



Recueil de la jurisprudence

CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL
M^{ME} JULIANE KOKOTT
présentées le 8 décembre 2011¹

Affaire C-594/10

T.G. van Laarhoven

(demande de décision préjudicielle formée par le Hoge Raad der Nederlanden)

«Taxe sur la valeur ajoutée — Sixième directive — Déduction de la taxe payée en amont — Limitation — Dispositions anciennes continuant à être applicables à titre transitoire — Modification d'une limitation existante qui l'étend dans son montant — Véhicules utilisés à des fins tant professionnelles que privées — Taxation de l'usage privé»

I – Introduction

1. En principe, le droit à déduction de la taxe en amont ne peut pas être limité. La sixième directive² et la directive 2006/112 qui lui a succédé³ permettent toutefois que des législations nationales anciennes qui limitent le droit à déduction continuent à s'appliquer, dès lors qu'elles s'appliquaient déjà lors de l'entrée en vigueur de la sixième directive. Mais qu'en est-il des modifications ultérieures d'une telle législation qui restreignent encore davantage le droit à déduction et ce, uniquement en ce qui concerne le montant de celle-ci? Telle est la question qui est posée en substance à la Cour en l'espèce. Dans ce contexte, il faut toutefois également trancher le point de savoir si la législation néerlandaise considérée en l'espèce doit effectivement être mesurée à l'aune des dispositions de l'Union relatives au droit à déduction, ou, éventuellement, à celle des dispositions relatives à la taxation de l'usage privé. En effet, elle autorise tout à fait la déduction immédiate et intégrale, en cas d'utilisation d'un véhicule automobile à des fins tant professionnelles que privées et prévoit uniquement, en ce qui concerne l'utilisation à des fins privées, une taxation forfaitaire annuelle a posteriori.

1 — Langue originale: l'allemand.

2 — Sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires — Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme (JO L 145, p. 1).

3 — 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). Les faits du litige au principal concernant l'année 2006 et cette directive n'étant entrée en vigueur, conformément à son article 413, que le 1^{er} janvier 2007, la présente affaire doit être examinée au regard de la sixième directive.

II – Cadre juridique

A – Le droit de l'Union

2. L'article 6 de la sixième directive, intitulé «Prestations de services», dispose notamment:

«2. 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;

[...]

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.»

3. Le titre VIII de la sixième directive, intitulé «Base d'imposition», comprend l'article 11, qui comporte les dispositions pertinentes suivantes:

«A. À l'intérieur du pays

1. La base d'imposition est constituée:

[...]

- 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;

[...]».

4. L'article 17 de la sixième directive, intitulé «Naissance et étendue du droit à déduction», prévoit notamment ce qui suit, dans sa rédaction résultant de l'article 28 *septies* de la directive:

«2. 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 à l'intérieur du pays 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;

[...]

- (6) Au plus tard avant l'expiration d'une période de quatre ans à compter de la date d'entrée en vigueur de la présente directive, le Conseil, statuant à l'unanimité sur proposition de la Commission, déterminera les dépenses n'ouvrant pas droit à déduction de la taxe sur la valeur ajoutée. 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.

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.

[...]»

5. L'article 20 de la sixième directive, intitulé «Régularisation des déductions», est libellé comme suit:

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

- a) lorsque la déduction est supérieure ou inférieure à celle que l'assujetti était en droit d'opérer;
- b) lorsque des modifications des éléments pris en considération pour la détermination du montant des déductions sont intervenues postérieurement à la déclaration, notamment en cas d'achats annulés ou en cas de rabais obtenus; toutefois, il n'y a pas lieu à régularisation en cas d'opérations totalement ou partiellement impayées, en cas de destruction, de perte ou de vol dûment prouvés ou justifiés et en cas de prélèvements effectués pour donner des cadeaux de faible valeur et des échantillons visés à l'article 5 paragraphe 6. Toutefois, les États membres ont la faculté d'exiger la régularisation pour les opérations totalement ou partiellement impayées et en cas de vol.

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.

Par dérogation au premier alinéa, les États membres peuvent, lors de la régularisation, se baser sur une période de cinq années entières à compter du début de l'utilisation du bien.

[...]»

B – *Le droit néerlandais*

6. Il ressort des indications de la juridiction de renvoi que les Pays-Bas ont maintenu, dans le cadre de la transposition de la sixième directive, une législation qui limite le droit à déduction en ce qui concerne les véhicules automobiles que les opérateurs utilisent non seulement à des fins professionnelles, mais également à des fins privées⁴. Selon cette législation, la TVA qui grève la possession — y compris l'achat — d'un tel véhicule est d'abord déduite comme si celui-ci était utilisé exclusivement dans le cadre de l'activité professionnelle. Un supplément est toutefois perçu à la fin de chaque année. Celui-ci est calculé par application d'un pourcentage fixe à un montant forfaitaire qui est considéré comme un prélèvement à des fins privées aux fins de la perception de l'impôt sur le revenu. Ce montant forfaitaire est lui-même égal à un pourcentage du prix catalogue ou de la valeur de la voiture.

7. Cette législation a fait l'objet par la suite de plusieurs modifications qui ont réduit dans la plupart des cas, selon la juridiction de renvoi, le montant susceptible de faire l'objet d'une déduction définitive.

4 — Voir dispositions combinées de l'article 15, paragraphe 6, de la loi de 1968 relative à la taxe sur le chiffre d'affaires (Wet op de omzetbelasting 1968) et de l'article 15 de l'arrêté d'application de la loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires, de 1968 (Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968).

8. D'une part, le pourcentage fixe susmentionné a été modifié à plusieurs reprises. Alors qu'il était de 12 % lors de l'entrée en vigueur de la sixième directive, il a par la suite été fixé successivement à 12,5 %, 13,5 % et 13 %; depuis le 1^{er} janvier 1992, il est toutefois de nouveau égal à 12 %. D'autre part, le montant du prélèvement auquel ce pourcentage fixe est appliqué a été relevé. Alors qu'il était au départ égal à au moins 20 % du prix catalogue de la voiture, il a ensuite été relevé à 24 %, puis à 25 %, dans certains cas, notamment lorsque l'utilisation à des fins privées dépassait un certain kilométrage. Du 1^{er} janvier 2004 jusqu'à la période d'imposition en cause, le pourcentage s'élevait à au moins 22 %, à moins que l'utilisation à des fins privées porte sur moins de 500 km par an. La qualification des trajets entre le domicile et le lieu de travail comme une utilisation à des fins professionnelles ou à des fins privées, laquelle a varié au cours du temps, a également pu se traduire par une augmentation du montant du prélèvement pendant certaines périodes.

III – Les faits et les questions préjudicielles

9. M. van Laarhoven exploite aux Pays-Bas un cabinet de conseil fiscal sous la forme d'une entreprise individuelle. En 2006, deux véhicules automobiles ont fait partie, l'un à la suite de l'autre, du patrimoine de son entreprise; il les a utilisés à des fins tant professionnelles que privées. Dans sa déclaration de TVA relative au quatrième trimestre 2006, il a mentionné, eu égard à cette utilisation privée de plus de 500 kilomètres, un montant dû de TVA de 538 euros, déclaration contre laquelle il a toutefois introduit par la suite une réclamation en demandant le remboursement de ce montant. Sa réclamation ayant été rejetée, de même que le recours qu'il a introduit en première instance, il a formé un pourvoi en cassation devant le Hoge Raad der Nederlanden. Il a notamment fait valoir que les dispositions fiscales néerlandaises en cause étaient contraires à la clause de standstill de l'article 17, paragraphe 6, second alinéa, de la sixième directive.

10. Dans ce contexte, le Hoge Raad a invité la Cour à statuer à titre préjudiciel sur les questions suivantes:

1. L'article 17, paragraphe 6, deuxième alinéa, de la sixième directive fait-il obstacle à des modifications apportées à une réglementation limitant les possibilités de déduction telles que celle en cause, dans le cadre de laquelle un État membre a voulu faire usage de la possibilité d'exclure (ou de maintenir l'exclusion de) la déduction eu égard à certains biens ou services, si par suite de ces modifications le montant dont la déduction est exclue a augmenté dans la plupart des cas, mais que l'idée directrice et l'économie de la réglementation limitant les possibilités de déduction n'ont pas été modifiées?
2. Si la réponse à la première question est positive, le juge national doit-il écarter l'application de la réglementation limitant les possibilités de déduction dans son ensemble, ou peut-il se contenter d'écarter l'application de la réglementation dans la mesure où cette réglementation a étendu la portée de l'exclusion ou de la limitation existantes au moment de l'entrée en vigueur de la sixième directive?

11. M. van Laarhoven, le gouvernement des Pays-Bas, le gouvernement du Royaume-Uni et la Commission européenne ont pris part à la procédure devant la Cour, le gouvernement du Royaume-Uni ayant uniquement déposé des observations écrites.

IV – Analyse juridique

A – Observations liminaires

12. Le droit à déduction, qui est consacré en des termes explicites et précis à l'article 17, paragraphe 2, de la sixième directive⁵, fait partie intégrante du système commun de TVA selon une jurisprudence constante⁶. Il vise à soulager entièrement les entreprises du poids de la TVA due ou acquittée sur les opérations réalisées en amont dans le cadre de leurs activités économiques⁷, il s'exerce immédiatement⁸ et garantit ainsi la neutralité de cette taxe⁹. Dès lors, il ne saurait, en principe, être limité¹⁰.

13. Le droit à déduction est néanmoins soumis à la disposition dérogatoire figurant à l'article 17, paragraphe 6, de la sixième directive et, en particulier, au second alinéa de ce paragraphe¹¹. En vertu de celui-ci, les États membres sont autorisés à maintenir leur législation existant en matière d'exclusion du droit à déduction de la TVA à la date d'entrée en vigueur de la sixième directive, jusqu'à ce que le Conseil arrête les dispositions prévues à cet article¹². De telles dispositions n'ayant pas encore été adoptées¹³, les États membres ont pu, pendant la période pertinente, maintenir dans leur intégralité les législations existant en matière d'exclusion du droit à déduction de la TVA¹⁴.

14. Le Hoge Raad demande à la Cour d'interpréter cet article 17, paragraphe 6, second alinéa, de la sixième directive dans le contexte de la législation néerlandaise relative au régime TVA des véhicules automobiles utilisés à des fins tant professionnelles que privées. De l'avis du Hoge Raad, cette législation, qui existait déjà à la date d'entrée en vigueur de la directive, se traduit par une limitation du droit à déduction. Ses doutes quant à la compatibilité de cette législation avec la sixième directive découlent du fait que la législation en cause a été modifiée à plusieurs reprises après l'entrée en vigueur de la directive et que cela a encore réduit, dans leur montant, les possibilités de déduction.

15. Il y a toutefois lieu de se demander si la législation néerlandaise doit effectivement être considérée comme une limitation du droit à déduction devant être mesurée à l'aune de l'article 17, paragraphe 6, de la sixième directive.

16. En effet, comme le relève également la Commission, la législation néerlandaise autorise l'assujetti à déduire immédiatement et intégralement la taxe en amont qui grève en particulier l'achat d'un véhicule automobile destiné à être utilisé à des fins tant professionnelles que privées. Cette législation est donc conforme à la jurisprudence constante en vertu de laquelle un assujetti peut affecter dans sa totalité au

5 — Arrêts du 14 juin 2001, Commission/France (C-345/99, Rec. p. I-4493, point 18); du 23 avril 2009, Puffer (C-460/07, Rec. p. I-3251, point 82), et du 23 avril 2009, PARAT Automotive Cabrio (C-74/08, Rec. p. I-3459, point 17).

6 — Arrêts du 6 juillet 1995, BP Soupergaz (C-62/93, Rec. p. I-1883, point 18); du 22 décembre 2008, Magoora (C-414/07, Rec. p. I-10921, point 28), et du 28 juillet 2011, Commission/Hongrie (C-274/10, Rec. p. I-7291, point 43).

7 — Arrêts du 15 janvier 1998, Ghent Coal Terminal (C-37/95, Rec. p. I-1, point 15); du 1^{er} avril 2004, Bockemühl (C-90/02, Rec. p. I-3303, point 39), et du 29 octobre 2009, NCC Construction Danmark (C-174/08, Rec. p. I-10567, point 27).

8 — Arrêts du 21 mars 2000, Gabalfrisa e.a. (C-110/98 à C-147/98, Rec. p. I-1577, point 43); du 29 avril 2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, Rec. p. I-5583, point 35), et du 15 juillet 2010, Pannon Gép Centrum (C-368/09, Rec. p. I-7467, point 37).

9 — Arrêts du 8 janvier 2002, Metropol et Stadler (C-409/99, Rec. p. I-81, point 59); du 11 décembre 2008, Danfoss et AstraZeneca (C-371/07, Rec. p. I-9549, point 26), et Magoora (précité note 6, point 28).

10 — Arrêts Magoora (précité note 6, point 28); Pannon Gép Centrum (précité note 8, point 37), et Commission/Hongrie (précité note 6, point 43).

11 — Arrêts Commission/France (précité note 5, point 19) et Magoora (précité note 6, point 29).

12 — Arrêts Commission/France (précité note 5, point 19), Danfoss et AstraZeneca (précité note 9, point 28) et du 15 avril 2010, X Holding (C-538/08 et C-33/09, Rec. p. I-3129, point 38).

13 — Arrêts Puffer (précité note 5, point 83), X Holding (précité note 12, point 39) et du 30 septembre 2010, Oasis East (C-395/09, Rec. p. I-8811, point 20). La directive 2006/112 comporte pour sa part, à l'article 176, une disposition dérogatoire correspondant à l'article 17, paragraphe 6, de la sixième directive.

14 — À condition que les biens et services exclus soient définis de manière suffisamment précise et qu'il ne s'agisse pas d'exclusions générales, voir arrêt X Holding (précité note 12, points 40 à 45).

patrimoine de son entreprise un bien d'investissement, même si celui-ci ne sert pas uniquement aux fins des activités de l'entreprise de l'assujetti, mais également à des fins privées¹⁵ et, dans ce cas, la TVA due en amont sur l'acquisition de ce bien est en principe intégralement et immédiatement déductible, conformément aux articles 17 et 18 de la directive¹⁶.

17. La juridiction de renvoi considère cependant que le droit à déduction est limité en ce que la législation néerlandaise prévoit un supplément différé dans le temps en ce qui concerne l'utilisation à des fins privées du véhicule automobile. En effet, à la fin de l'année, un montant de TVA est prélevé sur l'utilisation à des fins privées par application d'un pourcentage fixe à un montant forfaitaire de frais, lui-même égal à un pourcentage du prix catalogue ou de la valeur du véhicule.

18. Dans le cadre du système de la sixième directive, une telle taxation a posteriori de l'utilisation à des fins privées ne constitue toutefois pas une limitation du droit à déduction au sens de l'article 17, paragraphe 6, de la directive qui ne serait licite qu'à titre dérogatoire et, de surcroît, transitoire. Au contraire, un tel prélèvement de TVA a posteriori sur l'utilisation à des fins privées d'un bien intégralement affecté à l'entreprise, qui a donné lieu à une déduction immédiate et complète, est conforme à la logique du système instauré par la directive¹⁷.

19. En effet, la sixième directive prévoit elle-même que, dans un tel cas, le droit à la déduction complète et immédiate a pour pendant l'obligation de payer la TVA sur l'utilisation privée du bien de l'entreprise¹⁸. À cette fin, l'article 6, paragraphe 2, premier alinéa, sous a), de ladite directive assimile l'utilisation à des fins privées à une prestation de services effectuée à titre onéreux, si bien que l'assujetti doit, conformément à l'article 11, A, paragraphe 1, sous c), de la directive, payer la TVA sur les dépenses afférentes à cette utilisation¹⁹.

20. C'est également la finalité de l'article 20 de la sixième directive, qui comporte des règles en matière de régularisation de la déduction initialement opérée et qui, bien que son champ d'application ne coïncide pas complètement avec celui de l'article 6, paragraphe 2, premier alinéa, sous a), de ladite directive, a trait, tout comme cette dernière disposition, à des situations dans lesquelles un bien est utilisé à la fois à des fins professionnelles et à des fins privées²⁰.

21. Dans le cas de ces deux dispositions de la directive, il s'agit, d'une part, d'éviter de procurer à l'assujetti qui utilise également à des fins privées un bien affecté à son entreprise un avantage économique injustifié par rapport à un consommateur final, lequel résulterait de la déduction intégrale autorisée dans un premier temps. Il s'agit, d'autre part, de garantir une correspondance entre la déduction de la taxe d'amont et la perception de la taxe d'aval²¹.

22. Le Hoge Raad indique, dans la décision de renvoi, que les dispositions néerlandaises relatives à l'utilisation à des fins privées de biens appartenant à l'entreprise ne prévoyaient, avant le 1^{er} janvier 2007, pas d'imposition pour ce qui est de l'utilisation privée au sens de l'article 6, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive. Indépendamment de cela, force est de constater que la législation néerlandaise en cause régit la taxation de véhicules automobiles qui sont utilisés à des fins tant professionnelles que

15 — Arrêts du 21 avril 2005, HE (C-25/03, Rec. p. I-3123, point 46); du 14 septembre 2006, Wollny (C-72/05, Rec. p. I-8297, point 21), et Puffer (précité note 5, point 39).

16 — Arrêts du 14 juillet 2005, Charles et Charles-Tijmens (C-434/03, Rec. p. I-7037, point 24); Wollny (précité note 15, point 22), et Puffer (précité note 5, point 40).

17 — Arrêt Wollny (précité note 15, point 33).

18 — Arrêts Charles et Charles-Tijmens (précité note 16, point 30) et Wollny (précité note 15, points 24, 31 et 33).

19 — Voir arrêts du 8 mai 2003, Seeling (C-269/00, Rec. p. I-4101, points 42 et 43); Charles et Charles-Tijmens (précité note 16, point 25), et Puffer (précité note 5, points 41 et 42).

20 — Arrêt Wollny (précité note 15, point 34).

21 — Arrêt Wollny (précité note 15, points 35 et 36).

privées et qui ont ouvert droit à une déduction immédiate et intégrale. Pour pouvoir fournir à la juridiction de renvoi des indications utiles à l'appréciation de la compatibilité de cette législation avec la sixième directive, il convient par conséquent d'interpréter les articles 6, paragraphe 2, premier alinéa, sous a), et 20 de la sixième directive, et non l'article 17, paragraphe 6, de cette directive.

23. Pour le cas où la Cour ne partagerait pas notre avis, nous nous pencherons néanmoins ultérieurement, à titre subsidiaire, sur l'interprétation de l'article 17, paragraphe 6, de la directive, que le Hoge Raad a sollicitée.

B – Sur l'interprétation des articles 6, paragraphe 2, premier alinéa, sous a), et 20 de la sixième directive

24. Comme nous l'avons déjà indiqué, il ressort de la jurisprudence que le champ d'application de l'article 6, paragraphe 2, premier alinéa, sous a), de la sixième directive et celui de l'article 20 de cette directive peuvent se recouper. Il en est en particulier ainsi lorsque le bien affecté à l'entreprise a ouvert droit à une déduction immédiate et intégrale et est utilisé par la suite non seulement à des fins professionnelles, mais également à des fins privées²². La jurisprudence ne semble pas préciser si et dans quelles conditions l'une de ces deux dispositions de la directive doit, dans un tel cas, être examinée en priorité.

25. Sous l'angle de l'économie de la sixième directive, l'article 6, paragraphe 2, premier alinéa, sous a), paraît être la disposition spéciale, car il ne concerne que l'utilisation à des fins privées ou étrangères à l'entreprise, et non l'utilisation aux fins d'activités exonérées par exemple²³. En outre, il résulte de l'application de cette disposition que l'utilisation privée constitue une opération taxée au sens de l'article 17, paragraphe 2, de la même directive²⁴. Cette fiction a pour effet que l'assujetti est autorisé à déduire la taxe en amont afférente au bien affecté dans sa totalité à son entreprise²⁵ et reste autorisé à le faire, si bien qu'aucune régularisation au sens de l'article 20 de la directive n'est nécessaire et que les conditions d'application de cet article ne semblent d'ailleurs pas réunies. En outre, l'article 6, paragraphe 2, premier alinéa, sous a), de la sixième directive permet une mise en œuvre plus flexible que l'article 20, paragraphe 2, de cette directive, qui prévoit uniquement une régularisation annuelle.

26. Certes, il existe un certain parallélisme entre la législation néerlandaise relative à la taxation de l'usage privé de véhicules automobiles à usage mixte, qui prévoit un supplément annuel, et l'article 20, paragraphe 2, de la sixième directive, qui prévoit également une régularisation annuelle de la déduction. Il ressort toutefois de l'arrêt Wollny²⁶ que les États membres ont, dans le cadre de la taxation de l'usage privé au sens de l'article 6, paragraphe 2, premier alinéa, sous a), de la sixième directive et en vertu de la marge d'appréciation dont ils jouissent, la possibilité de prévoir l'application, aux fins de la détermination de la base d'imposition, des règles de l'article 20 relatives à la régularisation des déductions.

27. Il n'est cependant pas nécessaire, aux fins de la présente analyse, de trancher définitivement la question du rapport exact entre l'article 6, paragraphe 2, premier alinéa, sous a), de la sixième directive et l'article 20 de cette directive. Eu égard à leur finalité commune²⁷ et à leur effet économique identique²⁸, il suffit de constater que ces deux dispositions, tout comme le droit à déduction, ont elles-mêmes en définitive pour vocation d'assurer la neutralité de la charge fiscale²⁹.

22 — Voir point 20 ci-dessus.

23 — Voir arrêt du 30 mars 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, Rec. p. I-3039, point 33).

24 — Arrêt Puffer (précité note 5, point 41).

25 — Voir arrêt Puffer (précité note 5, point 42).

26 — Précité note 15, point 37.

27 — Arrêt Wollny (précité note 15, point 37).

28 — Arrêt Uudenkaupungin kaupunki (précité note 23, point 30).

29 — Voir arrêt Uudenkaupungin kaupunki (précité note 23, point 26) sur l'article 20 de la directive.

Celle-ci n'est toutefois garantie que si la compensation à laquelle il est procédé en vertu de l'une des deux dispositions ne reste pas en deçà et ne va pas au-delà de ce qui correspond à l'usage privé réel. La perception a posteriori de la TVA doit intervenir dans la mesure où l'assujetti bénéficierait sinon d'un enrichissement sans cause du fait de l'usage privé du bien pour lequel il a intégralement pu déduire la taxe en amont³⁰.

28. Certes, la Cour a précisé, en ce qui concerne les dispositions combinées de l'article 6, paragraphe 2, premier alinéa, sous a), et de l'article 11, A, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive, que, même si la notion de «montant des dépenses engagées par l'assujetti pour l'exécution de la prestation de services» est une notion du droit de l'Union, les États membres disposent d'une certaine marge d'appréciation en ce qui concerne les principes régissant la détermination du montant des dépenses en cause. L'article 20, paragraphes 1 et 4, de la sixième directive confère également un certain pouvoir d'appréciation aux États membres en ce qu'il prévoit que la déduction initialement opérée est régularisée «suivant les modalités fixées par les États membres» et que, pour l'application du paragraphe 2 notamment, les États membres peuvent préciser quel est le montant de taxe qui est pris en considération pour la régularisation et autoriser des simplifications administratives.

29. Si cette marge d'appréciation autorise assurément, dans une certaine mesure, des méthodes de calcul forfaitaires, il doit toutefois être garanti que la forfaitisation satisfait en principe aux exigences de la sixième directive en matière de compensation opérée a posteriori. Le calcul forfaitaire ne doit donc pas être disproportionné par rapport à l'importance réelle de l'usage privé.

30. Cela est pour le moins douteux dans le cas de la législation néerlandaise dont il est question ici. En effet, au cours de l'exercice fiscal litigieux, l'année 2006, le supplément devait être calculé comme suit: si l'utilisation à des fins privées était d'au moins 500 km par an, un montant égal à au moins 22 % de la valeur du véhicule était retenu à titre de montant du prélèvement. Le taux appliqué à ce montant du prélèvement s'élevait à 12 %. La Commission est d'avis qu'une telle forfaitisation n'est pas compatible avec la directive, étant donné que, en l'absence de différenciation supplémentaire en cas d'utilisation privée de plus de 500 km par an, elle n'exclut ni un enrichissement sans cause de l'assujetti, ni une imposition trop élevée de l'assujetti faute de prise en compte d'un amortissement éventuel du véhicule.

31. Selon nous, il appartient à la juridiction de renvoi d'en juger. En effet, il n'apparaît pas clairement, à la lecture de la décision de renvoi, si le montant du prélèvement a été calculé en 2006 sur la base du prix catalogue ou sur la base de la valeur effective du véhicule. De plus, la décision de renvoi parle, pour ce qui est du calcul du montant du prélèvement en 2006, d'un pourcentage d'*au moins* 22 %, ce qui n'exclut pas qu'une différenciation supplémentaire soit opérée en fonction de l'importance de l'utilisation privée.

32. Si le Hoge Raad devait conclure, dans le cadre du litige au principal, que les dispositions néerlandaises en cause se sont traduites par une taxation a posteriori trop élevée³¹ de l'utilisation privée réelle du véhicule, il doit, eu égard à la primauté du droit de l'Union et à son obligation de protéger les droits que celui-ci confère aux particuliers, laissée inappliquée la législation nationale dans la mesure où elle va au-delà d'une taxation adéquate de l'utilisation privée³².

30 — Voir arrêt Wollny (précité note 15, points 32 à 36).

31 — Certes, une taxation a posteriori éventuellement trop faible pose également problème en soi, mais cet aspect devrait être dénué de pertinence dans le litige au principal, dans le cadre duquel l'assujetti conteste uniquement les avis d'imposition dans le but d'en obtenir l'annulation ou d'obtenir, tout au moins, une réduction de la taxe fixée.

32 — Voir le point 72 de mes conclusions dans l'affaire Marks & Spencer (arrêt du 10 avril 2008, C-309/06, Rec. p. I-2283). En revanche, dans l'arrêt Magoora (précité note 6, point 44), la Cour s'est fondée sur l'interprétation conforme au droit de l'Union de la législation nationale.

33. Il y a dès lors lieu de répondre au Hoge Raad que l'article 6, paragraphe 2, premier alinéa, sous a), et l'article 20 de la sixième directive s'opposent à une législation nationale qui autorise certes, pour des véhicules automobiles utilisés à des fins tant professionnelles que privées, la déduction immédiate et intégrale de la taxe en amont, mais prévoit, en ce qui concerne l'utilisation privée, un supplément forfaitaire sans rapport avec l'importance réelle de l'utilisation privée. Si le juge national est confronté à une telle législation et si elle s'est traduite par une taxation a posteriori trop élevée de l'utilisation privée réelle du véhicule, il doit laisser inappliquée cette législation dans la mesure où elle va au-delà d'une taxation adéquate de l'utilisation privée.

C – À titre subsidiaire: sur la première question préjudicielle

34. Au cas où, nonobstant le fait que la législation néerlandaise en cause autorise la déduction immédiate et intégrale de la taxe en amont et prévoit uniquement la perception a posteriori de la TVA sur l'utilisation privée, la Cour devait considérer, conformément à la formulation de la question préjudicielle, qu'il convient d'interpréter l'article 17, paragraphe 6, de la sixième directive, nous examinerons ci-après cette disposition à titre subsidiaire. Dans ce cadre, nous partirons, tout comme la juridiction de renvoi, de la prémisse — inexacte à notre avis — que la législation néerlandaise limite le droit à déduction.

35. Comme nous l'avons déjà exposé, les États membres pouvaient, en vertu de l'article 17, paragraphe 6, second alinéa, de la sixième directive, maintenir leur législation existant en matière d'exclusion du droit à déduction de la TVA à la date d'entrée en vigueur de cette directive³³.

36. La Cour a précisé à cet égard que le seul fait que la disposition nationale en cause, qui limite le droit à déduction, ait été adoptée postérieurement à l'entrée en vigueur de la sixième directive n'implique pas qu'elle ne pourrait pas relever des dispositions dérogatoires de l'article 17, paragraphe 6, de cette directive. Au contraire, il convient de considérer qu'une disposition qui est, dans sa substance, identique à la législation antérieure ou en réduit les effets bénéficie de la dérogation prévue à l'article 17, paragraphe 6, de la sixième directive³⁴.

37. En revanche, une réglementation nationale ne constitue pas une limitation du droit à déduction permise par l'article 17, paragraphe 6, second alinéa, de la sixième directive et enfreint l'article 17, paragraphe 2, de cette dernière si elle a pour effet d'étendre, postérieurement à l'entrée en vigueur de la sixième directive, le champ des exclusions existantes en s'éloignant ainsi de l'objectif de cette directive³⁵.

38. Dans ce contexte, la Cour a jugé dans l'arrêt Puffer³⁶ qu'une législation qui repose sur une logique différente de celle du droit antérieur et met en place des procédures nouvelles ne peut être assimilée à la législation existant à la date de l'entrée en vigueur de la sixième directive.

33 — Voir point 13 ci-dessus.

34 — Arrêt Puffer (précité note 5, points 85 et 87). Voir, pour ce qui est de la clause de standstill de l'article 57, paragraphe 1, CE ou de l'article 64, paragraphe 1, TFUE, relative à la libre circulation des capitaux à l'égard des pays tiers, les arrêts du 24 mai 2007, Holböck (C-157/05, Rec. p. I-4051, point 41), et du 11 février 2010, Fokus Invest (C-541/08, Rec. p. I-1025, point 42).

35 — Arrêts du 14 juin 2001, Commission/France (C-40/00, Rec. p. I-4539, point 17); Metropol et Stadler (précité note 9, point 46); du 11 septembre 2003, Cookies World (C-155/01, Rec. p. I-8785, point 66); Magoora (précité note 6, point 37), Danfoss et AstraZeneca (précité note 9, point 28), et Puffer (précité note 5, point 86).

36 — Précité note 5, point 87. Voir également arrêt Cookies World (précité note 35, point 63), ainsi que, pour ce qui est de la clause de standstill de l'article 57, paragraphe 1, CE ou de l'article 64, paragraphe 1, TFUE, relative à la libre circulation des capitaux à l'égard des pays tiers, arrêts Holböck (précité note 34, point 41) et Fokus Invest (précité note 34, point 42).

39. Contrairement à ce qui semble être l'avis du gouvernement néerlandais, nous ne saurions considérer que l'arrêt Puffer doit être interprété en ce sens que ce n'est que lorsqu'une nouvelle législation repose sur une logique différente de celle du droit antérieur et met en place des procédures nouvelles que la modification ne relève plus des dispositions dérogatoires de l'article 17, paragraphe 6, second alinéa, de la sixième directive. Il ne s'agit là que de l'un des cas de figure possibles dans lesquels une législation nationale étend le champ des exclusions existantes en s'éloignant ainsi de l'objectif de cette directive.

40. Cela est corroboré en particulier par l'arrêt Commission/France³⁷, qui est à l'origine de la jurisprudence relative aux extensions illicites, ainsi que par l'arrêt X Holding³⁸ qui a été rendu après l'arrêt Puffer. Dans ces deux arrêts, les critères de la logique différente et des procédures nouvelles n'ont joué aucun rôle. Ils montrent au contraire que l'extension, du seul point de vue du montant, d'une limitation existante du droit à déduction a en principe pour effet que la législation n'est plus couverte par l'article 17, paragraphe 6, second alinéa, de la sixième directive.

41. En ce qui concerne la législation néerlandaise en cause, il y a lieu de constater qu'elle prévoyait déjà, lors de l'entrée en vigueur de la sixième directive, que, dans le cas de véhicules utilisés à des fins tant professionnelles que privées, une déduction *définitive* était exclue pour ce qui est de l'utilisation privée. Une telle législation ancienne peut en principe, si on y voit une limitation du droit à déduction conféré par l'article 17, paragraphe 2, de la sixième directive, relever des dispositions dérogatoires de l'article 17, paragraphe 6, de cette directive. La seule question qui se pose est celle de savoir si les modifications intervenues entre-temps commandent une appréciation différente. Le fait que des modifications aient été adoptées ne fait pas obstacle à l'applicabilité de l'article 17, paragraphe 6, de la directive. C'est la portée des modifications qui est déterminante.

42. Étant donné que, selon les constatations de la juridiction de renvoi, la logique et l'économie de la législation néerlandaise sont restées inchangées depuis l'entrée en vigueur de la sixième directive et que rien ne justifie de porter une appréciation différente sur cette question, l'examen doit se concentrer sur le point de savoir si les modifications ont, dans la plupart des cas, encore réduit la déduction définitive dans son montant.

43. Comme nous l'avons exposé, une limitation supplémentaire, du point de vue du montant, qui ne concerne pas uniquement des cas exceptionnels, suffit en principe pour que l'on se trouve en présence d'une extension du champ des exclusions existantes³⁹.

44. Il serait néanmoins prématuré d'en conclure automatiquement que la législation néerlandaise s'est ainsi encore éloignée des objectifs de la sixième directive.

45. En effet, il faut tenir compte des particularités du mécanisme de limitation en cause dans le cadre de la présente espèce. Comme nous l'avons vu, celles-ci résident dans le fait que, dans le cas des véhicules automobiles à usage mixte, une déduction immédiate et intégrale est tout d'abord accordée, mais que la TVA est ensuite perçue a posteriori en ce qui concerne l'usage privé, si bien que, de ce point de vue, la déduction n'était pas définitive.

37 — Précité note 35, point 17.

38 — Précité note 12, points 62 et suiv.

39 — Voir point 40 ci-dessus.

46. Comme nous l'avons déjà exposé, un tel mécanisme est tout à fait conforme aux objectifs de la directive si la déduction accordée initialement est ensuite compensée dans la mesure où le véhicule a effectivement été utilisé à des fins privées. Si la législation limitative initiale ne satisfaisait pas à cette condition tenant à l'application adéquate de la TVA à l'usage privé, mais que les modifications ultérieures la rapprochent de cette condition, cette législation se rapproche des objectifs de la sixième directive dans son ensemble, même si, par rapport à la situation antérieure, la déduction autorisée à titre définitif est encore limitée.

47. Ce n'est que si la limitation supplémentaire ne sert pas à soumettre à la TVA, a posteriori et dans la mesure nécessaire, l'usage privé du véhicule qui, du fait de la déduction immédiate, a tout d'abord été possible hors TVA et ce, en particulier, pour éviter un enrichissement sans cause de l'assujetti, qu'il y aurait lieu de constater qu'elle s'est encore éloignée de l'objectif de la directive et qu'elle ne relève dès lors plus des dispositions dérogatoires de l'article 17, paragraphe 6, second alinéa, de la sixième directive. Il appartient à la juridiction nationale d'apprécier ce qu'il en est dans le cas de la législation néerlandaise en cause.

48. Nous proposons par conséquent à la Cour, à titre subsidiaire, de répondre de la façon suivante à la première question préjudicielle: l'article 17, paragraphe 6, second alinéa, de la sixième directive ne fait obstacle à des modifications apportées à une législation existant déjà lors de l'entrée en vigueur de cette directive,

- législation qui limite le droit à déduction pour certains biens d'entreprise à usage mixte en autorisant tout d'abord la déduction immédiatement et intégralement, mais en ne lui conférant que partiellement un caractère définitif, étant donné que la TVA est perçue a posteriori sur l'usage privé,
- lorsque le montant dont la déduction définitive est exclue a augmenté dans la plupart des cas, mais la logique et l'économie de la réglementation n'ont pas été modifiées

que si (et dans la mesure où) la limitation supplémentaire va au-delà de ce qui est nécessaire aux fins de l'application adéquate de la TVA à l'usage privé.

D – À titre subsidiaire également: sur la seconde question préjudicielle

49. Au cas où la Cour répondrait à la première question préjudicielle telle qu'elle est posée, nous abordons également, ci-dessous et à titre subsidiaire, la seconde question préjudicielle.

50. Par sa seconde question, la juridiction de renvoi souhaite savoir si, au cas où la législation nationale ne relèverait plus, suite aux modifications, de l'article 17, paragraphe 6, second alinéa, de la sixième directive et enfreindrait par conséquent l'article 17, paragraphe 2, de celle-ci, le juge national devrait laisser totalement inappliquée cette législation ou n'écarter son application que dans la mesure où cette législation a étendu la portée de l'exclusion ou de la limitation existant au moment de l'entrée en vigueur de la sixième directive.

51. Comme le gouvernement néerlandais le relève à juste titre, la non-application intégrale de la législation néerlandaise, dans la mesure où elle exclut, pour les véhicules à usage mixte, la déduction définitive en ce qui concerne l'usage privé, mènerait à un résultat incompatible avec la sixième directive, étant donné que l'usage privé ne serait alors plus du tout soumis à la TVA. Une non-application intégrale ne saurait par conséquent être envisagée au regard du droit de l'Union.

52. En tout état de cause, étant donné que ce ne serait que dans la mesure où la législation nationale modifiée introduirait une limitation supplémentaire allant au-delà de ce qui est nécessaire à l'application adéquate de la TVA à l'usage privé qu'elle ne relèverait plus de l'article 17, paragraphe 6, second alinéa, de la sixième directive, ce que le droit de l'Union commande au juge national, c'est d'appliquer uniquement la nouvelle législation dans la mesure nécessaire à cette taxation. Dans de tels cas, il n'est pas nécessaire de faire appel à une législation ancienne.

53. Si, globalement, la limitation supplémentaire de la déduction définitive qui résulte de la modification va au-delà de ce qui est nécessaire aux fins de la taxation de l'usage privé et si elle se traduit par conséquent par une extension de la limitation qui est globalement illicite, il appartient au juge national de décider, en fonction des possibilités que lui ouvre le droit national, s'il peut appliquer la version modifiée dans la mesure où elle reformule la législation limitative antérieure ou s'il la laisse inappliquée⁴⁰ et applique la législation antérieure en tant que telle.

54. De manière générale, il y a lieu d'observer que la portée de la limitation prévue par le droit national à la date de l'entrée en vigueur de la sixième directive n'est pas nécessairement pertinente. En effet, si les effets de cette limitation ont été réduits après l'entrée en vigueur de la directive, mais avant la modification examinée concrètement, un État membre ne peut en principe pas se retrancher derrière son droit national, tel qu'il s'appliquait avant la modification⁴¹.

55. Nous proposons par conséquent à la Cour, à titre subsidiaire, de répondre comme suit à la deuxième question préjudicielle: si la limitation supplémentaire du droit à déduction qui résulte des modifications de la législation nationale va au-delà de ce qui est nécessaire aux fins de l'application adéquate de la TVA à l'usage privé, si bien que la législation modifiée ne relève plus de l'article 17, paragraphe 6, second alinéa, de la sixième directive, le juge national ne doit appliquer cette législation que dans la mesure nécessaire aux fins de cette taxation. La non-application intégrale de la nouvelle législation et/ou de l'ancienne législation, avec pour résultat que l'usage privé n'est à aucun moment soumis à la TVA, n'est pas compatible avec la sixième directive.

V – Conclusion

56. Eu égard à l'ensemble des considérations qui précèdent, nous proposons à la Cour de répondre de la manière suivante au Hoge Raad:

L'article 6, paragraphe 2, premier alinéa, sous a), et l'article 20 de la sixième directive s'opposent à une législation nationale qui autorise certes, pour des véhicules automobiles utilisés à des fins tant professionnelles que privées, la déduction immédiate et intégrale de la taxe en amont, mais prévoit, en ce qui concerne l'utilisation privée, un supplément forfaitaire sans rapport avec l'importance réelle de l'utilisation privée. Si le juge national est confronté à une telle législation et si elle s'est traduite par une taxation a posteriori trop élevée de l'utilisation privée réelle du véhicule, il doit laisser inappliquée cette législation dans la mesure où elle va au-delà d'une taxation adéquate de l'utilisation privée.

57. À titre subsidiaire, nous proposons à la Cour de répondre de la manière suivante aux deux questions préjudicielles du Hoge Raad:

1. L'article 17, paragraphe 6, second alinéa, de la sixième directive ne fait obstacle à des modifications apportées à une législation existant déjà lors de l'entrée en vigueur de cette directive,

40 — Voir arrêt Magoora (précité note 6, point 44). Voir également Kokott/Henze, «Das Zusammenwirken von EuGH und nationalem Richter bei der Herstellung eines europarechtskonformen Zustands», in: *Steuerrecht im Rechtsstaat: Festschrift für Wolfgang Spindler*, 2011, p. 279, 290.

41 — Arrêt commission/France (précité note 35, points 17, 18 et 24).

- législation qui limite le droit à déduction pour certains biens d'entreprise à usage mixte en autorisant tout d'abord la déduction immédiatement et intégralement, mais en ne lui conférant que partiellement un caractère définitif, étant donné que la TVA est perçue a posteriori sur l'usage privé,
- lorsque le montant dont la déduction définitive est exclue a augmenté dans la plupart des cas, mais la logique et l'économie de la réglementation n'ont pas été modifiées

que si (et dans la mesure où) la limitation supplémentaire va au-delà de ce qui est nécessaire aux fins de l'application adéquate de la TVA à l'usage privé.

2. Si la limitation supplémentaire du droit à déduction qui résulte des modifications de la législation nationale va au-delà de ce qui est nécessaire aux fins de l'application adéquate de la TVA à l'usage privé, si bien que la législation modifiée ne relève plus de l'article 17, paragraphe 6, second alinéa, de la sixième directive, le juge national ne doit appliquer cette législation que dans la mesure nécessaire aux fins de cette taxation. La non-application intégrale de la nouvelle législation et/ou de l'ancienne législation, avec pour résultat que l'usage privé n'est à aucun moment soumis à la TVA, n'est pas compatible avec la sixième directive.