

CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL

M. YVES Bot

présentées le 13 décembre 2007 (1)

Affaire C-98/07

Nordania Finans A/S,

BG Factoring A/S

contre

Skatteministeriet

[demande de décision préjudicielle formée par le Højesteret (Danemark)]

«TVA – Prorata de déduction – Vente de véhicules d'une société de crédit-bail en fin de contrats de location – Notion de 'biens d'investissement utilisés par l'assujetti dans son entreprise'»

1. La présente procédure préjudicielle a pour objet de déterminer les droits à déduction de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) d'une société de crédit-bail qui exerce une double activité, à savoir, d'une part, la location-vente de véhicules et, d'autre part, la fourniture de services financiers.
2. Dans la mesure où seule la première de ces activités est soumise à la TVA, la société en cause ne peut déduire la taxe qu'elle a payée lors de l'acquisition des biens et des services nécessaires à l'exercice de ses activités professionnelles que proportionnellement au montant du chiffre d'affaires de ses activités taxées par rapport à son chiffre d'affaires total.
3. Il s'agit de savoir, dans l'affaire au principal, si le montant du chiffre d'affaires correspondant à la vente des véhicules à la fin de la location doit être pris en compte dans le calcul du prorata de déduction.
4. Cette question trouve son origine dans le fait que l'article 19 de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil (2), qui fixe les modalités de calcul de ce prorata, prévoit, à son paragraphe 2, que le chiffre d'affaires afférent aux livraisons de biens d'investissement utilisés par l'assujetti dans son entreprise n'est pas pris en compte dans ce calcul.
5. La juridiction de renvoi interroge ainsi la Cour sur le point de savoir si la notion de «biens d'investissement» visée à l'article 19, paragraphe 2, de la sixième directive doit être comprise comme englobant les biens qu'une entreprise de crédit-bail achète en vue de les louer puis de les revendre à l'expiration des contrats de crédit-bail.
6. Dans les présentes conclusions, nous exposerons que cette notion doit être comprise, à

notre avis, comme n'englobant pas les biens qu'une entreprise achète en vue de les louer puis de les revendre, dès lors que la vente de ces biens au terme de la location fait partie intégrante de l'activité économique habituelle de cette entreprise.

I – Le cadre juridique

A – La sixième directive

7. La TVA est un impôt à la consommation qui a vocation à s'appliquer de manière générale aux biens et aux services. Le système communautaire de la TVA consiste à appliquer aux biens et aux services un impôt exactement proportionnel à leur prix, exigible à chaque transaction passée dans le cadre du circuit de production ou de distribution et qui ne doit grever que le consommateur final.

8. Afin de permettre aux assujettis, qui en assurent le recouvrement, de ne pas en supporter la charge, la sixième directive prévoit un mécanisme de déduction destiné à assurer la «neutralité» de la taxe à leur égard. Les assujettis sont ainsi autorisés à déduire de la taxe qu'ils ont recouvrée auprès de leurs clients et dont ils sont redevables envers l'État membre la TVA qu'ils ont eux-mêmes supportée en amont lors de l'acquisition des biens et des services nécessaires à l'exercice de leur activité professionnelle.

9. Le droit à déduction suppose toutefois que l'assujetti utilise ces biens ou ces services pour des activités qui sont elles-mêmes soumises à la TVA. La sixième directive comprend plusieurs dispositions qui visent à garantir l'application de ce système lorsqu'un assujetti utilise un même bien ou un même service à la fois pour ses activités taxées et pour ses activités exonérées. Ces dispositions mettent en œuvre l'objectif énoncé au douzième considérant de la sixième directive, aux termes duquel le régime des déductions doit être harmonisé dans la mesure où il a une incidence sur le niveau réel de perception, et le calcul du prorata de déduction doit s'effectuer de manière similaire dans tous les États membres.

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

11. L'article 19, paragraphe 1, de la sixième directive dispose:

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

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

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

12. L'article 19, paragraphe 2, de la sixième directive, qui se trouve au centre de la présente procédure préjudicielle, énonce ce qui suit:

«Par dérogation au paragraphe 1, il est fait abstraction, pour le calcul du prorata de déduction, du montant du chiffre d'affaires afférent aux livraisons de biens d'investissement utilisés par l'assujetti dans son entreprise. Il est également fait abstraction du montant du chiffre d'affaires afférent aux opérations accessoires immobilières et financières ou à celles visées à l'article 13, B, sous d), lorsqu'il s'agit d'opérations accessoires. Lorsque les États membres exercent la possibilité prévue à l'article 20, paragraphe 5, de ne pas exiger la régularisation pour les biens d'investissement, ils peuvent inclure le produit de la cession de ces biens dans le calcul du prorata de déduction.»

13. L'article 20 de la sixième directive fixe des règles relatives à la régularisation des déductions. Il dispose:

«1. La déduction initialement opérée est régularisée suivant les modalités fixées par les États membres [...]

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.

[...]

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.

3. En cas de livraison pendant la période de régularisation, le bien d'investissement est considéré comme s'il était resté affecté à une activité économique de l'assujetti jusqu'à l'expiration de la période de régularisation. [...]

4. Pour l'application des paragraphes 2 et 3, les États membres peuvent:

– définir la notion de biens d'investissement

[...]

5. Si, dans un État membre, l'application des paragraphes 2 et 3 donnait un résultat négligeable, cet État peut, sous réserve de la consultation [du comité de la TVA], ne pas les appliquer compte tenu de l'incidence globale de la taxe dans l'État membre concerné et de la nécessité de simplifications administratives et sous réserve qu'il n'en résulte pas de distorsions de concurrence.

[...]»

B – *Le droit national*

14. Les articles 17, paragraphe 5, et 19, paragraphes 1 et 2, de la sixième directive ont été transposés en droit danois par l'article 38, paragraphe 1, de la loi du 18 mai 1994. Cet article est rédigé comme suit:

«Pour les biens et les services qu'une entreprise immatriculée utilise à la fois à des fins ouvrant droit à déduction conformément à l'article 37 et à d'autres fins dans l'entreprise, la déduction peut être opérée pour la partie de la taxe qui est proportionnelle au chiffre d'affaires correspondant à la partie de l'activité qui est soumise à immatriculation. Lors du calcul du chiffre d'affaires, il est fait abstraction du montant du chiffre d'affaires qui est afférent aux livraisons de biens d'investissement qui ont été utilisés dans l'entreprise. On entend par 'biens d'investissement' les machines, le mobilier et les autres moyens d'exploitation dont le prix de vente (hors taxe prévue par la présente loi) est supérieur à 50 000 DKK [depuis 1996: 75 000 DKK] [...]»

II – Les faits du litige au principal

15. La société BG Erhvervsfinans A/S (3), aux droits de laquelle se trouvent les sociétés Nordania Finans A/S et BG Factoring A/S, a, au cours des années 1995 à 1998, exercé une activité importante de crédit-bail sous la forme de location-vente, principalement de véhicules. Elle a également fourni des services financiers.

16. L'activité de crédit-bail consistait en la location de véhicules pendant une durée, en général, de 36 mois, puis en la vente de ces véhicules à l'expiration de la location. Le chiffre d'affaires attendu de cette vente était pris en compte dans la fixation du loyer, l'achat et la vente desdits véhicules étant organisés de manière professionnelle et systématique. Ainsi, en 1998, Erhvervsfinans a loué 4 500 véhicules et en a vendu plus de 600.

17. La location de véhicules et leur cession constituent des activités soumises à la TVA. En revanche, les services financiers sont exonérés de cette taxe, conformément à l'article 13, B, sous d), de la sixième directive.

18. Au cours des années 1995 à 1998, Erhvervsfinans a engagé des frais généraux, afférents à ses locaux professionnels, son mobilier de bureau, son outil informatique, son téléphone, la vérification de ses comptes, etc., sur lesquels elle a acquitté la TVA. Par conséquent, elle a dû calculer le prorata de son droit à déduction de cette taxe, conformément aux dispositions des articles 17, paragraphe 5, et 19, paragraphe 2, de la sixième directive.

19. Dans le cadre de ce calcul, Erhvervsfinans a inclus le chiffre d'affaires tiré de la vente des véhicules dans son chiffre d'affaires annuel, estimant que cette cession devait être considérée comme une vente normale de marchandises.

20. Par décision du 17 novembre 1999, les autorités fiscales danoises ont jugé que les véhicules cédés à l'expiration de la location devaient être analysés comme des «biens d'investissement utilisés par l'assujetti dans son entreprise», de sorte que le chiffre d'affaires résultant de leur vente devait être exclu du prorata de déduction. Cette décision a entraîné une réduction de ce prorata.

21. Erhvervsfinans a contesté ladite décision devant le Landsskatteret qui a fait droit à sa demande. Cette juridiction a estimé que les véhicules loués sont achetés en vue de leur location puis pour être vendus, à l'expiration de la période de location-vente, à des tiers ou, éventuellement, au preneur. Ladite juridiction en a déduit que la vente des véhicules loués doit être considérée comme faisant naturellement partie de l'activité d'Erhvervsfinans, de sorte que ces véhicules ne sauraient être qualifiés de «biens d'investissement» au sens de l'article 19, paragraphe 2, de la sixième directive.

22. Le Skatteministeriet (ministère des Contributions) a fait appel de cette décision devant l'Østre Landsret qui a déclaré ce recours bien fondé, estimant que les véhicules loués constituaient des biens d'investissement au sens de la disposition susmentionnée.

23. Nordania Finans A/S et BG Factoring A/S, venant aux droits d'Erhvervsfinans, ont alors formé un recours contre la décision de l'Østre Landsret devant le Højesteret.

24. C'est dans ce contexte que le Højesteret a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour la question préjudicielle suivante:

«L'expression 'biens d'investissement utilisés par l'assujetti dans son entreprise', figurant à l'article 19, paragraphe 2, de la [sixième directive], doit-elle être interprétée en ce sens qu'elle englobe les biens qu'une entreprise de crédit?bail achète en vue, d'une part, de les louer et, d'autre part, de les revendre à l'expiration des contrats de crédit?bail?»

III – Analyse

25. Par sa question préjudicielle, la juridiction de renvoi cherche à savoir si le chiffre d'affaires résultant de la vente habituelle de biens tels que les véhicules loués par Erhvervsfinans doit être inclus ou non dans le calcul du prorata de déduction.

26. L'enjeu de la réponse à cette question apparaît très clairement. Si la Cour retient que ce chiffre d'affaires doit être inclus dans ce calcul, il est ajouté au numérateur et au dénominateur de la fraction servant à la détermination de ce prorata, ce qui a pour effet d'augmenter le résultat de celle-ci et, partant, les droits à déduction de l'assujetti.

27. Le gouvernement danois, qui s'oppose à cette solution, estime que les biens qu'une entreprise de crédit?bail achète en vue de les louer puis de les revendre doivent être considérés comme des «biens d'investissement utilisés par l'assujetti dans son entreprise» au sens de l'article 19, paragraphe 2, de la sixième directive pour les motifs suivants.

28. Selon ce gouvernement, cette disposition doit être lue en combinaison avec l'article 20, paragraphe 4, de la sixième directive, selon lequel les États membres peuvent définir la notion de «biens d'investissement». Cette notion devrait ainsi avoir le même contenu dans toute cette directive, comme le confirmerait le renvoi par l'article 19, paragraphe 2, dernière phrase, à l'article 20, paragraphe 5, de celle-ci. Les États membres pourraient ainsi définir la notion de «biens d'investissement» tant dans le cadre de l'article 19 que dans celui de l'article 20 de ladite directive.

29. Cette analyse serait corroborée par l'arrêt du 1er février 1977, *Verbond van Nederlandse Ondernemingen* (4), dans lequel la Cour a interprété la notion de «biens d'investissement» visée à l'article 17 de la deuxième directive 67/228/CEE du Conseil (5). Elle a jugé que les critères déterminants de cette notion résidaient dans la durabilité de l'utilisation des biens en cause ainsi que dans les pratiques d'amortissement de leur coût d'acquisition et que les États membres disposaient d'une certaine marge d'appréciation dans la définition du contenu de chacun de ces critères.

30. Le gouvernement danois soutient que les véhicules loués en cause dans l'affaire au principal répondent auxdits critères. Il expose également qu'il n'y aurait pas lieu de faire une autre distinction, comme le demandent Nordania Finans A/S et BG Factoring A/S, entre de tels biens d'investissement et des marchandises.

31. Enfin, ledit gouvernement fait valoir que sa position est conforme à l'objet de l'article 19, paragraphe 2, de la sixième directive ainsi qu'aux travaux préparatoires qui ont conduit à

l'adoption de cette disposition.

32. Ainsi, l'article 19, paragraphe 2, de la sixième directive viserait à garantir que la vente d'actifs ayant une valeur élevée et un caractère durable ne fausse pas le prorata de déduction. Même s'il est déjà décidé, au moment de l'achat de tels actifs, que ceux-ci seront cédés après avoir été utilisés, l'inclusion du prix de vente dans le calcul du prorata de déduction serait susceptible de fausser ce prorata.

33. Les ventes de tels actifs seraient des transactions isolées qui grèveraient de manière limitée les ressources de l'entreprise par rapport à l'exploitation courante. Si un montant important était inclus, en tant que prix de vente, dans le calcul du prorata de déduction, après que l'élément d'actif en cause a été utilisé dans l'entreprise pendant plusieurs années, cela fausserait le prorata de déduction, dès lors que le montant de la vente ne reflète pas l'imputation réelle de cette opération sur les ressources de celle-ci.

34. En ce qui concerne les travaux préparatoires de l'article 19, paragraphe 2, de la sixième directive, ceux-ci démontreraient que l'intention de la Commission des Communautés européennes était précisément de faire abstraction de tous les montants de chiffres d'affaires afférents aux biens d'investissement, indépendamment du point de savoir si les ventes de biens d'investissement relèvent d'une activité professionnelle exercée à titre habituel par l'assujéti.

35. Nous ne partageons pas cette analyse. Comme les requérantes dans le litige au principal et la Commission, nous sommes d'avis que la notion de «biens d'investissement utilisés par l'assujéti dans son entreprise», visée à l'article 19, paragraphe 2, de la sixième directive, ne recouvre pas des biens acquis par une entreprise aux fins de les louer puis de les vendre, lorsque la vente au terme des contrats de location fait partie intégrante de l'activité économique habituelle de l'assujéti.

36. Nous fondons notre position sur l'économie du système de déduction dont cette disposition fait partie ainsi que sur l'objectif de celle-ci.

37. À titre liminaire, il convient de relever que la lecture des termes «biens d'investissement utilisés par l'assujéti dans son entreprise», cités à l'article 19, paragraphe 2, de la sixième directive, ne permet pas de répondre à la question de la juridiction de renvoi.

38. Il est également constant que la notion de biens d'investissement n'est pas définie dans cet article ni dans une autre disposition de la sixième directive.

39. Certes, l'article 20, paragraphe 4, de cette directive dispose que les États membres peuvent définir la notion de biens d'investissement pour l'application des paragraphes 2 et 3 du même article. Toutefois, contrairement au gouvernement danois, nous estimons que la référence, à l'article 19, paragraphe 2, troisième phrase, de la sixième directive, aux dispositions de l'article 20, paragraphe 5, de celle-ci ne permet pas d'interpréter l'article 20, paragraphe 4, de ladite directive dans un sens contraire à son libellé.

40. En effet, c'est uniquement pour l'application des paragraphes 2 et 3 de l'article 20 de la sixième directive, relatif à la régularisation des déductions, que le paragraphe 4 de cet article renvoie à chaque État membre le soin de définir la notion de biens d'investissement. Cette possibilité ne saurait donc être étendue dans le cadre de l'article 19 de la sixième directive, qui concerne le calcul du prorata de déduction, sans méconnaître le libellé clair et précis de l'article 20, paragraphe 4, de celle-ci.

41. Une telle extension de la portée de cette dernière disposition irait également à l'encontre de

l'objectif poursuivi par l'article 19 de la sixième directive, tel qu'il est exposé au douzième considérant de celle-ci, aux termes duquel le calcul du prorata de déduction doit s'effectuer de manière similaire dans tous les États membres.

42. En outre, le droit des États membres de définir la notion de biens d'investissement dans le système de régularisation des déductions, prévu à l'article 20 de la sixième directive, n'est pas privé d'effet utile ni même mis en cause par le fait que la notion de «biens d'investissement» visée à l'article 19 de la même directive doit avoir un contenu autonome et uniforme dans l'ensemble de la Communauté européenne.

43. En effet, l'article 20 de la sixième directive a pour objet de permettre de corriger les inexactitudes dans le calcul des déductions dont l'assujetti a bénéficié. Cet article trouve à s'appliquer, notamment lorsque des modifications des éléments initialement pris en considération pour la détermination du montant des déductions sont intervenues postérieurement à la déclaration faite par l'assujetti (6). Tel peut être le cas, par exemple, lorsque l'assujetti, qui a acquis un bien pour l'exercice d'une activité taxée et qui a procédé à la déduction de la totalité de la TVA ayant grevé l'acquisition de ce bien, l'utilise ultérieurement, en totalité ou en partie, pour une activité exonérée.

44. La probabilité d'une telle modification de l'affectation d'un bien est plus importante en ce qui concerne les biens d'investissement, puisqu'ils ont vocation à être utilisés par l'assujetti pendant plusieurs années. C'est pourquoi l'article 20 de la sixième directive instaure un système de régularisation particulier en ce qui les concerne.

45. Il prévoit ainsi, à son paragraphe 2, que la déduction effectuée initialement peut être régularisée pendant une période de cinq ans pour les biens mobiliers et de vingt ans au plus pour les biens immobiliers. Il définit aussi les modalités de calcul de cette régularisation. Il régleme également, à son paragraphe 3, le cas dans lequel le bien d'investissement en cause sort du patrimoine de l'assujetti avant la fin de la période applicable, en remplaçant la régularisation annuelle par une seule régularisation, fondée sur l'utilisation présumée de ce bien pendant la période restant à courir.

46. Nous pouvons supposer, au regard de l'argumentation du gouvernement danois, que, dans les dispositions du droit national relatives à la régularisation des déductions, prises afin de transposer l'article 20 de la sixième directive, des biens tels que les véhicules achetés par l'assujetti sont considérés comme des biens d'investissement. Cette qualification, applicable lorsqu'il s'agit de procéder à une régularisation des déductions, n'est pas mise en cause par la prise en compte, dans le calcul du prorata de déduction prévu à l'article 19 de ladite directive, du chiffre d'affaires afférent à la vente habituelle de véhicules à la fin de leur location.

47. En effet, le fait que des véhicules acquis pour être loués puis vendus dans le cadre de l'activité habituelle de l'assujetti soient exclus de la notion de «biens d'investissement» visée à l'article 19 de la sixième directive n'empêche pas que les autorités fiscales danoises pourraient procéder à la régularisation de la déduction de la TVA ayant grevé des véhicules acquis par l'assujetti s'il s'avérait que ces véhicules, durant leur présence au sein de l'entreprise et contrairement à ce qui avait été prévu lors de leur acquisition, étaient affectés non plus en totalité à l'activité de crédit-bail, soumise à la taxe, mais à une activité exonérée.

48. En d'autres termes, le fait que des véhicules acquis pour être loués puis vendus dans le cadre de l'activité habituelle de l'assujetti soient exclus de la notion de «biens d'investissement» visée à l'article 19 de la sixième directive n'a pas d'incidence sur la qualification de «biens d'investissement» au sens de l'article 20 de celle-ci en ce qui concerne des véhicules ayant fait l'objet d'un changement d'affectation.

49. Enfin, la question de l'application de la régularisation des déductions aux véhicules acquis par l'assujetti pour être loués puis vendus à la fin de la location ne se pose pas, a priori, puisque ces véhicules n'ont été utilisés par l'assujetti que pour l'exercice d'une activité taxée.

50. Il s'ensuit que le système de régularisation des déductions prévu à l'article 20 de la sixième directive et le droit des États membres de définir la notion de biens d'investissement dans le cadre de ce système ne sont pas compromis par le fait que la notion de «biens d'investissement» visée à l'article 19 de la sixième directive doit recevoir une interprétation autonome et uniforme dans la Communauté.

51. De même, la faculté donnée aux États membres à l'article 19, paragraphe 2, dernière phrase, de la sixième directive d'inclure le produit de la cession des biens d'investissement dans le calcul du prorata de déduction lorsqu'ils font usage de la possibilité prévue à l'article 20, paragraphe 5, de celle-ci ne nous paraît pas non plus aller à l'encontre de notre analyse.

52. En effet, cette disposition prévoit une possibilité de déroger à la règle selon laquelle le chiffre d'affaires afférent à la vente de biens d'investissement n'est pas pris en compte dans le calcul du prorata de déduction. Elle ne saurait permettre d'étendre le champ d'application de l'article 19, paragraphe 2, première et deuxième phrases, de la sixième directive, qui cite les opérations dont le résultat doit être exclu du calcul du prorata de déduction.

53. Enfin, contrairement au gouvernement danois, nous sommes d'avis que l'interprétation de la notion de «biens d'investissement» visée à l'article 17 de la deuxième directive, donnée par la Cour dans l'arrêt *Verbond van Nederlandse Ondernemingen*, précité, n'est pas pertinente pour la réponse à apporter à la question examinée.

54. Certes, cette interprétation peut être transposable dans le cadre de l'article 19 de la sixième directive, compte tenu des points communs qui relient cette disposition à l'article 17 de la deuxième directive. Cet article 17 disposait, en effet, que les États membres avaient la faculté d'«exclure [...] les biens d'investissement» du régime de déduction prévu à l'article 11 de la deuxième directive, selon lequel tout assujetti avait le droit de déduire la taxe acquittée en amont pour les biens et les services qu'il avait acquis pour les besoins de son entreprise.

55. L'article 17 de la deuxième directive, comme l'article 19 de la sixième directive, prévoyait ainsi les conditions dans lesquelles les biens d'investissement devaient être pris en compte dans le régime de déduction destiné à assurer la neutralité du système de TVA pour un assujetti (7). Toutefois, l'enjeu de la demande d'interprétation de la notion de biens d'investissement soumise à la Cour dans l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt *Verbond van Nederlandse Ondernemingen*, précité, était très différent de celui de la présente procédure.

56. En effet, dans cette affaire, la juridiction de renvoi se trouvait confrontée à la réglementation néerlandaise adoptée sur le fondement de l'article 17 de la deuxième directive, selon laquelle le Royaume des Pays-Bas avait prévu que 67 % seulement de la TVA acquittée à l'achat de «moyens d'exploitation» pouvaient être déduits. Le gouvernement néerlandais, ainsi que cela ressort de l'exposé des motifs de cette réglementation, voulait ainsi exclure du droit à déduction, en les englobant dans la notion de «moyens d'exploitation de l'entreprise», tous les biens utilisés

pour le fonctionnement de celle-ci, y compris le petit équipement.

57. Verbond van Nederlandse Ondernemingen, estimant que cette notion de «moyens d'exploitation de l'entreprise» était plus large que celle de «biens d'investissement» visée à l'article 17 de la deuxième directive, avait déduit la TVA acquittée lors de l'acquisition d'une pince à lettres et de cartes-réponses pour des participations à des réunions.

58. La juridiction de renvoi se trouvait donc confrontée à la question de savoir si de tels biens devaient être considérés ou non comme des biens d'investissement, pouvant être exclus du droit à déduction. À cet effet, elle avait demandé à la Cour de dire si cette notion devait être comprise comme visant les biens dont le coût d'acquisition n'est pas comptabilisé comme dépense courante, mais se trouve étalé sur plus d'un exercice.

59. C'est dans ce contexte que la Cour a répondu que la notion de biens d'investissement «vise les biens qui, utilisés aux fins d'une activité économique, se distinguent par leur caractère durable et leur valeur, qui font que les coûts d'acquisition ne sont pas normalement comptabilisés comme dépenses courantes, mais amortis au cours de plusieurs exercices» (8). C'est également dans ce cadre qu'elle a ajouté que les États membres jouissent d'une certaine marge d'appréciation en ce qui concerne les exigences devant être satisfaites relativement à la durabilité et à la valeur des biens, ainsi qu'aux règles d'amortissement à appliquer (9).

60. Il s'agissait donc, dans l'arrêt *Verbond van Nederlandse Ondernemingen*, précité, de permettre à la juridiction de renvoi de déterminer si du matériel de bureau de faible valeur pouvait être considéré comme des biens d'investissement susceptibles d'être exclus du droit à déduction de la TVA prévu par la deuxième directive. Dans cet arrêt, la Cour ne s'est pas trouvée confrontée à des biens qui, comme dans l'affaire au principal, sont achetés pour être loués pendant une période donnée puis, d'une manière régulière, vendus à l'issue de celle-ci.

61. En d'autres termes, si, en vertu des critères dégagés par la Cour dans l'arrêt *Verbond van Nederlandse Ondernemingen*, précité, des véhicules achetés par une entreprise pour l'exercice de ses activités économiques ont vocation à constituer des biens d'investissement au sens de l'article 19 de la sixième directive, il ne peut pas être déduit de ces critères que de tels véhicules relèvent de cette qualification, alors que leur cession, à la fin des contrats de location, fait partie intégrante de l'activité régulière de l'assujetti.

62. C'est pourquoi nous estimons que l'interprétation de la notion de biens d'investissement donnée par la Cour dans l'arrêt *Verbond van Nederlandse Ondernemingen*, précité, ne permet pas de répondre à la question posée par le *Højesteret*.

63. En l'absence d'indication déterminante dans le contenu de la sixième directive ainsi que dans la jurisprudence, c'est bien en considération de l'économie du système de déduction dont la notion de biens d'investissement fait partie et de l'objectif de celui-ci que, conformément à une jurisprudence constante, il convient de déterminer le sens et la portée de cette notion pour la solution du litige au principal (10).

64. Conformément à une jurisprudence constante, le régime de déduction institué par la sixième directive vise à garantir la neutralité du système commun de TVA. Ainsi, ce régime a pour objet de soulager entièrement l'assujetti du poids de la TVA que celui-ci a acquittée dans le cadre de ses activités, elles-mêmes soumises à cette taxe (11).

65. Lorsqu'un assujetti acquiert des biens et des services pour l'exercice, à la fois, d'activités taxées et d'activités exonérées, les articles 17, paragraphe 5, et 19 de la sixième directive visent à lui permettre de déduire entièrement la part de la TVA ayant grevé l'acquisition de ces biens et de

ces services qui est censée correspondre à la proportion dans laquelle ils sont utilisés pour les activités taxées.

66. En instaurant le système du prorata de déduction aux articles 17, paragraphe 5, et 19 de la sixième directive, le législateur communautaire a présumé que la part dans laquelle ces biens et ces services affectés à un usage mixte sont utilisés, respectivement, pour les activités taxées et les activités exonérées est proportionnelle au chiffre d'affaires de chacune de ces deux catégories d'activités.

67. C'est ainsi que l'article 19, paragraphe 1, de la sixième directive prévoit que le prorata de déduction de la TVA ayant grevé l'acquisition de tels biens et services résulte d'une fraction comportant, au numérateur, le chiffre d'affaires afférent aux opérations taxées et, au dénominateur, le chiffre d'affaires total.

68. L'exclusion, dans le cadre de ce calcul, du chiffre d'affaires afférent à la vente de «biens d'investissement utilisés par l'assujetti dans son entreprise», prévue à l'article 19, paragraphe 2, de la sixième directive, prend alors tout son sens. Le produit de la vente de tels biens doit être exclu dudit calcul, parce qu'une telle vente revêt, en principe, un caractère exceptionnel ou, à tout le moins, inhabituel. Par conséquent, elle ne nécessite pas une utilisation des biens et des services à usage mixte d'une manière qui soit proportionnelle au chiffre d'affaires qu'elle génère. L'inclusion de ce chiffre d'affaires dans le calcul du prorata de déduction fausserait donc le résultat de celui-ci, en ce sens qu'il ne refléterait plus la part respective d'utilisation des biens et des services affectés à un usage mixte pour les activités taxées et les activités exonérées.

69. Cette analyse se trouve corroborée par l'arrêt du 11 juillet 1996, Régie dauphinoise (12), dans lequel la Cour a explicité les motifs pour lesquels l'article 19, paragraphe 2, de la sixième directive prévoit également que, pour le calcul du prorata de déduction, il doit être fait abstraction du montant du chiffre d'affaires afférent aux opérations accessoires immobilières ou financières. Selon la Cour, si tous les résultats des opérations financières de l'assujetti ayant un lien avec une activité imposable devaient être inclus dans le dénominateur de la fraction utilisée pour le calcul du prorata, même lorsque l'obtention de tels résultats n'implique aucun emploi de biens ou de services pour lesquels la TVA est due ou, du moins, n'en implique qu'une utilisation très limitée, le calcul de la déduction serait faussé.

70. L'exclusion du chiffre d'affaires afférent à la vente de biens d'investissement ainsi que celle du chiffre d'affaires généré par des opérations accessoires sont donc justifiées par le fait que de telles opérations ne correspondent pas à l'activité habituelle de l'assujetti.

71. Cette justification, comme les requérantes dans le litige au principal le soulignent, était d'ailleurs clairement exprimée dans l'exposé des motifs de la proposition de sixième directive du Conseil, présentée par la Commission le 29 juin 1973 (13).

72. La notion de «biens d'investissement», visée à l'article 19 de la sixième directive, ne doit donc pas inclure des biens dont l'acquisition puis la vente font partie intégrante de l'activité habituelle de l'assujetti soumise à la TVA. En effet, lorsque cette acquisition et cette cession font partie de cette activité habituelle, elles nécessitent l'utilisation des biens et des services acquis par l'assujetti pour l'exercice de ses activités taxées. Le chiffre d'affaires afférent à la cession de tels biens doit donc être pris en compte dans le calcul du prorata de déduction afin que celui-ci puisse refléter les activités régulières de l'assujetti et, partant, la part d'utilisation pour les activités taxées des biens et des services affectés à un usage mixte. À défaut, cette part d'utilisation ne permettrait pas à l'assujetti d'obtenir le remboursement de la TVA à laquelle il est en droit de prétendre et l'objectif de neutralité du système communautaire de TVA ne serait pas atteint.

73. Dans l'affaire au principal, il ressort des indications fournies par la juridiction de renvoi que l'achat et la vente des véhicules donnés en location étaient organisés de manière professionnelle et systématique et que le produit attendu de la vente était pris en compte dans la fixation du montant du loyer. Il s'ensuit que la vente de ces véhicules ne présentait pas le caractère d'une activité accessoire, mais constituait bien une activité habituelle et régulière. Le nombre de véhicules vendus par Erhvervsfinans en 1998, ainsi que le relève la Commission, confirme bien cette analyse.

74. Dans ces conditions, il ne paraît pas contestable que les frais généraux engagés par cette entreprise pour ses locaux professionnels, son mobilier de bureau, son outil informatique, son téléphone, la vérification de ses comptes, etc., ont également servi à la réalisation de ces ventes. Il paraît donc justifié que le chiffre d'affaires afférent à celles-ci soit pris en compte dans le calcul du prorata de déduction afin que l'assujetti soit effectivement déchargé de la part de TVA grevant les frais généraux ayant servi à l'exercice de cette activité taxée.

75. C'est pourquoi nous proposerons de répondre à la question examinée que l'expression «biens d'investissement utilisés par l'assujetti dans son entreprise», figurant à l'article 19, paragraphe 2, de la sixième directive, doit être interprétée en ce sens qu'elle n'englobe pas les biens qu'une entreprise de crédit-bail achète en vue, d'une part, de les louer et, d'autre part, de les revendre à l'expiration des contrats de crédit-bail, dès lors que la vente de ces biens au terme de la location fait partie intégrante des activités économiques habituelles de cette entreprise.

IV – Conclusion

76. Au vu des considérations qui précèdent, nous proposons de répondre ce qui suit à la question préjudicielle posée par le Højesteret:

«L'expression 'biens d'investissement utilisés par l'assujetti dans son entreprise', figurant à l'article 19, paragraphe 2, de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme, doit être interprétée en ce sens qu'elle n'englobe pas les biens qu'une entreprise de crédit-bail achète en vue, d'une part, de les louer et, d'autre part, de les revendre à l'expiration des contrats de crédit-bail, dès lors que la vente de ces biens au terme de la location fait partie intégrante des activités économiques habituelles de cette entreprise.»

1 – Langue originale: le français.

2 – Directive du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme (JO L 145, p. 1, ci-après la «sixième directive»).

3 – Ci-après «Erhvervsfinans».

4 – 51/76, Rec. p. 113.

5 – Directive du 11 avril 1967, en matière d’harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d’affaires – Structure et modalités d’application du système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO 1967, 71, p. 1303, ci-après la «deuxième directive»). En vertu de l’article 17 de cette directive, les États membres avaient la possibilité d’exclure, pour une période transitoire, totalement ou partiellement, les biens d’investissement du régime de déduction.

6 – Arrêt du 30 mars 2006, Uudenkaupungin Kaupunki (C-184/04, Rec. p. I-3039, point 25).

7 – Voir également, en ce sens, arrêt du 15 décembre 2005, Centralan Property (C-63/04, Rec. p. I-11087, point 55).

8 – Point 12.

9 – Point 17.

10 – Voir, notamment, arrêt du 15 juillet 2004, Harbs (C-321/02, Rec. p. I-7101, point 28 et jurisprudence citée). Voir, pour une application récente, arrêt du 25 octobre 2007, CO.GE.P (C-174/06, non encore publié au Recueil, point 30).

11 – Arrêt du 22 juin 1993, Sofitam (C-333/91, Rec. p. I-3513, point 10).

12 – C-306/94, Rec. p. I-3695, point 21.

13 – Proposition de sixième directive du Conseil en matière d’harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d’affaires – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme (*Bulletin des Communautés européennes*, supplément 11/73). Selon cette proposition, l’article 19, paragraphe 2, était justifié ainsi:

«Les éléments visés dans ce paragraphe doivent être exclus du calcul du prorata, afin d’éviter qu’ils puissent en fausser la signification réelle dans la mesure où de tels éléments ne reflètent pas l’activité professionnelle de l’assujetti. Tel est le cas de ventes de biens d’investissement et des opérations immobilières ou financières qui ne sont effectuées qu’à titre accessoire, c’est-à-dire qui n’ont qu’une importance secondaire ou accidentelle par rapport au chiffre d’affaires global de l’entreprise. Ces opérations ne sont d’ailleurs exclues que si elles ne relèvent pas de l’activité professionnelle habituelle de l’assujetti» (p. 20).