

Affaire C-460/07

Sandra Puffer

contre

Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz

(demande de décision préjudicielle, introduite par

le Verwaltungsgerichtshof (Autriche))

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

Sommaire de l'arrêt

1. *Dispositions fiscales — Harmonisation des législations — Taxes sur le chiffre d'affaires — Système commun de taxe sur la valeur ajoutée — Déduction de la taxe payée en amont — Bien d'investissement affecté en totalité ou en partie au patrimoine privé de l'assujetti*

(Directive du Conseil 77/388, art. 17)

2. *Dispositions fiscales — Harmonisation des législations — Taxes sur le chiffre d'affaires — Système commun de taxe sur la valeur ajoutée — Déduction de la taxe payée en amont — Construction d'un immeuble à usage mixte*

(Directive du Conseil 77/388, art. 6, § 2, a), et 17, § 2, a))

3. *Aides accordées par les États — Notion*

(Art. 87, § 1, CE)

4. *Dispositions fiscales — Harmonisation des législations — Taxes sur le chiffre d'affaires — Système commun de taxe sur la valeur ajoutée — Déduction de la taxe payée en amont — Exclusions du droit à déduction — Faculté pour les États membres de maintenir les exclusions existant lors de l'entrée en vigueur de la sixième directive*

(Directive du Conseil 77/388, art. 17, § 6)

1. L'assujetti qui choisit d'affecter la totalité d'un bâtiment à son entreprise et qui utilise une partie de ce bâtiment pour ses besoins privés a, d'une part, le droit de déduire la taxe sur la valeur ajoutée acquittée en amont sur la totalité des frais de construction dudit bâtiment et, d'autre part, l'obligation correspondante de payer la taxe sur la valeur ajoutée sur le montant des dépenses engagées pour l'exécution de ladite utilisation. En revanche, si un assujetti choisit, lors de l'acquisition d'un bien d'investissement, d'affecter celui-ci dans sa totalité à son patrimoine privé ou de ne l'affecter qu'en partie à ses activités professionnelles, aucun droit à déduction ne peut prendre naissance s'agissant de la partie affectée au patrimoine privé. Dans cette hypothèse, une

utilisation ultérieure à des fins professionnelles de la partie du bien affectée au patrimoine privé n'est pas susceptible de donner lieu à un droit à déduction, l'article 17, paragraphe 1, de la sixième directive 77/388, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires, fixant la naissance du droit à déduction au moment où la taxe déductible devient exigible. Aucun mécanisme de régularisation en ce sens n'est prévu dans la législation communautaire actuelle.

(cf. points 42-44)

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

À cet égard, s'agissant de l'utilisation privée d'un bien d'investissement à usage mixte, il est possible que l'article 6, paragraphe 2, alinéa 1, a) de la sixième directive n'assure pas, à elle seule, le même traitement entre les assujettis et les non-assujettis ou d'autres assujettis qui acquièrent des biens de même nature à titre privé et sont, de ce fait, tenus d'acquitter immédiatement l'intégralité de la charge de la taxe sur la valeur ajoutée. En effet, il ne saurait être exclu que l'objectif de soulager entièrement les assujettis, par le mécanisme des articles 17, paragraphes 1 et 2, ainsi que 6, paragraphe 2, premier alinéa, sous a), de la sixième directive, du poids de la taxe sur la valeur ajoutée due ou acquittée dans le cadre de toutes leurs activités économiques taxées, y compris de toute charge financière qui grèverait des biens pendant le délai courant entre les dépenses d'investissement et l'exploitation professionnelle effective, puisse produire un avantage de trésorerie en ce qui concerne l'utilisation privée dudit bien par ces assujettis. Ainsi, l'éventuelle différence de traitement subsistant entre les assujettis et les non-assujettis résulte de l'application du principe de neutralité fiscale qui assure, en premier lieu, l'égalité de traitement parmi les assujettis. Cette différence potentielle résulte, par ailleurs, de la poursuite par ces assujettis de leurs activités économiques telles que définies à l'article 4, paragraphe 2, de la sixième directive. Enfin, elle est liée au statut spécifique des assujettis prévu par la sixième directive, qui implique notamment que, conformément à l'article 21 de cette directive, ils sont redevables de la taxe sur la valeur ajoutée et doivent la collecter. Ces caractéristiques distinguant la situation des assujettis de celle des non-assujettis qui n'exercent pas de telles activités économiques, une éventuelle différence de traitement résulte de l'application de règles différentes à des situations différentes, ne donnant ainsi lieu à aucune violation du principe d'égalité de traitement. Il en est de même en ce qui concerne un assujetti ayant affecté le bien d'investissement dans sa totalité à son patrimoine privé, dès lors qu'il envisage non pas de poursuivre ses activités économiques au moyen de ce bien, mais d'utiliser celui-ci à des fins privées. L'appréciation ne saurait être différente en ce qui concerne un assujetti ne réalisant que des opérations exonérées, un tel assujetti devant supporter la même charge de taxe sur la valeur ajoutée qu'un non-assujetti et son statut étant ainsi substantiellement assimilé à ce dernier.

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

3. L'article 87, paragraphe 1, CE doit être interprété en ce sens qu'il ne s'oppose pas à une mesure nationale qui transpose l'article 17, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive 77/388, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre

d'affaires, et qui prévoit que le droit à déduction de la taxe sur la valeur ajoutée due en amont est limité aux assujettis réalisant des opérations taxées, à l'exclusion de ceux n'effectuant que des opérations exonérées, dans la mesure où cette mesure nationale peut conférer un avantage de trésorerie aux seuls assujettis réalisant des opérations taxées.

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

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

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

(cf. point 98, disp. 3)

ARRÊT DE LA COUR (troisième chambre)

23 avril 2009 (*)

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

Dans l'affaire C-460/07,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 234 CE, introduite par le Verwaltungsgerichtshof (Autriche), par décision du 24 septembre 2007, parvenue à la Cour le 11 octobre 2007, dans la procédure

Sandra Puffer

contre

Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz,

LA COUR (troisième chambre),

composée de M. A. Rosas, président de chambre, MM. J. N. Cunha Rodrigues, J. Klučka, Mme P. Lindh et M. A. Arabadjiev (rapporteur), juges,

avocat général: Mme E. Sharpston,

greffier: M. B. Fülöp, administrateur,

vu la procédure écrite et à la suite de l'audience du 16 octobre 2008,

considérant les observations présentées:

- pour Mme S. Puffer, par Mes F. Schubert et W.-D. Arnold, Rechtsanwälte, ainsi que M. C. Prodingner, Steuerberater,
- pour l'Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz, par M. T. Krumenacker, en qualité d'agent,
- pour le gouvernement autrichien, par M. J. Bauer, en qualité d'agent,
- pour la Commission des Communautés européennes, par MM. K. Gross et D. Triantafyllou, en qualité d'agents,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 11 décembre 2008,

rend le présent

Arrêt

1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation de l'article 17 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, ci-après la «sixième directive»), et sa compatibilité avec le principe général du droit communautaire d'égalité de traitement.

2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant Mme Puffer à l'Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz (administration fiscale de Linz, ci-après l'«Unabhängiger Finanzsenat»), au sujet du droit à déduction de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA»), acquittée en amont pendant les années 2002 et 2003 pour les coûts de construction d'un bâtiment affecté dans sa totalité à l'entreprise de Mme Puffer, mais utilisé en partie pour des besoins privés.

Le cadre juridique

La réglementation communautaire

3 Aux termes de l'article 2 de la sixième directive «[s]ont soumises à la [TVA] [...] les livraisons de biens et les prestations de services, effectuées à titre onéreux à l'intérieur du pays par un assujetti agissant en tant que tel».

4 L'article 4, paragraphes 1 et 2, de la sixième directive énonce:

«1. Est considéré comme assujetti quiconque accomplit, d'une façon indépendante et quel qu'en soit le lieu, une des activités économiques mentionnées au paragraphe 2, quels que soient les buts ou les résultats de cette activité.

2. Les activités économiques visées au paragraphe 1 sont toutes les activités de producteur, de commerçant ou de prestataire de services, y compris les activités extractives, agricoles et celles des professions libérales ou assimilées. Est notamment considérée comme activité économique une opération comportant l'exploitation d'un bien corporel ou incorporel en vue d'en retirer des recettes ayant un caractère de permanence.»

5 L'article 6, paragraphe 2, premier alinéa, sous a), de la sixième directive assimile à une prestation de services effectuée à titre onéreux «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]».

6 Aux termes de l'article 11, A, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive, la base d'imposition est constituée, «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».

7 Conformément à l'article 13, B, sous b), premier alinéa, de la sixième directive, les États membres exonèrent «l'affermage et la location de biens immeubles», sous réserve de certaines exceptions non pertinentes en l'espèce.

8 L'article 17 de la sixième directive, tel que modifié par la directive 95/7/CE du Conseil, du 10 avril 1995 (JO L 102, p. 18), dispose:

«1. Le droit à déduction prend naissance au moment où la taxe déductible devient exigible.

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 [TVA] 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;

[...]

5. En ce qui concerne les biens et les services qui sont utilisés par un assujetti pour effectuer à la fois des opérations ouvrant droit à déduction visées aux paragraphes 2 et 3 et des opérations n'ouvrant pas droit à déduction, la déduction n'est admise que pour la partie de la [TVA] qui est proportionnelle au montant afférent aux premières opérations.

Ce prorata est déterminé pour l'ensemble des opérations effectuées par l'assujetti conformément à l'article 19.

[...]

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 [TVA]. 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.

[...]»

9 L'article 20 de la sixième directive, tel que modifié par la directive 95/7/CE du Conseil, du 10 avril 1995 (JO L 102, p. 18), prévoit:

«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 [...]

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.

En ce qui concerne les biens d'investissement immobiliers, la durée de la période servant de base au calcul des régularisations peut être portée jusqu'à vingt ans.»

La réglementation nationale

10 L'article 12, paragraphe 2, points 1 et 2, sous a), de la loi de 1994 relative à la taxe sur le chiffre d'affaires (Umsatzsteuergesetz 1994, BGBl. 663/1994, ci-après l'«UStG 1994»), en vigueur au moment de l'adhésion de la République d'Autriche à l'Union européenne, à savoir le 1er janvier 1995, était libellé comme suit:

«1. Les livraisons ou autres prestations liées à l'acquisition, la construction ou l'entretien de bâtiments sont considérées comme effectuées pour l'entreprise uniquement dans la mesure où les rémunérations y afférentes constituent, au regard de la réglementation relative à l'impôt sur le revenu, des charges d'exploitation ou des charges professionnelles.

2. Ne sont pas réputées être effectuées pour l'entreprise, les livraisons ou autres prestations

- a) dont la rémunération ne constitue pas principalement des dépenses (charges) déductibles au sens de l'article 20, paragraphe 1, points 1 à 5, de la loi de 1988 relative à l'impôt sur le revenu (Einkommensteuergesetz [1988], BGBl. 400/1988) ou de l'article 8, paragraphe 2, et de l'article 12, paragraphe 1, points 1 à 5, de la loi de 1988 relative à l'impôt sur les sociétés (Körperschaftsteuergesetz [1988], BGBl. 401/1988)».

11 Il ressort de la décision de renvoi que, dès lors que l'article 20, paragraphe 1, points 1 à 5, de la loi de 1988 relative à l'impôt sur le revenu excluait du revenu imposable la déduction des

dépenses de subsistance, dont celles pour le logement, l'article 12, paragraphe 2, points 1 et 2, sous a), de l'UStG 1994 avait pour effet que la déduction de la TVA n'était octroyée que pour la partie d'un bâtiment utilisée à des fins professionnelles et non pour celle utilisée aux fins privées d'habitation.

12 Par la loi de finances rectificative pour 1997 (Abgabenänderungsgesetz 1997, BGBl. I, 9/1998, ci-après l'«AbgÄG 1997»), d'une part, l'article 12, paragraphe 2, point 1, de l'UStG 1994 a été modifié en ce sens que les immeubles à usage mixte peuvent être affectés dans leur totalité à l'entreprise. D'autre part, il a été établi à l'article 6, paragraphe 1, point 16, en combinaison avec les articles 6, paragraphe 2, et 12, paragraphe 3, de l'UStG 1994 que l'utilisation de parties du bâtiment à des fins privées d'habitation constitue une «opération exonérée» au sens de l'article 13, B, sous b), premier alinéa, de la sixième directive, excluant ainsi les déductions.

13 Il ressort de la décision de renvoi que le législateur autrichien avait voulu maintenir, par ces modifications, l'exclusion des déductions de la TVA pour les parties de bâtiments utilisées aux fins privées d'habitation, tout en reconnaissant la possibilité, résultant de l'arrêt du 8 mai 2003, Seeling (C-269/00, Rec. p. I-4101), d'affecter la totalité d'un immeuble mixte à l'entreprise.

Le litige au principal et les questions préjudicielles

14 Mme Puffer a construit, au cours de la période allant du mois de novembre 2002 au mois de juin 2004, une maison d'habitation unifamiliale avec piscine. À partir de l'année 2003, elle a utilisé cet immeuble aux fins privées d'habitation, exception faite d'une partie, représentant environ 11 % du bâtiment, qu'elle a louée à des fins professionnelles.

15 Mme Puffer a affecté l'immeuble dans sa totalité à son entreprise et a demandé la déduction de la totalité des taxes facturées en amont pour la construction du bâtiment.

16 Par des avis d'imposition rectificatifs relatifs à la TVA pour les années 2002 et 2003, le Finanzamt (administration fiscale), d'une part, a refusé de prendre en compte aux fins de la déduction les taxes acquittées pour la construction de la piscine. D'autre part, pour les autres coûts de construction, il n'a admis la déduction des taxes payées en amont qu'à concurrence de l'utilisation à des fins professionnelles du bâtiment, à savoir 11 %.

17 Contre lesdits avis, Mme Puffer a introduit une réclamation qui a été rejetée par l'Unabhängiger Finanzsenat au motif, notamment, que la législation nationale prévoyait, au moment de l'entrée en vigueur de la sixième directive pour la République d'Autriche, une exclusion du droit à déduction de la TVA due en amont pour les coûts de construction des parties d'immeubles utilisées à des fins privées d'habitation et que le législateur national n'avait pas renoncé à la faculté, prévue à l'article 17, paragraphe 6, de la sixième directive, de maintenir cette exclusion.

18 Par la suite, Mme Puffer a introduit un recours contre cette décision devant le Verwaltungsgerichtshof. Elle fait valoir, d'une part, que l'affectation dans sa totalité d'un bien à l'entreprise donne droit, selon la jurisprudence de la Cour, à la déduction complète de la TVA et, d'autre part, que les conditions énoncées à l'article 17, paragraphe 6, de la sixième directive, permettant aux États membres de maintenir une exclusion de déductions existante au moment de l'entrée en vigueur de la sixième directive, ne sont pas réunies en l'espèce.

19 Ayant constaté que, contrairement à l'article 17, paragraphe 2, de la sixième directive, la législation autrichienne n'admet pas la déduction complète et immédiate de la TVA afférente aux coûts de construction d'un bien immeuble à usage mixte affecté dans sa totalité à une entreprise, la juridiction de renvoi s'interroge sur la compatibilité de cette disposition avec le principe général

du droit communautaire d'égalité de traitement.

20 À cet égard, la juridiction de renvoi relève que la déduction complète et immédiate de la TVA afférente aux coûts de construction d'un tel bien immeuble à usage mixte et l'imposition ultérieure de la TVA sur les dépenses liées à la partie de l'immeuble utilisée aux fins privées d'habitation, échelonnée sur dix ans, ont pour effet d'accorder à l'assujetti, pour cette période, «un crédit sans intérêt» dont ne pourrait pas bénéficier un non-assujetti.

21 Par conséquent, elle se demande si l'avantage de trésorerie en résultant, qu'elle quantifie à 5 % des coûts nets de construction de la partie de l'immeuble utilisée à des fins privées, donne lieu à une inégalité de traitement entre les assujettis et les non-assujettis ainsi que, au sein de la catégorie des assujettis, entre les assujettis construisant un immeuble à des fins purement privées et ceux le construisant, en partie, pour leur entreprise.

22 En outre, la juridiction de renvoi s'interroge sur le point de savoir si cet avantage de trésorerie, qui est offert aux assujettis réalisant des opérations taxées et non à ceux n'effectuant que des opérations exonérées, peut constituer une aide d'État au titre de l'article 87 CE lorsqu'il résulte d'une mesure nationale de transposition de la sixième directive et que ces deux catégories d'assujettis se trouvent en situation de concurrence.

23 Enfin, la juridiction de renvoi se demande si, malgré les modifications apportées par l'AbgÄG 1997, la législation nationale excluant la déduction de la TVA acquittée en amont est couverte, ainsi que le soutient l'Unabhängiger Finanzsenat, par l'article 17, paragraphe 6, de la sixième directive.

24 Dans ces circonstances, le Verwaltungsgerichtshof a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes:

«1) La sixième directive [...] et notamment les dispositions de son article 17 portent-elles atteinte à des droits fondamentaux communautaires (le principe communautaire d'égalité) en tant qu'elles ont pour effet que, par rapport à d'autres citoyens de l'Union, des assujettis peuvent devenir propriétaire d'une habitation pour leur usage résidentiel privé (consommation) à un prix plus avantageux d'environ 5 %, le montant absolu de cet avantage augmentant sans limite en fonction du niveau du prix d'acquisition et des coûts de construction de l'habitation? Une telle atteinte résulte-t-elle également du fait que des assujettis ont la possibilité de devenir propriétaire d'une habitation pour leur usage résidentiel privé, dont ils utilisent au moins une infime partie pour leur entreprise, à un prix plus avantageux d'environ 5 % par rapport à d'autres assujettis qui n'utilisent pas leur immeuble d'habitation privée au moins dans une proportion infime pour l'entreprise?

2) Une mesure nationale de transposition de la sixième directive, et plus particulièrement des dispositions de l'article 17 de cette directive, viole-t-elle l'article 87 CE au motif qu'elle confère l'avantage, visé dans la première question, concernant les habitations que l'assujetti utilise pour son usage privé, aux assujettis qui effectuent des opérations taxées, alors qu'elle refuse cet avantage aux assujettis qui réalisent des opérations exonérées?

3) L'article 17, paragraphe 6, de la sixième directive déploie-t-il encore ses effets lorsque le législateur national modifie une disposition nationale portant exclusion des déductions (en l'occurrence, l'article 12, paragraphe 2, point 1, de l'UStG 1994), [...] qui pouvait se fonder sur l'article 17, paragraphe 6, de la sixième directive, dans l'intention expresse de maintenir cette exclusion, et qu'un maintien de l'exclusion des déductions résulterait bien de l'UStG nationale, mais que le législateur national, en raison d'une erreur d'interprétation du droit communautaire [à savoir l'article 13, B, sous b), de la sixième directive] qui n'est devenue décelable qu'à une date ultérieure, a arrêté une réglementation qui, considérée isolément, autorise des déductions

conformément au droit communautaire [selon l'interprétation qui a été donnée de l'article 13, B, sous b), de la sixième directive dans l'arrêt Seeling, précité]?

4) En cas de réponse négative à la troisième question:

Les effets d'une exclusion des déductions [il s'agit, en l'occurrence, de l'article 12, paragraphe 2, point 2, sous a), de l'UStG 1994] fondés sur la 'clause de gel' [...] énoncée à l'article 17, paragraphe 6, de la sixième directive sont-ils susceptibles d'être affectés par la circonstance que, sur deux exclusions du régime de déduction qui se chevauchent dans la législation nationale [à savoir l'article 12, paragraphe 2, point 2, sous a), de l'UStG 1994 et l'article 12, paragraphe 2, point 1, de l'UStG 1994], le législateur national en modifie une et, en définitive, y renonce parce qu'il a commis une erreur de droit?»

Sur les questions préjudicielles

Sur la première question, relative à la compatibilité de l'article 17, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive avec le principe général du droit communautaire d'égalité de traitement

25 Par sa première question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si les articles 17, paragraphe 2, sous a), et 6, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive portent atteinte au principe général du droit communautaire d'égalité de traitement en tant que ces dispositions peuvent conférer aux assujettis, par le mécanisme du droit à la déduction intégrale et immédiate de la TVA due en amont pour la construction d'un immeuble à usage mixte et l'imposition échelonnée ultérieure de cette taxe sur l'utilisation privée de cet immeuble, un avantage de trésorerie par rapport aux non-assujettis et aux assujettis n'utilisant leur immeuble qu'à des fins privées d'habitation.

Observations soumises à la Cour

26 Mme Puffer fait valoir qu'un entrepreneur peut choisir d'affecter un bien à usage mixte dans sa totalité à l'entreprise afin de préserver la possibilité de déduire la TVA due en amont lorsque l'utilisation professionnelle dudit bien devient, par la suite, plus importante.

27 En effet, selon elle, en cas d'une affectation initiale, même partielle, du bien à l'usage privé et d'une réaffectation ultérieure de ce bien à l'entreprise, la sixième directive ne permet précisément plus la déduction de la taxe due en amont. La déduction immédiate et entière de la TVA ainsi que l'imposition échelonnée ultérieure de la TVA sur l'utilisation privée dudit bien résulterait du système de la sixième directive et la Cour aurait été consciente, dans sa jurisprudence, des implications de ce système. Dès lors, il n'y aurait aucune raison de douter de la compatibilité dudit système avec le principe général du droit communautaire d'égalité de traitement.

28 L'Unabhängiger Finanzsenat relève que l'article 17, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive ne permet la déduction de la TVA due en amont que dans la mesure où les biens ou les services sont utilisés pour les besoins des opérations taxées de l'entrepreneur. Il en résulterait que la sixième directive ne confère pas un droit à déduction pour la proportion d'utilisation d'un bien à des fins privées.

29 En effet, selon lui, il convient tout d'abord de déterminer, conformément au libellé clair de l'article 17, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive, l'étendue de la déduction admissible en fonction de l'utilisation du bien pour les besoins des opérations taxées. Ce ne serait qu'ensuite qu'il y aurait lieu de vérifier si une utilisation à des fins privées d'une partie du bien initialement affectée à une utilisation pour des opérations taxées doit être assimilée à des prestations de

services à titre onéreux, en vertu de l'article 6, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive.

30 Par conséquent, selon l'Unabhängiger Finanzsenat ni l'affectation d'un bien à l'entreprise ni la qualité d'entrepreneur ne peuvent fonder à elles seules un droit à déduction de la TVA due en amont. En effet, il ne s'agirait ici que de deux conditions parmi d'autres devant être remplies.

31 En particulier, si ces deux conditions étaient suffisantes, il se produirait un raisonnement circulaire et des incohérences systémiques. À cet égard, l'Unabhängiger Finanzsenat relève que des entrepreneurs qui n'effectuent que des opérations exonérées et qui, partant, ne peuvent déduire, en principe, aucune taxe en amont pourraient toutefois faire valoir pour le bien faisant l'objet d'une utilisation mixte des déductions à hauteur de son utilisation à des fins privées.

32 L'Unabhängiger Finanzsenat fait également observer que des entrepreneurs effectuant en partie des opérations exonérées et en partie des opérations taxées ne peuvent déduire la TVA qu'au prorata de leurs opérations taxées, conformément à l'article 17, paragraphe 5, de la sixième directive. Or, ce prorata pourrait différer considérablement des proportions des utilisations privée et professionnelle.

33 Le gouvernement autrichien s'est rallié, lors de l'audience, à l'interprétation de l'article 17, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive défendue par l'Unabhängiger Finanzsenat. En effet, ce gouvernement considère que le libellé de cette disposition n'autorise des déductions que pour la partie d'un immeuble destinée à des utilisations pour des opérations taxées et non pour celle destinée à des utilisations privées. En définitive, il n'est pas nécessaire, selon ledit gouvernement, de répondre à la première question, dès lors que, en application de cette interprétation, aucun problème d'égalité de traitement ne se poserait.

34 La Commission souligne que la possibilité pour l'assujetti d'affecter un bien à utilisation mixte dans sa totalité à son entreprise est fondée sur le principe de la neutralité fiscale servant à garantir l'exercice libre et sans entrave d'activités économiques. L'obligation correspondante, pour l'assujetti, de payer la TVA sur le montant des dépenses engagées pour l'utilisation privée dudit bien, assimilée à un service à titre onéreux, viserait précisément à assurer l'égalité de traitement entre les assujettis et les non-assujettis.

35 Le léger avantage de trésorerie qui pourrait rester aux assujettis sous ce système, d'une part, résulterait de leur activité économique et de leur statut légal qui impliqueraient qu'ils collectent et versent à l'administration fiscale la TVA et, d'autre part, serait le corollaire du fait que l'utilisation professionnelle du bien à usage mixte peut augmenter par la suite. Ainsi, l'existence de cet avantage ne saurait permettre d'inférer une violation du principe général du droit communautaire d'égalité de traitement.

36 Ce ne serait que lorsque toute utilisation professionnelle est écartée dès le départ, soit pour des raisons objectives, soit parce que l'assujetti lui-même a exclu une telle utilisation, qu'une affectation à une entreprise ainsi que la déduction de la TVA due en amont y afférente seraient exclues.

37 En outre, la Commission considère que le principe d'égalité de traitement n'est pas violé du fait qu'un assujetti qui n'a pas opté pour une affectation d'un bien à son entreprise ne peut pas déduire la TVA due en amont, dès lors que l'assujetti avait cette possibilité et n'en a pas fait usage. Or, n'ayant pas opté pour une telle affectation, il ne pourrait pas invoquer une inégalité de traitement.

38 Enfin, la différence de traitement entre les assujettis réalisant des opérations taxées et ceux effectuant des opérations exonérées résulte, selon la Commission, en définitive, du principe de

neutralité qui ne permettrait la déduction de la TVA que pour les opérations taxables.

Réponse de la Cour

39 En premier lieu, il convient de rappeler qu'il est de jurisprudence constante que, en cas d'utilisation d'un bien d'investissement à des fins tant professionnelles que privées, l'intéressé a le choix, pour les besoins de la TVA, soit d'affecter ce bien dans sa totalité au patrimoine de son entreprise, soit de le conserver dans sa totalité dans son patrimoine privé en l'excluant ainsi complètement du système de la TVA, soit encore de ne l'intégrer dans son entreprise qu'à concurrence de l'utilisation professionnelle effective (arrêts du 14 juillet 2005, Charles et Charles-Tijmens, C-434/03, Rec. p. I-7037, point 23 et jurisprudence citée, ainsi que du 14 septembre 2006, Wollny, C-72/05, Rec. p. I-8297, point 21).

40 Si l'assujetti choisit de traiter des biens d'investissement utilisés à la fois à des fins professionnelles et à des fins privées comme des biens d'entreprise, la TVA due en amont sur l'acquisition de ces biens est en principe intégralement et immédiatement déductible (arrêts précités Charles et Charles-Tijmens, point 24, ainsi que Wollny, point 22).

41 Toutefois, il résulte de l'article 6, paragraphe 2, premier alinéa, sous a), de la sixième directive que, lorsqu'un bien affecté à l'entreprise a ouvert droit à une déduction complète ou partielle de la TVA acquittée en amont, son utilisation pour les besoins privés de l'assujetti ou de son personnel ou à des fins étrangères à son entreprise est assimilée à une prestation de services effectuée à titre onéreux. Cette utilisation, qui constitue donc une «opération taxée» au sens de l'article 17, paragraphe 2, de la même directive, est, conformément à l'article 11, A, paragraphe 1, sous c), de celle-ci, taxée sur la base du montant des dépenses engagées pour l'exécution de la prestation de services (arrêts précités Charles et Charles-Tijmens, point 25, ainsi que Wollny, point 23).

42 Par conséquent, l'assujetti qui choisit d'affecter la totalité d'un bâtiment à son entreprise et qui utilise une partie de ce bâtiment pour ses besoins privés a, d'une part, le droit de déduire la TVA acquittée en amont sur la totalité des frais de construction dudit bâtiment et, d'autre part, l'obligation correspondante de payer la TVA sur le montant des dépenses engagées pour l'exécution de ladite utilisation (arrêt Wollny, précité, point 24).

43 En revanche, si l'assujetti choisit, lors de l'acquisition d'un bien d'investissement, de l'affecter dans sa totalité à son patrimoine privé ou de ne l'affecter qu'en partie à ses activités professionnelles, aucun droit à déduction ne peut prendre naissance s'agissant de la partie affectée au patrimoine privé (voir, en ce sens, arrêts du 11 juillet 1991, Lennartz, C-97/90, Rec. p. I-3795, points 8 et 9, ainsi que du 21 avril 2005, HE, C-25/03, Rec. p. I-3123, point 43).

44 De même, dans cette hypothèse, une utilisation ultérieure à des fins professionnelles de la partie du bien affectée au patrimoine privé n'est pas susceptible de donner lieu à un droit à déduction, l'article 17, paragraphe 1, de la sixième directive fixant la naissance du droit à déduction au moment où la taxe déductible devient exigible. Aucun mécanisme de régularisation en ce sens n'est prévu dans la législation communautaire actuelle, ainsi que l'a relevé Mme l'avocat général au point 50 de ses conclusions.

45 Dans le cas de biens d'investissement à usage mixte variable dans le temps, l'interprétation de l'article 17, paragraphes 1 et 2, de la sixième directive défendue par l'Unabhängiger Finanzsenat et le gouvernement autrichien 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 de futures opérations.

46 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, arrêts du 8 mars 2001, Bakcsi, C?415/98, Rec. p. I?1831, point 46, et HE, précité, point 71).

47 En outre, à supposer même que, après une exploitation professionnelle effective de la partie du bâtiment initialement utilisée à des fins privées, une restitution de la taxe due en amont pour les coûts de construction serait prévue, une charge financière grèverait le bien pendant le délai parfois considérable courant entre les dépenses d'investissement et l'exploitation professionnelle effective. Or, le principe de la neutralité de la TVA en ce qui concerne la charge fiscale de l'entreprise exige que les dépenses d'investissement effectuées pour les besoins et en vue d'une entreprise soient considérées comme des activités économiques donnant lieu à un droit à déduction immédiat de la TVA due en amont. En effet, le régime des déductions vise à soulager entièrement l'assujetti du poids de la TVA due ou acquittée dans le cadre de toutes ses activités économiques taxées (voir, en ce sens, arrêt du 14 février 1985, Rompelman, 268/83, Rec. p. 655, points 19 et 23).

48 Enfin, contrairement à ce que prétendent l'Unabhängiger Finanzsenat et le gouvernement autrichien, l'interprétation de l'article 17, paragraphe 2, de la sixième directive dégagée par la jurisprudence ne produit ni un raisonnement circulaire, ainsi que l'a relevé Mme l'avocat général au point 46 de ses conclusions, ni des incohérences systémiques.

49 En effet, des assujettis n'effectuant que des opérations exonérées ne peuvent déduire, conformément à ladite disposition, aucune taxe en amont et, partant, ne peuvent pas non plus faire valoir de déductions concernant l'utilisation à des fins privées de biens à utilisation mixte.

50 De même, s'agissant des assujettis réalisant tant des opérations exonérées que des opérations taxées, il n'existe pas de conflit entre les proportions des utilisations privée et professionnelle et le prorata de déduction prévu à l'article 17, paragraphe 5, de la sixième directive.

51 En effet, il résulte de l'économie de l'article 17 de ladite directive que si l'assujetti choisit, lors de l'acquisition d'un bien d'investissement, de l'affecter dans sa totalité à son entreprise, la déduction immédiate de la TVA due en amont est admise pour la partie de la TVA qui est proportionnelle au montant afférent à ses opérations taxées. Dans la mesure où ce prorata peut, par la suite, varier dans le temps, l'article 20 de la sixième directive prévoit un mécanisme de régularisation. Toutefois, lorsque l'application des articles 17 et 20 de ladite directive a donné droit à une déduction partielle de la TVA, l'assujetti ne saurait échapper, comme tout assujetti n'effectuant que des opérations taxées, à l'imposition échelonné de la TVA sur son utilisation privée dudit bien.

52 En second lieu, il convient de rappeler que, en vertu d'une jurisprudence constante, une violation du principe général du droit communautaire d'égalité de traitement consiste dans

l'application de règles différentes à des situations comparables ou bien dans l'application de la même règle à des situations différentes (voir arrêts du 7 mai 1998, Lease Plan, C-390/96, Rec. p. I-2553, point 34, et du 19 septembre 2000, Allemagne/Commission, C-156/98, Rec. p. I-6857, point 84).

53 Il importe également de rappeler que le principe de neutralité fiscale constitue la traduction, en matière de TVA, du principe d'égalité de traitement (arrêts du 8 juin 2006, L.u.P., C-106/05, Rec. p. I-5123, point 48 et jurisprudence citée, ainsi que du 10 avril 2008, Marks & Spencer, C-309/06, non encore publié au Recueil, point 49).

54 En outre, la Cour a déjà jugé que, en assimilant l'utilisation privée d'un bien affecté par l'assujetti à son entreprise à une prestation de services réalisée à titre onéreux, l'article 6, paragraphe 2, premier alinéa, sous a), de la sixième directive vise, d'une part, à assurer une égalité de traitement entre l'assujetti, qui a pu déduire la TVA sur l'acquisition ou la construction dudit bien, et le consommateur final, qui achète le bien en acquittant la TVA, en empêchant que le premier profite d'un avantage indu par rapport au second, et, d'autre part, à assurer la neutralité fiscale en garantissant la correspondance entre la déduction de la TVA en amont et la perception de ladite taxe en aval (voir, en ce sens, arrêt Wollny, précité, points 30 à 33).

55 Toutefois, ainsi que le relève la juridiction de renvoi, s'agissant de l'utilisation privée d'un bien d'investissement à usage mixte, il est possible que ladite disposition n'assure pas, à elle seule, le même traitement entre les assujettis et les non-assujettis ou d'autres assujettis qui acquièrent des biens de même nature à titre privé et sont, de ce fait, tenus d'acquitter immédiatement l'intégralité de la charge de la TVA. En effet, il ne saurait être exclu que l'objectif rappelé au point 47 du présent arrêt de soulager entièrement les assujettis, par le mécanisme des articles 17, paragraphes 1 et 2, ainsi que 6, paragraphe 2, premier alinéa, sous a), de la sixième directive, du poids de la TVA due ou acquittée dans le cadre de toutes leurs activités économiques taxées, y compris de toute charge financière qui grèverait des biens pendant le délai courant entre les dépenses d'investissement et l'exploitation professionnelle effective, puisse produire un avantage de trésorerie en ce qui concerne l'utilisation privée dudit bien par ces assujettis (voir, par analogie, arrêt Wollny, précité, point 38).

56 Ainsi, l'éventuelle différence de traitement subsistant entre les assujettis et les non-assujettis résulte de l'application du principe de neutralité fiscale qui assure, en premier lieu, l'égalité de traitement parmi les assujettis. Cette différence potentielle résulte, par ailleurs, de la poursuite par ces assujettis de leurs activités économiques telles que définies à l'article 4, paragraphe 2, de la sixième directive. Enfin, elle est liée au statut spécifique des assujettis prévu par la sixième directive, qui implique notamment que, conformément à l'article 21 de cette directive, ils sont redevables de la TVA et doivent la collecter.

57 Ces caractéristiques distinguant la situation des assujettis de celle des non-assujettis qui n'exercent pas de telles activités économiques, une éventuelle différence de traitement résulte de l'application de règles différentes à des situations différentes, ne donnant ainsi lieu à aucune violation du principe d'égalité de traitement.

58 Il en est de même en ce qui concerne un assujetti ayant affecté le bien d'investissement dans sa totalité à son patrimoine privé, dès lors qu'il envisage non pas de poursuivre ses activités économiques au moyen de ce bien, mais d'utiliser celui-ci à des fins privées.

59 L'appréciation ne saurait être différente en ce qui concerne un assujetti ne réalisant que des opérations exonérées, un tel assujetti devant supporter la même charge de TVA qu'un non-assujetti et son statut étant ainsi substantiellement assimilé à ce dernier.

60 Enfin, s'agissant des assujettis réalisant tant des opérations exonérées que des opérations taxées, il ressort des constatations effectuées au point 50 du présent arrêt qu'ils sont traités, pour chacune des catégories de leurs activités économiques ainsi que pour l'utilisation privée de leurs biens à usage mixte, exactement de la même manière que les personnes qui poursuivent exclusivement des activités appartenant à l'une de ces catégories d'activités ou d'utilisation.

61 Il en résulte que les articles 17, paragraphe 2, sous a), et 6, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive ne portent pas atteinte au principe général du droit communautaire d'égalité de traitement.

62 Eu égard à ce qui précède, il convient de répondre à la première question que les articles 17, paragraphe 2, sous a), et 6, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive ne portent pas atteinte au principe général du droit communautaire d'égalité de traitement en tant que ces dispositions peuvent conférer aux assujettis, par le mécanisme du droit à la déduction intégrale et immédiate de la TVA due en amont pour la construction d'un immeuble à usage mixte et l'imposition échelonnée ultérieure de cette taxe sur l'utilisation privée de cet immeuble, un avantage de trésorerie par rapport aux non-assujettis et aux assujettis n'utilisant leur immeuble qu'à des fins privées d'habitation.

Sur la deuxième question, relative au caractère d'aide d'État d'un avantage de liquidité résultant de mesures nationales transposant l'article 17, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive

63 Par sa deuxième question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 87 CE s'oppose à une mesure nationale qui transpose l'article 17, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive et qui prévoit que le droit à déduction de la TVA due en amont est limité aux assujettis réalisant des opérations taxées, à l'exclusion de ceux n'effectuant que des opérations exonérées, dans la mesure où cette mesure nationale peut conférer un avantage de trésorerie, tel que celui relevé dans le cadre de la première question, aux seuls assujettis réalisant des opérations taxées.

Observations soumises à la Cour

64 Mme Puffer considère que les assujettis n'effectuant que des opérations taxées, ceux réalisant tant des opérations exonérées que des opérations taxées ainsi que ceux n'effectuant que des opérations exonérées se trouvent, en réalité, dans la même situation. En effet, tous peuvent opter pour une affectation du bien à usage mixte dans sa totalité à l'entreprise et un paiement ultérieur échelonné de la TVA pour l'utilisation privée du bien. Dès lors, selon elle, il n'y a pas eu méconnaissance de l'article 87 CE.

65 L'Unabhängiger Finanzsenat soutient que, la sixième directive ne conférant pas un droit à déduction de la TVA due en amont pour un bien à usage mixte dans la proportion de son utilisation à des fins privées, il n'y a pas eu violation de l'article 87 CE.

66 La Commission fait observer que la qualification d'«aide d'État» au sens de l'article 87, paragraphe 1, CE requiert notamment une intervention de l'État qui favorise certaines entreprises par rapport à d'autres. Or, en l'espèce, ces deux conditions feraient défaut, dès lors que le droit à déduction de la TVA due en amont découlerait directement de la sixième directive et que l'avantage accordé aux bénéficiaires résulterait de l'économie générale du système de la TVA.

Réponse de la Cour

67 Aux termes de l'article 87, paragraphe 1, CE, «sont incompatibles avec le marché commun, dans la mesure où elles affectent les échanges entre États membres, les aides accordées par les

États ou au moyen de ressources d'État sous quelque forme que ce soit qui faussent ou qui menacent de fausser la concurrence en favorisant certaines entreprises ou certaines productions».

68 Selon une jurisprudence constante, la qualification d'«aide» au sens de l'article 87, paragraphe 1, CE requiert que toutes les conditions visées à cette disposition soient remplies. Ainsi, premièrement, il doit s'agir d'une intervention de l'État ou au moyen de ressources d'État, deuxièmement, elle doit être susceptible d'affecter les échanges entre les États membres, troisièmement, elle doit accorder un avantage à son bénéficiaire et, quatrièmement, elle doit fausser ou menacer de fausser la concurrence (arrêt du 1er juillet 2008, Chronopost et La Poste/UFEX e.a., C-341/06 P et C-342/06 P, non encore publié au Recueil, points 121 et 122 ainsi que jurisprudence citée).

69 Or, le droit à déduction de la TVA due en amont, ainsi que l'éventuel avantage de trésorerie y afférent pour les assujettis effectuant des opérations taxées, découle directement de l'article 17, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive, que les États membres sont tenus de transposer dans leur droit national.

70 Ainsi que l'a relevé Mme l'avocat général au point 70 de ses conclusions, la limitation du droit à déduction de la TVA due en amont aux seules opérations taxées fait partie intégrante du système de TVA établi par des dispositions communautaires devant être mises en œuvre de manière uniforme par l'ensemble des États membres. En conséquence, la condition d'une intervention de l'État fait défaut, de sorte que l'article 87, paragraphe 1, CE ne saurait s'appliquer.

71 Dans ces circonstances, et sans qu'il ne soit nécessaire d'examiner les trois autres conditions, il convient de répondre à la deuxième question que l'article 87, paragraphe 1, CE doit être interprété en ce sens qu'il ne s'oppose pas à une mesure nationale qui transpose l'article 17, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive et qui prévoit que le droit à déduction de la TVA due en amont est limité aux assujettis réalisant des opérations taxées, à l'exclusion de ceux n'effectuant que des opérations exonérées, dans la mesure où cette mesure nationale peut conférer un avantage de trésorerie aux seuls assujettis réalisant des opérations taxées.

Sur les troisième et quatrième questions, relatives aux conditions d'application de l'article 17, paragraphe 6, de la sixième directive

72 Par ses troisième et quatrième questions, qu'il convient d'examiner ensemble, la juridiction de renvoi demande, en substance, si la dérogation prévue par l'article 17, paragraphe 6, de la sixième directive s'applique lorsque le législateur national modifie l'une des deux dispositions nationales qui se chevauchent et qui portent exclusion de déductions de la TVA due en amont par une réglementation qui devait, selon l'intention expresse du législateur national, maintenir le résultat de cette exclusion, mais qui, considérée isolément, autorise des déductions, en conséquence d'une erreur d'interprétation du droit communautaire commise par le législateur national.

Observations soumises à la Cour

73 Mme Puffer estime que, les anciennes dispositions ayant visé l'exclusion de déductions alors que les nouvelles dispositions viseraient l'affectation ou non de biens à l'entreprise, l'AbgÄG 1997 a introduit une technique administrative tout à fait différente de celle existante précédemment, tant dans sa forme que dans son fonctionnement et dans ses effets. Partant, les conditions de l'article 17, paragraphe 6, de la sixième directive ne seraient pas réunies.

74 À cet égard, le fait que l'article 12, paragraphe 2, point 2, sous a), de l'UStG 1994 n'aurait

pas été formellement modifié par l'AbgÄG 1997 resterait sans incidence, dès lors que l'interprétation préconisée par la juridiction de renvoi différerait matériellement du sens attribué précédemment à cette disposition.

75 L'Unabhängiger Finanzsenat considère que, la sixième directive ne conférant pas un droit à déduction de la TVA due en amont pour un bien à usage mixte dans la proportion de son utilisation à des fins privées, le droit autrichien ne restreint pas davantage le droit à déduction de la TVA due en amont, de sorte que l'article 17, paragraphe 6, de la sixième directive n'est pas pertinent en l'espèce.

76 Le gouvernement autrichien a soutenu, à l'audience, que la dérogation prévue à l'article 17, paragraphe 6, de la sixième directive s'applique tant à l'article 12, paragraphe 2, point 1, qu'à l'article 12, paragraphe 2, point 2, sous a), de l'UStG 1994.

77 Tout d'abord, il fait valoir que ces deux dispositions prévoient chacune indépendamment de l'autre l'exclusion de déductions de la TVA due en amont pour les parties d'immeubles destinées à un usage privé.

78 Ensuite, le gouvernement autrichien relève qu'aucune modification n'a été apportée à l'article 12, paragraphe 2, point 2, sous a), de l'UStG 1994 depuis l'entrée en vigueur de la sixième directive.

79 Enfin, il considère que les modifications apportées par l'AbgÄG 1997 à l'article 12, paragraphe 2, point 1, de l'UStG 1994 restent sans conséquence quant à l'applicabilité de l'article 17, paragraphe 6, de la sixième directive, au motif que l'intention du législateur national a été de maintenir le résultat préexistant de l'exclusion des déductions de la TVA due en amont pour les parties d'immeubles destinées à un usage privé d'habitation.

80 La Commission fait observer que, par rapport à la législation antérieure, les modifications introduites par l'AbgÄG 1997 ne constituent ni un élargissement ni une restriction de l'exclusion de la déduction de la TVA, mais aboutissent au même résultat, à savoir à une exclusion de la déduction de la TVA pour la construction d'immeubles à usage mixte dans la mesure où ils sont utilisés à des fins privées.

81 Toutefois, les mécanismes législatifs ancien et nouveau permettant d'atteindre ce même résultat seraient différents. Or, la logique du nouveau mécanisme étant différente de celle de l'ancien mécanisme, il ne pourrait être conclu au maintien d'une «législation existante» au sens de l'article 17, paragraphe 6, de la sixième directive. À cet égard, une éventuelle erreur du législateur national sur la compatibilité du nouveau mécanisme avec la sixième directive serait sans incidence.

Réponse de la Cour

82 Il convient de rappeler que l'article 17, paragraphe 2, de la sixième directive énonce en termes explicites et précis le principe de la déduction des montants facturés comme TVA pour les biens livrés ou les services rendus à l'assujetti, dans la mesure où ces biens ou ces services sont utilisés pour les besoins de ses opérations taxées.

83 Le principe du droit à déduction de la TVA est néanmoins soumis à la disposition dérogatoire figurant à l'article 17, paragraphe 6, de la sixième directive, et en particulier à son second alinéa. À cet égard, aucune des propositions présentées par la Commission au Conseil en vertu de l'article 17, paragraphe 6, premier alinéa, de la sixième directive n'ayant été adoptée par ce dernier, les États membres sont encore autorisés à maintenir leur législation existante en

matière d'exclusion du droit à déduction à la date d'entrée en vigueur de la sixième directive (arrêts du 14 juin 2001, Commission/France, C-345/99, Rec. p. I-4493, point 19, ainsi que du 8 janvier 2002, Metropol et Stadler, C-409/99, Rec. p. I-81, point 44).

84 S'il appartient, en principe, au juge national de déterminer le contenu de la législation existante à une date fixée par un acte communautaire, la Cour peut fournir les éléments d'interprétation de la notion communautaire qui constitue la référence pour l'application d'un régime dérogatoire communautaire à une législation nationale existante à une date fixée (arrêt du 24 mai 2007, Holböck, C-157/05, Rec. p. I-4051, point 40).

85 Dans ce contexte, la Cour a jugé que toute mesure nationale adoptée postérieurement à une date ainsi fixée n'est pas, de ce seul fait, automatiquement exclue du régime dérogatoire instauré par l'acte communautaire en cause (arrêt Holböck, précité, point 41). En effet, dans la mesure où la réglementation d'un État membre modifie en le réduisant, postérieurement à l'entrée en vigueur de la sixième directive, le champ des exclusions existantes et se rapproche par là même de l'objectif de la sixième directive, il y a lieu de considérer que cette réglementation est couverte par la dérogation prévue à l'article 17, paragraphe 6, second alinéa, de la sixième directive et n'enfreint pas l'article 17, paragraphe 2, de cette directive (voir arrêts précités Commission/France, point 22, ainsi que Metropol et Stadler, point 45).

86 En revanche, une réglementation nationale ne constitue pas une dérogation 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 directive (voir arrêts du 14 juin 2001, Commission/France, C-40/00, Rec. p. I-4539, point 17, ainsi que Metropol et Stadler, précité, point 46).

87 Par conséquent, il convient de considérer qu'une disposition qui est, dans sa substance, identique à la législation antérieure ou qui se borne à réduire ou à supprimer un obstacle à l'exercice des droits et des libertés communautaires figurant dans la législation antérieure bénéficie de la dérogation prévue à l'article 17, paragraphe 6, de la sixième directive. En revanche, 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 existante à la date retenue par l'acte communautaire en cause (voir, en ce sens, arrêt du 11 septembre 2003, Cookies World, C-155/01, Rec. p. I-8785, point 63, et, par analogie, arrêt Holböck, précité, point 41).

88 La sixième directive est entrée en vigueur pour la République d'Autriche à la date de l'adhésion de cet État à l'Union européenne, à savoir le 1er janvier 1995. C'est donc cette date qui est pertinente aux fins de l'application de l'article 17, paragraphe 6, second alinéa, de la sixième directive en ce qui concerne cet État membre.

89 La juridiction de renvoi a précisé que, à la date de l'entrée en vigueur de la sixième directive pour la République d'Autriche, l'article 12, paragraphe 2, points 1 et 2, sous a), de l'UStG 1994 avait pour effet que la déduction de la TVA n'était octroyée que pour la partie d'un bâtiment utilisée à des fins professionnelles et non pour celle utilisée à des fins privées d'habitation.

90 En particulier, selon ladite juridiction, il ressort de l'article 12, paragraphe 2, point 1, de l'UStG 1994 que, lorsque cette législation est entrée en vigueur, les prestations liées à la construction de bâtiments n'étaient considérées comme réalisées pour l'entreprise que dans la mesure où les rémunérations y afférentes constituaient des charges d'exploitation ou des charges professionnelles.

91 Par conséquent, il apparaît que, au moment de l'entrée en vigueur de la sixième directive, le

droit autrichien limitait, en substance, la possibilité d'affecter à l'entreprise un bâtiment à usage mixte aux seules parties de l'immeuble utilisées à des fins professionnelles.

92 La juridiction de renvoi a également relevé que l'AbgÄG 1997, d'une part, a modifié l'article 12, paragraphe 2, point 1, de l'UStG 1994 en ce sens que les immeubles à usage mixte peuvent être affectés dans sa totalité à l'entreprise et, d'autre part, a établi à l'article 6, paragraphe 1, point 16, en combinaison avec les articles 6, paragraphe 2, et 12, paragraphe 3, de l'UStG 1994 que l'utilisation de parties du bâtiment à des fins privées d'habitation constitue une «opération exonérée» au sens de l'article 13, B, sous b), premier alinéa, de la sixième directive, excluant les déductions.

93 Partant, il convient de considérer que, même s'il ne saurait être exclu qu'elles assurent des résultats, en substance, identiques, les législations ancienne et nouvelle reposent sur une logique différente et ont mis en place des procédures différentes, de sorte que la nouvelle législation ne peut être assimilée à la législation existante à la date de l'entrée en vigueur de la sixième directive.

94 À cet égard, il est indifférent, ainsi que l'a relevé Mme l'avocat général au point 77 de ses conclusions, que le législateur national ait procédé à la modification de la législation nationale antérieure en se fondant sur une interprétation exacte ou erronée du droit communautaire.

95 Enfin, s'agissant de la question de savoir si la modification de l'article 12, paragraphe 2, point 1, de l'UStG 1994 par l'AbgÄG 1997 affecte également l'applicabilité de l'article 17, paragraphe 6, second alinéa, de la sixième directive à l'article 12, paragraphe 2, point 2, sous a), de l'UStG 1994, qui n'a pas subi de modifications législatives, il y a lieu de considérer que la réponse dépend du caractère interdépendant ou autonome desdites dispositions nationales.

96 En effet, si le point 2, sous a), de l'article 12, paragraphe 2, de l'UStG 1994 ne saurait être appliqué indépendamment du point 1 de ce même article 12, paragraphe 2, une incompatibilité dudit point 1 affectera en conséquence également ledit point 2, sous a). S'il s'agit cependant d'une disposition qui peut trouver une application autonome, qui existait lors de l'entrée en vigueur de la sixième directive et qui n'a pas été modifiée depuis, alors la dérogation prévue à l'article 17, paragraphe 6, second alinéa, de la sixième directive s'applique à cette disposition.

97 Il appartient au juge national de déterminer la portée des dispositions nationales en question.

98 Eu égard à ce qui précède, il convient de répondre aux troisième et quatrième questions que l'article 17, paragraphe 6, de la sixième directive doit être interprété en ce sens que la dérogation qu'il prévoit ne s'applique pas à une disposition nationale qui modifie une législation existante à la date de l'entrée en vigueur de cette directive, qui repose sur une logique différente de celle de la législation antérieure et qui met en place des procédures nouvelles. À cet égard, il est indifférent que le législateur national ait procédé à la modification de la législation nationale antérieure en se fondant sur une interprétation exacte ou erronée du droit communautaire. La question de savoir si une telle modification d'une disposition nationale affecte également, au regard de l'applicabilité de l'article 17, paragraphe 6, second alinéa, de la sixième directive, une autre disposition nationale dépend du caractère interdépendant ou autonome desdites dispositions nationales, ce qu'il appartient au juge national de déterminer.

Sur les dépens

99 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 (troisième chambre) dit pour droit:

- 1) **Les articles 17, paragraphe 2, sous a), et 6, paragraphe 2, sous a), 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, ne portent pas atteinte au principe général du droit communautaire d'égalité de traitement en tant que ces dispositions peuvent conférer aux assujettis, par le mécanisme du droit à la déduction intégrale et immédiate de la taxe sur la valeur ajoutée due en amont pour la construction d'un immeuble à usage mixte et l'imposition échelonnée ultérieure de cette taxe sur l'utilisation privée de cet immeuble, un avantage de trésorerie par rapport aux non-assujettis et aux assujettis n'utilisant leur immeuble qu'à des fins privées d'habitation.**
- 2) **L'article 87, paragraphe 1, CE doit être interprété en ce sens qu'il ne s'oppose pas à une mesure nationale qui transpose l'article 17, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive 77/388 et qui prévoit que le droit à déduction de la taxe sur la valeur ajoutée due en amont est limité aux assujettis réalisant des opérations taxées, à l'exclusion de ceux n'effectuant que des opérations exonérées, dans la mesure où cette mesure nationale peut conférer un avantage de trésorerie aux seuls assujettis réalisant des opérations taxées.**
- 3) **L'article 17, paragraphe 6, de la sixième directive 77/388 doit être interprété en ce sens que la dérogation qu'il prévoit ne s'applique pas à une disposition nationale qui modifie une législation existante à la date de l'entrée en vigueur de cette directive, qui repose sur une logique différente de celle de la législation antérieure et qui met en place des procédures nouvelles. À cet égard, il est indifférent que le législateur national ait procédé à la modification de la législation nationale antérieure en se fondant sur une interprétation exacte ou erronée du droit communautaire. La question de savoir si une telle modification d'une disposition nationale affecte également, au regard de l'applicabilité de l'article 17, paragraphe 6, second alinéa, de la sixième directive 77/388, une autre disposition nationale dépend du caractère interdépendant ou autonome desdites dispositions nationales, ce qu'il appartient au juge national de déterminer.**

Signatures

* Langue de procédure: l'allemand.