



Recueil de la jurisprudence

ARRÊT DE LA COUR (huitième chambre)

28 septembre 2023*

« Renvoi préjudiciel – Impositions intérieures – Article 110 TFUE – Restitution d’une taxe perçue par un État membre en violation du droit de l’Union – Taxe sur la première immatriculation d’un véhicule automobile – Incorporation de la taxe dans la valeur marchande du véhicule pour lequel cette taxe a été acquittée – Transfert du droit au remboursement à un acquéreur ultérieur de ce véhicule »

Dans l’affaire C-508/22,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l’article 267 TFUE, introduite par la Curtea de Apel Braşov (cour d’appel de Braşov, Roumanie), par décision du 22 juin 2022, parvenue à la Cour le 27 juillet 2022, dans la procédure

KL,

PO

contre

Administrația Județeană a Finanțelor Publice Braşov,

LA COUR (huitième chambre),

composée de M. M. Safjan, président de chambre, MM. N. Jääskinen (rapporteur) et M. Gavalec, juges,

avocat général : M. M. Szpunar,

greffier : M. A. Calot Escobar,

vu la procédure écrite,

considérant les observations présentées :

- pour KL et PO, par M^e D. Târşia, avocat,
- pour le gouvernement roumain, par M^{mes} R. Antonie, E. Gane et O.-C. Ichim, en qualité d’agents,

* Langue de procédure : le roumain.

– pour la Commission européenne, par M. M. Björkland et M^{me} T. Isacu de Groot, 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 110 TFUE.
- 2 Cette demande a été présentée dans le cadre d’un litige opposant KL et PO, en tant qu’héritiers de AX, à l’Administrația Județeană a Finanțelor Publice Brașov (administration départementale des finances publiques de Brașov, Roumanie) (ci-après l’« administration fiscale »), au sujet du remboursement d’une taxe, qui a été perçue en violation du droit de l’Union lors de la première immatriculation d’un véhicule, à un acquéreur ultérieur de ce véhicule.

Le cadre juridique

Le droit de l’Union

- 3 L’article 110 TFUE énonce :
« Aucun État membre ne frappe directement ou indirectement les produits des autres États membres d’impositions intérieures, de quelque nature qu’elles soient, supérieures à celles qui frappent directement ou indirectement les produits nationaux similaires.
En outre, aucun État membre ne frappe les produits des autres États membres d’impositions intérieures de nature à protéger indirectement d’autres productions. »

Le droit roumain

- 4 L’Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 52/2017 privind restituirea sumelor reprezentând taxa specială pentru autoturisme și autovehicule, taxa pe poluare pentru autovehicule, taxa pentru emisiile polluante provenite de la autovehicule și timbrul de mediu pentru autovehicule (ordonnance d’urgence du gouvernement n° 52/2017, relative au remboursement des sommes représentant la taxe spéciale pour les voitures particulières et les véhicules à moteur, la taxe sur la pollution pour les véhicules à moteur, la taxe sur les émissions polluantes des véhicules à moteur et le droit de timbre environnemental pour les véhicules à moteur), du 4 août 2017 (*Monitorul Oficial al României*, partie I, n° 644 du 7 août 2017, ci-après l’« OUG n° 52/2017 »), définit la procédure de remboursement de plusieurs taxes sur les véhicules à moteur que la Cour a jugées contraires au droit de l’Union.
- 5 Aux termes de l’article 1^{er}, paragraphe 1 de l’OUG n° 52/2017 :

« Les contribuables qui ont acquitté la taxe spéciale pour les voitures particulières et les véhicules à moteur, prévue aux articles 214 bis à 214 quater de la loi n° 571/2003 relative au code fiscal, telle que modifiée et complétée ultérieurement, la taxe sur la pollution pour les véhicules à moteur, prévue par

l'ordonnance d'urgence du gouvernement n° 50/2008 instituant la taxe sur la pollution pour les véhicules à moteur, approuvée par la loi n° 140/2011, la taxe sur les émissions polluantes des véhicules à moteur, prévue par la loi n° 9/2012, établissant la taxe sur les émissions polluantes des véhicules à moteur, telle que modifiée et complétée ultérieurement, et le droit de timbre environnemental pour les véhicules à moteur, prévu par l'ordonnance d'urgence du gouvernement n° 9/2013 instituant le droit de timbre environnemental pour les véhicules à moteur, approuvée, modifiée et complétée par la loi n° 37/2014, telle que modifiée et complétée ultérieurement, et qui n'ont pas bénéficié d'un remboursement jusqu'à l'entrée en vigueur de la présente ordonnance d'urgence du gouvernement peuvent demander leur remboursement ainsi que les intérêts dus pour la période comprise entre la date de perception et la date de remboursement, par demande adressée à l'organe fiscal central compétent. Le taux des intérêts est celui prévu à l'article 174, paragraphe 5, de la loi n° 207/2015 relative au code de procédure fiscale, telle que modifiée et complétée ultérieurement. »

Le litige au principal et les questions préjudicielles

- 6 Le 3 mars 2008, SC Zilex Corn SRL a acquis en crédit-bail un véhicule automobile de marque Toyota, fabriqué en 2007. Afin de pouvoir procéder à la première immatriculation de ce véhicule en Roumanie, la société de crédit-bail, BCR Leasing IFN SA, avait acquitté, auprès des autorités roumaines, une taxe spéciale pour les voitures particulières et les véhicules à moteur (ci-après la « taxe spéciale d'immatriculation »), majorée de la taxe sur la valeur ajoutée, pour un montant de 6 378,23 lei roumains (RON) (environ 1 298 euros). La société de crédit-bail a récupéré cette somme auprès de Zilex Corn.
- 7 La propriété du véhicule a été transférée, le 12 novembre 2012, à SC Zoral SRL, puis, le 16 mai 2016, à AX.
- 8 Le 28 août 2018, AX a introduit auprès de l'administration fiscale une demande de remboursement de la taxe spéciale d'immatriculation acquittée pour le véhicule en cause, sur le fondement de l'article 1^{er}, paragraphe 1, de l'OUG n° 52/2017. L'administration fiscale a rejeté cette demande par une décision du 5 mars 2019, au motif qu'elle n'avait pas été introduite par la personne ayant acquitté cette taxe. AX a présenté une réclamation contre cette décision, qui a été rejetée par une décision du 29 juillet 2019.
- 9 AX a formé un recours devant le Tribunalul Brașov (tribunal de grande instance de Brașov, Roumanie) tendant à l'annulation de ces deux décisions, à la condamnation de l'administration fiscale au remboursement de la taxe spéciale d'immatriculation et au paiement des intérêts correspondants.
- 10 Par un jugement du 23 décembre 2020, cette juridiction a rejeté le recours au motif que, conformément à la législation nationale applicable, le droit au remboursement n'appartenait qu'à la personne ayant acquitté la taxe spéciale d'immatriculation lors de la première immatriculation du véhicule en cause et non aux acquéreurs ultérieurs de ce véhicule.
- 11 AX a formé un pourvoi contre ce jugement devant la Curtea de Apel Brașov (cour d'appel de Brașov), qui est la juridiction de renvoi.

- 12 Par un jugement du 5 avril 2022, cette juridiction a rejeté le pourvoi au motif que AX n'avait pas prouvé que le droit au remboursement lui aurait été transféré en même temps que la propriété du véhicule en cause. Elle a, en outre, estimé que le transfert de cette créance fiscale ne pouvait avoir eu lieu de plein droit lors de l'achat de celui-ci.
- 13 AX a introduit un recours en révision contre ce jugement devant ladite juridiction en invoquant, notamment, une interprétation erronée de l'article 110 TFUE et la violation du principe d'effectivité.
- 14 La juridiction de renvoi s'interroge sur le point de savoir si un État membre peut refuser le remboursement d'une taxe, qui a été perçue lors de la première immatriculation d'un véhicule, en violation du droit de l'Union, à l'acquéreur ultérieur de ce véhicule.
- 15 Cette juridiction relève que l'OUG n° 52/2017 a été adoptée à la suite des arrêts de la Cour jugeant contraires au droit de l'Union plusieurs taxes applicables aux véhicules à moteur instituées par la Roumanie, parmi lesquelles figure la taxe spéciale d'immatriculation en cause. En vertu de son article 1^{er}, paragraphe 1, le droit au remboursement d'une taxe réputée contraire au droit de l'Union ne serait toutefois reconnu qu'à l'assujetti qui l'a acquittée.
- 16 Or, ladite juridiction souligne que, depuis l'institution des taxes applicables aux véhicules à moteur visées par l'OUG n° 52/2017, les véhicules concernés ont fait l'objet de transactions et que, par l'arrêt du 7 avril 2011, Tatu (C-402/09, EU:C:2011:219), la Cour a jugé qu'une telle taxe, une fois acquittée, s'incorporait dans la valeur marchande du véhicule.
- 17 Dès lors, la juridiction de renvoi se demande si la limitation, prévue à l'article 1^{er}, paragraphe 1, de l'OUG n° 52/2017, au droit au remboursement des taxes perçues en violation du droit de l'Union est conforme à l'obligation des États membres de rembourser de telles taxes.
- 18 Dans ces conditions, la Curtea de Apel Brașov (cour d'appel de Brașov) a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes :
- « 1) Le droit de l'Union [article 110 TFUE] peut-il être interprété en ce sens que le montant d'une taxe interdite par ledit droit est incorporé dans la valeur du véhicule et que [la créance au titre de] cette taxe peut être transférée, en même temps que la propriété du véhicule, aux tiers qui acquièrent ce dernier ?
- 2) L'interprétation de [l'article] 110 TFUE s'oppose-t-elle à une réglementation nationale telle que celle prévue à l'article 1^{er} de l'[OUG n° 52/2017], en vertu de laquelle une taxe interdite par le droit de l'Union ne peut être remboursée qu'au contribuable qui l'a acquittée et non aux acquéreurs successifs du véhicule automobile pour lequel la taxe a été acquittée, dans l'hypothèse où celle-ci n'a pas été remboursée à la personne l'ayant acquittée ? »

Sur les questions préjudicielles

Observations liminaires

- 19 L'article 110 TFUE vise tous les produits en provenance des autres États membres, ainsi que ceux en provenance de pays tiers qui se trouvent en libre pratique dans l'Union (voir, en ce sens, arrêt du 7 mai 1987, Cooperativa Co-Frutta, 193/85, EU:C:1987:210, point 29).

- 20 À cet égard, la Commission européenne a relevé, dans ses observations écrites, que la décision de renvoi n'indiquait pas si le véhicule en cause dans le litige au principal, acquis en Roumanie, avait été importé d'un autre État membre et a, par conséquent, émis des doutes quant au fait que ce véhicule entrerait dans le champ d'application de l'article 110 TFUE.
- 21 Il ressort toutefois de cette décision que ledit véhicule est de marque Toyota. Selon les informations dont dispose la Cour, la fabrication des véhicules de cette marque n'est pas assurée en Roumanie. Il peut donc être raisonnablement supposé que le véhicule considéré provient d'un autre État membre ou qu'il provient d'un pays tiers et se trouve en libre pratique dans l'Union européenne.
- 22 C'est à la lumière de cette hypothèse qu'il y a lieu d'examiner les questions posées.

Sur la première question

- 23 Par sa première question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 110 TFUE doit être interprété en ce sens que le montant d'une taxe perçue, en violation du droit de l'Union, par un État membre sur les véhicules automobiles lors de la première immatriculation peut être incorporé dans la valeur de ces véhicules, de sorte que la créance détenue sur l'État en raison de la perception illégale de ladite taxe est considérée comme étant transférée, lors de la vente desdits véhicules, aux acquéreurs ultérieurs de ces derniers.
- 24 À cet égard, il convient de relever que l'article 110, premier alinéa, TFUE interdit aux États membres de frapper directement ou indirectement les produits des autres États membres d'impositions intérieures, de quelque nature qu'elles soient, supérieures à celles qui frappent directement ou indirectement les produits nationaux similaires.
- 25 Selon une jurisprudence constante, cette disposition est violée lorsque le montant de la taxe frappant un véhicule d'occasion importé excède le montant résiduel de la taxe incorporé dans la valeur des véhicules d'occasion similaires déjà immatriculés sur le territoire national (arrêt du 7 avril 2011, Tatu, C-402/09, EU:C:2011:219, point 39 et jurisprudence citée).
- 26 Lors de l'examen de la compatibilité avec l'article 110 TFUE d'une taxe d'immatriculation instaurée par un État membre et frappant un véhicule d'occasion importé, la Cour a précisé que le montant d'une telle taxe est incorporé dans la valeur du véhicule dès le paiement de cette taxe. Ainsi, lorsqu'un véhicule immatriculé dans l'État membre concerné est, par la suite, vendu en tant que véhicule d'occasion dans ce même État membre, sa valeur marchande, comprenant le montant résiduel de la taxe d'immatriculation, sera égale à un pourcentage, déterminé en fonction de la dépréciation de ce véhicule, de sa valeur initiale (voir, notamment, arrêt du 7 avril 2011, Tatu, C-402/09, EU:C:2011:219, point 40 et jurisprudence citée). Cela étant, dans certaines situations spécifiques, le montant résiduel d'une taxe peut cesser d'être incorporé dans la valeur marchande des véhicules en cause (voir, en ce sens, arrêt du 9 juin 2016, Budișan, C-586/14, EU:C:2016:421, point 41).
- 27 Or, il importe de souligner que ces arrêts concernent l'examen de la neutralité de taxes dont la compatibilité avec l'article 110 TFUE a fait l'objet d'une évaluation par la Cour. Cette jurisprudence ne saurait être transposée au cas de figure faisant l'objet de l'affaire au principal qui porte non pas sur la neutralité de la taxe spéciale d'immatriculation en cause, mais sur la question

de savoir si, dans le cadre du remboursement d'une taxe perçue en violation du droit de l'Union, il peut être considéré qu'une telle taxe est répercutée, de manière générale et dans tous les cas, sur le ou les acquéreurs ultérieurs du véhicule en cause.

- 28 Ainsi que la Cour l'a jugé de manière constante en matière de taxes indirectes, même si, habituellement, dans le commerce, de telles taxes sont partiellement ou totalement répercutées sur le consommateur final, il ne peut pas être affirmé d'une manière générale que, dans tous les cas, la taxe est effectivement répercutée. La répercussion effective, partielle ou totale, dépend de plusieurs facteurs qui entourent chaque transaction commerciale et la différencient d'autres cas situés dans d'autres contextes. En conséquence, la question de la répercussion ou de la non-répercussion dans chaque cas d'une taxe indirecte constitue une question de fait qui relève de la compétence du juge national, ce dernier appréciant librement les éléments de preuve qui lui sont soumis (voir, en ce sens, arrêt du 25 février 1988, *Les Fils de Jules Bianco et Girard*, 331/85, 376/85 et 378/85, EU:C:1988:97, point 17, ainsi que ordonnance du 7 février 2022, *Vapo Atlantic*, C-460/21, EU:C:2022:83, point 44 et jurisprudence citée).
- 29 Tel doit également être le cas des taxes telles que la taxe spéciale d'immatriculation en cause qui frappe les véhicules automobiles lors de leur première immatriculation dans un État membre. En effet, la répercussion effective, partielle ou totale, sur l'acquéreur ultérieur d'un véhicule pour lequel une telle taxe a été acquittée dépend, en définitive, de divers facteurs liés aux circonstances factuelles entourant les transactions commerciales dans le cadre desquelles la propriété d'un tel véhicule est transférée.
- 30 Dès lors, il appartient au juge national d'apprécier, en fonction des circonstances de l'affaire dont il est saisi, si une répercussion partielle ou totale de ladite taxe sur l'un ou l'autre des acquéreurs ultérieurs a effectivement eu lieu.
- 31 Or, dans la mesure où le juge national constate, sur la base d'une libre appréciation des éléments de preuve qui lui sont soumis, qu'une taxe spéciale d'immatriculation, qui a été acquittée lors de la première immatriculation d'un véhicule, a effectivement été répercutée sur l'acquéreur ultérieur de ce véhicule, rien ne s'oppose, en principe, à ce qu'il soit considéré que la créance détenue sur l'État en raison de la perception illégale de ladite taxe a été transférée, en même temps que la propriété de ce véhicule, à cet acquéreur.
- 32 En conséquence, il y a lieu de répondre à la première question que l'article 110 TFUE doit être interprété en ce sens que le montant d'une taxe perçue, en violation du droit de l'Union, par un État membre sur les véhicules automobiles lors de leur première immatriculation peut être incorporé dans la valeur de ces véhicules, de sorte que la créance détenue sur l'État en raison de la perception illégale de ladite taxe est considérée comme étant transférée, lors de la vente desdits véhicules, aux acquéreurs ultérieurs de ces derniers.

Sur la seconde question

- 33 Par sa seconde question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 110 TFUE doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une réglementation nationale qui prévoit qu'une taxe perçue par un État membre, en violation du droit de l'Union, sur les véhicules automobiles lors de leur première immatriculation ne peut être restituée qu'à l'assujetti ayant acquitté cette taxe, et non à un acquéreur ultérieur du véhicule en cause.

- 34 À cet égard, en premier lieu, il ressort d'une jurisprudence constante que le droit d'obtenir le remboursement de taxes perçues par un État membre en violation des règles du droit de l'Union est la conséquence et le complément des droits conférés aux justiciables par les dispositions du droit de l'Union prohibant de telles taxes, telles qu'elles ont été interprétées par la Cour. Les États membres sont donc tenus, en principe, de rembourser les impositions perçues en violation du droit de l'Union (voir, notamment, arrêts du 19 juillet 2012, Littlewoods Retail e.a., C-591/10, EU:C:2012:478, point 24, ainsi que du 15 octobre 2014, Nicula, C-331/13, EU:C:2014:2285, point 27 et jurisprudence citée).
- 35 Par ailleurs, lorsqu'un État membre a prélevé des taxes en violation des règles du droit de l'Union, les justiciables ont droit au remboursement non seulement de l'impôt indûment perçu, mais également des montants payés à cet État ou retenus par celui-ci en rapport direct avec cet impôt (voir, notamment, arrêts du 19 juillet 2012, Littlewoods Retail e.a., C-591/10, EU:C:2012:478, point 25, ainsi que du 15 octobre 2014, Nicula, C-331/13, EU:C:2014:2285, point 28 et jurisprudence citée).
- 36 En deuxième lieu, il ressort de la jurisprudence de la Cour que la restitution des taxes indûment perçues peut être refusée, par exception au principe du remboursement, lorsqu'une telle restitution entraîne un enrichissement sans cause des ayants droit, à savoir lorsqu'il est établi que la personne astreinte au paiement desdits droits les a effectivement répercutés directement sur l'acheteur (arrêt du 20 octobre 2011, Danfoss et Sauer-Danfoss, C-94/10, EU:C:2011:674, point 21 ainsi que jurisprudence citée).
- 37 En effet, la protection des droits garantis en la matière par l'ordre juridique de l'Union n'impose pas le remboursement des impôts, des droits et des taxes perçus en violation du droit de l'Union lorsqu'il est établi que la personne astreinte au paiement de ces droits les a effectivement répercutés sur d'autres sujets, tels que l'acheteur (voir, en ce sens, arrêt du 16 mai 2013, Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó, C-191/12, EU:C:2013:315, point 25 et jurisprudence citée).
- 38 Il en est ainsi puisque, dans de telles conditions, c'est non pas l'assujetti qui a supporté la charge de la taxe indûment perçue, mais l'acheteur sur lequel la charge a été répercutée. Dès lors, rembourser à l'assujetti le montant de la taxe qu'il a déjà perçu de l'acheteur équivaldrait pour lui à un double paiement susceptible d'être qualifié d'enrichissement sans cause, sans qu'il soit pour autant remédié aux conséquences de l'illégalité de la taxe pour l'acheteur (arrêt du 20 octobre 2011, Danfoss et Sauer-Danfoss, C-94/10, EU:C:2011:674, point 22 ainsi que jurisprudence citée).
- 39 Une telle interprétation répond à la finalité du droit à répétition de l'indu, lequel tend à remédier aux conséquences de l'incompatibilité de la taxe avec le droit de l'Union en neutralisant la charge économique qu'elle a fait indûment peser sur la personne qui l'a, en définitive, effectivement supportée (arrêts du 20 octobre 2011, Danfoss et Sauer-Danfoss, C-94/10, EU:C:2011:674, point 23, ainsi que du 16 mai 2013, Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó, C-191/12, EU:C:2013:315, point 24).
- 40 En troisième lieu, en l'absence de réglementation de l'Union en la matière, il appartient à chaque État membre de régler les modalités de restitution de taxes nationales indûment perçues, à condition toutefois que ces modalités respectent tant le principe d'équivalence que le principe d'effectivité (voir, en ce sens, arrêt du 14 octobre 2020, Valoris, C-677/19, EU:C:2020:825, point 21 et jurisprudence citée).

- 41 À cet égard, compte tenu de la finalité du droit à répétition de l'indu telle que rappelée au point 39 du présent arrêt et afin de respecter le principe d'effectivité, les conditions d'exercice de l'action en répétition de l'indu, fixées par les États membres en vertu du principe de l'autonomie procédurale, doivent conduire à ce que la charge économique de la taxe indue puisse être neutralisée (arrêts du 20 octobre 2011, Danfoss et Sauer-Danfoss, C-94/10, EU:C:2011:674, point 25, ainsi que du 16 mai 2013, Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó, C-191/12, EU:C:2013:315, point 27 et jurisprudence citée).
- 42 La Cour a également précisé que, si l'acheteur final est, en vertu du droit interne, en mesure d'obtenir le remboursement, par l'assujetti, du montant de la taxe qui a été répercuté sur lui, cet assujetti doit, à son tour, être en mesure d'en obtenir le remboursement par les autorités nationales (voir, en ce sens, arrêt du 20 octobre 2011, Danfoss et Sauer-Danfoss, C-94/10, EU:C:2011:674, point 26 ainsi que jurisprudence citée).
- 43 Partant, un État membre peut, en principe, s'opposer à une demande de remboursement d'une taxe indue, formulée par l'acheteur final sur lequel cette taxe a été répercutée, au motif que ce n'est pas cet acheteur qui a versé ladite taxe aux autorités fiscales, pourvu néanmoins que ledit acheteur puisse, en vertu du droit interne, exercer une action civile en répétition de l'indu contre l'assujetti (voir, en ce sens, arrêt du 20 octobre 2011, Danfoss et Sauer-Danfoss, C-94/10, EU:C:2011:674, point 27).
- 44 Toutefois, si le remboursement par l'assujetti s'avérait impossible ou excessivement difficile, le principe d'effectivité exige que l'acheteur soit en mesure de diriger sa demande de remboursement directement contre les autorités fiscales et que, à cet effet, l'État membre prévoie les instruments et les modalités procédurales nécessaires (voir, en ce sens, arrêt du 20 octobre 2011, Danfoss et Sauer-Danfoss, C-94/10, EU:C:2011:674, point 28 ainsi que jurisprudence citée).
- 45 Il en résulte que l'acquéreur d'un véhicule pour lequel a été acquittée une taxe perçue par un État membre en violation du droit de l'Union et sur lequel cette taxe a été répercutée doit pouvoir, selon les modalités procédurales nationales, en obtenir le remboursement par l'assujetti ayant acquitté celle-ci ou, le cas échéant, par les autorités fiscales.
- 46 Il importe néanmoins de souligner que, lorsqu'un véhicule pour lequel une taxe a été acquittée lors de sa première immatriculation perd une partie de sa valeur marchande, le montant de la taxe compris dans la valeur de ce véhicule diminue dans les mêmes proportions que cette valeur. Dans l'hypothèse où le montant résiduel de taxe est répercuté sur l'acquéreur ultérieur dudit véhicule, il résulte de la jurisprudence citée au point 36 du présent arrêt, qui permet aux États membres de refuser le remboursement d'une taxe perçue en violation du droit de l'Union lorsque celui-ci entraîne un enrichissement sans cause des ayants droit, que la taxe devant être remboursée à cet acquéreur ne saurait, en tout état de cause, dépasser ce montant résiduel.
- 47 Ainsi, en l'occurrence, la juridiction de renvoi doit notamment vérifier, dans l'hypothèse où elle constate, sur la base d'une appréciation des éléments de preuve que lui sont soumis, qu'une partie résiduelle de la taxe spéciale d'immatriculation acquittée lors de la première immatriculation du véhicule en cause a effectivement été répercutée sur un acquéreur ultérieur de ce véhicule, que le remboursement de cette taxe à un tel acquéreur n'entraînera pas l'enrichissement sans cause de ce dernier.

48 En conséquence, il y a lieu de répondre à la seconde question que l'article 110 TFUE doit être interprété en ce sens qu'il ne s'oppose pas à une réglementation nationale qui prévoit qu'une taxe perçue par un État membre, en violation du droit de l'Union, sur les véhicules automobiles lors de leur première immatriculation ne peut être restituée qu'à l'assujetti ayant acquitté cette taxe, et non à un acquéreur ultérieur du véhicule en cause, à la condition que l'acquéreur ayant effectivement supporté la charge de ladite taxe puisse, selon les modalités procédurales nationales, en obtenir le remboursement par l'assujetti ayant acquitté celle-ci ou, le cas échéant, par les autorités fiscales, lorsque notamment le remboursement par cet assujetti s'avère impossible ou excessivement difficile.

Sur les dépens

49 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 (huitième chambre) dit pour droit :

- 1) **L'article 110 TFUE doit être interprété en ce sens que le montant d'une taxe perçue, en violation du droit de l'Union, par un État membre sur les véhicules automobiles lors de leur première immatriculation peut être incorporé dans la valeur de ces véhicules, de sorte que la créance détenue sur l'État en raison de la perception illégale de ladite taxe est considérée comme étant transférée, lors de la vente desdits véhicules, aux acquéreurs ultérieurs de ces derniers.**
- 2) **L'article 110 TFUE doit être interprété en ce sens qu'il ne s'oppose pas à une réglementation nationale qui prévoit qu'une taxe perçue par un État membre, en violation du droit de l'Union, sur les véhicules automobiles lors de leur première immatriculation ne peut être restituée qu'à l'assujetti ayant acquitté cette taxe, et non à un acquéreur ultérieur du véhicule en cause, à la condition que l'acquéreur ayant effectivement supporté la charge de ladite taxe puisse, selon les modalités procédurales nationales, en obtenir le remboursement par l'assujetti ayant acquitté celle-ci ou, le cas échéant, par les autorités fiscales, lorsque notamment le remboursement par cet assujetti s'avère impossible ou excessivement difficile.**

Signatures