

Arrêt de la Cour
Affaire C-17/01

Finanzamt Sulingen
contre
Walter Sudholz

(demande de décision préjudicielle, formée par le Bundesfinanzhof)

«Sixième directive TVA – Articles 2 et 3 de la décision 2000/186/CE – Limitation forfaitaire du droit à déduction de la TVA sur les véhicules non exclusivement utilisés à des fins professionnelles – Autorisation rétroactive d'une mesure fiscale nationale»

Conclusions de l'avocat général M. L. A. Geelhoed, présentées le 24 octobre 2002 Conclusions de l'avocat général M. L. A. Geelhoed, présentées le 13 mars 2003 Arrêt de la Cour (cinquième chambre) du 29 avril 2004

Sommaire de l'arrêt

Dispositions fiscales – Harmonisation des législations – Taxes sur le chiffre d'affaires – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée – Déduction de la taxe payée en amont – Mesures particulières dérogatoires – Décision 2000/186 autorisant une limitation forfaitaire du droit à déduction – Violation de la procédure d'adoption ou des conditions de fond – Absence – Application rétroactive – Violation du principe de confiance légitime

(Directive du Conseil 77/388, art. 27; décision du Conseil 2000/186, art. 2 et 3) La décision 2000/186, autorisant la République fédérale d'Allemagne à appliquer des mesures dérogatoires aux articles 6 et 17 de la sixième directive 77/388 en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires, adoptée sur le fondement de l'article 27 de ladite directive, vise notamment à limiter à 50 % le droit à déduction de la taxe sur la valeur ajoutée grevant l'ensemble des dépenses relatives aux véhicules qui ne sont pas utilisés exclusivement à des fins professionnelles.

Le fait que cette décision est postérieure à l'adoption des mesures dérogatoires par les autorités allemandes, que la République fédérale d'Allemagne n'a pas publié sa demande d'autorisation d'introduire de telles mesures et que le Conseil a inféré des termes de cette demande d'autorisation que l'objectif recherché était la simplification de la perception de la taxe, sans que cet objectif ait été expressément invoqué dans ladite demande, n'implique pas que la procédure ayant conduit à l'adoption de la décision soit irrégulière.

L'article 2 de ladite décision, qui autorise une limitation forfaitaire du montant de la déduction autorisée, fixée à 50 % du montant de la taxe sur la valeur ajoutée acquittée en amont, respecte par ailleurs les conditions de fond visées à l'article 27, paragraphe 1, de la sixième directive. En particulier, le Conseil a pu estimer que cette limitation constituait un moyen nécessaire et approprié aux fins de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales ainsi que de simplifier la perception de la taxe sur la valeur ajoutée.

En revanche, en ce qu'il prévoit l'application rétroactive de l'autorisation octroyée par le Conseil à la République fédérale d'Allemagne, l'article 3 de la décision 2000/186 porte atteinte au principe de protection de la confiance légitime et est, dès lors, invalide. En effet, ladite disposition autorise la mise en oeuvre d'une mesure nationale dérogatoire, prévoyant une limite à la déduction de la taxe, avant que cette mesure ait été autorisée par le Conseil, à un moment où les intéressés pouvaient légitimement continuer de croire que le principe de la déduction totale de la taxe s'appliquait.

ARRÊT DE LA COUR (cinquième chambre)
29 avril 2004(1)

«Sixième directive TVA – Articles 2 et 3 de la décision 2000/186/CE – Limitation forfaitaire du droit à déduction de la TVA sur les véhicules non exclusivement utilisés à des fins professionnelles – Autorisation rétroactive d'une mesure fiscale nationale»

Dans l'affaire C-17/01,
ayant pour objet une demande adressée à la Cour, en application de l'article 234 CE, par le Bundesfinanzhof (Allemagne) et tendant à obtenir, dans le litige pendant devant cette juridiction entre

Finanzamt Sulingen

et

Walter Sudholz,

une décision à titre préjudiciel sur la validité des articles 2 et 3 de la décision 2000/186/CE du Conseil, du 28 février 2000, autorisant la République fédérale d'Allemagne à appliquer des mesures dérogatoires aux articles 6 et 17 de la sixième directive 77/388/CEE 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 59, p. 12),

LA COUR (cinquième chambre),,

composée de M. P. Jann, faisant fonction de président de la cinquième chambre, MM. C. W. A. Timmermans et S. von Bahr (rapporteur), juges,
avocat général: M. L. A. Geelhoed,
greffier: Mme M.-F. Contet, administrateur principal,
considérant les observations écrites présentées:

– pour le gouvernement allemand, par M. W.-D. Plessing, assisté de Me J. Sedemund, Rechtsanwalt,
– pour le gouvernement néerlandais, par Mme H. G. Sevenster, en qualité d'agent,
– pour le Conseil de l'Union européenne, par M. K. Borchers et Mme A.-M. Colaert, en qualité d'agents,
– pour la Commission des Communautés européennes, par MM. E. Traversa et K. Gross, en qualité d'agents,
ayant entendu les observations orales du gouvernement allemand, représenté par M.W.-D. Plessing, assisté de Me T.Lübbig, Rechtsanwalt, du Conseil, représenté par M. K. Borchers et Mme A.-M. Colaert, et de la Commission, représentée par M. K. Gross, à l'audience du 10 juillet 2002,

vu l'ordonnance de réouverture de la procédure orale du 12 décembre 2002,
ayant entendu les observations orales du gouvernement allemand, représenté par M.W.-D. Plessing, assisté de Me T.Lübbig, du gouvernement du Royaume-Uni, représenté par M. K. P. E.

Lasok, QC, du Conseil, représenté par M. K. Borchers et Mme A.-M. Colaert, et de la Commission, représentée par M. K. Gross, à l'audience du 30 janvier 2003,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 24 octobre 2002,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 13 mars 2003,

rend le présent

Arrêt

1 Par ordonnance du 30 novembre 2000, parvenue au greffe de la Cour le 15 janvier 2001, le Bundesfinanzhof a posé, en vertu de l'article 234 CE, trois questions préjudicielles sur la validité des articles 2 et 3 de la décision 2000/186/CE du Conseil, du 28 février 2000, autorisant la République fédérale d'Allemagne à appliquer des mesures dérogatoires aux articles 6 et 17 de la sixième directive 77/388/CEE 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 59, p. 12).

2 Ces questions ont été soulevées dans le cadre d'un litige opposant le Finanzamt Sulingen (ci-après le «Finanzamt») à M. Sudholz au sujet du montant de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA») relative à l'achat d'un véhicule de tourisme utilisé par ce dernier en partie à des fins professionnelles et en partie à des fins privées.

Le cadre juridique

La réglementation communautaire

3 Aux termes de l'article 17, paragraphe 2, de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires ? Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme (JO L 145, p. 1), telle que modifiée par la directive 95/7/CE du Conseil, du 10 avril 1995 (JO L 102, p. 18, ci-après la «sixième directive»):

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

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

4 L'article 27, paragraphes 1 à 4, de la sixième directive prévoit:

«1. Le Conseil, statuant à l'unanimité sur proposition de la Commission, peut autoriser tout État membre à introduire des mesures particulières dérogatoires à la présente directive, afin de simplifier la perception de la taxe ou d'éviter certaines fraudes ou évasions fiscales. Les mesures destinées à simplifier la perception de la taxe ne peuvent influencer, sauf de façon négligeable, sur le montant de la taxe due au stade de la consommation finale.

2. L'État membre qui souhaite introduire des mesures visées au paragraphe 1 en saisit la Commission et lui fournit toutes les données utiles d'appréciation.

3. La Commission en informe les autres États membres dans un délai d'un mois.

4. La décision du Conseil sera réputée acquise si, dans un délai de deux mois à compter de l'information visée au paragraphe 3, ni la Commission, ni un État membre n'ont demandé l'évocation de l'affaire par le Conseil.»

5 Le 28 février 2000, le Conseil a adopté la décision 2000/186, par laquelle la République fédérale d'Allemagne a été autorisée à appliquer des mesures dérogatoires aux articles 6 et 17 de la sixième directive.

6 Les points 5 et 9 des motifs de la décision 2000/186 énoncent:

«(5) la seconde mesure [dérogatoire] vise, d'une part, à limiter le droit à déduction de la TVA des assujettis, prévu par l'article 17, paragraphe 2, [de la sixième directive,] à 50 % de l'ensemble des dépenses relatives aux véhicules qui ne sont pas utilisés exclusivement à des fins professionnelles et, d'autre part, à ne pas percevoir la TVA due sur l'utilisation à des fins privées des véhicules de tourisme. Cette limitation du droit à déduction se justifie par la difficulté avérée à contrôler précisément la ventilation entre la partie professionnelle et la partie privée des dépenses pour ce type de bien et par les risques de fraude ou d'abus qui en découlent. En outre, une telle mesure permettra de simplifier le régime d'imposition applicable à l'utilisation privée des véhicules.

[...]

(9) Il convient, dès lors, de limiter la durée des présentes mesures dérogatoires à la date d'entrée en vigueur de la directive proposée précitée, mais au plus tard au 31 décembre 2002 si la directive n'est pas entrée en vigueur à cette date. [...]

7 Aux termes de l'article 2 de la décision 2000/186:

«Par dérogation aux dispositions de l'article 17, paragraphe 2, de la directive 77/388/CEE, tel que modifié par l'article 28 septies de ladite directive, ainsi qu'aux dispositions de l'article 6, paragraphe 2, point a), de cette même directive, la République fédérale d'Allemagne est autorisée à limiter à 50 % le droit à déduction de la TVA grevant l'ensemble des dépenses relatives aux véhicules qui ne sont pas exclusivement utilisés à des fins professionnelles et à ne pas assimiler à des services effectués à titre onéreux l'utilisation pour des besoins privés d'une voiture affectée à l'entreprise de l'assujetti.

Les dispositions du premier alinéa ne s'appliquent pas lorsque le véhicule constitue un actif circulant de l'assujetti ni lorsque le pourcentage d'utilisation du véhicule à des fins privées ne dépasse pas 5 % de l'utilisation totale du véhicule.»

8 L'article 3, premier alinéa, de la décision 2000/186 précise:

«La présente décision est applicable à partir du 1er avril 1999.»

La législation nationale

9 L'article 15, paragraphe 1, sous b), de l'Umsatzsteuergesetz 1999 (loi de 1999 relative à la taxe sur le chiffre d'affaires, ci-après l'«UStG») dispose:

«Les taxes payées en amont ne sont déductibles qu'à 50 % pour l'acquisition ou la fabrication, l'importation, l'acquisition dans la Communauté, la prise en location ou l'exploitation de véhicules au sens de l'article 1er, sous b), paragraphe 2, lorsque ces véhicules sont également utilisés pour les besoins privés de l'entrepreneur ou à d'autres fins étrangères à l'entreprise.»

10 Le Bundesfinanzhof précise que le terme «véhicules», au sens de l'article 1er, sous b), paragraphe 2, de l'UStG, comprend les voitures de tourisme.

11 L'article 27, paragraphe 3, de l'UStG dispose:

«L'article 15, paragraphe 1, sous b), de l'UStG et [...] sont applicables aux véhicules acquis ou fabriqués, importés, achetés dans la Communauté ou pris en location après le 31 mars 1999.»

Le litige au principal et les questions préjudicielles

12 M. Sudholz exploite une entreprise de peinture. En avril 1999, il a acquis un véhicule de tourisme au prix de 55 086,21 DEM, auquel s'ajoute un montant égal à 16 % de ce prix au titre de la TVA, soit 8 813,79 DEM. Il a affecté ce véhicule à son entreprise et l'a utilisé à hauteur de 70 % à des fins professionnelles et à hauteur de 30 % à des fins étrangères à l'entreprise.

13 Dans sa déclaration relative à la TVA présentée au titre du mois d'avril 1999, M. Sudholz a inscrit en déduction la totalité de la TVA ayant grevé l'achat du véhicule et non une partie seulement de celle-ci. À cet égard, il a considéré que l'article 15, paragraphe 1, sous b), de

l'UStG, disposition selon laquelle il ne pouvait déduire que 50 % de la taxe acquittée en amont, est contraire au droit communautaire. Cette disposition est entrée en vigueur le 1er avril 1999 et est applicable aux véhicules acquis après le 31 mars 1999.

14 Dans son avis de paiement anticipé de la taxe sur le chiffre d'affaires pour le mois d'avril 1999, le Finanzamt n'a admis la déduction que de 50 % seulement de la TVA payée en amont.

15 Le Finanzgericht a fait droit au recours dont il était saisi par M. Sudholz, au motif que ce dernier pouvait se prévaloir de la disposition plus favorable contenue à l'article 17 de la sixième directive. Cet article autoriserait l'assujetti à déduire de la taxe dont il est redevable la totalité des taxes ayant grevé en amont les dépenses relatives à ses opérations taxables.

16 Le Finanzamt a introduit un recours en «Revision» devant le Bundesfinanzhof, en se fondant sur l'article 2 de la décision 2000/186.

17 Le Bundesfinanzhof relève que M. Sudholz a utilisé le véhicule en cause à hauteur de 70 % pour les besoins de son entreprise. Dès lors qu'il avait été acquis postérieurement au 31 mars 1999, ce véhicule entrait dans le champ d'application de l'article 15, paragraphe 1, sous b), de l'UStG, disposition adoptée en conformité avec la décision 2000/186, et, partant, il ne pouvait donner lieu à déduction que de 50 % seulement de la TVA ayant grevé son achat.

18 Ayant toutefois des doutes quant à la conformité de la décision 2000/186 avec le droit communautaire, le Bundesfinanzhof a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes:

«1) l'article 2 de la décision 2000/186/CE du Conseil, du 28 février 2000, autorisant la République fédérale d'Allemagne à appliquer des mesures dérogatoires aux articles 6 et 17 de la sixième directive 77/388/CEE en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires, est-il invalide du fait que la procédure préalable à l'adoption de la décision ne répond pas aux exigences de l'article 27 de la directive 77/388/CEE?

2) Faut-il considérer comme valide l'article 3, premier alinéa, de la décision 2000/186/CE, d'après lequel la décision est applicable rétroactivement à partir du 1er avril 1999?

3) L'article 2 de la décision 2000/186/CE répond-il aux exigences de fond qui doivent s'imposer à l'habilitation qu'il prévoit et la validité de cette disposition peut-elle être mise en doute à ce titre?»

Sur la première question

19 Par sa première question, le Bundesfinanzhof demande en substance si la décision 2000/186 est invalide au motif que la procédure préalable à l'adoption de cette décision serait irrégulière.

20 Selon la juridiction de renvoi, une première irrégularité tiendrait à ce que la décision 2000/186 est postérieure à l'adoption des mesures dérogatoires par les autorités allemandes. Or, la décision adoptée par le Conseil, en vertu de l'article 27 de la sixième directive, serait une décision d'habilitation qui devrait nécessairement précéder les mesures nationales prises sur son fondement.

21 À cet égard, il y a lieu de constater que, si la version allemande de l'article 27 de la sixième directive utilise le verbe «ermächtigen», qui signifie «habiliter» en français, la plupart des autres versions linguistiques emploient un terme équivalant à «autoriser», qui n'implique pas nécessairement un caractère d'antériorité de l'autorisation accordée par le Conseil par rapport aux mesures adoptées par l'État membre concerné.

22 Il convient, par ailleurs, de relever que ledit article 27 prévoit différentes étapes dans la procédure conduisant à l'adoption d'une décision par le Conseil et, notamment, l'information préalable de la Commission par l'État membre concerné de son souhait d'introduire une mesure dérogatoire, mais qu'aucune limite temporelle n'est prévue s'agissant de la date à laquelle la décision du Conseil peut intervenir.

23 Ainsi, il y a lieu de considérer qu'il n'est pas exclu par le libellé de l'article 27 de la sixième directive que la décision du Conseil intervienne a posteriori. Le seul fait que celle-ci est postérieure à la mesure dérogatoire n'entraîne pas l'invalidité de ladite décision.

24 La juridiction de renvoi évoque une deuxième irrégularité éventuelle de la décision 2000/186, à savoir l'absence de publication par la République fédérale d'Allemagne de sa demande d'autorisation.

25 À cet égard, il suffit de constater que rien dans le libellé de l'article 27 de la sixième directive ne permet de déduire une telle obligation de publier sa demande d'autorisation. Aux termes de cet article, l'État membre doit seulement saisir la Commission, en lui fournissant toutes les données utiles d'appréciation des mesures envisagées, et c'est elle qui informe les autres États membres.

26 La juridiction de renvoi relève une troisième irrégularité éventuelle de la décision 2000/186, qui tiendrait à la motivation erronée de celle-ci. Elle fait valoir à cet égard que le Conseil a motivé cette décision en mentionnant, au point 5 de ses motifs, que l'un des objectifs de l'article 15, paragraphe 1, de l'USTG est la simplification du régime d'imposition applicable à l'utilisation privée des véhicules, bien que la République fédérale d'Allemagne n'ait pas expressément invoqué un tel objectif dans sa demande.

27 Il y a lieu de souligner que les objectifs sur lesquels est fondée une demande d'autorisation d'introduire une mesure dérogatoire à la sixième directive sont importants. Seuls deux objectifs sont prévus à l'article 27, paragraphe 1, de celle-ci, à savoir la simplification de la perception de la TVA et la lutte contre les fraudes ou l'évasion fiscales. S'agissant de la simplification, les mesures adoptées à cette fin sont soumises à la condition énoncée à l'article 27, paragraphe 1, seconde phrase, de la sixième directive.

28 Afin de vérifier si, dans la motivation de la décision 2000/186, le Conseil n'a pas outrepassé les objectifs énoncés par la République fédérale d'Allemagne dans sa demande, il convient de se rapporter aux termes de cette dernière.

29 Il ressort de l'information communiquée à la Cour par le gouvernement allemand ainsi que par le Conseil que les autorités allemandes ont motivé leur demande du 11 novembre 1998 en indiquant qu'il n'est pas toujours aisé d'établir quelle est la part des dépenses de l'assujetti qui correspond à une utilisation professionnelle du véhicule et quelle est celle qui correspond à une utilisation privée. En outre, dans leur lettre du 19 février 1999, lesdites autorités ont complété leur demande en indiquant que les contrôleurs doivent faire face à d'énormes charges de vérification et qu'ils ne peuvent se fonder uniquement sur les déclarations présentées par les assujettis aux administrations fiscales.

30 Dans ces conditions, il y a lieu de constater que le Conseil a pu valablement inférer des termes de la demande d'autorisation des autorités allemandes que celle-ci visait en particulier à simplifier les procédures de déclaration et de vérification de la TVA et qu'elle n'avait pas seulement pour objet de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales. Il s'ensuit que, dans la motivation de la décision 2000/186, le Conseil n'a pas outrepassé les termes de ladite demande.

31 Au regard des considérations qui précèdent, il convient de répondre à la première question que l'examen de la procédure ayant conduit à l'adoption de la décision 2000/186 n'a révélé aucune irrégularité de nature à affecter la validité de cette décision.

Sur la deuxième question

32 Par sa deuxième question, la juridiction de renvoi demande si l'article 3 de la décision 2000/186, qui prévoit l'application rétroactive de l'autorisation, est valide.

33 À cet égard, il convient de rappeler que, en règle générale, le principe de la sécurité des situations juridiques s'oppose à ce que la portée dans le temps d'un acte communautaire voie son point de départ fixé à une date antérieure à sa publication. Il peut en être autrement, à titre exceptionnel, lorsque le but à atteindre l'exige et lorsque la confiance légitime des intéressés est dûment respectée (arrêts du 25 janvier 1979, Racke, 98/78, Rec. p. 69, point 20, et du 22 novembre 2001, Pays-Bas/Conseil, C-110/97, Rec. p. I-8763, point 151).

34 Par ailleurs, ainsi que la Cour l'a jugé à maintes reprises, la législation communautaire doit être certaine et son application prévisible pour les justiciables (arrêt du 22 novembre 2001, Pays-Bas/Conseil, C-301/97, Rec. p. I-8853, point 43). Cet impératif de sécurité juridique s'impose avec une rigueur particulière lorsqu'il s'agit d'une réglementation susceptible de comporter des charges financières, afin de permettre aux intéressés de connaître avec exactitude l'étendue des obligations qu'elle leur impose (voir arrêt du 15 décembre 1987, Pays-Bas/Commission, 326/85, Rec. p. 5091, point 24).

35 Il convient dès lors de vérifier si la décision 2000/186, qui est applicable à partir du 1er avril 1999, c'est-à-dire à une date antérieure à celle de sa publication, qui est intervenue le 4 mars 2000, est néanmoins justifiée par l'objectif qu'elle vise et si la confiance légitime des intéressés a été respectée.

36 S'agissant de l'objectif de la décision 2000/186, il ne ressort aucunement des motifs de celle-ci qu'il aurait été nécessaire d'assortir l'autorisation d'un effet rétroactif.

37 Quant à la confiance légitime des intéressés, tels que M. Sudholz, il convient de rappeler que, si l'assujetti choisit de traiter un bien utilisé à la fois à des fins professionnelles et à des fins privées comme un bien d'entreprise, la TVA due en amont sur l'acquisition de ce bien est en principe intégralement et immédiatement déductible (voir, notamment, arrêts du 11 juillet 1991, Lennartz, C-97/90, Rec. p. I-3795, point 26, et du 8 mai 2003, Seeling, C-269/00, Rec. p. I-4101, point 41). En l'absence de toute disposition permettant aux États membres de limiter le droit à déduction, celui-ci doit donc s'exercer immédiatement pour la totalité des taxes ayant grevé les opérations effectuées en amont (voir, notamment, arrêts Lennartz, précité, point 27, et du 15 janvier 1998, Ghent Coal Terminal, C-37/95, Rec. p. I-1, point 16).

38 Ainsi, tant qu'une mesure nationale dérogatoire autorisée par le Conseil conformément aux dispositions de l'article 27 de la sixième directive n'avait pas été adoptée, les intéressés, tels que M. Sudholz, étaient fondés à croire qu'ils pouvaient déduire la totalité de la taxe ayant grevé l'achat de leur véhicule de tourisme.

39 La mesure prise par les autorités allemandes date du 24 mars 1999 et prévoit une limite à la déduction de la TVA acquittée en amont sur des véhicules de tourisme achetés à partir du 1er avril 1999. Cependant, il est constant que cette mesure n'avait pas encore été autorisée par le Conseil à la date de son adoption. Il s'ensuit que la limite à l'autorisation de déduction prévue par cette mesure n'était pas conforme à l'article 27, paragraphe 1, de la sixième directive à cette dernière date et que les intéressés pouvaient légitimement continuer de croire que le principe de la déduction totale de la TVA s'appliquait.

40 Dans la mesure où il prévoit l'application rétroactive de l'article 15, paragraphe 1, sous b), de l'USTG, force est de constater que l'article 3 de la décision 2000/186 autorise la mise en oeuvre d'une législation nationale de nature à porter atteinte à la confiance légitime des intéressés. Or, la Cour a déjà jugé que le principe de protection de la confiance légitime s'oppose à ce qu'une modification de la législation nationale prive un assujetti, avec effet rétroactif, d'un droit à déduction qu'il a acquis sur le fondement de la sixième directive (arrêt du 11 juillet 2002, Marks & Spencer, C-62/00, Rec. p. I-6325, point 45).

41 Il s'ensuit que, en permettant l'application rétroactive de l'article 15, paragraphe 1, sous b), de l'USTG, l'article 3 de la décision 2000/186 porte atteinte au principe de protection de la confiance légitime et doit dès lors être déclaré invalide.

42 L'argument des autorités allemandes selon lequel l'autorisation aurait été octroyée tardivement par le Conseil en raison du retard dans la gestion par la Commission de la demande présentée par la République fédérale d'Allemagne ne permet pas de justifier le caractère rétroactif de la décision 2000/186.

43 Il convient donc de répondre à la deuxième question que l'article 3 de la décision 2000/186 est invalide en ce qu'il prévoit l'application rétroactive de l'autorisation octroyée par le Conseil à la République fédérale d'Allemagne à partir du 1er avril 1999.

Sur la troisième question

44 Par sa troisième question, la juridiction de renvoi demande si la décision 2000/186, en particulier son article 2, enfreint les conditions de fond visées à l'article 27, paragraphe 1, de la sixième directive et si cette décision est entachée d'invalidité pour ce motif.

45 La décision 2000/186 autorisant une mesure dérogatoire au principe général de la déduction de la TVA, sa conformité avec les conditions prévues à l'article 27, paragraphe 1, de la sixième directive, doit être appréciée de manière stricte (voir, notamment, arrêt du 29 mai 1997, Skripalle, C-63/96, Rec. p. I-2847, point 24).

46 Il convient pour ce faire de vérifier si la limitation forfaitaire du montant de la déduction autorisée, fixée à 50 % du montant de la TVA acquittée en amont, pouvait être considérée comme nécessaire et appropriée à la réalisation des objectifs poursuivis par la décision 2000/186 et comme de nature à affecter le moins possible les objectifs et les principes de la sixième directive (voir arrêt du 19 septembre 2000, Ampafrance et Sanofi, C-177/99 et C-181/99, Rec. p. I-7013, point 43).

47 Au point 30 du présent arrêt, il a été constaté que les objectifs poursuivis par la décision 2000/186, conformément à la demande présentée par les autorités allemandes, comprenaient non seulement la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales, mais aussi la simplification de la perception de la TVA.

48 Selon la Commission, ladite décision n'est pas nécessaire et appropriée à la poursuite du premier objectif cité, à savoir la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales, et ne respecte donc pas le principe de proportionnalité, dans la mesure où un assujetti ? tel que M. Sudholz ? qui utilise son véhicule de tourisme à hauteur de 70 % à des fins professionnelles et peut en apporter la preuve, n'est toutefois autorisé à déduire la TVA acquittée en amont sur l'achat du véhicule qu'à concurrence de 50 % seulement du montant de celle-ci.

49 La Commission soutient, en se référant au point 56 de l'arrêt Ampafrance et Sanofi, précité, que, dans la mesure où, en pareil cas, il n'existe aucun risque de fraude ou d'évasion fiscales, limiter le droit à déduction de l'assujetti à 50 % n'est pas justifié par un objectif de lutte contre un tel risque. La limite imposée serait donc disproportionnée.

50 L'affaire ayant donné lieu à l'arrêt Ampafrance et Sanofi, précité, portait sur le droit à déduction de la TVA pour des dépenses de logement, de restaurant, de réception et de spectacles.

51 Il convient cependant de souligner que, contrairement aux faits de l'affaire au principal, la décision en cause dans l'arrêt Ampafrance et Sanofi, précité, concernait une exclusion totale du droit à déduction et non une limitation forfaitaire de ce droit. De plus, l'objectif de cette décision comprenait uniquement la lutte contre la fraude ou l'évasion fiscales et non la simplification de la perception de la TVA. Enfin, les dépenses en cause étaient soumises à un système de contrôle effectif sur place ou sur pièces dans le cadre de l'impôt sur le revenu ou sur les sociétés, tandis que, dans l'affaire au principal, aucun mode de contrôle efficace n'a été mentionné par les autorités allemandes.

52 Il importe par ailleurs de souligner que, au point 62 de l'arrêt Ampafrance et Sanofi, précité, la Cour réserve, sans se prononcer sur leur validité, la question de savoir si d'autres moyens de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales étaient envisageables, parmi lesquels la limitation forfaitaire du montant des déductions autorisées.

53 S'agissant de la décision 2000/186, il convient donc de vérifier, en premier lieu, si la limitation forfaitaire du droit à déduction de la TVA est valide.

54 À cet égard, il convient d'examiner les données fournies par les autorités allemandes et qui ne sont contestées ni par la Commission ni par le Conseil, à savoir la difficulté pour l'assujetti de déterminer à l'avance la proportion d'utilisation de son véhicule à des fins privées ou professionnelles, la difficulté, lors des contrôles, d'établir précisément quelle est l'utilisation qui a été faite du véhicule et la découverte d'irrégularités lors des contrôles dans presque tous les cas.

55 Ces données font ressortir l'existence d'un risque sérieux de fraude ou d'évasion fiscales. Dans ces conditions, l'application d'une limite forfaitaire au droit à déduction apparaît comme une mesure permettant de lutter contre ce risque tout en facilitant les

contrôles et en simplifiant le système de perception de la TVA.

56 Il importe d'examiner, en second lieu, la question de savoir si le seuil de 50 % est proportionné à l'objectif poursuivi.

57 À cet égard, les autorités allemandes ont indiqué que ce pourcentage correspond à l'utilisation moyenne des véhicules concernés à des fins privées. Un tel pourcentage correspondrait également à celui qui est appliqué dans d'autres États membres ainsi qu'à celui envisagé par la Commission dans sa proposition de directive du Conseil, 17 juin 1998, modifiant la directive 77/388 en ce qui concerne le régime du droit à déduction de la taxe sur la valeur ajoutée (JO C 219, p. 16).

58 Il convient de relever que la réalité de la moyenne relative à l'utilisation des véhicules à des fins privées alléguée par les autorités allemandes n'a pas été contestée. En outre, le fait que la même limite forfaitaire a été adoptée par d'autres États membres et par la Commission dans ladite proposition de directive contribue à accréditer le sérieux d'une telle limite.

59 Par ailleurs, la limitation de la déduction à 50 % de la TVA acquittée en amont constituant une moyenne, le Conseil a estimé nécessaire d'éviter qu'elle ne s'applique aux cas se situant au-dessous d'un certain niveau d'utilisation, à savoir lorsque le pourcentage d'utilisation du véhicule à des fins privées ne dépasse pas 5 % de l'utilisation totale de celui-ci. La décision 2000/186 exclut ainsi l'application de ladite limitation à ces cas spécifiques.

60 À la lumière de ces constatations, il y a lieu de considérer que le Conseil a pu à bon droit estimer qu'une mesure telle que celle en cause au principal, qui limite à 50 % le droit à déduction de la TVA, sauf dans les cas spécifiques précisés au point précédent, constituait un moyen nécessaire et approprié aux fins de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales ainsi que de simplifier la perception de ladite taxe.

61 L'impossibilité qui en résulte pour certaines personnes dont l'intention est d'utiliser leur véhicule à hauteur de plus de 50 % à des fins professionnelles, de déduire d'autant la TVA ayant grevé l'achat de leur véhicule doit dès lors être considérée comme inhérente à la mesure de simplification de la perception de la TVA.

62 Force est d'admettre en effet qu'une mesure de simplification implique, par nature, une approche plus globale que celle de la règle qu'elle remplace et ne correspond donc pas nécessairement à la situation exacte de chaque assujetti.

63 Permettre, comme le préconise la Commission, à chaque assujetti qui peut démontrer qu'il utilise son véhicule à hauteur de plus de 50 % à des fins professionnelles de déduire d'autant la TVA qui a grevé l'achat de son véhicule annulerait les effets de simplification recherchés. Cette approche rétablirait, en effet, pour l'ensemble des personnes prétendant utiliser leur véhicule de cette manière les problèmes précédemment relevés à savoir la complexité d'une détermination correcte de la proportion de l'utilisation privée ou professionnelle des véhicules, la difficulté de contrôler l'exactitude des déclarations et, partant, le risque de fraude et d'évasion fiscales.

64 Il y a donc lieu de considérer que la mesure autorisée par la décision 2000/186 n'est pas contraire aux objectifs ni aux principes de la sixième directive et qu'elle respecte le principe de proportionnalité.

65 S'agissant de la condition spécifique figurant à l'article 27, paragraphe 1, seconde phrase, de la sixième directive, selon laquelle une mesure de simplification ne doit pas influencer, sauf de façon négligeable, sur le montant de la taxe due au stade de la consommation finale, des observations supplémentaires ont été présentées par les gouvernements allemand et du Royaume-Uni, ainsi que par le Conseil et la Commission, lors de l'audience qui a eu lieu à la suite de la réouverture de la procédure orale.

66 Les gouvernements allemand et du Royaume-Uni ainsi que le Conseil ont soutenu que cette condition devait être examinée de manière globale, et non au cas par cas, en tenant compte de l'ensemble de la TVA due sur les véhicules de tourisme utilisés à des fins mixtes.

67 Selon la Commission, le point déterminant est celui de savoir si de nombreux cas individuels aboutissent à une modification non négligeable de la TVA due au stade de la consommation finale, en conduisant à une double taxation du consommateur final.

68 À cet égard, il y a lieu de considérer que, s'agissant d'une mesure de simplification, une approche globale s'impose, comme pour l'analyse du respect de la première condition. Il convient de constater que, pour autant que la mesure en cause reflète une moyenne, le nombre de cas dans lesquels il est payé davantage de taxe par un fournisseur tel que M. Sudholz, par rapport au régime commun de déduction prévu par la sixième directive, est susceptible de correspondre globalement au nombre de cas dans lesquels il est payé moins de taxe. Le même raisonnement est applicable, pour autant que le système forfaitaire de déduction est susceptible d'influer sur le niveau des prix ? et partant sur l'assiette de la TVA ? aux consommateurs finals de biens et de services fournis par un assujetti, tel que M. Sudholz. L'effet global sur la TVA perçue par la Communauté au titre de ses ressources propres paraît donc négligeable.

69 Par ailleurs, il convient de constater que, même dans les cas individuels, les effets sur la TVA due au stade de la consommation finale sont limités, eu égard à la possibilité pour le fournisseur de répartir la TVA sur l'ensemble des produits vendus au cours des années pendant lesquelles il conserve son véhicule.

70 Il y a donc lieu de répondre à la troisième question que l'article 2 de la décision 2000/186 respecte les conditions de fond visées à l'article 27, paragraphe 1, de la sixième directive et n'est pas entaché d'invalidité.

Sur les dépens

71 Les frais exposés par les gouvernements allemand, néerlandais et du Royaume-Uni, ainsi que par le Conseil et 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 Bundesfinanzhof, par ordonnance du 30 novembre 2000, dit pour droit:

1) L'examen de la procédure ayant conduit à l'adoption de la décision 2000/186/CE du Conseil, du 28 février 2000, autorisant la République fédérale d'Allemagne à appliquer des mesures dérogatoires aux articles 6 et 17 de la sixième directive 77/388/CEE 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, n'a révélé aucune irrégularité de nature à affecter la validité de cette décision.

2) L'article 3 de la décision 2000/186 est invalide en ce qu'il prévoit l'application rétroactive de l'autorisation octroyée par le Conseil de l'Union européenne à la République fédérale d'Allemagne à partir du 1er avril 1999.

3) L'article 2 de la décision 2000/186 respecte les conditions de fond visées à l'article 27, paragraphe 1, de la sixième directive 77/388 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, telle que modifiée par la directive 95/7/CE du Conseil, du 10 avril 1995, et n'est pas entaché d'invalidité.

Jann

Timmermans

von Bahr

Ainsi prononcé en audience publique à Luxembourg, le 29 avril 2004.

Le greffier

Le président

R. Grass

V. Skouris

1 – Langue de procédure: l'allemand.