CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL
M. ANTONIO TIZZANO
présentées le 28 octobre 2004 [1]

I — Introduction

1. La présente affaire porte sur une question préjudicielle relative à l'interprétation de l'article 87 CE soumise à la Cour, par le Verwaltungsgerichtshof (Autriche), conformément à l'article 234 CE.

2. Le juge de renvoi demande en substance à la Cour de préciser si une réglementation nationale qui prévoit que des prestations médicales passent d'un régime d'assujettissement à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) à un régime d'exonération et sans que ce changement de régime implique de régularisation des déductions telle que prévue à l'article 20 de la sixième directive TVA [2] (ci-après la «sixième directive») constitue une aide d'État au sens de l'article 87 CE.

1 — Langue originale: l'italien.

2 — 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)

II — Cadre juridique

Le droit communautaire

3. Aux fins de la présente affaire, il convient de rappeler en premier lieu l'article 87, paragraphe 1, CE, lequel dispose, comme on le sait, sauf dérogations prévues par le traité CE, l'incompatibilité avec le marché commun des aides accordées par les États ou au moyen de ressources d'État qui faussent ou menacent de fausser la concurrence en favorisant certaines entreprises et affectent les échanges entre États membres.

4. L'article 88, paragraphe 3, CE prévoit ensuite que la Commission doit être informée en temps utile des projets tendant à instituer ou à modifier des aides et que les États membres ne peuvent mettre à exécution les mesures projetées avant que cette procédure n'ait abouti à une décision.

5. Il faut également mentionner l'article 86, paragraphe 2, CE qui dispose que:

«Les entreprises chargées de la gestion de services d'intérêt économique général ou présentant le caractère d'un monopole fiscal sont soumises aux règles du présent traité, notamment aux règles de concurrence, dans les limites où l'application de ces règles ne fait pas échec à l'accomplissement en droit ou en fait de la mission particulière qui leur a été impartie. Le développement des échanges ne doit pas être affecté dans une mesure contraire à l'intérêt de la Communauté.»

6. Certaines des dispositions de la sixième directive TVA sont en outre pertinentes aux fins de la présente affaire.

7. L'article 13, A, paragraphe 1, sous c), de la directive prévoit une exonération pour des prestations médicales, en faisant valoir ce qui suit:

«A. Exonérations en faveur de certaines activités d'intérêt général

1. Sans préjudice d'autres dispositions communautaires, les États membres exonèrent, dans les conditions qu'ils fixent en vue d'assurer l'application correcte et simple des exonérations prévues ci-dessous et de prévenir toute fraude, évasion et abus éventuels:

[...]

c) les prestations de soins à la personne effectuées dans le cadre de l'exercice des professions médicales et paramédicales telles qu'elles sont définies par l'État membre concerné;

[...]»

8. Cette exonération s'applique en Autriche depuis le 1er janvier 1997. L'annexe XV, point IX, de l'acte relatif aux conditions d'adhésion de la république d'Autriche, de la république de Finlande et du royaume de Suède et aux adoptions des traités sur lesquels est fondée l'Union européenne (JO 1994, C 241, et JO 1995, L 1, p. 1), dispose comme suit, en ce qui concerne la présente affaire:

«a) Nonobstant l'article 12 et l'article 13 point A 1):

la république d'Autriche peut, jusqu'au 31 décembre 1996, continuer à appliquer: [...]

— un taux de TVA réduit (10 %) aux services hospitaliers dans le domaine des soins de santé publics et de l'assistance sociale ainsi qu'aux services de transport des malades et des blessés dans des véhicules spécialement conçus à cet effet, pour autant que ces services soient fournis par des instances dûment autorisées;

— un taux de TVA normal (20 %) aux prestations de soins de santé fournies par des médecins dans le domaine de la santé publique et de l'assistance sociale;

— une dérogation, avec remboursement de la taxe payée au stade antérieur, aux prestations fournies par les institutions de sécurité sociale et d'assistance sociale

[...]»

9. L'article 17 de la directive concerne l'origine et la portée du droit à déduction et dispose que:

«1. Le droit à déduction prend naissance au moment où la taxe déductible devient exigible.

2. 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 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;

[...]»

10. La régularisation des déductions est réglementée par l'article 20 de la directive qui prévoit que:

«1. La déduction initialement opérée est régularisée suivant les modalités fixées par les États membres, notamment:

a) lorsque la déduction est supérieure ou inférieure à celle que l'assujetti était en droit d'opérer;

b) lorsque des modifications des éléments pris en considération pour la détermination du montant des déductions sont intervenues postérieurement à la déclaration, notamment en cas d'achats annulés ou en cas de rabais obtenus; toutefois, il n'y a pas lieu à régularisation en cas d'opérations totalement ou partiellement impayées, en cas de destruction, de perte ou de vol dûment prouvés ou justifiés et en cas de prélèvements effectués pour donner des cadeaux de faible valeur et des échantillons visés à l'article 5 paragraphe 6. Toutefois, les États membres ont la faculté d'exiger la régularisation pour les opérations totalement ou partiellement impayées et en cas de vol.

2. En ce qui concerne les biens d'investissement, une régularisation est opérée pendant une période de cinq années, dont celle au cours de laquelle le bien a été acquis ou fabriqué. Chaque année, cette régularisation ne porte que sur le cinquième de la taxe dont ces biens ont été grevés. Cette régularisation est effectuée en fonction des modifications du droit à déduction intervenues au cours des années suivantes, par rapport à celui de l'année au cours de laquelle le bien a été acquis ou fabriqué.

Par dérogation au premier alinéa, les États membres peuvent, lors de la régularisation, se baser sur une période de cinq années entières à compter du début de l'utilisation du bien.

En ce qui concerne les biens d'investissement immobiliers, la durée de la période servant de base au calcul des régularisations peut être portée jusqu'à dix ans.»

Le droit national

11. L'article 6, paragraphe 1, point 19, de l'Umsatzsteuergesetz 1994 (loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires, ci-après l'«UStG») prévoit qu'en Autriche les opérations afférentes à l'activité de médecin sont exonérées de la TVA. Aux termes de l'article 29, paragraphe 5, de l'UStG et en application de l'annexe XV de l'acte d'adhésion de la république d'Autriche à l'Union européenne, cette exonération n'est applicable qu'aux opérations réalisées après le 31 décembre 1996. Les prestations médicales fournies avant cette date étaient par conséquent assujetties à la TVA et taxées sur la base du taux normal d'imposition.

12. La régularisation des déductions est prévue à l'article 12, points 10 et 11, de l'UStG, qui dispose que:

«10. Lorsque, concernant un bien utilisé par l'entrepreneur dans son entreprise comme

bien d'investissement, il survient, au cours des quatre années civiles suivant l'année de sa première utilisation, une modification dans les circonstances ayant déterminé, l'année civile de sa première utilisation, la déduction (paragraphe 3), une compensation est opérée pour chaque année concernée par la modification en régularisant la déduction.

Cette règle s'applique mutatis mutandis aux taxes ayant grevé en amont les frais ultérieurs d'acquisition ou de fabrication, les dépenses à inscrire à l'actif et les frais de grosses réparations immobilières; la période de régularisation commence alors l'année civile suivant celle au cours de laquelle les prestations ayant fait naître ces frais et dépenses ont été utilisées pour la première fois en liaison avec le bien d'investissement.

En ce qui concerne les immeubles au sens de l'article 2 du Grunderwerbssteuergesetz 1987 (loi autrichienne sur les droits d'enregistrement) (y compris les dépenses à inscrire à l'actif et les frais de grosses réparations), la période de quatre années civiles est remplacée par une période de neuf années civiles.

[...]

11. Lorsqu'il survient, concernant un bien fabriqué ou acquis par l'entrepreneur pour son entreprise ou d'autres prestations exécutées pour son entreprise, une modification dans les circonstances ayant déterminé la déduction (paragraphe 3) et que le paragraphe 10 n'est pas applicable, les déductions sont régularisées pour l'exercice au cours duquel la modification est intervenue.»

13. L'article XIV, paragraphe 3, de la loi fédérale n° 21/1995, telle que modifiée par la loi n° 756/1996 (ci-après la «loi n° 21/1995»), exclut cependant une telle régularisation en ce qui concerne les déductions effectuées par des médecins avant le passage au régime d'exonération en indiquant que:

«Ne donne pas lieu à régularisation des déductions, conformément à l'article 12, paragraphes 10 et 11 de l'UStG, l'application — effectuée pour la première fois après le 31 décembre 1996 — des dispositions de l'article 6, paragraphe 1, points 17 et 18 (sauf si elle concerne des établissements de soins, maisons de retraite, institutions pour aveugles et hospices) ainsi que 19 à 22 de l'UStG 1994.»

14. Il faut enfin relever que le Gesundheits- und Sozialbereich-Beihilfe-Gesetz 746/1996 (loi autrichienne sur les aides aux secteurs de

la santé et social) prévoit un système de subventions visant à compenser la TVA acquittée par les médecins et qui n'est plus déductible à la suite du passage au régime légal d'exonération.

III — Faits et procédure

15. M. Wolfgang Heiser, demandeur dans l'affaire au principal, est médecin spécialiste en art dentaire.

16. Dans sa déclaration de TVA pour l'année 1997, le demandeur au principal faisait valoir un dégrèvement de TVA d'environ 3,5 millions de ATS. Il fondait sa demande sur le fait que, en application de la législation autrichienne, les prestations médicales de longue durée (comme les traitements orthodontiques) commencées avant le 1er janvier 1997 (mais terminées après le 31 décembre 1996 — c'est-à-dire après le passage du régime de taxation au régime d'exonération de TVA —) sont considérées comme des prestations exonérées d'impôts. Puisqu'il avait versé la TVA sur les acomptes qu'il avait perçus avant 1997 pour des traitements d'orthodontie qui n'étaient pas encore achevés lors du passage au régime d'exonération, M. Heiser considérait qu'il pouvait appliquer rétrospectivement ce régime aux traitements en cause.

17. Partant du principe que, dans le cas de traitements orthodontiques de longue durée, le traitement dure environ un an, dans son avis de taxation sur le chiffre d'affaires pour l'année 1997, en date du 4 octobre 1999, le Finanzamt n'a par conséquent accordé le dégrèvement fiscal en cause que pour les traitements qui avaient débuté en 1996. Il n'a donc pris en compte, aux fins de l'exonération fiscale, que la somme de 1 460 000 ATS, laquelle était d'un montant inférieur à ce qui avait été demandé par M. Heiser.

18. Le requérant a par conséquent introduit une réclamation contre cette décision auprès de la Finanzlandesdirektion für Tirol, autorité compétente pour les réclamations. Celle-ci a notamment enjoint au Finanzamt, par courrier du 1er mars 2002, de vérifier dans quelle mesure il y avait lieu d'opérer une régularisation des déductions au 1er janvier 1997, en raison du passage du régime d'opérations assujetties à la TVA au régime d'opérations exonérées, conformément à l'article 12, paragraphe 10, de l'UStG.

19. Le 19 septembre 2002, à la suite de ces vérifications, la Finanzlandesdirektion für Tirol a rejeté le recours contre l'avis d'imposition et a modifié la décision du Finanzamt de manière défavorable au demandeur, en procédant à une régularisation à partir du 1er janvier 1997, des déductions effectuées par M. Heiser entre 1993 et 1996 pour des investissements en biens mobiliers et immobiliers. Le montant

total de ces régularisations s'est élevé à 254 506,09 ATS (équivalant à 18 495, 69 euros).

20. M. Heiser a par conséquent introduit un recours devant le Verwaltungsgerichtshof, dans lequel il fait notamment grief à l'autorité compétente d'avoir procédé à la régularisation des déductions. Il a motivé ce recours en faisant valoir que l'article XIV, paragraphe 3, de la loi 21/1995 exclut expressément que les médecins doivent procéder à une régularisation des déductions en cause à partir du 1er janvier 1997.

21. Pour sa part, la Finanzlandesdirektion für Tirol a répondu qu'il n'y avait en l'espèce aucun motif spécifique d'appliquer l'article XIV, paragraphe 3, de la loi 21/1995, puisque cette disposition constitue une aide d'État accordée conformément à l'article 87 CE, qui n'a pas été notifiée à la Commission et n'a par conséquent pas été approuvée par celle-ci. Or, selon l'article 88, paragraphe 3, CE, les autorités autrichiennes ne sont pas autorisées à mettre à exécution des aides non notifiées. En outre, selon la Finanzlandesdirektion, cette disposition serait également contraire à l'article 20 de la sixième directive.

22. Le Verwaltungsgerichtshof, qui s'interrogeait sur l'interprétation de l'article 87 CE, a décidé par ordonnance du 31 mars 2003 de surseoir à statuer et de soumettre à la Cour la question préjudicielle suivante:

«Convient-il de qualifier d'aide d'État au sens de l'article 87 CE une règle telle que celle énoncée à l'article XIV, paragraphe 3, de la loi fédérale 21/1995, telle que modifiée par la loi 756/1996, c'est-à-dire une règle en vertu de laquelle le fait, pour des médecins, de passer d'un régime d'opérations assujetties à la taxe sur le chiffre d'affaires à un régime d'opérations exonérées n'entraîne pas la réduction, prescrite par l'article 20 de la sixième directive 77/388/CEE, de la déduction déjà opérée, concernant des biens qui continuent à être utilisés dans l'entreprise?»

23. Dans la procédure ainsi initiée, la requérante, le gouvernement autrichien et la Commission ont présenté des observations écrites et sont intervenus à l'audience du 30 septembre 2004.

IV — Analyse juridique

24. Comme nous l'avons vu, la question posée concerne l'article 87, paragraphe 1, CE. Le juge de renvoi demande en effet si la dérogation à l'obligation de rectification des

déductions prévue par la législation autrichienne en faveur des opérateurs du secteur médical doit être qualifiée d'aide d'État.

La question de la compatibilité de la réglementation nationale avec l'article 20 de la sixième directive

25. Avant de passer à l'examen de cette question, nous devons souligner que toutes les parties qui sont intervenues à l'audience ont également présenté des observations sur la compatibilité de la règle nationale en cause avec l'article 20 de la sixième directive.

26. En particulier, la Commission conteste l'existence d'une telle compatibilité. Par une série d'arguments textuels et téléologiques, elle arrive en effet à la conclusion que l'article 20 impose de procéder à la régularisation des déductions à la suite de la modification du régime de TVA intervenue en Autriche. La Commission souligne toutefois qu'une telle régularisation ne peut être requise qu'en ce qui concerne la TVA déduite après l'adhésion de la république d'Autriche à l'Union européenne, c'est-à-dire après le 1er janvier 1995. Avant cette date, en effet, la sixième directive n'était pas applicable en Autriche; la question de la régularisation des déductions effectuées antérieurement devrait par conséquent être résolue au regard de la législation autrichienne alors applicable.

27. Le gouvernement autrichien et M. Heiser font valoir au contraire que le principe de protection de la confiance légitime et de la sécurité juridique fait obstacle à ce que le droit à la déduction de la TVA, une fois né, puisse subir par la suite une régularisation en application de l'article 20 de la directive en conséquence du passage d'un régime d'assujettissement à la TVA à un régime d'exonération, c'est-à-dire d'un événement étranger à la volonté de l'assujetti. Ils font valoir que la réglementation autrichienne est par conséquent conforme à l'article 20 de la sixième directive, telle qu'elle est interprétée à la lumière des principes généraux de l'ordre juridique communautaire susmentionnés.

28. En ce qui nous concerne, il nous faut rappeler que le Verwaltungsgerichtshof n'a pas demandé à la Cour de se prononcer à titre préjudiciel sur l'interprétation de l'article 20 de la directive.

29. En dépit de cela, il convient tout de même de se poser la question de la nécessité éventuelle d'une réponse sur ce point. En effet, comme cela a été précisé dans la jurisprudence communautaire, «en vue de fournir à la juridiction qui lui a adressé une question préjudicielle une réponse utile, la Cour peut être amenée à prendre en considération des normes de droit commu-

nautaire auxquelles le juge national n'a pas fait référence dans l'énoncé de sa question» [3].

30. Il nous faut par conséquent vérifier si l'interprétation de la disposition communautaire en cause est utile pour résoudre la question posée dans l'affaire au principal.

31. Or, il nous semble que tel n'est pas le cas. Il est en effet évident que le fait d'admettre l'argument concernant la compatibilité de la réglementation nationale avec l'article 20 de la sixième directive n'aurait aucune conséquence sur l'affaire au principal. Il resterait en effet à établir si la dérogation introduite par cet article constitue en toute hypothèse une aide d'État au sens de l'article 87, paragraphe 1, CE ou si tel n'est pas le cas. L'interprétation précitée de l'article 20 ne fournirait par conséquent aucune aide au juge national pour la solution du litige au principal.

32. Il en irait manifestement différemment si l'on admettait la solution proposée par la Commission, à savoir que l'article 20 de la directive fait obstacle à une réglementation nationale qui ne prévoit pas la régularisation des déductions en cas de modification de la législation applicable [4]. En effet, dans ce cas, il conviendrait en principe de ne pas appliquer la règle en cause dans la mesure où elle est contraire à une disposition du droit communautaire et il ne serait donc pas nécessaire de vérifier si elle constitue par ailleurs une aide d'État.

33. À bien y regarder, toutefois, dans la présente affaire, même la solution précitée ne déboucherait pas sur une réponse pertinente pour la juridiction nationale. Comme le relève à juste titre la Commission, tel est le cas puisque le juge national ne peut pas ne pas appliquer la règle nationale éventuellement jugée contraire à la directive pour imposer la régularisation des déductions en cause. S'il le faisait, cela impliquerait en effet nécessairement la condamnation de M. Heiser au paiement de taxes d'un montant plus élevé que celui qui résulte de l'application de la règle nationale précitée. Or, comme la Cour l'a souligné à plusieurs reprises, «selon l'article [249] le caractère contraignant d'une directive sur lequel est fondée la possibilité d'invoquer celle-ci devant une juridiction nationale n'existe qu'à l'égard de 'tout État membre destinataire'. Il s'ensuit qu'une directive ne peut pas par elle-même créer d'obligations dans le

3 — Arrêts du 20 mars 1986, Tissier (35/85, Rec. p. 1207, point 9); du 27 mars 1990, Bagli Pennacchiotti (C-315/88, Rec. p. I-1323, point 10), et du 18 novembre 1999, Teckal (C-107/98, Rec. p. I-8121, point 39).

4 — Interprétation sur laquelle nous continuons par ailleurs à éprouver les doutes que nous avions exprimés dans nos conclusions dans l'affaire Gemcente Leusden et Holin Groep (arrêt du 29 avril 2004, C-487/01 et C-7/02, Rec. p. I-5337).

chef d'un particulier et qu'une disposition d'une directive ne peut donc pas être invoquée en tant que telle à l'encontre d'une telle personne» [5]. M. Heiser, qui fait valoir un droit précis qui lui a été spécifiquement conféré par une disposition nationale ne saurait par conséquent se voir opposer qu'une telle disposition est incompatible avec l'article 20 [6].

34. Dans les deux cas par conséquent, la réponse à la question posée n'est pas utile au juge national.

35. Nous nous bornerons pour ce motif à examiner la question posée par la juridiction de renvoi, à savoir si la dérogation à l'obligation de régularisation dont bénéficie le secteur médical autrichien peut constituer une aide d'État conformément à l'article 87 CE.

Analyse de la question

36. La république d'Autriche et M. Heiser, d'une part, la Commission, de l'autre, donnent une réponse diamétralement opposée à cette question en justifiant leur réponse par des arguments que nous retracerons dans la suite des présentes conclusions, là où cela s'avérera nécessaire. Alors que la Commission considère que la règle litigieuse constitue une aide d'État, les deux autres parties soutiennent le contraire.

37. Nous devons, quant à nous, rappeler que conformément à la jurisprudence constante de la Cour, pour apprécier si une mesure publique constitue une aide d'État, il faut vérifier si quatre conditions cumulatives sont remplies: i) la mesure en question doit conférer un avantage sélectif à certaines entreprises ou à certaines productions, ii) cet avantage doit être accordé directement ou indirectement au moyen de ressources d'État, iii) la mesure en cause doit fausser ou menacer de fausser la concurrence et iv) doit être susceptible d'affecter les échanges entre États membres [7].

38. Nous passons à présent à l'analyse de ces conditions en nous fondant sur l'affaire en

5 — Arrêt du 26 février 1986, Marshall (152/84, Rec. p. 723, point 48). Voir, plus récemment, arrêt du 14 septembre 2000, Collino et Chiappero (C-343/98, Rec. p. I-6659, point 20), et ordonnance du 24 octobre 2002, RAS (C-233/01, Rec. p. I-9411, point 22).

6 — Voir, notamment, ordonnance RAS, précitée, qui concernait la possibilité pour un juge national de ne pas appliquer une réglementation nationale incompatible avec la première directive 73/239/CEE du Conseil, du 24 juillet 1973, portant coordination des dispositions législatives, réglementaires et administratives concernant l'accès à l'activité de l'assurance directe autre que l'assurance sur la vie, en vue d'obtenir la condamnation d'un assuré au versement d'une prime plus élevée que celle qui résulte de l'application de ladite réglementation nationale. Sur cette question, la Cour a conclu que «l'interprétation [de la directive] demandée par la juridiction nationale [...] ne saurait, en tout état de cause, permettre la condamnation de M. Le Bue au versement d'un supplément de prime qui n'est pas fondé sur le droit national applicable en l'espèce au principal [...]» (point 21).

7 — Voir, par exemple, arrêt du 24 juillet 2003, Altmark Trans et Regierungspräsidium Magdeburg (C-280/00, Rec. p. I-7747, point 74).

cause, en rappelant toutefois à titre préliminaire que la question de l'existence éventuelle d'une aide d'État ne se pose en l'espèce que dans la mesure où elle concerne une activité économique, c'est-à-dire une activité consistant à offrir des biens ou des services sur un marché spécifique [8]. En effet, comme on le sait, une mesure ne peut constituer une aide d'État que si elle bénéficie à une «entreprise», notion qui, aux fins de l'application des règles du traité dans le domaine du droit de la concurrence, comprend «toute entité exerçant une *activité économique*, indépendamment du statut juridique de cette entité et de son mode de financement» [9].

39. Il est vrai qu'il n'est pas tout à fait sûr qu'il soit toujours et nécessairement satisfait à cette condition dans le domaine des soins médicaux. Nous rappelons en effet que, selon une orientation jurisprudentielle de la Cour en matière de sécurité sociale, les organismes qui exercent une fonction de «caractère exclusivement social» dépourvue de tout but lucratif ne doivent pas être considérés comme des entreprises [10]. Cependant, tel n'est pas le cas en l'espèce. Nous sommes au contraire en présence d'une situation semblable à celle qui a fait l'objet de l'arrêt Pavlov e.a., concernant des médecins spécialistes néerlandais. Dans cet arrêt, la Cour a jugé que ces médecins constituent des entreprises au sens du traité, à partir du moment où, «en leur qualité d'opérateurs économiques indépendants, ils fournissent des services sur un marché, à savoir, celui des services médicaux spécialisés, [...] reçoivent de leurs patients une rémunération pour les services qu'ils leur prodiguent et assument les risques financiers afférents à l'exercice de leur activité» [11].

40. Après avoir clarifié ce point, nous passons maintenant à l'examen des conditions précitées.

41. *i)* En ce qui concerne la première condition, nous relevons d'abord que la disposition en cause procure indéniablement un avantage au secteur médical autrichien. Les opérateurs de ce secteur n'ont en effet pas été tenus de supporter la charge financière qui leur aurait été imposée à la suite du passage d'un régime de taxation à un régime d'exonération de la TVA en l'absence d'une dérogation à l'obligation de régularisation. La mesure en cause a par conséquent allégé la charge fiscale qui pesait sur eux.

8 — Arrêt du 12 septembre 2000, Pavlov e.a. (C-180/98 à C-184/98, Rec. p. I-6451, point 75). Voir, également, arrêts du 16 juin 1987, Commission/Italie (118/85, Rec. p. 2599, point 7); du 18 juin 1998, Commission/Italie (C-35/96, Rec. p. I-3851, point 36); du 25 octobre 2001, Ambulanz Glöckner (C-475/99, Rec. p. I-8089, point 19); du 19 février 2002, Wouters e.a. (C-309/99, Rec. p. I-1577, point 47), et du 22 janvier 2002, CISAL (C- 218/00, Rec. p. I-691, point 23).

9 — Arrêts du 23 avril 1991, Höfner et Elser (C-41/90, Rec. p. I-1979, point 21); du 6 novembre 1995, FFSA e.a. (C-244/94, Rec. p. I-4013, point 14); du 11 décembre 1997, Job Centre (C-55/96, Rec. p. I-7119, point 21); Pavlov e.a., précité point 74; Wouters e.a., précité point 46, ainsi que du 16 mars 2004, AOK Bundesverband e.a. (C-264/01, C-306/01, C-354/01 et C-355/01, Rec. p. I-2493, point 46), c'est nous qui soulignons.

10 — Voir, notamment, arrêts du 17 février 1993, Poucet et Pistre (C-159/91 et C-160/91, Rec. p. I-637, points 15 et 18); du Tribunal du 4 mars 2003, Fenin (T-319/99, Rec. p. II-357, points 38 à 39) ainsi que AOK Bundesverband e.a., précité, points 47 à 51).

11 — Arrêt, précité, point 76.

42. Il s'agit par ailleurs d'un avantage sélectif en ce qu'il s'applique à un seul secteur d'activité (le secteur médical) et qu'il place ses «bénéficiaires dans une situation financière plus favorable que les autres contribuables» [12].

43. À cet égard, il convient de rappeler que la circonstance qu'une mesure étatique confère un avantage en faveur de tout un secteur économique n'est pas suffisante, contrairement à ce que soutient le gouvernement autrichien, pour faire disparaître le caractère sélectif de cette même mesure et, par conséquent, exclure qu'elle soit qualifiée d'aide d'État. En effet, comme cela résulte du libellé même de l'article 87, paragraphe 1, CE des mesures étatiques qui concernent «certaines productions» ou un secteur spécifique d'activité peuvent relever du champ d'application de cet article [13]. Il en va ainsi notamment des mesures destinées «à exempter partiellement les entreprises d'un [secteur industriel particulier] des charges pécuniaires découlant de l'application normale du système général» [14], définition qui cadre parfaitement avec la présente affaire. La règle nationale litigieuse a, en effet, soumis le secteur médical à un régime dérogatoire plus favorable à l'assujetti que les règles ordinaires en matière de TVA applicables aux autres secteurs.

44. Il ne nous semble pas que puissent donner lieu à une autre conclusion les observations du gouvernement autrichien, selon lesquelles, tout en introduisant une différence de traitement fiscal entre différents secteurs d'activité, la règle litigieuse ne vise pas à instaurer un avantage en faveur du secteur médical, eu égard à l'objectif qu'elle poursuit. Cette mesure viserait en effet un objectif d'intérêt général, à savoir faciliter la fourniture de soins médicaux et par conséquent, de «services d'intérêt économique général», tels que prévus à l'article 86, paragraphe 2, CE. Le gouvernement autrichien indique notamment que la règle en cause a été adoptée à la seule fin d'éviter que les organismes de sécurité sociale n'aient à supporter des charges supplémentaires du fait que le secteur de la santé passait d'un régime d'opérations assujetties à la TVA à un régime d'exonération fiscale. En application des conventions conclues entre le conseil de l'ordre des médecins autrichiens et les organismes de sécurité sociale, ces organismes auraient dû en effet verser aux médecins une compensation adéquate de la charge financière supplémentaire liée à la modification du régime fiscal. Le législateur autrichien a par conséquent décidé de ne pas faire supporter cette charge par les organismes de sécurité sociale et prévu, pour la TVA déduite avant le passage au régime d'exonération, une dérogation à l'obligation de régularisation et pour la TVA qui n'est plus déductible à la suite d'un tel changement de régime, le versement d'aides directes (voir ci-dessus, point 13).

45. À cet égard, nous rappelons avant tout que la nature des objectifs d'une mesure

12 — Arrêt du 15 mars 1994, Banco Exterior de España (C-387/92, Rec. p. I-877, point 14).

13 — Arrêts du 14 octobre 1987, Allemagne/Commission (248/84, Rec. p. 4013, point 18) et du 17 juin 1999, Belgique/Commission (C-75/97, Rec. p. I-3671, point 33).

14 — Arrêt Belgique/Commission, précité, point 33.

étatique n'est pas suffisante pour qu'elle ne soit pas ipso facto qualifiée d'aide d'État. S'il en allait autrement, il serait suffisant pour l'État membre d'invoquer la légalité de la finalité d'une intervention publique pour éviter l'application des règles du traité relatives aux aides d'État. En effet, l'article 87 CE, tel qu'il a été interprété par une jurisprudence bien établie de la Cour, «ne distingue pas selon les causes ou les objectifs des interventions étatiques, mais définit celles-ci en fonction de leurs effets» [15], à savoir, l'éventualité d'une distorsion de la concurrence. La circonstance que la mesure en cause répond à des objectifs d'intérêt général n'est par conséquent pas suffisante pour l'exclure de la notion d'aide [16].

46. La référence à l'article 86, paragraphe 2, CE opérée par le gouvernement autrichien ne nous semble pas non plus pertinente. Sur la base de la disposition précitée du traité, la Cour a considéré que des interventions étatiques ne répondent pas à la qualification d'aides d'État dès lors qu'elles ne sont que «la contrepartie des prestations effectuées par les entreprises bénéficiaires pour exécuter des obligations de service public, de sorte que ces entreprises ne profitent pas, en réalité, d'un avantage financier» [17]. Or, il nous semble évident qu'une règle générale qui s'applique à l'ensemble des prestations médicales et paramédicales, indépendamment du type de prestations effectuées et du type de coûts exposés, telle que celle qui fait l'objet de la présente affaire, ne saurait relever d'une telle exception.

47. Cela ayant été précisé, il est également vrai que toutes les différences de traitement entre entreprises ou secteurs d'activité ne constituent pas un avantage au sens de l'article 87 CE [18]. En effet, selon la jurisprudence communautaire, ne remplit pas la condition de sélectivité (et constitue une «mesure» dite «d'intérêt général») une mesure qui, quoique constitutive d'un avantage pour son bénéficiaire, se justifie par la «*nature ou l'économie générale* du système

15 — Arrêts du 26 septembre 1996, France/Commission, (C-241/94, Rec. p. I-4551, point 21); du 29 avril 1999, Espagne/Commission (C-342/96, Rec. p. I-2459, point 23); Belgique/Commission, précité, point 25; du 13 juin 2002, Pays-Bas/Commission (C-382/99, Rec. p. I-5163, point 61), et du 20 novembre 2003, GEMO (C-126/01, Rec. p. I-13769, point 34).

16 — Voir notamment, l'arrêt du 24 février 1987, Deufil/Commission (310/85, Rec. p. 901, point 8).

17 — Arrêt Altmark Trans et Regierungspräsidium Magdeburg, précité, point 87. La Cour a précisé que, pour que, dans un cas concret, une telle compensation puisse échapper à la qualification d'aide d'État, quatre conditions doivent être réunies: 1) l'entreprise bénéficiaire doit effectivement être chargée de l'exécution d'obligations de service public et ces obligations doivent avoir été clairement définies; 2) les paramètres sur la base desquels est calculée la compensation doivent préalablement être établis de façon objective et transparente; 3) la compensation ne doit pas dépasser ce qui est nécessaire pour couvrir tout ou partie des coûts occasionnés par l'exécution des obligations de service public, en tenant compte des recettes y relatives ainsi que d'un bénéfice raisonnable; 4) lorsque le choix de l'entreprise n'est pas effectué dans le cadre d'une procédure de marché public, le niveau de compensation doit être déterminé sur la base d'une analyse des coûts qu'une entreprise moyenne, bien gérée, aurait encourus pour exécuter les obligations de service public en cause (point 95).

18 — Voir, par exemple, arrêts du 9 décembre 1997, Tiercé Ladbroke/Commission (C-353/95 P, Rec. p. I-707, point 33) et du 22 novembre 2001, Ferring (C-53/00, Rec. p. I-9067, point 17).

dans lequel elle s'inscrit» [19]. Peuvent relever de cette catégorie, entre autres, des différenciations en matière fiscale à condition qu'elles soient dictées par des exigences tenant à la logique du système fiscal [20] et pas simplement par des finalités générales et des objectifs visés par l'État en adoptant les mesures en cause [21].

48. Il ne nous semble pas cependant que ces conditions soient réunies en l'espèce. La mesure litigieuse est en effet motivée par des considérations que l'on peut difficilement rattacher à des motifs inhérents au système fiscal. Il s'agit, comme cela est confirmé par les explications fournies par le gouvernement autrichien, d'une mesure uniquement destinée à alléger les conditions de passage d'un régime fiscal à l'autre en faisant peser sur l'État certains des «coûts» de cette modification législative. Une telle mesure a été prise sans même que le gouvernement ait précisé de quelle manière la dérogation à l'obligation de régularisation peut être justifiée par la nature ou la structure du régime de la TVA.

49. Enfin, il nous semble qu'il y a également lieu de rejeter l'argument présenté par M. Heiser selon lequel la disposition nationale en cause ne constituerait pas un avantage, dans la mesure où elle se bornerait à compenser pour les médecins autrichiens le handicap qu'ils subissaient, en raison de la taxation de leurs prestations, par rapport à leurs collègues des autres États membres qui étaient, quant à eux, exonérés du paiement de la TVA. Les professions médicales ne seraient par conséquent pas favorisées, mais désavantagées et la mesure en cause ne ferait que (r)établir des conditions de concurrence équitables entre les opérateurs autrichiens et ceux des autres États membres.

50. Or, sans qu'il soit nécessaire d'examiner la question de savoir si l'assujettissement à la TVA a réellement désavantagé les médecins autrichiens, il nous semble suffisant de rappeler une jurisprudence bien établie de la Cour selon laquelle la circonstance qu'un État membre cherche à rapprocher, par des mesures unilatérales, les conditions de concurrence d'un certain secteur économique de celles prévalant dans d'autres États membres ne saurait enlever à ces mesures le caractère d'aides [22]. En d'autres termes,

19 — Arrêt du 8 novembre 2001, Adria-Wien Pipeline et Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, (C-143/99, Rec. p. I-8365, point 42), c'est nous qui soulignons. Voir, également, en ce sens, arrêts du 2 juillet 1974, Italie/Commission (173/73, Rec. p. 709, point 33); Tiercé Ladbroke/Commission, précité, point 35; Belgique/Commission, précité, point 33; du 26 septembre 2002, Espagne/Commission (C-351/98, Rec. p. I-8031, point 42), ainsi que du 29 avril 2004, GIL Insurance e.a. (C-308/01, Rec. p I-4777, point 60).

20 — Voir, notamment, arrêt Gil Insurance e.a., précité, dans lequel la Cour a considéré comme «justifiée par la nature et l'économie du système national de taxation des assurances» une mesure dont l'objectif était de «lutter contre des comportements visant à tirer profit de la disparité entre le taux normal de la taxe sur les primes d'assurance et celui de la TVA en manipulant les prix des locations ou de vente d'appareils et des assurances qui y sont liées» (point 74).

21 — Voir, par exemple, arrêt Espagne/Commission, précité, dans lequel la Cour a rejeté les arguments du gouvernement espagnol selon lequel une mesure visant à faciliter le remplacement des véhicules industriels pouvait échapper à la qualification d'aide d'État dans la mesure où elle poursuivait des objectifs de protection de l'environnement et de la sécurité routière.

22 — Arrêt du 19 mai 1999, Italie/Commission (C-6/97, Rec. p. I-2981, point 21).

contrairement à ce qu'à suggéré M. Heiser, la république d'Autriche ne saurait justifier l'exonération en faisant valoir que cet avantage vise à corriger des distorsions de concurrence existant sur le marché communautaire des services médicaux.

51. À cet égard, la Cour a également précisé que, «aux fins de l'application de l'article [87 CE], il est indifférent que la situation du bénéficiaire présumé de la mesure se soit améliorée ou aggravée par rapport à l'état du droit antérieur ou, au contraire, n'ait pas connu d'évolution dans le temps» [23] puisque c'est lors de l'octroi de l'aide que la situation du bénéficiaire doit être comparée avec celles des autres entreprises ou secteurs.

52. *ii)* Il nous semble ensuite évident que l'avantage en cause a été financé au moyen de ressources publiques. En effet, comme cela résulte d'une jurisprudence constante, la notion d'aide «comprend non seulement des prestations positives telles que des subventions, mais également des interventions qui, sous des formes diverses, allègent les charges qui grèvent normalement le budget d'une entreprise et qui, par là, sans être des subventions au sens strict du terme, sont de même nature et ont des effets identiques» [24]. Tel est en particulier le cas de mesures qui, tout en ne donnant pas lieu à un déboursement de fonds de la part de l'État, accordent à certaines entreprises un avantage fiscal puisqu'elles ont pour conséquences une perte des revenus que l'État aurait normalement perçus.

53. Il est suffisant en l'espèce de relever que, en appliquant la dérogation à l'obligation de régularisation, les autorités autrichiennes ont en pratique renoncé à percevoir des recettes fiscales qui auraient dû résulter de la régularisation sous forme de remboursements partiels des déductions. Cette mesure a par conséquent comporté une charge supplémentaire pour l'État. L'avantage fiscal en cause a donc été accordé au moyen de fonds publics.

54. *iii)* Quant à la condition relative à une possible distorsion de la concurrence, il nous semble que la présente affaire ne permet aucun doute. En effet, selon une jurisprudence constante, les aides qui, comme celles octroyées conformément à l'article XIV, paragraphe 3, de la loi nº 21/1995, «visent à libérer une entreprise des coûts qu'elle aurait dû normalement supporter dans le cadre de sa gestion courante ou de ses activités normales, faussent en principe les conditions de concurrence» [25].

23 — Arrêt Adria-Wien Pipeline et Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, précité, point 41.

24 — Arrêt du 19 mai 1999, Italie/Commission, précité, point 15.

25 — Arrêt du 19 septembre 2000, Allemagne/Commission (C-156/98, Rec. p. I-6857, point 30, et la jurisprudence qui y est citée).

55. Il ne nous semble pas non plus que les arguments que fait valoir M. Heiser et qu'il tire de l'organisation du secteur médical autrichien puissent remettre en cause une telle conclusion. Selon M. Heiser, même si l'on part de l'hypothèse que la mesure en cause peut constituer un avantage pour les médecins autrichiens, cet avantage ne peut fausser la concurrence dans la mesure où le choix du médecin par le patient n'est pas influencé par le prix des prestations. Ce choix dépend au contraire de la question de savoir si le médecin est conventionné ou non puisque, dans cette dernière hypothèse, le patient doit verser, sur ses propres deniers, plus de 50 % du prix du traitement médical. En l'absence de concurrence fondée sur le prix, la règle litigieuse n'a par conséquent aucune influence sur la position concurrentielle de ses bénéficiaires.

56. Il résulte cependant des informations figurant dans le dossier que le patient ne se voit jamais rembourser la totalité des coûts exposés pour les soins médicaux que les prestations soient fournies par un médecin conventionné ou non. Le médecin traitant a par conséquent une marge de manœuvre en ce qui concerne la «partie non remboursée» de cette somme. Or, une mesure qui a une influence positive sur les «coûts de production» des soins médicaux (en permettant, par exemple, des déductions en ce qui concerne les machines et équipements) peut avoir une influence sur leurs prix et, par conséquent, être de nature à produire des distorsions de concurrence.

57. *iv)* En ce qui concerne enfin l'incidence de la mesure en cause sur les échanges intracommunautaires, nous rappelons avant tout que, selon une jurisprudence communautaire constante, «l'importance relativement faible d'une aide ou la taille relativement modeste de l'entreprise bénéficiaire n'excluent pas a priori l'éventualité que les échanges entre États membres soient affectés» [26]. Il en résulte, d'une part, qu'il n'existe pas de seuil ou de pourcentage en dessous duquel on peut considérer que les échanges entre États membres ne sont pas affectés [27]. D'autre part, une aide peut être de nature à affecter les échanges entre États membres même si son bénéficiaire n'est actif que dans le cadre local ou régional et ne participe pas aux échanges transfrontaliers. Par l'effet de l'aide, l'activité exercée par le bénéficiaire en cause peut en effet s'en trouver maintenue ou augmentée, avec cette conséquence que les chances des entreprises établies dans d'autres États membres de pénétrer sur le marché de l'État membre concerné en sont diminuées [28]. Enfin, il résulte de la jurisprudence communautaire que, pour qu'une règle donnée puisse être qualifiée d'aide, il est suffisant qu'elle soit susceptible de produire un préjudice sur les échanges entre États membres, sans qu'il soit nécessaire de prouver son incidence effective [29].

26 — Arrêts du 21 mars 1990, Belgique/Commission (C-142/87, Rec. p. I-959, point 43); du 14 septembre 1994, Espagne/Commission (C-278/92, C-279/92 et C-280/92, Rec. p. I-4103, point 42), et Altmark Trans et Regierungspräsidium Magdeburg, précité, point 81.

27 — Voir, par exemple, arrêt Altmark Trans et Regierungspräsidium Magdeburg, précité, point 81.

28 — Ibidem, points 78 et 82.

29 — Arrêts du 15 juin 2000, Alzetta e.a./Commission (T-298/97, T-312/97, T-313/97, T-315/97, T-600/97 à T-607/97, T-1/98, T-3/98 à T-6/98 et T-23/98, Rec. p. II-2319, points 76 à 80), et du 6 mars 2002, Diputación Foral de Álava e.a./Commission (T-92/00 et T-103/00, Rec. p. II-1385, points 76 à 78).

58. S'agissant de la règle en cause dans la présente affaire, il ne saurait, selon nous, être exclu qu'elle soit de nature à avoir une certaine influence sur les échanges intracommunautaires, bien qu'elle concerne la fourniture de services qui ont principalement un caractère local ou régional. En effet, comme le relève la Commission (et comme cela est par ailleurs démontré par une importante jurisprudence communautaire en la matière), la mesure litigieuse concerne un marché, celui des soins de santé, ouvert à la concurrence et caractérisé par des échanges transfrontaliers en augmentation constante. Dans ce contexte, une mesure qui, comme nous l'avons indiqué un peu plus haut, réduit les «coûts de production» peut rendre plus concurrentiels les traitements médicaux effectués en Autriche et, par conséquent, dissuader les opérateurs des autres États membres ou limiter leurs offres de services.

59. Eu égard à l'ensemble des considérations ci-dessus exposées, il nous semble, par conséquent, que la règle nationale litigieuse constitue une aide d'État au sens de l'article 87, paragraphe 1, CE et que, la république d'Autriche aurait dû se conformer aux obligations procédurales imposées par l'article 88 CE, c'est-à-dire à l'obligation de notifier cette mesure et de ne pas la mettre à exécution avant l'adoption d'une décision finale par la Commission.

V — Conclusion

60. Nous concluons par conséquent en proposant à la Cour de répondre à la question qui lui est soumise par le Verwaltungsgerichtshof dans les termes suivants:

«Une règle telle que celle énoncée à l'article XIV, paragraphe 3, de la loi fédérale 21/1995, telle que modifiée par la loi 756/1996, c'est-à-dire une règle qui exonère les opérateurs du secteur médical de l'obligation, normalement prévue par le droit national, de régularisation des déductions en cas de passage d'un régime d'opérations assujetties à la taxe sur le chiffre d'affaires à un régime d'opérations exonérées constitue une aide d'État au sens de l'article 87, paragraphe 1, CE.»