

CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL

M. F. G. JACOBS

présentées le 18 novembre 2004¹

1. Dans la présente procédure, le Hoge Raad der Nederlanden (Pays-Bas) sollicite de la Cour des indications quant à l'interprétation de la sixième directive TVA² (ci-après la «directive») dans son application, en particulier, aux organismes publics.

2. Dans l'affaire au principal, une administration néerlandaise des eaux a construit une station d'épuration en sa qualité d'autorité publique. Elle a par la suite vendu l'installation à un tiers tout en acceptant dans le même temps de reprendre l'installation en location. Elle a alors cherché à obtenir une déduction par voie de régularisation de la taxe versée en amont qu'elle avait payée lorsqu'elle avait construit l'installation, sur la base du fait qu'elle avait agi en tant qu'assujettie en ce qui concerne la vente de l'installation.

3. La juridiction de renvoi souhaite par conséquent savoir si un organisme de droit public dispose d'un droit au titre de l'article 20 de la directive pour régulariser la TVA

payée lors de l'acquisition d'un bien d'investissement qu'il a utilisé pour des activités qu'il exerce en tant qu'autorité publique, s'il vend subséquentement ce bien en tant qu'assujetti.

4. La juridiction de renvoi demande également si un organisme régi par le droit public a le droit de complètement exclure de son patrimoine un bien d'investissement utilisé en partie pour des activités exercées en tant qu'assujetti et en partie pour des activités exercées en tant qu'autorité publique comme dans le cas des personnes physiques assujetties.

Cadre juridique

5. En vertu de l'article 2, point 1, de la directive, la TVA s'applique aux «livraisons de biens et [aux] prestations de services, effectuées à titre onéreux [...] par un assujetti agissant en tant que tel». L'«assujetti» est défini à l'article 4, paragraphe 1, comme signifiant «quiconque accomplit, d'une façon indépendante et quel qu'en soit le lieu, une des activités économiques mentionnées au paragraphe 2».

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)

6. L'article 4, paragraphe 5, premier alinéa, dispose que «[l]es États, les régions, les départements, les communes et les autres organismes de droit public ne sont pas considérés comme des assujettis pour les activités ou opérations qu'ils accomplissent en tant qu'autorités publiques, même lorsque, à l'occasion de ces activités ou opérations, ils perçoivent des droits, redevances, cotisations ou rétributions». En vertu cependant de l'article 4, paragraphe 5, deuxième alinéa, ils doivent être considérés, lorsqu'ils effectuent de telles activités ou opérations, comme des assujettis pour ces activités ou opérations dans la mesure où leur non-assujettissement «conduirait à des distorsions de concurrence d'une certaine importance». L'article 4, paragraphe 5, dernier alinéa, pose que «[l]es États membres peuvent considérer comme activités de l'autorité publique les activités des organismes précités exonérées en vertu des articles 13 ou 28».

7. L'article 13 traite des exceptions au système de TVA. L'affermage ou la location de biens immeubles sont, avec certaines exceptions, normalement exonérés de TVA en application de l'article 13, B, sous b), comme l'est la livraison de bâtiments ou d'une fraction de bâtiment et du sol y attenant, en vertu de l'article 13, B, sous g). L'article 13, C, autorise cependant les États membres à accorder à leurs assujettis le droit d'opter pour la taxation à l'égard de ces activités.

8. Les articles 17 à 20 de la directive concernent les déductions. L'article 17, para-

graphe 1, dispose que le «droit à déduction prend naissance au moment où la taxe déductible devient exigible». En vertu de l'article 17, paragraphe 2, «[d]ans la mesure où les biens et les services sont utilisés pour les besoins de ses opérations taxées, l'assujetti est autorisé à déduire de la taxe dont il est redevable [...] la taxe sur la valeur ajoutée due ou acquittée pour les biens qui lui sont ou lui seront livrés et pour les services qui lui sont ou lui seront rendus par un autre assujetti».

9. La régularisation des déductions fait l'objet de l'article 20 qui dispose, dans la mesure où il s'applique:

«1. La déduction initialement opérée est régularisée suivant les modalités fixées par les États membres, notamment:

a) lorsque la déduction est supérieure ou inférieure à celle que l'assujetti était en droit d'opérer; [...]

2. En ce qui concerne les biens d'investissement, une régularisation est opérée pendant une période de cinq années, dont celle au cours de laquelle le bien a été acquis ou fabriqué. Chaque année, cette régularisation

ne porte que sur le cinquième de la taxe dont ces biens ont été grevés. Cette régularisation est effectuée en fonction des modifications du droit à déduction intervenues au cours des années suivantes, par rapport à celui de l'année au cours de laquelle le bien a été acquis ou fabriqué.

spécifie aussi que les organismes publics doivent être traités comme des assujettis dans la mesure où cela concerne la livraison de biens immeubles et le transfert ou la création de droits à l'égard de tels biens.

[...]

Les faits et la procédure nationale

En ce qui concerne les biens d'investissement immobiliers, la durée de la période servant de base au calcul des régularisations peut être portée jusqu'à vingt ans.

3. En cas de livraison pendant la période de régularisation, le bien d'investissement est considéré comme s'il était resté affecté à une activité économique de l'assujetti jusqu'à l'expiration de la période de régularisation. Cette activité économique est présumée être entièrement taxée pour le cas où la livraison dudit bien est taxée; elle est présumée être entièrement exonérée pour le cas où la livraison est exonérée. La régularisation se fait en une seule fois pour tout le temps de la période de régularisation restant à courir.»

10. Le droit néerlandais étend aux assujettis le droit d'option pour la taxation permise en vertu de l'article 13, C. Le droit néerlandais

11. Waterschap Zeeuws Vlaanderen (ci-après «WZV») opère en tant qu'administration des eaux sur une partie du territoire néerlandais. Il s'agit, en vertu de la législation nationale applicable, d'un organisme régi par le droit public. Il a, en sa qualité d'autorité publique, organisé la construction d'une station d'épuration, finalisée en 1990.

12. WZV a par la suite accepté de laisser deux autres administrations des eaux utiliser l'installation. Les coûts de modification de l'installation ont été en partie pris en charge par ces deux administrations comme l'étaient à partir de 1993 les coûts qui résultaient périodiquement de leur utilisation de l'installation. À la suite d'un accord avec l'inspecteur des finances, WZV n'a pas exigé de TVA sur les coûts qu'il a répercutés, à la condition qu'il n'exerce pas son droit à déduction de la TVA acquittée en amont.

13. Nous devrions souligner ici que, bien que le fondement de l'accord avec l'inspecteur des impôts n'ait pas été exposé clairement, toute difficulté à cet égard semble peu susceptible d'influencer l'approche qu'il convient d'adopter dans cette affaire.

14. En 1994, WZV a lancé la création d'une fondation pour la promotion de l'environnement dans son district, fondation à laquelle il a vendu la station d'épuration. Le même jour, la fondation a accepté de louer l'installation à WZV pour une période de neuf ans.

15. La vente et la location étaient en principe des opérations exonérées. WZV et la fondation ont cependant utilisé l'option de taxation qui leur était ouverte en vertu du droit néerlandais. La TVA est par conséquent devenue exigible pour les deux opérations.

16. WZV a alors demandé la déduction d'une partie de la TVA qui avait été exigée à l'égard de la construction initiale de l'installation, régularisée conformément à l'article 20 de la directive. Des déductions ont ainsi été demandées pour cinq dixièmes du total, puisque cinq années de la période de régularisation de dix ans s'étaient écoulées. L'inspecteur des impôts a refusé la demande de WZV.

17. WZV a introduit une procédure pour contester la décision de l'inspecteur. L'affaire se trouve désormais devant le Hoge Raad sur appel du Gerechtshof te Amsterdam (Cour régionale d'appel d'Amsterdam).

18. Le Hoge Raad confirme l'appel de WZV pour autant que l'inspecteur a considéré que la livraison de l'installation à la fondation n'était pas une opération taxée. Il est clair en droit néerlandais qu'une autorité publique agit en tant qu'assujettie lorsqu'elle fournit un bien immeuble — et bien entendu WZV avait en cette qualité opté pour la taxation.

19. Sur la question de savoir si WZV pouvait prétendre à une régularisation au titre de l'article 20, paragraphe 2, de la directive, le Hoge Raad renvoie à l'arrêt de la Cour dans l'affaire Lennartz³. Il estime que, si cet arrêt était applicable, WZV ne pourrait pas prétendre à la régularisation puisque la Cour a affirmé dans cette affaire que c'est l'article 17 et non l'article 20 qui détermine l'origine et l'étendue de tout droit à déduction; seule la qualité en laquelle une personne agit au moment de l'acquisition peut déterminer l'existence d'un tel droit.

20. Le Hoge Raad n'est toutefois pas sûr si l'arrêt Lennartz, qui concernait une personne physique agissant en qualité de per-

3 — Arrêt du 11 juillet 1991 (C-97/90, Rec. p. I-3795, en particulier points 8 et 11).

sonne privée et en qualité d'entreprise, peut être appliqué à un organisme de droit public.

21. Le Hoge Raad note également que le Gerechtshof avait estimé que la régularisation n'était pas possible parce que WZV avait choisi de ne pas inclure une partie de l'installation dans son patrimoine d'entreprise lorsqu'il a conclu l'accord avec l'inspecteur des impôts de ne pas réclamer de TVA sur les coûts de fonctionnement qu'il a répercutés sur les deux autres administrations des eaux qui utilisaient l'installation. Selon le Hoge Raad, cet argument soulève la question de savoir si la jurisprudence de la Cour relative à l'option des assujettis de désigner des biens d'investissement comme faisant partie de leur patrimoine privé ou de leur patrimoine d'entreprise s'applique mutatis mutandis aux organismes de droit public.

22. Le Hoge Raad der Nederlanden a par conséquent décidé de suspendre la procédure et de déférer à la Cour les questions préjudicielles suivantes:

«1) Lorsqu'un organisme de droit public a acquis un bien d'investissement et que celui-ci fait l'objet, moyennant une contrepartie, d'une livraison à un tiers, pour laquelle l'organisme doit être considéré comme un assujetti, celui-ci peut-il, en vertu de l'article 20 (particu-

lièrement les paragraphes 2 et 3) de la sixième directive, bénéficier de la régularisation de la taxe sur le chiffre d'affaires payée lors de l'acquisition du bien, dans la mesure où il a utilisé ce bien dans le cadre d'opérations effectuées en tant qu'autorité publique, au sens de l'article 4, paragraphe 5, de la directive?

2) Un organisme de droit public a-t-il le droit, en vertu de la sixième directive, d'exclure complètement du patrimoine de son entreprise un bien d'investissement dont il se sert tantôt comme assujetti, tantôt comme autorité publique, à l'instar de ce que la Cour a jugé à propos des personnes physiques assujetties?»

Analyse

23. Nous notons à titre liminaire que certains arguments devant la Cour concernent la question de savoir si WZV a construit l'installation en sa qualité d'autorité publique. Il s'agit là cependant clairement d'une question qui doit être tranchée par la juridiction nationale. Aucune question n'a été déférée à la Cour quant aux critères à appliquer lors de la prise de cette décision. L'approche correcte est cependant indiquée dans l'arrêt Lennartz⁴ et l'on peut présumer

⁴ — Voir point 21 de cet arrêt.

sur la base de la première question que la juridiction nationale a déterminé que WZV a initialement construit l'installation en sa qualité d'autorité publique.

24. Un autre point qui n'a pas été soulevé et qui ne peut pas être correctement examiné sans observations détaillées est la question de savoir si les règles nationales qui ont pour effet d'exiger qu'un organisme public soit traité comme un non-assujetti lorsqu'il acquiert un bien d'investissement, mais comme un assujetti lorsqu'il le vend, peuvent être considérées comme compatibles avec la directive.

25. Nous limiterons par conséquent notre analyse aux questions de droit effectivement soulevées par la décision de renvoi.

26. En ce qui concerne la première question, il y a un consensus général entre les parties et la juridiction de renvoi qu'il convient d'y répondre par la négative si l'arrêt de la Cour dans l'affaire Lennartz⁵ est applicable aux organismes de droit public lorsqu'ils effectuent des opérations dans le cadre de leurs activités en tant qu'autorités publiques.

27. Dans l'affaire Lennartz, on demandait au fond à la Cour de déterminer si les règles de régularisation de la taxe versée en amont, à l'article 20, paragraphe 2, de la directive, s'appliquent lorsqu'une personne acquiert initialement des biens pour un usage entièrement privé, mais les utilise par la suite pour un usage professionnel à un moment donné durant la période de régularisation.

28. La Cour a estimé que, puisque le droit à déduction naît au moment où la taxe déductible devient exigible, «seule la qualité en laquelle un particulier agit à ce moment peut déterminer l'existence d'un droit à déduction». En vertu de l'article 17, paragraphe 2, dans la mesure où l'assujetti, agissant en tant que tel, utilise les biens pour les besoins de ses opérations taxées, il est autorisé à déduire la TVA due ou acquittée pour lesdits biens. À l'inverse, lorsque les biens ne sont pas utilisés pour les besoins des activités économiques de l'assujetti au sens de l'article 4 de la directive, mais que ce dernier les utilise pour sa consommation privée, aucun droit à déduction ne peut prendre naissance⁶.

29. Bien que cette conclusion puisse paraître dans certaines situations quelque peu sévère dans ses effets et pas tout à fait compatible avec le principe de neutralité de la TVA, il faut bien reconnaître qu'elle découle des termes de l'article 17, paragraphes 1 et 2, et qu'une approche contraire soulèverait de

5 — Précité à la note 3.

6 — Points 8 et 9 de l'arrêt.

sérieux problèmes en ce qui concerne la sécurité juridique.

exonéré plutôt qu'à une personne assujettie qui acquiert des biens pour son usage privé.

30. Pour ce qui est de l'article 20, paragraphe 2, la Cour a jugé que cette disposition se borne à établir le mécanisme permettant de calculer les régularisations de la déduction initiale. Elle ne saurait donc donner naissance à un droit à déduction ni transformer la taxe acquittée par un assujetti en relation avec ses opérations non taxées en une taxe déductible au sens de l'article 17⁷.

33. Le royaume des Pays-Bas et la Commission soutiennent selon nous à juste titre que l'arrêt Lennartz s'applique aussi lorsqu'une acquisition initiale est effectuée par un organisme de droit public pour des activités qu'il exerce en tant qu'autorité publique.

31. Le royaume des Pays-Bas et la Commission estiment que l'arrêt de la Cour dans l'affaire Lennartz est applicable par analogie à une situation dans laquelle une acquisition initiale est faite non par un particulier achetant pour usage privé, mais par un organisme de droit public achetant pour ses activités en tant qu'autorité publique. Dans les deux cas, la personne effectuant une acquisition n'est pas un assujetti aux fins de l'opération avec la conséquence qu'aucun droit à déduction ne naît.

34. Ainsi que l'affirment le royaume des Pays-Bas et la Commission, l'analogie correcte semble être celle entre un organisme de droit public lorsqu'il agit en tant qu'autorité publique et une personne assujettie qui acquiert des biens pour son usage privé. À la différence d'un assujetti effectuant une livraison exonérée, les deux parties tombent entièrement en dehors du champ d'application de la TVA. Une personne qui fait une acquisition pour son usage privé n'exerce pas une activité économique au sens de l'article 4, paragraphe 1, de la directive. De même, l'article 4, paragraphe 5, de la directive affirme clairement que les organismes de droit public ne doivent normalement pas être considérés comme des assujettis pour des activités ou opérations qu'ils effectuent en tant qu'autorité publique. Parce qu'il ne s'agit pas d'assujettis, leurs opérations en tant que telles ne peuvent jamais donner naissance à un droit à déduction. À l'inverse, un assujetti effectuant une opération exonérée se trouve dans le champ d'application de la TVA. Il n'y a aucun droit à déduction, mais uniquement parce que, aussi longtemps que, et dans la mesure où la livraison est exonérée.

32. WZV affirme au contraire qu'une autorité publique devrait être comparée à une personne assujettie fournissant un service

35. La Commission souligne toutefois correctement qu'une exclusion des règles de TVA telle qu'exercée par l'article 4, paragraphe 5, diffère dans sa nature et ses effets des exonérations contenues au titre X de la directive⁸. En effet, s'il n'en n'était pas ainsi il n'y aurait pas de raison pour l'article 4, paragraphe 5, dernier alinéa, de permettre aux États membres de placer certaines activités exonérées dans le champ d'application de cette exclusion.

36. WZV soutient qu'une distorsion de concurrence surviendrait si les organismes de droit public n'étaient pas en mesure de déduire la TVA dans les circonstances citées dans la première question. De tels organismes seraient injustement désavantagés par rapport aux assujettis qui pourraient déduire la TVA exigible sur l'acquisition initiale d'un bien d'investissement. WZV renvoie à cet égard à l'article 4, paragraphe 5, deuxième alinéa, qui dispose que les organismes régis par le droit public, même lorsqu'ils agissent en tant qu'autorités publiques, devraient être considérés comme des personnes assujetties si des distorsions de concurrence significatives devaient survenir dans le cas contraire.

37. Nous ne sommes pas convaincu par cet argument, même si nous pouvons le comprendre.

38. Il est inhérent à l'existence des exceptions au système de TVA que celles-ci vont

compromettre dans une certaine mesure l'application des principes de neutralité et d'égalité de traitement. Quel que soit le bien-fondé de la décision de traiter les organismes publics comme des consommateurs finaux, ce point fait partie intégrante de la directive. Dans cette situation précise comme dans les situations comparables, le traitement des assujettis et des personnes exclues du système de TVA sera inévitablement différent.

39. Au moment de l'acquisition, une autorité publique agissant en tant que telle est soumise à une charge fiscale différente en nature de celle qui s'applique à un assujetti. Elle acquiert ses fournitures à un prix incluant la TVA, mais à la différence d'un assujetti elle ne peut pas déduire la taxe versée en amont. Sa charge en TVA est ainsi fixée au moment de l'acquisition et ne sera pas modifiée par une quelconque opération subséquente en aval.

40. Selon nous, cette différence de traitement ne saurait cependant à elle seule être considérée comme faisant naître une distorsion de concurrence d'une certaine importance aux fins de l'article 4, paragraphe 5, deuxième alinéa, de la directive. Si c'était le cas, presque toute opération effectuée par un organisme public agissant en tant que tel relèverait de cette disposition.

41. L'objet de l'article 4, paragraphe 5, premier alinéa, est d'exclure certaines activités des organismes publics agissant en leur

8 — Voir, par exemple, arrêt du 25 juin 1997, Commission/Italie (C-45/95, Rec. p. I-3605, point 20, ainsi que points 42 et suiv. des conclusions de l'avocat général Ruiz-Jarabo Colomer.

qualité d'autorité publique de la sphère de la TVA avec en principe toutes les conséquences que cela implique. L'objet du deuxième alinéa est d'éviter toute distorsion de concurrence d'une certaine importance, qui doit nécessairement être exceptionnelle par rapport aux conséquences normales de l'exclusion si le deuxième alinéa ne doit pas complètement supplanter le premier alinéa. La différence de traitement dans la présente espèce est une conséquence normale de l'exclusion et ne peut pas tomber dans le champ d'application du deuxième alinéa.

42. En conséquence, un organisme comme le WZV doit être traité comme un non-assujetti pour ce qui est de l'acquisition de

fournitures dans l'exercice de ses activités en tant qu'autorité publique. Il ne peut donc jouir d'aucun droit à déduction et la question d'un droit à la régularisation des déductions, soulevée par la première question de la juridiction de renvoi, ne peut pas naître.

43. Par ailleurs, parce que le statut d'organisme public aux fins de la TVA est déterminé au moment de l'acquisition, l'utilisation ultérieure des fournitures acquises ne peut pas altérer ce statut. Au vu des constatations de la juridiction de renvoi, selon lesquelles WZV avait construit l'installation en sa qualité d'autorité publique, la seconde question n'a donc pas besoin d'être examinée.

Conclusion

44. Par conséquent et pour les raisons mentionnées plus haut, nous estimons qu'il convient de répondre comme suit aux questions déferées à la Cour:

«Un organisme de droit public qui acquiert un bien d'investissement et le fournit par la suite à titre onéreux à un tiers, agissant ainsi en tant qu'assujetti, a un droit à la régularisation de la TVA versée pour cette acquisition en application de l'article 20 de la directive n° 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, uniquement dans la mesure où il a agi en tant qu'assujetti lorsqu'il a initialement acquis le bien.»