

Downloaded via the EU tax law app / web

ARRÊT DE LA COUR (première chambre)

19 juillet 2012 (*)

«Sixième directive TVA – Articles 6, paragraphe 2, premier alinéa, sous a) et b), 11, A, paragraphe 1, sous c), et 17, paragraphe 2 – Partie d'un bien d'investissement affecté à une entreprise – Utilisation temporaire à des fins privées – Apport de transformations durables audit bien – Paiement de la TVA pour les transformations durables – Droit à déduction»

Dans l'affaire C-334/10,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduite par le Hoge Raad der Nederlanden (Pays-Bas), par décision du 11 juin 2010, parvenue à la Cour le 12 juillet 2010, dans la procédure

X

contre

Staatssecretaris van Financiën,

LA COUR (première chambre),

composée de M. A. Tizzano, président de chambre, MM. M. Safjan, M. Ilešič, E. Levits et J.-J. Kasel (rapporteur), juges,

avocat général: Mme J. Kokott,

greffier: M. A. Calot Escobar,

vu la procédure écrite,

considérant les observations présentées:

– pour le gouvernement néerlandais, par Mmes C. M. Wissels et M. Noort, en qualité d'agents,

– pour la Commission européenne, par M. W. Roels et Mme L. Lozano Palacios, en qualité d'agents,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 1er mars 2012,

rend le présent

Arrêt

1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation des articles 6, paragraphe 2, premier alinéa, sous a) et b), 11, A, paragraphe 1, sous c), et 17, paragraphe 2, de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires ? Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme (JO L 145, p. 1), telle que modifiée par la directive 95/7/CE du Conseil, du 10 avril 1995 (JO L 102, p. 18, ci-après la «sixième directive»).

2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant X (ci-après l'«assujetti»), un partenariat de personnes assujetti à la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA»), au Staatssecretaris van Financiën au sujet de la déduction, par cet assujetti, de la TVA payée en amont sur les dépenses relatives aux transformations durables apportées, en vue de l'utilisation temporaire à des fins privées par l'assujetti, à un bien d'investissement affecté à son entreprise.

Le cadre juridique

3 Aux termes de l'article 6, paragraphe 2, de la sixième directive:

«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 [TVA];

b) les prestations de services à titre gratuit effectuées par l'assujetti pour ses besoins privés ou pour ceux de son personnel ou, plus généralement, à des fins étrangères à son entreprise.

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.»

4 L'article 11, A, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive prévoit:

«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».

5 L'article 17, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive dispose:

«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».

Le litige au principal et les questions préjudicielles

6 Ainsi qu'il ressort de la décision de renvoi, l'assujetti est un partenariat sans personnalité juridique ayant pris la forme d'une société en nom collectif, regroupant deux personnes physiques. Au cours de l'année 2000, l'assujetti exploitait un commerce en gros de peintures-émail pour carrosseries. Les deux fondateurs de l'assujetti avaient acquis, au cours de l'année 1999, un

hangar qu'ils avaient immédiatement utilisé dans le cadre de leur activité économique.

7 Au début de l'année 2000, une partie du grenier du hangar a été aménagée pour servir d'habitation provisoire aux deux associés et à leurs enfants, dans l'attente de la réception d'un logement d'entreprise à côté du hangar. À cette fin, deux lucarnes à fronton ont été installées ainsi qu'un portail, une salle de bains et des toilettes. La TVA a été facturée sur ces travaux.

8 Pendant et après l'achèvement desdits travaux, le grenier a été utilisé durant 23 mois en tant que logement par l'assujetti. Ensuite, le grenier a été aménagé pour être utilisé, comme prévu, pour les besoins de l'entreprise en tant que bureau et local de formation.

9 L'assujetti a déduit la TVA relative aux frais d'aménagement. L'inspecteur des finances a considéré que cette déduction avait été faite à tort, à l'exception de la TVA facturée au titre de l'aménagement de la salle de bains et des toilettes, dans la mesure où l'assujetti a pu démontrer que l'aménagement de ces deux commodités servait également les besoins professionnels de l'entreprise.

10 L'assujetti a introduit un recours à l'encontre de cette décision. La juridiction de première instance a jugé que les travaux d'aménagement des lucarnes et du portail avaient été réalisés uniquement à des fins d'habitation et qu'il n'aurait jamais été prétendu ou rendu plausible que ces travaux avaient été effectués pour les besoins de l'entreprise, si bien qu'il n'y avait pas ouverture du droit à déduction.

11 Cette même juridiction a considéré que l'assujetti ne bénéficiait pas non plus d'un droit à déduction au titre de l'article 17 de la sixième directive étant donné que les commodités aménagées n'avaient pas été utilisées pour les besoins d'opérations taxées. Par ailleurs, l'article 6, paragraphe 2, premier alinéa, sous a), de la sixième directive ne serait pas applicable au motif que les travaux de transformation devaient être qualifiés de fourniture de services et que, en la matière, il ne pouvait être affirmé qu'il y avait «utilisation d'un bien affecté à l'entreprise à des fins étrangères à l'entreprise». Enfin, l'article 6, paragraphe 2, premier alinéa, sous b), de la sixième directive ne serait pas non plus applicable puisque cette disposition excluait les services qui ne sont pas effectués par l'assujetti lui-même.

12 À l'appui de son pourvoi en cassation devant le Hoge Raad der Nederlanden, l'assujetti fait valoir que, en l'espèce, l'article 6, paragraphe 2, premier alinéa, sous a) ou b), de la sixième directive est applicable. À cet égard, il affirme qu'il avait utilisé temporairement une partie d'un bien affecté à l'entreprise à des fins étrangères à celle-ci, ce qui constituait donc une opération taxée au sens de cette disposition. La base d'imposition des opérations correspondrait au montant des dépenses engagées par l'assujetti pour l'exécution de la prestation de services, en ce compris non seulement les frais d'acquisition mais aussi les frais d'entretien et de rénovation. Dans la mesure où ces frais feraient partie de la base imposable de l'usage privé, le principe de neutralité aurait pour effet de rendre immédiatement et entièrement déductible non seulement la TVA sur les dépenses d'acquisition mais aussi la TVA sur les frais d'entretien et de rénovation.

13 Cette juridiction précise que, en l'espèce, il est établi que le hangar, après son acquisition, a été utilisé pour les besoins de l'entreprise. Il serait également établi que, à partir d'un certain moment, une partie de ce hangar a été provisoirement affectée à des besoins privés et que, à la seule fin de cette utilisation, des travaux ont été effectués sur celui-ci. Les parties ne se seraient pas prononcées sur le point de savoir si la TVA avait été facturée à l'assujetti lors de l'acquisition du hangar et les juridictions inférieures n'auraient rien constaté à cet égard. La juridiction de renvoi conclut à la nécessité d'examiner ces deux hypothèses.

14 Dans ces conditions, le Hoge Raad der Nederlanden a décidé de surseoir à statuer et de

poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes:

«1) Un assujetti qui utilise temporairement pour ses besoins privés une partie d'un bien d'investissement affecté à son entreprise dispose-t-il — au titre de l'article 6, paragraphe 2, premier alinéa, sous a) et b), de l'article 11, A, paragraphe 1, sous c), et de l'article 17, paragraphe 2, de la sixième directive — du droit à déduction de la TVA en amont sur les dépenses engagées pour effectuer des transformations durables dans le seul but d'une utilisation à des fins privées?

2) La réponse à cette question serait-elle différente dans l'hypothèse où l'acquisition du bien d'investissement aurait été grevée de la TVA et que celle-ci aurait été déduite par l'assujetti?»

Sur les questions préjudicielles

15 Par ces questions, qu'il y a lieu de traiter ensemble, la juridiction de renvoi demande, en substance, si les articles 6, paragraphe 2, premier alinéa, sous a) et b), 11, A, paragraphe 1, sous c), et 17, paragraphe 2, de la sixième directive doivent être interprétés en ce sens que, d'une part, un assujetti qui utilise temporairement pour ses besoins privés une partie d'un bien d'investissement affecté à son entreprise dispose, en application de ces dispositions, d'un droit à déduction de la TVA en amont sur les dépenses engagées pour apporter des transformations durables audit bien alors même que ces transformations ont été réalisées en vue de cette utilisation à des fins privées et que, d'autre part, ce droit à déduction existe indépendamment du point de savoir si, lors de l'acquisition du bien d'investissement auquel lesdites transformations ont été apportées, la TVA a été facturée à l'assujetti et si elle a été déduite par ce dernier.

16 En vue de répondre auxdites questions, en premier lieu, il convient de préciser que la juridiction de renvoi a spécifié que le litige au principal se limite au droit à déduction lié à certaines transformations apportées à un bien affecté entièrement à l'entreprise et, plus précisément, à l'installation durable de deux lucarnes à fronton et d'un portail. Ces transformations peuvent, pour les motifs développés par Mme l'avocat général aux points 59 à 63 de ses conclusions, être considérées comme ayant créé un bien d'investissement distinct.

17 En second lieu, il importe de rappeler qu'il ressort de la jurisprudence que c'est l'acquisition d'un bien par un assujetti agissant en tant que tel qui détermine l'application du système de TVA et, partant, du mécanisme de déduction. L'utilisation qui est faite d'un bien, ou qui est envisagée pour celui-ci, ne détermine que l'étendue de la déduction initiale à laquelle l'assujetti a droit en vertu de l'article 17 et l'étendue des éventuelles régularisations au cours des périodes suivantes (arrêt du 11 juillet 1991, Lennartz, C-97/90, Rec. p. I-3795, point 15). En revanche, lorsqu'un assujetti acquiert un bien exclusivement pour des besoins privés, il agit à titre privé et non pas en tant qu'assujetti au sens de la sixième directive (arrêt du 6 mai 1992, de Jong, C-20/91, Rec. p. I-2847, point 17).

18 Il convient dès lors d'examiner dans quelle mesure, dans une situation telle que celle en cause au principal, un assujetti peut être considéré comme ayant agi «en tant que tel» lorsqu'il a fait réaliser des transformations durables à un bien qui ont permis de créer un nouveau bien d'investissement.

19 À cet égard, il résulte de la jurisprudence que c'est notamment l'intention, confirmée par des éléments objectifs, de l'assujetti d'utiliser un bien ou un service pour les besoins de son entreprise qui permet de déterminer si, au moment où il procède à l'opération en amont, ledit assujetti agit en tant que tel et doit donc pouvoir bénéficier du droit à déduction de la TVA due ou acquittée pour lesdits biens et services (voir, en ce sens, arrêts Lennartz, précité, point 8, et du 8 juin 2000, Breitsohl, C-400/98, Rec. p. I-4321, point 34).

20 S'agissant de l'intention de l'assujetti visé au principal, force est de constater, d'une part, comme il ressort de la décision de renvoi, que l'administration fiscale a considéré que les lucarnes et le portail, à la différence des autres éléments ayant servi à l'aménagement d'une partie du hangar comme habitation, ont été installés dans un but exclusivement privé.

21 D'autre part, ainsi que Mme l'avocat général l'a relevé à juste titre au point 88 de ses conclusions, la même décision de renvoi permettrait également de conclure que, dès le début des transformations, l'utilisation de la partie du hangar aménagée à des fins d'habitation n'était prévue qu'à titre temporaire. De surcroît, il ressort du jugement de première instance qu'il était également connu d'avance que ladite partie du hangar allait ultérieurement être réaménagée afin d'être utilisée, pour les besoins exclusifs de l'entreprise, en tant que bureau et salle de formation.

22 Dans l'affaire au principal, il n'apparaît dès lors pas clairement établi que, au moment d'effectuer les transformations en cause, l'assujetti avait l'intention d'utiliser celles-ci exclusivement pour ses besoins privés.

23 En ce qui concerne les éléments objectifs susceptibles d'être retenus pour apprécier si un assujetti, dans un cas particulier, a acquis des biens pour les besoins de ses activités économiques, il y a lieu de rappeler que, parmi ces éléments, figurent, notamment, la nature des biens visés et la période écoulée entre l'acquisition de ces biens et leur utilisation aux fins des activités économiques de l'assujetti (voir, en ce sens, arrêt Lennartz, précité, point 21).

24 S'il est vrai qu'il appartient à la juridiction nationale de déterminer quelle est la situation de fait dans une espèce particulière, la Cour peut, toutefois, lui fournir tout élément d'interprétation utile pour trancher le litige.

25 À cet égard, il y a lieu, d'abord, de relever que, s'agissant de la nature du bien d'investissement en cause au principal, constitué par les lucarnes et le portail, il ne saurait être contesté que ces derniers sont, en principe, susceptibles d'être utilisés tant pour un usage privé que pour des besoins professionnels.

26 Ensuite, dans la mesure où le bien d'investissement en cause au principal a été laissé en place et en l'état après le changement d'affectation de la partie du hangar temporairement utilisée à des fins d'habitation, il peut être considéré que ce bien a été ultérieurement utilisé pour les besoins de l'entreprise. Ceci est d'autant plus vrai que ledit bien est intégré à un immeuble affecté entièrement à l'entreprise.

27 Enfin, la durée de 23 mois, pendant laquelle le bien d'investissement en cause au principal, comme les autres biens ayant servi à aménager une partie du hangar à des fins d'habitation, a été utilisé pour des besoins exclusivement privés, ne saurait, au regard du caractère durable de ce bien ainsi que de la durée de vie prévisible de celui-ci, en principe, être considérée comme constituant un élément permettant de conclure que l'assujetti n'avait pas l'intention d'utiliser ledit bien pour les besoins de son entreprise.

28 Dans l'hypothèse où, en l'espèce au principal, la juridiction nationale aboutirait à la conclusion que, au moment d'engager les frais pour les transformations en cause, l'assujetti n'avait pas l'intention d'utiliser le bien d'investissement en découlant pour les besoins de son entreprise, alors le droit à déduction de la TVA relative aux transformations ne saurait lui être accordé.

29 En revanche, pour le cas où la juridiction nationale, à la lumière des éléments d'interprétation fournis par la Cour, devait constater que l'assujetti avait l'intention d'utiliser le bien

d'investissement en cause au principal pour les besoins de son entreprise, il convient encore d'aborder trois éléments.

30 Premièrement, ainsi que Mme l'avocat général l'a relevé au point 67 de ses conclusions, il y a lieu d'examiner si la circonstance qu'un bien d'investissement est utilisé, dans une première phase, exclusivement à des fins privées et, dans une seconde phase, exclusivement pour les besoins de l'entreprise est susceptible de faire obstacle à la naissance du droit à déduction.

31 Or, ainsi que la Cour l'a déjà jugé, la circonstance que des biens acquis pour les besoins d'une activité économique ne soient pas immédiatement utilisés pour ces activités n'est pas, en principe, de nature à remettre en cause le droit à déduction de la TVA payée en amont (voir, en ce sens, arrêt Lennartz, précité, points 14 et 15).

32 L'interprétation selon laquelle une utilisation initiale exclusivement à des fins privées d'un bien affecté à l'entreprise suivie d'un usage exclusivement pour les besoins de celle-ci ne saurait avoir une incidence sur le droit à déduction de la TVA payée en amont est en outre conforme au principe de la neutralité fiscale inhérent au système commun de TVA.

33 En effet, ainsi qu'il résulte de la jurisprudence relative aux biens d'investissement à usage mixte variable dans le temps, toute interprétation contraire pourrait avoir pour conséquence que la déduction de la TVA due en amont serait refusée à l'assujetti pour des utilisations professionnelles ultérieures taxées, malgré le souhait initial de l'assujetti d'affecter le bien en question dans sa totalité à son entreprise, en vue d'opérations futures. Or, dans une telle situation, l'assujetti ne serait pas déchargé de l'intégralité de la taxe afférente au bien qu'il utilise pour les besoins de son activité économique et l'imposition de ses activités professionnelles engendrerait une double imposition contraire au principe de neutralité fiscale inhérent au système commun de TVA et dans lequel s'insère la sixième directive (voir, en ce sens, arrêt du 23 avril 2009, Puffer, C-460/07, Rec. p. I-3251, points 45 et 46).

34 Il s'ensuit qu'une utilisation telle que celle envisagée dans l'affaire au principal peut être considérée comme constituant un usage mixte, au sens de la jurisprudence, d'un bien d'investissement affecté à l'entreprise.

35 Deuxièmement, il importe, afin de déterminer si l'assujetti peut déduire totalement la TVA payée en amont, d'analyser dans quelle mesure un bien d'investissement tel que celui en cause au principal, à savoir les lucarnes à fronton et le portail, peut être considéré comme ayant été utilisé pour les besoins des opérations taxées de l'assujetti.

36 À cet égard, la juridiction de renvoi a notamment évoqué deux dispositions.

37 S'agissant, d'une part, de l'article 6, paragraphe 2, premier alinéa, sous a), de la sixième directive, il y a lieu de rappeler que, en vertu de cette disposition, l'utilisation d'un bien affecté à l'entreprise pour les besoins de l'assujetti ou pour ceux de son personnel est assimilée à une prestation de services fournie à titre onéreux.

38 Dès lors que, dans l'hypothèse envisagée, le bien d'investissement en cause au principal est affecté entièrement à l'entreprise, son usage à des fins privées doit être assimilé à une prestation de services fournie à titre onéreux au sens de l'article 6, paragraphe 2, premier alinéa, sous a), de la sixième directive et taxée en tant que telle.

39 En ce qui concerne, d'autre part, l'éventuelle application de l'article 6, paragraphe 2, premier alinéa, sous b), de la sixième directive dans une situation telle que celle en cause au principal, il suffit de relever que cette disposition vise non pas la mise à disposition d'un bien affecté à

l'entreprise, mais les prestations de services fournies par l'assujetti lui-même pour ses besoins privés ou pour ceux de son personnel.

40 Dans la mesure où, en l'occurrence, l'opération en aval qui peut être considérée comme ayant été effectuée par l'assujetti s'analyse, ainsi qu'il ressort du point 37 du présent arrêt, comme une utilisation d'un bien affecté à l'entreprise pour les besoins privés de l'assujetti, l'article 6, paragraphe 2, premier alinéa, sous b), de la sixième directive ne saurait trouver à s'appliquer dans une situation telle que celle en cause au principal.

41 Troisièmement, il convient de préciser que la circonstance que le bien affecté à l'entreprise auquel un bien d'investissement tel que celui en cause au principal, à savoir les lucarnes à fronton et le portail, a été durablement intégré ait ou non ouvert droit à déduction est sans incidence sur la déductibilité de la TVA relative à ce bien d'investissement.

42 En effet, cette circonstance n'aura une influence que pour le calcul de la base d'imposition de l'opération en aval effectuée par l'assujetti. En l'occurrence, dans l'hypothèse où la TVA a été facturée à l'assujetti lors de l'achat du hangar, la base d'imposition pour l'utilisation privée du grenier sera constituée par une partie du coût d'acquisition du hangar et par les dépenses de transformation. En revanche, dans l'hypothèse où la TVA n'a pas été facturée à l'assujetti lors de l'acquisition du hangar, la base d'imposition relative à l'utilisation privée d'une partie dudit hangar sera uniquement constituée par les dépenses de transformation.

43 Eu égard à tout ce qui précède, il y a lieu de répondre aux questions posées que les articles 6, paragraphe 2, premier alinéa, sous a) et b), 11, A, paragraphe 1, sous c), et 17, paragraphe 2, de la sixième directive doivent être interprétés en ce sens que, d'une part, un assujetti qui utilise temporairement pour ses besoins privés une partie d'un bien d'investissement affecté à son entreprise dispose, en application de ces dispositions, d'un droit à déduction de la TVA en amont sur les dépenses engagées pour apporter des transformations durables audit bien alors même que ces transformations ont été réalisées en vue de cette utilisation temporaire à des fins privées et que, d'autre part, ce droit à déduction existe indépendamment du point de savoir si, lors de l'acquisition du bien d'investissement auquel lesdites transformations ont été apportées, la TVA a été facturée à l'assujetti et si elle a été déduite par ce dernier.

Sur les dépens

44 La procédure revêtant, à l'égard des parties au principal, le caractère d'un incident soulevé devant la juridiction de renvoi, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens. Les frais exposés pour soumettre des observations à la Cour, autres que ceux desdites parties, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement.

Par ces motifs, la Cour (première chambre) dit pour droit:

Les articles 6, paragraphe 2, premier alinéa, sous a) et b), 11, A, paragraphe 1, sous c), et 17, paragraphe 2, de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires — Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme, telle que modifiée par la directive 95/7/CE du Conseil, du 10 avril 1995, doivent être interprétés en ce sens que, d'une part, un assujetti qui utilise temporairement pour ses besoins privés une partie d'un bien d'investissement affecté à son entreprise dispose, en application de ces dispositions, d'un droit à déduction de la taxe sur la valeur ajoutée en amont sur les dépenses engagées pour apporter des transformations durables audit bien alors même que ces transformations ont été réalisées en vue de cette utilisation temporaire à des fins privées et que, d'autre part, ce droit à déduction existe indépendamment du point de savoir si, lors de l'acquisition du bien d'investissement auquel lesdites transformations ont été apportées, la taxe sur la valeur ajoutée a été facturée à l'assujetti et si elle a été déduite par

ce dernier.

Signatures

* Langue de procédure: le néerlandais.