CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL
M^ME ELEANOR SHARPSTON
présentées le 11 décembre 2008 [1]

1. Conformément à la réglementation communautaire en matière de taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA»), telle qu'interprétée par la Cour, une personne qui construit une maison destinée en partie à des fins professionnelles taxées et en partie à des fins privées peut affecter l'ensemble de la maison à son entreprise, en obtenant ainsi un droit immédiat à déduction complète de la TVA en amont afférente aux coûts de construction. Elle doit ensuite assimiler l'utilisation pour ses besoins privés d'une partie de la maison à une prestation de services à titre onéreux, soumise à la TVA en aval. Cette disposition peut néanmoins lui donner un avantage financier par rapport à une personne qui construit une maison semblable pour laquelle aucune utilisation à des fins professionnelles taxées n'est prévue et qui ne donne dès lors lieu à aucun droit à déduction de la taxe en amont.

2. Dans sa demande de décision préjudicielle, le Verwaltungsgerichtshof (Autriche) doute que cet avantage soit compatible avec le principe d'égalité de traitement ou les règles communautaires en matière d'aides d'État. Cette juridiction soulève également des questions portant sur la validité d'une exclusion nationale du droit à déduction qui était antérieure à l'entrée en vigueur de la réglementation communautaire en matière de TVA, mais qui a été modifiée par la suite sur le fondement d'une lecture erronée de la jurisprudence de la Cour.

1 — Langue originale: l'anglais.

La réglementation communautaire pertinente

Les dispositions de base

3. Le litige au principal porte sur une maison qui a été construite entre 2002 et 2004, de sorte que la réglementation communautaire pertinente est la sixième directive 77/388/CEE [2].

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 du 13 juin 1977, p. 1, modifiée à maintes reprises; ci-après la «sixième directive»). Cette directive a été remplacée, à compter du 1^er janvier 2007, 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), laquelle vise à assurer que les dispositions applicables sont présentées d'une façon claire et rationnelle grâce à une refonte de la structure et du libellé bien que cela ne doive, en principe, pas provoquer des changements de fond dans la législation existante. Dès lors, les références croisées faites ci-après à la directive 2006/112 n'impliquent pas que le libellé soit le même que dans les dispositions équivalentes de la sixième directive.

4. Selon l'article 2, point 1, de cette directive [3], «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. Selon l'article 11, A, paragraphe 1, sous a) [4], la base d'imposition comprend, en principe, tout ce qui constitue la contrepartie obtenue.

5. Toutefois, en vertu de l'article 17, paragraphe 2 [5], l'assujetti est autorisé à déduire de la taxe dont il est redevable (ci-après la «taxe en aval») 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 (ci-après la «taxe en amont»), dans la mesure où ces biens et services sont utilisés pour les besoins de ses opérations taxées (en aval). Aux termes de l'article 17, paragraphe 1 [6], le droit à déduction de la taxe en amont prend naissance au moment où la taxe déductible devient exigible (en substance, lors de l'acquisition en amont plutôt que lors de la prestation en aval).

6. Dès lors que le droit à déduction ne prend naissance que pour des biens ou des services utilisés pour les besoins d'opérations taxées, il n'existe pas lorsqu'ils sont utilisés aux fins d'opérations exonérées, c'est-à-dire aux fins d'opérations énumérées en particulier à l'article 13 de la sixième directive [7], ou pour les besoins d'opérations qui échappent entièrement au champ d'application de la TVA, comme les opérations qui ne sont pas effectuées à titre onéreux ou qui ne le sont pas par un assujetti agissant en tant que tel.

Les problèmes d'un usage mixte

7. Plusieurs dispositions traitent d'aspects des difficultés pouvant résulter du fait que, pour quelque raison que ce soit, un assujetti qui a acquis des biens ou des services en acquittant la TVA peut les utiliser en partie pour les besoins d'opérations taxées et en partie à d'autres fins. En pareille situation, il est évidemment important de maintenir la distinction entre les opérations taxées et les autres ainsi que la correspondance entre les déductions des taxes en amont et la perception des taxes en aval.

8. La sixième directive envisage deux types d'usage mixte. D'une part, elle vise des situations dans lesquelles un assujetti acquiert des biens ou des services dans le cadre de son

3 — Voir article 2, paragraphe 1, sous a) et c), de la directive 2006/112.
4 — Voir article 73 de la directive 2006/112.
5 — Voir article 168, sous a), de la directive 2006/112.
6 — Voir article 167 de la directive 2006/112.
7 — Voir articles 131 à 137 de la directive 2006/112. En particulier, l'article 13, B, sous b), de la sixième directive exonère l'affermage et la location de biens immeubles; toutefois, l'article 13, C, sous a), autorise les États membres à accorder à leurs assujettis le droit d'opter pour la taxation de l'affermage et de la location de biens immeubles [articles 135, paragraphe 1, sous l), et 137, paragraphe 1, sous d), de la directive 2006/112].

entreprise et les utilise en partie pour les besoins de celle-ci et en partie à des fins qui lui sont étrangères. D'autre part, elle vise les situations dans lesquelles une entreprise effectue à la fois des opérations taxées et des opérations qui ne le sont pas.

9. En ce qui concerne tout d'abord l'utilisation privée de biens de l'entreprise et les situations comparables, l'article 5, paragraphe 6, de la sixième directive [8] dispose:

«Est assimilé à une livraison effectuée à titre onéreux le prélèvement par un assujetti d'un bien de son entreprise pour ses besoins privés ou ceux de son personnel ou qu'il transmet à titre gratuit ou, plus généralement, qu'il affecte à des fins étrangères à son entreprise, lorsque ce bien ou les éléments le composant ont ouvert droit à une déduction complète ou partielle de la taxe sur la valeur ajoutée.»

10. De la même manière, s'agissant des services, l'article 6, paragraphe 2 [9], dispose:

«Sont assimilées à des prestations de services effectuées à titre onéreux:

a) l'utilisation d'un bien affecté à l'entreprise pour les besoins privés de l'assujetti ou pour ceux de son personnel ou, plus généralement, à des fins étrangères à son entreprise, lorsque ce bien a ouvert droit à une déduction complète ou partielle de la taxe sur la valeur ajoutée;

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

Les États membres ont la faculté de déroger aux dispositions de ce paragraphe à condition que cette dérogation ne conduise pas à des distorsions de concurrence.»

11. Ainsi donc, sous réserve de cette possibilité de dérogation prévue à l'article 6, paragraphe 2, ces deux dispositions signifient que, lorsqu'un assujetti se sert de biens ou de services provenant de son entreprise, mais à des fins étrangères à celle-ci, alors qu'il a déduit la taxe qu'il avait acquittée en amont sur les biens ou les services qu'il avait acquis à cet effet, il doit, en substance, se facturer à lui-même la TVA sur cette opération.

8 — Voir article 16 de la directive 2006/112.
9 — Voir article 26 de la directive 2006/112.

12. En pareils cas, la base d'imposition est déterminée conformément à l'article 11, A, paragraphe 1, sous b) et c) [10], aux termes duquel elle est constituée:

«[…]

b) pour les opérations visées à l'article 5 paragraphe […] 6 […], 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;

c) pour les opérations visées à l'article 6 paragraphe 2, par le montant des dépenses engagées par l'assujetti pour l'exécution de la prestation de services;

[…]»

10 — Voir articles 74 et 75 de la directive 2006/112.

13. En second lieu, l'article 17, paragraphe 5, de la sixième directive [11] vise des situations dans lesquelles des biens ou des services sont utilisés par un assujetti pour effectuer à la fois des opérations ouvrant droit à déduction de la TVA et des opérations n'y ouvrant pas droit. En pareils cas, il résulte du premier alinéa 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».

14. Selon le second alinéa, ce prorata est déterminé pour l'ensemble des opérations effectuées par l'assujetti conformément à l'article 19 [12], lequel le définit en substance comme étant une fraction égale au chiffre d'affaires afférent aux opérations ouvrant droit à déduction divisé par le montant total du chiffre d'affaires [13].

11 — Voir article 173 de la directive 2006/112.

12 — Voir articles 174 et 175 de la directive 2006/112.

13 — Néanmoins, l'article 17, paragraphe 5, permet également aux États membres de modifier cette règle dans certaines limites. En particulier, il prévoit la possibilité de tenir des comptabilités distinctes pour les opérations taxées et celles qui ne le sont pas ainsi que la possibilité de déterminer le prorata des opérations ouvrant droit à déduction suivant l'affectation des biens et des services — par exemple, la moitié de la taxe en amont pourrait être déduite pour les biens dont la moitié ont été utilisés pour des opérations taxées et la moitié pour des opérations exonérées, indépendamment de la valeur relative des deux types d'opération.

15. En outre, l'article 20, paragraphes 1 et 2, de la sixième directive [14] prévoit la régularisation des déductions en tant que de besoin:

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

a) lorsque la déduction est supérieure ou inférieure à celle que l'assujetti était en droit d'opérer;

b) lorsque des modifications des éléments pris en considération pour la détermination du montant des déductions sont intervenues postérieurement à la déclaration […]

2. En ce qui concerne les biens d'investissement, une régularisation est opérée pendant une période de cinq années, dont celle au cours de laquelle le bien a été acquis ou fabriqué. Chaque année, cette régularisation ne porte que sur le cinquième de la taxe dont ces biens ont été grevés. Cette régularisation est effectuée en fonction des modifications du droit à déduction intervenues au cours des années suivantes, par rapport à celui de l'année au cours de laquelle le bien a été acquis ou fabriqué.

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

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

La jurisprudence de la Cour relative à l'usage mixte de biens d'investissement

16. La Cour a été amenée à plusieurs reprises à s'interroger sur l'interprétation des dispositions susmentionnées de la sixième directive

14 — Voir articles 184 à 192 de la directive 2006/112.

concernant l'usage mixte de biens d'investissement, et notamment d'immeubles, en dernier lieu dans l'arrêt Wollny. D'autres décisions significatives de la Cour sont celles rendues dans les affaires Lennartz, Armbrecht, Bakcsi, Seeling ainsi que Charles et Charles-Tijmens [15].

17. Dans l'arrêt Lennartz, précité, la Cour a consacré le principe selon lequel un assujetti qui utilise des biens pour les besoins d'une activité économique a le droit, au moment de l'acquisition de ces biens, de déduire la taxe versée en amont conformément aux dispositions de l'article 17 de la sixième directive, si réduite que soit la proportion de l'utilisation à des fins professionnelles [16].

18. Dans l'arrêt Seeling, précité, la Cour a jugé que l'utilisation pour les besoins privés de l'assujetti d'une partie d'un bâtiment affecté dans sa totalité à son entreprise doit être assimilée à une prestation de services taxée (conformément à l'article 6, paragraphe 2, de la sixième directive) et ne saurait être considérée comme l'affermage ou la location d'un bien [qui eut été exonéré au sens de l'article 13, B, sous b)] [17].

19. Dans l'arrêt Charles et Charles-Tijmens, précité, la grande chambre a confirmé cette jurisprudence, notamment en énonçant clairement que, en cas d'utilisation d'un bien d'investissement à des fins tant professionnelles que privées, l'intéressé a le choix, pour les besoins de la TVA, soit d'affecter ce bien en totalité au patrimoine de son entreprise, soit de le conserver en 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. La grande chambre a jugé, dans ce contexte, que les articles 6, paragraphe 2, et 17, paragraphes 2 et 6, de la sixième directive s'opposent à une législation nationale qui ne permet pas à un assujetti d'affecter à son entreprise la totalité d'un tel bien et, le cas échéant, de déduire intégralement et immédiatement la TVA due sur l'acquisition de ce bien [18].

20. Enfin, dans l'arrêt Wollny, précité, la Cour a admis que, lorsqu'un immeuble affecté à l'entreprise de l'assujetti est utilisé en partie pour des besoins privés, la base d'imposition de ce qui est assimilé à une prestation de services en vertu de l'article 6, paragraphe 2, peut être calculée essentiellement comme un pourcentage de la totalité des coûts d'acquisition et de construction de l'immeuble, représentant la fraction affectée à l'usage privé, l'imposition étant étalée sur la période de régularisation de la déduction initiale au sens de l'article 20. Cette solution, ainsi qu'il a été souligné, répond à un souci d'égalité entre les assujettis et les consommateurs finals, en évitant certaines situations de consommation finale non taxée [19].

15 — Arrêts du 11 juillet 1991, Lennartz (C-97/90, Rec. p. I-3795); du 4 octobre 1995, Armbrecht (C-291/92, Rec. p. I-2775); du 8 mars 2001, Bakcsi (C-415/98, Rec. p. I-1831); du 8 mai 2003, Seeling (C-269/00, Rec. p. I-4101); du 14 juillet 2005, Charles et Charles-Tijmens (C-434/03, Rec. p. I-7037), et du 14 septembre 2006, Wollny (C-72/05, Rec. p. I-8297).

16 — Spécialement points 26 à 28 et 35 de l'arrêt.

17 — Points 40 à 56 de l'arrêt.

18 — Points 23 et 36 de l'arrêt.

19 — Points 20 à 53 de l'arrêt, spécialement points 48 et 53.

21. Il convient cependant d'observer que la Commission des Communautés européennes a proposé au Conseil de l'Union européenne d'insérer dans la directive 2006/112 un nouvel article 168 bis [20], aux termes duquel:

«En cas d'acquisition, de construction, de rénovation ou de transformation substantielle d'un bien immobilier, l'exercice initial du droit à déduction, naissant au moment où la taxe devient exigible, est limité à la proportion de son utilisation effective pour des opérations ouvrant droit à déduction.

Par dérogation à l'article 26[[21]], les changements dans la proportion de l'utilisation d'un bien immobilier visé au premier alinéa, sont pris en compte dans les conditions prévues aux articles 187, 188, 190 et 192[[22]] pour la rectification de l'exercice initial du droit à déduction.

Les changements visés au deuxième alinéa sont pris en compte durant la période définie par les États membres en vertu de l'article 187, paragraphe 1[[23]], pour les biens d'investissement immobiliers.»

22. Il ressort de l'exposé des motifs que la nouvelle disposition proposée vise à clarifier l'exercice du droit à déduction de la TVA en amont afférente à l'acquisition ou à la construction d'un bien immobilier destiné à des fins tant professionnelles que non professionnelles, ou se rapportant à des opérations comparables sur le plan économique concernant ce bien. La déduction initiale serait limitée à l'utilisation effective du bien pour des opérations en aval ouvrant droit à déduction. En cas d'utilisation mixte, la déduction immédiate et en totalité ne serait plus possible, mais un système de rectification prendrait en compte aussi bien les augmentations que les diminutions de l'usage professionnel. Ce système remplacerait la taxation de l'utilisation privée au titre de l'article 26 de la directive 2006/112 (équivalant à l'article 6, paragraphe 2, de la sixième directive) durant la période de rectification et fonctionnerait de manière comparable, et serait appliqué en parallèle, au système existant de régularisation des déductions lorsque le pourcentage des opérations taxées et exonérées varie.

Dispositions «transitoires» concernant l'exclusion des déductions

23. L'article 17, paragraphe 6, de la sixième directive [24] dispose que le Conseil, statuant à l'unanimité sur proposition de la Commission, déterminera les dépenses n'ouvrant pas droit à déduction de la TVA et précise que, en tout état de cause, seront exclues du droit à déduction les dépenses n'ayant pas un caractère strictement professionnel, telles que les

20 — COM(2007) 677 final du 7 novembre 2007, proposition de directive du Conseil modifiant diverses dispositions de la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (article 1er, point 11).

21 — Équivalant à l'article 6, paragraphe 2, de la sixième directive.

22 — Équivalant à l'article 20, paragraphes 2, 3, 4 et 6, de la sixième directive.

23 — Équivalant à l'article 20, paragraphe 2, deuxième et troisième alinéas, de la sixième directive.

24 — Voir article 176 de la directive 2006/112.

dépenses de luxe, de divertissement ou de représentation.

24. En attendant la décision du Conseil, l'article 17, paragraphe 6, second alinéa, dispose que «[j]usqu'à l'entrée en vigueur des règles visées ci-dessus, les États membres peuvent maintenir toutes les exclusions prévues par leur législation nationale au moment de l'entrée en vigueur de la présente directive».

25. Le Conseil n'ayant jamais adopté les règles en question, la disposition transitoire demeure applicable.

La réglementation autrichienne pertinente

26. La juridiction de renvoi expose que deux dispositions chevauchantes de la loi de 1994 relative à la taxe sur le chiffre d'affaires (Umsatzsteuergesetz, 1994, ci-après l'«UStG») excluent la déduction de la TVA en amont en ce qui concerne les biens immeubles utilisés à des fins privées.

27. D'une part, l'article 12, paragraphe 2, point 2, sous a), exclut les déductions de TVA en ce qui concerne les frais personnels de subsistance exposés par l'assujetti, y compris, notamment, les dépenses de logement privé de l'assujetti. Cette disposition n'a pas été modifiée au cours de la période de référence.

28. D'autre part, l'article 12, paragraphe 2, point 1, régit les déductions concernant des biens immeubles. Lorsque la sixième directive est entrée en vigueur en Autriche à la suite de l'adhésion de ce pays aux Communautés [25], cette disposition s'opposait à la déduction de la taxe en amont en ce qui concerne la partie d'un immeuble qui est utilisée par un assujetti à des fins privées d'habitation. Selon une modification apportée en 1997, les immeubles à usage mixte peuvent être considérés en totalité comme affectés à l'entreprise. Toutefois, en vertu des dispositions combinées des articles 6, paragraphe 1, point 16, 6, paragraphe 2, et 12, paragraphe 3, de l'UStG, l'utilisation des parties de bâtiment à des fins privées d'habitation constitue une opération exonérée de la TVA (excluant donc la déduction de la taxe en amont).

29. Les travaux préparatoires relatifs à la modification adoptée indiquent expressément que, par suite de la jurisprudence de la Cour de justice, les locaux à usage d'habitation privée des assujettis pourraient bénéficier d'un avantage fiscal, et que l'exonération

25 — À savoir le 1^er janvier 1995. Il est constant que, bien que l'UStG 1994 soit officiellement entrée en vigueur à la même date, les dispositions en question reproduisaient simplement des dispositions antérieures qui n'avaient pas été modifiées depuis 1977. Il n'est dès lors pas question qu'elles n'aient pas été en vigueur (pendant une période considérable) avant que la sixième directive n'entre en vigueur en Autriche.

visait à éviter qu'un tel dégrèvement non voulu du secteur privé n'ait lieu.

30. Il semble que l'administration fiscale considère que l'arrêt Seeling, précité, (selon lequel l'utilisation à des fins privées de biens immeubles affectés à l'entreprise ne saurait être considérée comme un affermage ou une location exonérés) n'a pas d'incidence sur la situation en Autriche, parce que l'exclusion de la déduction relève de l'article 17, paragraphe 6, second alinéa, de la sixième directive.

31. On observera que, depuis l'époque des faits en cause, l'exonération nationale concernant l'utilisation à des fins privées d'habitation de locaux affectés à un usage professionnel, qui exclut la déduction de la taxe en amont, a été modifiée deux fois [26], et le Conseil a autorisé la République d'Autriche, par dérogation à l'article 17, paragraphe 2, de la sixième directive, à exclure du droit à déduction de la TVA dont elles sont grevées, les dépenses relatives à des biens et à des services, lorsque le pourcentage de leur utilisation pour les besoins privés de l'assujetti ou pour ceux de son personnel ou, plus généralement, à des fins étrangères à son entreprise, est supérieur à 90 % de leur utilisation totale [27].

26 — BGBl I, 134/2003 et BGBl I, 27/2004.

27 — Décision 2004/866/CE du Conseil, du 13 décembre 2004, autorisant la République d'Autriche à appliquer une mesure dérogatoire à l'article 17 de la sixième directive (JO L 371, p. 47), applicable jusqu'au 31 décembre 2009. La République française et la République fédérale d'Allemagne semblent également bénéficier de dérogations analogues.

Les faits, la procédure et la demande de décision préjudicielle

32. Au cours de la période allant de novembre 2002 à juin 2004, M[me] Puffer a fait construire une maison avec piscine, et a indiqué à l'administration fiscale qu'elle envisageait d'effectuer la location, soumise à la TVA, d'une partie de cette maison à des fins de bureaux. Environ 11 % du bâtiment ont été utilisés à des fins professionnelles. M[me] Puffer a affecté la maison dans sa totalité à son entreprise et, se référant à l'arrêt Seeling, précité, elle a sollicité la déduction de la totalité de la TVA qui lui avait été facturée en amont pour la construction du bâtiment. L'administration fiscale a refusé d'accorder une déduction en ce qui concerne la piscine. Pour le reste, cette administration a admis une déduction seulement à concurrence de l'utilisation du bien à des fins professionnelles s'élevant à 11 %.

33. Le Verwaltungsgerichtshof est à présent saisi du recours formé par M[me] Puffer.

34. M[me] Puffer fait valoir en premier lieu que, selon la jurisprudence de la Cour de justice, elle a le droit d'affecter la totalité de la maison à son entreprise, avec déduction complète de la taxe en amont.

35. La juridiction de renvoi fait observer que, d'après l'arrêt Seeling, précité, un assujetti a la possibilité de déduire la TVA en amont pour les parties d'un bâtiment utilisées pour les besoins privés si le reste du bâtiment est utilisé pour des opérations taxées. Lorsque l'assujetti construit une maison pour ses besoins privés, il peut donc déduire en totalité la TVA en amont si au moins une pièce de cet immeuble est utilisée pour son entreprise. La TVA frappe l'utilisation privée en vertu de l'article 6, paragraphe 2, de la sixième directive, mais cette imposition fait l'objet d'un étalement sur dix ans. Le traitement est dès lors différent selon que l'intéressé est une personne assujettie ou non. Les deux cas impliquent une consommation finale, mais la sixième directive procure aux assujettis un avantage s'élevant à quelque 5 % des coûts de la maison et représentant environ 25 % de l'ensemble de la TVA en amont, alors que, pour la même consommation finale d'autres citoyens ne bénéficient pas d'un tel avantage [28]. La juridiction de renvoi se demande par conséquent si les dispositions de la sixième directive sont contraires au principe communautaire d'égalité de traitement. Si une telle réglementation avait été prise par le législateur autrichien, il serait fort probable qu'elle eût porté atteinte au principe d'égalité de traitement consacré à l'article 7, paragraphe 1, de la Constitution fédérale. En outre, au sein même de la catégorie des assujettis, la législation nationale portant transposition de la sixième directive distingue entre les habitations privées des assujettis dont les opérations sont taxées et de ceux qui (tels les médecins) effectuent des opérations exonérées, en faussant la concurrence, puisqu'un assujetti dont les opérations sont totalement exonérées n'a pas la possibilité de déduire la taxe en amont pour l'habitation privée au titre de l'usage à des fins professionnelles d'une seule pièce. Selon la juridiction de renvoi, cela pourrait être contraire à l'article 87 CE, qui interdit les aides d'État.

36. M^me Puffer soutient, en second lieu, qu'il ne s'agit pas en l'espèce d'un cas dans lequel la République d'Autriche peut, conformément à l'article 17, paragraphe 6, de la sixième directive, maintenir une exclusion existante des déductions.

37. La juridiction de renvoi relève que les dispositions de l'article 12, paragraphe 2, point 2, sous a), de l'UStG sont restées inchangées depuis l'entrée en vigueur de la sixième directive pour la République d'Autriche (et sont donc, à son avis, couvertes par la clause de gel figurant à l'article 17, paragraphe 6, de la sixième directive). L'article 12, paragraphe 2, point 1, a certes été modifié, mais dans l'intention de maintenir la même exclusion des déductions pour les parties d'immeuble utilisées à des fins privées. Ce n'est que par la suite que l'arrêt Seeling, précité, a révélé que l'utilisation d'immeubles à des fins privées ne saurait être considérée comme une opération exonérée. Selon l'arrêt Holböck [29], une disposition

28 — Lors de l'audience, le gouvernement autrichien a expliqué comment la juridiction de renvoi a pu parvenir à ces chiffres (soit 5 % des coûts et 25 % de la taxe en amont) sur la base du taux de TVA de 20 % et de la période de régularisation de dix ans applicables en Autriche, combiné avec un coût de financement annuel de 10 % qui aurait permis à l'intéressé d'emprunter et de rembourser sur une période de dix ans une somme équivalant au montant de la TVA qui a été immédiatement déduit. Il est évident que chacun des éléments de base — et, partant, le résultat précis — est susceptible de varier d'un État membre à l'autre et dans le temps.

29 — Arrêt du 24 mai 2007 (C-157/05, Rec. p. I-4051, point 41).

modifiée peut être couverte par une clause de gel si elle est, dans sa substance, identique à la législation antérieure. La version modifiée de l'article 12, paragraphe 2, point 1, de l'UStG, en combinaison avec l'article 6, paragraphe 1, point 16, de cette même loi, est, dans sa substance, identique à la version originale et procède des mêmes intentions du législateur. Toutefois, si la version modifiée n'est pas couverte par la clause de gel, la question se pose de savoir si la modification est également susceptible d'affecter la validité des dispositions chevauchantes de l'article 12, paragraphe 2, point 2, sous a).

38. Dans ce contexte, le Verwaltungsgerichtshof pose les questions préjudicielles suivantes:

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

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

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

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

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

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

Analyse

39. M^me Puffer, l'Unabhängiger Finanzsenat Außenstelle Linz (partie défenderesse au principal) et la Commission ont présenté des observations écrites et orales à la Cour. Lors de l'audience, le gouvernement autrichien a apporté son soutien aux arguments avancés par l'Unabhängiger Finanzsenat Außenstelle Linz.

40. Outre les réponses qu'elles proposent d'apporter aux questions, ces parties divergent sensiblement dans leur démarche de base. M^me Puffer et la Commission conviennent que la sixième directive permet aux assujettis de choisir d'affecter un bien d'investissement en totalité à leur entreprise, avec déduction intégrale et immédiate de la taxe en amont. En revanche, l'Unabhängiger Finanzsenat Außenstelle Linz et le gouvernement autrichien (ci-après les «autorités autrichiennes») soutiennent que la réglementation communautaire n'impose pas d'offrir un tel choix, mais permet la déduction seulement en ce qui concerne la proportion des dépenses correspondant à l'utilisation professionnelle.

41. Par conséquent, j'examinerai d'abord la position des autorités autrichiennes avant d'aborder les questions posées à la Cour.

La position des autorités autrichiennes

42. L'Unabhängiger Finanzsenat Außenstelle Linz fait valoir que le texte de la sixième directive n'a pas besoin d'être clarifié et ne supporte pas l'interprétation que la Cour en a donnée.

43. Selon l'article 17, paragraphe 2, sous a), la taxe en amont est déductible *dans la mesure où les biens et services auxquels elle se rapporte sont utilisés pour les besoins d'opérations taxées en aval*. En vertu de l'article 6, paragraphe 2, sous a), l'utilisation d'un bien affecté à l'entreprise pour les besoins privés est assimilée à une opération taxée en aval *lorsque ce bien a ouvert droit à une déduction de la taxe en amont* [30]. Par conséquent, il faut d'abord établir les proportions d'utilisation professionnelle et d'utilisation privée, lesquelles détermineront la proportion de la taxe en amont qui peut être déduite. L'utilisation privée ne constituera ensuite une opération taxée que dans la mesure où elle concerne des biens relevant de la proportion acquise à des fins professionnelles, pour laquelle un droit à déduction pourrait être exercé [31]. L'affectation à l'entreprise ne saurait fonder à elle seule le droit à une déduction, sinon la condition «lorsque ce bien a ouvert droit à une déduction complète ou partielle de la taxe sur la valeur ajoutée» serait superflue. Les autorités autrichiennes en déduisent que les biens d'investissement peuvent être affectés en totalité à l'entreprise dès leur acquisition, en donnant lieu à un droit à déduction en ce qui concerne la proportion affectée à ce moment à des opérations professionnelles taxées (même de l'ordre de 0 %), sous réserve d'une régularisation de la déduction initialement opérée conformément à l'article 20 de la sixième directive, en fonction de l'évolution des proportions d'utilisation professionnelle et d'utilisation privée au cours de la période de déduction.

44. Sur cette base, les autorités autrichiennes mettent en cause les énonciations de la Cour [32] selon lesquelles un particulier qui utilise un bien en partie pour des besoins professionnels et en partie à des fins privées et qui, au moment de l'acquisition du bien, a déduit totalement ou partiellement la TVA en amont, est réputé utiliser le bien entièrement pour les besoins de ses opérations taxées au sens de l'article 17, paragraphe 2, et dispose en conséquence d'un droit à déduction totale et immédiate de la taxe en amont. Elles estiment que la Cour a introduit une interprétation injustifiée et circulaire de la réglementation,

30 — Les autorités autrichiennes signalent que, sur les six versions linguistiques dans lesquelles la sixième directive a été adoptée, seule la version anglaise utilise le temps présent («is deductible»). Toutes les autres versions utilisent une formulation (qui pourrait se traduire en anglais par «has given rise to the right to deduct») établissant un ordre chronologique. Par ailleurs, dans sa version anglaise, l'article 26, paragraphe 1, sous a), de la directive 2006/112 se réfère désormais à une taxe en amont qui était («was») déductible.

31 — Les autorités autrichiennes renvoient à l'arrêt du 17 mai 2001, Fischer et Brandenstein (C-322/99 et C-323/99, Rec. p. I-4049), concernant l'article 5, paragraphe 6, de la sixième directive, dans lequel la Cour a considéré en substance que, lorsqu'un véhicule a été acquis sans déduction de la taxe en amont mais affecté à une entreprise assujettie, que des travaux pour lesquels la TVA a été déduite ont été effectués sur le véhicule et que ce véhicule a été par la suite transféré dans le patrimoine privé de l'assujetti, la base d'imposition de la «livraison à soi-même» ne peut être que la valeur ayant donné lieu à un droit à déduction.

32 — Ces autorités se réfèrent aux arrêts précités Lennartz, point 26, et Seeling, point 43.

en inférant le droit à déduction de la taxe en amont de l'opération taxée postérieure sous la forme d'une utilisation privée.

45. Par ailleurs, les autorités autrichiennes essaient de réfuter plusieurs autres arguments qui, à leur avis, pourraient être considérés comme plaidant pour le droit à déduction totale en cas d'usage mixte. Selon ces autorités, l'explication comparative que l'avocat général Jacobs a fournie dans l'affaire Charles et Charles-Tijmens [33], d'une part, des articles 5, paragraphe 6, et 6, paragraphe 2, et, d'autre part, de l'article 17, paragraphe 5, de la sixième directive est incohérente et destinée simplement à tourner les difficultés que soulève une déduction totale. La conclusion que l'avocat général tire dans l'affaire Seeling, précitée, [34] de l'exposé des motifs joint par la Commission à la proposition de sixième directive, selon laquelle l'imposition en aval au titre de l'article 6, paragraphe 2, sous a), a été spécialement choisie en tant qu'alternative à une restriction du droit à déduction de la taxe en amont, n'était pas suffisante pour justifier l'existence d'une déduction complète pour tous les biens à utilisation mixte. Et, dans l'hypothèse d'une utilisation mixte d'un immeuble par un assujetti qui n'effectue que des opérations exonérées, la taxe en aval sur l'utilisation privée varierait d'année en année selon le chiffre d'affaires généré par ces opérations (conformément au système de prorata de l'article 17, paragraphe 5) plutôt qu'en fonction de la proportion d'utilisation privée, ce qui constituerait un résultat absurde.

46. Je peux concevoir que les autorités autrichiennes évoquent une apparente circularité du raisonnement figurant au point 26 de l'arrêt Lennartz, précité. La Cour y énonce qu'«un particulier qui utilise un bien en partie pour les besoins d'opérations professionnelles taxées et en partie à des fins privées et qui, au moment de l'acquisition du bien, a récupéré totalement ou partiellement la TVA versée en amont, est réputé utiliser le bien entièrement pour les besoins de ses opérations taxées au sens de l'article 17, paragraphe 2. En conséquence, un tel particulier dispose en principe d'un droit à déduction totale et immédiate de la taxe due en amont sur l'acquisition des biens». Toutefois, cette formulation n'a jamais été reproduite telle quelle par la Cour. Les renvois y afférents ont été paraphrasés en ce sens que, «si l'assujetti choisit de traiter des biens d'investissement utilisés à la fois à des fins professionnelles et à des fins privées comme des biens d'entreprise, la TVA due en amont sur l'acquisition de ces biens est en principe intégralement et immédiatement déductible» [35]. C'est, me semble-t-il, tout ce que la Cour ait jamais voulu dire, en dépit d'une formulation peut-être malheureuse dans l'arrêt Lennartz, précité.

47. La question centrale réside cependant dans la différence d'approche fondamentale entre la jurisprudence constante de la Cour et l'analyse différente qui est avancée par les autorités autrichiennes, l'une et l'autre s'efforçant de résoudre le problème de concilier le droit à la déduction intégrale et immédiate de la taxe en amont sur les biens destinés à être utilisés pour les besoins d'opérations taxées en aval avec le fait inéluctable que certains biens seront en fin de compte utilisés à des fins

33 — Aux points 59 et 60 de ses conclusions.

34 — Au point 41 de ses conclusions; voir également point 59 de ses conclusions présentées dans l'affaire Lennartz, précitée.

35 — Arrêts Seeling, précité à la note 15, point 41; du 29 avril 2004, Sudholz (C-17/01, Rec. p. I-4243, point 37), ainsi que Charles et Charles-Tijmens, précité à la note 15, point 24.

autres que celles qui avaient été initialement prévues.

48. À cet égard, je ne considère pas que les dispositions de la sixième directive soient d'une clarté qui rende superflue leur interprétation par la Cour. Il paraît spécieux que les autorités autrichiennes veuillent soutenir le contraire, alors que dans le même temps elles exposent leur propre interprétation sur plusieurs pages d'observations écrites très fouillées. En effet, si une telle clarté avait existé, une simple citation des dispositions elles-mêmes aurait suffi.

49. Il me semble que la différence d'approche est fondée sur une conception différente de la notion d'affectation de biens à l'entreprise. Bien que les articles 5, paragraphe 6, et 6, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive se réfèrent à des biens de l'entreprise, la réglementation en fait ne définit pas la notion d'*affectation* de biens à un tel patrimoine d'entreprise. La notion s'est développée dans la jurisprudence, à commencer par l'arrêt Lennartz, précité. Pour paraphraser cette décision, l'affectation a lieu lorsque l'assujetti agissant en tant que tel (donc pas à titre privé) acquiert des biens pour les besoins de ses activités économiques (qui peuvent bien entendu comprendre à la fois des opérations taxées et des opérations exonérées).

50. Selon la Cour, cette affectation (pour autant qu'elle puisse être qualifiée d'effective compte tenu de l'ensemble des données, mais indépendamment de la proportion réelle de l'utilisation professionnelle [36]) détermine le droit à déduction — et impose que l'utilisation postérieure à des fins privées soit taxée. La qualité en laquelle une personne agit lorsqu'elle acquiert des biens et le but dans lequel les biens ont été acquis déterminent si ces biens sont situés dans le cadre des activités économiques et, partant, soumis aux règles de la TVA, ou dans la sphère privée, où le régime de la TVA ne s'applique plus. Dans le premier cas de figure, ils peuvent encore être transférés vers la sphère privée, sous réserve du paiement de la taxe en aval (dans la mesure où la taxe en amont était déductible du fait que l'activité économique est imposable), la neutralité de l'impôt étant ainsi maintenue pour l'assujetti. Dans le second cas de figure, tout transfert vers le secteur professionnel comporte une sanction: la taxe en amont qui ne pouvait pas être déduite du fait de l'acquisition pour des besoins privés est définitivement irrécupérable, mais la valeur des biens (y compris la taxe en amont irrécupérable) fera partie de la base d'imposition en cas d'utilisation de ces biens pour les besoins d'opérations taxées en aval [37].

51. Les autorités autrichiennes considèrent cependant, si je les ai bien comprises, que l'affectation à l'entreprise peut être simplement un acte de nature «conservatoire». Dans la mesure où les biens sont destinés à un usage privé, ils peuvent néanmoins être affectés aux activités économiques de l'assujetti, mais ne donneront lieu (par le biais du mécanisme de régularisation) à un droit à déduction que s'ils sont par la suite effectivement utilisés à des fins professionnelles.

36 — Arrêt Lennartz, précité à la note 15, points 21 et 35.

37 — Voir également points 79 et 80 des conclusions de l'avocat général Jacobs dans l'affaire Charles et Charles-Tijmens, précitée.

52. Une telle interprétation n'est pas dépourvue d'éléments militant en sa faveur. En effet, elle évite les désavantages inhérents aux transferts du secteur privé au secteur professionnel, et elle évite les avantages financiers pour les assujettis qui sont au cœur du débat en l'espèce. Elle ne semble pas non plus poser un problème considérable d'incohérence avec l'essence du système de TVA, ainsi qu'il résulte de sa concordance avec la modification qui est actuellement proposée par la Commission [38].

53. Toutefois, elle prive les assujettis d'un droit à déduction immédiate en cas d'utilisation professionnelle différée avec une utilisation intermédiaire à des fins privées. Et, bien qu'elle soit susceptible de s'intégrer dans le système général de la TVA, elle n'est cependant nullement préférable à cet égard à l'interprétation contenue dans la jurisprudence constante de la Cour et n'est assurément pas dictée par le libellé clair de la réglementation.

54. D'ailleurs, les critiques émises par les autorités autrichiennes à l'égard de la jurisprudence actuelle ne me paraissent pas non plus fondées.

55. Selon l'approche retenue par la Cour, les biens affectés à l'entreprise doivent être considérés comme étant utilisés à des fins professionnelles. Toute utilisation pour des besoins privés devient dès lors une utilisation professionnelle taxée, l'assujetti faisant une livraison à lui-même comme à n'importe quel autre consommateur final. Cela ne vaut cependant que s'il y a eu un droit à déduction initial et l'étendue de ce droit dépend des proportions des opérations taxées et exonérées que l'assujetti effectue globalement. C'est ce qui justifie la condition «lorsque ce bien a ouvert droit à une déduction complète ou partielle de la taxe sur la valeur ajoutée» ainsi que l'explication fournie par l'avocat général Jacobs aux points 59 et 60 de ses conclusions présentées dans l'affaire Charles et Charles-Tijmens, précitée. En outre, il me semble que ce point a été mal compris, ce qui amène les autorités autrichiennes à trouver absurde le fait que, lorsqu'un assujetti effectue à la fois des opérations taxées et des opérations exonérées, sa déduction de la taxe en amont par rapport à un bien qu'il utilise tant à des fins professionnelles que pour des besoins privés peut être régularisée suivant la proportion opérations taxées/opérations exonérées et ne sera pas déterminée exclusivement par la proportion utilisation professionnelle/utilisation privée. Enfin, s'agissant des références que l'avocat général Jacobs a faites à l'exposé des motifs accompagnant la proposition de sixième directive, si les passages auxquels l'avocat général renvoie ne font pas explicitement état d'une intention d'autoriser une déduction complète dans le cas des biens à usage mixte, ils sont assurément cohérents avec une telle intention et la suggèrent.

56. Pour conclure sur ce point, je ne suis pas convaincue que les arguments développés par les autorités autrichiennes fournissent une raison de revenir sur la jurisprudence constante de la Cour dans ce domaine. Ces autorités exposent tout au plus une analyse

38 — Voir points 21 et 22 ci-dessus.

différente qui, si elle n'est pas dépourvue d'attrait, n'est nullement, comme elles s'efforcent de la présenter, la seule et inévitable interprétation de la réglementation. Pour autant que la Cour estimerait néanmoins qu'un revirement est possible, il conviendrait de renvoyer l'affaire devant une formation élargie, avec réouverture de la procédure orale. Dans ce cas, il serait préférable que les autres États membres soient invités à présenter des observations, puisqu'il s'agit d'une question qui concerne l'ensemble du système de TVA. Je note cependant qu'aucun État membre autre que la République d'Autriche n'a estimé nécessaire de réagir aux observations écrites présentées en l'espèce par l'Unabhängiger Finanzsenat Außenstelle Linz.

57. J'examinerai donc les quatre questions posées par la juridiction de renvoi en partant du principe que l'interprétation que la Cour donne de la sixième directive en ce qui concerne les biens à utilisation mixte n'est pas en cause.

Sur la première question: l'égalité de traitement

58. Il est incontestable qu'un assujetti autorisé à effectuer la déduction totale et immédiate de la taxe en amont sur les biens qu'il acquiert et affecte à son entreprise, en acquittant ensuite progressivement la taxe en aval sur son utilisation privée de ces biens, peut bénéficier d'un avantage financier identifiable par rapport à une autre personne qui acquiert des biens de même nature à titre privé et n'a, de ce fait, pas la possibilité de déduire la taxe en amont [39]. Cet avantage sera toujours présent, bien que sa mesure exacte soit fonction de plusieurs variables [40]. Il n'est dès lors pas nécessaire de se prononcer sur le calcul de la juridiction de renvoi selon lequel l'avantage peut atteindre 25 % du montant total de la TVA ou 5 % de l'ensemble des coûts s'agissant d'un bien immobilier en Autriche. Je me contenterai d'admettre qu'il existe une différence de traitement non négligeable.

59. Le principe d'égalité de traitement exige que les situations comparables ne soient pas traitées de manière différente, à moins qu'une différenciation ne soit objectivement justifiée [41]. Dans les circonstances de l'espèce, l'assujetti et le particulier se trouvent-ils dans des situations comparables, ou la différenciation entre eux est-elle objectivement justifiée?

60. Le système de taxation de l'utilisation privée de biens d'entreprise est spécifiquement destiné à éviter l'inégalité de traitement, beaucoup plus importante, qui se produirait s'il était loisible aux assujettis d'utiliser des biens, pour lesquels ils ont bénéficié d'une déduction complète de la taxe en amont, à des fins privées, sans être plus tenus de s'acquitter

39 — Voir, notamment, points 39 et suiv. des conclusions de l'avocat général Jacobs dans l'affaire Seeling, précitée, et points 74 et suiv. de ses conclusions dans l'affaire Charles et Charles-Tijmens, précitée.

40 — Voir point 35 et note 28 ci-dessus.

41 — Voir, pour prendre un exemple récent, arrêt du 10 avril 2008, Marks & Spencer (C-309/06, Rec. p. I-2283, point 51).

de la TVA. Toutefois, l'existence d'une moindre inégalité de traitement ne saurait être justifiée simplement par l'absence d'une plus grande inégalité. Il faut encore établir qu'elle résulte d'une différence objective de situation qui est en rapport avec la différence de traitement.

61. Dans le présent cas d'espèce, je suis d'accord avec la Commission pour dire que l'assujetti et le propriétaire privé se trouvent dans des situations différentes. Pour le propriétaire privé, le bien est affecté en totalité et définitivement à des fins privées. Pour l'assujetti, le bien est utilisé en partie à des fins professionnelles, avec la possibilité de modifier la proportion de cette utilisation. Lorsque la TVA est une composante des coûts d'acquisition et d'entretien de biens, y compris les biens d'investissement et les biens immeubles, elle doit être supportée définitivement par le «consommateur» final, la personne qui utilise les biens pour des besoins privés, mais doit rester tout à fait neutre en ce qui concerne l'assujetti. Un assujetti qui acquiert des biens à titre privé doit supporter, définitivement, la même charge de TVA qu'un non-assujetti. S'il souhaite par la suite utiliser des biens à des fins professionnelles, il ne peut pas se libérer de cette taxe, qui grève par conséquent son activité professionnelle à son tour, d'une manière qui est incompatible avec l'exigence de neutralité de la TVA pour les assujettis et qui le désavantage par rapport à d'autres assujettis concurrents [42]. C'est précisément pour cette raison — et, ainsi que M^me Puffer le souligne, en étant pleinement consciente des conséquences qui en résultent — que la Cour a précisé qu'un assujetti doit avoir la possibilité d'affecter des biens à usage mixte à l'entreprise avec taxation ultérieure de l'utilisation à des fins privées.

62. La Commission rappelle également que les assujettis sont non seulement des agents économiques qui contribuent à la réalisation de la mission de la Communauté européenne consistant à promouvoir le développement des activités économiques et encourent, dans ce contexte, certains risques avec leur patrimoine, mais ils assument également, en particulier, la responsabilité d'encaisser la TVA et de la verser au Trésor public. Les personnes qui utilisent ou consomment simplement des biens pour leurs besoins privés ne sauraient prétendre à un traitement identique à celui des assujettis pour toutes les questions relatives à la TVA.

63. Je propose dès lors de répondre par la négative à la première question posée par la juridiction de renvoi.

Sur la deuxième question: l'aide d'État

64. La juridiction de renvoi souhaite également savoir si le même avantage, dans la mesure où il bénéficie aux assujettis qui effectuent des opérations soumises à la TVA et non pas à ceux dont les opérations sont exonérées, peut constituer une aide d'État interdite par l'article 87 CE. Plus précisément,

42 — Voir conclusions de l'avocat général Jacobs dans l'affaire Charles et Charles-Tijmens, précitée, points 75 et suiv.

elle demande si une mesure nationale qui transpose la sixième directive de manière à conférer un tel avantage relatif viole l'article 87 CE.

65. La formulation de la question appelle deux remarques liminaires.

66. Premièrement, les éléments d'information soumis à la Cour semblent indiquer que la législation autrichienne en vigueur *ne permet pas* un tel résultat. En effet, les troisième et quatrième questions posées par la juridiction nationale n'apparaissent pertinentes que si la législation exclut la déduction immédiate et complète de la taxe en amont dans les circonstances de l'espèce. Dans ce cas, la deuxième question, telle qu'elle est formulée, semblerait de nature purement hypothétique. Toutefois, comme il appartient au juge national d'interpréter la législation nationale, j'aborderai donc cette question en supposant que la prémisse sur laquelle elle repose est exacte.

67. Deuxièmement, l'article 4, paragraphes 1 et 2, de la sixième directive, définit comme assujetti «quiconque accomplit, d'une façon indépendante et quel qu'en soit le lieu, une des activités économiques mentionnées au paragraphe 2», à savoir toutes les activités de producteur, de commerçant ou de prestataire de services, y compris les activités extractives, agricoles et celles des professions libérales ou assimilées, et l'exploitation d'un bien corporel ou incorporel en vue d'en retirer des recettes ayant un caractère de permanence, «quels que soient les buts ou les résultats de ces activités». Par conséquent, une personne qui n'accomplit que des opérations exonérées reste un «assujetti» au sens de la réglementation. Toutefois, elle n'a aucun des droits ou obligations de celui qui effectue des opérations taxées et elle n'est soumise à aucun des effets que la TVA a pour ce dernier. En résumé, pour ce qui a trait à la TVA, elle a quasiment le même statut que dans sa vie privée.

68. Quant à la question préjudicielle elle-même, j'estime qu'elle ne peut recevoir qu'une réponse négative.

69. L'article 87, paragraphe 1, CE dispose que «sont incompatibles avec le marché commun, dans la mesure où elles affectent les échanges entre États membres, les aides accordées par les États ou au moyen de ressources d'État sous quelque forme que ce soit qui faussent ou qui menacent de fausser la concurrence en favorisant certaines entreprises ou certaines productions». Selon une jurisprudence constante, la qualification d'aide d'État au sens de cette disposition requiert que toutes les conditions visées à cette même disposition soient remplies. Premièrement, il doit s'agir d'une intervention de l'État ou au moyen de ressources d'État. Deuxièmement, cette intervention doit être susceptible d'affecter les échanges entre États membres. Troisièmement, elle doit accorder

un avantage à son bénéficiaire. Quatrièmement, elle doit fausser ou menacer de fausser la concurrence [43].

70. En l'espèce, la différence de traitement entre les opérateurs économiques effectuant seulement des opérations taxées et ceux effectuant seulement des opérations exonérées (avec, du reste, un éventail de traitements intermédiaires pour ceux qui accomplissent à la fois des opérations taxées et des opérations exonérées) ne saurait être imputée à un État membre plutôt qu'à un autre. Elle fait partie intégrante du système de TVA établi par des dispositions communautaires d'harmonisation qui doivent être mises en œuvre de manière uniforme par l'ensemble des États membres. En conséquence, il n'y a aucune «intervention de l'État» et les échanges entre États membres ne sont pas non plus affectés. La Commission ajoute que, selon la jurisprudence de la Cour, l'avantage accordé au bénéficiaire doit l'être de manière sélective, ce qui n'est pas le cas d'une mesure qui, quoique constitutive d'un avantage pour son bénéficiaire, se justifie par la nature ou l'économie générale du système dans lequel elle s'inscrit [44]. Puisque les trois premières conditions ne sont donc pas remplies, la différence de traitement ne saurait violer l'article 87 CE.

71. Je note également que le système d'exonérations est conçu de manière à réduire l'importance de la concurrence entre les opérations taxées et les opérations exonérées, de sorte qu'une différence de traitement entre les opérateurs effectuant les deux types d'opération ne faussera pas, dans la plupart des cas [45], la concurrence.

Sur la troisième question: la modification de l'article 12, paragraphe 2, point 1, de l'UStG

72. Dans sa version au 1^er janvier 1995 et avant cette date, l'article 12, paragraphe 2, point 1, de l'UStG disposait que «les livraisons ou autres prestations liées à l'acquisition, la construction ou l'entretien de bâtiments sont considérées comme effectuées pour l'entreprise dans la mesure où les rémunérations y afférentes constituent, au regard de la réglementation relative à l'impôt sur le revenu, des charges d'exploitation ou des charges professionnelles».

73. Dans la mesure où une telle disposition constituait une exclusion du droit à déduction de la TVA en amont à cette époque, elle pouvait être maintenue, conformément à l'article 17, paragraphe 6, de la sixième directive, jusqu'à ce que — à une date qui, pour l'heure, ne peut être connue — le Conseil détermine les dépenses n'ouvrant pas droit à déduction.

43 — Voir, en dernier lieu, arrêt du 1^er juillet 2008, Chronopost et La Poste/UFEX e.a. (C-341/06 P et C-342/06 P, Rec. p. I-4777, points 121 et 122).

44 — Voir, notamment, arrêt du 29 avril 2004, GIL Insurance e.a. (C-308/01, Rec. p. I-4777, points 66 et suiv.).

45 — Il existe certes des cas de concurrence entre les deux catégories, ainsi que le souligne la juridiction de renvoi (voir, notamment, arrêt du 14 décembre 2006, VDP Dental Laboratory, C-401/05, Rec. p. I-12121), mais ils sont rares et le présent cas d'espèce n'en fait pas partie.

74. La Cour a jugé que, dans la mesure où la réglementation d'un État membre modifie, en le réduisant, postérieurement à l'entrée en vigueur de la sixième directive, le champ des exclusions existantes et se rapproche par là même du régime général de déduction visé à l'article 17, paragraphe 2, de la sixième directive, il y a lieu de considérer que cette réglementation est couverte par la dérogation prévue à l'article 17, paragraphe 6, second alinéa [46]. En revanche, lorsqu'une modification législative a pour effet d'étendre le champ des exclusions existantes en s'éloignant ainsi de l'objectif de ladite directive, elle n'est pas couverte par la dérogation prévue à l'article 17, paragraphe 6, second alinéa, de la sixième directive et enfreint l'article 17, paragraphe 2, de cette même directive [47].

75. Toutefois, selon l'ordonnance de renvoi, ce qui semble être arrivé en l'espèce c'est qu'une exclusion du droit à déduction de la taxe en amont dans des cas où la taxe en aval était en principe exigible (à savoir, en cas d'utilisation pour des besoins privés d'un bien affecté à l'entreprise) a été par la suite transformée en une exonération de la taxe en aval, comportant l'impossibilité de déduire la taxe en amont.

46 — Arrêts du 14 juin 2001, Commission/France (C-345/99, Rec. p. I-4493, points 22 à 24), et du 8 janvier 2002, Metropol et Stadler (C-409/99, Rec. p. I-81, point 45).

47 — Arrêts du 14 juin 2001, Commission/France (C-40/00, Rec. p. I-4539, points 17 à 20), ainsi que Metropol et Stadler (précité, point 46).

76. Le Verwaltungsgerichtshof se réfère au point 41 de l'arrêt Holböck [48], dans lequel la Cour a confirmé sa jurisprudence selon laquelle une mesure adoptée postérieurement à une date fixée dans une clause de gel (ou de «standstill») n'est pas automatiquement exclue du régime dérogatoire instauré par l'acte communautaire en cause. En effet, si elle est, dans sa substance, identique à la législation antérieure ou se borne à réduire ou à supprimer un obstacle à l'exercice des droits et des libertés communautaires figurant dans la législation antérieure, elle bénéficie de la dérogation. «En revanche, une législation qui repose sur une logique différente de celle du droit antérieur et met en place des procédures nouvelles ne peut être assimilée à la législation existante à la date retenue dans l'acte communautaire en cause».

77. Je ne peux que souscrire au point de vue de la Commission selon lequel la modification apportée à la législation autrichienne décrite dans l'ordonnance de renvoi semble relever de la catégorie qui est visée dans la dernière phrase du point de l'arrêt cité ci-dessus. À cet égard, il semble indifférent que le législateur national ait procédé à la modification en se fondant sur une interprétation exacte ou erronée du droit communautaire. Cependant, l'arrêt Seeling, précité, selon lequel l'utilisation à des fins privées de biens immeubles affectés à l'entreprise pour lesquels la taxe en amont a été déduite ne saurait être considérée comme un affermage ou une location exonérée, mais doit être assimilée à une

48 — Précité à la note 29.

livraison imposable à soi-même, exclut effectivement la modification qui semble avoir été faite.

Sur la quatrième question: les conséquences pour l'article 12, paragraphe 2, point 2, sous a), de l'UStG

78. Au cas où la modification apportée à l'article 12, paragraphe 2, point 1, de l'UStG signifierait que cette disposition n'est plus couverte par la clause de gel prévue à l'article 17, paragraphe 6, de la sixième directive, le juge national souhaite savoir si cela implique que la disposition «chevauchante» portant exclusion des déductions qui est prévue à l'article 12, paragraphe 2, point 2, sous a), perd également le bénéfice de cette clause.

79. M^me Puffer soutient que l'article 12, paragraphe 2, point 2, sous a) — qui prévoit en effet, en se référant à la législation relative à l'impôt sur le revenu, que les frais de subsistance, y compris les dépenses de logement privé, ne peuvent pas donner lieu à un droit à déduction —, ne s'applique pas en fait aux dépenses pour la construction d'une maison ou, en tout état de cause, n'avait pas été initialement interprété en ce sens.

80. Il appartient bien entendu au juge national de déterminer la portée de la disposition en question. Dans son ordonnance de renvoi, il présente les articles 12, paragraphe 2, point 1, et 12, paragraphe 2, point 2, sous a), comme des dispositions «chevauchantes», sans toutefois expliquer dans quelle mesure elles peuvent être interdépendantes ou autonomes. Il me semble clair que, si l'exclusion du droit à déduction visée au paragraphe 2, point 2, sous a), dépend, pour son interprétation et/ou son application, de l'existence de l'exclusion visée au paragraphe 2, point 1, et si cette dernière est incompatible avec les dispositions de la sixième directive et ne bénéficie pas de la clause de gel, alors le paragraphe 2, point 2, sous a), sera affecté en conséquence. S'il s'agit cependant d'une exclusion autonome du droit à déduction, qui existait avant 1995 et n'a pas été modifiée depuis, alors cette exclusion est couverte par la clause de gel.

81. Enfin, je souligne de nouveau que les troisième et quatrième questions posées par la juridiction de renvoi semblent fondées sur une prémisse différente de celle qui sous-tend la deuxième question de cette juridiction. En effet, la deuxième question suppose que la réglementation autrichienne autorise les assujettis à affecter des biens immeubles à leur entreprise, en bénéficiant d'une déduction immédiate et intégrale dans la mesure où l'entreprise effectue des opérations taxées, alors que les troisième et quatrième questions supposent que la réglementation autrichienne exclut une telle déduction. Il appartient au juge national de résoudre ces points.

Conclusion

82. Eu égard aux considérations qui précèdent, je suggère que la Cour réponde comme suit aux questions qui lui ont été posées:

«1) Il n'y a pas de violation du principe d'égalité de traitement du fait que les directives communautaires en matière de taxe sur la valeur ajoutée autorisent un assujetti à déduire intégralement et immédiatement la taxe en amont pour une habitation qu'il acquiert et affecte à son entreprise, en acquittant ensuite progressivement la taxe en aval sur son utilisation privée de l'habitation, même si l'assujetti bénéficie ainsi d'un avantage financier identifiable par rapport à une autre personne qui acquiert une habitation similaire à titre privé sans avoir, de ce fait, la possibilité de déduire la taxe en amont.

2) Une mesure nationale transposant les directives communautaires en matière de TVA de manière à consentir un tel avantage aux assujettis ne viole pas l'article 87 CE.

3) La clause de gel énoncée à l'article 17, paragraphe 6, de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires — Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme, ne couvre pas les cas dans lesquels une exclusion antérieure du droit à déduction lorsque la taxe en aval était en principe exigible est par la suite transformée en une exonération de ladite taxe, comportant l'impossibilité d'effectuer la déduction de la taxe en amont.

4) Si une exclusion antérieure du droit à déduction est ainsi transformée en exonération et n'est donc pas couverte par la clause de gel prévue à l'article 17, paragraphe 6, de la sixième directive 77/388, toute autre exclusion qui dépend pour son interprétation et/ou son application de l'existence de l'exclusion antérieure ne bénéficiera pas non plus de la clause de gel. Toutefois, une exclusion autonome qui existait au moment de l'entrée en vigueur de cette directive dans l'État membre concerné et qui n'a pas été modifiée depuis lors reste couverte par cette clause.»