Downloaded via the EU tax law app / web

ARRÊT DE LA COUR (troisième chambre)

22 décembre 2010 (*)

«Manquement d'État – Fiscalité – Directive 2006/112/CE – TVA – Base d'imposition – Taxe frappant la livraison de véhicules non encore immatriculés dans l'État membre concerné, en fonction de leur valeur et de leur consommation moyenne – 'Normverbrauchsabgabe'»

Dans l'affaire C-433/09,

ayant pour objet un recours en manquement au titre de l'article 226 CE, introduit le 4 novembre 2009,

Commission européenne, représentée par M. D. Triantafyllou, en qualité d'agent, ayant élu domicile à Luxembourg,

partie requérante,

contre

République d'Autriche, représentée par M. E. Riedl et Mme C. Pesendorfer, en qualité d'agents, ayant élu domicile à Luxembourg,

partie défenderesse,

LA COUR (troisième chambre),

composée de M. K. Lenaerts, président de chambre, MM. D. Šváby (rapporteur), G. Arestis, J. Malenovský et T. von Danwitz, juges,

avocat général: M. P. Cruz Villalón,

greffier: M. A. Calot Escobar,

vu la procédure écrite,

vu la décision prise, l'avocat général entendu, de juger l'affaire sans conclusions,

rend le présent

Arrêt

1 Par sa requête, la Commission des Communautés européennes demande à la Cour de constater que, en incluant la taxe sur la consommation type («Normverbrauchsabgabe», ci-après la «NoVA») dans la base d'imposition de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA») perçue en Autriche à la livraison d'un véhicule automobile, la République d'Autriche a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu des articles 78 et 79 de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO L 347, p. 1).

Le cadre juridique

La réglementation de l'Union

2 L'article 73 de la directive 2006/112 dispose:

«Pour les livraisons de biens et les prestations de services autres que celles visées aux articles 74 à 77, la base d'imposition comprend tout ce qui constitue la contrepartie obtenue ou à obtenir par le fournisseur ou le prestataire pour ces opérations de la part de l'acquéreur, du preneur ou d'un tiers, y compris les subventions directement liées au prix de ces opérations.»

3 L'article 78, premier alinéa, de cette directive prévoit:

«Sont à comprendre dans la base d'imposition les éléments suivants:

a) les impôts, droits, prélèvements et taxes, à l'exception de la TVA elle-même;

[...]

4 L'article 79 de ladite directive précise:

«Ne sont pas à comprendre dans la base d'imposition les éléments suivants:

[...]

c) les montants reçus par un assujetti de la part de son acquéreur ou de son preneur, en remboursement des frais exposés au nom et pour le compte de ces derniers et qui sont portés dans sa comptabilité dans des comptes de passage.

L'assujetti doit justifier le montant effectif des frais visés au premier alinéa, point c), et ne peut pas procéder à la déduction de la TVA qui les a éventuellement grevés.»

La réglementation nationale

5 En vertu de l'article 4, paragraphes 1 et 10, de la loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires de 1994 (Umsatzsteuergesetz 1994, BGBl. 663/1994), telle que modifiée par la loi fédérale du 30 décembre 2003 (BGBl. I, 134/2003, ci-après l'«UStG»), la base d'imposition de la TVA comprend la contrepartie, à l'exception de la taxe sur le chiffre d'affaires. À cet égard, le point 643 des directives relatives à l'application de la taxe sur le chiffre d'affaires de 2000 précise que ladite base d'imposition comprend d'autres taxes, notamment la NoVA.

6 L'article 1er de la loi relative à la taxe sur la consommation type (Normverbrauchsabgabegesetz, BGBl. 695/1991), telle que modifiée par la loi fédérale du 23 mai 2007 (BGBl. I, 24/2007, ci-après le «NoVAG»), dispose:

«Sont soumises à la NoVA les opérations suivantes:

1. la livraison de véhicules automobiles non encore immatriculés sur le territoire national effectuée à titre onéreux sur le territoire national par un entrepreneur [...] dans le cadre de son entreprise [...];

[...]

3. la première immatriculation sur le territoire national de véhicules automobiles pour autant que les véhicules en question n'ont pas déjà été assujettis à l'impôt en vertu du point 1 ou qu'un remboursement au sens des articles 12 ou 12 [bis] a été versé après l'assujettissement à l'impôt.

Est également considérée comme première immatriculation l'immatriculation d'un véhicule déjà immatriculé sur le territoire national, mais non soumis à la NoVA ou exempté ainsi que l'usage sur le territoire national d'un véhicule qui devrait être immatriculé selon la loi sur les véhicules automobiles, sauf s'il est démontré que la NoVA a été acquittée;

4. la livraison, la consommation par l'utilisation d'un véhicule de société à des fins privées (article 3, paragraphe 2, de l'UStG [...]) et la modification de l'usage privilégié de véhicules automobiles exemptés en vertu de l'article 3, point 3, ainsi que la disparition des conditions d'exemption fiscale aux termes de l'article 3, point 4.

[...]»

7 Conformément à l'article 2, points 1 et 2, du NoVAG, sont considérés comme des véhicules automobiles les motos et les voitures de tourisme, selon les indications des positions plus détaillées du classement tarifaire de la nomenclature combinée.

8 L'article 3 du NoVAG dispose:

«Sont exonérées de la [NoVA]:

1. les livraisons à l'exportation. L'article 6, paragraphe 1, point 1, et l'article 7 de [l'UStG] doivent être appliqués en ce sens que sont également considérées comme des livraisons à l'exportation les livraisons effectuées dans le reste du territoire communautaire (article 1er, paragraphe 1, de [l'UStG]). L'exonération est subordonnée à la communication du numéro de châssis (du numéro d'identification du véhicule) et au verrouillage du véhicule dans la base de données des autorisations en vertu de l'article 30 bis de la loi relative aux véhicules automobiles de 1967 (Kraftfahrzeuggesetz 1967).

[...]

3. les opérations liées aux:

- véhicules de démonstration;
- véhicules d'auto-écoles;
- véhicules de location, taxis et véhicules destinés aux clients;
- véhicules qui sont utilisés pour une location à court terme;
- véhicules qui sont utilisés pour le transport des malades et par les services de secours;
- fourgons mortuaires;
- véhicules de lutte contre l'incendie;
- véhicules de soutien pour les transports spéciaux.

L'exonération est accordée au moyen d'un remboursement (article 12, paragraphe 1, point 3). Elle est subordonnée à la démonstration que le véhicule est utilisé conformément à sa destination.

[...]»

9 L'article 4 du NoVAG est libellé en ces termes:

«Est redevable de la [NoVA]

1. dans les cas de livraison (article 1er, points 1 et 4), de consommation propre et de changement d'usage (article 1er, point 4), l'entrepreneur qui effectue la livraison ou l'une des autres opérations prévues à l'article 1er, point 4,

[...]»

10 L'article 12 du NoVAG énonce:

«(1) Une taxe à verser par un entrepreneur doit être remboursée, sur demande, au destinataire du service, si:

1. il est établi qu'une immatriculation sur le territoire national n'entre pas ou n'entre plus en ligne de compte, et ce pour des raisons juridiques ou matérielles, ou
2. il n'a pas été effectivement procédé à une immatriculation dans un délai de cinq ans après la livraison, ou
3. une exonération fiscale est accordée en vertu de l'article 3, point 3.

[...]»

11 L'article 12 bis du NoVAG dispose:

«S'il peut être démontré qu'un véhicule est:

- exporté à l'étranger par le titulaire de l'immatriculation lui-même;
- exporté ou livré à l'étranger par le loueur au terme de la location commerciale sur le territoire national;
- exporté ou livré à l'étranger par un concessionnaire automobile autorisé;
- exporté ou livré à l'étranger par un entrepreneur qui a utilisé le véhicule essentiellement à titre commercial,

la taxe est remboursée sur la valeur marchande au moment où l'immatriculation sur le territoire national prend fin.

[...]»

La procédure précontentieuse

12 Le 29 juin 2007, la Commission a adressé une lettre de mise en demeure à la République d'Autriche, dans laquelle, d'une part, elle estimait que l'inclusion de la NoVA dans la base d'imposition de la TVA perçue en Autriche à la livraison d'un véhicule automobile violait les articles 78 et 79 de la directive 2006/112 et, d'autre part, elle invitait cet État membre à présenter ses observations.

13 Le 30 août 2007, la République d'Autriche a fait savoir à la Commission que la NoVA ne présentait pas le caractère d'une taxe d'immatriculation.

14 Au vu de cette réponse, la Commission a émis, le 31 janvier 2008, un avis motivé auquel la

République d'Autriche a répondu par une lettre du 3 avril 2008 ainsi que par des observations complémentaires du 4 juillet suivant.

15 N'étant pas satisfaite de cette réponse, la Commission a introduit le présent recours en manquement.

Sur le recours

Argumentation des parties

16 La Commission reproche à la République d'Autriche d'inclure dans la base d'imposition de la TVA la NoVA afférente aux livraisons de véhicules sur le territoire national, à l'exclusion de celle afférente aux acquisitions intracommunautaires et aux importations, au motif que la NoVA serait liée à l'immatriculation desdits véhicules et non à la livraison de ceux-ci.

17 Selon cette institution, la NoVA est, en substance, similaire à la «Registeringsafgift af motorkøretøjer», taxe danoise en cause dans l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt du 1er juin 2006, *De Danske Bilimportører* (C-98/05, Rec. p. I-4945). Il conviendrait donc d'appliquer à la NoVA les critères et la solution dégagés dans cet arrêt.

18 À cet égard, la Commission relève, en premier lieu, que ces deux taxes sont liées à l'immatriculation de véhicules en vue de permettre à ces derniers de circuler sur la voie publique et que les différences existant entre celles-ci ne sont que des différences mineures ou accessoires, sans effet sur leur qualification et leur inclusion dans la base d'imposition de la TVA. En ce sens, elle renvoie à l'arrêt du 4 février 1988, *Commission/Belgique* (391/85, Rec. p. 579), pour conclure qu'un «élément de pure technique fiscale», comme le facteur avancé par la République d'Autriche, à savoir la circonstance que l'immatriculation n'a pas été définie formellement comme le fait générateur dans les dispositions relatives à la NoVA, ne saurait exclure la qualification de taxe liée à l'immatriculation, sauf à entraîner une inégalité de traitement entre les consommateurs finaux au sein de l'Union européenne, situation incompatible avec l'objectif poursuivi par la directive 2006/112.

19 Cette conclusion serait corroborée par l'arrêt du 29 avril 2004, *Weigel* (C-387/01, Rec. p. I-4981), qui aurait énoncé que la NoVA est perçue en raison de la première immatriculation, ainsi que par la réponse adressée par la République d'Autriche à la Commission le 3 avril 2008. À cet égard, le fait que l'importation, la livraison ou la première immatriculation d'une voiture de collection ne donnerait pas lieu à la perception de la NoVA ne modifierait pas la nature fondamentale de celle-ci. La Commission relève également que le lien avec l'immatriculation se déduit de l'article 1er, paragraphe 1, point 3, du NoVAG qui vise l'immatriculation comme fait générateur de la NoVA en cas d'importation mais également en cas de transfert en Autriche d'un véhicule d'occasion dans le cadre d'un déménagement. Ce constat serait également confirmé aux articles 12 et 12 bis du NoVAG qui prévoient le remboursement de cette taxe en cas, notamment, d'absence d'immatriculation ou de transfert d'un véhicule à l'extérieur du territoire national, et ce même si d'autres usages privilégiés, exceptionnels, donnent également lieu à un remboursement de la NoVA. Par ailleurs, la Commission relève que, depuis le 1er août 2008, l'immatriculation d'un véhicule n'est plus possible sans paiement préalable de la NoVA.

20 La Commission fait en outre valoir que la NoVA ne saurait être qualifiée de taxe à la livraison dans la mesure où elle est perçue une seule fois, avant l'immatriculation et comme condition de cette dernière, indépendamment du nombre de ventes dont le véhicule a, le cas échéant, pu faire l'objet.

21 En deuxième lieu, la Commission soutient que le fait que soit désigné comme redevable de

la NoVA non pas l'acheteur mais le distributeur ne fait pas pour autant perdre à cette dernière son caractère de taxe d'immatriculation. À cet égard, elle relève, tout d'abord, en renvoyant à l'arrêt Commission/Belgique, précité, que cet élément constitue un «pur facteur de technique fiscale» qui ne saurait modifier la nature de cette taxe. Elle fait ensuite valoir que la NoVA, comme la «Registeringsafgift af motorkøretøjer», est en définitive supportée par le consommateur final. À titre de confirmation, elle relève que, s'agissant du paiement de la NoVA sur des véhicules ayant fait l'objet d'une acquisition intracommunautaire ou d'une importation, le redevable est la personne qui sollicite l'immatriculation. Elle souligne également que, dans l'hypothèse du remboursement de la NoVA, l'auteur de la demande et bénéficiaire du remboursement est le détenteur de l'immatriculation et non le fournisseur.

22 En troisième lieu, la Commission considère que l'arrêt du 13 juillet 1989, *Wisselink e.a.* (93/88 et 94/88, Rec. p. 2671), relatif à l'impôt néerlandais à la consommation sur les voitures de tourisme («Bijzondere Verbruiksbelasting van personenauto's», ci-après la «BVB») ne saurait être pertinent en l'espèce. D'une part, cet arrêt porterait uniquement sur la qualification de cette taxe au regard de la TVA, à l'exclusion de toute appréciation quant à son inclusion ou non dans la base d'imposition de la TVA. D'autre part, les évocations par la Cour de l'inclusion de ladite taxe dans la base d'imposition de la TVA devraient être considérées comme de simples obiter dicta ne faisant pas l'objet de l'arrêt, dès lors qu'aucune évaluation complète de la BVB en tant que taxe d'immatriculation n'aurait été effectuée par la Cour.

23 En quatrième lieu, la Commission soutient que son appréciation est corroborée par l'inclusion de la NoVA dans la liste des taxes d'immatriculation figurant à l'annexe II de la proposition de directive du Conseil concernant les taxes sur les voitures particulières, présentée par la Commission le 5 juillet 2005 [COM(2005) 261 final], par le comportement des représentants de la République d'Autriche au cours du processus d'adoption de ladite proposition ainsi que par un site Internet gouvernemental autrichien qui effectue une présentation synthétique de la NoVA en la liant à la première immatriculation d'un véhicule en Autriche.

24 En réponse aux questions posées par la Cour à la suite du prononcé de l'arrêt du 20 mai 2010, *Commission/Pologne (C-228/09)*, la Commission a soutenu que la NoVA ne saurait être comparée à la taxe ayant donné lieu à cet arrêt.

25 La République d'Autriche fait valoir que la NoVA doit être considérée comme une taxe au sens de l'article 78, premier alinéa, sous a), de la directive 2006/112 et, partant, doit être incluse dans la base d'imposition de la TVA.

26 À cet effet, elle relève que la solution dégagée dans l'arrêt *De Danske Bilimportører*, précité, ne saurait être transposée au présent litige, la NoVA et la «Registeringsafgift af motorkøretøjer» étant nettement différentes quant à leur fait générateur et quant aux personnes qui en sont redevables. Elle fait également valoir que, contrairement à la «Registeringsafgift af motorkøretøjer» qui n'était pas collectée lorsque le véhicule avait été acheté dans un but autre qu'une mise en circulation dans les zones où s'applique le code de la route danois, le NoVAG impose au distributeur de verser la NoVA indépendamment du fait que le véhicule est immatriculé ou non à la suite de la livraison.

27 En premier lieu, la République d'Autriche soutient que le fait générateur de la NoVA est constitué non pas par l'immatriculation du véhicule mais par la livraison de celui-ci, ainsi qu'en attesterait la lettre de l'article 1er, paragraphes 1 et 4, du NoVAG. Cette conclusion ne serait pas remise en cause par l'article 1er, paragraphe 3, de cette même loi qui renverrait à la première immatriculation, dans la mesure où, d'une part, cet article 1er, paragraphe 3, ne serait applicable qu'en cas d'importation directe du véhicule par un migrant ou de situation exceptionnelle similaire et, d'autre part, il concernerait moins de 10 % des cas de paiement de la NoVA. En outre,

s'agissant dudit article 1er, paragraphe 3, le législateur autrichien aurait décidé de collecter la NoVA non pas à l'importation mais au moment de l'immatriculation, en raison de considérations pratiques tenant au fait que deux administrations différentes seraient chargées de la collecte de la TVA et de la NoVA. La République d'Autriche relève, par ailleurs, en renvoyant aux articles 2, point 2, et 3, point 3, du NoVAG, qu'il existe de nombreux cas d'immatriculation sans paiement de la NoVA (véhicules de collection, camions, camionnettes, autobus, remorques, cyclomoteurs de moins de 125 cm³) ou avec remboursement intégral ou partiel de celle-ci (véhicules de démonstration, d'auto-école, voitures de location, taxis, notamment).

28 S'agissant, en second lieu, du redevable de la NoVA, la République d'Autriche relève que celui-ci est l'entrepreneur qui effectue la livraison et non le client qui acquiert le véhicule, le distributeur devant toujours verser la NoVA à l'administration en son nom et pour son compte. Or, renvoyant aux conclusions de l'avocat général Kokott dans l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt *De Danske Bilimportører*, précité, cet État membre fait valoir que cet élément est déterminant pour la qualification d'un montant versé en tant que taxe au sens de l'article 78, premier alinéa, sous a), de la directive 2006/112. À cet égard, ledit État membre exclut que le choix du redevable de la NoVA puisse être appréhendé comme un «pur facteur de technique fiscale», au sens de l'arrêt *Commission/Belgique*, précité, et, partant, doit être négligé.

29 En ce sens, la NoVA s'apparenterait à la BVB en cause dans l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt *Wisselink e.a.*, précité, à l'occasion duquel la Cour aurait qualifié ladite taxe de taxe à la consommation et au sujet de laquelle elle n'aurait pas émis de doute quant à son inclusion dans l'assiette de la TVA.

30 En outre, la République d'Autriche fait valoir que cette inclusion permet de garantir l'égalité de traitement lors de la revente d'un véhicule d'occasion, dont la NoVA, incluse dans la base de la TVA, représente incontestablement une partie du prix, ainsi qu'en cas de recours au crédit-bail.

31 La République d'Autriche estime également que la Commission ne saurait tirer argument du comportement de ses représentants dans le cadre de la procédure d'adoption de la proposition de directive du Conseil évoquée au point 23 du présent arrêt. La Commission ne pourrait pas davantage tirer de conclusions quant à la conformité à la directive 2006/112 de l'inclusion de la NoVA dans l'assiette de la TVA d'une présentation générale de cette taxe publiée sur un site Internet du gouvernement autrichien.

32 En réponse aux questions posées à la République d'Autriche par la Cour à la suite du prononcé de l'arrêt *Commission/Pologne*, précité, cet État membre a fait observer que l'état du droit autrichien est identique à celui du droit polonais au sujet duquel la Cour s'est prononcée pour refuser de faire droit au recours en manquement introduit par la Commission en raison de l'inclusion de la taxe en cause dans ce recours dans la base d'imposition de la TVA.

Appréciation de la Cour

33 À titre liminaire, il convient de relever que l'article 78, premier alinéa, sous a), de la directive 2006/112 prévoit que, pour les livraisons de biens, «les impôts, droits, prélèvements et taxes, à l'exception de la TVA elle-même», sont à comprendre dans la base d'imposition.

34 À cet égard, la Cour a précisé que, pour que des impôts, droits, prélèvements et taxes puissent relever de l'assiette de la TVA alors même qu'ils ne représentent pas de valeur ajoutée et qu'ils ne constituent pas la contrepartie économique de la livraison du bien, ils doivent présenter un lien direct avec cette livraison (arrêt *Commission/Pologne*, précité, point 30 et jurisprudence citée).

35 Il s'ensuit que, si, comme le soutient la Commission, le fait générateur principal de la taxe litigieuse réside dans la première immatriculation du véhicule automobile sur le territoire national, le lien direct entre la livraison et cette taxe ferait défaut, de sorte que l'inclusion de ladite taxe dans l'assiette de la TVA ne serait pas conforme aux dispositions de la directive 2006/112 telles que rappelées au point 33 du présent arrêt.

36 Il convient donc d'identifier le fait générateur de la NoVA en s'attachant à déterminer les caractéristiques objectives de cette dernière (voir, en ce sens, arrêt *Wisselink e.a.*, précité, point 10), sans que soient pris en compte des éléments dépourvus de rapport avec cette analyse, tels que la prétendue non-opposition de l'État membre concerné à l'égard de l'inscription de la NoVA sur la liste des taxes d'immatriculation figurant à l'annexe II de la proposition de directive du Conseil mentionnée aux points 23 et 31 du présent arrêt (voir, en ce sens, arrêt *Commission/Pologne*, précité, point 50) ou encore la publication d'une présentation de synthèse de la taxe litigieuse sur un site Internet gouvernemental.

37 Il y a lieu de constater, à cet égard et contrairement à ce que soutient la République d'Autriche, qu'il ne saurait être déduit de la lettre de l'article 1er du NoVAG que le fait générateur de la NoVA réside dans la livraison d'un véhicule automobile tel que défini à l'article 2 de cette loi.

38 En effet, s'il est vrai que l'article 1er, paragraphe 1, du NoVAG vise comme fait générateur de la NoVA la livraison d'un tel véhicule, il doit, en contrepoint, être relevé que cette même disposition suppose que ledit véhicule n'est pas encore immatriculé sur le territoire autrichien. Dans le même sens, le fait générateur de la NoVA, visé à l'article 1er, paragraphe 3, du NoVAG, réside non pas dans la livraison du véhicule mais dans la première immatriculation de ce dernier, ce que la Cour a déjà eu l'occasion de constater, relativement à l'importation, au point 47 de l'arrêt *Weigel*, précité.

39 Par ailleurs, il ressort de l'article 12, paragraphe 1, du NoVAG, en vertu duquel la NoVA est remboursée en l'absence d'immatriculation, que c'est la première immatriculation sur le territoire autrichien des véhicules visés à l'article 2 du NoVAG qui constitue le fait générateur de celle-ci et non l'opération de livraison.

40 En effet, d'une part, la livraison d'un véhicule sur le territoire autrichien ne suppose pas nécessairement le paiement de la NoVA (voir, par analogie, arrêt *De Danske Bilimportører*, précité, point 19). En ce sens, l'achat d'un véhicule non immatriculé dans un but autre qu'une mise en circulation sur ledit territoire ne donne pas lieu à la perception de la NoVA, ainsi que le reconnaît la République d'Autriche dans son mémoire en défense. Sont concernées, par exemple, les livraisons de véhicules destinés à être transférés en dehors du territoire autrichien (article 3, paragraphe 1, du NoVAG) ou de véhicules n'utilisant pas les infrastructures routières. D'autre part, la NoVA peut être exigible en l'absence de livraison (voir, par analogie, arrêt *De Danske Bilimportører*, précité, point 20). Il en est ainsi dans certains des cas prévus à l'article 1er, point 4, du NoVAG ainsi que, comme la République d'Autriche l'a confirmé dans sa réponse aux questions posées par la Cour, dans l'hypothèse du transfert d'un véhicule d'occasion lors d'un déménagement vers l'Autriche à partir d'un autre État membre.

41 Quant à l'identité du redevable de la NoVA, il est vrai que, comme le fait valoir la République d'Autriche, l'article 4 du NoVAG énonce que le distributeur est le responsable du paiement de la taxe à l'égard des autorités fiscales compétentes. Cependant, le distributeur répercute le montant de la taxe sur l'acheteur du véhicule. Ainsi, la NoVA, à l'instar de la taxe en cause dans l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt De Danske Bilimportører, précité, a comme redevable économique ledit acheteur. (voir, en ce sens, arrêt De Danske Bilimportører, précité, point 27).

42 À cet égard, est également significatif le fait que, en vertu de l'article 12, paragraphe 1, du NoVAG, le demandeur et bénéficiaire d'un éventuel remboursement de la NoVA est le «destinataire du service», à savoir l'acheteur du véhicule, et non le distributeur.

43 Dès lors, force est de constater, ainsi que le fait valoir la Commission, que le NoVAG établit un lien direct entre la NoVA et l'opération d'immatriculation et que cette taxe ne saurait être assimilée à la BVB en cause dans l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt Wisselink e.a., précité, qui était, quant à elle, liée à la livraison d'un véhicule.

44 Cette conclusion ne saurait être remise en cause par le fait, invoqué par la République d'Autriche, selon lequel de nombreux véhicules sont immatriculés sans pour autant avoir donné lieu au paiement de la NoVA. À cet égard, il convient de relever que le fait que certaines catégories de véhicules n'entrent pas dans le champ d'application de la NoVA, tel que défini à l'article 2 du NoVAG, ne s'oppose pas à ce que, pour les véhicules relevant dudit champ d'application, le fait générateur de la NoVA soit constitué par leur première immatriculation sur le territoire national. Par ailleurs, les cas d'exonération visés à l'article 3, paragraphe 3, du NoVAG correspondent à des situations insuffisamment typiques pour être prises en considération aux fins de l'appréciation de la nature de la NoVA.

45 De surcroît, l'affirmation de la République d'Autriche, selon laquelle le distributeur est tenu de verser la NoVA à la suite de la livraison, indépendamment de la circonstance que le véhicule est immatriculé ou non, ne saurait remettre en cause le fait que la NoVA se distingue nettement de la taxe en cause dans l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt Commission/Pologne, précité. En effet, même si la livraison d'un véhicule automobile donne lieu au versement de la NoVA, cette taxe est remboursée à l'acquéreur dans les conditions prévues à l'article 12 du NoVAG lorsque la livraison n'est pas suivie d'une immatriculation sur le territoire autrichien. En revanche, la taxe en cause dans l'arrêt Commission/Pologne, précité, restait due même si l'acquisition du véhicule automobile n'était pas suivie de l'immatriculation de celui-ci sur le territoire polonais (arrêt Commission/Pologne, précité, point 43).

46 Il s'ensuit que l'inclusion de la NoVA dans l'assiette de la TVA est contraire à l'article 78 de la directive 2006/112.

47 Le recours de la Commission doit donc être accueilli pour autant qu'il est fondé sur l'article 78 de la directive 2006/112.

48 En revanche, la Commission n'a pas établi que la République d'Autriche a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu de l'article 79, premier alinéa, sous c), de la directive 2006/112. En effet, conformément à ladite disposition, sont à exclure de la base d'imposition les montants reçus par un assujetti de la part de son acquéreur ou de son preneur, en remboursement des frais exposés au nom et pour le compte de ces derniers. Or, les frais exposés par l'assujetti au titre de la NoVA ne sauraient être considérés comme étant effectués au nom de l'acquéreur, même s'ils sont effectués pour son compte, dès lors que l'article 4, paragraphe 1, du NoVAG identifie l'entrepreneur en tant que redevable de la taxe. Dans ces conditions, l'article 79

de la directive 2006/112 n'impose aucune obligation aux autorités autrichiennes d'exclure la NoVA de la base d'imposition de la TVA.

49 Eu égard à ce qui précède, il y a lieu de constater que, en incluant la NoVA dans la base d'imposition de la TVA perçue en Autriche à la livraison d'un véhicule automobile, la République d'Autriche a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu de l'article 78 de la directive 2006/112.

Sur les dépens

50 Aux termes de l'article 69, paragraphe 3, premier alinéa, du règlement de procédure, la Cour peut répartir les dépens ou décider que chaque partie supporte ses propres dépens, notamment, si les parties succombent respectivement sur un ou plusieurs chefs. En l'espèce, les parties ayant succombé respectivement sur un chef, il y a lieu de décider que chacune d'elles supportera ses propres dépens.

Par ces motifs, la Cour (troisième chambre) déclare et arrête:

1) En incluant la taxe sur la consommation type («Normverbrauchsabgabe») dans la base d'imposition de la taxe sur la valeur ajoutée perçue en Autriche à la livraison d'un véhicule automobile, la République d'Autriche a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu de l'article 78 de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée.

2) Le recours est rejeté pour le surplus.

3) La Commission européenne et la République d'Autriche supportent leurs propres dépens.

Signatures

* Langue de procédure: l'allemand.