ARRÊT DE LA COUR (première chambre)

11 septembre 2003 *

Dans l'affaire C-155/01,

ayant pour objet une demande adressée à la Cour, en application de l'article 234 CE, par le Verwaltungsgerichtshof (Autriche) et tendant à obtenir, dans le litige pendant devant cette juridiction entre

Cookies World Vertriebsgesellschaft mbH iL

et

Finanzlandesdirektion für Tirol,

une décision à titre préjudiciel sur l'interprétation notamment des articles 5 et 6 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),

* Langue de procédure: l'allemand.

LA COUR (première chambre),

composée de M. M. Wathelet, président de chambre, MM. P. Jann et A. Rosas (rapporteur), juges,

avocat général: M. L. A. Geelhoed,
greffier: M. H. A. Rühl, administrateur principal,

considérant les observations écrites présentées:

— pour Cookies World Vertriebsgesellschaft mbH iL, par M. R. Kapferer, Wirtschaftsprüfer et Steuerberater,

— pour le gouvernement autrichien, par M. H. Dossi, en qualité d'agent,

— pour la Commission des Communautés européennes, par MM. K. Gross et E. Traversa, en qualité d'agents,

vu le rapport du juge rapporteur,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 10 octobre 2002,

rend le présent

Arrêt

1 Par ordonnance du 29 mars 2001, parvenue à la Cour le 11 avril suivant, le Verwaltungsgerichtshof a posé, en application de l'article 234 CE, une question préjudicielle portant sur l'interprétation notamment des articles 5 et 6 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, ci-après la «sixième directive»).

2 Cette question a été soulevée dans le cadre d'un litige opposant Cookies World Vertriebsgesellschaft mbH iL (ci-après «Cookies World») à la Finanzlandesdirektion für Tirol (direction régionale des finances du Tyrol), au sujet de l'assujettissement de cette entreprise à la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA») pour l'utilisation d'un véhicule automobile qu'elle a loué auprès d'une entreprise allemande et dont elle a fait usage en Autriche à des fins professionnelles.

Le cadre juridique

La réglementation communautaire

3 L'article 2, point 1, de la sixième directive soumet à la TVA les livraisons de biens et les prestations de services, effectuées à titre onéreux à l'intérieur du pays par un assujetti agissant en tant que tel.

4 Aux termes de l'article 5, paragraphe 1, de la sixième directive, «[e]st considéré comme 'livraison d'un bien' le transfert du pouvoir de disposer d'un bien corporel comme un propriétaire».

5 L'article 5, paragraphe 6, de la sixième directive dispose:

«Est assimilé à une livraison effectuée à titre onéreux le prélèvement par un assujetti d'un bien de son entreprise pour ses besoins privés [...] ou, plus généralement, qu'il affecte à des fins étrangères à son entreprise, lorsque ce bien ou les éléments le composant ont ouvert droit à une déduction complète ou partielle de la taxe sur la valeur ajoutée. [...]»

6 L'article 5, paragraphe 7, de la sixième directive prévoit:

«Les États membres peuvent assimiler à une livraison effectuée à titre onéreux:

a) l'affectation par un assujetti aux besoins de son entreprise d'un bien produit, construit, extrait, transformé, acheté ou importé dans le cadre de son entreprise dans le cas où l'acquisition d'un tel bien auprès d'un autre assujetti ne lui ouvrirait pas droit à la déduction complète de la taxe sur la valeur ajoutée;

b) l'affectation d'un bien par un assujetti à un secteur d'activité non imposé, lorsque ce bien a ouvert droit à une déduction complète ou partielle de la taxe sur la valeur ajoutée lors de son acquisition ou de son affectation conformément à la lettre a);

[...]»

7 Selon l'article 6, paragraphe 1, de cette même directive, «[e]st considérée comme 'prestation de services' toute opération qui ne constitue pas une livraison d'un bien au sens de l'article 5».

8 L'article 6, paragraphe 2, premier alinéa, sous a), de la sixième directive est rédigé comme suit:

«Sont assimilées à des prestations de services effectuées à titre onéreux:

a) l'utilisation d'un bien affecté à l'entreprise pour les besoins privés de l'assujetti [...] ou, plus généralement, à des fins étrangères à son entreprise, lorsque ce bien a ouvert droit à une déduction complète ou partielle de la taxe sur la valeur ajoutée».

9 L'article 6, paragraphe 2, second alinéa, de la sixième directive prévoit que les États membres ont la faculté de déroger aux dispositions de ce paragraphe à condition que cette dérogation ne conduise pas à des distorsions de concurrence.

10 L'article 9, paragraphe 1, de la sixième directive énonce:

«Le lieu d'une prestation de services est réputé se situer à l'endroit où le prestataire a établi le siège de son activité économique ou un établissement stable à partir duquel la prestation de services est rendue ou, à défaut d'un tel siège ou d'un tel établissement stable, au lieu de son domicile ou de sa résidence habituelle.»

11 L'article 9, paragraphe 2, de la sixième directive introduit une série d'exceptions à ce principe.

12 L'article 17, paragraphe 3, de la sixième directive énonce les principes régissant le droit à déduction ou au remboursement de la TVA payée en amont.

13 L'article 17, paragraphes 6 et 7, de la sixième directive énonce:

«6. Au plus tard avant l'expiration d'une période de quatre ans à compter de la date d'entrée en vigueur de la présente directive, le Conseil, statuant à l'unanimité sur proposition de la Commission, déterminera les dépenses n'ouvrant pas droit à déduction de la taxe sur la valeur ajoutée. En tout état de cause, seront exclues du droit à déduction les dépenses n'ayant pas un caractère strictement professionnel, telles que les dépenses de luxe, de divertissement ou de représentation.

Jusqu'à l'entrée en vigueur des règles visées ci-dessus, les États membres peuvent maintenir toutes les exclusions prévues par leur législation nationale au moment de l'entrée en vigueur de la présente directive.

7. Sous réserve de la consultation prévue à l'article 29, chaque État membre a la faculté, pour des raisons conjoncturelles, d'exclure partiellement ou totalement du régime des déductions les ou certains biens d'investissement ou d'autres biens. Afin de maintenir des conditions de concurrence identiques, les États membres

peuvent, au lieu de refuser la déduction, taxer les biens fabriqués par l'assujetti lui-même ou qu'il a achetés à l'intérieur du pays, ou importés, de manière que cette taxation ne dépasse pas le montant de la taxe sur la valeur ajoutée qui grèverait l'acquisition de biens similaires.»

14 L'article 2 de la huitième directive 79/1072/CEE du Conseil, du 6 décembre 1979, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires — Modalités de remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée aux assujettis non établis à l'intérieur du pays (JO L 331, p. 11, ci-après la «huitième directive»), prévoit:

«Chaque État membre rembourse à tout assujetti qui n'est pas établi à l'intérieur du pays mais qui est établi dans un autre État membre, dans les conditions fixées ci-après, la taxe sur la valeur ajoutée ayant grevé des services qui lui sont rendus ou biens meubles qui lui sont livrés à l'intérieur du pays par d'autres assujettis, ou ayant grevé l'importation de biens dans le pays, dans la mesure où ces biens et ces services sont utilisés pour les besoins des opérations visées à l'article 17, paragraphe 3, sous a) et b), de la directive 77/388/CEE ou des prestations de services visées à l'article 1er, sous b).»

15 Aux termes de l'article 5 de la huitième directive:

«Aux fins de la présente directive, le droit au remboursement de la taxe est déterminé conformément à l'article 17 de la directive 77/388/CEE tel qu'il est appliqué dans l'État membre du remboursement.»

La législation nationale

— La situation juridique antérieure à l'adhésion de la république d'Autriche à l'Union européenne, à savoir jusqu'au 31 décembre 1994

16 L'article 3, paragraphe 11, de l'Umsatzsteuergesetz 1972 (loi autrichienne relative à la taxe sur le chiffre d'affaires, dans sa version publiée au BGBl. 1975/636, ci-après l'«UStG 1972»), relatif aux prestations «autres», était libellé comme suit:

«Une prestation 'autre' est effectuée à l'intérieur du pays si l'entrepreneur y est exclusivement ou principalement actif ou si l'entrepreneur tolère une action ou une situation à l'intérieur du pays, ou s'abstient d'une telle prestation [...]»

17 Il ressort des considérations développées par la juridiction de renvoi que, conformément à cette disposition, les opérations de leasing portant sur une voiture de tourisme étaient réputées effectuées en Autriche si le véhicule y avait été essentiellement utilisé.

18 L'article 12, paragraphe 2, point 2, sous c), de l'UStG 1972, dans sa version publiée au BGBl. 1998/410, qui régissait les livraisons de biens et prestations de services effectuées sur le territoire national à destination de l'entreprise, disposait:

«Ne sont pas réputées effectuées pour l'entreprise les livraisons et autres prestations, [...] en rapport avec l'acquisition (la fabrication), la location ou l'exploitation de voitures de tourisme, de voitures commerciales (breaks) ou cyclomoteurs [...]»

— La situation juridique postérieure à l'adhésion de la république d'Autriche à l'Union européenne, à savoir à partir du 1er janvier 1995

19 L'article 3 bis, paragraphe 12, de l'Umsatzsteuergesetz 1994 (dans sa version publiée au BGBl. 1995/21, ci-après l'«UStG 1994») est libellé comme suit:

«Dans les autres cas, une prestation 'autre' est réputée effectuée au lieu d'exploitation, par l'entrepreneur, de son entreprise. Lorsque ladite prestation est effectuée par un établissement stable, celui-ci est réputé être le lieu de la prestation 'autre'.»

20 Il ressort du dossier que, conformément à cette disposition, les opérations de leasing portant sur une voiture de tourisme sont, même si le véhicule a été utilisé principalement en Autriche, réputées effectuées dans l'État membre à partir duquel le donneur de véhicule en leasing gère son entreprise.

21 Suivant l'article 12, paragraphe 2, point 2, sous b), de l'UStG 1994, les livraisons et autres prestations, ou importations, en rapport notamment avec la location de voitures de tourisme, de voitures commerciales (breaks) ou cyclomoteurs ne sont pas réputées effectuées pour l'entreprise.

22 L'article 1er, paragraphe 1, point 2, sous d), de l'UStG 1994, qui a été adjoint à l'UStG 1994 et est entré en vigueur le 6 janvier 1995, définit les éléments constitutifs de la consommation propre et prévoit que celle-ci est soumise à la TVA en Autriche. Il y aurait consommation propre pour autant qu'un entrepreneur effectue des dépenses (entendues comme frais) concernant des

prestations à l'étranger qui, si elles avaient été effectuées à l'intérieur du pays, avec pour destinataire l'entrepreneur, n'auraient pas permis à ce dernier de bénéficier de la déduction de la taxe sur la base de l'article 12, paragraphe 2, point 2, de cette même loi. Il n'en serait toutefois ainsi que si l'entrepreneur a droit, à l'étranger, au remboursement de la taxe étrangère payée en amont.

23 Il ressort du dossier que le critère fiscal énoncé à l'article 1er, paragraphe 1, point 2, sous d), de l'UStG 1994 tend à faire en sorte que l'exclusion de la déduction de la TVA dans le cadre de la location de certains véhicules soit appliquée, en Autriche, de la même manière, du point de vue économique, que jusqu'à la fin de 1994, à savoir au moment de l'adhésion de cet État à l'Union européenne. Ainsi qu'il ressort des points 16 à 18 du présent arrêt, la location de véhicules a donné lieu, conformément au régime fiscal prévu par l'UStG 1972, à des opérations soumises à la taxe sur le chiffre d'affaires en Autriche, et l'assujetti s'est vu dans l'impossibilité de déduire cette taxe. La situation juridique a été modifiée du fait de l'adhésion de la république d'Autriche à l'Union européenne et de la transposition de la sixième directive. Les opérations de leasing seraient, par conséquent, réputées effectuées dans l'État membre où le donneur de véhicule en leasing à son siège. Ceci impliquerait que, en l'absence d'une disposition telle que celle prévue à l'article 1er, paragraphe 1, point 2, sous d), de l'UStG 1994, ces opérations ne pourraient plus être imposées en Autriche.

Le litige au principal et la question préjudicielle

24 Cookies World est une société à responsabilité limitée établie en Autriche qui exploite une entreprise commerciale. Elle a pris en leasing, auprès d'une entreprise allemande, une voiture de tourisme qu'elle a utilisée en Autriche à des fins professionnelles.

25 Par décision du 15 juin 1999, le Finanzamt Schwaz (autorité fiscale de Schwaz) (Autriche) a établi la taxe sur le chiffre d'affaires de Cookies World pour l'année 1997. À cette occasion, il a inclus dans le chiffre d'affaires imposable le loyer de la voiture de tourisme, en faisant application de l'article 1er, paragraphe 1, point 2, sous d), de l'UStG 1994.

26 Cookies World a introduit une réclamation contre cette décision en sollicitant que la taxe sur le chiffre d'affaires soit établie sans y inclure le loyer du véhicule en cause, à savoir en faisant abstraction de l'article 1er, paragraphe 1, point 2, sous d), de l'UStG 1994. La mise à disposition de véhicules constituerait une prestation «autre» qui, envisagée sous l'angle de la TVA, serait réputée effectuée au lieu à partir duquel l'entrepreneur exerce son activité économique. S'agissant d'une location de véhicule dans le cadre d'un contrat de leasing, le lieu de cette prestation se situerait, en principe, dans l'État de résidence du donneur de véhicule en leasing, en l'occurrence en Allemagne, et y serait imposable. L'article 1er, paragraphe 1, point 2, sous d), de l'UStG 1994 aurait cependant pour effet de créer un deuxième fait générateur de ladite taxe pour une seule et même opération. On ne saurait justifier une telle double imposition par le biais de la clause de «standstill» prévue à l'article 17, paragraphe 6, de la sixième directive. En effet, cette disposition concernerait simplement l'exclusion du droit à déduction de la TVA et non l'introduction de faits générateurs de celle-ci. De surcroît, elle ne permettrait que le maintien des dispositions nationales existantes. Le fait générateur de la TVA, visé à l'article 1er, paragraphe 1, point 2, sous d), de l'UStG 1994 n'aurait été introduit dans le droit positif autrichien que depuis le 6 janvier 1995 et ne saurait se concilier avec les conditions prévues par le droit communautaire.

27 Par décision du 20 juillet 2000, la Finanzlandesdirektion für Tirol a rejeté la réclamation de Cookies World. Elle a considéré que, dans l'attente d'une éventuelle modification de la sixième directive, les États membres étaient habilités à maintenir des dispositions nationales excluant la déduction de la TVA. Cette autorisation couvrirait également l'imposition pour usage personnel, définie à l'article 1er, paragraphe 1, point 2, sous d), de l'UStG 1994. Elle servirait, principalement, pour des raisons de neutralité de la concurrence, à annuler les effets induits par le remboursement de la TVA que l'entrepreneur a pu faire valoir à l'étranger.

28 C'est contre cette décision que Cookies World a formé un recours devant le Verwaltungsgerichtshof. Elle soutient que la taxe sur le chiffre d'affaires pour l'année 1997 a été établie en application d'une disposition nationale contraire au droit communautaire.

29 Considérant que le litige dont il est saisi nécessite l'interprétation de la sixième directive, le Verwaltungsgerichtshof a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour la question préjudicielle suivante:

«Est-il compatible avec 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 la taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme, notamment avec les articles 5 et 6 de cette directive, qu'un État membre soumette à la TVA le règlement de prestations effectuées à l'étranger alors que si elles avaient été effectuées, à destination de l'opérateur, dans l'État membre de ce dernier, celui-ci n'aurait pas pu opérer la déduction de la taxe payée en amont?»

Sur la question préjudicielle

Observations soumises à la Cour

30 Il n'est pas contesté par les intéressés ayant soumis des observations que la location d'un véhicule dans le cadre d'un contrat de leasing constitue une prestation de services au sens de l'article 6, paragraphe 1, de la sixième directive.

31 D'après Cookies World et la Commission, le lieu d'imposition de cette prestation doit être défini, conformément à l'article 9, paragraphe 1, de ladite directive, sur la base du siège du donneur de véhicule en leasing qui, dans les circonstances de l'espèce, se trouve en Allemagne.

32 Le gouvernement autrichien reconnaît que, conformément à la sixième directive et à l'article 3 bis, paragraphe 12, de l'UStG 1994, les prestations en rapport avec la location de véhicules sont réputées effectuées dans l'État membre où le donneur de véhicule en leasing a établi son siège. Cependant, par le biais de l'article 12, paragraphe 2, point 2, de l'UStG 1994, de telles prestations ne seraient pas réputées effectuées pour l'entreprise. Ce qui serait imposé en Autriche serait la consommation propre telle que définie à l'article 1er, paragraphe 1, point 2, sous d), de l'UStG 1994. Cette utilisation personnelle requerrait un lien avec le territoire autrichien. Ce lien existerait étant donné que les dépenses du preneur de véhicule en leasing réduiraient son patrimoine et que, en outre, le service serait utilisé en Autriche. L'application combinée des articles 1er, paragraphe 1, point 2, sous d), et 12, paragraphe 2, point 2, de l'UStG 1994 tendrait à ce que l'exclusion de la déduction de la TVA soit, du point de vue économique, appliquée de la même manière qu'elle l'a été jusqu'à la fin de 1994, c'est-à-dire jusqu'à la veille de l'adhésion de la république d'Autriche à l'Union européenne.

33 Cookies World et la Commission considèrent que les dispositions de la sixième directive ne permettent pas de justifier le critère fiscal énoncé à l'article 1er, paragraphe 1, point 2, sous d), de l'UStG 1994.

34 Le gouvernement autrichien soutient, en revanche, qu'il est conforme à la sixième directive qu'un État membre soumette à la TVA des dépenses réalisées en rapport avec des prestations effectuées à l'étranger dans les conditions prévues à l'article 1er, paragraphe 1, point 2, sous d), de l'UStG 1994. Pour apprécier quelle serait la base juridique d'une telle imposition, il conviendrait de considérer conjointement les articles 5, paragraphe 7, et 6, paragraphe 2, de la sixième directive, ainsi que l'article 17, paragraphe 6, de ladite directive. Il y aurait également lieu de s'inspirer du paragraphe 7 de cette dernière disposition.

35 Le gouvernement autrichien rappelle que le premier alinéa de l'article 6, paragraphe 2, de la sixième directive énumère les transactions qui sont assimilées à des prestations de services effectuées à titre onéreux. Cette disposition serait applicable de manière générale, à savoir à l'ensemble des faits générateurs de la consommation propre, lorsque la déduction totale ou partielle serait certes due dans un État membre, en raison du lieu de la prestation, mais que la consommation propre aurait eu lieu dans un autre État membre.

36 Le gouvernement autrichien invoque également, à l'appui de sa position, le second alinéa de l'article 6, paragraphe 2, de la sixième directive, qui prévoit que les États membres ont la faculté de déroger aux dispositions de ce même article, à condition que de telles dérogations ne conduisent pas à des distorsions de concurrence. L'article 1er, paragraphe 1, point 2, sous d), de l'UStG 1994 tendrait à éliminer de telles distorsions. À défaut des éléments constitutifs de la consommation propre au sens de cette dernière disposition, les prestations portant sur des véhicules de tourisme, dans l'hypothèse où la transaction a donné lieu — dans un État membre où la notion d'entreprise a une portée plus large — au remboursement de la taxe payée en amont, seraient plus favorables que les prestations effectuées en Autriche.

37 Cookies World et la Commission rappellent que l'article 6, paragraphe 2, de la sixième directive présuppose que la prestation a été utilisée à des fins étrangères à l'entreprise. Ce ne serait pas le cas en l'espèce étant donné que Cookies World a utilisé le véhicule pour les besoins de son entreprise. La Commission fait également remarquer que l'article 1er, paragraphe 1, point 2, sous d), de l'UStG 1994 suppose que l'assujetti a droit à l'étranger au remboursement de la taxe étrangère payée en amont. Ce droit ne serait régulièrement ouvert que dans le cas où la prestation correspondante est utilisée aux fins de l'entreprise. L'utilisation du véhicule ne pourrait par conséquent pas être considérée comme affectée à l'entreprise à des fins étrangères à celle-ci au sens de l'article 6, paragraphe 2, premier alinéa, sous a), de la sixième directive. La Commission considère, en outre, que l'article 6, paragraphe 2, second alinéa, n'habilite nullement les États membres à introduire des faits générateurs non prévus par la même directive.

38 Pour ce qui est de la clause de «standstill» prévue à l'article 17, paragraphe 6, de la sixième directive, le gouvernement autrichien fait valoir qu'il n'a fait que maintenir en vigueur la règle visée à l'article 12, paragraphe 2, point 2, de l'UStG 1972, qui prévoit l'exclusion de la déduction de la TVA dans le cadre de la location de certains véhicules. Étant donné que l'article 17, paragraphe 6, de la sixième directive autorise, dans les cas y énoncés, l'exclusion du droit à déduction de la TVA, sans en préciser les modalités expresses, les États membres auraient la liberté de déterminer lesdites modalités. Le gouvernement autrichien reconnaît que l'article 1er, paragraphe 1, point 2, sous d), de l'UStG 1994 n'a été introduit dans l'UStG 1994 que le 6 janvier 1995. L'intervalle de temps compris entre le 1er janvier 1995 et le 6 janvier 1995 s'expliquerait cependant du point de vue logistique.

39 Cookies World et la Commission soutiennent que l'article 17, paragraphe 6, de la sixième directive ne concerne que l'exclusion du droit à déduction de la TVA. La double imposition d'une seule et même opération économique ne pourrait pas trouver appui dans ledit paragraphe. En outre, l'article 1er, paragraphe 1, point 2, sous d), de l'UStG 1994 n'aurait pas fait partie du droit positif national lors de l'adhésion de la république d'Autriche à l'Union européenne, à savoir le 1er janvier 1995, alors que cela serait une condition préalable de l'applicabilité de la clause de «standstill» prévue à l'article 17, paragraphe 6, de la sixième directive.

40 Le gouvernement autrichien soutient que l'article 1er, paragraphe 1, point 2, sous d), de l'UStG 1994 peut également trouver appui dans l'article 17, paragraphe 7, de la sixième directive. Même si ce paragraphe ne pourrait être invoqué qu'indirectement comme fondement de la disposition litigieuse, il ferait cependant apparaître la finalité de cette directive, qui est de contrecarrer les distorsions de concurrence, en prévoyant des régimes particuliers en matière de droit à déduction de la TVA. Dès lors, des régimes particuliers dans ce domaine seraient légaux, pourvu qu'ils servent à rétablir l'égalité de concurrence. En admettant que les régimes particuliers au sens de l'article 17, paragraphe 7, dernière phrase, de la directive ne soient pas contraires à la directive, on devrait considérer que tel est également le cas d'une règle telle que celle prévue à l'article 1er, paragraphe 1, point 2, sous d), de l'UStG 1994.

41 Cookies World et la Commission considèrent que la disposition litigieuse ne peut être fondée sur l'article 17, paragraphe 7, de la sixième directive. Cette dernière disposition s'appliquerait expressément sous réserve de la consultation prévue à l'article 29 de la même directive, qui, en l'espèce, n'aurait pas eu lieu. De surcroît, ledit article 17, paragraphe 7, ne saurait justifier que des exclusions conjoncturelles, et non pas des mesures d'exclusion permanentes, du régime des déductions de la TVA.

42 En outre, Cookies World se demande si l'article 1er, paragraphe 1, point 2, sous d), de l'UStG 1994 est destiné à protéger les activités autrichiennes de location de véhicules et s'il peut enfreindre les libertés fondamentales, notamment la libre prestation des services prévue aux articles 49 CE et suivants. Le gouvernement autrichien conteste cet argument.

Réponse de la Cour

43 Il est établi que le litige au principal concerne une opération présentant des éléments transfrontaliers. Une entreprise établie dans un État membre, à savoir en Autriche, loue un véhicule auprès d'une entreprise établie dans un autre État membre, à savoir en Allemagne, en vue d'utiliser ce véhicule principalement en Autriche.

44 En vue de répondre à la question préjudicielle, il convient, à titre liminaire, d'examiner la question de savoir si la taxation initiale grevant en Allemagne la location du véhicule dans le cadre d'un contrat de leasing et le remboursement ultérieur de la taxe payée en amont étaient conformes aux règles prévues par les sixième et huitième directives.

45 À cet égard, il y a lieu de constater que la location de véhicules constitue une prestation de services au sens de l'article 6, paragraphe 1, de la sixième directive, dont le lieu de rattachement fiscal est déterminé à l'article 9 de ladite directive.

46 Comme la Cour l'a indiqué, notamment dans l'arrêt du 4 juillet 1985, Berkholz (168/84, Rec. 1985, p. 2251, point 14), l'article 9 de la sixième directive vise à établir une répartition rationnelle des sphères d'application des législations nationales en matière de TVA, en déterminant de manière uniforme le lieu de rattachement fiscal des prestations de services. En effet, cette disposition est censée déterminer de manière définitive l'État membre qui est exclusivement compétent pour imposer une prestation de services.

47 Il ressort de la jurisprudence de la Cour que, pour les locations concernant l'ensemble des moyens de transport, le rattachement fiscal consacré par la sixième directive est, en principe, pour des raisons de simplification, réputé se situer à l'endroit où le donneur du moyen de transport en location a établi le siège de son activité économique ou un établissement stable et non pas au lieu où s'effectue l'utilisation du bien donné en location (voir, en ce sens, arrêt du 15 mars 1989, Hamann, 51/88, Rec. p. 767, points 17 et 18).

48 Il y a lieu de rappeler que la Cour a jugé que la notion d'«établissement stable» figurant à l'article 9, paragraphe 1, de la sixième directive doit être interprétée en ce sens qu'une entreprise établie dans un État membre, qui donne en location ou en leasing un certain nombre de véhicules à des clients qui sont établis dans un autre État membre, ne dispose pas du fait même de cette mise en location d'un établissement stable dans l'autre État membre (voir arrêt du 17 juillet 1997, ARO Lease, C-190/95, Rec. p. I-4383).

49 Or, force est de constater que, dans les circonstances de l'espèce, l'endroit où le donneur de véhicule en leasing a établi le siège de son activité économique ou un

établissement stable se trouve en Allemagne et que le lieu de la prestation de services de location de véhicule est réputé se situer dans cet État. Dès lors, la TVA grevant la location du véhicule devait être acquittée en Allemagne par le donneur de véhicule en leasing, qui la répercute dans le loyer de ce véhicule.

50 Il ressort de l'ordonnance de renvoi que Cookies World a utilisé hors d'Allemagne, pour les besoins de son entreprise, le véhicule qu'elle a pris en leasing. Conformément aux dispositions combinées de l'article 17, paragraphe 3, sous a), de la sixième directive et des articles 2 et 5 de la huitième directive, elle avait droit au remboursement de la TVA qui avait été répercutée en Allemagne dans le loyer dudit véhicule.

51 Par conséquent, il convient de constater que la taxation effectuée par les autorités allemandes grevant la location du véhicule en cause et le remboursement ultérieur à Cookies World de la taxe payée en amont répercutée dans le loyer dudit véhicule étaient conformes aux règles prévues par les sixième et huitième directives.

52 Ensuite, il y a lieu d'examiner si la sixième directive s'oppose à une disposition telle que celle prévue à l'article 1er, paragraphe 1, point 2, sous d), de l'UStG 1994, par laquelle un État membre soumet à la TVA le règlement de prestations effectuées dans un autre État membre en considérant qu'il y a consommation propre pour autant qu'un entrepreneur effectue des dépenses (entendues comme frais) concernant des prestations à l'étranger qui, si elles avaient été effectuées à l'intérieur du pays, avec pour destinataire l'entrepreneur, n'auraient pas permis à ce dernier de bénéficier de la déduction de la taxe. Il n'en serait toutefois ainsi que si l'entrepreneur a droit, à l'étranger, au remboursement de la taxe étrangère payée en amont.

53 Le gouvernement autrichien soutient que la disposition litigieuse est conforme à la sixième directive. Il invoque, à l'appui de sa position, notamment les articles 5,

paragraphe 7, et 6, paragraphe 2, de la sixième directive, ainsi que l'article 17, paragraphe 6, de celle-ci. Il invoque également, d'une façon plus indirecte, le paragraphe 7 de cette dernière disposition.

54 L'argumentation avancée par le gouvernement autrichien selon laquelle l'imposition prévue à l'article 1er, paragraphe 1, point 2, sous d), de l'UStG 1994 serait conforme aux articles 5, paragraphe 7, et 6, paragraphe 2, de la sixième directive ne saurait être retenue.

55 S'agissant de l'article 5, paragraphe 7, de la sixième directive, il suffit de constater, ainsi qu'il est indiqué au point 45 du présent arrêt, que la location de véhicules constitue une prestation de services au sens de l'article 6, paragraphe 1, de cette directive et non pas une livraison d'un bien au sens de l'article 5, paragraphe 1, de ladite directive. Par conséquent, il n'y a pas lieu d'examiner si l'article 1er, paragraphe 1, point 2, sous d), de l'UStG 1994 constitue une application correcte de l'article 5, paragraphe 7, de la sixième directive qui porte sur les biens.

56 Pour ce qui est de l'article 6, paragraphe 2, premier alinéa, sous a), de la sixième directive, il convient de rappeler qu'aux termes de cette disposition l'utilisation d'un bien affecté à l'entreprise à des fins étrangères à celle-ci est assimilée à une prestation de services effectuée à titre onéreux, lorsque ce bien a ouvert droit à une déduction complète ou partielle de la TVA. Ainsi qu'il ressort de la jurisprudence de la Cour, cette disposition entend éviter la non-imposition d'un bien d'entreprise utilisé à des fins privées (voir, notamment, arrêt du 27 juin 1989, Kühne, 50/88, Rec. p. 1925, point 8).

57 Il ressort de l'ordonnance de renvoi que le véhicule pris en leasing par Cookies World était utilisé par celle-ci en Autriche à des fins professionnelles. En outre, il

y a lieu de rappeler que l'article 1er, paragraphe 1, point 2, sous d), de l'UStG 1994 suppose que le preneur de leasing avait droit, à l'étranger, au remboursement de la taxe étrangère payée en amont. Ce droit ne serait régulièrement ouvert que dans le cas où la prestation est utilisée aux fins de l'entreprise dans l'État où la TVA a été payée. Par conséquent, l'utilisation du véhicule ayant ouvert droit audit remboursement ne pourrait pas être considérée, dans ce même cas, comme affectée à l'entreprise à des fins étrangères à celle-ci, au sens de l'article 6, paragraphe 2, premier alinéa, sous a), de la sixième directive.

58 Quant à la disposition figurant à l'article 6, paragraphe 2, second alinéa, de la sixième directive, il convient de rappeler que cette disposition habilite les États membres à déroger aux dispositions dudit article à condition que cette dérogation ne conduise pas à des distorsions de concurrence.

59 Ainsi que le relève M. l'avocat général au point 29 de ses conclusions, les exceptions à l'harmonisation doivent se concevoir de manière stricte. En effet, tout recours à des régimes dérogatoires entraîne des divergences entre les niveaux de la charge fiscale dans les États membres. Comme le fait valoir à juste titre la Commission au point 46 de ses observations, l'article 6, paragraphe 2, second alinéa, de la sixième directive doit, en principe, être interprété en ce sens que les États membres peuvent s'abstenir d'assimiler certaines prestations ou utilisations à des prestations de services effectuées à titre onéreux. En revanche, cette disposition n'habilite nullement les États membres à prévoir des faits générateurs non visés par le premier alinéa de l'article 6, paragraphe 2, de la sixième directive.

60 Enfin, il convient d'ajouter que l'imposition effectuée en Autriche par le Finanzamt Schwaz avait pour base le loyer du véhicule pris en leasing en Allemagne par Cookies World, à savoir la contrepartie de la cession de l'usage de

ce véhicule dans le cadre d'un contrat de leasing. Ainsi qu'il ressort du point 51 du présent arrêt, la prestation de location du véhicule en cause avait déjà été légalement soumise à la TVA en Allemagne. Or, imposer une prestation de services effectuée dans un autre État membre alors qu'elle avait déjà été légalement soumise à la TVA dans l'État du prestataire de services engendre une double imposition contraire au principe de neutralité fiscale inhérent au système commun de TVA. Le fait que la TVA devait être acquittée par le donneur de véhicule en leasing en Allemagne tandis que, en Autriche, cette obligation incombait à Cookies World ne change rien au fait qu'il s'agissait, en réalité, d'une seule et même opération économique, à savoir la cession de l'usage d'un véhicule dans le cadre d'un contrat de leasing, qui était imposée deux fois.

61 L'argument du gouvernement autrichien selon lequel la justification d'une taxation telle que celle prévue à l'article 1er, paragraphe 1, point 2, sous d), de l'UStG 1994 résulterait de l'application de l'article 17, paragraphes 6 et 7, de la sixième directive doit être également écarté.

62 Il convient de rappeler que, en vertu de l'article 17, paragraphe 6, de la sixième directive, et en particulier de son second alinéa, les États membres sont autorisés à maintenir leur législation existant en matière d'exclusion du droit à déduction à la date d'entrée en vigueur de la sixième directive, jusqu'à ce que le Conseil arrête les dispositions prévues à cet article (voir arrêt du 14 juin 2001, Commission/France, C-345/99, Rec. p. I-4493, point 19).

63 Il ressort du dossier que l'article 1er, paragraphe 1, point 2, sous d), de l'UStG 1994 tend à faire en sorte que l'exclusion de la déduction de la TVA dans le cadre de la location de certains véhicules soit appliquée en Autriche de la même manière, du point de vue économique, que jusqu'à la fin de 1994, à savoir au

moment de l'adhésion de cet État à l'Union européenne. Il semblerait que le gouvernement autrichien n'ait atteint l'objectif de maintenir la législation existant en la matière que d'une façon indirecte. En effet, un nouveau fait générateur de la TVA a été introduit dans le régime d'imposition par le biais d'une nouvelle disposition, ce qui n'est pas l'hypothèse visée par l'article 17, paragraphe 6, de la sixième directive.

64 En tout état de cause, à supposer même que l'article 17, paragraphe 6, de la sixième directive soit, en principe, applicable dans les circonstances de l'affaire au principal, il convient de constater que les conditions procédurales prévues par ladite disposition pour le maintien d'un régime national de déduction de la TVA ne sont pas réunies.

65 En effet, il y a lieu de rappeler que la sixième directive est entrée en vigueur pour la république d'Autriche à la date de son adhésion à l'Union européenne, à savoir le 1er janvier 1995. C'est donc cette date qui est pertinente aux fins de l'application de l'article 17, paragraphe 6, second alinéa, de la sixième directive en ce qui concerne cet État membre.

66 Il ressort de l'ordonnance de renvoi que l'article 1er, paragraphe 1, point 2, sous d), de l'UStG 1994 n'est entré en vigueur que le 6 janvier 1995. Ainsi que la Cour l'a déjà jugé dans l'arrêt du 14 juin 2001, Commission/France (C-40/00, Rec. p. I-4539, point 17), une réglementation nationale ne constitue pas une dérogation permise par l'article 17, paragraphe 6, second alinéa, de la sixième directive si elle a pour effet d'étendre, postérieurement à l'entrée en vigueur de la sixième directive, le champ des exclusions existantes en s'éloignant ainsi de l'objectif de ladite directive.

67 En ce qui concerne l'article 17, paragraphe 7, de la sixième directive invoqué par le gouvernement autrichien de manière indirecte, sans qu'il soit nécessaire de se prononcer sur la question de savoir si les mesures nationales en cause dans l'affaire au principal sont de caractère temporaire et destinées à parer à une situation conjoncturelle, il est constant que les autorités autrichiennes n'ont pas consulté le comité TVA avant l'adoption de l'article 1er, paragraphe 1, point 2, sous d), de l'UStG 1994. Dès lors, le gouvernement autrichien ne peut invoquer l'article 17, paragraphe 7, de la sixième directive au détriment des assujettis (voir, par analogie, concernant l'article 27, paragraphes 1 et 5, de la sixième directive, arrêt du 11 juillet 1991, Lennartz, C-97/90, Rec. p. I-3795, point 34).

68 Au vu de ce qui précède, il convient de répondre à la question posée par la juridiction de renvoi que les dispositions de la sixième directive s'opposent à une disposition d'un État membre qui prévoit que le règlement de prestations de services effectuées dans d'autres États membres pour un destinataire du premier État membre est soumis à la TVA alors que, si les services en cause avaient été effectués pour ce même destinataire à l'intérieur du pays, celui-ci n'aurait pas pu opérer la déduction de la taxe payée en amont.

Sur les dépens

69 Les frais exposés par le gouvernement autrichien 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 de renvoi, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens.

Par ces motifs,

LA COUR (première chambre),

statuant sur la question à elle soumise par le Verwaltungsgerichtshof, par ordonnance du 29 mars 2001, dit pour droit:

Les dispositions 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, s'opposent à une disposition d'un État membre qui prévoit que le règlement de prestations de services effectuées dans d'autres États membres pour un destinataire du premier État membre est soumis à la taxe sur la valeur ajoutée alors que, si les services en cause avaient été effectués pour ce même destinataire à l'intérieur du pays, celui-ci n'aurait pas pu opérer la déduction de la taxe payée en amont.

Wathelet Jann Rosas

Ainsi prononcé en audience publique à Luxembourg, le 11 septembre 2003.

Le greffier

R. Grass

Le président de la première chambre

M. Wathelet