ARRÊT DE LA COUR (quatrième chambre)

6 mars 2008 *

Dans l'affaire C-98/07,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 234 CE, introduite par le Højesteret (Danemark), par décision du 19 février 2007, parvenue à la Cour le 21 février 2007, dans la procédure

Nordania Finans A/S,

BG Factoring A/S

contre

Skatteministeriet,

LA COUR (quatrième chambre),

composée de M. K. Lenaerts, président de chambre, M. G. Arestis, M^me^ R. Silva de Lapuerta, MM. E. Juhász et J. Malenovský (rapporteur), juges,

avocat général: M. Y. Bot,
greffier: M^me^ C. Strömholm, administrateur,

* Langue de procédure: le danois.

vu la procédure écrite et à la suite de l'audience du 6 décembre 2007,

considérant les observations présentées:

— pour Nordania Finans A/S et BG Factoring A/S, par M^es^ H. S. Hansen et T. K. Kristjánsson, advokater,

— pour le gouvernement danois, par M^me^ B. Weis Fogh, en qualité d'agent, assistée de M^e^ K. Lundgaard Hansen, advokat,

— pour la Commission des Communautés européennes, par MM. D. Triantafyllou et S. Schønberg, en qualité d'agents,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 13 décembre 2007,

rend le présent

Arrêt

1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation de l'article 19, paragraphe 2, de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires — Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme (JO L 145, p. 1, ci-après la «sixième directive»).

2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant Nordania Finans A/S (ci-après «Nordania Finans») et BG Factoring A/S (ci-après «BG Factoring), venant aux droits de BG Erhvervsfinans A/S (ci-après «Erhvervsfinans»), toutes trois sociétés de droit danois, au Skatteministeriet (ministère des Impôts et des Accises), au sujet du droit à déduction partielle de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA») auquel Erhvervsfinans pouvait prétendre sur ses frais généraux.

Le cadre juridique

La réglementation communautaire

3 Aux termes du douzième considérant de la sixième directive:

«[...] le régime des déductions doit être harmonisé dans la mesure où il a une incidence sur le niveau réel de perception et que le calcul du prorata de déduction doit s'effectuer de manière similaire dans tous les États membres».

4 L'article 17, paragraphe 5, de la sixième directive dispose:

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

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

[...]»

5 L'article 19 de la sixième directive, intitulé «Calcul du prorata de déduction», est libellé comme suit:

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

— au numérateur, le montant total, déterminé par année, du chiffre d'affaires, [TVA] exclue, afférent aux opérations ouvrant droit à déduction conformément à l'article 17 paragraphes 2 et 3,

— au dénominateur, le montant total, déterminé par année, du chiffre d'affaires, [TVA] exclue, afférent aux opérations figurant au numérateur ainsi qu'aux opérations qui n'ouvrent pas droit à déduction. Les États membres ont la faculté d'inclure également dans le dénominateur le montant des subventions autres que celles visées à l'article 11 sous A paragraphe 1 sous a).

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

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

[...]»

6 L'article 20 de la sixième directive, qui fixe certaines règles relatives à la régularisation des déductions, prévoit:

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

[...]

2. En ce qui concerne les biens d'investissement, une régularisation est opérée pendant une période de cinq années, dont celle au cours de laquelle le bien a été acquis ou fabriqué. [...]

[...]

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

[...]

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

— définir la notion de biens d'investissement,

[...]

5. Si, dans un État membre, l'application des paragraphes 2 et 3 donnait un résultat négligeable, cet État peut, sous réserve de la consultation prévue à l'article 29, ne pas les appliquer compte tenu de l'incidence globale de la taxe dans l'État membre concerné et de la nécessité de simplifications administratives et sous réserve qu'il n'en résulte pas de distorsions de concurrence.

[...]»

La réglementation nationale

7 La loi relative à la TVA (momsloven) transpose la sixième directive. Aux termes de l'article 38, paragraphe 1, de cette loi, dans sa version du 18 mai 1994:

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

Le litige au principal et la question préjudicielle

8 Nordania Finans et BG Factoring sont deux sociétés appartenant à un même groupe, nées de la restructuration de celui-ci après la liquidation, en 2001, de Erhvervsfinans.

9 Au cours de la période couvrant les années 1995 à 1998, Erhvervsfinans exerçait une activité de location-vente de véhicules automobiles, soumise à la TVA. En 1998, cette activité a porté sur 4 500 véhicules. Erhvervsfinans avait également une activité de prestation de services financiers, exonérée de la TVA. Elle était donc tenue de

calculer un prorata pour déterminer le montant sur lequel portait le droit à déduction partielle de la TVA auquel elle pouvait prétendre sur ses frais généraux.

10 Dans le cadre de ce calcul, Erhvervsfinans a pris en considération le chiffre d'affaires résultant de la vente des véhicules à l'expiration des contrats de location-vente. Elle a en effet considéré que ces véhicules n'étaient pas des «biens d'investissement utilisés par l'assujetti dans son entreprise» au sens de l'article 19, paragraphe 2, de la sixième directive.

11 Par une décision du 17 novembre 1999, les autorités fiscales locales danoises se sont opposées à cette appréciation, considérant que lesdits véhicules constituaient de tels biens et, partant, que le chiffre d'affaires résultant de la vente de ces véhicules ne pouvait être pris en considération dans le cadre du calcul dudit prorata.

12 Erhvervsfinans a contesté cette décision devant le Landsskatteret (tribunal fiscal), qui, par une ordonnance du 27 avril 2001, a fait droit à son recours.

13 Le Skatteministeriet a fait appel de cette ordonnance devant l'Østre Landsret (cour régionale de l'Est), qui, considérant que les véhicules concernés étaient des biens d'investissement, a réformé la décision du Landsskatteret par un arrêt du 16 décembre 2003.

14 Nordania Finans et BG Factoring, qui, entre-temps, sont venues aux droits de Erhvervsfinans, ont contesté cet arrêt devant le Højesteret (Cour suprême) le 9 février 2004.

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

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

Sur la question préjudicielle

16 Par sa question, la juridiction de renvoi cherche concrètement à savoir si l'article 19, paragraphe 2, de la sixième directive doit être interprété en ce sens que la notion de «biens d'investissement utilisés par l'assujetti dans son entreprise» inclut des véhicules qu'une entreprise de crédit-bail acquiert en vue, comme dans l'affaire au principal, de les louer puis de les vendre à l'expiration des contrats de location-vente.

17 À titre liminaire, il convient de rappeler que, pour déterminer la portée d'une disposition du droit communautaire, il y a lieu de tenir compte à la fois de ses termes, de son contexte et de ses finalités (arrêts du 15 octobre 1992, Tenuta il Bosco, C-162/91, Rec. p. I-5279, point 11; du 16 janvier 2003, Maierhofer, C-315/00, Rec. p. I-563, point 27, et du 8 décembre 2005, Jyske Finans, C-280/04, Rec. p. I-10683, point 34). En outre, il découle des exigences tant de l'application uniforme du droit communautaire que du principe d'égalité que les termes d'une disposition du droit communautaire qui ne comporte aucun renvoi exprès au droit des États membres pour déterminer son sens et sa portée doivent normalement trouver, dans toute la Communauté, une interprétation autonome et uniforme qui doit être recherchée en tenant compte du contexte de cette disposition et de l'objectif

poursuivi par la réglementation en cause (voir, notamment, arrêts du 15 juillet 2004, Harbs, C-321/02, Rec. p. I-7101, point 28, et du 18 octobre 2007, Österreichischer Rundfunk, C-195/06, Rec. p. I-8817, point 24).

18 À cet égard, il doit être constaté que l'article 19, paragraphe 2, de la sixième directive ne comporte aucun renvoi exprès au droit des États membres pour déterminer son sens et sa portée, et que ses termes ne permettent pas, par eux-mêmes, de considérer, avec certitude, qu'il vise des biens tels que ceux qui sont en cause au principal. Il importe, dans ces conditions, de prendre en compte le contexte et les finalités de cette disposition.

19 S'agissant de son contexte, il convient de rappeler que l'article 19 de la sixième directive fait partie du titre XI de celle-ci, consacré au régime de déduction. Le droit à déduction, posé à l'article 17, paragraphe 2, de ladite directive, qui porte sur la taxe qui a grevé en amont les biens ou les services utilisés par l'assujetti pour les besoins de ses opérations taxées, vise à soulager entièrement l'entrepreneur du poids de la TVA due ou acquittée dans le cadre de toutes ses activités économiques. Le système commun de TVA garantit, par conséquent, la parfaite neutralité quant à la charge fiscale de toutes les activités économiques, à condition que lesdites activités soient, en principe, elles-mêmes soumises à la TVA (voir en ce sens, notamment, arrêt du 8 février 2007, Investrand, C-435/05, Rec. p. I-1315, point 22 et jurisprudence citée).

20 Lorsque l'assujetti effectue à la fois des opérations taxées ouvrant droit à déduction et des opérations exonérées n'ouvrant pas ce droit, l'article 17, paragraphe 5, de la sixième directive prévoit que la déduction n'est admise que pour la partie de la TVA qui est proportionnelle au montant des opérations taxées. Ce prorata est calculé selon les modalités définies à l'article 19 de ladite directive. Ainsi, comme l'a relevé M. l'avocat général au point 65 de ses conclusions, ces dispositions visent à permettre à un assujetti qui acquiert des biens ou des services pour l'exercice à la

fois d'activités taxées et d'activités exonérées de déduire entièrement la part de la TVA ayant grevé l'acquisition de ces biens ou de ces services qui est censée correspondre à la proportion dans laquelle ils sont utilisés pour les besoins des activités taxées.

21 C'est dans ce contexte que, si le paragraphe 1 de l'article 19 de la sixième directive prévoit que le prorata de déduction résulte d'une fraction comportant, au numérateur, le chiffre d'affaires afférent aux opérations taxées et, au dénominateur, le chiffre d'affaires total augmenté, le cas échéant, de certaines subventions, le paragraphe 2 du même article dispose que, par dérogation, il est fait abstraction, notamment, du montant du chiffre d'affaires afférent aux livraisons de biens d'investissement utilisés par l'assujetti dans son entreprise ou afférent aux opérations accessoires immobilières et financières.

22 La finalité dudit paragraphe 2 ressort de l'exposé des motifs accompagnant la proposition de sixième directive, présentée par la Commission des Communautés européennes- au Conseil des Communautés européennes le 29 juin 1973 (voir *Bulletin des Communautés européennes*, supplément 11/73, p. 20), selon lequel «[l]es éléments visés dans ce paragraphe doivent être exclus du calcul du prorata, afin d'éviter qu'ils puissent en fausser la signification réelle dans la mesure où de tels éléments ne reflètent pas l'activité professionnelle de l'assujetti. Tel est le cas de ventes de biens d'investissement et des opérations immobilières ou financières qui ne sont effectuées qu'à titre accessoire, c'est-à-dire qui n'ont qu'une importance secondaire ou accidentelle par rapport au chiffre d'affaires global de l'entreprise. Ces opérations ne sont d'ailleurs exclues que si elles ne relèvent pas de l'activité professionnelle habituelle de l'assujetti».

23 À cet égard, la Cour a déjà jugé que la non-inclusion des opérations accessoires financières dans le dénominateur de la fraction utilisée pour le calcul du prorata, conformément à l'article 19 de la sixième directive, vise à assurer le respect de l'objectif de la parfaite neutralité que le système commun de TVA garantit. Si tous

les résultats des opérations financières de l'assujetti ayant un lien avec une activité imposable devaient être inclus dans ledit dénominateur, même lorsque l'obtention de tels résultats n'implique aucun emploi de biens ou de services pour lesquels la TVA est due ou, à tout le moins, n'en implique qu'une utilisation très limitée, le calcul de la déduction serait faussé (arrêt du 11 juillet 1996, Régie dauphinoise, C-306/94, Rec. p. I-3695, point 21).

24 En adoptant les dispositions de l'article 19, paragraphe 2, de la sixième directive, le législateur communautaire a donc entendu exclure du calcul du prorata le chiffre d'affaires afférent à la vente de biens lorsque cette vente revêt un caractère inhabituel par rapport à l'activité courante de l'assujetti concerné et ne nécessite donc pas une utilisation des biens ou des services à usage mixte d'une manière qui soit proportionnelle au chiffre d'affaires qu'elle génère. Comme l'a souligné M. l'avocat général au point 68 de ses conclusions, l'inclusion de ce chiffre d'affaires dans le calcul du prorata de déduction fausserait le résultat de celui-ci en ce sens qu'il ne refléterait plus la part respective d'utilisation des biens ou des services affectés à un usage mixte pour les activités taxées et les activités exonérées.

25 Dans ces conditions, la notion de «biens d'investissement utilisés par l'assujetti dans son entreprise» au sens de l'article 19, paragraphe 2, de la sixième directive ne saurait inclure ceux dont la vente revêt, pour l'assujetti concerné, le caractère d'une activité économique habituelle. En effet, pour l'intéressé, l'acquisition puis la vente de tels biens nécessitent l'utilisation courante des biens et des services à usage mixte. Dès lors que cette vente relève des activités habituelles et taxées de l'assujetti, le chiffre d'affaires y afférent doit être pris en compte dans le calcul du prorata de déduction pour que celui-ci reflète au mieux la part d'utilisation, pour ces activités, des biens et des services affectés à un usage mixte, sauf à méconnaître l'objectif de neutralité du système commun de TVA.

26 Dès lors, si, comme dans l'affaire au principal, la vente, à l'expiration des contrats de location-vente, des véhicules faisant l'objet de ces contrats présente le caractère d'une activité courante pour l'assujetti concerné qui y procède de manière

professionnelle et systématique, il serait contraire audit objectif de neutralité que cet assujetti ne soit pas effectivement déchargé de la part de TVA grevant les frais généraux ayant servi à la réalisation de cette vente, et donc à l'exercice de l'activité économique habituelle taxée. Il en résulte que le chiffre d'affaires afférent à une telle vente ne peut pas être considéré comme portant sur des «biens d'investissement utilisés par l'assujetti dans son entreprise» au sens de l'article 19, paragraphe 2, de la sixième directive.

27 Cette conclusion ne saurait être remise en cause par la circonstance que, dans le cadre de la deuxième directive 67/228/CEE du Conseil, du 11 avril 1967, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires — Structure et modalités d'application du système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO 1967, 71, p. 1303, ci-après la «deuxième directive»), la Cour a considéré que la notion de «biens d'investissement» figurant à l'article 17, premier alinéa, troisième tiret, de ladite directive visait les biens qui, utilisés aux fins d'une activité économique, se distinguent par leur caractère durable et leur valeur, qui font que les coûts d'acquisition ne sont pas normalement comptabilisés comme dépenses courantes, mais sont amortis au cours de plusieurs exercices (arrêt du 1er février 1977, Verbond van Nederlandse Ondernemingen, 51/76, Rec. p. 113, point 12).

28 Dans l'affaire qui a donné lieu à l'arrêt Verbond van Nederlandse Ondernemingen, précité, il importait à la juridiction de renvoi de déterminer, eu égard à la réglementation néerlandaise en vigueur, si du matériel de bureau de faible valeur pouvait être considéré comme des biens d'investissement susceptibles, en vertu de l'article 17 de la deuxième directive, d'être exclus du droit à déduction de la TVA prévu par ladite directive. Or, à supposer même que des véhicules achetés par une entreprise pour l'exercice de ses activités économiques aient vocation à constituer des biens d'investissement au sens de l'interprétation donnée, dans ce contexte, de l'article 17 de la deuxième directive, il ne peut cependant être déduit des seuls critères dégagés par la Cour dans cet arrêt que de tels véhicules relèvent de cette qualification pour l'application de l'article 19, paragraphe 2, de la sixième directive.

29 En effet, exclure du calcul du prorata de déduction, de manière générale, des biens qui, utilisés aux fins d'une activité économique, certes se distinguent par leur caractère durable et leur valeur, qui font que les coûts d'acquisition ne sont pas normalement comptabilisés comme dépenses courantes, mais sont amortis au cours de plusieurs exercices, sans tenir compte du fait que leur vente, à la fin des contrats de location-vente, fait partie intégrante de l'activité courante de l'assujetti, irait directement à l'encontre de l'objectif de neutralité du système commun de TVA.

30 C'est pourquoi la définition des biens d'investissement visés à l'article 19, paragraphe 2, de la sixième directive, qui détermine le régime particulier du calcul du prorata de déduction, ne recoupe pas nécessairement celle qui a été retenue pour l'application du régime général de déduction instauré par la deuxième directive.

31 L'interprétation donnée par la Cour dans l'arrêt Verbond van Nederlandse Ondernemingen, précité, n'est donc pas pertinente pour répondre à la question posée.

32 N'est pas davantage pertinente la circonstance que l'article 20, paragraphe 4, de la sixième directive laisse aux États membres le soin de définir la notion de biens d'investissement.

33 En effet, d'une part, il ressort clairement du libellé de cette disposition que le droit ainsi concédé aux États membres ne vaut que pour l'application des paragraphes 2 et 3 dudit article 20, qui fixe le régime de régularisation des déductions.

34 D'autre part, ce droit ne saurait être reconnu aux États membres pour l'application des règles de calcul du prorata définies à l'article 19, paragraphe 2, de la sixième directive sans méconnaître la volonté du législateur communautaire exprimée au douzième considérant de ladite directive, selon lequel le calcul du prorata doit s'effectuer de manière similaire dans tous les États membres.

35 Dans ces conditions, le régime de régularisation des déductions tel que déterminé à l'article 20 de la sixième directive et la règle particulière contenue à l'article 19, paragraphe 2, dernière phrase, de celle-ci, prévoyant l'inclusion, dans le calcul du prorata, du produit de la cession des biens d'investissement visés, dans le cadre de ce régime de régularisation, à l'article 20, paragraphe 5, de la même directive, sont sans incidence sur l'interprétation qu'il convient de donner de la notion de biens d'investissement exclus du calcul du prorata en vertu de la première phrase de l'article 19, paragraphe 2, de la sixième directive, ladite notion devant être déterminée de manière autonome et uniforme dans la Communauté.

36 Au vu des considérations qui précèdent, il y a lieu de répondre à la question posée que l'article 19, paragraphe 2, de la sixième directive doit être interprété en ce sens que la notion de «biens d'investissement utilisés par l'assujetti dans son entreprise» n'inclut pas des véhicules qu'une entreprise de crédit-bail acquiert en vue, comme dans l'affaire au principal, de les louer puis de les vendre à l'expiration des contrats de location-vente, dès lors que la vente desdits véhicules au terme de ces contrats fait partie intégrante des activités économiques habituelles de cette entreprise.

Sur les dépens

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

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

L'article 19, paragraphe 2, de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires — Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme, doit être interprété en ce sens que la notion de «biens d'investissement utilisés par l'assujetti dans son entreprise» n'inclut pas des véhicules qu'une entreprise de crédit-bail acquiert en vue, comme dans l'affaire au principal, de les louer puis de les vendre à l'expiration des contrats de location-vente, dès lors que la vente desdits véhicules au terme de ces contrats fait partie intégrante des activités économiques habituelles de cette entreprise.

Signatures