

## CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL

M. YVES BOT

présentées le 18 juin 2009<sup>1</sup>

1. La présente affaire préjudicielle porte à nouveau sur la notion d'«opération accessoire» visée à l'article 19, paragraphe 2, de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil<sup>2</sup>.

2. L'article 19 de la sixième directive détermine les modalités de calcul du prorata de déduction applicable lorsqu'un assujetti utilise des biens et des services pour effectuer à la fois des opérations taxées et des opérations exonérées de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA»).

3. Selon le système communautaire de la TVA, un opérateur économique est en droit de déduire intégralement la TVA qu'il a supportée pour l'exercice de ses activités qui sont elles-mêmes soumises à cette taxe. Lorsqu'il effectue à la fois des activités taxées et des activités exonérées et qu'il acquiert des biens et des services indistinctement pour ces deux types d'activités, il ne peut déduire la

taxe ayant grevé ces biens et ces services que proportionnellement au montant du chiffre d'affaires de ses activités taxées.

4. Ainsi, conformément à l'article 19 de la sixième directive, ce droit à déduction est égal au résultat d'une fraction qui comprend, au numérateur, le chiffre d'affaires des opérations taxées et, au dénominateur, ce chiffre d'affaires ajouté à celui des opérations exonérées. Cet article prévoit également, à son paragraphe 2, que le chiffre d'affaires afférent à certaines opérations, immobilières ou financières, n'est pas pris en compte lorsqu'il s'agit d'opérations accessoires.

5. Il s'ensuit que, lorsqu'une opération est exonérée de la TVA, la qualifier d'«opération accessoire» au sens de l'article 19 de la sixième directive a pour effet, en diminuant le montant du dénominateur de la fraction prévue à cet article, d'augmenter les droits à déduction de l'assujetti.

6. Cette notion d'«opération accessoire» a été interprétée à deux reprises, dans les arrêts du

<sup>1</sup> — Langue originale: le français.

<sup>2</sup> — Directive 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»), abrogée, à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2007, par 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), mais encore applicable à la date du litige au principal.

11 juillet 1996, Régie dauphinoise<sup>3</sup>, et du 29 avril 2004, EDM<sup>4</sup>. Plus récemment, la Cour a également apporté des indications pertinentes pour l'interprétation de ladite notion dans l'arrêt du 6 mars 2008, Nordania Finans et BG Factoring<sup>5</sup>.

7. Dans la présente affaire, les parties sont en désaccord sur l'interprétation des critères dégagés par la Cour dans ces arrêts et sur les conséquences qu'il convient d'en tirer dans les circonstances du litige au principal.

8. La présente affaire concerne une entreprise de construction dont l'activité principale consiste à effectuer des travaux pour le compte de tiers et qui, pour une faible part, réalise des immeubles pour son propre compte afin de les vendre. Selon le droit national applicable, la construction d'immeubles pour son propre compte constitue une opération taxée alors que la vente subséquente de ces immeubles constitue une opération exonérée.

9. La juridiction de renvoi cherche à savoir si la vente, par cette entreprise, des immeubles construits par celle-ci pour son propre compte peut être considérée comme une «opération accessoire» au sens de l'article 19, paragraphe 2, de la sixième directive. Elle demande, notamment, si cette appréciation dépend du fait que cette vente, considérée isolément, n'impliquerait qu'une utilisation très limitée des biens et des services pour lesquels la TVA est due. Elle interroge également la Cour sur l'incidence du principe de neutralité pour ladite appréciation.

10. Dans les présentes conclusions, nous indiquerons les motifs pour lesquels le critère de l'utilisation très limitée des biens et des services à usage mixte ne peut pas trouver à s'appliquer lorsque, comme dans la présente affaire, l'activité de vente d'immeubles, exonérée, constitue avec l'activité de construction, taxée, une seule et même opération. Nous proposerons à la Cour de dire pour droit que la vente, par une entreprise de construction, d'immeubles construits pour son propre compte, lorsque la construction de ces immeubles est soumise à la TVA et que la vente subséquente de ces derniers est exonérée, ne peut pas constituer une «opération accessoire» au sens de l'article 19, paragraphe 2, de la sixième directive, dès lors que cette vente constitue le prolongement direct, permanent et nécessaire de l'activité de construction.

3 — C-306/94, Rec. p. I-3695.

4 — C-77/01, Rec. p. I-4295.

5 — C-98/07, Rec. p. I-1281.

## I — Le cadre juridique

### A — *La sixième directive*

1. Le régime de déduction prévu aux articles 17 et 19 de la sixième directive

11. La TVA est un impôt à la consommation qui a vocation à s'appliquer de manière générale aux biens et aux services et qui ne doit être supporté que par le consommateur final. Afin de permettre aux assujettis, qui en assurent le recouvrement, de ne pas en supporter la charge, la sixième directive prévoit un mécanisme de déduction destiné à assurer la «neutralité» de la taxe. Les assujettis sont ainsi autorisés à déduire de la taxe qu'ils ont recouvrée auprès de leurs clients et dont ils sont redevables envers l'État membre la TVA qu'ils ont eux-mêmes supportée en amont lors de l'acquisition des biens et des services nécessaires à l'exercice de leur activité professionnelle.

12. Le droit à déduction suppose toutefois que l'assujetti utilise ces biens ou ces services pour des activités qui sont elles-mêmes soumises à la TVA. L'article 17 de la sixième directive, intitulé «Naissance et étendue du droit à déduction», dispose ainsi que l'assujetti est autorisé à déduire la TVA «dans la mesure où les biens et les services sont utilisés pour les besoins de ses opérations taxées».

13. Lorsqu'un assujetti utilise des biens et des services pour des opérations taxées, qui lui ouvrent droit à déduction, et des opérations exonérées de TVA, qui ne lui ouvrent pas un tel droit, l'article 17, paragraphe 5, de la sixième directive prévoit que la déduction n'est admise que pour la partie de la TVA qui est proportionnelle au montant afférent aux premières opérations. Selon cette même disposition, ce prorata est déterminé pour l'ensemble des opérations effectuées par l'assujetti conformément à l'article 19 de la sixième directive.

14. L'article 19 de la sixième directive dispose:

«1. Le prorata de déduction, prévu par l'article 17, paragraphe 5, premier alinéa, résulte d'une fraction comportant:

- au numérateur, le montant total, déterminé par année, du chiffre d'affaires, taxe sur la valeur ajoutée exclue, afférent aux opérations ouvrant droit à déduction [...]
- au dénominateur, le montant total, déterminé par année, du chiffre d'affaires, taxe sur la valeur ajoutée exclue, afférent aux opérations figurant au numérateur ainsi qu'aux opérations qui n'ouvrent pas droit à déduction [...]

Le prorata est déterminé sur une base annuelle, fixé en pourcentage et arrondi à un chiffre qui ne dépasse pas l'unité supérieure.

recettes annuelles totales au cours de la période en cause<sup>6</sup>.

2. Par dérogation au paragraphe 1, il est fait abstraction, pour le calcul du prorata de déduction, du montant du chiffre d'affaires afférent aux livraisons de biens d'investissement utilisés par l'assujéti dans son entreprise. Il est également fait abstraction du montant du chiffre d'affaires afférent aux opérations accessoires immobilières et financières ou à celles visées à l'article 13, B, sous d), lorsqu'il s'agit d'opérations accessoires. [...]»

16. La Cour a examiné, d'abord, si ces placements entraient dans le champ d'application de la TVA. Elle a estimé qu'ils constituaient une activité économique au motif qu'ils pouvaient s'analyser comme des prestations de services fournies aux organismes financiers et consistant en un prêt d'argent pour une durée déterminée, rémunéré par le versement d'intérêts.

2. L'interprétation de la notion d'opération accessoire

17. En ce qui concerne la question de savoir si la Régie avait effectué lesdits placements en qualité d'assujéti, la Cour a indiqué que la «perception, par un syndic, des intérêts produits par le placement des sommes qu'il reçoit de ses clients dans le cadre de la gestion de leurs immeubles constitue le prolongement direct, permanent et nécessaire de l'activité taxable, de sorte que ce syndic agit comme un assujéti lorsqu'il effectue un tel placement»<sup>7</sup>.

a) L'arrêt Régie dauphinoise

15. La Régie dauphinoise — Cabinet A. Forest SARL (ci-après la «Régie») exerçait l'activité d'administrateur de biens donnés en location et elle était en même temps le syndic de copropriété. Dans ce cadre, elle recevait des avances de fonds de la part des copropriétaires dont elle gérait les immeubles. Elle plaçait ces sommes, pour son propre compte, auprès d'organismes financiers. La Régie devenait propriétaire des fonds dès leur versement sur son compte. Elle était tenue de les rembourser, mais acquérait les produits des placements, qui avaient représenté 14 % environ de ses

18. La Cour a constaté, ensuite, que les placements constituaient une opération exonérée de la TVA en vertu de l'article 13, B, sous d), de la sixième directive.

6 — Arrêt Régie dauphinoise, précité (point 6).

7 — Ibidem (point 18).

19. Enfin, la Cour a pris position sur le point de savoir si ces placements pouvaient être analysés comme des «opérations financières accessoires», au sens de l'article 19, paragraphe 2, de la sixième directive. Elle a jugé aux points 21 et 22:

«À cet égard, il y a lieu de relever que la non-inclusion des opérations accessoires financières dans le dénominateur de la fraction utilisée pour le calcul du prorata, conformément à l'article 19 de la sixième directive, vise à assurer le respect de l'objectif de la parfaite neutralité que le système commun de TVA garantit. [...] si tous les résultats des opérations financières de l'assujetti ayant un lien avec une activité imposable devaient être inclus dans ledit dénominateur, même lorsque l'obtention de tels résultats n'implique aucun emploi de biens ou de services pour lesquels la TVA est due ou, du moins, n'en implique qu'une utilisation très limitée, le calcul de la déduction serait faussé.

Il convient cependant de rappeler que les placements des entreprises de gestion d'immeubles trouvent leur origine dans les avances de fonds qui leur sont confiés par les copropriétaires et locataires dont elles gèrent les immeubles. Avec l'accord de leurs clients, ces entreprises sont en mesure de placer ces sommes, pour leur propre compte, auprès d'organismes financiers. C'est ainsi que, comme la Cour l'a relevé au point 18 du présent arrêt, la perception des intérêts produits par ces placements constitue le prolongement direct, permanent et nécessaire de l'activité taxable des entreprises de gestion d'immeubles. De tels placements ne sauraient dès lors être qualifiés d'opérations acces-

soires' au sens de l'article 19, paragraphe 2, de la sixième directive et leur prise en compte, pour le calcul du prorata de déduction, n'est pas de nature à affecter la neutralité du système de la [TVA].»

#### b) L'arrêt EDM

20. L'affaire ayant donné lieu à l'arrêt EDM, précité, concernait un holding du secteur minier ayant pour activités principales la gestion de participations dans des sociétés minières ainsi que la recherche scientifique et technologique dans le secteur minier, en vue d'y investir à travers la création de nouvelles sociétés. Ce holding accordait également des prêts aux sociétés dans lesquelles il détenait une participation et effectuait des placements dans des dépôts bancaires ou dans des titres, tels que des bons du Trésor ou des certificats de dépôt.

21. La Cour s'est prononcée sur le point de savoir si ces activités financières, exonérées de la TVA, pouvaient être considérées comme des opérations accessoires alors même qu'elles généraient des revenus supérieurs à ceux de l'activité principale.

22. Elle a rappelé que l'article 19, paragraphe 2, de la sixième directive vise à éviter que des opérations qui n'impliquent aucun

emploi de biens ou de services pour lesquels la TVA est due, ou seulement une utilisation très limitée, faussent le calcul du prorata de déduction et à assurer ainsi le respect de l'objectif de neutralité que le système commun de la TVA garantit<sup>8</sup>.

23. La Cour a dit pour droit que les activités financières du holding en cause doivent être considérées comme des «opérations accessoires» au sens de l'article 19, paragraphe 2, deuxième phrase, de la sixième directive dans la mesure où ces opérations n'impliquent qu'une utilisation très limitée de biens ou de services pour lesquels la TVA est due<sup>9</sup>.

24. Elle a précisé que, si l'ampleur des revenus générés par les activités financières relevant du champ d'application de la sixième directive peut constituer un indice de ce que ces activités ne doivent pas être considérées comme «accessoires» au sens de ladite disposition, le fait que des revenus supérieurs à ceux produits par l'activité indiquée comme principale par l'entreprise concernée sont générés par de telles activités ne saurait à lui seul exclure la qualification de celles-ci d'opérations accessoires<sup>10</sup>. La Cour avait constaté préalablement que l'activité principale de prospection du holding n'a qu'une rentabilité à moyen terme ou peut même s'avérer non rentable<sup>11</sup>.

### 3. L'arrêt Nordania Finans et BG Factoring

25. Dans l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt Nordania Finans et BG Factoring, précité, il s'agissait de savoir si les véhicules qu'une entreprise de crédit-bail acquiert en vue de les louer puis de les vendre à l'expiration des contrats de location-vente constituent ou non des biens d'investissement.

26. Parallèlement à cette activité de crédit-bail, soumise à la TVA, cette entreprise fournissait également des services financiers, exonérés de la TVA. Il s'agissait donc de déterminer si le montant du chiffre d'affaires correspondant à la vente des véhicules à la fin de la location devait être pris en compte dans le calcul du prorata de déduction, au numérateur et au dénominateur, comme afférent à une activité taxée ou exclu de ce calcul comme correspondant à l'achat de biens d'investissement.

27. La Cour a dit pour droit que l'expression «biens d'investissement utilisés par l'assujéti dans son entreprise», figurant à l'article 19, paragraphe 2, de la sixième directive, n'inclut pas des véhicules qu'une entreprise de crédit-bail achète en vue de les louer puis de les vendre à l'expiration des contrats de location-vente, dès lors que la vente de ces véhicules au terme de ces contrats fait partie intégrante des activités économiques habituelles de cette entreprise.

8 — Arrêt EDM, précité (point 75).

9 — Ibidem (point 78).

10 — Idem.

11 — Arrêt EDM, précité (point 77).

B — *La législation fiscale nationale*

28. L'article 6, paragraphe 1, de la loi relative à la TVA (momsloven) prévoit que la TVA est due par les assujettis effectuant des travaux de construction qui construisent des immeubles, pour leur propre compte et sur leur propre terrain, afin de les vendre. L'article 6, paragraphe 2, de cette loi énonce que, concernant les immeubles pour lesquels la TVA est due conformément au paragraphe 1, les travaux et les matériaux utilisés à cet effet doivent être assimilés à des prestations effectuées contre rémunération et, partant, à des prestations taxées.

29. La juridiction de renvoi expose que ces dispositions ont pour objet de mettre sur un pied d'égalité les entreprises de construction qui construisent elles-mêmes des immeubles pour les vendre et celles qui, dans le même but, passent des contrats de construction avec des entreprises tierces parce que, conformément à l'article 13, paragraphe 1, point 9, de la loi relative à la TVA, la vente d'immeubles constitue une opération exonérée de la TVA.

30. En ce qui concerne le droit à déduction, l'article 37 de la loi relative à la TVA énonce que les entreprises immatriculées aux fins de la TVA peuvent, lors du calcul de la taxe due en amont, déduire la taxe acquittée pour leurs achats de biens et de services qui sont utilisés exclusivement pour les livraisons de l'entreprise qui ne sont pas exonérées.

31. À propos des achats destinés à un usage mixte, l'article 38 de la loi relative à la TVA dispose:

«Pour les biens et services qu'une entreprise immatriculée utilise dans l'entreprise à la fois à des fins ouvrant droit à déduction conformément à l'article 37 et à d'autres fins, la déduction peut être opérée pour la partie de la taxe qui est proportionnelle au chiffre d'affaires afférent à la partie de l'activité qui est soumise à immatriculation. Lors du calcul du chiffre d'affaires, il est fait abstraction du montant de celui-ci afférent aux livraisons de biens d'investissement qui ont été utilisés dans l'entreprise [...]. Il est également fait abstraction du montant de celui-ci afférent aux opérations accessoires immobilières [...].»

## II — Le cadre factuel et les questions préjudicielles

32. NCC Construction Danmark A/S (ci-après «NCC») est une entreprise opérant dans le secteur du bâtiment, notamment en tant que maître d'œuvre. Elle effectue des travaux de construction pour le compte de tiers ainsi que pour son propre compte. La vente de biens immobiliers constitue non pas son activité principale, mais une activité à part, dérivée de son activité de personne assujettie à la TVA en matière de construction.

33. Pour les travaux de construction effectués pour son propre compte, NCC acquitte, en application de l'article 6 de la loi relative à la TVA, une TVA à la construction, au fur et à mesure de la réalisation des travaux, comme si elle était un tiers pour lequel ces travaux sont effectués. L'assujettissement à la TVA de la construction pour compte propre comprend les travaux de construction effectués par les salariés de NCC, l'ensemble des matériaux utilisés pour la construction ainsi que le développement du projet et l'aménagement du terrain. La TVA est également acquittée sur la marge bénéficiaire ordinairement pratiquée pour des travaux de construction similaires.

34. En 2002, NCC a effectué elle-même la vente des immeubles réalisés pour son propre compte. Sur un effectif total de 2 232 salariés, seuls 8 d'entre eux étaient affectés à cette vente. Cette année-là, son chiffre d'affaires s'est élevé à près de 4 milliards de DKK (3 966 millions de DKK). La vente des immeubles réalisés pour son propre compte a généré un chiffre d'affaires de 185 millions de DKK. La part de l'organisation de vente dans les frais communs de NCC, à savoir les coûts afférents à l'administration, les frais de bureau, les révisions des comptes, les locaux, etc., s'est élevée à environ 0,6 %.

35. Pendant plusieurs années, les autorités fiscales nationales ont accordé aux entreprises de construction un droit illimité à déduction des frais pouvant être rapportés à la fois à

l'activité de construction proprement dite et à la vente. À compter du 1<sup>er</sup> avril 2002, elles ont décidé que la taxe ayant grevé les frais communs ne pouvait plus donner lieu qu'à une déductibilité partielle au motif que le chiffre d'affaires afférent à la vente d'immeubles devait désormais être pris en compte en tant que se rapportant à une activité exonérée de la TVA.

36. Le chiffre d'affaires de la vente d'immeubles ayant représenté 4,7 % de l'ensemble du chiffre d'affaires pour l'année 2002 (185 millions de DKK rapportés à 3 966 millions de DKK), les autorités fiscales danoises ont exigé de NCC la somme de 562 519 DKK au titre de la TVA pour le second semestre de l'année 2002.

37. NCC a introduit un recours contre cette décision le 8 février 2006.

38. La juridiction de renvoi indique que, actuellement, les opérations de vente d'immeubles réalisés par NCC pour son propre compte sont confiées à une société autonome.

39. Devant la juridiction de renvoi, les parties ont fait valoir les arguments suivants.

40. NCC a soutenu que les opérations de vente d'immeubles édifiés pour son propre compte constituent des «opérations accessoires» au sens des articles 38, paragraphe 1, quatrième phrase, de la loi relative à la TVA et 19, paragraphe 2, deuxième phrase, de la sixième directive parce qu'elles n'impliquent qu'une utilisation très limitée des biens et des services assujettis à la TVA. Elle a fait valoir que l'utilisation très limitée des biens et des services communs constitue le critère déterminant afin de déterminer si une opération a un caractère accessoire, conformément à la position adoptée par la Cour dans l'arrêt EDM, précité, et que cette interprétation s'impose afin de garantir que le régime de déduction assure la complète neutralité de la TVA à son égard.

41. Le Skatteministeriet (ministère des Contributions) conteste cette analyse et fait valoir que, au vu des arrêts précités Régie dauphinoise et EDM, une opération ne peut être considérée comme «accessoire» au sens de l'article 19, paragraphe 2, de la sixième directive que si elle remplit deux conditions cumulatives, à savoir, d'une part, ne pas faire partie intégrante de l'activité économique de l'assujetti ni être liée à celle-ci en tant que prolongement direct, permanent et nécessaire de l'activité taxée et, d'autre part, impliquer une utilisation des biens et des services communs de manière extrêmement limitée.

42. Il expose que, dans l'arrêt EDM, précité, la première de ces conditions était satisfaite, de sorte que la Cour a procédé à l'examen de la seconde condition, mais cette approche ne saurait signifier que l'arrêt Régie dauphinoise, précité, serait désormais dépourvu d'autorité.

43. Le Skatteministeriet soutient que la vente par NCC des immeubles construits pour son propre compte constitue le prolongement direct, permanent et nécessaire de son activité de construction. Il indique, en outre, qu'il serait artificiel de considérer la section des ventes elle-même parce que le chiffre d'affaires correspondant à la vente des immeubles découle aussi de l'ensemble de l'activité de construction.

44. Au vu de ces discussions, l'Østre Landsret a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes:

- «1) La notion d'opérations immobilières accessoires' visée à l'article 19, paragraphe 2, deuxième phrase, de la sixième directive [...] doit-elle être entendue en ce sens qu'elle s'applique aux activités d'une entreprise de construction assujettie, dans le cadre de la vente subséquente d'immeubles réalisés par l'entreprise de construction pour son propre compte, en tant qu'activité pleinement assujettie à la TVA dans la perspective d'une revente?
- 2) La réponse à la première question est-elle fonction de la mesure dans laquelle des activités de vente, considérées isolément, impliquent une utilisation de biens et de services pour lesquels la TVA est due?

3) Est-il conforme au principe de neutralité de la TVA qu'une entreprise de construction, tenue selon la législation de l'État membre considéré — au titre des dispositions combinées des articles 5, paragraphe 7, et 6, paragraphe 3, de la sixième directive [...] — d'acquitter la TVA sur les livraisons internes à l'entreprise dans le cadre de la réalisation de travaux de construction pour son propre compte en vue de la revente des immeubles, n'ait qu'un droit à déduction partielle de la TVA pour les frais généraux engendrés par l'activité de construction, au motif que la vente subséquente des immeubles est, selon la législation de l'État membre en matière de TVA, exonérée de la TVA, sous couvert de l'article 28, paragraphe 3, sous b), de la sixième directive [...], combiné au point 16 de l'annexe F de cette même directive?»

### III — Analyse

45. Les trois questions préjudicielles de la juridiction de renvoi sont intimement liées. En effet, les deux premières questions portent sur le point de savoir si la vente, par NCC, des immeubles construits pour son propre compte peut constituer une «opération accessoire» au sens de l'article 19, paragraphe 2, de la sixième directive et, le cas échéant, si le critère pertinent pour cette appréciation est la part d'utilisation, par l'activité de vente prise isolément, des biens et des services pour lesquels la TVA est due. La troisième question a trait, quant à elle, à l'incidence du principe de neutralité pour la réponse à apporter à l'interrogation précédente.

46. Ces trois questions visent toutes à déterminer si le chiffre d'affaires afférent à la vente d'immeubles par NCC peut être exclu du dénominateur de la fraction servant au calcul du prorata de déduction. Par conséquent, nous proposons à la Cour de les examiner ensemble et de les comprendre de la manière suivante. La juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 19, paragraphe 2, de la sixième directive doit être interprété en ce sens que la vente, par une entreprise de construction, d'immeubles réalisés pour son propre compte, lorsque la construction de ces immeubles est soumise à la TVA et que la vente subséquente de ces derniers est exonérée, peut constituer une «opération accessoire» au sens de cette disposition et, le cas échéant, à quelles conditions.

47. Préalablement à l'examen de cette interrogation, il convient d'indiquer que la législation danoise, en ce qu'elle prévoit l'exonération de la TVA de la vente d'immeubles neufs et la soumission à cette taxe de la construction par une entreprise de construction d'immeubles pour son propre compte, est conforme à la sixième directive.

48. En effet, en ce qui concerne, tout d'abord, l'exonération de la TVA de la vente d'immeubles neufs, elle trouve son fondement dans les dispositions de l'article 28, paragraphe 3, sous b), de la sixième directive, aux termes duquel les États membres, pendant une période transitoire de cinq ans à compter du 1<sup>er</sup> janvier 1978, peuvent continuer à exonérer les opérations énumérées à l'annexe F de cette directive dans les conditions existantes dans l'État membre.

49. L'annexe F de la sixième directive, intitulée «Liste des opérations visées à l'article 28, paragraphe 3, sous b)», cite, à son point 16, les «livraisons de bâtiments et de terrains visés à l'article 4, paragraphe 3», c'est-à-dire, aux termes de cette dernière disposition, la livraison d'un bâtiment ou d'une fraction de bâtiment et du sol y attaché, effectuée avant sa première occupation<sup>12</sup>.

50. En outre, le gouvernement danois expose que ladite exonération existait en droit interne avant l'entrée en vigueur de la sixième directive et la juridiction de renvoi indique que sa législation nationale, sur ce point, est conforme aux dispositions combinées de l'article 28, paragraphe 3, sous b), de la sixième directive et de l'annexe F, point 16, de celle-ci.

51. En ce qui concerne, ensuite, la taxation de la construction d'immeubles par une entreprise de construction pour son propre compte, elle trouve son fondement dans les dispositions des articles 5, paragraphe 7, et 6, paragraphe 3, de la sixième directive, qui assimilent des livraisons de biens et des prestations de services effectuées par un assujetti pour les besoins de son activité économique à une activité taxable.

52. Ainsi, l'article 5, paragraphe 7, sous a), de la sixième directive dispose que les États membres peuvent assimiler à une livraison effectuée à titre onéreux l'affectation par un assujetti aux besoins de son entreprise d'un bien produit, construit, extrait, transformé, acheté ou importé dans le cadre de son entreprise dans le cas où l'acquisition d'un tel bien auprès d'un autre assujetti ne lui ouvrirait pas droit à la déduction complète de la TVA.

53. De même, l'article 6, paragraphe 3, de la sixième directive énonce que, dans certaines conditions, les États membres peuvent assimiler à une prestation de services effectuée à titre onéreux l'exécution, par un assujetti, d'un service pour les besoins de son entreprise, dans le cas où l'exécution d'un tel service par un autre assujetti ne lui ouvrirait pas droit à la déduction complète de la TVA.

54. L'analyse de la question posée par la juridiction de renvoi doit donc partir de la prémisse selon laquelle la législation nationale, en tant qu'elle prévoit, d'une part, l'exonération de la vente d'immeubles neufs et, d'autre part, la taxation de la construction d'immeubles par une entreprise de construction pour son propre compte, est conforme au système communautaire de la TVA.

55. NCC soutient que les ventes d'immeubles qu'elle construit pour son propre compte doivent être considérées comme des opérations accessoires pour les motifs suivants.

12 — Cette faculté d'exonération de la vente d'immeubles neufs a été prorogée par la directive 2006/112 à l'article 371 de celle-ci et à son annexe X, partie B, point 9.

56. Ces ventes ne feraient pas partie intégrante de son activité principale et elles ne constitueraient pas non plus un domaine d'activités distinct de l'entreprise. Lesdites ventes découleraient directement de ses activités de construction pleinement taxées et elles auraient un caractère accessoire et marginal par rapport à l'ensemble du chiffre d'affaires de l'entreprise (185 millions de DKK par rapport à 3 966 millions de DKK générés par l'activité principale).

57. En outre et surtout, le calcul de la déduction serait faussé si le chiffre d'affaires afférent à la vente d'immeubles était pris en compte, parce que l'utilisation par la section des ventes des frais communs de l'entreprise s'est élevée en 2002 à 0,6 % seulement. Ainsi que la Cour l'a constaté au point 21 de l'arrêt Régie dauphinoise, précité, et au point 76 de l'arrêt EDM, précité, le calcul de la déduction serait faussé si tous les résultats des opérations financières de l'assujetti ayant un lien avec une activité taxable devaient être inclus dans le dénominateur de la fraction servant au calcul du prorata de déduction, notamment lorsque l'obtention de tels résultats n'implique aucun emploi de biens ou de services pour lesquels la TVA est due ou, du moins, n'en implique qu'une utilisation très limitée.

58. Enfin, NCC fait valoir que la Cour a constamment rappelé que le système commun de la TVA devait garantir le respect d'une neutralité parfaite, quels que soient les objectifs ou les résultats de l'entreprise. Or, les règles danoises en matière de TVA se seraient écartées de ce principe de base de la sixième directive en choisissant de dissocier une seule et même opération en deux opérations

distinctes, premièrement, la construction, grevée au fur et à mesure de l'exécution des travaux et, deuxièmement, la vente, laquelle est exonérée de la TVA.

59. La prise en compte du chiffre d'affaires des ventes d'immeubles depuis le 1<sup>er</sup> avril 2002 serait donc contraire au principe de neutralité parce qu'elle aboutirait, en dissociant une seule et même opération en deux opérations distinctes, à ne pas décharger entièrement un assujetti de la TVA supportée dans le cadre de la construction des immeubles pour son propre compte.

60. Nous sommes d'avis que la thèse de NCC ne peut pas être suivie dès lors que la vente des immeubles construits par cette entreprise pour son propre compte et leur construction procèdent d'une seule et même opération, effectuée par l'assujetti à titre habituel.

61. Nous fondons cette analyse sur le système de déduction prévu aux articles 17 et 19 de la sixième directive ainsi que sur la jurisprudence relative à la notion d'«opération accessoire», visée à l'article 19, paragraphe 2, de la sixième directive.

62. Cette notion n'est pas définie dans la sixième directive. Celle-ci ne renvoie pas non

plus au droit des États membres pour en déterminer le sens et la portée. C'est donc au regard du contexte juridique dans lequel elle s'insère et des finalités qu'elle poursuit qu'il convient d'interpréter ladite notion<sup>13</sup>.

63. Il est constant que le régime de déduction prévu par la sixième directive a pour objet de décharger entièrement l'assujetti de la TVA qui a grevé en amont les biens et les services utilisés par celui-ci pour les besoins de ses opérations taxées<sup>14</sup>. Nous avons vu également que, lorsque l'assujetti effectue à la fois des opérations taxées et des opérations exonérées, la déduction n'est admise que pour la partie de la TVA qui est proportionnelle au montant des opérations taxées, conformément à l'article 17, paragraphe 5, de la sixième directive. C'est ainsi que l'article 19, paragraphe 1, de la sixième directive prévoit que le prorata de déduction de la TVA ayant grevé l'acquisition de tels biens et services résulte d'une fraction comportant, au numérateur, le chiffre d'affaires afférent aux opérations taxées et, au dénominateur, le chiffre d'affaires total.

64. Par ces dispositions, le législateur communautaire a ainsi présumé que la part d'utilisation, par l'assujetti, de ces biens et de ces services pour les besoins de ses activités taxées, ouvrant droit à déduction, et pour ceux de ses activités exonérées, n'ouvrant pas

un tel droit, était proportionnelle à leur chiffre d'affaires respectif.

65. L'article 19, paragraphe 2, de la sixième directive, en prévoyant qu'il doit être fait abstraction du chiffre d'affaires afférent aux opérations immobilières ou financières accessoires ainsi qu'aux ventes de biens d'investissement, vise à écarter les sommes qui ne reflètent pas l'utilisation des biens et des services pour lesquels la TVA est due et qui, partant, fausseraient le résultat du calcul du prorata de déduction.

66. Cet objectif a été clairement exprimé dans l'exposé des motifs de la proposition de sixième directive, présentée par la Commission des Communautés européennes au Conseil de l'Union européenne le 29 juin 1973<sup>15</sup>. Il a été repris de manière constante dans les arrêts précités Régie dauphinoise<sup>16</sup>, EDM<sup>17</sup> ainsi que Nordania Finans et BG Factoring<sup>18</sup>. Ainsi, selon la Cour, si tous les résultats des opérations financières de l'assu-

13 — Arrêt Nordania Finans et BG Factoring, précité (point 18).

14 — Arrêts du 22 juin 1993, Sofitam (C-333/91, Rec. p. I-3513, point 10), ainsi que Nordania Finans et BG Factoring, précité (point 19). Voir, plus récemment, arrêt du 23 avril 2009, PARAT Automotive Cabrio (C-74/08, Rec. p. I-3459, point 17).

15 — Proposition de sixième directive du Conseil 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 (*Bulletin des Communautés européennes*, supplément 11/73, p. 20). Selon cette proposition, l'article 19, paragraphe 2, était justifié ainsi:

«Les éléments visés dans ce paragraphe doivent être exclus du calcul du prorata, afin d'éviter qu'ils puissent en fausser la signification réelle dans la mesure où de tels éléments ne reflètent pas l'activité professionnelle de l'assujetti. Tel est le cas de ventes de biens d'investissement et des opérations immobilières ou financières qui ne sont effectuées qu'à titre accessoire, c'est-à-dire qui n'ont qu'une importance secondaire ou accidentelle par rapport au chiffre d'affaires global de l'entreprise. Ces opérations ne sont d'ailleurs exclues que si elles ne relèvent pas de l'activité professionnelle habituelle de l'assujetti.»

16 — Point 21.

17 — Points 75 et 76.

18 — Point 23.

jetti ayant un lien avec une activité imposable devaient être inclus dans le dénominateur de la fraction utilisée pour le calcul du prorata, même lorsque l'obtention de tels résultats n'implique aucun emploi de biens ou de services pour lesquels la TVA est due ou, du moins, n'en implique qu'une utilisation très limitée, le calcul de la déduction serait faussé.

67. Cette analyse, dégagée dans le cadre d'affaires ayant trait à des opérations financières ou à la notion de biens d'investissement, est sans aucun doute transposable dans la présente affaire, qui concerne des ventes d'immeubles.

68. Plusieurs enseignements peuvent être tirés des considérations qui précèdent et des arrêts précités Régie dauphinoise, EDM ainsi que Nordania Finans et BG Factoring en ce qui concerne le sens et la portée de la notion d'«opération accessoire», visée à l'article 19, paragraphe 2, de la sixième directive.

69. Le premier d'entre eux est que cette notion a vocation à s'appliquer en tout premier lieu aux opérations ponctuelles, qui ne relèvent pas de l'activité habituelle de l'entreprise. Ainsi, la vente, par une entreprise, d'un immeuble dont elle n'a plus l'utilité peut générer un chiffre d'affaires d'un montant élevé alors que cette opération aura pu nécessiter uniquement quelques appels téléphoniques. Dans ce cas de figure, c'est le caractère inhabituel ou exceptionnel de l'opération qui permet de présumer qu'elle relève

de la notion d'«opération accessoire» au sens de l'article 19, paragraphe 2, de la sixième directive.

70. À l'inverse, le caractère habituel d'une opération exonérée permet de présumer qu'il ne s'agit pas d'une «opération accessoire» au sens de cette disposition<sup>19</sup>. Pour autant, cette présomption n'a pas un caractère irréfragable.

71. En effet, le deuxième enseignement qui peut être tiré des éléments susmentionnés est que le caractère habituel d'une opération n'exclut pas systématiquement qu'elle puisse constituer une opération accessoire. Ainsi, dans l'arrêt EDM, précité, la Cour a admis que tel pouvait être le cas de placements de fonds et de prêts effectués régulièrement par un holding minier. Bien que ces activités financières eussent un caractère régulier, la Cour a dit pour droit qu'elles pouvaient constituer des «opérations accessoires» au sens de l'article 19, paragraphe 2, de la sixième directive à la condition qu'elles n'impliquent qu'une utilisation très limitée des biens et des services pour lesquels la TVA est due.

72. Cette possibilité pour une activité habituelle de l'assujetti de constituer une activité «accessoire» au sens de cette disposition est cependant subordonnée à une condition préalable, qui n'a pas été clairement rappelée

<sup>19</sup> — Voir, en ce sens, arrêt Nordania Finans et BG Factoring, précité.

par la Cour dans l'arrêt EDM, précité, mais qui découle expressément de l'arrêt Régie dauphinoise, précité, et qui s'impose logiquement au regard du système communautaire de déduction.

73. Le troisième enseignement qui ressort de la jurisprudence est, en effet, que l'activité exonérée, pour pouvoir être considérée comme une opération accessoire, ne doit pas constituer le prolongement direct, permanent et nécessaire de l'activité taxée. Comme l'indiquent le gouvernement danois et la Commission, une opération exonérée ne peut pas être analysée comme une «opération accessoire» au sens de l'article 19, paragraphe 2, de la sixième directive si elle présente un tel lien avec l'activité taxée.

74. Cette condition a été exprimée dans l'arrêt Régie dauphinoise, précité, à propos du placement, par un syndic, des sommes qu'il reçoit de ses clients dans le cadre de la gestion de leurs immeubles<sup>20</sup>.

75. Une telle condition paraît devoir s'imposer logiquement au regard du système de déduction prévu par la sixième directive. Ce système repose sur le principe selon lequel le droit, pour l'assujetti, d'être déchargé de la

TVA qu'il a acquittée dans le cadre de ses activités économiques est subordonné à la condition que ces dernières soient elles-mêmes soumises à cette taxe. Le droit à déduction implique, par conséquent, que les biens et les services pour lesquels la TVA est due par l'assujetti ont été utilisés par ce dernier pour effectuer des activités taxées.

76. Lorsque l'assujetti utilise des biens et des services pour effectuer à la fois des activités taxées et des activités exonérées, la règle du prorata de déduction entre en jeu, en vertu de laquelle le droit à déduction est proportionnel au chiffre d'affaires des opérations taxées. Ce droit à déduction repose donc sur la présomption selon laquelle ces biens et ces services sont utilisés par l'assujetti pour ses activités taxées et ses activités exonérées proportionnellement au chiffre d'affaires de chacune d'elles.

77. L'article 19, paragraphe 2, de la sixième directive, quant à lui, permet d'écarter cette dernière présomption lorsque l'activité exonérée n'implique qu'une utilisation très limitée des biens et des services à usage mixte.

78. L'application de cette dérogation suppose, par conséquent, que l'activité exonérée puisse être distinguée de l'activité taxée. Elle implique, en d'autres termes, que la part d'utilisation des biens et des services pour les opérations exonérées soit identifiable. Si l'activité exonérée est étroitement liée à l'activité taxée ou imbriquée avec celle-ci, la

20 — La Cour, rappelons-le, a estimé que, dans la mesure où cette activité constituait le prolongement direct, permanent et nécessaire de l'activité taxable des entreprises de gestion d'immeubles, il ne pouvait pas s'agir d'une opération accessoire (arrêt Régie dauphinoise, précité, point 22).

dérogation prévue à l'article 19, paragraphe 2, de la sixième directive ne peut pas s'appliquer parce qu'il n'est pas possible d'imputer à chacune de ces activités une part d'utilisation des biens et des services à usage mixte.

79. Dans ce cas de figure, la présomption qui sous-tend le prorata de déduction énoncé aux articles 17, paragraphe 5, et 19, paragraphe 1, de la sixième directive revêt, par conséquent, un caractère irréfragable. En d'autres termes, le chiffre d'affaires afférent à l'activité exonérée ne peut pas être exclu du calcul du prorata de déduction parce que, par nature, cette activité n'implique pas une utilisation très limitée des biens et des services à usage mixte.

80. Ainsi, dans l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt Régie dauphinoise, précité, la Cour a estimé que l'activité de placement de fonds effectuée par le syndic présentait un lien direct, permanent et nécessaire avec l'activité taxée de gestion d'immeubles parce que les capitaux placés régulièrement par ce syndic provenaient directement de cette activité de gestion. Il s'agissait, en effet, des avances de fonds qui lui étaient remises par les clients dont il gérait les immeubles. En outre, ces placements pouvaient apparaître nécessaires parce qu'il y a tout lieu de penser qu'ils étaient indispensables à l'équilibre financier de l'activité du syndic.

81. À l'inverse, dans l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt EDM, précité, la Cour, sans le dire

expressément, a pu estimer que les activités financières du holding en cause ne constituaient pas le prolongement direct, permanent et nécessaire de son activité taxable parce que les capitaux placés par ce holding auprès d'établissements financiers ou sous forme de prêts ne provenaient pas de son activité taxée, mais étaient constitués par ses fonds propres<sup>21</sup>.

82. La règle dégagée par la Cour dans l'arrêt Régie dauphinoise, précité, s'applique a fortiori lorsque, comme dans la présente affaire, l'activité exonérée et l'activité taxée procèdent de la même opération. Dans une telle situation, il serait artificiel d'exclure le chiffre d'affaires afférent à l'activité exonérée parce que c'est la même opération qui présente successivement le caractère d'une opération taxée, ouvrant droit à déduction, et d'une activité exonérée, qui n'y ouvre pas droit.

83. Ainsi que NCC l'a exposé elle-même, la vente des immeubles, exonérée de la TVA, et leur construction, soumise à cette taxe, procèdent de la même opération économique, NCC construisant ces immeubles pour les vendre. Comme le gouvernement danois le soutient, il serait donc artificiel de rattacher le chiffre d'affaires afférent à la vente des immeubles construits par NCC pour son

21 — Dans le même sens, la Cour a estimé, dans l'arrêt du 14 novembre 2000, Floridiene et Berginvest (C-142/99, Rec. p. I-9567, point 29), que l'octroi de prêts, par un holding, à des filiales auxquelles il fournit des services d'administration, de comptabilité, d'informatique et de gestion en général ne saurait être soumis à la TVA au motif qu'il s'agirait du prolongement direct, permanent et nécessaire de ces prestations de services, de tels prêts n'étant ni nécessairement ni directement liés aux services ainsi fournis.

propre compte à la seule activité du service de ventes, puisque ce chiffre d'affaires découle également pour une part de l'activité de construction, soumise à la TVA.

84. Certes, comme NCC le souligne à bon droit, cette analyse a pour effet de réduire la déduction de la TVA ayant grevé les frais communs alors que la construction d'immeubles par cette société pour son propre compte constitue une activité taxée. Toutefois, nous sommes d'avis que cette situation, en l'état du système communautaire de la TVA, n'est pas contraire au principe de neutralité.

85. Il est vrai que ce principe implique que l'assujetti puisse déduire intégralement la TVA ayant grevé les biens et les services acquis pour l'exercice de ses activités taxées<sup>22</sup>. Il est également constant que, selon la jurisprudence, le droit à déduction de la TVA constitue, en tant que partie intégrante du mécanisme de la TVA, un principe fondamental inhérent au système commun de la TVA et il ne peut, en principe, être limité<sup>23</sup>.

86. Cependant, comme la Commission l'a indiqué à bon droit, ce principe n'a pas de valeur supralégislative. Il est énoncé en termes

généraux à l'article 17, paragraphe 2, de la sixième directive et il peut faire l'objet des limitations et des dérogations prévues expressément par celle-ci<sup>24</sup>. Le principe de neutralité et le droit à déduction ne sauraient donc conduire à écarter ou à déclarer inapplicable une disposition de droit national qui transpose une telle disposition dérogatoire de la sixième directive.

87. Nous avons vu précédemment que les dispositions de la loi relative à la TVA, en tant qu'elles exonèrent la vente d'un immeuble neuf et soumettent à la TVA la construction, par une société comme NCC, d'immeubles pour son propre compte, sont conformes à la sixième directive. En outre, les conséquences de cette législation pour NCC sont précisément celles que le législateur national a voulu obtenir, c'est-à-dire de placer les entreprises de construction qui vendent des immeubles qu'elles ont construits dans la même situation que des vendeurs d'immeubles qui doivent confier cette construction à des entreprises tierces.

88. Les effets de ladite législation dénoncés par NCC procèdent donc de dérogations au principe de neutralité prévues expressément par la sixième directive et voulues par le

<sup>22</sup> — Arrêt *Nordania Finans et BG Factoring*, précité (point 19).

<sup>23</sup> — Arrêts du 10 juillet 2008, *Sosnowska* (C-25/07, Rec. p. I-5129, points 14 et 15 ainsi que jurisprudence citée), et *PARAT Automotive Cabrio*, précité (point 15).

<sup>24</sup> — Arrêt *PARAT Automotive Cabrio*, précité (point 18).

gouvernement danois sur le fondement de ces dispositions.

89. C'est pourquoi nous sommes d'avis que, en l'état du contenu de la sixième directive, le principe de neutralité de la TVA ne s'oppose pas à ce que le chiffre d'affaires de la vente des immeubles par NCC soit pris en considération au dénominateur de la fraction prévue à l'article 19 de la sixième directive, comme afférent à une activité exonérée.

90. Au vu de ces considérations, nous proposons donc à la Cour de dire pour droit que l'article 19, paragraphe 2, de la sixième directive doit être interprété en ce sens que la vente, par une entreprise de construction, d'immeubles construits pour son propre compte, lorsque la construction de ces immeubles est soumise à la TVA et que la vente subséquente de ces derniers est exonérée, ne peut pas constituer une «opération accessoire» au sens de cette disposition, dès lors que cette vente constitue, comme dans la présente affaire, le prolongement direct, permanent et nécessaire de l'activité de construction.

#### **IV — Conclusion**

91. Au vu des considérations qui précèdent, nous proposons de répondre de la manière suivante aux questions préjudicielles posées par l'Østre Landsret:

«L'article 19, 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 uniforme commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme, doit être interprété en ce sens que la vente, par une entreprise de construction, d'immeubles construits pour son propre compte, lorsque la construction de ces immeubles est soumise à la taxe sur la valeur ajoutée et que la vente subséquente de ces derniers est exonérée, ne peut pas constituer une 'opération accessoire' au sens de cette disposition, dès lors que cette vente constitue, comme dans la présente affaire, le prolongement direct, permanent et nécessaire de l'activité de construction.»