ARRÊT DE LA COUR (troisième chambre)

28 septembre 2006 *

Dans l'affaire C-128/05,

ayant pour objet un recours en manquement au titre de l'article 226 CE, introduit le 18 mars 2005,

Commission des Communautés européennes, représentée par M. D. Triantafyllou, en qualité d'agent, ayant élu domicile à Luxembourg,

partie requérante,

contre

République d'Autriche, représentée initialement par M. H. Dossi, puis par M. M. Fruhmann, en qualité d'agents, ayant élu domicile à Luxembourg,

partie défenderesse,

* Langue de procédure: l'allemand.

LA COUR (troisième chambre),

composée de M. A. Rosas, président de chambre, MM. J.-P. Puissochet, A. Borg Barthet (rapporteur), U. Lõhmus et A. Ó Caoimh, juges,

avocat général: Mme E. Sharpston,
greffier: M. R. Grass,

vu la procédure écrite,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 27 avril 2006,

rend le présent

Arrêt

1 Par sa requête, la Commission des Communautés européennes demande à la Cour de constater que, en autorisant des personnes assujetties non établies en Autriche, qui effectuent des transports de personnes dans cet État membre, à ne pas présenter de déclaration d'impôt et à ne pas payer le montant net de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA»), lorsque leur chiffre d'affaires annuel qui y est réalisé est inférieur à 22 000 euros, considérant que, dans ce cas, le montant de la TVA due est égal à celui de la TVA déductible, et en soumettant l'application de la réglementation simplifiée à la condition de ne pas mentionner ladite taxe sur les

factures ou les documents en tenant lieu, la République d'Autriche a manqué aux obligations qui lui incombent au titre des articles 2, 6, 9, paragraphe 2, sous b), 17, 18 et 22, paragraphes 3 à 5, 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»).

Le cadre juridique

La sixième directive

2 En vertu de l'article 2, point 1, de la sixième directive, toute prestation de services effectuée à titre onéreux à l'intérieur d'un État membre est soumise à la TVA.

3 Aux termes de l'article 6, paragraphe 1, premier alinéa, de ladite directive, «est considérée comme 'une prestation de services' toute opération qui ne constitue pas une livraison d'un bien au sens de l'article 5».

4 L'article 9, paragraphe 2, sous b), de la même directive dispose que «le lieu des prestations de transport est l'endroit où s'effectue le transport en fonction des distances parcourues».

5 Les articles 17 et 18 de la sixième directive fixent les règles gouvernant la naissance, l'étendue et les modalités d'exercice du droit à déduction, lequel constitue la pierre angulaire du système de la TVA.

6 L'article 18, paragraphe 1, sous a), prévoit en particulier que, pour pouvoir exercer le droit à déduction, l'assujetti doit, «pour [l]a déduction visée à l'article 17 paragraphe 2 sous a), détenir une facture établie conformément à l'article 22 paragraphe 3». Aux termes du paragraphe 2, premier alinéa, de ce même article, «la déduction est opérée globalement par l'assujetti par imputation, sur le montant de la taxe due pour une période de déclaration, du montant de la taxe pour laquelle le droit à déduction a pris naissance et est exercé en vertu du paragraphe 1, au cours de la même période».

7 L'article 22 de la sixième directive prévoit, à ses paragraphes 3, 4 et 5, respectivement les conditions de délivrance des factures, les modalités de dépôt des déclarations périodiques et l'obligation pour les assujettis de payer le montant net de la TVA due lors du dépôt de chaque déclaration périodique.

8 L'article 24 de ladite directive, intitulé «Régime particulier des petites entreprises», énonce à son paragraphe 1:

«Les États membres qui rencontreraient des difficultés pour l'assujettissement des petites entreprises au régime normal de la taxe, en raison de leur activité ou de leur structure, ont la faculté, dans les limites et conditions qu'ils fixent — mais sous réserve de la consultation prévue à l'article 29 — d'appliquer des modalités simplifiées d'imposition et de perception de la taxe, notamment des régimes de forfait, sans qu'il puisse en résulter un allégement de l'impôt.»

9 En outre, ledit article 24, paragraphes 2 à 7, autorise les États membres à maintenir ou à introduire des franchises ou des atténuations dégressives de la TVA pour les assujettis dont le chiffre d'affaires annuel est inférieur à 5 000 euros.

La réglementation nationale

10 Le règlement du ministre des Finances fédéral relatif à l'établissement de taux moyens pour le calcul des montants déductibles en ce qui concerne les entreprises étrangères effectuant des transports internationaux de personnes (BGBl. II, 166/2002, ci-après le «règlement du ministre des Finances») dispose:

«Sur la base de l'article 14, paragraphe 1, chiffre 2, de l'Umsatzsteuergesetz [loi sur le chiffre d'affaires] 1994, BGBl. 663/1994, dans la version de la loi fédérale BGBl. I, 56/2002, il est prévu ce qui suit:

Article 1er. Les entrepreneurs qui n'ont sur le territoire national ni domicile (siège), ni lieu de séjour habituel, ni établissement, et dont les chiffres d'affaires, conformément à l'article 1er, paragraphe 1, chiffres 1 et 2, sont inférieurs à 22 000 euros pour la période d'imposition, peuvent, pour le chiffre d'affaires obtenu par le transport international de personnes en service occasionnel à l'aide de véhicules à moteur et de remorques non immatriculés en Autriche, calculer les montants déductibles, conformément à l'article 12 de la loi sur le chiffre d'affaires 1994, en appliquant un taux moyen de 10 % par rapport au chiffre d'affaires obtenu par l'activité susmentionnée (article 1er, paragraphe 1, chiffres 1 et 2, de la loi sur le chiffre d'affaires 1994), s'ils n'établissent pas de factures au sens de l'article 11 de la loi sur le chiffre d'affaires 1994 pour les prestations susmentionnées provenant du transport international de personnes.

Article 2. Le taux moyen compense tous les montants déductibles en lien avec les prestations mentionnées à l'article 1er provenant du transfert international de personnes.

Article 3. Si le montant déductible est calculé conformément à l'article 1er, l'entrepreneur est exonéré de l'obligation de tenir une comptabilité conformément à l'article 18, paragraphe 2, chiffres 5 et 6, de la loi sur le chiffre d'affaires 1994.

Article 4. Ce règlement s'applique aux opérations et événements postérieurs au 31 mars 2002.»

La procédure précontentieuse

11 La Commission a, par lettres respectivement des 13 mars 2000 et 17 octobre 2003, adressé une mise en demeure et une mise en demeure complémentaire à la République d'Autriche en demandant à cette dernière de lui faire connaître ses observations dans un délai de deux mois à compter de la dernière de ces deux lettres.

12 Après avoir pris connaissance de la réponse de la République d'Autriche à ladite lettre, la Commission a, le 9 juillet 2004, émis un avis motivé invitant cet État membre à prendre les mesures nécessaires pour se conformer à cet avis dans un délai de deux mois à compter de sa notification. Les autorités autrichiennes ont répondu audit avis motivé par lettre du 6 septembre 2004.

13 Considérant que cette réponse n'était pas satisfaisante, la Commission a décidé d'introduire le présent recours.

Sur le recours

Sur l'étendue du litige

14 La Commission reproche à la République d'Autriche d'avoir, par le règlement du ministre des Finances, enfreint les articles 2, 6, 9, paragraphe 2, sous b), 17, 18 et 22, paragraphes 3 à 5, de la sixième directive. Ledit État membre fonde sa défense entièrement sur les dispositions de l'article 24, paragraphe 1, de celle-ci.

15 Ainsi que Mme l'avocat général l'a relevé aux points 24 à 26 de ses conclusions, les dispositions invoquées par la Commission ne sont pas toutes pertinentes dans le cadre du recours qu'elle a introduit. En effet, les articles 2, 6, 9, paragraphe 2, sous b), et 17 de la sixième directive énoncent des principes au regard desquels les conditions procédurales visées aux articles 18 et 22 de celle-ci doivent être appliquées. Or, dans les écrits de la Commission, il n'est pas indiqué en quoi le règlement du ministre des Finances aurait enfreint les principes selon lesquels les prestations de services sont soumises à la TVA (article 2 de ladite directive); le transport de personnes est une prestation de services (article 6); le lieu des prestations de transport international de personnes est fixé en fonction de la distance parcourue dans chaque État membre [article 9, paragraphe 2, sous b)], et un assujetti est en droit de déduire la TVA acquittée en amont de celle due en aval ou, le cas échéant, d'obtenir un remboursement de la taxe en amont (article 17). Le régime mis en œuvre par le règlement susmentionné présuppose au contraire l'application de tous ces principes. Cependant, il pourrait s'avérer être contraire aux dispositions des articles 18 et 22 de la même directive relatifs à la facturation de la TVA, à la comptabilité afférente à celle-ci et au dépôt des déclarations.

16 Par conséquent, si les moyens de défense présentés par la République d'Autriche, lesquels se fondent entièrement sur l'applicabilité de l'article 24, paragraphe 1, de la sixième directive audit régime, devaient être rejetés, seule une violation des articles 18, paragraphes 1, sous a), et 2, ainsi que 22, paragraphes 3 à 5, de la sixième directive pourrait être constatée.

17 Le raisonnement de la Commission s'articule autour de trois arguments principaux visant à établir que le régime dérogatoire institué par le règlement du ministre des Finances ne saurait relever de l'article 24, paragraphe 1, de la sixième directive. Tout d'abord, ce régime s'applique aux entreprises qui réalisent en Autriche un chiffre d'affaires annuel inférieur à 22 000 euros, ce qui ne correspondrait pas à la notion de «petites entreprises» telle que prévue par cette disposition. Ensuite, la République d'Autriche n'aurait pas démontré qu'un tel régime ne conduisait pas à un allégement d'impôt. Enfin, ladite disposition autoriserait les États membres à procéder à des simplifications, mais ne leur permettrait pas d'accorder une franchise totale aux entreprises concernées.

18 La République d'Autriche réfute ces objections en soutenant que le régime spécifique prévu pour les entrepreneurs exerçant une activité de transport international de personnes non établis en Autriche et dont le chiffre d'affaires y est inférieur à 22 000 euros est couvert par l'article 24, paragraphe 1, de la sixième directive.

19 Afin d'apprécier le bien-fondé du recours, il convient dès lors de vérifier si, au sens de l'article 24, paragraphe 1, de la sixième directive, le régime institué par le règlement du ministre des Finances peut être considéré comme ayant établi des «modalités simplifiées d'imposition et de perception de la taxe», s'il se traduit par un

allégement d'impôt et s'il ne s'applique qu'aux «petites entreprises». À cet égard, il suffit que ce régime ne satisfasse pas à l'un de ces critères pour que ladite disposition ne trouve pas à s'appliquer.

En ce qui concerne les modalités simplifiées d'imposition et de perception

Argumentation des parties

20 La Commission soutient que le régime institué par le règlement du ministre des Finances dispense les entreprises concernées de l'obligation d'établir des factures, de comptabiliser la TVA ainsi que, en conséquence, de déclarer et de verser celle-ci. Étant donné que le taux d'imposition applicable au transport de personnes est de 10 % et qu'une déduction du même pourcentage est admise, il en résulte, selon la Commission, que la dette fiscale est réduite à néant. Ainsi, un tel régime ne constituerait pas une simplification des modalités d'imposition et de perception de la TVA, mais équivaudrait à une exonération, ce qui irait au-delà de ce que permet l'article 24, paragraphe 1, de la sixième directive.

21 S'agissant de l'argument selon lequel la dispense instituée par ledit régime constituerait l'aspect formel d'une simplification excessive qui équivaudrait à une exonération, la République d'Autriche rétorque que l'article 24, paragraphe 1, de la sixième directive ne prévoit aucune restriction sur ce point. Elle fait par ailleurs valoir que cette disposition accorde un large pouvoir d'appréciation concernant l'introduction de forfaits ou d'autres modalités simplifiées d'imposition et de perception de la TVA pour les petites entreprises, en renvoyant à cet égard à l'arrêt du 12 juillet 1988, Direct Cosmetics et Laughtons Photographs (138/86 et 139/86, Rec. p. 3937, point 41).

Appréciation de la Cour

22 À titre liminaire, il convient de relever que l'article 24, paragraphe 1, de la sixième directive reconnaît aux États membres la faculté d'appliquer un régime particulier pour les petites entreprises, ce qui constitue une exception au régime général institué par cette directive (voir, en ce sens, arrêt du 22 octobre 1998, Madgett et Baldwin, C-308/96 et C-94/97, Rec. p. I-6229, point 34). Tout comme les autres régimes particuliers prévus notamment aux articles 25 et 26 de celle-ci, le régime prévu audit article 24 ne doit être appliqué que dans la mesure nécessaire pour atteindre son objectif (voir, en ce sens, arrêt du 8 décembre 2005, Jyske Finans, C-280/04, Rec. p. I-10683, point 35). En outre, en vertu d'une jurisprudence constante, une exception ou une dérogation à une règle générale doit être interprétée de manière stricte (arrêts du 18 janvier 2001, Commission/Espagne, C-83/99, Rec. p. I-445, point 19, et du 15 juillet 2004, Harbs, C-321/02, Rec. p. I-7101, point 27).

23 Par ailleurs, contrairement à ce que soutient la République d'Autriche, il ne saurait être déduit de l'arrêt Direct Cosmetics et Laughtons Photographs, précité, que les États membres jouissent d'un large pouvoir d'appréciation dans le choix des modalités simplifiées d'imposition qu'ils décident d'introduire en matière de TVA. En effet, il ressort du point 41 dudit arrêt que la Cour a, dans celui-ci, examiné uniquement l'étendue du pouvoir d'appréciation dont dispose un État membre lors de sa décision d'adopter ou non des mesures simplifiées dans le cadre de l'article 24, paragraphe 1, de la sixième directive.

24 Le régime institué par le règlement du ministre des Finances exonère les entrepreneurs exerçant une activité de transport international de personnes et répondant à certains critères de l'obligation de tenir une comptabilité en matière de TVA. Étant dispensés d'établir des factures indiquant la TVA, ces entrepreneurs peuvent appliquer un taux moyen sur le chiffre d'affaires réalisé en Autriche qui

équivaut à celui déductible, mais, dans ce cas, ils ne peuvent plus faire valoir d'autres montants déductibles dans le cadre de la procédure de remboursement. Une telle exonération se traduit donc par le fait que la TVA n'est ni déclarée ni versée, ce que la République d'Autriche ne conteste d'ailleurs pas.

25 Or, l'article 24, paragraphe 1, de la sixième directive prévoit que les États membres ont la possibilité «d'appliquer des modalités simplifiées d'imposition et de perception de la taxe, notamment des régimes de forfait». Il ne ressort pas du libellé de cette disposition qu'ils peuvent exonérer intégralement les petites entreprises de leur obligation de s'acquitter de la TVA, les modalités d'imposition pouvant seulement être simplifiées, sans toutefois qu'il soit fait état de la possibilité de supprimer entièrement l'assujettissement à la TVA des entreprises concernées. Dans le cas d'une exonération telle que celle prévue par le règlement du ministre des Finances, la TVA n'est d'ailleurs pas perçue, de sorte qu'il n'est plus question de «modalités de perception», même très simplifiées, auxquelles ladite disposition fait pourtant explicitement référence. En outre, les «régimes de forfait» qui sont mentionnés à titre d'exemple de modalités simplifiées d'imposition sont une illustration du fait que, sous le régime prévu par ladite disposition, les entreprises sont effectivement tenues de verser la TVA. Ainsi, la notion de «modalités simplifiées» ne saurait inclure une absence totale d'imposition et de perception de cette taxe.

26 Cette interprétation est corroborée par l'article 24, paragraphes 2 à 5, de la sixième directive, dispositions qui mentionnent explicitement la possibilité pour les États membres d'appliquer une «franchise de taxe», alors que ces termes ne figurent pas au paragraphe 1 de ce même article. Une telle absence de mention implique que les franchises de taxe ne sont pas au nombre des modalités simplifiées d'imposition pouvant être mises en œuvre par les États membres au titre dudit paragraphe 1.

27 Il résulte des observations qui précèdent que le régime institué par le règlement du ministre des Finances excède les pouvoirs dont disposent les États membres en application de l'article 24, paragraphe 1, de la sixième directive, dans la mesure où il n'instaure pas des «modalités simplifiées d'imposition et de perception de la taxe», mais exonère les entreprises concernées de l'obligation de déclarer et d'acquitter la TVA. Dans ces conditions, il n'est pas nécessaire d'examiner le bien-fondé des autres arguments invoqués par la Commission pour démontrer que, contrairement à ce que soutient la République d'Autriche, ledit régime ne saurait être justifié au regard de ladite disposition.

28 Dès lors, ledit régime doit être considéré comme contraire aux dispositions de la sixième directive.

29 En conséquence, il convient de constater que, en autorisant des personnes assujetties non établies en Autriche, qui effectuent des transports de personnes dans cet État membre, à ne pas présenter de déclaration d'impôt et à ne pas payer le montant net de la TVA, lorsque leur chiffre d'affaires annuel qui y est réalisé est inférieur à 22 000 euros, considérant que, dans ce cas, le montant de la TVA due est égal à celui de la TVA déductible, et en soumettant l'application de la réglementation simplifiée à la condition de ne pas mentionner ladite taxe sur les factures ou les documents en tenant lieu, la République d'Autriche a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu des articles 18, paragraphes 1, sous a), et 2, ainsi que 22, paragraphes 3 à 5, de la sixième directive.

Sur les dépens

30 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 Commission ayant conclu à la condamnation de la République d'Autriche et cette dernière ayant succombé en ses moyens, il y a lieu de la condamner aux dépens.

Par ces motifs, la Cour (troisième chambre) déclare et arrête:

1) **En autorisant des personnes assujetties non établies en Autriche, qui effectuent des transports de personnes dans cet État membre, à ne pas présenter de déclaration d'impôt et à ne pas payer le montant net de la taxe sur la valeur ajoutée, lorsque leur chiffre d'affaires annuel qui y est réalisé est inférieur à 22 000 euros, considérant que, dans ce cas, le montant de la taxe due est égal à celui de la taxe déductible, et en soumettant l'application de la réglementation simplifiée à la condition de ne pas mentionner ladite taxe sur les factures ou les documents en tenant lieu, la République d'Autriche a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu des articles 18, paragraphes 1, sous a), et 2, ainsi que 22, paragraphes 3 à 5, 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.**

2) **Le recours est rejeté pour le surplus.**

3) La République d'Autriche est condamnée aux dépens.

Signatures