

ARRÊT DE LA COUR (cinquième chambre)
19 février 1998^{*}

Dans l'affaire C-318/96,

ayant pour objet une demande adressée à la Cour, en application de l'article 177 du traité CE, par le Verwaltungsgerichtshof (Autriche) et tendant à obtenir, dans le litige pendant devant cette juridiction entre

SPAR Österreichische Warenhandels AG

et

Finanzlandesdirektion für Salzburg,

une décision à titre préjudiciel sur l'interprétation des articles 17 et 33 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),

LA COUR (cinquième chambre),

composée de MM. C. Gulmann, président de chambre, D. A. O. Edward, J.-P. Puissochet (rapporteur), P. Jann et L. Sevón, juges,

^{*} Langue de procédure: l'allemand.

avocat général: M. S. Alber,
greffier: M^{me} L. Hewlett, administrateur,

considérant les observations écrites présentées:

- pour le gouvernement autrichien, par M. Wolf Okressek, Ministerialrat à la chancellerie, en qualité d'agent,

- pour le gouvernement allemand, par M. Ernst Röder, Ministerialrat au ministère fédéral de l'Économie, en qualité d'agent,

- pour le gouvernement italien, par M. Umberto Leanza, chef du service du contentieux diplomatique du ministère des Affaires étrangères, en qualité d'agent, assisté de M. Gianni de Bellis, avvocato dello Stato,

- pour la Commission des Communautés européennes, par MM. Jürgen Grunwald, conseiller juridique, et Enrico Traversa, membre du service juridique, en qualité d'agents,

vu le rapport d'audience,

ayant entendu les observations orales de la Finanzlandesdirektion für Salzburg, représentée par MM. Helmut Huber, Abteilungsleiter à la Finanzlandesdirektion für Salzburg, et Peter Quantschnigg, Abteilungsleiter au ministère fédéral des Finances, en qualité d'agents, du gouvernement autrichien, représenté par M. Wolf Okressek,

assisté de M. le professeur Hans-Georg Ruppe, du gouvernement italien, représenté par M. Gianni de Bellis, et de la Commission, représentée par M. Jürgen Grunwald, à l'audience du 9 octobre 1997,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 20 novembre 1997,

rend le présent

Arrêt

- 1 Par ordonnance du 18 septembre 1996, parvenue à la Cour le 30 septembre suivant, le Verwaltungsgerichtshof a posé, en application de l'article 177 du traité CE, deux questions préjudicielles relatives à l'interprétation des articles 17 et 33 de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires — Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme (JO L 145, p. 1, ci-après la « sixième directive »).
- 2 Ces questions ont été posées dans le cadre d'un litige opposant SPAR Österreichische Warenhandels AG (ci-après « SPAR ») à la Finanzlandesdirektion für Salzburg au sujet de l'assujettissement de cette société à la « Kammerumlage » prévue par l'article 57, paragraphes 1 à 6, du Handelskammergesetz (loi autrichienne relative aux chambres de commerce, *BGBI* n° 182/1946, ci-après le « HKG »), couramment dénommée la « Kammerumlage 1 » (ci-après la « KU 1 »).
- 3 La KU 1 constitue l'une des contributions destinées au financement des chambres de commerce et de la chambre de commerce fédérale.

- 4 Elle est due par les membres des chambres de commerce, c'est-à-dire par toutes les personnes physiques ou morales ainsi que toutes les sociétés en nom collectif ou à but lucratif qui exploitent, de manière indépendante, des entreprises artisanales, industrielles, commerciales, relevant du secteur de la finance, du crédit, des assurances, du transport ou du tourisme, et dont le chiffre d'affaires est supérieur à 2 millions d'ÖS.
- 5 Selon l'article 57, paragraphe 1, du HKG, la KU 1 est calculée en proportion de l'utilisation des chambres de commerce par les entreprises membres ainsi que du rapport existant entre le montant de la contribution et la différence entre les prix d'achat et les prix de vente de l'entreprise.
- 6 Son assiette est, en principe, constituée par les montants « dus au titre de la taxe sur la valeur ajoutée [ci-après la 'TVA'] sur les livraisons ou les autres prestations fournies au membre de la chambre pour son entreprise par d'autres entrepreneurs, à l'exception de ceux dus, à ce titre, sur les cessions d'entreprises » et par les montants « dus par le membre de la chambre au titre de la TVA sur l'importation ou les acquisitions intracommunautaires de biens pour son entreprise ». Une assiette particulière est cependant prévue pour les établissements de crédit et les compagnies d'assurances.
- 7 Le taux de la contribution, qui ne peut pas dépasser 4,3 ‰ de l'assiette, est fixé par la chambre de commerce fédérale. Pour la période en cause au principal, le taux de la KU 1 était fixé à 3,9 ‰.
- 8 Le recouvrement de la KU 1 est assuré par les services fiscaux selon les modalités prévues pour le recouvrement de la TVA.

- 9 SPAR a saisi le Verwaltungsgerichtshof d'un recours tendant à l'annulation de la décision l'assujettissant à cette contribution. Elle a fait valoir notamment que la KU 1 était contraire à l'article 33 de la sixième directive, aux termes duquel:

« Sans préjudice d'autres dispositions communautaires, les dispositions de la présente directive ne font pas obstacle au maintien ou à l'introduction par un État membre de taxes sur les contrats d'assurance, sur les jeux et paris, d'accises, de droits d'enregistrement, et, plus généralement, de tous impôts, droits et taxes n'ayant pas le caractère de taxes sur le chiffre d'affaires. »

- 10 Le Verwaltungsgerichtshof s'interroge, tout d'abord, sur la compatibilité de la KU 1 avec l'article 17 de la sixième directive, qui prévoit en substance, en son paragraphe 2, que l'assujetti est autorisé à déduire de la taxe dont il est redevable la TVA due ou acquittée pour les biens et les services utilisés pour les besoins de ses opérations taxées. Or, la juridiction de renvoi relève, à cet égard, que la KU 1 est assise sur la TVA due ou acquittée pour les biens ou les services fournis à l'entrepreneur, qu'elle n'est pas déductible de la TVA exigible de ce dernier et qu'elle peut, dans ces conditions, être analysée comme une majoration de la TVA payée en amont, non déductible de la TVA due par ledit entrepreneur. Elle observe, en outre, que cette impossibilité de déduction vaut à tous les stades du processus de production et de distribution puisque la KU 1 est exigible de tous les entrepreneurs qui participent à ce processus.

- 11 Le Verwaltungsgerichtshof s'interroge, ensuite, sur la compatibilité de la KU 1 avec l'article 33 de la sixième directive. La KU 1 n'est à ses yeux pas analogue à la TVA, car elle n'est pas assise sur la valeur ajoutée de l'activité de l'entrepreneur.

Cependant, la KU 1 lui paraît de nature à compromettre le système commun de TVA dans la mesure où elle limite les possibilités de déduction instaurées par celui-ci et majore ainsi, de manière générale, le montant de la TVA.

12 Compte tenu des doutes qu'elle éprouve, la juridiction de renvoi a décidé de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes:

« 1) L'article 17 de la sixième directive 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 (77/388/CEE), interdit-il à un État membre de prélever une taxe, à taux fixe, dont l'assiette est la suivante:

a) la taxe sur le chiffre d'affaires due en vertu des livraisons ou autres prestations fournies au redevable pour son entreprise par d'autres entrepreneurs, la taxe sur le chiffre d'affaires due en vertu de cessions d'entreprises exceptée, et

b) la taxe sur le chiffre d'affaires due par le redevable en vertu de l'importation de biens pour son entreprise ou en vertu des acquisitions intra-communautaires pour son entreprise?

2) L'article 33 de la directive 77/388/CEE interdit-il le prélèvement de la taxe décrite à la première question? »

Sur les questions préjudicielles

- 13 Par ses deux questions, qu'il convient d'examiner ensemble, la juridiction de renvoi demande en substance si la sixième directive, et notamment ses articles 17, paragraphe 2, et 33, s'oppose à une contribution du type de la KU 1, due par les membres des chambres de commerce dont le chiffre d'affaires dépasse un certain montant, calculée, en principe, sur la base de la TVA incluse dans le prix des biens et des services qui leur sont fournis, et qui n'est pas déductible de la TVA due par eux pour les opérations commerciales qu'ils effectuent.

- 14 La Finanzlandesdirektion für Salzburg ainsi que les gouvernements autrichien, allemand et italien estiment que la sixième directive ne s'oppose pas à une telle contribution. Ils font valoir qu'une contribution de ce type n'est pas une taxe sur le chiffre d'affaires, interdite par l'article 33 de la sixième directive, car elle n'est pas comparable à la TVA et ne porte pas atteinte au système de déduction prévu par l'article 17 de la sixième directive.

- 15 La Commission estime, au contraire, que la sixième directive s'oppose à une telle contribution qui doit s'analyser en une taxe sur le chiffre d'affaires prohibée par l'article 33 de la sixième directive et qui porte atteinte au système de déduction prévu par l'article 17 de la sixième directive.

- 16 A cet égard, il convient de rappeler les objectifs que poursuit l'instauration d'un système commun de TVA.

- 17 Il ressort des considérants de la première directive 67/227/CEE du Conseil, du 11 avril 1967, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires (JO 1967, 71, p. 1301, ci-après la « première directive »), que l'harmonisation des législations relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires doit permettre d'établir un marché commun comportant une concurrence non faussée et ayant des caractéristiques analogues à celles d'un marché intérieur, en éliminant les différences d'impositions fiscales susceptibles de fausser la concurrence et d'entraver les échanges.
- 18 L'institution d'un système commun de TVA a été réalisée par la deuxième directive 67/228/CEE du Conseil, du 11 avril 1967, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires — Structure et modalités d'application du système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO 1967, 71, p. 1303, ci-après la « deuxième directive »), et par la sixième directive. Ce système devait concourir à l'objectif ainsi défini en introduisant, sur des bases communes à tous les États membres, un impôt général sur la consommation frappant les livraisons de biens, les prestations de services et les importations de biens, d'une taxe proportionnelle à leur prix, quel que soit le nombre de transactions effectuées jusqu'au consommateur final, la taxe ne frappant à chaque stade que la valeur ajoutée et étant, en définitive, supportée par le consommateur final.
- 19 Pour atteindre l'objectif d'une égalité des conditions d'imposition d'une même opération, quel que soit l'État membre dans lequel elle intervient, le système commun de TVA devait remplacer, aux termes des considérants de la deuxième directive, les taxes sur le chiffre d'affaires en vigueur dans les différents États membres.
- 20 Dans cet ordre d'idées, la sixième directive ne permet, à son article 33, le maintien ou l'introduction par un État membre d'impôts, de droits et de taxes frappant les livraisons de biens, les prestations de services ou les importations, que s'ils n'ont pas le caractère de taxes sur le chiffre d'affaires (voir arrêt du 3 mars 1988, Bergandi, 252/86, Rec. p. 1343, point 10).

- 21 En revanche, le droit communautaire ne comporte, en son état actuel, aucune disposition spécifique visant à exclure ou à limiter la faculté des États membres d'instituer des impôts, des droits ou des taxes autres que des taxes sur le chiffre d'affaires (arrêt du 13 juillet 1989, *Wisselink e. a.*, 93/88 et 94/88, Rec. p. 2671, point 13). Il ressort même de l'article 33 de la sixième directive que le droit communautaire admet l'existence de régimes de taxation en concurrence avec la TVA (voir arrêts du 8 juillet 1986, *Kerrutt*, 73/85, Rec. p. 2219, point 22; *Wisselink e. a.*, précité, point 14, et du 19 mars 1991, *Giant*, C-109/90, Rec. p. I-1385, point 9).
- 22 Pour apprécier si un impôt, un droit ou une taxe a le caractère de taxe sur le chiffre d'affaires, au sens de l'article 33 de la sixième directive, il y a notamment lieu de rechercher s'il a pour effet de compromettre le fonctionnement du système commun de TVA en grevant la circulation des biens et des services et en frappant les transactions commerciales d'une façon comparable à celle qui caractérise la TVA (voir arrêts du 27 novembre 1985, *Rousseau Wilmot*, 295/84, Rec. p. 3759; *Bergandi*, précité, point 14; *Giant*, précité, point 11; du 17 septembre 1997, *UCAL*, C-347/95, Rec. p. I-4911, point 33; *Fricarnes*, C-28/96, Rec. p. I-4939, point 37, et *Solisnor-Estaleiros Navais*, C-130/96, Rec. p. I-5053, point 13). La Cour a précisé, à cet égard, que doivent, en tout cas, être considérés comme grevant la circulation des biens et des services d'une façon comparable à la TVA, les impôts, les droits et les taxes qui présentent les caractéristiques essentielles de la TVA (arrêts du 31 mars 1992, *Dansk Denkavit et Poulsen Trading*, C-200/90, Rec. p. I-2217, point 11; *UCAL*, point 33; *Fricarnes*, point 37, et *Solisnor-Estaleiros Navais*, point 14, précités).
- 23 Selon la jurisprudence constante de la Cour (voir, notamment, arrêts précités *Rousseau Wilmot*, point 15; *Bergandi*, point 15; *Wisselink e. a.*, point 18, et *Giant*, point 12), le principe du système commun de TVA consiste, en vertu de l'article 2 de la première directive, à appliquer aux biens et aux services, jusqu'au stade du commerce de détail, un impôt général sur la consommation exactement proportionnel au prix des biens et des services, quel que soit le nombre de

transactions intervenues dans le processus de production et de distribution antérieur au stade d'imposition. Toutefois, à chaque transaction, la TVA n'est exigible qu'après déduction du montant de la TVA qui a grevé directement le coût des divers éléments constitutifs du prix; le mécanisme des déductions est aménagé par l'article 17, paragraphe 2, de la sixième directive, de telle sorte que les assujettis soient autorisés à déduire de la TVA dont ils sont redevables les montants de TVA qui ont déjà grevé les biens ou les services en amont.

24 Or, une contribution telle que la KU 1 ne grève pas la circulation des biens et des services et ne frappe pas les transactions commerciales d'une façon comparable à celle qui caractérise la TVA.

25 En premier lieu, la contribution nationale en cause au principal n'est pas calculée en fonction des livraisons de biens, prestations de services et importations qu'effectue l'assujetti, mais au contraire en fonction de celles qu'ont effectuées pour son compte ses fournisseurs. En effet, la KU 1 est déterminée d'après le montant dû par l'assujetti en raison des biens et services acquis pour les besoins de ses opérations économiques.

26 En deuxième lieu, la base d'imposition d'une contribution telle que la KU 1 n'est pas constituée, en conséquence, par le montant obtenu ou à obtenir en contrepartie des opérations économiques effectuées par l'assujetti. La contribution n'est pas, non plus, proportionnelle au prix des biens et services offerts par l'assujetti, comme l'a relevé M. l'avocat général aux points 43 et 44 de ses conclusions.

- 27 En dernier lieu, une contribution telle que la KU 1 n'est pas perçue à tous les stades de la production et de la distribution. En particulier, elle ne touche pas le stade final de la vente au consommateur, ainsi que l'a relevé M. l'avocat général aux points 52 et 53 de ses conclusions.
- 28 Il convient en outre d'observer que, la KU 1 ne présentant pas les caractéristiques essentielles de la TVA, l'article 17, paragraphe 2, de la sixième directive n'exige pas que l'assujetti puisse la déduire de la taxe dont il est redevable.
- 29 Dans ces conditions, il y a lieu de répondre aux questions posées que la sixième directive, et notamment ses articles 17, paragraphe 2, et 33, ne s'oppose pas à une contribution du type de la KU 1, due par les membres des chambres de commerce dont le chiffre d'affaires dépasse un certain montant, calculée, en principe, sur la base de la TVA incluse dans le prix des biens et des services qui leur sont fournis, et qui n'est pas déductible de la TVA due par eux pour les opérations commerciales qu'ils effectuent.

Sur les dépens

- 30 Les frais exposés par les gouvernements autrichien, allemand et italien, ainsi que par la Commission des Communautés européennes, qui ont soumis des observations à la Cour, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement. La procédure revêtant, à l'égard des parties au principal, le caractère d'un incident soulevé devant la juridiction nationale, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens.

Par ces motifs,

LA COUR (cinquième chambre),

statuant sur les questions à elle soumises par le Verwaltungsgerichtshof, par ordonnance du 18 septembre 1996, dit pour droit:

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, et notamment ses articles 17, paragraphe 2, et 33, ne s'oppose pas à une contribution du type de la Kammerumlage prévue par l'article 57, paragraphes 1 à 6, du Handelskammergesetz, due par les membres des chambres de commerce dont le chiffre d'affaires dépasse un certain montant, calculée, en principe, sur la base de la taxe sur la valeur ajoutée incluse dans le prix des biens et des services qui leur sont fournis, et qui n'est pas déductible de la taxe sur la valeur ajoutée due par eux pour les opérations commerciales qu'ils effectuent.

Gulmann

Edward

Puissochet

Jann

Sevón

Ainsi prononcé en audience publique à Luxembourg, le 19 février 1998.

Le greffier

Le président de la cinquième chambre

R. Grass

C. Gulmann