

62013CC0092

CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL

MME ELEANOR SHARPSTON

présentées le 10 avril 2014 ( 1 )

Affaire C-92/13

Gemeente 's-Hertogenbosch

[demande de décision préjudicielle

formée par le Hoge Raad der Nederlanden (Pays-Bas)]

«Taxe sur la valeur ajoutée — Opérations imposables — Livraison effectuée à titre onéreux — Première occupation, par une municipalité, d'un bien immobilier construit pour son compte sur un terrain lui appartenant — Activités en tant qu'autorité publique et en tant qu'assujetti»

1.

Une municipalité (qui, aux termes de l'article 4, paragraphe 5, de la sixième directive 77/388/CEE ( 2 ), n'est pas considérée comme assujettie pour les activités ou opérations qu'elle accomplit en tant qu'autorité publique) a commandé la construction d'un nouveau bâtiment à usage de bureaux sur un terrain lui appartenant. Elle s'est vue facturer la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA») sur les travaux de construction. L'immeuble est utilisé principalement pour l'accomplissement de ses activités en tant qu'autorité publique, mais également pour des activités économiques, tant imposables qu'exonérées. Pour des motifs qui semblent liés à la mise en place d'un fonds national de compensation pour la TVA qui lui permet de se délester de la taxe en amont, la municipalité souhaite que sa première occupation du bâtiment soit assimilée à une livraison effectuée à elle-même imposable (ci-après la «livraison à soi-même»). L'administration fiscale n'est pas de cet avis. Le Hoge Raad der Nederlanden (Cour suprême des Pays-Bas) s'interroge sur le point de savoir si, en l'espèce, l'assimilation à une livraison à soi-même est conforme à la sixième directive.

Le cadre juridique

La sixième directive

2.

L'article 2, paragraphe 1, de la sixième directive dispose que «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» sont soumises à la TVA.

3.

L'article 4, paragraphes 1 et 2, de cette directive définit un assujetti comme quiconque accomplit, d'une façon indépendante et quel qu'en soit le lieu, toute activité économique, quels que soient les buts ou les résultats de cette activité. Parmi ces activités figurent toutes les activités de producteur, de commerçant ou de prestataire de services, y compris «l'exploitation d'un bien

corporel ou incorporel en vue d'en retirer des recettes ayant un caractère de permanence».

4.

Selon l'article 4, paragraphe 5, les États, les régions, les départements, les communes et les autres organismes de droit public ne sont, normalement, pas considérés comme des assujettis pour les activités ou opérations qu'ils accomplissent en tant qu'autorités publiques, même lorsque, à l'occasion de ces activités ou opérations, ils perçoivent des droits, redevances, cotisations ou rétributions. Toutefois, lorsqu'ils effectuent de telles activités ou opérations, ils doivent être considérés comme des assujettis pour ces activités ou opérations dans la mesure où leur non-assujettissement conduirait à des distorsions de concurrence d'une certaine importance. En outre, ils ont la qualité d'assujettis lorsqu'ils effectuent les opérations (qui sont toutes de nature commerciale ou économique) énumérées à l'annexe D de la sixième directive.

5.

L'article 5, paragraphe 1, définit la livraison d'un bien comme étant «le transfert du pouvoir de disposer d'un bien corporel comme un propriétaire». Aux termes de l'article 5, paragraphe 5, les États membres peuvent considérer la délivrance de certains travaux immobiliers comme une livraison. L'article 5, paragraphe 6, dispose que «le prélèvement par un assujetti d'un bien de son entreprise pour ses besoins privés [...] ou, plus généralement, qu'il affecte à des fins étrangères à son entreprise», est également assimilé à une livraison effectuée à titre onéreux lorsque la TVA en amont fait l'objet d'un droit à déduction complète ou partielle.

6.

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

7.

L'article 6, paragraphe 1, définit une prestation de services comme «toute opération qui ne constitue pas une livraison d'un bien au sens de l'article 5». En vertu de l'article 6, paragraphe 2, sous a), cette notion comprend «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». L'article 6, paragraphe 3, permet aux États membres, dans certaines circonstances, d'assimiler à une prestation de services effectuée à titre onéreux l'exécution, par un assujetti, d'un service pour les besoins de son entreprise, dans le cas où l'exécution d'un tel service par un autre assujetti ne lui ouvrirait pas droit à la déduction complète de la TVA.

8.

Les opérations (fictives) relevant de l'article 5, paragraphes 6 et 7, et de l'article 6, paragraphes 2 et 3, sont parfois désignées par l'expression «livraisons (ou prestations, selon le cas) à soi-même».

9.

Conformément à l'article 11, A, paragraphe 1, sous b) et c), pour les opérations visées à l'article 5, paragraphes 6 et 7, la base d'imposition est constituée par le prix d'achat des biens ou de biens similaires ou, à défaut de prix d'achat, par le prix de revient, déterminés au moment où

s'effectuent ces opérations, et, pour les opérations visées à l'article 6, paragraphe 2, elle est constituée par le montant des dépenses engagées par l'assujetti pour l'exécution de la prestation de services.

10.

Aux termes de l'article 17, paragraphe 1, le droit à déduction prend naissance au moment où la taxe déductible devient exigible. L'article 17, paragraphe 2, précise que, 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 notamment la TVA due ou acquittée 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 [article 17, paragraphe 2, sous a)] ainsi que la TVA due conformément à l'article 5, paragraphe 7, sous a), et à l'article 6, paragraphe 3 [article 17, paragraphe 2, sous c)].

11.

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 la déduction de la TVA et des opérations n'ouvrant pas droit à sa déduction, l'article 17, paragraphe 5, dispose que «la déduction n'est admise que pour la partie de la taxe sur la valeur ajoutée qui est proportionnelle au montant afférent aux premières opérations» (les modalités d'application étant énoncées à l'article 19). Ce prorata de déduction est déterminé pour l'ensemble des opérations effectuées par l'assujetti. L'article 20 prévoit la régularisation des déductions, le cas échéant, notamment lorsque la déduction est supérieure ou inférieure à celle que l'assujetti était en droit d'opérer ou lorsque des modifications des éléments pris en considération pour la détermination du montant des déductions sont intervenues. En ce qui concerne les biens d'investissement, une régularisation est opérée pendant une période de cinq années. En ce qui concerne les biens immobiliers, la durée de cette période peut être portée jusqu'à vingt ans.

Jurisprudence relative aux livraisons à soi-même au sens de l'article 5, paragraphe 7, sous a), de la sixième directive

12.

Dans l'arrêt *Gemeente Vlaardingen* ( 3 ), dans lequel une municipalité avait confié à des sous-traitants externes le remplacement du revêtement de gazon naturel des terrains de sport qui lui appartenaient (les «matières fournies») par un revêtement artificiel, la Cour a notamment indiqué ce qui suit:

«25

[L]’article 5, paragraphe 7, sous a), [de la sixième directive] concernait des situations dans lesquelles le mécanisme de déduction prévu, en règle générale, par la sixième directive ne pouvait s’appliquer. Dans la mesure où des biens sont utilisés aux fins d’une activité économique taxée en aval, une déduction de la taxe ayant grevé ces biens en amont s’impose afin d’éviter une double imposition. Lorsque, en revanche, des biens acquis par un assujetti sont utilisés pour les besoins d’opérations exonérées, il ne saurait y avoir déduction de la taxe ayant grevé ces biens en amont (voir, notamment, arrêts du 30 mars 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, Rec. p. I-3039, point 24; du 12 février 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, C-515/07, Rec. p. I-839, point 28, et du 16 février 2012, Eon Aset Menidjunt, C-118/11, point 44). [...] [L]’article 5, paragraphe 7, sous a), de la sixième directive concernait notamment cette hypothèse dans laquelle une déduction, en aval, d’un montant de TVA payé en amont est exclue, l’activité économique exercée en aval étant exonérée de TVA.

26

En particulier, [...] [l’article 5, paragraphe 7, sous a), de la sixième directive] permettait aux États membres d’aménager leur législation fiscale de manière à ce que les entreprises qui sont, en raison du fait qu’elles exercent une activité exonérée de TVA, dans l’impossibilité de déduire la TVA qu’elles ont payée lors de l’acquisition de leurs biens d’entreprise, ne subissent pas un désavantage par rapport aux concurrents qui exercent la même activité au moyen de biens qu’ils ont obtenus sans paiement de TVA en produisant ceux-ci eux-mêmes ou, de manière plus générale, en les obtenant ‘dans le cadre de [leur] entreprise’. Pour que ces concurrents soient soumis à la même charge fiscale que celle pesant sur les entreprises qui ont acquis leurs biens auprès d’un tiers, l’article 5, paragraphe 7, sous a), de la sixième directive donnait la faculté aux États membres d’assimiler l’affectation, aux besoins de l’exercice des activités exonérées de l’entreprise, de biens obtenus dans le cadre de l’entreprise, à une livraison de biens effectuée à titre onéreux au sens des articles 2, paragraphe 1, et 5, paragraphe 1, de cette directive, et de soumettre donc ladite affectation à la TVA.

27

Afin que cette faculté [...] puisse être employée d’une façon qui élimine effectivement toute inégalité en matière de TVA entre les assujettis qui ont acquis leurs biens auprès d’un autre assujetti et ceux qui les ont acquis dans le cadre de leur entreprise, il convient [...] de comprendre les termes ‘bien produit, construit, extrait, transformé, [...] dans le cadre de son entreprise’ en ce sens qu’ils couvrent non seulement les biens intégralement produits, construits, extraits ou transformés par l’entreprise concernée elle-même, mais, aussi, ceux produits, construits, extraits ou transformés par un tiers au moyen de matières mises à disposition par ladite entreprise.»

13.

La Cour a jugé que l’article 5, paragraphe 7, sous a), de la sixième directive, lu en combinaison avec l’article 11, A, paragraphe 1, sous b), de cette directive, doit être interprété en ce sens que «l’affectation par un assujetti, aux besoins d’une activité économique exonérée de TVA, de terrains dont il est propriétaire et qu’il a fait transformer par un tiers peut faire l’objet d’une imposition au titre de la TVA ayant pour base la somme de la valeur du sol supportant ces terrains et des coûts de transformation de ceux-ci, pour autant que ledit assujetti n’a pas encore acquitté la TVA afférente à cette valeur et à ces coûts, et pourvu que les terrains en cause ne relèvent pas de l’exonération prévue à l’article 13, B, sous h), de ladite directive» (qui concerne «les livraisons de biens immeubles non bâtis autres que celles des terrains à bâtir»).

14.

La Cour avait précédemment jugé, au point 33 de l'arrêt *Uudenkaupungin kaupunki* ( 4 ), s'agissant des activités d'une municipalité qui n'était pas exclue du champ d'application du système de la TVA au sens de l'article 4, paragraphe 5, de la sixième directive, que «les articles 5, paragraphe 6, et 6, paragraphe 2, ne [trouvent] à s'appliquer que dans le cas d'une réaffectation du bien concerné à un usage privé mais non dans le cas de la réaffectation de ce bien aux fins d'une activité exonérée».

Jurisprudence relative à l'affectation d'un bien à usage mixte

15.

La jurisprudence constante de la Cour relative à l'affectation d'un bien à usage mixte à la fois au patrimoine d'entreprise et au patrimoine privé est résumée dans l'arrêt *Van Laarhoven* ( 5 ), le plus récent en la matière:

«25

[...] en cas d'utilisation d'un bien d'investissement à des fins tant professionnelles que privées, l'assujetti 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 (voir 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).

26

Si l'assujetti choisit de traiter un bien d'investissement utilisé à la fois à des fins professionnelles et à des fins privées comme un bien de l'entreprise, la TVA due en amont sur l'acquisition de ce bien est en principe intégralement et immédiatement déductible (voir arrêts précités *Charles et Charles-Tijmens*, point 24, ainsi que *Wollny*, point 22) [ ( 6 )].

27

Cependant, dans un tel cas, le droit à la déduction complète et immédiate de la TVA acquittée lors de l'acquisition entraîne l'obligation correspondante de payer la TVA sur l'utilisation privée du bien de l'entreprise (voir arrêts précités *Charles et Charles-Tijmens*, point 30, ainsi que *Wollny*, point 24). À cette fin, l'article 6, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive assimile l'utilisation à des fins privées à une prestation de services effectuée à titre onéreux, de sorte que l'assujetti doit, conformément à l'article 11, A, paragraphe 1, sous c), de la même directive, verser la TVA sur les dépenses afférentes à cette utilisation (voir arrêt du 8 mai 2003, *Seeling*, C-269/00, Rec. p. I-4101, points 42 et 43).»

16.

L'avantage que peut retirer l'assujetti en procédant de cette manière a été expliqué au point 74 des conclusions de l'avocat général *Jacobs* dans l'affaire *Charles et Charles-Tijmens*, précitée:

«[...] bien que la consommation privée de l'assujetti soit soumise à la TVA comme le serait celle de n'importe quel autre consommateur privé, il peut, dans certains cas, retirer certains avantages fiscaux de l'application des articles 5, paragraphe 6, et 6, paragraphe 2, notamment:

—  
parce que la déduction est immédiate alors que l'imposition est différée et échelonnée sur toute la période d'utilisation privée, ce qui dégage un éventuel avantage en termes de trésorerie;

—  
parce que la TVA est calculée sur le coût des biens ou des services utilisés lequel sera probablement inférieur au prix auquel une personne privée aurait pu les acquérir auprès d'une autre entreprise;

—  
parce que, dans le cas de biens d'investissement, et notamment dans le cas de biens immobiliers, le coût que la fourniture du 'service' d'utilisation des biens ou immeubles représente pour l'assujetti (de même, par conséquent, que la taxe d'aval) peut être particulièrement bas par rapport au coût d'acquisition (et, partant, au montant de la taxe d'amont déductible), de sorte que l'utilisation privée entraînera effectivement une charge fiscale réduite, avantage susceptible d'augmenter avec la proportion d'utilisation privée.»

17.

Toutefois, dans l'arrêt Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (ci-après l'«arrêt VNLTO») ( 7 ), la Cour a considéré, en substance, que les principes régissant la faculté d'affecter des biens d'investissement à la fois au patrimoine d'entreprise et au patrimoine privé (autrement dit, tant au patrimoine utilisé en qualité d'assujetti qu'au patrimoine utilisé en tant que personne privée) ne sauraient s'appliquer à une situation dans laquelle un assujetti exerce à la fois des activités économiques qui relèvent du champ d'application du régime de la TVA et des activités non économiques qui échappent à ce régime. Par conséquent, les articles 6, paragraphe 2, sous a), et 17, paragraphe 2, de la sixième directive n'étaient pas applicables à l'utilisation de biens et de services affectés à l'entreprise pour les besoins d'opérations autres que les opérations taxées réalisées par l'assujetti, dès lors que la TVA due au titre de l'acquisition de ces biens et services et se rapportant à de telles opérations n'était pas déductible.

18.

À la différence des faits ayant donné lieu à l'arrêt Charles et Charles-Tijmens, précité, qui portait sur «un bien immobilier affecté au patrimoine de l'entreprise avant d'être affecté, pour partie, à une utilisation privée, par définition totalement étrangère à l'entreprise de l'assujetti», les circonstances de l'affaire VNLTO, précitée, concernaient «des opérations autres que les opérations taxées de la VNLTO, consistant à assurer la défense des intérêts généraux des membres de cette dernière et ne pouvant être considérées, en l'occurrence, comme étrangères à l'entreprise, étant donné qu'elles constituaient l'objet social principal de cette association» ( 8 ).

Le droit néerlandais

19.

En vertu de l'article 3, paragraphe 1, de la loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires (Wet op de

Omzetbelasting), telle qu'elle était en vigueur en 2002, sont des livraisons de biens, notamment:

«c)

la livraison d'immeubles par celui qui les a produits à l'exception des terrains non bâtis autres que les terrains à bâtir,

[...]

h)

le fait de disposer, pour les besoins de son entreprise, de biens produits dans sa propre entreprise, dans des cas où, si les biens étaient acquis d'un entrepreneur, la taxe grevant ces biens ne pourrait pas, ou pas complètement, donner lieu à déduction; sont assimilés à des biens produits dans sa propre entreprise des biens qui sont produits sur commande avec mise à disposition de matières, y compris le sol; sont exemptés de l'application de la présente lettre h) les terrains non bâtis autres que les terrains à bâtir [...]» ( 9 ).

20.

Selon l'article 11, paragraphe 1, sous a), 1), de la même loi, sont exonérées de la TVA, d'une part, la livraison de biens immobiliers et la cession de droits auxquels ces biens sont soumis, à l'exception de la livraison d'un bâtiment ou d'une partie d'un bâtiment et du terrain sur lequel il est construit, effectuée au plus tard deux ans après sa première occupation, ainsi que, d'autre part, la livraison d'un terrain à bâtir.

21.

Aux termes de l'article 3, paragraphe 1, sous a), de l'arrêté réglementaire relatif à la taxe sur le chiffre d'affaires (Uitvoeringsveschikking Omzetbelasting), tel qu'il était en vigueur en 2002, les autorités publiques sont considérées comme assujetties pour les livraisons de biens immeubles ( 10 ).

22.

La loi relative au fonds de compensation pour la TVA (Wet op het BTW?compensatiefonds) est entrée en vigueur le 1er janvier 2003. L'article 2 de cette loi institue un fonds de compensation pour la TVA au sein du ministère des Finances. En vertu de l'article 3, les organismes de droit public ont droit à une contribution versée par ce fonds en vue de financer la taxe sur le chiffre d'affaires qui leur est facturée pour des biens ou des services utilisés à des fins étrangères à leur entreprise. En vertu de l'article 13, paragraphe 1, sous a), ce droit à contribution est exclu pour les livraisons effectuées avant l'entrée en vigueur de cette loi.

Les faits à l'origine du litige, la procédure au principal et la question préjudicielle

23.

La Gemeente 's?Hertogenbosch (commune de 's?Hertogenbosch, ci-après la «Gemeente») est une collectivité locale qui, en tant que telle, n'est pas considérée, en vertu de l'article 4, paragraphe 5, de la sixième directive, comme assujettie pour les activités ou opérations qu'elle accomplit en tant qu'autorité publique. Toutefois, elle accomplit également certaines activités et opérations économiques, tant taxées qu'exonérées.

24.

Elle bénéficie donc, en principe, d'un droit à la déduction de la taxe due en amont pour les biens et services acquis pour les besoins de ses activités économiques imposables, mais pas pour ceux acquis pour les besoins de ses activités exercées en sa qualité d'autorité publique ou de ses activités économiques exonérées.

25.

En 2000, la Gemeente a commandé la construction d'un immeuble à usage de bureaux sur un terrain lui appartenant ( 11 ). Dans sa déclaration de TVA pour le mois de juillet 2002 (avant la mise en place du fonds de compensation pour la TVA) figurait le montant de 287999 euros facturés au titre de la taxe en amont sur les travaux de construction. Elle a occupé le bâtiment pour la première fois le 1er avril 2003 (après la constitution du fonds).

26.

L'utilisation du bâtiment par la Gemeente se faisait selon la répartition suivante: à 94 % pour des activités accomplies en tant qu'autorité publique (ne relevant pas du système de la TVA et, par conséquent, n'ouvrant pas de droit à la déduction de la taxe en amont), à 5 % pour des activités économiques taxées (soumises à la TVA et ouvrant un droit à la déduction de la taxe en amont) et à 1 % pour des activités économiques exonérées (soumises à la TVA mais n'ouvrant pas de droit à la déduction de la taxe en amont) ( 12 ).

27.

Il ressort des observations de la Gemeente qu'elle avait initialement choisi, conformément à la jurisprudence de la Cour en matière d'affectation des biens à usage mixte ( 13 ), d'affecter le bâtiment à son patrimoine d'«entreprise» en vue de bénéficier d'un droit à déduction complète de la TVA en amont pendant la construction. Toutefois, elle est ultérieurement parvenue à la conclusion que, au vu de l'arrêt VNLTO ( 14 ), précité, une telle affectation n'était plus envisageable dans son cas, si bien qu'elle a abandonné cette approche.

28.

La Gemeente souhaite toujours déduire la totalité des 287999 euros facturés à titre de taxe en amont sur les biens ou services acquis en 2002 mais en invoquant, cette fois, en substance, le fait que la première occupation du bâtiment en 2003 constituait une livraison à elle-même imposable, conformément à l'article 3, paragraphe 1, sous h), de la loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires et à l'article 5, paragraphe 7, sous a), de la sixième directive; en conséquence, elle soutient que les biens acquis en amont en 2002 étaient destinés aux besoins d'une livraison en aval taxable, donnant ainsi immédiatement naissance à un droit à déduction complète.

29.

L'administration fiscale ne partage pas cette analyse. Elle considère que seuls les 6 % de la taxe en amont facturée en 2002, correspondant à la proportion des activités de la Gemeente qui relèvent du champ d'application du régime de la TVA, peuvent être déduits.

30.

Le Hoge Raad der Nederlanden, saisi du litige en cassation, envisage quatre interprétations possibles de la sixième directive ( 15 ), mais se demande laquelle d'entre elles est la solution

correcte. Il pose donc à la Cour la question suivante:

«L'article 5, paragraphe 7, sous a), de la sixième directive doit-il être interprété en ce sens qu'est considérée comme une livraison effectuée à titre onéreux la situation dans laquelle une municipalité occupe pour la première fois un immeuble qu'elle a fait construire sur son propre terrain et qu'elle va utiliser à 94 % pour ses activités en tant qu'autorité publique et à 6 % pour ses activités en tant qu'assujetti, dont 1 % pour des prestations exonérées n'ouvrant pas droit à déduction?»

Les différents points de vue

31.

Outre la propre analyse du Hoge Raad der Nederlanden, telle qu'elle ressort de la décision de renvoi, des observations ont été présentées par la Gemeente, les gouvernements grec et néerlandais ainsi que la Commission européenne, qui ont tous présenté des observations orales lors de l'audience du 22 janvier 2014.

32.

En substance, deux approches générales sont proposées à la Cour.

33.

La première (que je désignerai comme «l'approche dite de la livraison à soi-même» et qui réunit trois des quatre interprétations possibles proposées par le Hoge Raad der Nederlanden) repose sur l'hypothèse que les faits de l'affaire au principal relèvent du champ d'application de l'article 5, paragraphe 7, sous a), de la sixième directive. Cette hypothèse est partagée par les gouvernements grec et néerlandais et sert également de fondement à la thèse actuellement défendue par la Gemeente.

34.

La deuxième approche (que je nommerai «l'approche dite de l'affectation») part du principe que, en 2002, la Gemeente a réparti l'affectation du bâtiment entre son patrimoine «d'entreprise» et son patrimoine «privé», déterminant ainsi son régime de TVA ultérieur, et que l'article 5, paragraphe 7, sous a), ne s'applique pas. C'est la thèse que retient la Commission et il semble que ce soit celle que la Gemeente avait initialement adoptée. Elle ne saurait toutefois se distinguer complètement de l'approche dite de la livraison à soi-même; dans certaines circonstances, une combinaison des deux approches est envisageable (voir point 39 des présentes conclusions).

35.

Selon l'approche dite de la livraison à soi-même, la Gemeente est considérée comme ayant «produit» le bâtiment elle-même en 2002 (elle a en effet contribué à la construction finale en mettant à disposition le terrain et la façade originale, réalisant l'acquisition des autres biens et services auprès de tiers) et comme se l'étant par la suite «livré» à elle-même, à la première occupation en 2003, tel que cela est prévu par l'article 5, paragraphe 7, sous a), de la sixième directive.

36.

Selon la première variante de cette thèse proposée par le Hoge Raad der Nederlanden, la TVA facturée pour les biens acquis en 2002 devrait être déductible à raison de 6 %, à savoir la

proportion dans laquelle le bâtiment a été finalement utilisé pour des besoins «d'entreprise». Il conviendrait alors d'écartier, aux fins d'imposition et de déduction de la TVA, la livraison effectuée par la Gemeente à elle-même en 2003, dans la mesure où elle ne concernait que la même proportion (négligeable) que celle de l'utilisation du bâtiment pour des besoins «d'entreprise». Une telle variante n'est privilégiée dans aucune des observations déposées devant la Cour.

37.

Selon la deuxième des trois variantes proposées par le Hoge Raad der Nederlanden, la TVA sur les biens acquis en 2002 devrait être entièrement déductible, en raison de leur utilisation pour une opération taxée en aval, à savoir la livraison effectuée par la Gemeente à elle-même en 2003, pour laquelle la TVA devrait être également pleinement exigible. Ensuite, la TVA grevant cette dernière livraison serait déductible à hauteur de 5 % (correspondant aux 5 % d'activité économique taxée), les 95 % restants (correspondant aux 94 % que représente son activité en tant qu'autorité publique et à 1 % d'activité économique exonérée) n'étant pas déductibles. Cela concorde avec la thèse actuellement retenue par la Gemeente. La Commission l'accepte également comme une interprétation possible, sans pour autant la privilégier. Toutefois, la Commission est d'avis que, si cette variante de l'approche dite de la livraison à soi-même devait être jugée correcte, il conviendrait de la combiner avec l'approche dite de l'affectation en assimilant l'utilisation ultérieure du bâtiment par la Gemeente pour les besoins de ses activités en tant qu'autorité publique à une utilisation à des fins étrangères à celles de son «entreprise», au sens de la sixième directive, et, dès lors, à une prestation de services taxée effectuée à titre onéreux, conformément à l'article 6, paragraphe 2, sous a), de ladite directive.

38.

D'après la troisième variante proposée par le Hoge Raad der Nederlanden, la livraison effectuée par la Gemeente à elle-même en 2003 devrait être considérée comme une livraison taxable uniquement à mesure de l'affectation du bâtiment aux fins de son «entreprise», à savoir 6 %; par conséquent, la taxe en amont pesant sur les biens acquis en 2002 ne devrait être déductible que dans la même proportion. Cette variante coïncide, dans les grandes lignes, avec les thèses des gouvernements grec et néerlandais.

39.

Selon l'approche dite de l'affectation, il y a lieu de considérer que la Gemeente a acquis les biens en 2002 auprès de tiers et les a affectés (y compris le bâtiment les incorporant) à son patrimoine d'entreprise, ouvrant ainsi un droit à la déduction de la totalité de la TVA en amont. Ayant par la suite utilisé l'immeuble à concurrence de 94 % à des fins pour lesquelles elle s'est comportée en tant que non-assujetti et donc en tant que consommateur final, il conviendrait que la Gemeente se facture à elle-même la TVA non déductible au titre des coûts engagés pour la mise à disposition du bâtiment à de telles fins, conformément à l'article 6, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive. Les 6 % restants de la déduction initiale devraient faire l'objet d'une répartition entre l'utilisation destinée à des opérations d'entreprise exonérées, pour 1 %, et l'utilisation pour des opérations taxées, pour 5 %. La Commission estime, à titre subsidiaire, que cette approche pourrait être appliquée à partir de la livraison effectuée par la Gemeente à elle-même en 2003, conformément à l'article 5, paragraphe 7, sous a), pour autant qu'il soit constaté qu'une telle livraison a bien eu lieu (voir point 37 des présentes conclusions).

40.

L'approche dite de l'affectation n'est pas envisagée en tant que telle par le Hoge Raad der Nederlanden, qui considère néanmoins qu'il est possible que l'application de l'article 5,

paragraphe 7, sous a), de la sixième directive soit totalement exclue, dans la mesure où il n'existe aucune disposition prévoyant un mécanisme de déduction destiné aux autorités publiques qui se rattache à cet article; si tel était le cas, l'approche dite de l'affectation serait naturellement envisageable. Cette approche est, toutefois, l'interprétation que retient la Commission et il semble qu'elle corresponde à l'argument principal initialement soutenu par la Gemeente. La difficulté – qui a été soulignée notamment par le gouvernement néerlandais mais également reconnue par la Gemeente – est de savoir, eu égard à l'arrêt VNLTO, précité, s'il est possible d'appliquer la jurisprudence de la Cour relative à l'affectation à la fois au patrimoine d'entreprise et au patrimoine privé à des faits tels que ceux de l'affaire au principal. La Commission ne voit pas la même difficulté à cet égard ( 16 ).

## Appréciation

### Importance du fonds de compensation pour la TVA

41.

Il semble ressortir des observations déposées dans cette affaire que les raisons pour lesquelles la Gemeente défend l'interprétation qui est désormais la sienne sont liées à la création du fonds de compensation pour la TVA, le 1er janvier 2003. S'il était possible d'obtenir de ce fonds une compensation pour la TVA non déductible acquittée en 2003, il n'en était pas de même pour ce qui était de charges analogues acquittées en 2002. Il semble dès lors que la Gemeente ait intérêt à ce que la TVA facturée pour les biens acquis en 2002 soit intégralement déductible et que la TVA non déductible ne lui soit facturée qu'en 2003.

42.

Toutefois, initialement, les éléments du dossier ne faisaient pas clairement apparaître dans quelle mesure l'existence du fonds de compensation pour la TVA pouvait s'avérer pertinente au regard de l'analyse de la question préjudicielle. Il semblait possible que la compensation versée par ce fonds représente l'équivalent d'une déduction, ce qui aurait occasionné ainsi une distorsion du fonctionnement du système commun de TVA.

43.

Cette ambiguïté a été en très grande partie dissipée lors de l'audience. Tel que je comprends désormais le contexte, l'État néerlandais assure le financement des collectivités locales essentiellement au moyen du Gemeentefonds (le «fonds des communes»), dans lequel elles sont autorisées à puiser pour couvrir leurs frais, dans des limites définies selon certains critères, notamment leur taille et leur population. Jusqu'à la fin de l'année 2002, les municipalités recevaient des contributions forfaitaires de ce fonds pour l'ensemble de leurs dépenses, y compris, le cas échéant, la TVA. Le fonds de compensation pour la TVA a été dissocié du fonds des communes en 2003 – si bien que la TVA est désormais traitée séparément des dépenses exonérées de TVA – afin de garantir que la totalité de la TVA grevant les biens et services acquis pour les besoins des activités d'autorité publique, c'est-à-dire échappant entièrement au système de la TVA, et uniquement cette TVA, puisse faire l'objet d'un droit à compensation. Lors de l'audience, le gouvernement néerlandais a précisé (et la Commission a exprimé son accord) qu'il ne s'agissait pas là d'un système de nature fiscale mais d'une mesure budgétaire, simplement destinée à garantir un financement approprié aux collectivités locales pour couvrir leurs dépenses et à éliminer les distorsions de coûts entre prestations de services internes et prestations de services externalisées.

44.

Si cette interprétation est correcte, il ne me semble pas qu'une distorsion manifeste du système de la TVA puisse survenir entre le cas où la Gemeente serait autorisée à considérer les biens et services reçus en 2002 en amont comme étant destinés à une livraison imposable effectuée à elle-même en 2003 et le cas où elle n'y serait pas autorisée. Dans le premier cas, la TVA due sur les biens et services reçus serait déductible en 2002 et, par conséquent, ne serait pas prise en compte aux fins de la compensation à recevoir, pour cette année-là, du fonds des communes, alors que, en revanche, la TVA due au titre de la livraison effectuée par la Gemeente à elle-même ferait l'objet d'un droit à compensation de la part dudit fonds en 2003. Dans le deuxième cas, les coûts TVA comprise seraient pris en compte dans le calcul de la compensation à percevoir du fonds des communes en 2002, tandis que la TVA ne serait pas due en 2003.

45.

Dans ces circonstances, je n'examinerai pas davantage la pertinence du fonds de compensation pour la TVA et je propose à la Cour de ne pas s'y attarder non plus. Toutefois, dans le cas où la juridiction nationale jugerait que le recours au fonds de compensation pour la TVA est susceptible de produire un effet de distorsion sur le système de la TVA, il lui appartiendrait de tenir compte de cet effet et, le cas échéant, de saisir la Cour d'un nouveau renvoi préjudiciel sur toute question à cet égard.

Résultat final

46.

La Gemeente s'est vue facturer la TVA en amont en 2002 sur des biens et services acquis avec l'intention finale d'utiliser un immeuble à usage de bureaux pour ses activités exercées en tant qu'autorité publique (échappant au champ d'application du régime de la TVA et ne donnant, dès lors, aucun droit à la déduction de la taxe en amont) à concurrence de 94 %, pour des activités taxées (soumises à la TVA et ouvrant un droit à la déduction de la taxe en amont) à raison de 5 %, et pour des activités exonérées (soumises à la TVA mais n'ouvrant pas de droit à la déduction de la taxe en amont) à raison de 1 %.

47.

En définitive, il en découle que toute solution conforme au système de la sixième directive doit avoir pour effet que seule la part de 5 % d'utilisation du bâtiment destinée à des opérations en aval imposables bénéficie d'un droit à déduction, mais pas le reste ( 17 ).

48.

Il semble que le Hoge Raad der Nederlanden et toutes les parties ayant présenté des observations devant la Cour adhèrent à ce résultat final.

49.

La difficulté consiste à identifier le moyen correct d'atteindre ce résultat sur la base des différentes dispositions de la sixième directive et de la jurisprudence pertinente de la Cour, point sur lequel aucun consensus n'existe.

Pertinence de l'arrêt VNLTO

50.

La première question qu'il convient de se poser, à mon sens, est celle de savoir si l'approche dite de l'affectation doit être écartée à la lumière de l'arrêt VNLTO, précité ( 18 ). Si tel est le cas, il n'est pas nécessaire d'examiner davantage cette approche. Si tel n'est pas le cas, il y aura encore lieu de déterminer si l'approche dite de la livraison à soi-même trouve à s'appliquer et, dans l'affirmative, d'examiner dans quelle mesure ces deux approches pourraient être mutuellement compatibles.

51.

À la lecture de l'arrêt VNLTO, précité, il me paraît difficile d'être en désaccord avec la position de la Gemeente et du gouvernement néerlandais selon laquelle la Cour a effectivement jugé que, lorsqu'un assujetti réalise, dans le cadre de son entreprise, à la fois des opérations (qu'elles soient imposables ou exonérées) relevant du champ d'application du régime de la TVA et des opérations exclues de ce régime, la faculté et le mécanisme mis en évidence dans la jurisprudence relative à l'affectation des biens d'investissement à usage mixte ne s'appliquent pas. Bien que la motivation de l'arrêt eût pu être plus ample et plus claire, elle semble suivre l'analyse, plus complète, proposée par l'avocat général Mengozzi aux points 20 à 57 de ses conclusions dans ladite affaire. Je ne peux, en effet, que souscrire à l'affirmation selon laquelle l'expression « l'utilisation [...] pour les besoins privés [...] ou [l'utilisation] à des fins étrangères à [l']entreprise » figurant à l'article 6, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive ne s'étend pas de façon manifeste à une utilisation à des fins qui sont celles de l'entreprise mais qui échappent au champ d'application du régime de la TVA.

52.

L'arrêt VNLTO, précité, concernait une association d'entreprises agricoles, financée par les cotisations de ses membres et qui avait pour objet de promouvoir les intérêts du secteur agricole dans certaines parties des Pays-Bas. Cette activité, financée dans l'ensemble par des cotisations plutôt que par des rétributions spécifiques, n'était pas exercée à titre onéreux, échappant, de ce fait, au champ d'application du régime de la TVA. Toutefois, VNLTO effectuait également des prestations de services individuels au bénéfice tant de ses membres que de tiers, pour lesquelles elle émettait des factures et qui constituaient des prestations à titre onéreux relevant du régime de la TVA. La question examinée par la Cour était de savoir si l'article 6, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive pouvait s'appliquer à l'utilisation, pour les besoins d'opérations tombant hors du champ d'application du régime de la TVA, de biens et de services acquis par VNLTO et affectés à son patrimoine « d'entreprise ». La Cour a répondu par la négative. Les opérations en question ne pouvaient être considérées comme des opérations étrangères à l'entreprise « étant donné qu'elles constituent l'objet social principal de cette association » ( 19 ).

53.

La présente affaire concerne une collectivité locale qui n'est pas considérée comme assujettie à l'égard des activités ou opérations qu'elle exécute en tant qu'autorité publique et qui, dès lors, échappent au champ d'application du régime de la TVA. Il semble que ces activités en constituent l'« objet social principal ». En outre, elle propose des services, aussi bien taxés qu'exonérés, qui relèvent du champ d'application du régime de la TVA et à l'égard desquels elle est considérée comme assujettie.

54.

Il me semble que le même principe devrait s'appliquer dans les deux affaires.

55.

Je ne suis pas dissuadée de cette opinion par les arguments défendus par la Commission, à savoir: que l'arrêt VNLTO, précité, concernait des services, alors qu'en l'espèce, il est question de biens d'investissement; que dans ledit arrêt, si les activités ou opérations en cause tombaient hors du champ d'application du régime de la TVA, c'était en raison de l'absence de contrepartie financière spécifique, alors que, dans le cas d'espèce, la raison en est que la Gemeente n'est pas considérée comme assujettie; et que, dans l'arrêt Uudenkaupungin kaupunki ( 20 ), la Cour a estimé que les autorités publiques disposaient de la faculté d'affecter les biens d'investissement à usage mixte à leur patrimoine «d'entreprise».

56.

Premièrement, dans son arrêt VNLTO, précité, la Cour a fait clairement référence, tant dans les motifs que dans le dispositif, à des «biens et services» et je n'y trouve aucune indication qui permette d'affirmer que la notion de «biens» s'entendait uniquement comme des «biens autres que les biens d'investissement», l'avocat général Mengozzi étant parvenu, dans son analyse, à la conclusion ( 21 ) claire que l'article 6, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive ne s'appliquait pas aux faits de l'affaire en question même pour ce qui concernait les biens d'investissement. Deuxièmement, je ne considère pas que la raison justifiant que des activités ou opérations tombent en dehors du champ d'application du régime de la TVA puisse être pertinente pour déterminer si elles sont réalisées à des «fins étrangères à [l']entreprise»; ce qui importe, selon la jurisprudence VNLTO, c'est de savoir si elles relèvent de l'«objet social principal» de l'entité concernée. Enfin, rien ne permet d'affirmer que la Cour a admis, dans l'arrêt Uudenkaupungin kaupunki, précité, que les autorités publiques disposaient de la faculté de choisir d'affecter les biens d'investissement à usage mixte à leur patrimoine «d'entreprise». Le point 34 de l'arrêt, cité par la Commission, est rédigé en des termes généraux et porte sur une objection de nature générale soulevée par le gouvernement finlandais, alors que, au point 33, la Cour relève, sans équivoque, que «[l]es articles 5, paragraphe 6, et 6, paragraphe 2, ne pourraient trouver à s'appliquer que dans le cas d'une réaffectation du bien concerné à un usage privé mais non dans le cas de la réaffectation de ce bien aux fins d'une activité exonérée».

57.

Je considère donc que, dans les circonstances de l'espèce, la Gemeente ne disposait pas de la faculté d'affecter l'immeuble de bureaux à ses activités accomplies en tant qu'assujettie, pour ensuite assimiler son utilisation pour des activités exercées en tant qu'autorité publique, à une prestation de services à titre onéreux imposable.

L'article 5, paragraphe 7, sous a), de la sixième directive

58.

Il convient maintenant d'examiner si l'article 5, paragraphe 7, sous a), de la sixième directive trouve à s'appliquer et, dans l'affirmative, avec quel effet.

59.

Cette disposition offre aux États membres la faculté d'opérer un choix. Je suis cependant d'accord avec le gouvernement néerlandais que, dès l'instant où l'État membre fait usage de cette faculté – comme c'est le cas du Royaume des Pays-Bas –, le régime de la TVA choisi doit s'appliquer à

toute situation répondant aux critères définis dans cette disposition, conformément à la façon dont ceux-ci ont été transposés dans le droit national. À l'inverse, il va de soi qu'il ne doit pas être appliqué à des circonstances qui ne satisfont pas à ces critères.

60.

À la lecture de l'article 3, paragraphe 1, sous h), de la loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires, au regard de l'article 5, paragraphe 7, sous a), de la sixième directive et de la jurisprudence pertinente, j'estime que, lorsqu'un assujetti, cumulativement, i) produit des biens dans le cadre de son entreprise (ou met à disposition les matériaux, y compris le terrain, pour la production de biens sur commande) et ii) utilise les biens produits pour les besoins de son entreprise, et lorsque iii) l'acquisition de ces biens entièrement auprès d'un autre assujetti ne lui ouvrirait pas droit à la déduction complète de la TVA, leur utilisation pour les besoins de l'entreprise doit alors être assimilée à une livraison imposable.

61.

Ces trois conditions sont cumulatives: si elles sont toutes réunies, l'utilisation pour les besoins d'entreprise doit être assimilée à une livraison imposable; dans le cas contraire, elle ne peut pas l'être.

62.

Il me semble, à première vue, que ces conditions sont réunies dans le cas de la Gemeente. Le bâtiment à usage de bureaux a été érigé sur commande en utilisant (notamment) le terrain et la façade mis à disposition par la Gemeente – une situation qui est comparable à celle de l'affaire Gemeente Vlaardingen, précitée. Je considère, en outre, qu'il doit être considéré comme ayant été construit dans le cadre de l'«entreprise» de Gemeente et utilisé pour les besoins de cette entreprise; la notion d'«entreprise» au sens de l'article 5, paragraphe 7, de la sixième directive doit être la même que celle de l'article 6, paragraphe 2, dans des contextes parallèles de livraisons ou de prestations à soi-même. En outre, dès lors que le bâtiment a également été utilisé à des fins autres que des opérations imposables, il n'aurait pas été possible de déduire intégralement la TVA en amont s'il avait été acquis entièrement auprès d'un autre assujetti.

63.

La question se pose alors de savoir si cette analyse à première vue est remise en question au motif que l'utilisation du bâtiment a été affectée à raison de seulement 6 % aux besoins de l'«entreprise» de la Gemeente, en sa qualité d'assujettie.

64.

À mon sens, elle n'est pas remise en question. L'article 5, paragraphe 7, sous a), de la sixième directive avait pour souci d'éliminer les distorsions de concurrence qui se produiraient du fait que, lorsque la taxe en amont n'est pas totalement déductible, ceux qui produisent leurs propres biens en amont pourraient jouir d'un avantage par rapport à ceux qui doivent acquérir les mêmes biens en amont auprès d'un tiers, à moins que dans les deux cas les biens acquis en amont soient taxés de la même façon. Cette question ne dépend pas de valeurs déterminées. L'étendue de l'avantage n'est donc pas un facteur déterminant. En tout état de cause, elle ne saurait être évaluée en termes de proportion, l'avantage que représente 6 % d'un montant important de TVA pouvant être supérieur à celui procuré par 94 % d'une somme plus modeste.

65.

Il me semble donc que la prise de possession de l'immeuble de bureaux par la Gemeente (quel que soit le moment précis auquel ce fait a eu lieu), à la suite de sa construction pour laquelle des éléments ont été mis à disposition par la Gemeente, doit être assimilée à une livraison à elle-même imposable, telle qu'envisagée à l'article 5, paragraphe 7, sous a), de la sixième directive.

66.

Il est toutefois essentiel de rappeler qu'une telle assimilation n'a pas sa place dans le cas où l'ensemble des biens ou services est simplement acquis auprès d'un autre assujetti pour être ensuite affecté à une utilisation particulière, quelle qu'elle soit. Dans le système commun de TVA, rien ne justifie de considérer une seule et même livraison ou prestation, dans un premier temps, comme une acquisition (entièrement taxée et dont la taxe en amont est intégralement déductible) pour ensuite la considérer comme une livraison ou prestation effectuée à soi-même (entièrement taxée et, selon les cas, n'ouvrant aucun droit à déduction ou ouvrant un droit à déduction partielle), plutôt que de l'assimiler à une livraison ou prestation unique intégralement taxée et, selon les cas, n'ouvrant aucun droit à déduction ou ouvrant un droit à déduction partielle. Dès lors, si le régime fiscal en cause au principal ne concernait que des livraisons de biens ou des prestations de services réalisées par un ou plusieurs sous-traitants externes de la Gemeente, indépendamment des éléments composant le bâtiment achevé que la Gemeente a elle-même mis à disposition, l'article 5, paragraphe 7, sous a), de la sixième directive ne trouverait pas à s'appliquer ( 22 ).

67.

Une telle assimilation n'est appropriée (et obligatoire) que si et dans la mesure où toutes les conditions de l'article 5, paragraphe 7, sous a), de la sixième directive sont réunies. Par conséquent, elle ne peut s'appliquer exclusivement à la livraison de biens ou à la prestation de services effectuées par le ou les sous-traitants externes de la Gemeente. La livraison à soi-même doit concerner la totalité de la livraison, y compris, nécessairement, le terrain et la façade existante. Si tel n'était pas le cas, il n'y aurait pas de contribution de la part de la Gemeente, de sorte que la totalité de l'opération relèverait du régime normal. Par conséquent, le montant de la TVA dont la Gemeente doit être redevable à l'égard de la livraison à elle-même doit être calculé sur la base du prix total d'achat (ou, à défaut, sur la base du coût de revient au moment de la livraison) de chacun des éléments du terrain et du bâtiment, conformément à l'article 11, A, paragraphe 1, sous b), de la sixième directive – pourvu que la TVA n'ait pas été antérieurement perçue sur lesdits éléments ( 23 ).

68.

En partant de l'hypothèse que l'article 5, paragraphe 7, sous a), de la sixième directive peut et doit s'appliquer à la livraison du bâtiment dans sa totalité, j'aurais tendance à considérer, avec la Gemeente, que c'est effectivement la deuxième variante de cette approche proposée par le Hoge Raad der Nederlanden (voir point 37 des présentes conclusions) qu'il y a lieu de retenir, un point de vue que la Commission accepte également, même s'il n'a pas sa préférence.

69.

L'article 5, paragraphe 7, sous a), de la sixième directive vise l'«affectation par un assujetti aux besoins de son entreprise» essentiellement de biens produits dans sa propre entreprise. Lorsque

c'est le cas, une telle affectation peut être considérée (et doit l'être, dans un État membre ayant fait usage de la faculté prévue) comme une livraison effectuée à titre onéreux au sens de l'article 2, paragraphe 1, de ladite directive et, dès lors, comme assujettie à la TVA. Cette disposition ne prévoit ni l'affectation de ces biens à des besoins liés pour partie à l'entreprise de l'assujetti et pour partie à des activités exclues du champ d'application du système de la TVA, ni l'assimilation de cette affectation à une livraison effectuée pour partie à titre onéreux et pour partie à titre non onéreux. En effet, les fins pour lesquelles un bien est utilisé sont en principe sans pertinence pour déterminer le caractère imposable ou non de la livraison (bien qu'elles soient pertinentes pour déterminer l'existence d'un éventuel droit à déduction de la TVA facturée).

70.

Ainsi, lorsqu'il est question d'une livraison à soi-même au sens de l'article 5, paragraphe 7, sous a), cette livraison est nécessairement une opération intégralement imposable, à moins qu'elle ne bénéficie d'une exonération complète ou partielle de la TVA.

71.

Rien n'indique, en l'espèce, que la livraison à soi-même du bâtiment à usage de bureaux puisse donner lieu à la moindre exonération.

72.

Dans ces conditions, elle doit être assimilée à une opération en aval intégralement imposable effectuée par la Gemeente. Il en résulte que la totalité de la TVA en amont grevant les biens acquis par la Gemeente pour les besoins de cette opération en aval imposable doit donner droit à déduction, conformément à l'article 17, paragraphe 2, de la sixième directive.

73.

Toutefois, s'agissant de la livraison à elle-même proprement dite, la Gemeente sera redevable de la TVA sur la valeur totale de l'opération. Ensuite, en vertu de l'article 17, paragraphes 2 et 5, de la sixième directive, elle pourra déduire le montant de cette taxe en amont de la taxe en aval dont elle est redevable à l'administration fiscale, à proportion de l'utilisation du bâtiment par la Gemeente pour les besoins de ses opérations imposables (5 % en l'espèce). Pour le reste, à savoir les 95 % d'utilisation pour les besoins d'autres opérations, aucune déduction n'est possible.

74.

En résumé, l'interprétation que je propose aboutirait dans le cas présent au résultat suivant. Il y a lieu d'assimiler la première occupation de son bâtiment par la Gemeente en 2003 à une livraison effectuée à titre onéreux et le calcul de la base d'imposition doit, conformément à l'article 11, A, paragraphe 1, sous b), de ladite directive, reposer sur la valeur totale du bien, y compris celle du terrain, pourvu que la TVA n'ait pas déjà été perçue sur ce dernier. La Gemeente peut déduire la TVA en amont de tous les biens ou services acquis à cette fin, y compris, le cas échéant, celle du terrain, lorsqu'elle acquitte la TVA dont elle est redevable au titre de cette livraison, assimilée à une opération effectuée à titre onéreux. Lorsqu'elle utilise le bâtiment pour toute nouvelle prestation de services ou livraison de biens dans le cadre de son activité, elle ne peut déduire de la taxe en aval imputable à ces biens ou services, conformément à l'article 17, paragraphes 2 et 5, de la sixième directive, que la proportion de la TVA dont elle est redevable pour la livraison assimilée à une opération à titre onéreux en vertu de l'article 5, paragraphe 7, sous a), et qui correspond à l'utilisation du bâtiment pour des opérations imposables, soit 5 %, dans les circonstances de l'espèce.

## Conclusion

75.

Eu égard à toutes les considérations qui précèdent, j'estime que la Cour devrait répondre à la question posée par le Hoge Raad der Nederlanden de la manière suivante:

Il convient d'interpréter l'article 5, paragraphe 7, 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, en ce sens qu'il s'applique à la situation dans laquelle une municipalité occupe pour la première fois un immeuble qu'elle a fait construire sur son propre terrain et qu'elle va utiliser à 94 % pour ses activités en tant qu'autorité publique et à 6 % pour ses activités en tant qu'assujetti, dont 1 % pour des prestations exonérées n'ouvrant pas droit à déduction.

( 1 ) Langue originale: l'anglais.

( 2 ) Sixième directive 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»). La sixième directive était en vigueur au moment des faits de l'affaire au principal, mais a depuis été remplacée, sans modification substantielle, par la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO L 347, p. 1).

( 3 ) Arrêt du 8 novembre 2012 (C-299/11).

( 4 ) Précité au point 25 de l'arrêt *Gemeente Vlaardingen*, précité au point 12.

( 5 ) Arrêt du 16 février 2012 (C-594/10). Voir également arrêt du 23 avril 2009, *Puffer* (C-460/07, Rec. p. I-3251, points 39 et suiv.).

( 6 ) Cette situation a été modifiée par l'article 168 bis, paragraphe 1, de la directive 2006/112, introduit, avec effet au 1er janvier 2011, par la directive 2009/162/UE du Conseil, du 22 décembre 2009, modifiant diverses dispositions de la directive 2006/112 (JO L 10, p. 14), dont il ressort, en particulier, que: «Dans le cas d'un bien immeuble faisant partie du patrimoine de l'entreprise d'un assujetti et utilisé par l'assujetti à la fois aux fins des activités de l'entreprise et pour son usage privé ou celui de son personnel ou, plus généralement, à des fins autres que celles de son

entreprise, la TVA sur les dépenses liées à ce bien ne doit être déductible [...] qu'à proportion de son utilisation aux fins des activités de l'entreprise de l'assujetti». Selon l'article 168 bis, paragraphe 2, les États membres peuvent également appliquer ces mêmes règles à d'autres biens. Toutefois, cette nouvelle législation n'a aucun effet *ratione temporis* sur la présente affaire.

( 7 ) Précité au point 25 de l'arrêt *Gemeente Vlaardingen* (précité au point 12), points 26 à 40. Voir également arrêt du 13 mars 2008, *Securenta* (C-437/06, Rec. p. I-1597, points 26 à 31).

( 8 ) Point 39 de l'arrêt.

( 9 ) L'article 3, paragraphe 1, sous h), est basé sur l'article 5, paragraphe 7, sous a), de la sixième directive.

( 10 ) Conformément à l'article 4, paragraphe 5, deuxième alinéa, de la sixième directive.

( 11 ) Selon la *Gemeente*, cela a nécessité la démolition d'un bâtiment existant, hormis sa façade, conservée lors de la construction du nouveau bâtiment.

( 12 ) Il semble que cette ventilation ait été le fruit d'un accord entre la *Gemeente* et l'administration fiscale.

( 13 ) Voir point 15 des présentes conclusions.

( 14 ) Voir point 17 des présentes conclusions.

( 15 ) Voir points 35 à 38 des présentes conclusions.

( 16 ) Voir points 55 et suiv. des présentes conclusions.

( 17 ) Voir également le point 37 de l'arrêt *Securenta* (précité à la note 7).

( 18 ) Voir points 17 et 18 des présentes conclusions.

( 19 ) Arrêt *VNLTO*, précité au point 25 de l'arrêt *Gemeente Vlaardingen* (précité au point 12), point 39.

( 20 ) Précité au point 25 de l'arrêt *Gemeente Vlaardingen* (précité au point 12).

( 21 ) Point 57 des conclusions dans l'affaire *VNLTO*.

( 22 ) Voir également note 10 des conclusions de l'avocat général Mazák dans l'affaire *Gemeente Vlaardingen*, précitée à la note 3, et, *a contrario*, point 27 de l'arrêt prononcé dans cette affaire.

( 23 ) Voir arrêt *Gemeente Vlaardingen* (précité à la note 3, points 30 et suiv.).