessité d'éviter le contournement des règles fiscales, ainsi que leur application frauduleuse ou abusive, il résulte d'une jurisprudence constante de la Cour qu'une restriction à la libre prestation des services peut être justifiée par la nécessité de prévenir les pratiques abusives, lorsqu'elle vise spécifiquement les montages purement artificiels, dépourvus de réalité économique, dont la seule fin est l'obtention d'un avantage fiscal (arrêt du 22 décembre 2010, *Tankreederei I*, C-287/10, EU:C:2010:827, point 28 et jurisprudence citée).
- 51 Quant au régime d'autorisation préalable, ainsi qu'il ressort des points 45, 46 et 50 du présent arrêt, celui-ci vise à prévenir le contournement des règles fiscales, ainsi que leur application frauduleuse ou abusive, ce qui, conformément à la jurisprudence de la Cour, constitue un objectif pouvant justifier une restriction à la libre prestation de services.
- 52 Il y a lieu de relever qu'un régime d'autorisation préalable, tel que celui en cause au principal, peut être considéré comme étant de nature à garantir la réalisation de l'objectif visé au point précédent. En effet, en l'occurrence, dans le cadre de la procédure administrative donnant lieu, le cas échéant, à une autorisation préalable, les autorités fiscales vérifient si les conditions d'application de la taxe proportionnelle sont réunies, et notamment la durée du contrat de crédit-bail ainsi que l'identité du véritable propriétaire du véhicule concerné. Une telle vérification permet de déterminer le montant de cette taxe en fonction de la durée du bail en question et, partant, de celle de l'utilisation envisagée de ce véhicule sur le territoire danois. À cet égard, il ressort de la jurisprudence de la Cour que, pour être conforme au droit de l'Union, et en particulier au principe de proportionnalité, la réglementation nationale qui définit les modalités de calcul d'une telle taxe doit prendre en compte de la durée d'utilisation, sur le territoire de l'État membre en cause, d'un véhicule pris en crédit-bail auprès d'une société établie dans un autre État membre (voir, en ce sens, arrêt du 19 septembre 2017, *Commission/Irlande*, C-552/15, EU:C:2017:698, point 95 et jurisprudence citée).
- 53 Toutefois, en tant que telle, la circonstance qu'un résident danois utilise à titre temporaire sur le territoire danois un véhicule pris en crédit-bail auprès d'une société de crédit-bail établie dans un autre État membre ne saurait fonder une présomption générale de l'existence d'une pratique abusive et justifier une mesure portant atteinte à l'exercice d'une liberté fondamentale garantie par le traité FUE (voir, par analogie, arrêt du 4 décembre 2008, *Jobra*, C-330/07, EU:C:2008:685, point 37 et jurisprudence citée).
- 54 Dans ce contexte, il convient de souligner que l'autorisation préalable s'applique à tout véhicule pris en crédit-bail par un résident danois auprès d'une société de crédit-bail établie dans un autre État membre, en vue d'une utilisation temporaire dudit véhicule sur le territoire danois, et cela nonobstant l'absence d'éléments objectifs susceptibles de démontrer l'existence d'un montage purement artificiel.
- 55 Quant à la faculté de mettre en circulation immédiatement un véhicule pris en crédit-bail par un résident danois auprès d'une société établie dans un autre État membre, en vue d'une utilisation temporaire de ce véhicule sur le territoire danois, ainsi qu'il ressort du point 25 du présent arrêt, cette faculté est subordonnée, en vertu de la réglementation et de la pratique administrative danoises, au paiement de l'intégralité de la taxe d'immatriculation, sous réserve du remboursement ultérieur du trop-perçu de la taxe, assorti d'intérêts.

- 56 À cet égard, il y a lieu de relever que cette faculté prévue par la réglementation et la pratique administrative danoises ne tient pas compte de la durée d'utilisation du véhicule concerné au Danemark.
- 57 Or, il convient de relever, à l'instar de la Commission lors de l'audience, qu'une mesure nationale en vertu de laquelle la mise en circulation des véhicules pris en crédit-bail par des résidents de l'État membre concerné auprès d'une société de crédit-bail établie dans un autre État membre, en vue d'une utilisation temporaire de ceux-ci dans le premier État membre, serait autorisée contre paiement d'une taxe calculée au prorata de la durée d'utilisation d'un tel véhicule dans ce premier État membre, moyennant une notification du contrat de crédit-bail aux autorités fiscales, ledit contrat faisant, le cas échéant, figurer les indications, telles que celles requises en vertu de l'article 3 ter, paragraphe 9, de la loi sur la taxe d'immatriculation, et sous réserve d'une vérification ex post par lesdites autorités du respect des conditions d'application de ladite taxe, constituerait une mesure moins restrictive que celles résultant d'une réglementation et d'une pratique administrative d'un État membre, telles que celles décrites aux points 22 à 25 du présent arrêt. Dans le cadre d'une telle mesure, l'État membre concerné pourrait également limiter la validité de l'immatriculation à la durée du contrat de crédit-bail. De telles mesures, le cas échéant, assorties, dans des cas avérés de contournement des règles fiscales ou d'abus, d'une obligation pour le résident danois seul ou, le cas échéant, solidairement avec la société de crédit-bail concernée, d'acquitter la différence entre le montant de la taxe d'immatriculation proportionnelle et celui de l'intégralité de la taxe d'immatriculation, ainsi que de sanctions pénales appropriées, donneraient, dans le même temps, à l'État membre concerné un moyen pour prévenir et lutter contre le risque visé au point 46 du présent arrêt.
- 58 S'agissant de la crainte du gouvernement danois que, à l'expiration du contrat de crédit-bail, le véhicule soit exporté sans que le montant de la taxe d'immatriculation due ne soit effectivement payé, il importe de relever, ainsi qu'il résulte du point précédent, que, dans des cas avérés de contournement des règles fiscales ou d'abus, l'État serait en droit d'exiger de son résident, seul ou, le cas échéant, solidairement avec la société de crédit-bail concernée, le paiement de l'intégralité de la taxe d'immatriculation, assorti de sanctions pénales appropriées.
- 59 Dès lors, il convient de constater qu'une réglementation et une pratique administrative d'un État membre, telles que celles décrites aux points 22 à 25 du présent arrêt, vont au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre les objectifs poursuivis par ces réglementation et pratique.
- 60 Eu égard à l'ensemble des considérations qui précèdent, il convient de répondre aux questions posées que l'article 56 TFUE doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une réglementation et à une pratique administrative d'un État membre, telles que celles en cause au principal, suivant lesquelles
- la mise en circulation d'un véhicule pris en crédit-bail par un résident de cet État membre auprès d'une société de crédit-bail établie dans un autre État membre, en vue d'une utilisation temporaire de ce véhicule dans le premier État membre, moyennant le paiement d'une taxe d'immatriculation calculée au prorata de la durée de cette utilisation, est subordonnée, pour ce qui est de ce paiement, à une autorisation préalable des autorités fiscales de ce premier État membre, sans laquelle ledit véhicule ne peut, en principe, être mis en circulation sur son territoire, et
 - la faculté de mettre en circulation immédiatement un tel véhicule dans ce premier État membre, pendant l'examen de la demande du redevable tendant à obtenir le bénéfice du paiement d'une taxe d'immatriculation afférente audit véhicule calculée au prorata de la durée de son utilisation dans ledit premier État membre, est subordonnée au paiement à l'avance de l'intégralité du montant de la taxe d'immatriculation, sous réserve du remboursement du trop-perçu, majoré d'intérêts, si et lorsque le redevable aura été autorisé, par lesdites autorités fiscales, à s'acquitter de la taxe d'immatriculation calculée selon ce prorata.

Sur les dépens

- ⁶¹ 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. Les frais exposés pour soumettre des observations à la Cour, autres que ceux desdites parties, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement.

Par ces motifs, la Cour (neuvième chambre) dit pour droit :

L'article 56 TFUE doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une réglementation et à une pratique administrative d'un État membre, telles que celles en cause au principal, suivant lesquelles

- **la mise en circulation d'un véhicule pris en crédit-bail par un résident de cet État membre auprès d'une société de crédit-bail établie dans un autre État membre, en vue d'une utilisation temporaire de ce véhicule dans le premier État membre, moyennant le paiement d'une taxe d'immatriculation calculée au prorata de la durée de cette utilisation, est subordonnée, pour ce qui est de ce paiement, à une autorisation préalable des autorités fiscales de ce premier État membre, sans laquelle ledit véhicule ne peut, en principe, être mis en circulation sur son territoire, et**
- **la faculté de mettre en circulation immédiatement un tel véhicule dans ce premier État membre, pendant l'examen de la demande du redevable tendant à obtenir le bénéfice du paiement d'une taxe d'immatriculation afférente audit véhicule calculée au prorata de la durée de son utilisation dans ledit premier État membre, est subordonnée au paiement à l'avance de l'intégralité du montant de la taxe d'immatriculation, sous réserve du remboursement du trop-perçu, majoré d'intérêts, si et lorsque le redevable aura été autorisé, par lesdites autorités fiscales, à s'acquitter de la taxe d'immatriculation calculée selon ce prorata.**

Signatures