

## CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL

M. F. G. JACOBS

présentées le 20 janvier 2005<sup>1</sup>

1. Le Hoge Raad des Pays-Bas, qui est la juridiction suprême de ce pays, demande à la Cour de préciser certains aspects des règles de déduction de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) et de régularisation des montants déduits de celle-ci lorsque des biens d'investissement sont utilisés en partie pour des opérations taxées<sup>2</sup> et en partie à des fins privées.

### **Les règles communautaires de la TVA**

#### *Les dispositions de base*

3. L'essence du système de la TVA est exposée à l'article 2 de la première directive TVA<sup>3</sup>:

2. Il souhaite s'entendre préciser en substance si une règle nationale qui ne permet pas d'inclure entièrement de tels biens dans le patrimoine de l'entreprise, leur utilisation à titre privé étant considérée comme une opération à titre onéreux, est compatible avec le droit communautaire.

«Le principe du système commun de taxe sur la valeur ajoutée est d'appliquer aux biens et aux services un impôt général sur la consommation exactement proportionnel au prix des biens et des services, quel que soit le nombre des transactions intervenues dans le processus de production et de distribution antérieur au stade d'imposition.

1 — Langue originale: l'anglais.

2 — Bien que la version anglaise des dispositions applicables utilise le terme «taxable» (alors que la version française parle d'«opérations taxées» — voir le point 8 plus bas), je préfère, dans le présent contexte, utiliser le mot «taxées» plutôt que «taxables» lorsque je me réfère à des opérations soumises à la TVA. Ces opérations se distinguent donc, d'une part, des opérations qui relèvent du champ d'application de la taxe mais en sont exonérées et, d'autre part, des opérations qui ne relèvent pas du champ d'application de la taxe.

3 — 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).

À chaque transaction, la taxe sur la valeur ajoutée, calculée sur le prix du bien ou du service au taux applicable à ce bien ou à ce service, est exigible déduction faite du montant de la taxe sur la valeur ajoutée qui a grevé directement le coût des divers éléments constitutifs du prix.

Le système commun de taxe sur la valeur ajoutée est appliqué jusqu'au stade du commerce de détail inclus.»

4. Ainsi, dans ce système d'applications et de déductions successives de la taxe, un opérateur économique ne supporte pas, en fin de compte, la charge de la TVA sur les biens et les services qu'il acquiert pour les besoins de son entreprise. Cependant, au-delà du stade de détail — et pour toutes les opérations effectuées en dehors de la sphère de l'entreprise —, aucune TVA n'est perçue ni déductible.

5. La sixième directive TVA<sup>4</sup> énonce des règles plus détaillées.

4 — 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»).

6. Le champ d'application de la TVA est défini à l'article 2, aux termes duquel sont soumises à la taxe sur la valeur ajoutée «les livraisons de biens et les prestations de services effectuées à titre onéreux à l'intérieur du pays par un assujetti agissant en tant que tel» ainsi que les importations de biens.

7. L'article 4, paragraphe 1, définit l'assujetti comme étant quiconque accomplit une activité économique, quels que soient les buts ou les résultats de cette activité. Conformément à l'article 4, paragraphe 2, les activités économiques sont «toutes les activités de producteur, de commerçant ou de fournisseur de services», et notamment «l'exploitation d'un bien corporel ou incorporel en vue d'en retirer des recettes ayant un caractère de permanence».

8. L'essentiel du droit à déduction est exposé à l'article 17 de la sixième directive, aux termes du paragraphe 2 duquel: «Dans 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: a) 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 [...]». Conformément à l'article 17, paragraphe 1, le droit à déduction prend naissance au moment où la taxe déductible devient exigible.

9. Dès lors que le droit à déduction ne prend naissance que pour des biens ou des services utilisés pour les besoins d'opérations taxées, il n'existe pas lorsqu'ils sont utilisés aux fins d'opérations exonérées, c'est-à-dire aux fins d'opérations énumérées en particulier à l'article 13 de la directive, ou pour les besoins d'opérations qui échappent entièrement au champ d'application de la TVA, comme les opérations qui ne sont pas effectuées à titre onéreux ou qui ne le sont pas par un assujetti agissant en tant que tel, en particulier dans le cadre d'une activité économique au sens de l'article 4.

A — *Les problèmes d'un usage «mixte»*

10. Plusieurs dispositions traitent d'aspects des difficultés pouvant résulter du fait que, pour quelque raison que ce soit, un assujetti qui a acquis des biens ou des services en acquittant la TVA peut les utiliser en partie pour les besoins d'opérations taxées et en partie à d'autres fins. En pareille situation, il est évidemment important de maintenir la distinction entre les opérations taxées et les autres ainsi que la correspondance entre les déductions des taxes d'amont et la perception des taxes d'aval.

11. La directive envisage deux types d'usage «mixte». D'une part, elle vise des situations dans lesquelles un assujetti acquiert des biens ou des services dans le cadre de son

entreprise et les utilise en partie pour les besoins de celle-ci et en partie à des fins qui lui sont étrangères. D'autre part, elle vise les situations dans lesquelles une entreprise effectue à la fois des opérations taxées et des opérations qui ne le sont pas.

12. En ce qui concerne tout d'abord l'utilisation privée de biens de l'entreprise et les situations comparables, l'article 5, paragraphe 6, de la sixième directive dispose que: «Est assimilé à une livraison effectuée à titre onéreux le prélèvement par un assujetti d'un bien de son entreprise pour ses besoins privés ou ceux de son personnel ou qu'il transmet à titre gratuit ou, plus généralement, qu'il affecte à des fins étrangères à son entreprise, lorsque ce bien ou les éléments le composant ont ouvert droit à une déduction complète ou partielle de la taxe sur la valeur ajoutée».

13. De la même manière, l'article 6, paragraphe 2, dispose que: «Sont assimilées à des prestations de services effectuées à titre onéreux:

- a) l'utilisation d'un bien affecté à l'entreprise pour les besoins privés de l'assujetti ou pour ceux de son personnel ou, plus généralement, à des fins étrangères à son entreprise, lorsque ce bien a ouvert droit à une déduction complète ou partielle de la taxe sur la valeur ajoutée;

- b) les prestations de services à titre gratuit effectuées par l'assujetti pour ses besoins privés ou pour ceux de son personnel ou, plus généralement, à des fins étrangères à son entreprise. d'achat des biens ou de biens similaires ou, à défaut de prix d'achat, par le prix de revient, déterminés au moment où s'effectuent ces opérations;

Les États membres ont la faculté de déroger aux dispositions de ce paragraphe à condition que cette dérogation ne conduise pas à des distorsions de concurrence.» c) pour les opérations visées à l'article 6 paragraphe 2, par le montant des dépenses engagées par l'assujetti pour l'exécution de la prestation de services;

14. Ainsi donc, sous réserve de cette possibilité de dérogation prévue à l'article 6, paragraphe 2, ces deux dispositions signifient que, lorsqu'un assujetti se sert de biens ou de services provenant de son entreprise, mais à des fins étrangères à celle-ci, alors qu'il a déduit la taxe qu'il avait acquittée en amont sur les biens ou les services qu'il avait acquis à cet effet, il doit, en substance, se facturer à lui-même la TVA sur cette opération. [...]

15. En pareils cas, la base d'imposition est déterminée conformément à l'article 11, A, paragraphe 1, conformément auquel elle est constituée:

«[...]

- b) pour les opérations visées à l'article 5 paragraphe [...] 6 [...], par le prix 16. En second lieu, l'article 17, paragraphe 5, de la sixième directive vise des situations dans lesquelles des biens ou des services sont utilisés par un assujetti à la fois pour des opérations ouvrant droit à la déduction de la TVA et pour des opérations n'y ouvrant pas droit. En pareils cas, il résulte du premier alinéa que «la déduction n'est admise que pour la partie de la taxe sur la valeur ajoutée qui est proportionnelle au montant afférent aux premières opérations».

17. Conformément au deuxième alinéa, ce prorata est déterminé pour l'ensemble des opérations effectuées par l'assujetti conformément à l'article 19, lequel le définit en substance comme étant une fraction égale au chiffre d'affaires afférent aux opérations

ouvrant droit à déduction divisé par le montant total du chiffre d'affaires<sup>5</sup>.

18. De surcroît, l'article 20 de la sixième directive prévoit la régularisation des déductions en tant que de besoin:

«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'assujéti était en droit d'opérer;

b) lorsque des modifications des éléments pris en considération pour la détermination du montant des déductions sont intervenues postérieurement à la déclaration [...]

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.

[...]

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.

[...]»

*Dispositions «transitoires» sur les dépenses n'ouvrant pas droit à déduction*

19. L'article 17, paragraphe 6, de la sixième directive dispose que le Conseil, statuant à l'unanimité sur proposition de la Commission, déterminera les dépenses n'ouvrant pas

5 — Néanmoins, l'article 17, paragraphe 5, permet également aux États membres de déroger à cette règle dans certaines limites. En particulier, il prévoit la possibilité de tenir des comptabilités distinctes pour les opérations taxées et celles qui ne le sont pas ainsi que la possibilité de déterminer le prorata des opérations ouvrant droit à déduction conformément à l'affectation des biens et des services — par exemple, la moitié de la taxe d'amont pourrait être déduite pour les biens dont la moitié ont été utilisés pour des opérations taxées et la moitié pour des opérations exonérées, indépendamment de la valeur relative des deux types d'opération.

droit à déduction de la taxe sur la valeur ajoutée et précise qu'en tout état de cause, seront exclues du droit à déduction les dépenses n'ayant pas un caractère strictement professionnel, telles que les dépenses de luxe, de divertissement ou de représentation.

20. En attendant la décision du Conseil, l'article 17, paragraphe 6, second alinéa, dispose que: «Jusqu'à l'entrée en vigueur des règles visées ci-dessus, les États membres peuvent maintenir toutes les exclusions prévues par leur législation nationale au moment de l'entrée en vigueur de la présente directive».

21. Le Conseil n'ayant jamais adopté les règles en question, la disposition transitoire demeure applicable.

22. Immédiatement avant l'entrée en vigueur de la sixième directive, c'était la deuxième directive<sup>6</sup> qui était la base de la législation sur la TVA des États membres de l'époque (au nombre desquels figurait le Royaume des Pays-Bas). L'article 11 de cette directive disposait, notamment, que:

«1. Dans la mesure où les biens et services sont utilisés pour les besoins de son entreprise, l'assujetti est autorisé à déduire de la taxe dont il est redevable:

- a) la taxe sur la valeur ajoutée qui lui est facturée pour les biens qui lui sont livrés et pour les services qui lui sont rendus;

[...]

4. Peuvent être exclus du régime des déductions certains biens et certains services, notamment ceux qui sont susceptibles d'être exclusivement ou partiellement utilisés pour les besoins privés de l'assujetti ou de son personnel.»

23. L'article 11, paragraphe 1, était donc le précurseur de l'article 17, paragraphe 2, de la sixième directive<sup>7</sup>, et l'article 11, paragraphe 4, avait un objet semblable à celui des articles 5, paragraphe 6, et 6, paragraphe 2, de la sixième directive, bien que ceux-ci soient rédigés dans des termes différents.

6 — 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).

7 — Cité au point 8 plus haut.

### **La législation néerlandaise applicable**

24. La TVA néerlandaise est régie par le code de la TVA (Wet op de Omzetbelasting) de 1968 et par son arrêté de mise en œuvre, (Uitvoeringsbeschikking Omzetbelasting). Voici comment le Hoge Raad a expliqué leur fonctionnement.

25. Conformément aux articles 2 et 15, paragraphe 1, du code de 1968, un entrepreneur peut déduire la TVA qui lui a été facturée sur des biens ou des services fournis par un autre entrepreneur dans la mesure où il les utilise dans le cadre de son entreprise. Lorsqu'il utilise les biens ou les services à la fois à des fins professionnelles et à des fins étrangères à son entreprise (notamment pour ses besoins privés), cette règle exclut donc le droit à déduction pour la partie des biens ou des services utilisée à des fins non professionnelles.

26. L'article 15, paragraphe 4, du code dispose que la proportion entre l'usage professionnel et l'usage non professionnel doit être établie au moment où les biens ou les services sont utilisés. L'article 12, paragraphe 3, de l'arrêté de mise en œuvre, qui a été adopté en application de l'article 15, paragraphe 6, du code, dispose qu'au moment de la déclaration afférente à la dernière période d'imposition d'un exercice fiscal déterminé, la taxe déduite est recalculée sur la base des données applicables à l'ensemble de l'année fiscale. Plus aucun

calcul ou révision de la déduction n'a lieu après cet exercice fiscal. Les dispositions légales ne prévoient pas davantage une perception ultérieure de la taxe sur les utilisations privées au sens de l'article 6, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive.

27. Les règles de l'arrêté de mise en œuvre ont été adoptées en 1969 en vue de la mise en œuvre de l'article 11, paragraphe 1, de la deuxième directive TVA. Elles sont donc antérieures à l'entrée en vigueur de la sixième directive aux fins de l'application 17, paragraphe 6, de celle-ci.

### **Les faits, la procédure nationale et les questions préjudicielles**

28. En mars 1997, M. et M<sup>me</sup> P. Charles et T. S. Charles-Tijmens (ci-après les «appelants») ont acheté ensemble un bungalow de vacances situé aux Pays-Bas. Ce logement était destiné aussi bien à la location qu'à l'utilisation privée et, au cours de la période litigieuse, il a été loué à raison de 87,5 % du temps et utilisé à des fins privées pour les 12,5 % restants.

29. Conformément au droit communautaire et au droit national, la location est une opération taxée et les appelants sont un seul assujetti à cette fin.

30. Dans leur déclaration aux fins de la TVA pour le deuxième trimestre 1997, les appelants ont, dans un premier temps, déduit 87,5 % de la taxe qui leur avait été facturée pour le bungalow, déduction au titre de laquelle un remboursement de 91 NLG leur a été accordé par décision du 1<sup>er</sup> octobre 1997. Estimant, par la suite, que la taxe d'amont qui leur avait été facturée était déductible à 100 %, ils ont introduit une réclamation contre cette décision et sollicité un remboursement additionnel de 13 NLG. L'inspecteur des impôts a rejeté cette réclamation comme étant irrecevable.

31. Les appelants ont alors saisi le Gerechtshof de Bois-le-Duc, qui a confirmé la décision du 1<sup>er</sup> octobre 1997, observant que les appelants utilisent le bungalow non seulement à des fins professionnelles soumises à la TVA, mais également à des fins privées et qu'ils ne peuvent dès lors pas déduire la totalité de la taxe qui leur a été facturée pour le bungalow. Il a estimé que les articles 6, paragraphe 2, et 17, paragraphe 2, de la sixième directive n'excluaient pas les restrictions du droit à déduction et que l'article 17, paragraphe 6, permet aux États membres de maintenir toutes les exclusions prévues par leur droit national au moment de l'entrée en vigueur de la directive. Les dispositions applicables du droit néerlandais n'ayant pas été amendées depuis lors, on ne peut pas raisonnablement douter qu'une restriction du droit à déduction telle que celle qui est en cause est autorisée.

32. Les appelants ont ensuite fait appel de ce jugement devant le Hoge Raad, qui considère que deux des moyens d'appel soulèvent des questions de droit communautaire.

33. En premier lieu, les appelants font valoir que l'exclusion partielle du droit à déduction est incompatible avec la sixième directive. Il résulterait de l'article 6, paragraphe 2, de celle-ci que l'utilisation privée du bungalow serait une opération taxée parce qu'ils ont choisi d'affecter la totalité de celui-ci au patrimoine de leur entreprise. Conformément à l'article 17, paragraphe 2, ils auraient ainsi droit à déduire la totalité de la TVA payée en amont.

34. En second lieu, ils contestent l'interprétation que le Gerechtshof a donnée à l'article 17, paragraphe 6, de la sixième directive. Lorsque la directive est entrée en vigueur, la législation néerlandaise ne comportait pas d'autres exclusions du droit à déduction au sens de cette disposition que celles qui visaient certains véhicules automobiles. L'article 17, paragraphe 6, aurait trait uniquement aux exclusions du type auquel l'article 11, paragraphe 4, de la deuxième directive TVA se réfère lorsqu'il parle de «certains biens et certains services». L'exclusion partielle du droit à déduction instituée par l'article 15, paragraphe 1, du code de 1968 ne serait pas basée sur ces dispositions et ne serait pas de la même nature. Il n'existe, pour des biens tels que le bungalow en cause, aucune exclusion légale du droit à déduction, telle que visée à



l'article 11, paragraphe 4, de la deuxième directive, de sorte que l'article 17, paragraphe 6, de la sixième directive ne justifie pas une exclusion partielle de ce droit.

35. Après avoir comparé les dispositions applicables du droit communautaire et du droit national, le Hoge Raad observe que l'un et l'autre poursuivent le même but et peuvent avoir le même effet, ajoutant que, dans la mesure où il n'y a aucune distorsion de la concurrence, les différences éventuelles pourraient être considérées comme des dérogations autorisées par l'article 6, paragraphe 2, de la sixième directive.

36. Il souligne néanmoins que les deux législations n'ont pas toujours les mêmes effets. Conformément à la directive, l'assujetti a un droit immédiat à une déduction complète et aucune régularisation pour usage privé n'a lieu aussi longtemps qu'un tel usage n'a pas lieu. Suivant le droit néerlandais, l'étendue de l'usage privé futur doit être déterminée dès la première année, le droit à déduction est exclu dans cette mesure et aucune régularisation n'est prévue lorsque l'étendue de cet usage privé varie au cours des années ultérieures. L'assujetti tirera un avantage injustifié s'il augmente la proportion de son usage privé par la suite, mais il n'existe aucun mécanisme permettant d'empêcher une manipulation à cette fin, ce qui comporte une éventuelle distorsion de la concurrence. Réciproquement, une réduction de l'usage privé impose une charge de TVA injustifiée à l'assujetti.

37. C'est la raison pour laquelle le Hoge Raad demande à la Cour de lui préciser à titre préjudiciel si un régime légal antérieur à la sixième directive tel que celui qui a été décrit,

— qui ne permet pas d'inclure entièrement dans le patrimoine de l'entreprise un bien d'investissement ou assimilé ou un service assimilé lorsque l'acheteur utilise ce bien ou ce service aussi bien aux fins de son entreprise qu'à des fins étrangères à celle-ci (et notamment à des fins privées);

— qui, en conséquence, ne permet pas non plus de déduire immédiatement et entièrement la taxe facturée à l'occasion de l'achat de ce bien ou de ce service et

— qui ne prévoit pas une perception de la TVA au sens de l'article 6, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive,

est compatible avec la sixième directive, et en particulier avec l'article 17, paragraphes 1, 2 et 6, et avec l'article 6, paragraphe 2, de celle-ci.

38. Le gouvernement néerlandais et la Commission ont présenté des observations écrites. Ils ont également répondu à deux questions écrites de la Cour, tout comme l'ont fait les appelants et le gouvernement allemand. Ont comparu à l'audience afin d'y être entendus en leurs observations orales les appelants, les agents des gouvernements allemand et néerlandais ainsi que l'agent de la Commission.

### Appréciation

39. Les questions du Hoge Raad et les observations présentées à la Cour soulèvent un certain nombre de questions dont les rapports réciproques ne sont pas simples. C'est pourquoi il peut être utile à ce stade d'esquisser brièvement la manière dont j'ai l'intention de les examiner.

40. Après avoir identifié tout d'abord les caractéristiques pertinentes du droit néerlandais<sup>8</sup>, j'examinerai l'exigence, dégagée dans la jurisprudence de la Cour, qu'un assujetti soit autorisé à affecter au patrimoine de son entreprise un bien d'investissement qu'il utilise partiellement à des fins privées<sup>9</sup>. Cela m'amènera à analyser les

différents mécanismes pertinents de la sixième directive<sup>10</sup> et le champ d'application de la dérogation énoncée dans la dernière phrase de l'article 6, paragraphe 2<sup>11</sup>, et à exposer des observations sur les effets résultant de ces mécanismes selon que les biens sont affectés au patrimoine de l'entreprise ou au patrimoine privé<sup>12</sup>. Je comparerai ensuite en détail, d'une part, les effets d'un régime excluant certains biens du patrimoine de l'entreprise et, d'autre part, ceux d'un régime qui les y inclut, mais traite leur usage privé comme n'étant pas une opération à titre onéreux<sup>13</sup>. Enfin, j'analyserai la portée de l'autorisation que l'article 17, paragraphe 6, donne aux États membres de maintenir en vigueur leur législation antérieure<sup>14</sup>.

### *La possibilité de choisir en droit néerlandais*

41. À titre préliminaire, le gouvernement néerlandais conteste que la législation néerlandaise empêche un assujetti qui acquiert des biens d'investissement qu'il utilise à la fois pour son entreprise et à des fins privées de les affecter entièrement au patrimoine de son entreprise. Il a produit une copie d'une circulaire reproduisant une décision du secrétaire d'État aux finances datée du 27 novembre 2002 et confirmant que l'assujetti a le choix. À l'audience, le représentant des appelants s'est inscrit en faux contre

8 — Points 41 à 46.

9 — Points 47 et suivants.

10 — Points 51 à 61.

11 — Points 62 à 71.

12 — Points 73 à 82.

13 — Points 83 à 90.

14 — Points 93 à 103.

cette affirmation, mais il s'est heurté aux dénégations de l'agent du gouvernement néerlandais, qui a répété qu'une règle administrative rendait ce choix possible.

— que la décision administrative en question a été adoptée en 2002, alors que la période en cause au principal est l'exercice fiscal 1997;

42. La Cour n'est pas compétente à interpréter la législation néerlandaise. Elle doit se fonder sur l'exposé qu'en a fait la juridiction de renvoi. La question du Hoge Raad concerne explicitement une situation légale «qui ne permet pas d'inclure entièrement dans le patrimoine de l'entreprise un bien d'investissement [...] lorsque l'acheteur utilise ce bien [...] aussi bien aux fins de son entreprise qu'à des fins étrangères à celle-ci (et notamment à des fins privées)».

— que la décision dispose explicitement que, lorsque l'assujéti choisit d'affecter des biens d'investissement entièrement au patrimoine de son entreprise, la déduction est exclue dans la mesure où les biens ne sont pas utilisés à des fins professionnelles et que cette exclusion est basée sur l'article 17, paragraphe 6, de la sixième directive et

43. On observera néanmoins:

— que la disponibilité d'un choix initial à cet égard ne semble pas comporter la possibilité d'une régularisation ultérieure en raison d'un changement dans l'utilisation des biens.

— que le gouvernement néerlandais se réfère à une décision administrative et que la Cour a déclaré à maintes reprises que l'incompatibilité d'une législation nationale avec le droit communautaire ne peut être définitivement éliminée qu'au moyen de dispositions internes à caractère contraignant ayant la même valeur juridique que celles qui doivent être modifiées<sup>15</sup>;

#### *Les aspects litigieux du système néerlandais*

44. Il est manifeste que le système décrit diffère du mécanisme visé à l'article 6, paragraphe 2, de la sixième directive. Si l'un et l'autre poursuivent dans une large mesure le même but, il n'en demeure pas moins que, comme le Hoge Raad l'a

<sup>15</sup> — Voir, par exemple, arrêt du 13 juillet 2000, Commission/France (C-160/99, Rec. p. I-6137, point 23).

expliqué, leurs effets sont susceptibles de varier en pratique, en particulier si la proportion d'usage privé des biens d'investissement acquis à des fins à la fois professionnelles et privées évolue avec le temps.

45. La Cour doit décider si les caractéristiques du système néerlandais peuvent néanmoins être compatibles avec les dispositions de la sixième directive.

46. Les caractéristiques identifiées par le Hoge Raad dans sa question sont les suivantes: (i) les biens d'investissement utilisés à la fois aux fins de l'entreprise et à des fins étrangères à celle-ci ne peuvent pas être entièrement affectées au patrimoine de l'entreprise; par conséquent, (ii) la taxe qui a frappé ces biens en amont ne peut pas être entièrement déduite et (iii) il n'existe aucune disposition soumettant leur usage privé à la TVA. La deuxième et la troisième de ces caractéristiques sont clairement des conséquences directes et automatiques de la première, mais j'ajouterai une autre caractéristique importante sur laquelle le Hoge Raad attire l'attention dans son raisonnement, mais qui n'est pas aussi manifestement une conséquence directe et automatique de la première: (iv) une fois que les biens ont été affectés et répartis entre le patrimoine professionnel et le patrimoine privé, cette affectation ne peut plus être régularisée après la fin de la première année.

*Exigence d'une possibilité de choisir*

47. La Cour a itérativement déclaré qu'«un assujetti a la possibilité de choisir, aux fins de l'application de la sixième directive, d'intégrer ou non à son entreprise la partie d'un bien qui est affectée à son usage privé»<sup>16</sup>.

48. Par conséquent, dans la mesure où la réglementation néerlandaise ne permet pas un tel choix, il semblerait qu'elle soit incompatible avec la directive.

49. Cependant, le gouvernement néerlandais fait valoir que cette réglementation est compatible, d'une part, avec l'article 17, paragraphe 2, de la sixième directive, aux termes duquel la TVA ne peut pas être déduite pour des biens ou services utilisés par l'assujetti aux fins d'opérations qui ne sont pas taxées et, d'autre part, avec l'objectif de l'article 6, paragraphe 2, qui vise à assurer l'égalité de traitement entre l'assujetti et le consommateur final<sup>17</sup>. À l'instar de la Commission, il estime que toute différence entre la réglementation néerlandaise et l'article 6, paragraphe 2, est couverte par la

16 — Arrêt du 8 mai 2003, Seeling (C-269/00, Rec. p. I-4101, point 40); voir également arrêts du 4 octobre 1995, Armbrrecht (C-291/92, Rec. p. I-2775, point 20), et du 8 mars 2001, Bakcsi (C-415/98, Rec. p. I-1831, point 25).

17 — Arrêt du 26 septembre 1996, Enkler (C-230/94, Rec. p. I-4517, point 35). Pour une explication plus complète de la manière dont l'égalité de traitement est garantie, voir les conclusions que l'avocat général Ruiz-Jarabo Colomer a présentées le 23 novembre 2004 dans l'affaire Hotel Scandic Gåsabäck (arrêt du 20 janvier 2005, C-412/03, Rec. p. I-743, points 24 à 32).

possibilité de dérogation offerte dans la dernière phrase de ce paragraphe<sup>18</sup>. Au cours de l'audience, le gouvernement allemand a spécifiquement demandé à la Cour de revoir sa jurisprudence, qui exige que l'assujetti puisse choisir d'affecter les biens d'investissement au patrimoine de son entreprise dans tous les cas.

d'opérations exonérées ou ne relevant pas du champ d'application de la TVA, il ne saurait y avoir ni perception de taxe en aval ni déduction de la taxe d'amont.

50. Il apparaît donc souhaitable d'examiner cet aspect de plus près.

53. Des difficultés peuvent se présenter lorsqu'il y a chevauchement ou interférence entre les types d'utilisation des biens ou des services.

*B — Problèmes et solutions pertinents dans le régime des directives TVA*

54. La sixième directive offre deux mécanismes permettant d'éviter de telles difficultés, mais ils ne sont pas purement et simplement interchangeables dès lors qu'ils s'appliquent dans des circonstances différentes.

51. L'un des postulats de base du système mis en place par les directives TVA est que, d'une part, les taxes d'amont grevant les biens ou les services utilisés par un assujetti aux fins de ses opérations taxées doivent pouvoir être déduites tandis que, d'autre part, la consommation finale à des fins privées doit supporter la taxe dans sa totalité.

55. Le premier mécanisme concerne la situation dans laquelle un assujetti consomme, à des fins privées, des biens ou des services qui avaient été initialement traités comme étant destinés à des opérations professionnelles taxables et qui avaient initialement donné lieu à la déduction de la TVA. Conformément aux dispositions largement parallèles de l'article 5, paragraphe 6, concernant la consommation finale de biens, d'une part, et de l'article 6, paragraphe 2, qui vise des services comme c'est le cas en l'espèce, d'autre part, l'assujetti est en substance considéré comme agissant en la double qualité de fournisseur professionnel et d'acheteur privé, de sorte qu'il doit rendre compte de la TVA d'aval sur l'«opération».

52. La déduction des taxes d'amont est liée à la perception des taxes d'aval, de sorte que, lorsque des biens ou des services acquis par un assujetti sont utilisés pour les besoins

18 — Voir le point 13 plus haut.

56. Le deuxième mécanisme est le système de la déduction proportionnelle mis en place par les articles 17, paragraphe 5, et 19, qui s'applique lorsqu'un assujetti effectue à la fois des opérations taxées et des opérations non taxées. La règle de base est que l'assujetti peut déduire une fraction des taxes d'amont calculée par année, cette fraction correspondant à la valeur nette des opérations taxées divisée par la valeur nette de l'ensemble de toutes les opérations de l'entreprise.

57. L'article 20 dispose en outre que la déduction initialement opérée peut être régularisée lorsque, notamment, des modifications des éléments pris en considération pour la détermination du montant des déductions sont intervenues postérieurement à la déclaration. La probabilité de pareilles modifications est importante dans le cas de biens d'investissement, qui sont souvent utilisés sur une période de plusieurs années au cours de laquelle leur affectation peut varier. La directive prévoit donc une période de régularisation de cinq ans, qui peut être étendue à vingt ans dans le cas de biens immobiliers, période durant laquelle peuvent s'échelonner des déductions variables<sup>19</sup>.

58. On tirera profit d'une comparaison des caractéristiques essentielles des deux systèmes.

59. En premier lieu, l'un comme l'autre ne s'appliquent que lorsque l'assujetti acquiert des biens ou des services taxés dans le cadre de son entreprise. Les articles 5, paragraphe 6, et 6, paragraphe 2, concernent des biens affectés à l'entreprise ou des services fournis par elle. L'article 17, paragraphe 5, concerne des biens ou des services utilisés par un assujetti à la fois pour des opérations taxées et pour des opérations non taxées, c'est-à-dire exonérées. Ni les unes ni les autres dispositions ne peuvent s'appliquer lorsqu'un assujetti acquiert des biens en qualité de particulier ou les utilise aux fins d'opérations ne relevant pas du champ d'application de la TVA. En pareils cas, les taxes d'amont ne peuvent jamais être déduites et les transactions sont exclues du calcul de la portion déductible<sup>20</sup>. De surcroît, même si un assujetti devait transférer vers le patrimoine de son entreprise des biens d'investissement qu'il a acquis à titre privé, cette opération ne relèverait pas non plus du champ d'application de la TVA puisqu'il n'agirait pas «en tant que tel», mais bien à titre privé.

60. En deuxième lieu, l'un et l'autre systèmes visent à assurer une correspondance entre la déduction de la taxe d'amont et la perception de la taxe d'aval, mais ils opèrent en substance chacun comme l'exacte réplique inversée de l'autre. Les articles 5, paragraphe 6, et 6, paragraphe 2, disposent que, lorsque la taxe d'amont a été déduite, la taxe d'aval doit être perçue sur des opérations qui, autrement, ne relèveraient pas du

19 — Pour des exemples pratiques de la manière dont le système fonctionne en cas de modification de l'affectation des biens d'investissement d'année en année, voir Farmer, P., et Lyal, R., *EC Tax Law* (1994), p. 196, et Terra, B. J. M., *Europees indirect belastingrecht* (2002), p. 459.

20 — Voir, le plus récemment, arrêt du 29 avril 2004, EDM (C-77/01, Rec. p. I-4295, points 53 et 54).

champ d'application de la TVA (puisqu'elles ne sont pas effectuées à titre onéreux). L'article 17, paragraphe 5, dispose quant à lui que, dans la mesure où aucune taxe ne peut être facturée en aval parce qu'une opération en est exonérée, aucune déduction correspondante de la taxe d'amont ne peut avoir lieu. Par conséquent, s'il doit y avoir un quelconque chevauchement entre les deux systèmes, la première étape doit être l'application des articles 5, paragraphe 6, et 6, paragraphe 2, de sorte que l'usage privé devienne une opération taxée; ensuite, toutes les opérations d'aval soumises à la taxe, y compris celles qui relèvent de l'usage privé, doivent être globalisées et distinguées, aux fins de l'application de l'article 17, paragraphe 5, des opérations d'aval exonérées.

61. Enfin, les deux systèmes permettent une régularisation en cas de changement des circonstances, bien que le mécanisme soit différent dans chaque cas. Dans le cas des articles 5, paragraphe 6, et 6, paragraphe 2, la régularisation est, en substance, automatique puisque la taxe est perçue au fur et à mesure de la consommation. Dans le cas de l'article 17, paragraphe 5, le droit à déduction est calculé sur l'ensemble des opérations de chaque année et peut donc varier d'une année à l'autre, l'article 20 prévoyant en outre une période de régularisation de plusieurs années pour les biens d'investissements.

*Étendue de la possibilité de dérogation prévue à l'article 6, paragraphe 2*

62. L'article 6, paragraphe 2, définit certaines catégories d'«opérations» qui sont à assimiler à des prestations de services effectuées à titre onéreux bien qu'elles ne soient normalement pas effectuées en échange d'une contrepartie et qu'à défaut d'une telle assimilation, elles ne relèveraient donc pas du champ d'application de la TVA.

63. La dernière phrase de l'article 6, paragraphe 2, permet aux États membres de «déroger aux dispositions de ce paragraphe», à condition que cette dérogation ne conduise pas à des distorsions de concurrence.

64. Selon moi, la portée de cette autorisation ne peut s'étendre au-delà de la faculté qu'ont les États membres d'assimiler les catégories d'opération en question, en tout ou en partie, à des prestations de services à titre gratuit et ne relevant donc pas du champ d'application de la TVA. Elle ne permet pas aux États membres de remplacer des règles de la sixième directive ou de lui en ajouter d'autres qu'elle ne prévoit pas.

65. Cette opinion résulte du libellé de la disposition elle-même et a été confirmée par la Cour dans son arrêt *Cookie's World*<sup>21</sup>.

21 — Arrêt du 11 novembre 2003 (C-155/01, Rec. p. I-8785, points 58 et 59); voir également arrêt du 27 juin 1989, *Kühne* (50/88, Rec. p. 1925, points 16 à 19).

66. Par conséquent, il apparaît que la dernière phrase de l'article 6, paragraphe 2, n'est pas de nature à permettre aux États membres de refuser aux assujettis le choix d'inclure dans leur patrimoine professionnel des biens qu'ils utilisent à la fois pour les besoins de leur entreprise et à des fins privées.

67. Par contre, elle les autorise à traiter l'utilisation privée et gratuite de ces biens comme étant une opération qui n'est pas effectuée à titre onéreux et qui ne doit dès lors pas être taxée, de sorte qu'elle ne donne pas droit à la déduction de la taxe d'amont qui a grevé des opérations relevant de l'usage privé.

68. Trois remarques supplémentaires s'imposent néanmoins à ce sujet.

69. En premier lieu, même si la dernière phrase de l'article 6, paragraphe 2, n'autorise pas les États membres à refuser aux assujettis le droit d'affecter au patrimoine de leur entreprise des biens d'investissement qu'ils utilisent à des fins aussi bien professionnelles que privées, elle ne leur interdit pas expressément de le faire, pas plus qu'aucun autre passage de ce paragraphe. L'article 6, paragraphe 2, traite tout simplement de situations dans lesquelles des biens ont été affectés au patrimoine de l'entreprise et sont ensuite utilisés pour des besoins privés.

70. En deuxième lieu, lorsque des biens ne sont pas inclus dans le patrimoine de l'entreprise d'un assujetti, ils sont exclus du champ d'application de la TVA en général; ils ne relèvent donc pas du champ d'application de l'article 5, paragraphe 6, ni de l'article 6, paragraphe 2, ni de l'article 17, paragraphe 5.

71. En troisième lieu, lorsqu'un État membre déroge à l'article 6, paragraphe 2, en assimilant les opérations en question ou certaines d'entre elles à des prestations effectuées à titre gratuit ne relevant donc pas du champ d'application de la TVA, cette dérogation produit, à certains égards, un effet comparable à celui d'une exclusion de ces biens ou services du patrimoine de l'entreprise: l'assujetti n'a aucun droit à déduire la taxe d'amont, mais les opérations en question sont également exclues du calcul de la portion déductible aux fins de l'article 17, paragraphe 5.

72. Il est dès lors souhaitable d'examiner de plus près les effets que produit le fait d'inclure des biens utilisés à des fins à la fois professionnelles et privées dans le patrimoine de l'entreprise, d'une part, et dans le patrimoine privé, d'autre part.

*Conséquences de l'inclusion des biens dans le patrimoine de l'entreprise ou dans le patrimoine privé*

73. Lorsqu'un assujetti acquiert des biens et les affecte au patrimoine de son entreprise, la



TVA qu'il acquitte à l'occasion de cette opération est immédiatement déductible, à moins que ces biens ne soient, en tout ou en partie, destinés à être utilisés aux fins d'opérations non taxées. Lorsqu'ils sont entièrement utilisés à de telles fins, aucune déduction n'est possible. Lorsque seulement une partie d'entre eux est utilisée de cette manière, l'article 17, paragraphe 5, détermine la portion déductible. Selon ce calcul, la TVA demeure déductible lorsque l'usage ultérieur implique une consommation privée, à condition que cette consommation soit taxée conformément à l'article 5, paragraphe 6, ou à l'article 6, paragraphe 2.

74. Dans cette dernière situation, bien que la consommation privée de l'assujetti soit soumise à la TVA comme le serait celle de n'importe quel autre consommateur privé, il peut, dans certains cas, retirer certains avantages fiscaux de l'application des articles 5, paragraphe 6, et 6, paragraphe 2, notamment:

- parce que la déduction est immédiate alors que l'imposition est différée et échelonnée sur toute la période d'utilisation privée, ce qui dégage un éventuel avantage en termes de trésorerie;
- parce que la TVA est calculée sur le coût des biens ou des services utilisés,

lequel sera probablement inférieur au prix auquel une personne privée aurait pu les acquérir auprès d'une autre entreprise;

- parce que, dans le cas de biens d'investissement, et notamment dans le cas de biens immobiliers, le coût que la fourniture du «service» d'utilisation des biens ou immeubles représente pour l'assujetti (de même, par conséquent, que la taxe d'aval) peut être particulièrement bas par rapport au coût d'acquisition (et, partant, au montant de la taxe d'amont déductible), de sorte que l'utilisation privée entraînera effectivement une charge fiscale réduite, avantage susceptible d'augmenter avec la proportion d'utilisation privée.

75. Lorsque les biens sont acquis pour être affectés au patrimoine privé d'un assujetti, ils ne relèvent pas du champ d'application de la TVA et aucune déduction n'est possible. S'ils sont ensuite utilisés à des fins professionnelles, il n'y a toujours aucun droit à déduction parce que c'est la qualité en laquelle une personne acquiert des biens qui détermine l'existence du droit initial à déduction<sup>22</sup> et parce qu'une personne qui transfère des biens de son patrimoine privé vers son patrimoine d'entreprise ou qui les rend disponibles pour une utilisation professionnelle ne réalise pas une opération à titre onéreux en sa qualité d'assujetti. Toute taxe

22 — Arrêt du 11 juillet 1991, Lennartz (C-97/90, Rec. p. I-3795).

d'amont grevant des biens ou des services acquis à titre privé et utilisés ensuite à des fins professionnelles demeure donc gelée dans le coût de ces fournitures, de sorte que l'assujetti se voit imposer une charge fiscale qui peut paraître inappropriée au regard du principe de la neutralité de la TVA.

76. Par conséquent, si des biens utilisés à des fins à la fois privées et professionnelles sont inclus dans le patrimoine privé de l'assujetti, celui-ci subira un désavantage alors que, s'ils sont inclus dans le patrimoine de son entreprise, il peut trouver profit lorsque l'utilisation privée est assimilée à une opération à titre onéreux en application des articles 5, paragraphe 6, et 6, paragraphe 2.

77. L'avantage ou le désavantage qui en résulte pour l'assujetti trouve évidemment son exacte contrepartie dans une perte ou un gain correspondant de recettes fiscales pour le Trésor public.

78. Dans ces conditions, il est évident que la possibilité pour l'assujetti de choisir d'affecter des biens à usage mixte au patrimoine de son entreprise ou à son patrimoine privé s'avère avantageuse pour lui et il est probable qu'il optera toujours pour une affectation à son patrimoine professionnel. Inversement, les autorités fiscales préféreront une allocation obligatoire au patrimoine privé d'une proportion de ces biens équivalente à celle qu'il utilise à des fins privées.

79. Si l'on peut légitimement soutenir que des biens utilisés à des fins privées, ou la portion d'entre eux qui le sont, devraient d'emblée être soustraits au système de la TVA dès le moment de leur acquisition de manière à ce qu'il n'y ait jamais aucune déduction de la taxe d'amont, un tel raisonnement ne tient pas compte du fait que, lorsque des biens sont affectés au patrimoine privé de l'assujetti, il n'y a aucun mécanisme de régularisation permettant de faire face à des situations dans lesquelles ils sont ensuite utilisés à des fins professionnelles.

80. Concrètement, les appelants de la présente espèce pourraient avoir acheté le bungalow dans l'intention d'y passer la plus grande partie de l'année et de ne le donner en location que, par exemple, pendant un mois et demi. Conformément à la réglementation néerlandaise décrite plus haut, ils auraient été tenus d'affecter 12,5 % de ce bungalow à leur patrimoine d'entreprise et 87,5 % à leur patrimoine privé, ce qui aurait impliqué qu'ils n'auraient pu déduire que 12,5 % de la TVA acquittée en amont sur le prix de l'acquisition. Au cours de l'année suivante, ils auraient pu juger qu'ils préféreraient vivre ailleurs ou que leur revenu locatif était insuffisant et décider de donner à l'avenir le bungalow en location pour toute l'année. Ni la réglementation néerlandaise telle que nous l'avons décrite ni la sixième directive ne comportent de mécanisme par l'effet duquel le transfert vers le patrimoine de l'entreprise pourrait donner naissance au droit à déduire le solde de la taxe d'amont. Pourtant, s'ils décidaient ultérieurement de vendre le bungalow en tant qu'immeuble de rapport, ils devraient facturer la TVA sur cette opération.

81. En revanche, lorsque des biens sont affectés au patrimoine de l'entreprise et utilisés ensuite à des fins privées, la sixième directive institue un mécanisme de régularisation, fût-il fort imparfait, dans les dispositions des articles 5, paragraphe 6, et 6, paragraphe 2.

82. J'en conclus que la jurisprudence que la Cour a établie de manière à ce qu'un assujetti puisse avoir la possibilité de choisir d'inclure des biens d'investissement utilisés à la fois à des fins professionnelles et à des fins privées soit dans son patrimoine d'entreprise, soit dans son patrimoine privé est justifiée par le fait que, bien qu'une telle option puisse éventuellement le faire bénéficier d'un avantage fiscal, la solution inverse lui causerait un préjudice à la fois irrémédiable et incompatible avec les principes de la TVA. D'autre part, la législation existante ne semble pas offrir d'autre solution respectant la logique du principe de la neutralité fiscale, une telle solution n'étant d'ailleurs peut-être tout simplement pas possible.

*Conséquences d'une dérogation à l'article 6, paragraphe 2*

83. Comme je l'ai observé plus haut, la dérogation autorisée par la dernière phrase de l'article 6, paragraphe 2, ne peut autoriser les États membres qu'à assimiler l'utilisation privée en question à une opération effectuée à titre gratuit et échappant ainsi au champ d'application de la TVA. J'ai également

observé qu'un tel traitement peut avoir des conséquences comparables à celles d'une exclusion des biens utilisés du patrimoine de l'entreprise de l'assujetti.

84. Il convient cependant d'établir une distinction entre les deux situations.

85. Lorsque des biens sont exclus du patrimoine de l'entreprise, il n'est jamais question de déduire la taxe d'amont. Lorsqu'ils sont inclus dans ce patrimoine professionnel, la taxe d'amont est en principe immédiatement déductible, soit dans sa totalité, soit dans une proportion déterminée conformément à l'article 17, paragraphe 5, et à l'article 19, proportion qui ne peut pas tenir compte des opérations ne relevant pas du champ d'application de la TVA.

86. Si un État membre considère l'utilisation privée de biens appartenant au patrimoine d'entreprise comme échappant au champ d'application de la TVA, on se trouve confronté à des difficultés parce qu'il apparaît qu'un événement ultérieur — à savoir l'utilisation privée — sortit un effet rétroactif sur la classification — et donc sur la déductibilité — de la taxe d'amont correspondante, bien que cette taxe ait en principe été immédiatement déductible. Comme nous l'avons vu, il n'est pas possible de déterminer à l'avance l'ampleur exacte de l'utilisation privée future pour exclure la proportion correcte de taxes d'amont de la déduction immédiate.

87. Il peut être significatif à cet égard qu'il n'existe aucune possibilité de dérogation aux dispositions de l'article 5, paragraphe 6, qui concerne la consommation plutôt que l'utilisation privées de biens appartenant au patrimoine de l'entreprise. La TVA est donc toujours perçue sur la consommation privée, de sorte que le problème que je viens d'esquisser ne se pose pas.

88. En ce qui concerne les services consistant dans l'utilisation de biens appartenant au patrimoine de l'entreprise visée à l'article 6, paragraphe 2, il est permis de présumer que l'utilisation en question portera toujours sur des biens d'investissement. La consommation d'autres types de biens soit impliquera leur consommation, soit sera d'une nature telle que, pour ce qui est de la taxe, elle échappera à tout mécanisme comptable raisonnablement envisageable.

89. Alors que, lorsqu'un État membre l'assimile à une opération échappant au champ d'application de la TVA, l'utilisation d'éléments du patrimoine de l'entreprise ne peut pas être prise en considération pour le calcul de la proportion déductible conformément à l'article 17, paragraphe 5, et à l'article 19, elle peut encore être prise en compte dans le contexte de l'article 20, qui concerne les régularisations auxquelles la déduction initiale doit être soumise lorsque des modifications des éléments pris en considération pour la détermination du montant des déductions sont intervenues postérieurement à la déclaration.

90. Lorsqu'il s'agit de biens d'investissement, et en particulier de biens immeubles, la période de régularisation prévue à l'article 20 permet donc d'adopter une approche plus flexible lorsque l'usage privé est traité comme n'étant pas une opération à titre onéreux que si les biens d'investissement utilisés étaient exclus du patrimoine de l'entreprise. Cette approche permet d'éviter dans une large mesure l'inconvénient qui résulterait pour le contribuable dans le dernier cas, de même que l'avantage qu'il pourrait retirer dans certains cas de l'application de l'article 6, paragraphe 2.

*Conclusion sur l'article 6, paragraphe 2*

91. Les considérations qui précèdent m'amènent à conclure qu'une législation nationale qui ne permet pas à un assujetti de choisir d'affecter entièrement au patrimoine de son entreprise des biens d'investissement qu'il utilise à la fois pour les besoins de celle-ci et à des fins qui lui sont étrangères, en particulier à des fins privées, n'est ni compatible avec l'article 6, paragraphe 2, de la sixième directive ni autorisée par la dernière phrase de cette disposition.

92. Une législation qui traite l'utilisation de pareils biens comme n'étant pas une opération à titre onéreux et ne relevant donc pas du champ d'application de la TVA est

néanmoins susceptible d'être autorisée par cette phrase, à condition qu'elle n'entraîne aucune distorsion de la concurrence et qu'elle soit utilisée en combinaison avec le mécanisme de régularisation institué par l'article 20 de la sixième directive.

sont susceptibles d'être exclusivement ou partiellement utilisés pour les besoins privés de l'assujetti ou de son personnel».

*L'article 17, paragraphe 6*

93. Il faut à présent examiner si la réglementation néerlandaise en cause peut être autorisée par application de l'article 17, paragraphe 6, second alinéa, de la sixième directive au motif que l'exclusion du droit à déduction qu'elle comporte existait avant l'entrée en vigueur de la directive.

94. Comme le Royaume des Pays-Bas était tenu par les règles harmonisées de la TVA énoncées dans la deuxième directive avant que la sixième directive entre en vigueur, il est évident que seules les exclusions compatibles avec la deuxième directive peuvent être autorisées suivant cette voie.

95. L'article 11, paragraphe 1, de la deuxième directive a institué un droit général à déduction dans la mesure où les biens et services sont utilisés pour les besoins de l'entreprise de l'assujetti, mais l'article 11, paragraphe 4, a autorisé l'exclusion du système de déduction pour «certains biens et certains services, notamment ceux qui

96. Tant la juridiction de renvoi que le gouvernement néerlandais affirment que la réglementation nationale litigieuse a été adoptée pour la mise en œuvre de l'article 11, paragraphe 1, de la deuxième directive. Indépendamment de leurs affirmations, cette conclusion paraît justifiée par le fait que la réglementation néerlandaise vise à limiter le droit à déduction aux cas dans lesquels les biens ou les services sont utilisés pour les besoins de l'entreprise.

97. La Commission estime, quant à elle, que seules les exclusions autorisées par l'article 11, paragraphe 4, de la deuxième directive peuvent être maintenues en vertu de l'article 17, paragraphe 6, second alinéa, de la sixième directive. Le gouvernement néerlandais prétend néanmoins que les règles adoptées en application de l'article 11, paragraphe 1, peuvent également bénéficier de cette disposition.

98. Je partage l'avis de la Commission. L'article 11, paragraphe 1, de la deuxième directive a été remplacé par l'article 17, paragraphe 2, de la sixième directive. La

législation nationale doit désormais se conformer à cette dernière disposition — lue en combinaison avec, notamment, les articles 5, paragraphe 6, et 6, paragraphe 2 — à l'intérieur du champ d'application dont elle a hérité de la disposition antérieure sans modification. Cependant, l'article 17, paragraphe 6, de la sixième directive prend la succession de l'article 11, paragraphe 4, de la deuxième directive, mais il permet le maintien d'exclusions qui étaient autorisées par cette disposition antérieure.

99. Il résulte de son libellé que l'article 11, paragraphe 4, de la deuxième directive vise l'exclusion de certaines catégories de biens et de services — par exemple, les véhicules automobiles — plutôt qu'une exclusion générale couvrant toute utilisation à des fins privées, comme le confirment la jurisprudence que la Cour a consacrée à l'article 17, paragraphe 6, second alinéa, de la sixième directive et le contexte législatif de cette disposition.

100. Dans les conclusions que j'ai présentées dans l'affaire Lennartz<sup>23</sup>, j'ai expliqué que, selon moi, l'article 17, paragraphe 6, ne pouvait pas justifier le maintien d'une mesure générale applicable à toutes les catégories de dépenses impliquant une utilisation à la fois professionnelle et privée. La Cour m'a emboîté le pas<sup>24</sup>, même si elle ne

s'est pas spécifiquement référée à l'article 17, paragraphe 6.

101. Dans l'affaire *Commission/France*<sup>25</sup>, j'ai examiné cette disposition et son contexte législatif plus en détail. Les sources que j'y ai citées indiquent que les types d'exclusion visés par le législateur concernent des catégories de dépenses définies par référence à la nature du bien ou du service acquis plutôt que par l'affectation qu'on lui donne. On observera que, dans les cas où la Cour a examiné le moyen déduit par un État membre de l'article 17, paragraphe 6, second alinéa<sup>26</sup>, il s'agissait toujours de ce type d'exclusion.

102. Comme le Hoge Raad l'a indiqué dans son arrêt de renvoi et la Commission dans ses observations, la Cour a confirmé ce point de vue, notamment dans son arrêt *Royscot e.a.*<sup>27</sup>.

103. Il appert ainsi que la réglementation litigieuse ne peut pas bénéficier de l'article 17, paragraphe 6, second alinéa, de la sixième directive.

23 — Arrêt du 18 juin 1998 (C-43/96, Rec. p. I-3903, points 12 et suiv. des conclusions).

24 — Je renvoie aux arrêts du 5 octobre 1999, *Royscot e.a.* (C-305/97, Rec. p. I-6671); du 19 septembre 2000, *Ampafrance et Sanofi* (C-177/99 et C-181/99, Rec. p. I-7013); du 14 juin 2001, *Commission/France* (C-345/99, Rec. p. I-4493) et (C-409/99, Rec. p. I-4539); du 8 janvier 2002, *Metropol et Stadler* (C-409/99, Rec. p. I-81), ainsi qu'à l'arrêt *Cookie's World*, déjà cité à la note 21.

27 — Déjà cité à la note 26, points 20 et suiv.

23 — Déjà citée à la note 22, points 76 à 79.

24 — Point 35 de l'arrêt.

## Conclusion

104. Eu égard aux considérations qui précèdent, je considère que la Cour devrait répondre à la question du Hoge Raad de la manière suivante:

«Une législation nationale qui ne permet pas à un assujetti d'inclure entièrement dans le patrimoine de son entreprise des biens d'investissement qu'il utilise aussi bien aux fins de son entreprise qu'à des fins étrangères à celle-ci, et notamment à des fins privées, n'est pas compatible avec l'article 6, paragraphe 2, 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, et ne peut pas relever du champ d'application de la dérogation énoncée dans la dernière phrase de cette disposition.

Une législation nationale qui traite l'utilisation de pareils biens comme n'étant pas une opération à titre onéreux, et comme ne relevant donc pas du champ d'application de la TVA, peut néanmoins entrer dans le champ d'application de cette dérogation à condition qu'elle ne conduise pas à des distorsions de concurrence et qu'elle soit utilisée en combinaison avec le mécanisme de régularisation institué par l'article 20 de la sixième directive.

Une législation nationale antérieure à la sixième directive qui prévoit une exclusion générale du droit à déduction pour tous les biens et services utilisés à des fins étrangères à l'entreprise ne relève pas du champ d'application de l'article 17, paragraphe 6, second alinéa, de cette directive.»