ARRÊT DE LA COUR (cinquième chambre)

8 janvier 2002 *

Dans l'affaire C-409/99,

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

Metropol Treuhand Wirtschaftstreuhand gmbH

et

Finanzlandesdirektion für Steiermark,

et entre

Michael Stadler

et

Finanzlandesdirektion für Vorarlberg,

une décision à titre préjudiciel sur l'interprétation de l'article 17, paragraphes 6 et 7, de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière

* Langue de procédure: l'allemand.

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. P. Jann, président de chambre, A. La Pergola, L. Sevón (rapporteur), M. Wathelet et C. W. A. Timmermans, juges,

avocat général: M. L. A. Geelhoed,
greffier: M[me] D. Louterman-Hubeau, chef de division,

considérant les observations écrites présentées:

— pour le gouvernement autrichien, par M. A. Längle, en qualité d'agent,

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

vu le rapport d'audience,

ayant entendu les observations orales du gouvernement autrichien, représenté par MM. H. Dossi, en qualité d'agent, et A. Längle, et de la Commission, représentée par M. K. Gross, à l'audience du 5 juillet 2001,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 4 octobre 2001,

rend le présent

Arrêt

1 Par ordonnance du 22 septembre 1999, parvenue à la Cour le 26 octobre suivant, le Verwaltungsgerichtshof a posé, en vertu de l'article 234 CE, deux questions préjudicielles sur l'interprétation de l'article 17, paragraphes 6 et 7, 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 soulevées dans le cadre de deux litiges opposant, d'une part, Metropol Treuhand Wirtschaftstreuhandgmbh (ci-après «Metropol») à la Finanzlandesdirektion für Steiermark et, d'autre part, M. Stadler à la Finanzlandesdirektion für Vorarlberg, au sujet du droit à déduction de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA») acquittée en amont pour l'utilisation, respectivement, d'un véhicule Pontiac TransSport et d'un véhicule Fiat Ulysse.

La réglementation communautaire

3 L'article 2, deuxième alinéa, 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»), dispose que, «[à] chaque transaction, la taxe sur la valeur ajoutée, calculée sur le prix du bien ou du service au taux applicable à ce bien ou à ce service, est exigible déduction faite du montant de la taxe sur la valeur ajoutée qui a grevé directement le coût des divers éléments constitutifs du prix».

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

5 L'article 17 de la sixième directive, intitulé «Naissance et étendue du droit à déduction», dispose, à son paragraphe 2, sous a), que, «[d]ans 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 [...] 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».

6 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.»

7 Aux termes de l'article 17, paragraphe 7, de la sixième directive:

«Sous réserve de la consultation prévue à l'article 29, chaque État membre a la faculté, pour des raisons conjoncturelles, d'exclure partiellement ou totalement du régime des déductions les ou certains biens d'investissement ou d'autres biens. Afin de maintenir des conditions de concurrence identiques, les États membres peuvent, au lieu de refuser la déduction, taxer les biens fabriqués par l'assujetti lui-même ou qu'il a achetés à l'intérieur du pays, ou importés, de manière que cette taxation ne dépasse pas le montant de la taxe sur la valeur ajoutée qui grèverait l'acquisition de biens similaires.»

8 L'article 29, paragraphes 1 et 2, de la sixième directive dispose:

«1. Il est institué un comité consultatif de la taxe sur la valeur ajoutée, ci-après dénommé 'comité'.

2. Le comité est composé de représentants des États membres et de la Commission.

Le comité est présidé par un représentant de la Commission.

Le secrétariat du comité est assuré par les services de la Commission.»

Le cadre juridique national

9 Aux termes de l'article 12, paragraphe 1, point 1, de l'Umsatzsteuergesetz 1994 (loi de 1994 relative à la taxe sur le chiffre d'affaires, BGBl. 663/1994, ci-après l'«UStG 1994»), entré en vigueur le 1er janvier 1995, l'entrepreneur peut déduire de la TVA «[l]a taxe spécifiquement indiquée par un autre entrepreneur dans une facture [...] qui lui a été adressée pour des livraisons de biens ou d'autres prestations effectuées pour son entreprise à l'intérieur du pays».

10 Toutefois, en vertu de l'article 12, paragraphe 2, point 2, sous b), de l'UStG 1994, ne sont pas considérées comme effectuées pour l'entreprise les livraisons et autres prestations «qui sont liées à l'acquisition (fabrication), la location ou l'utilisation de voitures de tourisme, de breaks ou de motocycles, à l'exception des véhicules d'auto-école, des véhicules de démonstration et des véhicules destinés exclusivement à la revente commerciale, ainsi que des véhicules automobiles servant pour au moins 80 % au transport professionnel de personnes».

11 Il ressort de l'ordonnance de renvoi que l'article 12, paragraphe 2, point 2, sous b), de l'UStG 1994 reprend telles quelles les dispositions de l'article 12, paragraphe 2, point 2, sous c), de l'Umsatzsteuergesetz 1972, tel que modifié en dernier lieu en 1989 (BGBl. 419/1989, ci-après l'«UStG 1972»).

12 Aux termes de l'arrêté Z 09 1202/4-IV/9/87 du ministre fédéral des Finances, du 18 novembre 1987 (AÖF 1987/330, ci-après l'«arrêté de 1987»):

«Conformément à la jurisprudence du Verwaltungsgerichtshof, les minibus ne sont pas soumis au régime fiscal restrictif applicable aux voitures de tourisme et aux breaks. Pour les minibus, il est en principe possible de déduire la [TVA] acquittée en amont et de se prévaloir des avantages fiscaux accordés aux investissements.

Selon le ministère fédéral des Finances, on entend par minibus, tout véhicule qui, de par sa forme extérieure, a l'apparence d'un fourgon et offre la possibilité de transporter plus de six personnes (y compris le conducteur). Pour calculer la capacité de transport des personnes, il y a lieu de tenir compte non pas du nombre effectif de places assises mais du nombre maximal de personnes qu'il est légalement possible de transporter. Peu importe qu'un véhicule qualifié de minibus sur la base de ces critères serve au transport de personnes ou de marchandises ou des deux combinés. La condition pour qu'il soit reconnu fiscalement est, en revanche, son utilisation à titre prépondérant pour l'entreprise ou l'exploitation professionnelle, dûment prouvée.»

13 L'article 44, point 4, du Strukturanpassungsgesetz (loi d'adaptation structurelle), du 30 avril 1996 (BGBl. 201/1996), a ajouté à l'article 12, paragraphe 2, point 2, sous b), de l'UStG 1994 un alinéa qui autorise le ministre fédéral des Finances à préciser les notions de voiture de tourisme et de break par décret pouvant être adopté avec effet à compter du 15 février 1996.

14 La Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die steuerliche Einstufung von Fahrzeugen als Personenkraftwagen und Kombinationskraftwagen (décret du ministre fédéral des Finances sur le classement fiscal des véhicules comme

voitures de tourisme ou comme breaks), du 20 juin 1996 (BGBl. 273/1996, ci-après le «décret de 1996»), adoptée sur le fondement de ce nouvel alinéa, est entrée en vigueur avec effet rétroactif à compter du 15 février 1996.

15 Ce décret prévoit, à son article 1er, que «[l]es camions et petits autobus ne sont pas à classer parmi les voitures de tourisme et les breaks».

16 Aux termes de l'article 10 dudit décret:

«Les petits autobus, même s'ils sont, du point de vue du droit des transports et du tarif douanier, qualifiés de voitures de tourisme ou de breaks, ne sont pas, du point de vue du droit fiscal, des voitures de tourisme ou des breaks lorsqu'ils ont une forme correspondant à un autobus et remplissent l'une des conditions suivantes:

1. Du point de vue du droit des transports par route, le véhicule est autorisé à transporter au minimum neuf personnes (y compris le conducteur) et comporte, en outre, un coffre à bagages à l'intérieur du véhicule. La première rangée de sièges est équipée dès le stade de la fabrication de trois sièges fixes.

2. Du point de vue du droit des transports par route, le véhicule est autorisé à transporter au minimum sept personnes (y compris le conducteur) et comporte en équipement standard de fabrication, derrière la troisième rangée de sièges, au fond, un compartiment réservé au chargement d'une

profondeur égale au minimum à cinq cents millimètres. Cette profondeur doit être atteinte en moyenne à partir du plancher de la soute jusqu'à une hauteur de cinq cents millimètres au-dessus de ce plancher.»

Les litiges au principal et les questions préjudicielles

17 Dans ses déclarations afférentes aux exercices 1996 et 1997, Metropol a demandé à bénéficier de la déduction de la TVA acquittée en amont pour l'utilisation d'un véhicule de marque Pontiac TransSport.

18 Par avis liquidatif du 27 avril 1998, le Finanzamt (administration fiscale) a liquidé la TVA due pour 1996 sans déduire la TVA acquittée en amont pour l'utilisation dudit véhicule. En revanche, par avis liquidatif du 6 novembre 1998, il a, pour le calcul de la TVA due pour 1997, déduit la TVA acquittée en amont pour l'utilisation du même véhicule.

19 Par décision du 9 juillet 1998, la Finanzlandesdirektion für Steiermark a rejeté comme non fondée la réclamation introduite par Metropol contre l'avis liquidatif pour 1996. Elle a indiqué que, si les véhicules Pontiac TransSport avaient effectivement été classés comme «minibus» et, partant, avaient ouvert droit à déduction de la TVA jusqu'à l'entrée en vigueur du décret de 1996, ces véhicules ne relevaient indéniablement pas de la définition des «petits autobus» retenue par ce décret. Par conséquent, considérés depuis le 15 février 1996 comme des voitures de tourisme, ils étaient désormais exclus du bénéfice de la déduction. Selon la Finanzlandesdirektion für Steiermark, ce nouvel état du droit était conforme à l'article 17, paragraphe 6, second alinéa, de la sixième directive parce que la définition contenue dans le décret de 1996 se fondait sur une jurisprudence du Verwaltungsgerichtshof antérieure à 1995. Ledit décret se serait borné à corriger une pratique administrative trop libérale.

20 Par décision du 21 décembre 1998, la Finanzlandesdirektion für Steiermark a, dans le cadre de l'exercice de son pouvoir de contrôle, annulé d'office l'avis liquidatif pour 1997, au motif que la déduction en cause avait été accordée en violation de la réglementation applicable.

21 Metropol a saisi le Verwaltungsgerichtshof d'un recours dirigé contre les décisions de la Finanzlandesdirektion für Steiermark des 9 juillet et 21 décembre 1998.

22 M. Stadler a demandé, dans ses déclarations afférentes à l'exercice 1996, à bénéficier de la déduction de la TVA acquittée en amont pour l'utilisation d'un véhicule Fiat Ulysse. Il a fait valoir que les restrictions au droit à déduction de la TVA acquittée en amont pour l'utilisation des minibus, introduites par les mesures de rigueur budgétaire en 1996, étaient contraires à la sixième directive.

23 Par avis liquidatif du 1er décembre 1997, le Finanzamt a refusé d'admettre la déduction de la TVA acquittée en amont pour l'utilisation du véhicule Fiat Ulysse de M. Stadler.

24 Par décision du 8 mars 1999, la Finanzlandesdirektion für Vorarlberg a rejeté la réclamation introduite par M. Stadler contre cet avis. Dans sa décision, elle a indiqué que les notions de voiture de tourisme et de break, utilisées à l'article 12, paragraphe 2, point 2, sous b), de l'UStG 1994, avaient été redéfinies par le décret de 1996 afin de correspondre à la jurisprudence du Verwaltungsgerichtshof. Il n'y aurait pas eu extension du champ d'application des exclusions du droit

à déduction de la TVA contraire à l'article 17, paragraphe 6, de la sixième directive, car le décret de 1996 n'aurait fait que mettre en œuvre ladite disposition de l'UStG 1994.

25 M. Stadler a introduit un recours contre cette décision devant le Verwaltungsgerichtshof.

26 Le Verwaltungsgerichtshof relève que, depuis le 1er janvier 1978, la TVA acquittée à l'occasion de l'acquisition, de la location ou de l'utilisation de voitures de tourisme, breaks ou motocycles est en principe exclue du droit à déduction en Autriche.

27 Cependant, ni la définition des voitures de tourisme et des breaks ni la distinction entre cette catégorie et celle des camions et des minibus, qui bénéficie de la déduction de la TVA, ne résultent de l'article 12, paragraphe 2, point 2, sous c), de l'UStG 1972, applicable jusqu'au 31 décembre 1994, ou de l'article 12, paragraphe 2, point 2, sous b), de l'UStG 1994, qui l'a remplacé à partir du 1er janvier 1995.

28 Dans son arrêté de 1987, adressé à l'administration fiscale, le ministre fédéral des Finances précisait les critères permettant de distinguer un minibus d'une voiture de tourisme. Cet arrêté, obligatoire pour les autorités publiques en tant qu'instruction ministérielle, a servi de base juridique à une pratique administrative constante. Si un véhicule automobile répondait à la définition du minibus figurant dans l'arrêté de 1987 et s'il était utilisé de façon prépondérante à des fins professionnelles, l'administration fiscale autorisait systématiquement, en pratique, la déduction de la TVA acquittée en amont pour ce véhicule.

29 Selon le Verwaltungsgerichtshof, sur la base de cette pratique administrative, la déduction de la TVA acquittée en amont pour les véhicules Pontiac TransSport et Fiat Ulysse, considérés comme des minibus, était admise jusqu'au 15 février 1996. À partir de cette date, elle a été exclue par le décret de 1996, qui fixe les caractéristiques des minibus de façon plus stricte que ne le faisait la pratique administrative antérieure. En effet, il n'est pas contesté, dans l'affaire au principal, que lesdits véhicules ne remplissent pas les nouvelles conditions.

30 Le Verwaltungsgerichtshof souligne que le décret de classement fiscal des véhicules est obligatoire pour les autorités fiscales et qu'il s'impose également à lui-même dans le cadre de l'interprétation de l'article 12, paragraphe 2, point 2, sous b), de l'UStG 1994.

31 Il précise qu'il ressort des motifs du projet de loi gouvernemental ayant abouti au Strukturanpassungsgesetz 1996 que cette loi a été conçue comme s'intégrant dans un «programme de consolidation» du gouvernement fédéral visant à réduire le déficit budgétaire et à permettre le remboursement de la dette de l'État.

32 Dans ces conditions, le Verwaltungsgerichtshof a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes:

«1) Faut-il comprendre l'article 17, paragraphe 6, second alinéa, 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, comme interdisant à un État membre d'exclure certains véhicules automobiles du bénéfice de la déduction postérieurement à l'entrée en

vigueur de la directive alors que, avant l'entrée en vigueur de celle-ci, la déduction de la taxe était autorisée pour ces véhicules sur la base d'une pratique administrative effectivement suivie?

2) Si la réponse à la première question est affirmative, l'article 17, paragraphe 7, première phrase, 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, peut-il être interprété comme autorisant un État membre à étendre, sans limitation dans le temps et sans consultation préalable telle que prévue à l'article 29 de la directive, les exclusions existantes par rapport au régime de la déduction de la manière décrite dans la première question, en vue de consolider son budget?»

Sur la première question

33 Par sa première question, la juridiction de renvoi demande en substance si l'article 17, paragraphe 6, second alinéa, de la sixième directive s'oppose à ce qu'un État membre exclue, postérieurement à l'entrée en vigueur de la sixième directive, les dépenses afférentes à certains véhicules automobiles du droit à déduction de la TVA, alors que, au moment de l'entrée en vigueur de cette directive, lesdites dépenses ouvraient droit à déduction de la TVA selon une pratique constante des autorités publiques de cet État, fondée sur un arrêté ministériel.

Observations soumises à la Cour

34 Le gouvernement autrichien indique que, dans un arrêt du 20 juin 1958, le Verwaltungsgerichtshof a jugé que les voitures de tourisme servent de façon

prépondérante à un usage privé ou professionnel par un nombre limité de personnes, en règle générale jusqu'à six, tandis qu'un omnibus sert au transport d'un plus grand nombre de personnes au titre d'une utilisation professionnelle. Dans cet arrêt, le Verwaltungsgerichtshof aurait considéré qu'un bus Volkswagen ressemblait davantage à un omnibus qu'à un véhicule de tourisme et que, dans le langage courant, on n'entendait pas par véhicule de tourisme un bus Volkswagen.

35 Selon le gouvernement autrichien, ce serait afin de suivre cette jurisprudence que l'arrêté de 1987 aurait reconnu comme omnibus, ou minibus, les véhicules ayant une capacité de transport de plus de six personnes. Toutefois, selon la jurisprudence constante du Verfassungsgerichtshof (Cour constitutionnelle autrichienne) et du Verwaltungsgerichtshof, les arrêtés, tel celui de 1987, par lesquels le ministre fédéral des Finances fait connaître sa position sur une question juridique seraient dépourvus de valeur normative. Par conséquent, contrairement aux lois et aux décrets, ces arrêtés ne feraient pas partie de la «législation nationale» au sens de l'article 17, paragraphe 6, second alinéa, de la sixième directive.

36 Ce serait avec l'adoption du décret de 1996 que, pour la première fois, des critères obligatoires tant pour les juridictions que pour les autorités fiscales auraient été fixés afin de distinguer les minibus des voitures de tourisme et des breaks. Ce décret aurait été adopté en raison de l'apparition, postérieurement à l'arrêté de 1987, de types nouveaux de véhicules (monospaces, minivans, etc.) que cet arrêté n'avait pas prévus, non pas pour élargir la catégorie des véhicules exclus du régime des déductions, mais afin d'éviter que le droit national en vigueur soit interprété de telle sorte que ces nouveaux véhicules, tels les Pontiac TransSport et les Fiat Ulysse, qui, en règle générale, remplacent d'anciens véhicules de tourisme, soient considérés comme des minibus.

37 Par ailleurs, il appartiendrait à la juridiction de renvoi de déterminer si, au regard des règles de droit en vigueur en Autriche le 1er janvier 1995, les deux véhicules

en cause au principal auraient été qualifiés de voitures de tourisme ou de breaks ou, au contraire, de minibus. De même, ainsi que la Cour l'aurait jugé dans l'arrêt du 1er juin 1999, Konle (C-302/97, Rec. p. I-3099), c'est aux juridictions nationales qu'il incombe de déterminer le contenu des dispositions juridiques en vigueur en Autriche à la date du 1er janvier 1995, de sorte qu'il ne serait pas de la compétence de la Cour de dire que la pratique administrative invoquée dans l'affaire au principal peut être retenue pour répondre à la première question préjudicielle.

38 La Commission fait valoir que la disposition de l'article 17, paragraphe 6, second alinéa, de la sixième directive est une clause de «standstill», en ce qu'elle exige que l'exclusion du droit à déduction soit fondée sur des dispositions de droit national qui existaient déjà au moment de l'entrée en vigueur de cette directive. Il découlerait a contrario de cette disposition qu'il est interdit aux États membres d'introduire dans le droit national de nouvelles exclusions du droit à déduction.

39 Dans l'affaire au principal, la disposition pertinente du droit national, à savoir l'article 12, paragraphe 2, point 2, sous b), de l'UStG 1994, n'aurait pas subi de modification substantielle quant à son contenu depuis le 1er janvier 1995. En revanche, le décret de 1996 donnerait des minibus une définition beaucoup plus étroite que celle contenue dans l'arrêté de 1987. Il ressortirait de l'ordonnance de renvoi que cette modification des critères de classement a eu pour effet que les véhicules en cause au principal ne sont plus, comme auparavant, considérés comme des minibus.

40 Étant donné que la nouvelle définition des minibus s'écarterait nettement de la conception antérieure, elle entraînerait une modification sensible de la situation juridique. À cet égard, il serait sans importance que le droit antérieur n'ait eu pour fondement qu'un arrêté ministériel, c'est-à-dire une règle administrative, puisque, en tout état de cause, les nouveaux critères qui déterminent la portée de l'exclusion du droit à déduction seraient contenus dans une règle de droit contraignante.

Appréciation de la Cour

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

42 En deuxième lieu, selon le principe fondamental inhérent au système de TVA et résultant des articles 2 des première et sixième directives, la TVA s'applique à chaque transaction de production ou de distribution, déduction faite de la TVA qui a grevé directement les opérations effectuées en amont. Selon une jurisprudence constante, le droit à déduction prévu aux articles 17 et suivants de la sixième directive fait partie intégrante du mécanisme de TVA et ne peut en principe être limité. Il s'exerce immédiatement pour la totalité des taxes ayant grevé les opérations effectuées en amont. Toute limitation du droit à déduction de la TVA a une incidence sur le niveau de la charge fiscale et doit s'appliquer de manière similaire dans tous les États membres. En conséquence, des dérogations ne sont permises que dans les cas expressément prévus par la sixième directive (voir, notamment, arrêt du 19 septembre 2000, Ampafrance et Sanofi, C-177/99 et C-181/99, Rec. p. I-7013, point 34, et jurisprudence citée).

43 L'article 17, paragraphe 2, de la sixième directive énonce en termes explicites et précis le principe de la déduction par l'assujetti des montants qui lui sont facturés au titre de la TVA pour les biens qui lui sont livrés ou les services qui lui sont rendus, dans la mesure où ces biens ou ces services sont utilisés pour les besoins de ses opérations taxées.

44 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 existante en matière d'exclusion du droit à déduction à la date d'entrée en vigueur de la sixième directive, jusqu'à ce que le Conseil arrête les dispositions prévues à cet article (voir arrêt du 14 juin 2001, Commission/France, C-345/99, Rec. p. I-4493, point 19). Il appartient en effet au législateur communautaire d'établir le régime communautaire des exclusions du droit à déduction de la TVA et de réaliser ainsi l'harmonisation progressive des législations nationales en matière de TVA (voir arrêt du 5 octobre 1999, Royscot e.a., C-305/97, Rec. p. I-6671, point 31).

45 Dès lors, ainsi que la Cour l'a déjà jugé au point 22 de l'arrêt du 14 juin 2001, Commission/France (C-345/99), précité, 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.

46 En revanche, une réglementation nationale ne constitue pas une dérogation permise par l'article 17, paragraphe 6, second alinéa, de la sixième directive et enfreint son article 17, paragraphe 2, si elle a pour effet d'étendre, postérieurement à l'entrée en vigueur de la sixième directive, le champ des exclusions existantes en s'éloignant ainsi de l'objectif de ladite directive (arrêt du 14 juin 2001, Commission/France, C-40/00, Rec. p. I-4539, point 17).

47 En dernier lieu, l'interprétation de la législation nationale afin de déterminer son contenu au moment de l'entrée en vigueur de la sixième directive et d'établir si le décret de 1996 a eu pour effet d'étendre, postérieurement à l'entrée en vigueur de la sixième directive, le champ des exclusions existantes est, ainsi que l'a souligné à juste titre le gouvernement autrichien, en principe de la compétence de la juridiction de renvoi. Il appartient toutefois à la Cour de lui fournir les éléments

d'interprétation de la notion communautaire de «législation nationale», au sens de l'article 17, paragraphe 6, second alinéa, de la sixième directive, afin de permettre à la juridiction de renvoi de procéder à cette détermination.

48 À cet égard, d'une part, l'article 17, paragraphe 6, second alinéa, de la sixième directive comporte une clause de gel (ou de «standstill») prévoyant le maintien des exclusions nationales du droit à déduction de la TVA qui étaient applicables avant l'entrée en vigueur de la sixième directive (arrêt Ampafrance et Sanofi, précité, point 5). L'objectif de cette disposition est de permettre aux États membres, en attendant l'établissement par le Conseil du régime communautaire des exclusions du droit à déduction de la TVA, de maintenir toute règle de droit national portant exclusion du droit à déduction effectivement appliquée par leurs autorités publiques au moment de l'entrée en vigueur de la sixième directive.

49 Compte tenu de cet objectif propre, il s'ensuit que la notion de «législation nationale», au sens de l'article 17, paragraphe 6, second alinéa, de la sixième directive, ne vise pas uniquement les actes législatifs proprement dits, mais également les actes administratifs ainsi que les pratiques administratives des autorités publiques de l'État membre concerné.

50 D'autre part, lorsque, dans un État membre, la déduction de la TVA acquittée en amont pour certains véhicules était admise au moment de l'entrée en vigueur de la sixième directive, force est de constater que l'adoption ultérieure d'une réglementation nationale excluant ces véhicules du droit à déduction de la TVA a pour effet d'étendre, postérieurement à l'entrée en vigueur de la sixième directive, le champ des exclusions existantes.

51 Dès lors, il y a lieu de répondre à la première question préjudicielle que l'article 17, paragraphe 6, second alinéa, de la sixième directive s'oppose à ce

qu'un État membre exclue, postérieurement à l'entrée en vigueur de la sixième directive, les dépenses afférentes à certains véhicules automobiles du droit à déduction de la TVA, alors que, au moment de l'entrée en vigueur de cette directive, lesdites dépenses ouvraient droit à déduction de la TVA selon une pratique constante des autorités publiques de cet État, fondée sur un arrêté ministériel.

Sur la seconde question

52 Par sa seconde question, qui se divise en deux parties, la juridiction de renvoi demande en substance si l'article 17, paragraphe 7, première phrase, de la sixième directive doit être interprété en ce sens qu'il autorise un État membre à exclure des biens du régime des déductions de la TVA

— sans consultation préalable du comité consultatif de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après le «comité TVA») prévue à l'article 29 de la sixième directive, et

— sans limitation dans le temps, en vue de consolider son budget.

Observations soumises à la Cour

53 En ce qui concerne la première partie de la seconde question, le gouvernement autrichien fait valoir que la procédure visée à l'article 29 de la sixième directive, à laquelle l'article 17, paragraphe 7, première phrase, fait référence, a une fonction

purement consultative et que, contrairement à l'article 27 de la sixième directive, elle ne prévoit pas de décision du Conseil. La non-application de cette procédure ne constituerait pas un vice de procédure essentiel susceptible d'entraîner l'inapplicabilité d'une réglementation nationale en matière de TVA.

54 Se fondant notamment sur l'arrêt du 13 février 1985, Direct Cosmetics (5/84, Rec. p. 617, point 37), qui concerne l'article 27, paragraphe 2, de la sixième directive, la Commission soutient par analogie que, sans la consultation préalable du comité TVA, l'article 17, paragraphe 7, de la sixième directive ne peut pas être invoqué.

55 En effet, eu égard au but d'harmonisation de la sixième directive, l'intervention du comité TVA serait indispensable lors de toute modification du droit national entraînant une nouvelle exclusion du droit à déduction. Seule cette intervention garantirait une application coordonnée des dispositions de la sixième directive, au sens de son seizième considérant. La consultation du comité TVA constituerait en outre l'unique possibilité de vérifier à titre préventif si la mesure nationale a bien été adoptée pour des raisons conjoncturelles au sens de l'article 17, paragraphe 7, première phrase, de la sixième directive.

56 En ce qui concerne la seconde partie de la seconde question, relative à l'absence de limitation dans le temps d'une mesure prise sur le fondement de l'article 17, paragraphe 7, première phrase, de la sixième directive, le gouvernement autrichien fait valoir que cette disposition, qui reconnaît aux États membres la faculté, pour des raisons conjoncturelles, d'exclure des biens du régime des déductions, doit leur permettre de corriger les déséquilibres macroéconomiques, et en particulier de réduire le déficit budgétaire et de rembourser la dette de l'État. Dès lors que, selon ce gouvernement, de telles mesures ne produisent des résultats qu'à long terme et que l'article 17, paragraphe 7, de la sixième directive ne fixe pas de délais, cette disposition devrait également autoriser les mesures non assorties de délais.

57 La Commission souligne que les dispositions dérogatoires telles que l'article 17, paragraphe 7, de la sixième directive sont d'interprétation stricte. Dès lors, ce ne serait que pendant les périodes présentant des écarts importants par rapport au cours normal de la conjoncture que l'article 17, paragraphe 7, première phrase, de la sixième directive autorise un État membre à s'écarter pour une durée déterminée du régime communautaire de la déduction de la TVA. Cette disposition ne permettrait donc pas des dérogations non limitées dans le temps fondées sur des raisons budgétaires, comme celle décrite dans l'ordonnance de renvoi.

Appréciation de la Cour

58 Ainsi qu'il a été rappelé au point 42 du présent arrêt, le droit à déduction prévu aux articles 17 et suivants de la sixième directive fait partie intégrante du mécanisme de TVA et ne peut en principe être limité. Des dérogations ne sont permises que dans les cas expressément prévus par la sixième directive.

59 Les dispositions prévoyant des dérogations au principe du droit à déduction de la TVA, qui garantit la neutralité de cette taxe, sont d'interprétation stricte.

60 En ce qui concerne la première partie de la seconde question préjudicielle, il y a lieu de constater que l'article 17, paragraphe 7, de la sixième directive prévoit l'une des procédures d'autorisation de mesures dérogatoires que comporte la directive, en reconnaissant aux États membres la faculté d'exclure des biens du régime des déductions «sous réserve de la consultation prévue à l'article 29».

61 Cette consultation permet à la Commission et aux autres États membres de contrôler l'utilisation par un État membre de la possibilité de déroger au régime général des déductions de la TVA, en vérifiant notamment si la mesure nationale en question répond à la condition d'une adoption pour des raisons conjoncturelles.

62 L'article 17, paragraphe 7, de la sixième directive, prévoit ainsi une obligation procédurale à laquelle les États membres doivent satisfaire pour pouvoir se prévaloir de la règle dérogatoire qu'il édicte (voir, par analogie, en ce qui concerne l'article 27, paragraphe 5, de la sixième directive, qui prévoit également des dérogations au système de ladite directive, arrêt du 10 avril 1984, Commission/Belgique, 324/82, Rec. p. 1861, point 28).

63 La consultation du comité TVA apparaît donc comme une condition préalable à l'adoption de toute mesure fondée sur cette disposition.

64 En vertu du devoir général consacré par l'article 189, troisième alinéa, du traité CE (devenu article 249, troisième alinéa, CE), les États membres sont tenus de se conformer à toutes les dispositions de la sixième directive (voir arrêt du 11 juillet 1991, Lennartz, C-97/90, Rec. p. I-3795, point 33). Dans la mesure où une exclusion du régime des déductions n'a pas été établie en conformité avec l'article 17, paragraphe 7, qui impose un devoir de consultation aux États membres, les autorités fiscales nationales ne sauraient opposer à un assujetti une disposition dérogatoire au principe du droit à déduction de la TVA énoncé à l'article 17, paragraphe 1, de la sixième directive (voir, par analogie, concernant l'article 27, paragraphes 1 et 5, de la sixième directive, arrêt Lennartz, précité, point 33).

65 Dans les affaires au principal, il est constant que les autorités autrichiennes n'ont pas consulté le comité TVA avant l'adoption du décret de 1996, contrairement à ce qu'exige l'article 17, paragraphe 7, première phrase, de cette directive. Dès lors, le gouvernement autrichien ne peut invoquer ledit décret au détriment

d'assujettis (voir, par analogie, concernant l'article 27, paragraphes 1 et 5, de la sixième directive, arrêt Lennartz, précité, point 34).

66 S'agissant de la seconde partie de la seconde question préjudicielle, il y a lieu de rappeler que l'article 17, paragraphe 7, première phrase, de la sixième directive autorise les États membres à exclure des biens du régime des déductions «pour des raisons conjoncturelles».

67 Cette disposition autorise donc un État membre à adopter des mesures à caractère temporaire destinées à parer à une situation conjoncturelle dans laquelle se trouve son économie à un moment donné. Partant, l'application des mesures visées par cette disposition doit être limitée dans le temps et, par définition, celles-ci ne peuvent pas être de caractère structurel.

68 Il s'ensuit que l'article 17, paragraphe 7, première phrase, de la sixième directive n'autorise pas un État membre à adopter des mesures portant exclusion de biens du régime des déductions de la TVA qui ne contiennent pas d'indication quant à leur limitation dans le temps et/ou qui font partie d'un paquet de mesures d'adaptations structurelles ayant pour but de réduire le déficit budgétaire et de permettre le remboursement de la dette de l'État.

69 Dès lors, il convient de répondre à la seconde question préjudicielle que l'article 17, paragraphe 7, première phrase, de la sixième directive doit être interprété en ce sens qu'il n'autorise pas un État membre à exclure des biens du régime des déductions de la TVA sans consultation préalable du comité TVA. Ladite disposition n'autorise pas non plus un État membre à adopter des mesures portant exclusion de biens du régime des déductions de la TVA qui ne contiennent pas d'indication quant à leur limitation dans le temps et/ou qui font partie d'un paquet de mesures d'adaptations structurelles ayant pour but de réduire le déficit budgétaire et de permettre le remboursement de la dette de l'État.

Sur les dépens

70 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 ordonnance du 22 septembre 1999, dit pour droit:

1) **L'article 17, paragraphe 6, second alinéa, de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires — Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme, s'oppose à ce qu'un État membre exclue, postérieurement à l'entrée en vigueur de la sixième directive 77/388, les dépenses afférentes à certains véhicules automobiles du droit à déduction de la taxe sur la valeur ajoutée, alors que, au moment de l'entrée en vigueur de cette directive, lesdites dépenses ouvraient droit à déduction de la taxe sur la valeur ajoutée selon une pratique constante des autorités publiques de cet État, fondée sur un arrêté ministériel.**

2) **L'article 17, paragraphe 7, première phrase, de la sixième directive 77/388 doit être interprété en ce sens qu'il n'autorise pas un État membre à exclure des biens du régime des déductions de la taxe sur la valeur ajoutée sans consultation préalable du comité prévue à l'article 29 de la même directive. Ladite disposition n'autorise pas non plus un État membre à adopter des mesures portant exclusion de biens du régime des déductions de la taxe sur la valeur ajoutée qui ne contiennent pas d'indication quant à leur limitation dans le temps et/ou qui font partie d'un paquet de mesures d'adaptations structurelles ayant pour but de réduire le déficit budgétaire et de permettre le remboursement de la dette de l'État.**

Jann La Pergola Sevón

Wathelet Timmermans

Ainsi prononcé en audience publique à Luxembourg, le 8 janvier 2002.

Le greffier

R. Grass

Le président de la cinquième chambre

P. Jann