

# Affaire C-460/07

**Sandra Puffer**

**contre**

**Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz**

[demande de décision préjudicielle,  
introduite par le Verwaltungsgerichtshof (Autriche)]

«Sixième directive TVA — Article 17, paragraphes 2 et 6 — Droit à déduction de la taxe en amont — Coûts de construction d'un bâtiment affecté à l'entreprise d'un assujetti — Article 6, paragraphe 2 — Utilisation d'une partie du bâtiment pour des besoins privés — Avantage pécuniaire par rapport aux non-assujettis — Égalité de traitement — Aide d'État au titre de l'article 87 CE — Exclusion du droit à déduction»

Conclusions de l'avocat général M<sup>me</sup> E. Sharpston, présentées le 11 décembre  
2008 . . . . . I - 3255  
Arrêt de la Cour (troisième chambre) du 23 avril 2009 . . . . . I - 3279

## Sommaire de l'arrêt

1. *Dispositions fiscales — Harmonisation des législations — Taxes sur le chiffre d'affaires — Système commun de taxe sur la valeur ajoutée — Déduction de la taxe payée en amont — Bien d'investissement affecté en totalité ou en partie au patrimoine privé de l'assujetti (Directive du Conseil 77/388, art. 17)*

2. *Dispositions fiscales — Harmonisation des législations — Taxes sur le chiffre d'affaires — Système commun de taxe sur la valeur ajoutée — Déduction de la taxe payée en amont — Construction d'un immeuble à usage mixte*  
[Directive du Conseil 77/388, art. 6, § 2, a), et 17, § 2, a)]
3. *Aides accordées par les États — Notion*  
(Art. 87, § 1, CE)
4. *Dispositions fiscales — Harmonisation des législations — Taxes sur le chiffre d'affaires — Système commun de taxe sur la valeur ajoutée — Déduction de la taxe payée en amont — Exclusions du droit à déduction — Faculté pour les États membres de maintenir les exclusions existant lors de l'entrée en vigueur de la sixième directive*  
(Directive du Conseil 77/388, art. 17, § 6)

1. L'assujetti qui choisit d'affecter la totalité d'un bâtiment à son entreprise et qui utilise une partie de ce bâtiment pour ses besoins privés a, d'une part, le droit de déduire la taxe sur la valeur ajoutée acquittée en amont sur la totalité des frais de construction dudit bâtiment et, d'autre part, l'obligation correspondante de payer la taxe sur la valeur ajoutée sur le montant des dépenses engagées pour l'exécution de ladite utilisation. En revanche, si un assujetti choisit, lors de l'acquisition d'un bien d'investissement, d'affecter celui-ci dans sa totalité à son patrimoine privé ou de ne l'affecter qu'en partie à ses activités professionnelles, aucun droit à déduction ne peut prendre naissance s'agissant de la partie affectée au patrimoine privé. Dans cette hypothèse, une utilisation ultérieure à des fins professionnelles de la partie du bien affectée au patrimoine privé n'est pas susceptible de donner lieu à un droit à déduction, l'article 17, paragraphe 1, de la sixième directive 77/388, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires, fixant la naissance du droit à déduction au moment où la taxe déductible devient exigible. Aucun mécanisme

de régularisation en ce sens n'est prévu dans la législation communautaire actuelle.

(cf. points 42-44)

2. Les articles 6, paragraphe 2, sous a), et 17, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive 77/388, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires, ne portent pas atteinte au principe général du droit communautaire d'égalité de traitement en tant que ces dispositions peuvent conférer aux assujettis, par le mécanisme du droit à la déduction intégrale et immédiate de la taxe sur la valeur ajoutée due en amont pour la construction d'un immeuble à usage mixte et l'imposition échelonnée ultérieure de cette taxe sur

l'utilisation privée de cet immeuble, un avantage de trésorerie par rapport aux non-assujettis et aux assujettis n'utilisant leur immeuble qu'à des fins privées d'habitation.

À cet égard, s'agissant de l'utilisation privée d'un bien d'investissement à usage mixte, il est possible que l'article 6, paragraphe 2, alinéa 1, a) de la sixième directive n'assure pas, à elle seule, le même traitement entre les assujettis et les non-assujettis ou d'autres assujettis qui acquièrent des biens de même nature à titre privé et sont, de ce fait, tenus d'acquitter immédiatement l'intégralité de la charge de la taxe sur la valeur ajoutée. En effet, il ne saurait être exclu que l'objectif de soulager entièrement les assujettis, par le mécanisme des articles 17, paragraphes 1 et 2, ainsi que 6, paragraphe 2, premier alinéa, sous a), de la sixième directive, du poids de la taxe sur la valeur ajoutée due ou acquittée dans le cadre de toutes leurs activités économiques taxées, y compris de toute charge financière qui grèverait des biens pendant le délai courant entre les dépenses d'investissement et l'exploitation professionnelle effective, puisse produire un avantage de trésorerie en ce qui concerne l'utilisation privée dudit bien par ces assujettis. Ainsi, l'éventuelle différence de traitement subsistant entre les assujettis et les non-assujettis résulte de l'application du principe de neutralité fiscale qui assure, en premier lieu, l'égalité de traitement parmi les assujettis. Cette différence potentielle résulte, par ailleurs, de la poursuite par ces assujettis de leurs activités économiques telles que définies à l'article 4, paragraphe 2, de la sixième directive. Enfin, elle est liée au statut spécifique des assujettis prévu par la sixième directive, qui implique notamment que, conformément à l'article 21 de cette directive, ils sont redevables de la taxe sur

la valeur ajoutée et doivent la collecter. Ces caractéristiques distinguant la situation des assujettis de celle des non-assujettis qui n'exercent pas de telles activités économiques, une éventuelle différence de traitement résulte de l'application de règles différentes à des situations différentes, ne donnant ainsi lieu à aucune violation du principe d'égalité de traitement. Il en est de même en ce qui concerne un assujetti ayant affecté le bien d'investissement dans sa totalité à son patrimoine privé, dès lors qu'il envisage non pas de poursuivre ses activités économiques au moyen de ce bien, mais d'utiliser celui-ci à des fins privées. L'appréciation ne saurait être différente en ce qui concerne un assujetti ne réalisant que des opérations exonérées, un tel assujetti devant supporter la même charge de taxe sur la valeur ajoutée qu'un non-assujetti et son statut étant ainsi substantiellement assimilé à ce dernier.

(cf. points 55-59, 62, disp. 1)

3. L'article 87, paragraphe 1, CE doit être interprété en ce sens qu'il ne s'oppose pas à une mesure nationale qui transpose l'article 17, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive 77/388, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires, et qui prévoit que le droit à déduction de la taxe sur la valeur ajoutée due en amont est limité aux assujettis réalisant des opérations taxées, à l'exclusion de ceux n'effectuant que des opérations exonérées, dans la mesure où cette mesure nationale peut conférer un avantage de trésorerie aux seuls assujettis réalisant des opérations taxées.

En effet, la limitation du droit à déduction de la taxe due en amont aux seules opérations taxées fait partie intégrante du système de taxe sur la valeur ajoutée établi par des dispositions communautaires devant être mises en œuvre de manière uniforme par l'ensemble des États membres. En conséquence, la condition d'une intervention de l'État fait défaut, de sorte que l'article 87, paragraphe 1, CE ne saurait s'appliquer.

(cf. points 70, 71, disp. 2)

4. L'article 17, paragraphe 6, de la sixième directive 77/388, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires, doit être interprété en ce sens que la dérogation qu'il prévoit ne s'applique pas

à une disposition nationale qui modifie une législation existante à la date de l'entrée en vigueur de cette directive, qui repose sur une logique différente de celle de la législation antérieure et qui met en place des procédures nouvelles. À cet égard, il est indifférent que le législateur national ait procédé à la modification de la législation nationale antérieure en se fondant sur une interprétation exacte ou erronée du droit communautaire. La question de savoir si une telle modification d'une disposition nationale affecte également, au regard de l'applicabilité de l'article 17, paragraphe 6, second alinéa, de la sixième directive 77/388, une autre disposition nationale dépend du caractère interdépendant ou autonome desdites dispositions nationales, ce qu'il appartient au juge national de déterminer.

(cf. point 98, disp. 3)