ARRÊT DE LA COUR (cinquième chambre)
8 juin 1999 *

Dans les affaires jointes C-338/97, C-344/97 et C-390/97,

ayant pour objet des demandes adressées à la Cour, en application de l'article 177 du traité CE (devenu article 234 CE), par le Verwaltungsgerichtshof (Autriche) et tendant à obtenir, dans les litiges pendants devant cette juridiction entre

Erna Pelzl e.a.

et

Steiermärkische Landesregierung (C-338/97),

entre

Wiener Städtische Allgemeine Versicherungs AG e.a.

et

Tiroler Landesregierung (C-344/97)

* Langue de procédure: l'allemand.

et entre

STUAG Bau-Aktiengesellschaft

et

Kärntner Landesregierung (C-390/97),

une décision à titre préjudiciel sur l'interprétation de l'article 33 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),

LA COUR (cinquième chambre),

composée de MM. J.-P. Puissochet (rapporteur), président de chambre, P. Jann, C. Gulmann, D. A. O. Edward et L. Sevón, juges,

avocat général: M. S. Alber,

greffier: M. H. A. Rühl, administrateur principal,

considérant les observations écrites présentées:

— pour M^{me} Pelzl, MM. Johannes Kovac et Harald Hohenberg, Kovac Schrott GmbH NFG KG, Kovac Management GmbH, P Kovac 38; Co. GmbH et Kovac Eisen Maschinen Metalle GmbH NFG KG, par M^{e} Harald Hohenberg, avocat à Graz,

— pour Wiener Städtische Allgemeine Versicherungs AG, par M^es^ Kurt Heller et Maria Th. Pflügl, avocats à Vienne,

— pour M. Romed Karl Kleissl, par M^es^ Christian C. Schwaighofer et Michael Sallinger, avocats à Innsbruck,

— pour Streiter KG et MM. Alfred Eiter et Stefan Riml, par M^es^ Andreas Fink et Peter Kolb, avocats à Imst,

— pour Anton Gschwentner GmbH, par M^e^ Hubertus Schumacher, avocat à Innsbruck,

— pour M. Michael Khuen-Belasi, par M^e^ Beate Köll-Kirchmeyr, avocat à Schwaz,

— pour DM Drogeriemarkt GmbH, par M^e^ Wolf-Dieter Arnold, avocat à Vienne,

— pour STUAG Bau-Aktiengesellschaft, par M^e^ Alexander Hasch, avocat à Linz,

— pour la Steiermärkische Landesregierung, par M. Nikolaus Hermann, Hofrat auprès du Amt der Steiermärkischen Landesregierung-Landesfremdenverkehrsabteilung, en qualité d'agent,

— pour la Tiroler Landesregierung, par M. Hansjörg Teissl, « Vorsitzender » de la « Berufungskommission nach § 38 des Tiroler Tourismusgesetzes 1991 beim Amt der Tiroler Landesregierung », en qualité d'agent,

— pour le gouvernement autrichien, par M. Wolf Okresek, Ministerialrat au Bundeskanzleramt-Verfassungsdienst, en qualité d'agent,

— pour la Commission des Communautés européennes, par MM. Viktor Kreuschitz, conseiller juridique, et Enrico Traversa, membre du service juridique, en qualité d'agents,

vu le rapport d'audience,

ayant entendu les observations orales de M^me^ Pelzl, MM. Kovac et Hohenberg, Kovac Shrott GmbH NFG KG, Kovac Managment GmbH, P. Kovac 38; Co, GmbH et Kovac Eisen Maschinen Metalle GmbH NFG KG, représentés par M^e^ Harald Hohenberg, de Wiener Städtische Allgemeine Versicherungs AG et STUAG Bau-Aktiengesellschaft, représentées par M^e^ Kurt Heller, de la Steiermärkische Landesregierung, représentée par M. Erwin Wanke, Oberregierungsrat auprès du Amt der Steiermärkischen Landesregierung-Landesfremdenverkehrsabteilung, en qualité d'agent, de la Tiroler Landesregierung, représentée par M. Ansgar Rudisch, Hofrat auprès du Amt der Tiroler Landesregierung, en qualité d'agent, de la Kärntner Landesregierung, représentée par M. le professeur Markus Achatz, en qualité d'agent, du gouvernement autrichien, représenté par M. Harald Dossi, Ministerialrat au Bundeskanzleramt-Verfassungsdienst, en qualité d'agent, et de la Commission, représentée par MM. Viktor Kreuschitz et Enrico Traversa, à l'audience du 4 février 1999,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 18 mars 1999,

rend le présent

Arrêt

1 Par deux ordonnances du 12 août 1997 et une ordonnance du 27 octobre 1997, parvenues à la Cour, respectivement, les 29 septembre, 2 octobre et 17 novembre 1997, le Verwaltungsgerichtshof a posé, en application de l'article 177 du traité CE (devenu article 234 CE), trois questions préjudicielles relatives à l'interprétation de l'article 33 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 Ces questions ont été posées dans le cadre des litiges opposant M^me^ Pelzl e.a. à la Steiermärkische Landesregierung (gouvernement du Land de Styrie), Wiener Städtische Allgemeine Versicherungs AG e.a. à la Tiroler Landesregierung (gouvernement du Land de Tyrol) et STUAG Bau-Aktiengesellschaft à la Kärntner Landesregierung (gouvernement du Land de Carinthie) au sujet de l'assujettissement des demandeurs au principal aux taxes en faveur du tourisme instaurées par le Steiermärkische Tourismusgesetz (loi du Land de Styrie sur le tourisme), le Tiroler Tourismusgesetz (loi du Land de Tyrol sur le tourisme) et le Kärntner Fremdenverkehrsabgabegesetz (loi du Land de Carinthie relative à la taxe en faveur du tourisme).

3 Ces contributions visent à promouvoir le tourisme dans les Bundesländer concernés. En Styrie, la taxe alimente des associations locales de tourisme. Au Tyrol, elle est versée pour partie aux associations locales de tourisme et pour partie à un fonds de développement du tourisme, le Tourismusförderungsfonds. En Carinthie, elle est répartie entre le Land et les communes.

4 Chacune de ces taxes est due, en principe, par tous les entrepreneurs qui sont directement ou indirectement intéressés au tourisme d'un point de vue économique et qui ont leur siège ou un établissement au Tyrol, en Carinthie, ou dans l'une des communes de la Styrie désignées par le Steiermärkische Tourismusgesetz, ce dernier s'appliquant, en effet, à la majeure partie, mais pas à la totalité du territoire de la Styrie.

5 La contribution est perçue suivant des taux différents, selon l'avantage que l'assujetti retire du tourisme, mesuré par son classement dans une catégorie professionnelle ainsi que, en Styrie et au Tyrol, par le classement de la commune où il a son siège.

6 L'assiette de la contribution est, en principe et sous réserve de certaines exonérations, le chiffre d'affaires annuel imposable, au sens de la loi fédérale relative à la taxe sur le chiffre d'affaires, réalisé dans le Bundesland concerné.

7 M[me] Pelzl e.a., Wiener Städtische Allgemeine Versicherungs AG e.a. et STUAG Bau-Aktiengesellschaft ont saisi le Verwaltungsgerichtshof du rejet de leurs appels contre les décisions administratives les assujettissant aux taxes en faveur du tourisme. Ils ont fait valoir, notamment, que ces contributions étaient contraires à l'article 33, paragraphe 1, de la sixième directive, aux termes duquel, «Sans préjudice d'autres dispositions communautaires... les dispositions de la présente directive ne font pas obstacle au maintien ou à l'introduction par un État membre de taxes sur les contrats d'assurance, sur les jeux et paris, d'accises, de droits d'enregistrement, et, plus généralement, de tous impôts, droits et taxes n'ayant pas le caractère de taxes sur le chiffre d'affaires...».

8 Le Verwaltungsgerichtshof, qui s'interroge sur la compatibilité des taxes en faveur du tourisme avec l'article 33 de la sixième directive, a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes:

Affaire C-338/97

«L'article 33, paragraphe 1, de la sixième directive 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 (77/388/CEE) interdit-il le maintien d'une contribution (en raison de son caractère de taxes sur le chiffre d'affaires), qui est à payer dans un Bundesland (État fédéré) d'un État membre des Communautés européennes

— par toutes les entreprises, directement ou indirectement intéressées au tourisme, qui ont leur siège ou un établissement dans un territoire délimité mieux précisé, pour une année calendrier, lorsque la somme des territoires englobe pratiquement le territoire du Bundesland, et

— dont le montant est calculé en substance de manière proportionnelle par rapport au chiffre d'affaires réalisé par l'entrepreneur principalement dans cette partie du territoire pendant l'année calendrier en cause, mais dont le taux varie selon l'intensité du tourisme dans le territoire concerné et son utilité, telle que le législateur la présume, pour le secteur économique (la catégorie de professions) en question, et

— qui ne prévoit pas de déduction de la taxe payée en amont?»

Affaire C-344/97

«L'article 33, paragraphe 1, de la sixième directive du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires (77/388/CEE, JO 1977, L 145, sixième directive TVA), doit-il être interprété en ce sens, en ce qui concerne le critère 'caractère de taxes sur le chiffre d'affaires', qu'il interdit à un État membre de prélever une taxe de tourisme (contribution) présentant les caractéristiques suivantes:

— la contribution financière est prélevée sur les entrepreneurs ayant un intérêt direct ou indirect dans le tourisme, et donc sur un grand nombre d'entrepreneurs, sans que tous soient cependant visés,

— elle est versée à une association locale de tourisme en vue de financer le développement du tourisme, ou à un fonds dont la compétence s'étend à l'ensemble du territoire du Land,

— l'assiette est constituée par le chiffre d'affaires annuel, à l'exception, notamment, du chiffre d'affaires formé par les prestations fournies à des clients ayant leur résidence (siège) en dehors du domaine d'application territorial de la disposition, pour autant qu'il ne s'agisse ni de prestations destinées à une partie d'établissement située dans ledit domaine d'application territorial (Bundesland de l'État membre constitué sous forme fédérale) ni de prestations fournies à des consommateurs finaux, ainsi qu'à l'exception du chiffre d'affaires constitué par d'autres prestations, pour autant que ces prestations n'aient pas été exclusivement ou principalement fournies dans le domaine d'application territorial de la disposition (le Bundesland de l'État membre),

— le montant du droit est fonction du profit que la branche à laquelle appartient l'assujetti retire du tourisme, tel que l'évalue le législateur,

— le montant du droit est plus élevé dans les lieux fortement touristiques que dans les autres, et

— un droit à déduction des taxes versées en amont n'est pas prévu?»

Affaire C-390/97

«L'article 33, paragraphe 1, de la sixième directive 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 (77/388/CEE), interdit-il le maintien d'une contribution (en raison de son caractère de taxes sur le chiffre d'affaires), qui est à payer dans un Bundesland (État fédéré) d'un État membre des Communautés européennes par toutes les entreprises — directement ou indirectement intéressées au tourisme — qui ont leur siège ou un établissement dans ce Land, pour une année calendrier, et dont le montant est calculé en substance de manière proportionnelle par rapport au chiffre d'affaires réalisé par l'entrepreneur dans ce Land pendant l'année calendrier en cause, mais dont le taux varie selon le secteur économique (catégorie de professions) concerné, en fonction d'un avantage retiré du tourisme, tel que le législateur le présume, et qui ne prévoit pas de déduction de la taxe payée en amont?»

9 Par ordonnance du président de la Cour du 18 novembre 1997, les affaires C-338/97 et C-344/97 ont été jointes aux fins de la procédure écrite, de la procédure orale et de l'arrêt. Par ordonnance du président de la cinquième chambre de la Cour du 15 décembre 1998, les affaires jointes C-338/97 et C-344/97 et l'affaire C-390/97 ont été jointes aux fins de la procédure orale et de l'arrêt.

10 Par ses trois questions, qu'il convient d'examiner ensemble, la juridiction de renvoi demande en substance si la sixième directive, et notamment son article 33, s'oppose à une contribution du type de celles instaurées par le Steiermärkische Tourismusgesetz, le Tiroler Tourismusgesetz et le Kärntner Fremdenverkehrsabgabegesetz, due par les entrepreneurs d'un Bundesland qui ont un intérêt économique dans le tourisme, calculée, en principe, sur la base du chiffre d'affaires annuel, et dont ne sont pas déductibles les montants de la taxe acquittés en amont.

11 La Steiermärkische Landesregierung et la Tiroler Landesregierung, ainsi que le gouvernement autrichien et la Commission, estiment que la sixième directive ne s'oppose pas à une telle contribution. Ils font valoir qu'elle n'est pas une taxe sur le chiffre d'affaires, interdite par l'article 33 de la sixième directive, car elle n'est pas comparable à la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la « TVA ») et ne porte pas atteinte au fonctionnement du système commun de TVA.

12 Les parties requérantes au principal considèrent, au contraire, qu'une telle contribution doit s'analyser comme une taxe sur le chiffre d'affaires qui porte atteinte au système commun de TVA et est prohibée par l'article 33 de la sixième directive.

13 A cet égard, il convient de rappeler les objectifs que poursuit l'instauration d'un système commun de TVA.

14 Il ressort des considérants de la première directive 67/227/CEE du Conseil, du 11 avril 1967, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires (JO 1967, 71, p. 1301, ci-après la « première directive »), que l'harmonisation des législations relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires doit permettre d'établir un marché commun comportant une

concurrence non faussée et ayant des caractéristiques analogues à celles d'un marché intérieur, en éliminant les différences d'impositions fiscales susceptibles de fausser la concurrence et d'entraver les échanges.

15 L'institution d'un système commun de TVA a été réalisée par la deuxième directive 67/228/CEE du Conseil, du 11 avril 1967, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires — Structure et modalités d'application du système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO 1967, 71, p. 1303, ci-après la «deuxième directive»), et par la sixième directive.

16 Selon la jurisprudence constante de la Cour (voir, en dernier lieu, arrêt du 19 février 1998, SPAR, C-318/96, Rec. p. I-785), le principe du système commun de TVA consiste, en vertu de l'article 2 de la première directive, à appliquer aux biens et aux services, jusqu'au stade du commerce de détail, un impôt général sur la consommation exactement proportionnel au prix des biens et des services, quel que soit le nombre de transactions intervenues dans le processus de production et de distribution antérieur au stade d'imposition.

17 Toutefois, à chaque transaction, la TVA n'est exigible qu'après déduction du montant de la TVA qui a grevé directement le coût des divers éléments constitutifs du prix; le mécanisme des déductions est aménagé par l'article 17, paragraphe 2, de la sixième directive, de telle sorte que les assujettis soient autorisés à déduire de la TVA dont ils sont redevables les montants de TVA qui ont déjà grevé les biens ou les services en amont et que la taxe ne frappe, à chaque stade, que la valeur ajoutée et soit, en définitive, supportée par le consommateur final.

18 Pour atteindre l'objectif d'une égalité des conditions d'imposition d'une même opération, quel que soit l'État membre dans lequel elle intervient, le système commun de TVA devait remplacer, aux termes des considérants de la deuxième directive, les taxes sur le chiffre d'affaires en vigueur dans les différents États membres.

19 Dans cet ordre d'idées, la sixième directive ne permet, à son article 33, le maintien ou l'introduction par un État membre d'impôts, de droits et de taxes frappant les livraisons de biens, les prestations de services ou les importations, que s'ils n'ont pas le caractère de taxes sur le chiffre d'affaires.

20 Pour apprécier si un impôt, un droit ou une taxe a le caractère de taxe sur le chiffre d'affaires, au sens de l'article 33 de la sixième directive, il y a notamment lieu de rechercher s'il a pour effet de compromettre le fonctionnement du système commun de TVA en grevant la circulation des biens et des services et en frappant les transactions commerciales d'une façon comparable à celle qui caractérise la TVA. La Cour a précisé, à cet égard, que doivent, en tout cas, être considérés comme grevant la circulation des biens et des services d'une façon comparable à la TVA les impôts, les droits et les taxes qui présentent les caractéristiques essentielles de la TVA (voir arrêt du 31 mars 1992, Dansk Denkavit et Poulsen Trading, C-200/90, Rec. p. I-2217).

21 La Cour retient à ce titre comme caractéristiques essentielles de la TVA: l'application générale de la taxe aux transactions ayant pour objet des biens ou des services; la fixation de son montant proportionnellement au prix perçu par l'assujetti en contrepartie des biens et des services qu'il fournit; la perception de la taxe à chaque stade du processus de production et de distribution, y compris celui de la vente au détail, quel que soit le nombre de transactions intervenues précédemment; la déduction de la taxe due par un assujetti des montants acquittés lors des étapes précédentes du processus, de telle sorte que la taxe ne s'applique, à un stade donné, qu'à la valeur ajoutée à ce stade et que la charge finale de la taxe repose en définitive sur le consommateur (voir, en ce sens, arrêt du 7 mai 1992, Bozzi, C-347/90, p. I-2947).

22 Or, une contribution telle que celles instaurées par le Steiermärkische Tourismusgesetz, le Tiroler Tourismusgesetz et le Kärntner Fremdenverkehrsabgabegesetz ne grève pas la circulation des biens et des services et ne frappe pas les transactions commerciales d'une façon comparable à celle qui caractérise la TVA.

23 En premier lieu, aucune déduction des montants prélevés en amont n'est prévue, de telle sorte que les taxes s'appliquent non seulement à la valeur ajoutée à un stade donné du processus de production et de distribution, mais au chiffre d'affaires global réalisé par les entreprises assujetties.

24 En second lieu, les taxes ne sont pas répercutées sur le consommateur final d'une manière caractéristique de la TVA. En effet, même si l'on peut supposer qu'une entreprise qui pratique la vente au consommateur final tiendra compte, pour fixer son prix, du montant de la taxe incorporé à ses frais généraux, toutes les entreprises ne jouissent pas de la possibilité de répercuter ainsi, ou de répercuter totalement, la charge de l'impôt.

25 En troisième lieu, les taxes en faveur du tourisme étant calculées, moyennant certaines exonérations, sur la base d'un chiffre d'affaires global réalisé annuellement, il n'est pas possible de déterminer avec précision le montant de la taxe répercuté sur le client à l'occasion de chaque vente ou de chaque prestation de service et la condition de proportionnalité de ce montant aux prix perçus par l'assujetti n'est donc pas davantage satisfaite.

26 Il en résulte que les taxes en faveur du tourisme ne constituent pas un impôt sur la consommation dont la charge incomberait au consommateur final du produit, mais des taxes sur l'activité des entreprises concernées par le tourisme.

27 Ainsi, à supposer même que les contributions en cause au principal soient d'applicabilité générale ou quasi générale dans les Bundesländer concernés, cette circonstance ne saurait suffire à les qualifier de taxes sur le chiffre d'affaires, au sens de l'article 33 de la sixième directive, dans la mesure où elles ne frappent pas les transactions commerciales d'une façon comparable à celle qui caractérise la TVA.

28 Dans ces conditions, il y a lieu de répondre aux questions posées que la sixième directive, et notamment son article 33, ne s'oppose pas à une contribution du type de celles instaurées par le Steiermärkische Tourismusgesetz, le Tiroler Tourismusgesetz et le Kärntner Fremdenverkehrsabgabegesetz, due par les entrepreneurs d'un Bundesland qui ont un intérêt économique dans le tourisme, calculée, en principe, sur la base du chiffre d'affaires annuel, et dont ne sont pas déductibles les montants de la taxe acquittés en amont.

Sur les dépens

29 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 nationale, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens.

Par ces motifs,

LA COUR (cinquième chambre),

statuant sur les questions à elle soumises par le Verwaltungsgerichtshof, par ordonnances des 12 août et 27 octobre 1997, dit pour droit:

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, et notamment son article 33, ne s'oppose pas à une contribution du type de celles instaurées par le Steiermärkische Tourismusgesetz, le Tiroler Tourismusgesetz et le Kärntner Fremdenverkehrsabgabegesetz, due par les entrepreneurs d'un Bundesland qui ont un intérêt économique dans le tourisme, calculée, en principe, sur la base du chiffre d'affaires annuel, et dont ne sont pas déductibles les montants de la taxe acquittés en amont.

Puissochet Jann Gulmann

Edward Sevón

Ainsi prononcé en audience publique à Luxembourg, le 8 juin 1999.

Le greffier

R. Grass

Le président de la cinquième chambre

J.-P. Puissochet