

Arrêt de la Cour
Affaire C-172/03

Wolfgang Heiser
contre
Finanzamt Innsbruck

(demande de décision préjudicielle, introduite par le Verwaltungsgerichtshof (Autriche))

«TVA – Exonération des prestations de soins à la personne effectuées dans le cadre des professions médicales – Régularisation des déductions»

Conclusions de l'avocat général M. A. Tizzano, présentées le 28 octobre 2004 Arrêt de la Cour (deuxième chambre) du 3 mars 2005

Sommaire de l'arrêt

1. Aides accordées par les États – Notion – Affectation des échanges entre États membres – Caractère sélectif de la mesure – Justification tirée de la nature ou de l'économie générale du système – Atteinte à la concurrence

(Traité CE, art. 92, § 1 (devenu, après modification, art. 87, § 1, CE))

2. Aides accordées par les États – Notion – Mesure poursuivant un but social – Dérogation prévue à l'article 90, paragraphe 2, du traité (devenu article 86, paragraphe 2, CE) – Mesures étatiques visant à rapprocher les conditions de concurrence de celles prévalant dans d'autres États membres – Absence d'incidence quant à la qualification d'aide

(Traité CE, art. 90, § 2, et 93, § 3 (devenus art. 86, § 2, CE et 88, § 3, CE) et art. 92, § 1 (devenu, après modification, art. 87, § 1, CE))

3. Aides accordées par les États – Notion – Renonciation, dans le cas du passage des médecins d'un régime d'opérations assujetties à la taxe sur la valeur ajoutée à un régime d'opérations exonérées, à la réduction, prescrite par l'article 20 de la sixième directive sur la taxe sur la valeur ajoutée, de la déduction déjà opérée pour des biens continuant à être utilisés dans l'entreprise – Inclusion

(Traité CE, art. 92, § 1 (devenu, après modification, art. 87, § 1, CE); directive du Conseil 77/388, art. 20)

1. Selon l'article 92, paragraphe 1, du traité (devenu, après modification, article 87, paragraphe 1, CE), les conditions suivantes doivent être remplies pour qu'une mesure puisse être qualifiée d'aide d'État. Premièrement, il doit s'agir d'une intervention de l'État ou au moyen de ressources d'État. Deuxièmement, cette intervention doit être susceptible d'affecter les échanges entre États membres. Troisièmement, elle doit accorder un avantage à son bénéficiaire. Quatrièmement, elle doit fausser ou menacer de fausser la concurrence. S'agissant de la deuxième condition, il n'existe pas de seuil ou de pourcentage en dessous duquel on peut considérer que les échanges entre États membres ne sont pas affectés. En effet, l'importance relativement faible d'une aide ou la taille relativement modeste de l'entreprise bénéficiaire n'excluent pas a priori l'éventualité que lesdits échanges soient affectés. Dès lors, cette deuxième condition peut être remplie indépendamment de la nature locale ou régionale des services fournis ou de l'importance du domaine d'activité concerné. S'agissant de la troisième condition, il est constant que la notion d'aide comprend non seulement des prestations positives, mais également des interventions qui, sous des formes diverses, allègent les charges qui grèvent normalement le budget d'une entreprise et qui, par là, sans être des subventions au sens strict du mot, sont de même nature et ont des effets identiques. À cet égard, l'article 92, paragraphe 1, du traité impose de déterminer si,

dans le cadre d'un régime juridique donné, une mesure nationale est de nature à favoriser «certaines entreprises ou certaines productions» par rapport à d'autres, lesquelles se trouveraient, au regard de l'objectif poursuivi par ledit régime, dans une situation factuelle et juridique comparable. Dans l'affirmative, la mesure concernée remplit la condition de sélectivité constitutive de la notion d'aide d'État. En effet, la circonstance que le nombre d'entreprises pouvant prétendre bénéficier de la mesure en cause soit très significatif, ou que ces entreprises appartiennent à des secteurs d'activité divers, ne saurait suffire à mettre en cause son caractère sélectif et, partant, à écarter la qualification d'aide d'État. De même, des aides peuvent concerner tout un secteur économique et relever néanmoins de l'article 92, paragraphe 1, du traité. Il en serait autrement si une mesure, quoique constitutive d'un avantage pour son bénéficiaire, était justifiée par la nature ou l'économie générale du système dans lequel elle s'inscrit. S'agissant de la quatrième condition, les aides qui visent à libérer une entreprise des coûts qu'elle aurait normalement dû supporter dans le cadre de sa gestion courante ou de ses activités normales faussent en principe les conditions de concurrence.

(cf. points 27, 32-33, 36, 40, 42-43, 55)

2. Le simple fait qu'une mesure poursuit un but social ne suffit pas à la faire échapper d'emblée à la qualification d'aide au sens de l'article 92 du traité (devenu, après modification, article 87 CE). En effet, le paragraphe 1 de cette disposition ne distingue pas selon les causes ou les objectifs des interventions étatiques, mais définit celles-ci en fonction de leurs effets. En outre, la dérogation prévue à l'article 90, paragraphe 2, du traité (devenu article 86, paragraphe 2, CE) ne permet pas d'écarter la qualification d'une mesure en tant qu'aide d'État au sens de l'article 92 de celui-ci. Elle ne pourrait pas non plus, dès lors qu'une telle qualification a été établie, dispenser l'État membre concerné de notifier cette mesure en application de l'article 93, paragraphe 3, dudit traité (devenu article 88, paragraphe 3, CE). Enfin, la circonstance qu'un État membre cherche à rapprocher, par des mesures unilatérales, les conditions de concurrence existant dans un certain secteur économique de celles prévalant dans d'autres États membres ne saurait enlever à ces mesures le caractère d'aides.

(cf. points 46, 51, 54)

3. L'article 92 du traité (devenu, après modification, article 87 CE) doit être interprété en ce sens qu'une règle en vertu de laquelle le fait, pour des médecins, de passer d'un régime d'opérations assujetties à la taxe sur la valeur ajoutée à un régime d'opérations exonérées n'entraîne pas la réduction, prescrite par l'article 20 de la sixième directive, de la déduction déjà opérée concernant des biens qui continuent à être utilisés dans l'entreprise, doit être qualifiée d'aide d'État.

(cf. point 59)

ARRÊT DE LA COUR (deuxième chambre)
3 mars 2005(1)

«TVA – Exonération des prestations de soins à la personne effectuées dans le cadre des professions médicales – Régularisation des déductions»

Dans l'affaire C-172/03,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 234 CE, introduite par le Verwaltungsgerichtshof (Autriche), par décision du 31 mars 2003, parvenue à la Cour le 14 avril 2003, dans la procédure

Wolfgang Heiser

contre

Finanzamt Innsbruck,

LA COUR (deuxième chambre),,

composée de M. C. W. A. Timmermans (rapporteur), président de chambre, MM. C. Gulmann, R. Schintgen, J. Makarczyk et J. Klučka, juges,

avocat général: M. A. Tizzano,

greffier: M^{me} K. Sztranc, administrateur,

vu la procédure écrite et à la suite de l'audience du

30 septembre 2004,

considérant les observations présentées:

– pour M. Heiser, par M. R. Kapferer, Steuerberater,

– pour le gouvernement autrichien, par MM. E. Riedl et J. Bauer, en qualité d'agents,

– pour la Commission des Communautés européennes, par MM. V. Kreuzschitz, V. Di Bucci et K. Gross, en qualité d'agents,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 28 octobre 2004,

rend le présent

Arrêt

1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation de l'article 92 du traité CE (devenu, après modification, article 87 CE).

2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant M. Heiser au Finanzamt Innsbruck (Autriche) au sujet d'une décision de ce dernier en matière de régularisation des déductions de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA»).

La réglementation nationale

3 Il résulte de la décision de renvoi que, en vertu de l'article 6, paragraphe 1, point 19, de l'Umsatzsteuergesetz 1994 (loi de 1994 relative à la taxe sur le chiffre d'affaires, BGBl. 663/1994, ci-après l'«UStG 1994»), les opérations afférentes à l'activité de médecin sont exonérées de la TVA, la déduction des taxes acquittées en amont étant exclue. Conformément à l'article 29, paragraphe 5, de l'UStG 1994, cette exonération ne s'applique cependant qu'aux opérations effectuées après le 31 décembre 1996. Les prestations médicales dispensées avant le 1^{er} janvier 1997 étaient assujetties à la TVA et taxées au taux normal.

4 Ce passage d'un régime d'assujettissement à un régime d'exonération constitue la mise en œuvre de l'annexe XV, partie IX, point 2, sous a), deuxième tiret, de l'acte relatif aux conditions d'adhésion de la république d'Autriche, de la république de Finlande et du royaume de Suède et aux adaptations des traités sur lesquels est fondée l'Union européenne (JO 1994, C 241, p. 21, et JO 1995, L 1, p. 1). En effet, selon cette annexe, l'entrée en vigueur de l'exonération de la TVA prévue à l'article 13, A, paragraphe 1, sous c), 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»), a été reportée au 1^{er} janvier 1997, notamment pour les prestations de soins de santé fournis par des médecins dans le domaine de la santé publique et de l'assistance sociale.

5 Il résulte de la décision de renvoi que, lorsque des prestations médicales de longue durée, telles que des soins orthodontiques, ont débuté avant le 1^{er} janvier 1997, mais n'ont été terminées qu'après le 31 décembre 1996, elles sont considérées comme ayant été dispensées après cette dernière date et sont donc exonérées de la TVA. Lorsque le médecin a reçu, avant le 1^{er} janvier 1997, des acomptes pour de telles prestations et que la TVA afférente à celles-ci a été acquittée, ces acomptes bénéficient rétroactivement de l'exonération. Le dégrèvement fiscal est effectué au titre de l'exercice 1997.

6 L'article 12, paragraphe 10, de l'UStG 1994 dispose:

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

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

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

Pour la régularisation, laquelle est effectuée pour chaque année concernée par la modification, il est retenu, par année concernée, un cinquième du total de la taxe ayant grevé en amont le bien, les dépenses ou les frais, et un dixième s'agissant d'immeubles (y compris les dépenses à inscrire à l'actif et les frais de grosses réparations); si le bien a été vendu ou prélevé, la régularisation est opérée pour la période de régularisation restante, au plus tard lors de la dernière déclaration périodique de l'exercice au cours duquel la vente a eu lieu.»

7 L'article XIV, paragraphe 3, de la loi fédérale 21/1995, telle que modifiée par la loi fédérale 756/1996 (ci-après la «loi fédérale 21/1995»), énonce:

«Ne donne pas lieu à régularisation des déductions, conformément à l'article 12, [paragraphe] 10 [...] de l'UStG, la première application, après le 31 décembre 1996, des dispositions de l'article 6, paragraphe 1, [point] [...] 19 [...] de l'UStG [1994]. [...]»

8 En vertu du Gesundheits- und Sozialbereich-Beihilfengesetz (loi sur les aides aux secteurs de la santé et social, BGBl. 746/1996, ci-après le «GSBG 1996»), les médecins ont droit à une compensation pour les taxes acquittées en amont.

9 L'article 3 du GSBG 1996 est libellé comme suit:

«1) Les médecins, dentistes ['Dentisten'] et autres cocontractants reçoivent une compensation qui est fonction des rémunérations versées par les organismes de sécurité sociale, institutions d'assurance maladie ou organismes d'assistance publique pour des prestations au sens de l'article 6, paragraphe 1, point 19, de l'UStG [1994].

[...]

3) Le ministre fédéral des Finances, en accord avec le ministre fédéral du Travail et des Affaires sociales, fixe par voie d'ordonnance les taux de compensation sur la base de l'expérience quant à la situation économique du groupe d'entrepreneurs concerné.»

10 Le montant de la compensation a été fixé par la Verordnung des Bundesministers für Finanzen zu den Beihilfen- und Ausgleichsprozentsätzen, die im Rahmen des Gesundheits- und Sozialbereich-Beihilfengesetzes (GSBG 1996) anzuwenden sind (ordonnance du ministre fédéral des Finances concernant les taux d'aides et de compensation applicables dans le cadre du GSBG 1996, BGBl. II 56/1997, ci-après l'«ordonnance 56/1997»).

Le litige au principal et la question préjudicielle

11 M. Heiser, demandeur au principal, est médecin spécialiste en art dentaire.

12 En raison de son passage au régime d'exonération de la TVA, M. Heiser a fait valoir, dans sa déclaration de TVA pour l'année 1997, un dégrèvement d'environ 3,5 millions de ATS correspondant aux soins orthodontiques de longue durée commencés depuis 1991 et non encore terminés au 1^{er} janvier 1997, soins qui avaient fait l'objet d'acomptes ayant donné lieu au paiement de la TVA.

13 Le bureau des contributions compétent a considéré que, en ce qui concerne les soins orthodontiques de longue durée, la prestation s'étale sur environ une année. Dans son avis de taxation relatif au chiffre d'affaires pour l'année 1997, en date du 4 octobre 1999 (ci-après l'«avis de taxation»), il n'a donc accordé de dégrèvement de la TVA que pour les seuls traitements ayant débuté en 1996. Il n'a en conséquence fait droit au dégrèvement sollicité qu'à hauteur de 1 460 000 ATS.

14 Le demandeur au principal a introduit un recours contre l'avis de taxation.

15 La Finanzlandesdirektion für Tirol (chambre de recours, ci-après la «Finanzlandesdirektion»), partie défenderesse au principal à laquelle s'est désormais substituée le Finanzamt Innsbruck, a enjoint au bureau des contributions, par courrier du 1^{er} mars 2002, d'instruire notamment le point de savoir dans quelle mesure, en cas de passage d'un régime d'assujettissement à la TVA à un régime d'exonération dans lequel la déduction des taxes acquittées en amont est exclue, il est nécessaire d'opérer une régularisation des déductions au 1^{er} janvier 1997, conformément à l'article 12, paragraphe 10, de l'UStG 1994.

16 À la suite des constatations auxquelles le bureau des contributions et M. Heiser ont procédé concomitamment, la Finanzlandesdirektion a, le 19 septembre 2002, rendu une décision rejetant le recours dont elle était saisie et procédant à une aggravation de la situation fiscale de l'assujetti telle qu'elle résultait de l'avis de taxation. Dans cette décision, le crédit fiscal de M. Heiser a été réduit des montants de 89 635,94 ATS et de 164 870,15 ATS, correspondant à la régularisation des déductions.

17 Dans le recours qu'il a introduit devant le Verwaltungsgerichtshof, M. Heiser fait notamment grief à la Finanzlandesdirektion d'avoir opéré des régularisations. Ce recours est notamment fondé sur le fait que l'article XIV, paragraphe 3, de la loi fédérale 21/1995 exclut expressément que les médecins soient tenus de procéder à une régularisation des déductions au 1^{er} janvier 1997.

18 Dans son mémoire en défense devant ladite juridiction, la Finanzlandesdirektion rétorque que, lors de l'examen du recours dirigé contre l'avis de taxation, elle n'a pas appliqué l'article XIV, paragraphe 3, de la loi fédérale 21/1995, car l'absence de régularisation des déductions constitue une aide non notifiée au sens de l'article 92 du traité. Selon l'article 93, paragraphe 3, du traité CE (devenu article 88, paragraphe 3, CE), les autorités d'un État membre ne peuvent mettre à exécution des aides non notifiées. Ledit article XIV, paragraphe 3, serait par ailleurs contraire à l'article 20 de la sixième directive.

19 Dans sa décision de renvoi, le Verwaltungsgerichtshof expose que l'économie du régime de la TVA, défini dans l'Union européenne par des directives communautaires, et, en particulier, par la sixième directive, implique que l'assujettissement d'opérations à la TVA ait pour corollaire le droit pour l'entrepreneur de déduire entièrement les taxes acquittées en amont, alors que, inversement, les entrepreneurs dont les opérations sont exonérées ne bénéficient pas, en principe, d'un tel droit. Lorsque survient une modification dans les circonstances ayant déterminé la déduction, l'article 20 de la sixième directive imposerait que les déductions soient régularisées. Ladite juridiction fait valoir que, en vertu du paragraphe 2 de cette disposition, une régularisation est opérée en ce qui concerne les biens d'investissement si, durant les années suivant celle au cours de laquelle l'acquisition de ceux-ci a eu lieu, interviennent des modifications du droit à déduction par rapport à celui en vigueur à la date d'acquisition desdits biens.

20 La juridiction de renvoi ajoute que l'article XIV, paragraphe 3, de la loi fédérale 21/1995 prévoit, en ce qui concerne les prestations dans le domaine médical et, en particulier, celles des médecins, que, contrairement à l'article 20 de la sixième directive, le passage de l'assujettissement à la TVA de ces prestations, qui était le régime applicable jusqu'au 31 décembre 1996, à un régime d'exonération, à partir du 1^{er} janvier 1997, n'entraîne pas la régularisation des déductions opérées pour des biens acquis à l'époque de l'assujettissement à ladite taxe, alors même que ces biens continuent à être utilisés sous un régime d'exonération, c'est-à-dire permettent de réaliser des opérations exonérées. Cette règle aurait pour résultat de maintenir la déduction pour des biens qui sont utilisés dans le cadre de telles opérations.

21 Selon le Verwaltungsgerichtshof, il ne saurait être exclu que des orthodontistes établis en Autriche soient en concurrence avec des orthodontistes exerçant leur art dans d'autres États membres de l'Union européenne. Ce serait notamment le cas dans les zones frontalières. En adoptant l'article XIV, paragraphe 3, de la loi fédérale 21/1995, à savoir une règle qui exclut une réduction des déductions – laquelle est imposée par l'économie de la TVA et expressément prescrite par l'article 20 de la sixième directive –, le législateur autrichien aurait conféré un avantage aux médecins établis dans ledit État membre.

22 La mesure de déduction constituerait un avantage accordé au moyen de ressources étatiques et qui renforcerait la position concurrentielle des entrepreneurs qui en bénéficient par rapport à celle d'autres entrepreneurs avec lesquels ils sont en concurrence et qui ne peuvent effectuer une telle déduction.

23 Par ailleurs, le Verwaltungsgerichtshof doute que l'article XIV, paragraphe 3, de la loi fédérale 21/1995, par lequel la république d'Autriche a renoncé, en matière de TVA, à la régularisation des déductions opérées par les médecins jusqu'au 31 décembre 1996 (ci-après la « mesure en cause au principal »), soit objectivement justifié au sens du point 42 de l'arrêt du 8 novembre 2001, *Adria-Wien Pipeline et Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, Rec. p. I-8365). Il en serait d'autant plus ainsi que les personnes concernées seraient de toute manière indemnisées pour les inconvénients résultant de la disparition du droit à la déduction au moyen de la compensation versée par l'État membre concerné en application du GSBG 1996 et de l'ordonnance 56/1997.

24 Dans ces conditions, le Verwaltungsgerichtshof a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour la question préjudicielle suivante:
« Convient-il de qualifier d'aide d'État au sens de l'article 87 CE (ancien article 92 du traité CE) une règle telle que celle énoncée à l'article XIV, paragraphe 3, de la loi fédérale [...] 21/1995, telle que modifiée par [la loi fédérale] 756/1996, c'est-à-dire une règle en vertu de laquelle le fait, pour des médecins, de passer d'un régime d'opérations assujetties à la taxe sur le chiffre d'affaires à un régime d'opérations exonérées n'entraîne pas la réduction, prescrite par l'article 20 de la sixième directive [...], de la déduction déjà opérée concernant des biens qui continuent à être utilisés dans l'entreprise? »

Sur la question préjudicielle

25 Il convient de relever d'emblée que la question posée par la juridiction de renvoi ne porte que sur l'interprétation de l'article 92 du traité.

26 À cet égard, il y a lieu de constater, tout d'abord, qu'un médecin spécialiste en art dentaire, tel que M. Heiser, doit être considéré comme une entreprise au sens de ladite disposition dès lors qu'il fournit, en sa qualité d'opérateur économique indépendant, des services sur un marché, celui des services médicaux spécialisés en art dentaire (voir, en ce sens, arrêt du 12 septembre 2000, *Pavlov e.a.*, C-180/98 à C-184/98, Rec. p. I-6451, points 76 et 77).

27 Il convient ensuite de rappeler que, selon l'article 92, paragraphe 1, du traité, les conditions suivantes doivent être remplies pour qu'une mesure puisse être qualifiée d'aide d'État. Premièrement, il doit s'agir d'une intervention de l'État ou au moyen de ressources d'État. Deuxièmement, cette intervention doit être susceptible d'affecter les échanges entre États membres. Troisièmement, elle doit accorder un avantage à son bénéficiaire.

Quatrièmement, elle doit fausser ou menacer de fausser la concurrence (arrêt du 24 juillet 2003, *Altmark Trans et Regierungspräsidium Magdeburg*, C-280/00, Rec. p. I-7747, point 75).
28 Or, s'agissant de la première condition mentionnée au point précédent, il ne saurait être contesté qu'une mesure telle que celle en cause au principal constitue une intervention de l'État.

29 Quant à la deuxième condition rappelée au point 27 du présent arrêt, M. Heiser et le gouvernement autrichien soutiennent que la mesure en cause au principal n'est, en tout état de cause, pas susceptible d'affecter les échanges entre États membres au motif que les montants concernés par la renonciation à la régularisation des déductions seraient en règle générale peu importants. Dans l'affaire au principal, il s'agirait d'un montant de 30 000 euros au maximum pour toute la période concernant les années 1997 à 2004, montant qui serait largement inférieur au plafond de minimis de 100 000 euros sur une période de trois ans, tel que prévu par la communication de la Commission, du 6 mars 1996, relative aux aides de *minimis* (JO C 68, p. 9), et applicable à la date de l'entrée en vigueur, en 1996, de ladite mesure.

30 Le gouvernement autrichien soutient également que l'incidence de la mesure en cause au principal sur le commerce entre États membres n'est pas sensible compte tenu des particularités des soins médicaux, qui auraient un caractère avant tout régional.

31 Ces arguments ne démontrent cependant pas que la deuxième condition mentionnée au point 27 du présent arrêt ne serait pas remplie.

32 Il convient, en effet, de rappeler que, selon la jurisprudence de la Cour, il n'existe pas de seuil ou de pourcentage en dessous duquel on peut considérer que les échanges entre États membres ne sont pas affectés. En effet, l'importance relativement faible d'une aide ou la taille relativement modeste de l'entreprise bénéficiaire n'excluent pas a priori l'éventualité que lesdits échanges soient affectés (voir, notamment, arrêt *Altmark Trans et Regierungspräsidium Magdeburg*, précité, point 81 et jurisprudence citée).

33 Dès lors, la deuxième condition d'application de l'article 92, paragraphe 1, du traité, selon laquelle l'aide doit être de nature à affecter les échanges entre États membres, peut être remplie indépendamment de la nature locale ou régionale des services fournis ou de l'importance du domaine d'activité concerné (voir, en ce sens, arrêt *Altmark Trans et Regierungspräsidium Magdeburg*, précité, point 82).

34 Quant au plafond de minimis prévu par la communication de la Commission du 6 mars 1996, il ne ressort pas du dossier transmis à la Cour par la juridiction de renvoi que le montant des déductions dont un médecin peut bénéficier au titre d'une mesure telle que celle en cause au principal est, en toutes circonstances, inférieur au montant de minimis, qui est fixé à 100 000 euros sur une période de trois ans. En effet, la réglementation nationale ne prévoit, ainsi que le relève à juste titre la Commission des Communautés européennes, aucune limite au montant dont peut bénéficier un médecin, en tant qu'entreprise individuelle, au titre de la renonciation à la régularisation des déductions. Dans ces conditions, il n'est pas établi qu'une telle mesure puisse bénéficier de la règle de minimis instituée par ladite communication.

35 Par conséquent, dès lors qu'il ne saurait être exclu, ainsi que le constate le *Verwaltungsgerichtshof* dans la décision de renvoi, que des médecins spécialistes en art dentaire, tels que M. Heiser, soient en concurrence avec leurs confrères établis dans un autre État membre, la deuxième condition d'application de l'article 92, paragraphe 1, du traité doit être considérée comme remplie.

36 S'agissant de la troisième condition mentionnée au point 27 du présent arrêt, relative à l'existence d'un avantage, il est de jurisprudence constante que la notion d'aide comprend non seulement des prestations positives, mais également des interventions qui, sous des formes diverses, allègent les charges qui grèvent normalement le budget d'une entreprise et qui, par là, sans être des subventions au sens strict du mot, sont de même nature et ont des effets identiques (voir, notamment, arrêt *Adria-Wien Pipeline et Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, précité, point 38 et jurisprudence citée).

37 M. Heiser fait valoir, en substance, que la mesure en cause au principal ne constitue pas un avantage du seul fait que la régularisation elle-même serait, en tout état de cause, contraire au droit communautaire.

38 Or, à supposer même que la réglementation prévoyant la régularisation des déductions, à savoir l'article 12, paragraphe 10, de l'UStG 1994 dans l'affaire au principal, soit illégale, il n'en demeure pas moins que cette réglementation est susceptible de produire ses effets aussi longtemps qu'elle n'a pas été abrogée ou, à tout le moins, tant que son illégalité n'a pas été constatée. Par conséquent, elle est de nature à créer une charge qui grève normalement le budget d'un médecin spécialiste en art dentaire, tel que M. Heiser. Le fait pour la République d'Autriche de renoncer, ultérieurement, à la régularisation des déductions, par une mesure autre que celle prévoyant cette régularisation, allège donc les charges qui pèsent normalement sur le budget d'un tel médecin et constitue, de ce fait, un avantage dont il bénéficie.

39 Le gouvernement autrichien fait cependant valoir que le fait de renoncer à la régularisation des déductions ne constitue pas une aide puisque tous les médecins sont concernés, notamment, les médecins spécialistes en art dentaire, les psychothérapeutes, les sages-femmes et les autres praticiens indépendants au sens du Krankenpflegegesetz (loi sur les soins aux malades), ainsi que les établissements hospitaliers. Une telle renonciation ne serait donc pas susceptible de favoriser certains médecins.

40 À cet égard, il y a lieu de rappeler que, selon une jurisprudence constante, l'article 92, paragraphe 1, du traité impose de déterminer si, dans le cadre d'un régime juridique donné, une mesure nationale est de nature à favoriser «certaines entreprises ou certaines productions» par rapport à d'autres, lesquelles se trouveraient, au regard de l'objectif poursuivi par ledit régime, dans une situation factuelle et juridique comparable. Dans l'affirmative, la mesure concernée remplit la condition de sélectivité constitutive de la notion d'aide d'État prévue par cette disposition (voir, notamment, arrêt du 29 avril 2004, GIL Insurance e.a., C-308/01, non encore publié au Recueil, point 68 et jurisprudence citée).

41 Il convient de préciser que le fait que la mesure en cause au principal constitue un avantage non seulement dans le chef des médecins spécialistes en art dentaire, tels que M. Heiser, mais également au bénéfice d'autres opérateurs actifs dans le domaine médical, voire à l'égard de tous les opérateurs actifs dans ce domaine, n'implique pas que cette mesure ne remplit pas la condition de sélectivité.

42 En effet, la circonstance que le nombre d'entreprises pouvant prétendre bénéficier de la mesure en cause soit très significatif, ou que ces entreprises appartiennent à des secteurs d'activité divers, ne saurait suffire à mettre en cause son caractère sélectif et, partant, à écarter la qualification d'aide d'État (voir, notamment, arrêt du 13 février 2003, Espagne/Commission, C-409/00, Rec. p. I-1487, point 48 et jurisprudence citée). De même, des aides peuvent concerner tout un secteur économique et relever néanmoins de l'article 92, paragraphe 1, du traité (voir, notamment, arrêt du 17 juin 1999, Belgique/Commission, C-75/97, Rec. p. I-3671, point 33 et jurisprudence citée).

43 Il en serait autrement si une mesure, quoique constitutive d'un avantage pour son bénéficiaire, était justifiée par la nature ou l'économie générale du système dans lequel elle s'inscrit (voir, notamment, arrêt Adria-Wien Pipeline et Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, précité, point 42 et jurisprudence citée).

44 À cet égard, le gouvernement autrichien fait valoir qu'une mesure telle que celle en cause au principal favorise la solidarité des organismes d'assurance maladie, au motif qu'elle bénéficie, en réalité, à ceux-ci. En effet, une augmentation des charges des médecins indépendants en raison d'une modification de la taxation de leur chiffre d'affaires ferait indirectement naître des charges pesant sur lesdits organismes. Ces derniers ne pourraient cependant augmenter leurs recettes, les taux de cotisation des assurés étant fixés par la loi. Lors de l'audience, ce gouvernement a précisé, ainsi que l'avait également fait M. Heiser dans ses observations écrites, que la mesure en cause au principal ne s'ajoute pas à la compensation versée au titre du GSBG 1996 et de l'ordonnance 56/1997, cette compensation ne s'appliquant pas aux médecins non conventionnés comme M.

Heiser.

45 Toutefois, une telle argumentation ne permet pas de conclure qu'une mesure telle que celle en cause au principal ne doit pas être qualifiée d'aide d'État.

46 D'une part, le simple fait que la renonciation à la régularisation des déductions poursuit un but social, à le supposer établi, ne suffit pas à faire échapper d'emblée une telle mesure à la qualification d'aide au sens de l'article 92 du traité. En effet, le paragraphe 1 de cette disposition ne distingue pas selon les causes ou les objectifs des interventions étatiques, mais définit celles-ci en fonction de leurs effets (arrêt du 29 avril 2004, Pays-Bas/Commission, C-159/01, non encore publié au Recueil, point 51 et jurisprudence citée).

47 D'autre part, s'agissant des effets d'une mesure telle que celle en cause au principal, il y a lieu de relever que, juridiquement, les médecins en sont les seuls bénéficiaires. Il n'y a aucun indice dans le dossier qui a été soumis à la Cour par la juridiction de renvoi selon lequel le bénéfice d'une telle mesure serait systématiquement transféré par ces derniers aux organismes d'assurance maladie, en sorte que l'avantage serait, en fin de compte, neutralisé à l'égard des médecins.

48 Par ailleurs, le gouvernement autrichien n'explique pas la raison pour laquelle l'avantage résultant de la mesure en cause au principal pourrait être justifié par le fait que les médecins non conventionnés seraient privés de la compensation prévue à l'article 3 du GSBG 1996 et dont le montant a été fixé par l'ordonnance 56/1997. En effet, rien dans le dossier ne permet de conclure que les médecins conventionnés, qui bénéficieraient de cette compensation, ne profitent pas également de ladite renonciation.

49 Dès lors, en l'absence d'autres motifs pertinents invoqués par le gouvernement autrichien, il ne ressort pas du dossier transmis à la Cour que la mesure en cause au principal serait justifiée par la nature ou l'économie générale du système dans lequel elle s'inscrit.

50 Pour autant que le gouvernement autrichien invoque l'article 90, paragraphe 2, du traité CE (devenu article 86, paragraphe 2 CE) pour nier que la mesure en cause au principal présente le caractère d'un avantage, son argumentation ne saurait être accueillie.

51 En effet, la dérogation prévue à l'article 90, paragraphe 2, du traité ne permet pas d'écarter la qualification d'une mesure en tant qu'aide d'État au sens de l'article 92 de celui-ci. Elle ne pourrait pas non plus, dès lors qu'une telle qualification a été établie, dispenser l'État membre concerné de notifier cette mesure en application de l'article 93, paragraphe 3, dudit traité (voir arrêt du 21 octobre 2003, Van Calster e.a., C-261/01 et C-262/01, Rec. p. I-12249, point 61 et jurisprudence citée).

52 M. Heiser soutient également qu'une mesure telle que celle en cause au principal ne constitue pas un avantage dès lors qu'elle aurait pour seul effet d'éliminer un désavantage qui existait auparavant au détriment des médecins non conventionnés établis en Autriche par rapport à leurs confrères établis dans d'autres États membres. En effet, alors que les prestations médicales effectuées dans ces derniers n'étaient pas soumises à la TVA, celles fournies en 1995 et en 1996 par les médecins non conventionnés établis en Autriche étaient assujetties à cette taxe.

53 À cet égard, il importe de constater que, à supposer même que la mesure en cause au principal ait eu pour objet de compenser le désavantage auquel se réfère M. Heiser, une telle mesure ne saurait, en tout état de cause, ainsi que l'a relevé M. l'avocat général au point 50 de ses conclusions, être justifiée par le fait qu'elle vise à corriger des distorsions de concurrence existant sur le marché communautaire des services médicaux.

54 En effet, il y a lieu de rappeler que, selon une jurisprudence bien établie, la circonstance qu'un État membre cherche à rapprocher, par des mesures unilatérales, les conditions de concurrence existant dans un certain secteur économique de celles prévalant dans d'autres États membres ne saurait enlever à ces mesures le caractère d'aides (voir, notamment, arrêt du 29 avril 2004, Italie/Commission, C-372/97, non encore publié au Recueil, point 67 et jurisprudence citée).

55 S'agissant de la quatrième condition mentionnée au point 27 du présent arrêt, selon laquelle l'intervention de l'État doit fausser ou menacer de fausser la concurrence, il convient de rappeler que les aides qui visent à libérer une entreprise des coûts qu'elle aurait normalement dû supporter dans le cadre de sa gestion courante ou de ses activités normales, faussent en principe les conditions de concurrence (arrêt du 19 septembre 2000, Allemagne/Commission, C-156/98, Rec. p. I-6857, point 30 et jurisprudence citée).

56 L'argument de M. Heiser et du gouvernement autrichien selon lequel la quatrième condition ne serait pas remplie au motif que les médecins bénéficiaires d'une mesure telle que celle en cause au principal ne sont pas confrontés à une concurrence fondée sur les prix ne saurait être accueilli.

57 En effet, même si, comme le relèvent M. Heiser et le gouvernement autrichien, le choix du médecin par les patients peut être influencé par des critères autres que le prix du traitement médical, tels que la qualité de celui-ci et la relation de confiance avec le médecin, il n'en demeure pas moins que ce prix est susceptible d'influencer, même de manière importante, le choix du médecin par le patient. C'est notamment le cas lorsque, ainsi qu'il résulte du dossier soumis à la Cour s'agissant des médecins non conventionnés tels que M. Heiser, le patient doit acquitter sur ses propres deniers plus de 50 % du prix dudit traitement.

58 Il résulte de tout ce qui précède qu'une mesure telle que celle en cause au principal doit être considérée comme constituant une aide d'État au sens de l'article 92, paragraphe 1, du traité.

59 Il convient donc de répondre à la question posée que l'article 92 du traité doit être interprété en ce sens qu'une règle telle que celle en cause au principal, c'est-à-dire une règle en vertu de laquelle le fait, pour des médecins, de passer d'un régime d'opérations assujetties à la TVA à un régime d'opérations exonérées n'entraîne pas la réduction, prescrite par l'article 20 de la sixième directive, de la déduction déjà opérée concernant des biens qui continuent à être utilisés dans l'entreprise, doit être qualifiée d'aide d'État.

Sur les dépens

60 La procédure revêtant, à l'égard des parties au principal, le caractère d'un incident soulevé devant la juridiction de renvoi, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens. Les frais exposés pour soumettre des observations à la Cour, autres que ceux desdites parties, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement.

Par ces motifs, la Cour (deuxième chambre) dit pour droit:

L'article 92 du traité CE (devenu, après modification, article 87 CE) doit être interprété en ce sens qu'une règle telle que celle énoncée à l'article XIV, paragraphe 3, de la loi fédérale 21/1995, telle que modifiée par la loi fédérale 756/1996, c'est-à-dire une règle en vertu de laquelle le fait, pour des médecins, de passer d'un régime d'opérations assujetties à la taxe sur la valeur ajoutée à un régime d'opérations exonérées n'entraîne pas la réduction, prescrite par l'article 20 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, de la déduction déjà opérée concernant des biens qui continuent à être utilisés dans l'entreprise, doit être qualifiée d'aide d'État.

Signatures

1 – Langue de procédure: l'allemand.