

CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL

Mme E. Sharpston

présentées le 27 avril 2006 (1)

Affaire C-128/05

Commission des Communautés européennes

contre

République d'Autriche

1. En l'espèce, la Commission des Communautés européennes fait valoir que le régime spécial appliqué en Autriche aux transporteurs internationaux de personnes qui ne sont pas établis dans cet État membre, qui n'y fournissent que des services occasionnels et dont le chiffre d'affaires y est inférieur à 22 000 euros par an est contraire à la sixième directive TVA (2).
2. En vertu dudit régime, ces transporteurs n'établissent pas de factures indiquant la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA») autrichienne et ne présentent pas de déclarations de TVA en Autriche. Au lieu de cela, leur taxe en amont dans cet État membre est réputée y être égale à leur taxe en aval et ils ne sont autorisés à réclamer aucun excédent, que ce soit par le biais de la déduction ou du remboursement.
3. La République d'Autriche soutient que le régime en cause est couvert par l'article 24 de la sixième directive, qui permet l'application de modalités simplifiées aux petites entreprises à condition que ces modalités ne donnent pas lieu à un allègement de l'impôt.
4. Pour apprécier le bien-fondé de ce moyen de défense, trois questions principales doivent être examinées, à savoir si la taille d'une «petite entreprise» doit être évaluée dans l'absolu ou en fonction de son chiffre d'affaires dans l'État membre concerné, si une dispense des formalités relatives à la TVA peut à juste titre être qualifiée de «modalité simplifiée» et si cela occasionne un allègement de l'impôt, ce qui est donc illicite.

Dispositions communautaires pertinentes en matière de TVA

5. En vertu de l'article 2 de la sixième directive, toute prestation de services effectuée à titre onéreux à l'intérieur d'un État membre est soumise à la TVA. Aux termes de l'article 6 de ladite directive, une prestation de services est toute opération qui n'est pas une livraison d'un bien.
6. L'article 9, paragraphe 2, sous b), de la sixième directive dispose: «Le lieu des prestations de transport est l'endroit où s'effectue le transport en fonction des distances parcourues» (3).

7. Les articles 17 et 18 de la sixième directive (4) fixent les règles gouvernant la naissance, l'étendue et les modalités d'exercice du droit à déduction, lequel constitue la pierre angulaire du système de la TVA. Les dispositions pertinentes de ces articles peuvent être résumées comme suit.
8. D'après l'article 17, paragraphes 1 et 2, de la sixième directive les assujettis sont autorisés à déduire de la taxe dont ils sont redevables (leur taxe en aval) la taxe grevant les biens qui leur sont livrés et les services qui leur sont rendus (leur taxe en amont), à condition que ces biens et ces services soient utilisés pour les besoins de leurs opérations en aval taxées.
9. Sous la même réserve, les assujettis non établis sur le territoire de l'État membre dans lequel la taxe en amont a été supportée ont droit au remboursement de cette taxe conformément aux dispositions de l'article 17, paragraphes 3 et 4, de la sixième directive et à celles de la huitième directive TVA (5). Cependant, en vertu de l'article 1er de la huitième directive 79/1072/CEE, le régime du remboursement ne s'applique à ces assujettis que si, en outre, ils n'ont effectué aucune livraison taxée dans l'État membre en cause pendant la période fiscale au cours de laquelle la taxe en amont a été supportée.
10. Pour exercer leur droit à déduction, les assujettis doivent en particulier être en possession d'une facture rédigée conformément à l'article 22, paragraphe 3, de la sixième directive. La déduction est opérée par imputation du montant de la taxe en amont, qui est déductible pour une période donnée, sur le montant de la taxe due en aval pour la même période (article 18, paragraphe 2, de ladite directive).
11. L'article 22 de la sixième directive (6) concerne les obligations des assujettis. Le paragraphe 3 dudit article établit les conditions de délivrance des factures, son paragraphe 4 fixe les modalités de dépôt des déclarations périodiques et son paragraphe 5 impose aux assujettis de payer le montant net de la TVA due (en d'autres termes, la taxe en aval moins la taxe en amont) lors du dépôt de chaque déclaration périodique.
12. L'article 24 de la sixième directive, intitulé «Régime particulier des petites entreprises», énonce à son paragraphe 1:
- «Les États membres qui rencontreraient des difficultés pour l'assujettissement des petites entreprises au régime normal de la taxe, en raison de leur activité ou de leur structure, ont la faculté, dans les limites et conditions qu'ils fixent – mais sous réserve de la consultation prévue à l'article 29 – d'appliquer des modalités simplifiées d'imposition et de perception de la taxe, notamment des régimes de forfait, sans qu'il puisse en résulter un allègement de l'impôt.»
13. En outre, l'article 24, paragraphes 2 à 7, de la sixième directive autorise les États membres à maintenir ou à introduire des franchises ou des atténuations dégressives de la TVA pour les assujettis dont le chiffre d'affaires annuel est inférieur à 5 000 euros (7).
14. L'article 29 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.

3. Le comité établit son règlement intérieur.

4. Outre les points faisant l'objet de la consultation en vertu de la présente directive, le comité examine les questions évoquées par son président, soit à l'initiative de celui-ci, soit à la demande du représentant d'un État membre, et portant sur l'application des dispositions communautaires en matière de taxe sur la valeur ajoutée.»

Dispositions nationales litigieuses

15. La Commission conteste les dispositions d'un règlement du ministre des Finances fédéral relatif à l'établissement de taux moyens pour le calcul des montants déductibles en ce qui concerne les entreprises étrangères effectuant des transports internationaux de personnes (8), applicable aux opérations et événements postérieurs au 31 mars 2002.

16. L'article 1er dudit règlement autorise ces transporteurs, à condition qu'ils n'aient ni domicile, ni siège, ni établissement, ni lieu de séjour habituel en Autriche et que leur chiffre d'affaires y soit inférieur à 22 000 euros pour la période d'imposition (9), à calculer les montants de la TVA déductibles afférents à leur chiffre d'affaires obtenu par le transport international de personnes en service occasionnel à l'aide de véhicules à moteur et de remorques non immatriculés en Autriche, en appliquant un taux moyen de 10 % de ce chiffre d'affaires (10), s'ils n'établissent pas de factures pour les prestations fournies.

17. En vertu de l'article 2 du règlement du ministre des Finances, ce taux moyen compense tous les montants déductibles en lien avec les prestations de transport susmentionnées et, aux termes de l'article 3 dudit règlement, l'utilisation du taux moyen exonère le transporteur de l'obligation de tenir une comptabilité relative à la TVA.

18. Il ressort des documents échangés pendant la procédure administrative et annexés à la requête de la Commission que la République d'Autriche a saisi (tardivement, au cours du premier semestre 2004) le comité consultatif de la TVA institué par l'article 29 de la sixième directive, afin de se conformer à la condition de consultation formelle fixée à l'article 24, paragraphe 1, de ladite directive. Au sein du comité, la Commission a formulé une opinion négative et les autres États membres n'ont pas exprimé d'avis. Toutefois, en tant qu'organe consultatif, le comité ne pouvait en aucun cas rendre une décision contraignante.

Conclusions des parties

19. À l'issue de la procédure administrative normale, conformément à l'article 226 CE, la Commission conclut maintenant à ce qu'il plaise à la Cour:

– constater que la République d'Autriche a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu des articles 2, 6, 9, paragraphe 2, sous b), 17, 18 et 22, paragraphes 3 à 5, de la sixième directive TVA (77/388/CEE) dans la mesure où elle autorise des personnes assujetties non établies en Autriche, qui effectuent des transports de personnes dans cet État membre, à ne pas présenter de déclaration d'impôt et à ne pas payer le montant net de la TVA, lorsque leur chiffre d'affaires annuel réalisé en Autriche est inférieur à 22 000 euros, considérant que, dans ce cas, le montant de la TVA dû est égal à celui de la TVA déductible, et en soumettant l'application de la réglementation simplifiée au fait de ne pas mentionner la TVA autrichienne sur les factures ou sur les documents en tenant lieu;

– condamner la défenderesse aux dépens.

20. La République d'Autriche conclut au rejet du recours et à la condamnation de la Commission aux dépens.

21. En l'absence de demande en ce sens, aucune audience n'a eu lieu.

Appréciation

Portée de la violation alléguée

22. La République d'Autriche ne formule aucune observation sur la compatibilité du règlement du ministre des Finances avec les articles 2, 6, 9, paragraphe 2, sous b), 17, 18 et 22, paragraphes 3 à 5, de la sixième directive en tant que tels. Sa défense repose entièrement sur l'article 24, paragraphe 1, de ladite directive.

23. Dans ce cas, une approche formaliste pourrait amener à conclure qu'il y aurait lieu de considérer la violation comme établie (étant donné qu'elle serait implicitement admise par la République d'Autriche) en ce qui concerne toutes ces dispositions, à moins que le moyen de défense basé sur l'article 24 de la sixième directive soit retenu.

24. Cependant, une telle conclusion ne me paraît pas justifiée. Les dispositions énumérées n'ont pas la même teneur. Les articles 2, 6, 9, paragraphe 2, sous b), et 17 de la sixième directive (entre autres) fixent le contexte dans lequel les conditions procédurales visées aux articles 18 et 22 de celle-ci doivent être appliquées. La question qui se pose est de savoir si la manière dont la République d'Autriche a dérogé à ces dernières conditions est licite ou non.

25. Aucun élément ne suggère, dans les allégations de la Commission ou dans le règlement du ministre des Finances lui-même, une quelconque infraction des principes selon lesquels: a) les prestations de services sont soumises à la TVA [article 2 de la sixième directive]; b) le transport de personnes est une prestation de services [article 6 de la sixième directive]; c) le lieu des prestations de transport international de personnes est segmenté en fonction de la distance parcourue dans chaque État membre [article 9, paragraphe 2, sous b), de la sixième directive], et d) un assujetti est en droit de déduire la taxe en amont de la taxe due en aval ou, le cas échéant, d'obtenir un remboursement de la taxe en amont [article 17 de la sixième directive].

26. Au contraire, le règlement du ministre des Finances présuppose l'application de tous ces principes. En substance, il prévoit que, dans certaines circonstances qu'il énonce, la taxe en amont et la taxe en aval sont réputées s'annuler l'une l'autre et que, en pareil cas, les conditions posées aux articles 18 et 22 de la sixième directive concernant la facturation, la comptabilité et le dépôt des déclarations n'ont pas à être respectées. Pour ce qui est dudit article 18, seuls les paragraphes 1, sous a), et 2 sont pertinents et, en ce qui concerne ledit article 22, la Commission fait uniquement référence aux paragraphes 3 à 5.

27. Par conséquent, si les moyens de défense présentés par la République d'Autriche étaient rejetés, j'estime que ces dernières dispositions seraient les seules à entrer en ligne de compte pour l'établissement ou la reconnaissance d'une violation.

28. Par ailleurs, les modalités de remboursement visées à l'article 17, paragraphes 3 et 4, de la sixième directive et les dispositions de la huitième directive sont dénuées de pertinence en l'espèce. Ces modalités ne concernent que les assujettis n'ayant pas réalisé d'opérations en aval en Autriche, alors que le règlement du ministre des Finances est uniquement d'application lorsque les transporteurs *ont* fourni des services de transport de personnes en Autriche, conformément à

l'article 9, paragraphe 2, sous b), de la sixième directive.

29. J'examinerai donc tour à tour les trois questions litigieuses entre les parties portant sur les notions de «petite entreprise» et de «modalités simplifiées» ainsi que sur l'éventualité d'un allègement de l'impôt.

Les petites entreprises

30. La République d'Autriche fait valoir que sa réglementation est conforme à l'article 24, paragraphe 1, de la sixième directive, qui autorise l'application de modalités simplifiées aux petites entreprises.

31. La Commission soutient que la définition figurant dans le règlement du ministre des Finances – chiffre d'affaires en Autriche inférieur à 22 000 euros au cours d'une année civile donnée – n'est pas compatible avec la notion de «petite entreprise», au motif que même de très grandes entreprises non établies en Autriche pourraient y réaliser un chiffre d'affaires de moins de 22 000 euros par an. La notion de «petite entreprise» n'est pas définie dans la sixième directive. Il convient donc d'en donner une définition communautaire tenant compte de la taille de l'entreprise dans sa globalité et non pas seulement de son chiffre d'affaires dans un État membre déterminé.

32. La Commission fait référence à ses recommandations de 1996 et de 2003 sur la définition des petites et moyennes entreprises (11), selon lesquelles il y a lieu de fixer des seuils assez stricts afin que les mesures destinées à de telles entreprises profitent véritablement à celles pour lesquelles la taille constitue un handicap. D'après les définitions qui y sont données, une «petite ou moyenne entreprise» emploie moins de 250 personnes et soit son chiffre d'affaires annuel n'excède pas 40 millions d'euros (en 1996; chiffre élevé à 50 millions d'euros en 2003), soit le total de son bilan annuel ne dépasse pas 27 millions d'euros (en 1996; 43 millions d'euros en 2003). Une «petite entreprise» occupe moins de 50 personnes et soit son chiffre d'affaires annuel n'est pas supérieur à 7 millions d'euros, soit le total de son bilan annuel n'excède pas 5 millions d'euros (en 1996; 10 millions d'euros pour les deux sommes en 2003). Dans les deux cas, conformément à la recommandation de 1996, l'entreprise doit être indépendante en ce sens que pas plus de 25 % de son capital ne peut être détenu par des entreprises ne correspondant pas à la définition en cause.

33. La République d'Autriche fait valoir que l'article 24 de la sixième directive confère aux États membres un large pouvoir pour apprécier si, et dans quelles conditions, il y a lieu d'instaurer des modalités simplifiées concernant l'imposition et la perception de la TVA pour les petites entreprises (12), et elle soutient que sa définition relève de ce pouvoir d'appréciation. En outre, elle avance certains calculs qui, selon elle, démontrent qu'il est très invraisemblable que, en pratique, une entreprise de transport de personnes ayant un chiffre d'affaires de plus de 40 millions d'euros ait en Autriche un chiffre d'affaires inférieur à 22 000 euros.

34. En outre, la République d'Autriche invoque l'article 24, paragraphes 2 et suivants, de la sixième directive, concernant les franchises et les atténuations dégressives de la taxe. Le seuil du chiffre d'affaires énoncé dans ces dispositions ne peut renvoyer qu'au chiffre d'affaires dans l'État membre, pour la simple raison que lorsqu'une franchise de taxe est concernée, seul le chiffre d'affaires réalisé sur le territoire fiscal peut faire l'objet de la franchise. Par conséquent, le chiffre d'affaires obtenu dans l'État membre est le seul pertinent aux fins de l'article 24, paragraphe 1, de la sixième directive.

35. J'estime qu'en substance les observations de la Commission sont correctes et que la République d'Autriche n'a pas réussi à démontrer le contraire.

36. Bien que je ne pense pas qu'une définition formelle des petites entreprises doive nécessairement être appliquée au secteur de la TVA alors qu'elle n'a pas été élaborée spécifiquement pour ce domaine, une telle définition fournit néanmoins une indication utile de ce que le législateur communautaire considère comme une «petite ou moyenne entreprise» et comme une «petite entreprise».

37. La République d'Autriche soutient que le règlement du ministre des Finances est justifié sur le fondement de l'article 24, paragraphe 1, de la sixième directive et non en vertu d'autres dispositions. Elle l'affirme explicitement dans son mémoire en défense et il apparaît que, lors de sa saisine du comité consultatif sur la TVA, elle a fait valoir que les possibilités offertes à l'article 24, paragraphes 2 et suivants, de la sixième directive s'appliquaient uniquement aux assujettis établis dans l'État membre, tandis que le règlement du ministre des Finances concerne seulement les assujettis non établis en Autriche.

38. Par conséquent, c'est au regard de l'article 24, paragraphe 1, de la sixième directive que le règlement du ministre des Finances doit être examiné.

39. Ledit article 24, paragraphe 1, est fondé sur la prémisse selon laquelle les États membres peuvent «rencontrer des difficultés pour l'assujettissement des petites entreprises au régime normal de la taxe, en raison de leur activité ou de leur structure». A priori, les «petites entreprises» doivent s'entendre comme étant les entreprises qui sont objectivement petites et non comme les entreprises dont les activités dans un État membre donné sont limitées. D'ailleurs, cette dernière interprétation n'est suggérée par aucun autre élément de l'article. Rien ne laisse supposer qu'un État membre pourrait rencontrer des difficultés pour l'assujettissement au régime normal de la taxe d'une grande entreprise dont les activités économiques sur son territoire sont restreintes ou occasionnelles. Une telle entreprise aura une structure lui permettant de se conformer aux obligations d'enregistrement et de déclaration dans cet État membre ou sera en mesure d'y désigner un représentant fiscal conformément à l'article 21, paragraphe 2, de la sixième directive (13).

40. En ce qui concerne le large pouvoir d'appréciation dont se prévaut la République d'Autriche en vertu de l'article 24, paragraphe 1, de la sixième directive, je ne suis pas convaincue par la jurisprudence qu'elle cite, qui, dans son intégralité, est la suivante:

«Quant à l'article 24, précité, il donne aux États membres un large pouvoir pour apprécier si, et dans quelles conditions, il y a lieu d'instaurer des régimes de forfait, ou d'autres modalités simplifiées d'imposition ou de perception de la taxe, pour les petites entreprises; la circonstance qu'un État membre, pour des raisons qui lui sont propres, n'a pas fait usage de cette faculté ne saurait dès lors être considérée comme un obstacle au recours à la possibilité de demander l'autorisation d'introduire des mesures dérogatoires conformément à l'article 27 de la même directive.» (14)

41. Le pouvoir d'apprécier si, et dans quelles conditions, il y a lieu d'appliquer des modalités simplifiées aux petites entreprises n'implique pas, à mon avis, celui de déterminer ce qui constitue une petite entreprise. Dans l'arrêt *Direct Cosmetics*, précité, la Cour devait se prononcer sur l'interprétation de l'article 27, paragraphe 1, de la sixième directive. Ainsi qu'il ressort clairement de la citation ci-dessus, elle n'a examiné l'article 24 de la même directive que dans la mesure nécessaire pour établir que la décision d'un État membre de ne pas introduire de modalités simplifiées dans le cadre de la compétence que lui attribue ledit article 24 ne l'empêchait pas de demander l'autorisation d'adopter des mesures dérogatoires en vertu de l'article 27 de la sixième directive. Ce point de l'arrêt ne saurait être considéré comme contenant une analyse complète et concluante de la compétence conférée aux États membres lorsqu'ils font usage de l'article 24 de

la sixième directive.

42. En outre, la Cour a déclaré plus récemment que les articles 24 à 26 de la sixième directive «ne doivent être appliqués que dans la mesure nécessaire pour atteindre leur objectif» (15) – ce qui suggère que la compétence en question n'est pas aussi étendue que ce qu'allègue la République d'Autriche.

43. Les chiffres et les calculs mis en avant par la République d'Autriche ne sont pas, à mon avis, pertinents. Même s'ils peuvent établir que peu de transporteurs concernés seront objectivement de grandes entreprises, ils ne peuvent démontrer qu'aucune grande entreprise ne sera présente parmi eux.

44. La question sous-jacente au grief de la Commission n'est pas de savoir si la définition figurant dans le règlement du ministre des Finances s'applique (peut-être même principalement) aux petites entreprises, mais de savoir si elle exclut les grandes entreprises. Or, il apparaît clairement que tel n'est pas le cas – il est tout à fait possible pour une grande entreprise (peut-être extrêmement grande) établie en dehors de l'Autriche d'effectuer de façon occasionnelle un nombre limité de transports de personnes à destination de l'Autriche ou à travers ce pays et donc de réaliser un chiffre d'affaires inférieur à 22 000 euros.

45. Je ne pense pas non plus que la République d'Autriche puisse tirer un quelconque argument de l'article 24, paragraphes 2 et suivants, de la sixième directive. Même si le seuil figurant dans ces dispositions ne concerne que le chiffre d'affaires réalisé dans chaque État membre – une assertion, comme le fait observer la Commission, que rien ne semble étayer dans ladite directive – lesdites dispositions prévoient, ainsi que la République d'Autriche elle-même l'a souligné, une série de mesures entièrement distinctes (16).

46. Deux questions secondaires soulevées par la République d'Autriche peuvent être traitées brièvement.

47. En premier lieu, elle cite une déclaration du Conseil et de la Commission reprise dans un compte rendu de travaux préparatoires concernant l'article 24 de la sixième directive. Toutefois, il est de jurisprudence constante que des déclarations formulées au stade des travaux préparatoires aboutissant à l'adoption d'une directive ne sauraient être retenues pour son interprétation lorsque leur contenu ne trouve aucune expression dans le texte de la disposition en cause, et elles n'ont, dès lors, pas de portée juridique (17).

48. En second lieu, la République d'Autriche fait référence à un avis rendu par le Comité économique et social sur une proposition de la Commission de modifier la sixième directive (18). Puisque cette proposition n'a jamais été adoptée, il me semble que l'avis du Comité à ce sujet ne peut avoir aucune pertinence juridique.

Modalités simplifiées

49. L'article 24, paragraphe 1, de la sixième directive permet aux États membres d'adopter des «modalités simplifiées [...] notamment des régimes de forfait». La Commission soutient essentiellement que le règlement du ministre des Finances introduit non pas des modalités simplifiées, mais une dispense totale des obligations d'enregistrement, de déclaration, de facturation et de tenir une comptabilité. La République d'Autriche invoque à nouveau le large pouvoir d'appréciation mentionné dans l'arrêt *Direct Cosmetics* (19), en soulignant que l'article 24, paragraphe 1, de la sixième directive ne pose aucune limite quant à la nature de la simplification autorisée et que l'article 24, paragraphe 2, de la même directive prévoit des franchises.

50. Je partage l'avis de la Commission. Quelle que soit l'étendue de la notion de «modalités simplifiées», cette formulation ne saurait inclure une absence complète de modalités. Pour des raisons analogues à celles que j'ai déjà énoncées (20), je ne pense pas que le pouvoir d'appréciation évoqué dans l'arrêt *Direct Cosmetics*, précité, comporte la possibilité d'opter pour une franchise totale du système de la TVA à la place de l'application de modalités simplifiées. Par ailleurs, l'autorisation expresse des franchises dans le cadre – qui est distinct – de l'article 24, paragraphes 2 à 7, de la sixième directive tendrait plutôt à confirmer que les franchises ne sont pas envisagées à l'article 24, paragraphe 1, de la même directive. Enfin, la mention «notamment des régimes de forfait», à titre d'exemple, renforce la conclusion selon laquelle les modalités simplifiées qui sont choisies doivent néanmoins continuer à donner lieu à une comptabilité, à une évaluation et à une perception appropriées de la taxe.

51. Il est également utile de mentionner que, par dérogation à l'article 11 de la sixième directive, la République d'Autriche a été autorisée, du 1er janvier 2001 au 31 décembre 2005, à taxer les transports internationaux de personnes passant sur son territoire, qui étaient effectués par des personnes non établies en Autriche à l'aide de véhicules non immatriculés en Autriche, sur la base d'une moyenne imposable par personne et par kilomètre (21). Par conséquent, des modalités simplifiées étaient déjà en place au moment de l'adoption du règlement du ministre des Finances, ce qui rend d'autant moins justifiable la demande de la République d'Autriche de pouvoir dispenser entièrement les opérateurs de toute responsabilité en matière de comptabilité de la TVA, au motif que cela permettrait l'introduction de modalités simplifiées.

Allègement éventuel de l'impôt

52. La question litigieuse entre les parties est de savoir si le fait de considérer comme égaux les montants de la taxe en amont déductible et de la taxe en aval exigible donne lieu à un allègement de la taxe. L'article 24, paragraphe 1, de la sixième directive dispose littéralement que «des modalités simplifiées d'imposition et de perception de la taxe, notamment des régimes de forfait» peuvent être introduites «sans qu'il puisse en résulter un allègement de l'impôt». Généralement, les activités économiques ne sont exercées que si elles sont lucratives, ce qui implique que la valeur des opérations en aval est en principe supérieure à celle des opérations en amont. De même, le montant de la taxe en aval sera normalement plus élevé que celui de la taxe en amont déductible. Si tel n'était pas le cas, la TVA serait non pas un impôt mais une subvention. Il semble donc logique de dire qu'une disposition selon laquelle la taxe en amont est réputée être égale à la taxe en aval entraînera normalement un allègement du montant de la taxe perçue.

53. Cependant, ce ne sera pas exact dans tous les cas. Même si absolument aucune taxe n'est perçue lorsque la taxe en amont et la taxe en aval sont réputées s'annuler l'une l'autre, il se peut que le montant qui, autrement, serait revenu à l'administration fiscale ait été, dans certains cas, nul ou même négatif. Une activité économique particulière peut être exercée, d'une façon cyclique ou même structurelle, sans bénéfice ou même à perte; ou encore, les opérations en aval peuvent être taxées à un taux inférieur à celui des opérations en amont, de sorte qu'un bénéfice peut toujours être réalisé sans engendrer de TVA supplémentaire.

54. Le taux normal de la TVA en Autriche est de 20 %, tandis que le taux réduit de 10 % s'applique au transport de personnes (22). Par conséquent, si la valeur des achats effectués en amont par un transporteur au taux normal représente la moitié de celle des services qu'il vend au taux réduit, la taxe en amont sera égale à la taxe en aval. Si elle est de plus de la moitié, la taxe en amont sera supérieure à la taxe en aval et le transporteur pourra normalement demander le remboursement de la différence. Naturellement, il ne peut pas le faire en vertu du règlement du ministre des Finances.

55. La position du gouvernement autrichien est donc, en substance, que les transporteurs relevant du régime institué par le règlement du ministre des Finances réaliseront normalement des achats en amont au taux normal de la TVA en Autriche, pour une valeur représentant approximativement la moitié de celle de leurs services de transport qui y sont imposables à la TVA, de sorte qu'il n'y aura pas d'allègement de l'impôt.

56. Une telle supposition pourrait sembler arbitraire; de fait, la Commission considère que tel est le cas s'agissant des chiffres utilisés par la République d'Autriche dans ses calculs. Toutefois, bien que l'on puisse normalement partir du principe qu'un transporteur non établi en Autriche et ne fournissant que des services occasionnels à destination de ce pays ou à travers celui-ci réalisera la majeure partie de ses achats en amont ailleurs, le gouvernement autrichien fait observer que le prix du gas-oil en Autriche est suffisamment bas pour encourager les transporteurs des pays voisins à en acheter de façon disproportionnée par rapport à la distance qui y est parcourue (23). En outre, la République d'Autriche soutient que les transporteurs supporteront des coûts liés aux vignettes autoroutières, à d'autres péages, au stationnement et aux éventuelles réparations. Il est donc plausible de supposer que le régime institué par le règlement du ministre des Finances, dont l'effet est de limiter la TVA en amont déductible à 10 % de la valeur des opérations en aval au lieu d'autoriser sa déduction à son niveau réel, n'aura pas tendance à entraîner un allègement de l'impôt.

57. Je ne pense pas qu'il soit nécessaire ou même possible pour la Cour de procéder à une analyse détaillée des chiffres avancés par la République d'Autriche. Le choix de ces chiffres – distances parcourues, nombre de passagers transportés, consommation de carburant, etc. – sera inévitablement, dans une certaine mesure, arbitraire (24). Néanmoins, les suppositions sous-tendant les calculs – différence entre les taux normal et réduit de la TVA en Autriche, différence entre les prix du carburant en Autriche et dans les États voisins – semblent être valables et de nature à rendre vraisemblable la conclusion selon laquelle il est impossible d'affirmer avec certitude que la taxe subit un allègement.

58. Par ailleurs, la République d'Autriche présente un autre argument qui est également rejeté par la Commission: lorsque le montant de la taxe potentiellement perdue est peu élevé, il convient, pour établir si la taxe a subi un allègement, de prendre en considération les coûts administratifs occasionnés. La Commission réplique que l'article 24, paragraphe 1, de la sixième directive exclut un allègement de l'impôt, mais non un allègement de la recette nette, et qu'il n'existe aucune preuve de ce que, dans les cas couverts par le règlement du ministre des Finances, les coûts administratifs dépasseraient en réalité la recette.

59. Je pense comme la Commission que la lettre de l'article 24, paragraphe 1, de la sixième directive est claire. Les modalités simplifiées ne doivent pas donner lieu à un allègement de l'imposition et de la perception de la taxe, à savoir de la recette fiscale brute. Qu'elles puissent engendrer un allègement de la recette fiscale nette est une autre question à laquelle il n'est pas fait allusion. Cependant, il me semblerait absurde d'interpréter une disposition permettant l'introduction de modalités simplifiées d'une façon telle que les États membres seraient contraints de renoncer à de telles modalités dans les cas où les modalités normales entraîneraient des recettes brutes supérieures mais des recettes nettes inférieures. Par conséquent, je ne pense pas que les coûts administratifs peuvent être exclus du calcul lorsqu'il s'agit de déterminer si une mesure est conforme à la réserve de l'article 24, paragraphe 1, de la sixième directive.

60. Cela étant dit, il est tout à fait exact que la République d'Autriche n'a produit, à part des affirmations plausibles, aucune preuve de l'importance relative des coûts administratifs liés à la gestion de la TVA afférente aux services de transports occasionnels de personnes tels que ceux concernés.

61. Pour conclure sur ce point, il me semble que la Commission n'a pas pu établir la non-conformité du règlement du ministre des Finances avec la réserve selon laquelle il ne doit pas y avoir d'allégement de la taxe. Les observations de la République d'Autriche, tout en étant loin d'être concluantes, sont plausibles et n'ont pas été réfutées par la Commission (25).

Conclusion sur la violation alléguée

62. En vertu de l'ensemble de ces considérations, il me semble évident que le règlement du ministre des Finances déroge aux dispositions des articles 18, paragraphes 1, sous a), et 2, et 22, paragraphes 3 à 5, de la sixième directive.

63. La République d'Autriche fait valoir que ces dérogations sont justifiées en vertu de l'article 24, paragraphe 1, de la sixième directive et il est constant que la procédure de consultation requise par cet article a été suivie, bien que tardivement.

64. Cependant, les dispositions du règlement du ministre des Finances outrepassent les limites posées par ledit article 24, paragraphe 1, en ce sens qu'elles ne sont pas restreintes aux petites entreprises et qu'elles ne peuvent pas être décrites comme des modalités simplifiées.

65. Dans ces circonstances, il est sans importance qu'il n'y ait pas, en réalité, d'allégement de l'impôt, puisque, sous le régime visé à l'article 24, paragraphe 1, de la sixième directive cette condition s'applique lorsque les modalités adoptées relèvent déjà des limites fixées.

Dépens

66. En vertu de l'article 69, paragraphe 2, du règlement de procédure, toute partie qui succombe est condamnée aux dépens, s'il est conclu en ce sens. Selon l'article 69, paragraphe 3, dudit règlement, la Cour peut répartir les dépens ou décider que chaque partie supporte ses propres dépens si les parties succombent respectivement sur un ou plusieurs chefs.

67. En l'espèce, la Commission a conclu à la condamnation aux dépens de l'autre partie. Même si j'estime qu'elle est allée trop loin dans sa demande en alléguant un manquement aux obligations résultant des articles 2, 6, 9, paragraphe 2, sous b), et 17, de la sixième directive et qu'elle n'a pas pleinement réfuté une partie des moyens de défense de la République d'Autriche, je considère néanmoins que la violation est établie et qu'il n'y a aucune raison de s'écarter de la règle de base visée à l'article 69, paragraphe 2, du règlement de procédure.

Conclusion

68. Par conséquent, j'estime qu'il y a lieu pour la Cour de:

- rejeter la demande en ce qu'elle fait référence aux articles 2, 6, 9, paragraphe 2, sous b), et 17, 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;
- constater que la République d'Autriche a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu des articles 18, paragraphes 1, sous a), et 2, et 22, paragraphes 3 à 5, de la sixième directive

77/388, dans la mesure où elle autorise les personnes assujetties non établies en Autriche, qui effectuent des transports de personnes dans cet État membre, à ne pas présenter de déclarations relatives à la TVA et à ne pas payer le montant net de la TVA, lorsque leur chiffre d'affaires annuel réalisé en Autriche est inférieur à 22 000 euros, considérant que, dans ce cas, le montant de la TVA dû est égal à celui de la TVA déductible, et en soumettant l'application de la réglementation simplifiée au fait de ne pas mentionner la TVA autrichienne sur les factures ou sur les documents en tenant lieu, et

– condamner la République d'Autriche aux dépens.

1 – Langue originale: l'anglais.

2 – Sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme (JO L 145, p. 1, directive modifiée à de nombreuses reprises; ci-après la «sixième directive»).

3 – À titre d'exemple, un voyage en bus de Munich à Vérone se déroulerait en partie en Allemagne, en partie en Autriche et en partie en Italie. La valeur de la prestation serait divisée proportionnellement au trajet effectué dans chaque État membre et la TVA serait exigible pour chaque portion au taux applicable dans l'État membre en cause. La TVA ainsi calculée serait ensuite déclarée à l'administration fiscale de chacun des trois États membres.

4 – Ces deux articles ont été modifiés, d'une manière plutôt déconcertante, par l'article 28 septies de ladite directive, introduit par la directive 91/680/CEE du Conseil, du 16 décembre 1991, complétant le système commun de la taxe sur la valeur ajoutée et modifiant, en vue de l'abolition des frontières fiscales, la directive 77/388 (JO L 376, p. 1), elle-même ayant été modifiée à plusieurs reprises.

5 – Huitième directive 79/1072/CEE du Conseil, du 6 décembre 1979, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Modalités de remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée aux assujettis non établis à l'intérieur du pays (JO L 331, p. 11).

6 – Le libellé actuel de cet article figure à l'article 28 nonies, également introduit par la directive 91/680 et a été lui aussi modifié par la suite à plusieurs reprises.

7 – Tel est le principe; cependant, en réalité, ce chiffre peut être supérieur dans certains États membres dans des circonstances ne concernant pas la présente espèce.

8 – BGBl. II, 166/2002, ci-après le «règlement du ministre des Finances».

9 – Dans ce cas, il s'agit d'une année civile.

10 – En Autriche, le taux de la TVA en aval grevant les services de transport de personnes est de 10 %, ce dont il résulte que le montant de la TVA en amont déductible devient égal à celui de la TVA en aval, quel que soit le taux auquel la TVA a été effectivement perçue sur les acquisitions en amont du prestataire de services, telles que le gas-oil.

11 – Recommandation 96/280/CE de la Commission, du 3 avril 1996, concernant la définition des petites et moyennes entreprises (JO L 107, p. 4) – voir le vingt-deuxième considérant et l'article 1er, paragraphes 1 à 3, de l'annexe; recommandation 2003/361/CE de la Commission, du 6 mai 2003, concernant la définition des micro, petites et moyennes entreprises (JO L 124, p. 36) – voir l'article 2, paragraphes 1 et 2, de l'annexe. La première recommandation a été formulée dans le

cadre du programme intégré en faveur des petites et moyennes entreprises et de l'artisanat, et la deuxième avait pour objectif de limiter la prolifération des définitions des petites et moyennes entreprises en usage au niveau communautaire, en particulier en matière de Fonds structurels et de recherche.

12 – Arrêt du 12 juillet 1988, *Direct Cosmetics* (138/86 et 139/86, Rec. p. 3937, point 41).

13 – Le texte de cet article se trouve actuellement à l'article 28 octies.

14 – Arrêt *Direct Cosmetics*, précité, point 41.

15 – Arrêts du 15 juillet 2004, *Harbs* (C-321/02, Rec. p. I-7101, point 27), et du 8 décembre 2005, *Jyske Finans* (C-280/04, Rec. p. I-10683, point 35).

16 – Il convient également de noter que les dispositions de l'article 24, paragraphe 1, de la sixième directive ne figuraient pas dans la proposition originelle de sixième directive (JO 1973, C 80, p. 1, article 25) et que, dans l'actuelle proposition de refonte de la directive [COM(2004) 246 final], les deux séries de dispositions se trouvent sous différents titres (respectivement, articles 274 et 275 à 285).

17 – Voir, notamment, arrêt du 8 juin 2000, *Epson Europe* (C-375/98, Rec. p. I-4243, point 26 et jurisprudence citée).

18 – Avis du Comité économique et social sur la proposition de directive du Conseil modifiant la directive 77/388/CEE en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires en ce qui concerne le régime particulier applicable aux petites et moyennes entreprises (JO 1987, C 83, p. 9), la proposition étant énoncée dans le document COM(86) 444 final (JO 1986, C 272, p. 12).

19 – Précité, note 12. Voir point 40 des présentes conclusions.

20 – Points 40 à 42 des présentes conclusions.

21 – Décision 2001/242/CE du Conseil, du 19 mars 2001 (JO L 88, p. 14).

22 – Voir document de la Commission, *Taux de TVA appliqués dans les États membres de la Communauté européenne*, DOC/1636/2005.

23 – L'affirmation relative aux prix est confirmée en substance par des chiffres publiés par les associations automobiles; à titre d'exemple, consulter le site Internet de l'Union internationale des transports routiers: <http://www.iru.org/Services/Fuel/Welcome.F.html>.

24 – L'existence de la dérogation en vertu de laquelle la République d'Autriche peut calculer la TVA afférente au transport international de personnes par des opérateurs étrangers sur une base moyenne (voir point 51 des présentes conclusions) peut également entrer en ligne de compte ici.

25 – Voir, notamment, arrêt du 20 octobre 2005, *Commission/Royaume-Uni* (C-6/04, Rec. p. I-907, point 75 et jurisprudence citée).