ARRÊT DE LA COUR (cinquième chambre)

14 juin 2001 *

Dans l'affaire C-345/99,

Commission des Communautés européennes, représentée par M. E. Traversa et M^me^ H. Michard, en qualité d'agents, ayant élu domicile à Luxembourg,

partie requérante,

contre

République française, représentée initialement par M^me^ K. Rispal-Bellanger et M. S. Seam, puis par MM. J.-F. Dobelle et S. Seam, en qualité d'agents, ayant élu domicile à Luxembourg,

partie défenderesse,

* Langue de procédure: le français.

soutenue par

Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord, représenté par M[me] G. Amodeo, en qualité d'agent, assistée de M. G. Barling, QC, ayant élu domicile à Luxembourg,

partie intervenante,

ayant pour objet de faire constater que, en soumettant les véhicules utilisés par les assujettis enseignant la conduite à la condition que lesdits véhicules soient affectés à l'usage exclusif de cette activité pour pouvoir exercer le droit à déduction de la taxe sur la valeur ajoutée ayant grevé l'acquisition de ces biens, la République française a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu de l'article 17, paragraphe 2, de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires — Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme (JO L 145, p. 1), dans sa version résultant de la directive 95/7/CE du Conseil, du 10 avril 1995, modifiant la directive 77/388 et portant nouvelles mesures de simplification en matière de taxe sur la valeur ajoutée — champ d'application de certaines exonérations et modalités pratiques de leur mise en œuvre (JO L 102, p. 18),

LA COUR (cinquième chambre),

composée de MM. A. La Pergola, président de chambre, D. A. O. Edward, P. Jann, S. von Bahr (rapporteur) et C. W. A. Timmermans, juges,

avocat général: M. L. A. Geelhoed,
greffier: M. R. Grass,

vu le rapport du juge rapporteur,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 22 février 2001,

rend le présent

Arrêt

1 Par requête déposée au greffe de la Cour le 17 septembre 1999, la Commission des Communautés européennes a introduit, en vertu de l'article 226 CE, un recours visant à faire constater que, en soumettant les véhicules utilisés par les assujettis enseignant la conduite à la condition que lesdits véhicules soient affectés à l'usage exclusif de cette activité pour pouvoir exercer le droit à déduction de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA») ayant grevé l'acquisition de ces biens, la République française a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu de l'article 17, paragraphe 2, de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires — Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme (JO L 145, p. 1), dans sa version résultant de la directive 95/7/CE du Conseil, du 10 avril 1995, modifiant la directive 77/388 et portant nouvelles mesures de simplification en matière de taxe sur la valeur ajoutée — champ d'application de certaines exonérations et modalités pratiques de leur mise en œuvre (JO L 102, p. 18, ci-après la «sixième directive»).

2 Par ordonnance du président de la Cour du 24 mars 2000, le Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord a été admis à intervenir à l'appui des conclusions de la République française.

La réglementation communautaire

3 L'article 17, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive dispose:

«Dans la mesure où les biens et les services sont utilisés pour les besoins de ses opérations taxées, l'assujetti est autorisé à déduire de la taxe dont il est redevable:

a) la taxe sur la valeur ajoutée due ou acquittée à l'intérieur du pays pour les biens qui lui sont ou lui seront livrés et pour les services qui lui sont ou lui seront rendus par un autre assujetti».

4 L'article 17, paragraphe 6, de la sixième directive prévoit:

«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. »

5 Aucune des propositions présentées par la Commission au Conseil en vertu de l'article 17, paragraphe 6, premier alinéa, de la sixième directive n'a été adoptée par ce dernier.

La législation française

6 Le 1er janvier 1979, date d'entrée en vigueur de la sixième directive, tous les véhicules de tourisme étaient en principe exclus du droit à déduction de la TVA par la législation française.

7 À compter du 1er janvier 1993, le régime français de la TVA a été modifié afin d'ouvrir un droit à déduction pour certains véhicules ou engins.

8 À cet égard, l'article 273 septies A du code général des impôts, dans sa version résultant de la loi 91-716, du 26 juillet 1991 (JORF du 27 juillet 1991, p. 9955, ci-après le «code général des impôts»), prévoit:

«La taxe sur la valeur ajoutée afférente aux achats, importations, acquisitions intracommunautaires, livraisons et services effectués à compter du 1er janvier 1993 cesse d'être exclue du droit à déduction en ce qui concerne les véhicules ou engins affectés de façon exclusive à l'enseignement de la conduite.»

Les faits et la procédure précontentieuse

9 La Commission soutient que l'exigence d'une affectation exclusive à l'enseignement de la conduite, prévue à l'article 273 septies A du code général des impôts, n'est pas conforme à l'article 17, paragraphe 2, de la sixième directive, qui prévoit le droit à déduction de la taxe en amont dont l'assujetti est redevable, sans autre condition que l'utilisation des biens et des services pour les besoins de ses opérations taxées.

10 Par lettre du 18 juin 1998, la Commission a donc mis le gouvernement français en demeure de lui faire connaître ses observations dans un délai de deux mois.

11 Les autorités françaises ont répondu à la lettre de mise en demeure, par lettre du 13 octobre 1998, en indiquant qu'elles ne pouvaient partager le point de vue de la

Commission. En effet, un État membre entendant limiter la portée d'une exclusion nationale d'un droit à déduction, conforme au droit communautaire en vertu de l'article 17, paragraphe 6, de la sixième directive, serait en droit de définir les cas dans lesquels cette exclusion ne trouvera plus à s'appliquer.

12 Ne partageant pas la conclusion du gouvernement français, la Commission a adressé à la République française, le 10 mars 1999, un avis motivé l'invitant à prendre les mesures requises pour s'y conformer dans un délai de deux mois.

13 Par lettre du 1er juin 1999, les autorités françaises ont répété leur point de vue et ont fait savoir à la Commission qu'elles n'entendaient pas donner suite à l'avis motivé.

14 Dans ces circonstances, la Commission a décidé d'introduire le présent recours.

Le manquement allégué et l'appréciation de la Cour

15 Selon la Commission, l'article 17, paragraphe 6, de la sixième directive permettrait uniquement aux États membres de maintenir les mesures nationales d'exclusion du droit à déduction de la TVA qui existaient à la date d'entrée en vigueur de cette directive, à savoir au 1er janvier 1979. En revanche, cette disposition ne permettrait pas de modifier semblable exclusion en introduisant par la suite un droit à déduction soumis à condition. Si un État membre modifie sa législation ultérieurement, il ne pourrait le faire qu'en se conformant aux dispositions de l'article 17, paragraphe 2, de la sixième directive, autrement dit en introduisant un droit à déduction de la TVA sans autre condition que l'utilisation des biens et des services pour les besoins des opérations taxées de l'assujetti.

16 La Commission souligne qu'il n'appartient pas à un État membre de définir lui-même les règles qui s'appliquent en matière de droit à déduction de la TVA. Seul le législateur communautaire serait compétent pour ce faire. La condition imposée par la République française afin de pouvoir bénéficier du droit à déduction, à savoir une affectation exclusive à l'activité d'enseignement de la conduite, serait étrangère à la sixième directive. Si un État membre estime nécessaire la mise en place de régimes spéciaux, il devrait avoir recours au système instauré en vertu de l'article 27 de la sixième directive et demander dans ce cadre d'être autorisé à introduire une dérogation spéciale afin de simplifier la perception de la taxe ou d'éviter certaines fraudes ou évasions fiscales, ce que la République française n'a pas fait en l'espèce.

17 Le gouvernement français, soutenu par le gouvernement du Royaume-Uni, fait valoir que la disposition nationale litigieuse n'introduit pas un nouveau régime d'exclusion, qui serait interdit par l'article 17, paragraphe 6, de la sixième directive, mais qu'elle constitue une simple dérogation à une exclusion existante. L'exclusion totale initiale du droit à déduction de la TVA afférente aux véhicules affectés à l'enseignement de la conduite étant conforme à l'article 17, paragraphe 6, de la sixième directive, il s'ensuivrait que l'autorisation du droit à déduction de cette TVA sous certaines conditions serait logiquement également conforme au droit communautaire.

18 À cet égard, il convient de rappeler que l'article 17, paragraphe 2, de la sixième directive énonce en termes explicites et précis le principe de la déduction des montants facturés comme TVA pour les biens livrés ou les services rendus à l'assujetti, dans la mesure où ces biens ou ces services sont utilisés pour les besoins de ses opérations taxées.

19 Le principe du droit à déduction de la TVA est néanmoins soumis à la disposition dérogatoire figurant à l'article 17, paragraphe 6, de la sixième directive, et en particulier à son second alinéa. Les États membres sont ainsi 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 5 octobre 1999, Royscot e.a., C-305/97, Rec. p. I-6671, point 29).

20 Cependant, aucune des propositions présentées par la Commission au Conseil en vertu de l'article 17, paragraphe 6, premier alinéa, de la sixième directive n'ayant été adoptée par ce dernier, il y a lieu de rappeler que les États membres peuvent maintenir leur législation existant en matière d'exclusion du droit à déduction de la TVA jusqu'à ce que le législateur communautaire établisse un régime communautaire des exclusions et réalise ainsi l'harmonisation progressive des législations nationales en matière de TVA (voir arrêt Royscot e.a., précité, point 31).

21 Aux fins d'apprécier la compatibilité de la modification législative nationale en cause avec les dispositions de la sixième directive, il convient de se référer à l'arrêt du 29 avril 1999, Norbury Developments (C-136/97, Rec. p. I-2491), qui concernait une autre disposition transitoire de la sixième directive, à savoir l'article 28, paragraphe 3, sous b), relatif aux exonérations de TVA. La Cour a considéré dans cet arrêt que des modifications introduites dans la législation d'un État membre qui n'avaient pas étendu le domaine de l'exonération de TVA, mais l'avaient au contraire réduit, n'avaient pas méconnu le libellé dudit article. En effet, si cet article s'oppose à l'introduction de nouvelles exonérations ou à l'extension de la portée des exonérations existantes postérieurement à la date d'entrée en vigueur de la sixième directive, il ne fait pas obstacle à la réduction de celles-ci, leur suppression constituant l'objectif de l'article 28, paragraphe 4, de la sixième directive (voir arrêt Norbury Developments, précité, point 19).

22 L'interprétation de l'article 17, paragraphe 6, de la sixième directive se prête à l'application d'un raisonnement analogue. Ainsi, dans la mesure où la réglementation d'un État membre modifie en le réduisant, postérieurement à l'entrée en vigueur de la sixième directive, le champ des exclusions existantes et se rapproche par là même de l'objectif de la sixième directive, il y a lieu de considérer que cette réglementation est couverte par la dérogation prévue à l'article 17, paragraphe 6, second alinéa, de la sixième directive et n'enfreint pas son article 17, paragraphe 2.

23 En l'espèce, la modification législative nationale remplace une exclusion totale des véhicules de tourisme du droit à déduction de la TVA par une autorisation de déduction partielle, à savoir portant sur les véhicules et les engins affectés de façon exclusive à l'enseignement de la conduite.

24 Force est de constater que la modification ainsi apportée à la législation française a pour effet de réduire le champ des exclusions existantes et de rapprocher cette législation du régime général de déduction visé à l'article 17, paragraphe 2, de la sixième directive.

25 Dès lors, il y a lieu de considérer que, en soumettant les véhicules utilisés par les assujettis enseignant la conduite à la condition que lesdits véhicules soient affectés à l'usage exclusif de cette activité pour pouvoir exercer le droit à déduction de la TVA ayant grevé l'acquisition de ces biens, la République française n'a pas manqué aux obligations qui lui incombent en vertu de l'article 17, paragraphe 2, de la sixième directive. Par conséquent, le recours en manquement doit être rejeté comme non fondé.

Sur les dépens

26 Aux termes de l'article 69, paragraphe 2, du règlement de procédure, toute partie qui succombe est condamnée aux dépens, s'il est conclu en ce sens. La République française ayant conclu à la condamnation de la Commission et cette dernière ayant succombé en ses moyens, il y a lieu de la condamner aux dépens. Par ailleurs, aux termes de l'article 69, paragraphe 4, du règlement de procédure, les États membres et les institutions qui sont intervenus au litige supportent leurs propres dépens.

Par ces motifs,

LA COUR (cinquième chambre)

déclare et arrête:

1) **Le recours est rejeté.**

2) **La Commission des Communautés européennes est condamnée aux dépens.**

3) **Le Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord supporte ses propres dépens.**

La Pergola Edward Jann

von Bahr Timmermans

Ainsi prononcé en audience publique à Luxembourg, le 14 juin 2001.

Le greffier

R. Grass

Le président de la cinquième chambre

A. La Pergola