

ARRÊT DE LA COUR (deuxième chambre)

20 juin 2013 (*)

«Sixième directive TVA – Article 4, paragraphes 1 et 2 – Notion d’activités économiques’ – Déduction de la taxe payée en amont – Exploitation d’une installation photovoltaïque située sur le toit d’une maison à usage d’habitation – Livraison au réseau – Rémunération – Production d’électricité inférieure à la consommation»

Dans l’affaire C-219/12,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l’article 267 TFUE, introduite par le Verwaltungsgerichtshof (Autriche), par décision du 29 mars 2012, parvenue à la Cour le 9 mai 2012, dans la procédure

Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr

contre

Unabhängiger Finanzsenat Außenstelle Linz,

en présence de:

Thomas Fuchs,

LA COUR (deuxième chambre),

composée de Mme R. Silva de Lapuerta, président de chambre, MM. G. Arestis, J.-C. Bonichot, A. Arabadjiev (rapporteur) et J. L. da Cruz Vilaça, juges,

avocat général: Mme E. Sharpston,

greffier: M. A. Calot Escobar,

vu la procédure écrite,

considérant les observations présentées:

- pour le gouvernement autrichien, par Mme C. Pesendorfer, en qualité d’agent,
- pour le gouvernement allemand, par M. T. Henze et Mme K. Petersen, en qualité d’agents,
- pour la Commission européenne, par Mme C. Soulay et M. B.-R. Killmann, en qualité d’agents,

ayant entendu l’avocat général en ses conclusions à l’audience du 7 mars 2013,

rend le présent

Arrêt

1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation de l'article 4 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), telle que modifiée par la directive 95/7/CE du Conseil, du 10 avril 1995 (JO L 102, p. 18, ci-après la «sixième directive»).

2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant le Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr (ci-après le «Finanzamt») à l'Unabhängiger Finanzsenat Außenstelle Linz, au sujet de la déduction de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA») acquittée en amont, relative à une installation photovoltaïque située sur le toit d'une maison à usage d'habitation.

Le cadre juridique

Le droit de l'Union

3 L'article 2 de la sixième directive, qui constitue le titre II de celle-ci, intitulé «Champ d'application», était libellé comme suit:

«Sont soumises à la [TVA]:

1. les livraisons de biens et les prestations de services, effectuées à titre onéreux à l'intérieur du pays par un assujetti agissant en tant que tel;

[...]»

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

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

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

5 Aux termes de l'article 5, paragraphes 1 et 2, de la sixième directive:

«1. Est considéré comme 'livraison d'un bien' le transfert du pouvoir de disposer d'un bien corporel comme un propriétaire.

2. Sont considérés comme biens corporels le courant électrique [...] et les choses similaires.»

6 L'article 17 de la sixième directive, dans sa version résultant de l'article 28 septies de cette dernière, disposait:

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

2. Dans la mesure où les biens et les services sont utilisés pour les besoins de ses opérations

taxées, l'assujetti est autorisé à déduire de la taxe dont il est redevable:

a) la [TVA] due ou acquittée à l'intérieur du pays pour les biens qui lui sont ou lui seront livrés et pour les services qui lui sont ou lui seront rendus par un autre assujetti;

[...]»

Le droit autrichien

7 L'article 2, paragraphe 1, de la loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires de 1994 (Umsatzsteuergesetz 1994, BGBl. 663/1994), dans sa version applicable au litige au principal, est libellé comme suit:

«Est entrepreneur quiconque exerce une activité économique ou professionnelle de manière indépendante. L'entreprise comprend la totalité de l'activité économique ou professionnelle de l'entrepreneur. Est commerciale ou professionnelle toute activité permanente exercée en vue d'en retirer des recettes, quand bien même il n'y a pas d'intention de réaliser des bénéfices et, dans le cas d'une association de personnes, même si celle-ci n'a d'activité qu'à l'égard de ses membres.»

Le litige au principal et la question préjudicielle

8 M. Fuchs a placé en 2005 une installation photovoltaïque sur le toit de sa maison à usage d'habitation, pour un montant brut de 38 367,76 euros. Cette installation a fait l'objet d'une subvention unique d'un montant de 19 020 euros.

9 Cette installation est dépourvue de capacités de stockage et la totalité de l'électricité produite est livrée au réseau, sur la base d'un contrat d'accès à ce réseau en vigueur depuis le 1er juillet 2005 et conclu pour une durée indéterminée avec la société Ökostrom Solarpartner, Ö Vertriebs-GmbH. Ces livraisons sont rémunérées à hauteur du prix du marché, soit 0,181 euro par kWh brut, et soumises à la TVA. L'électricité nécessaire aux besoins du foyer est rachetée à cette société au même prix que celui auquel elle a été livrée.

10 Pendant la période 2005 à 2008, M. Fuchs a consommé 44 600 kWh prélevés sur le réseau pour les besoins de son foyer. Il a livré définitivement 11 156 kWh au réseau et consommé directement 8 645 kWh. Il a ainsi injecté dans le réseau la quantité totale produite au moyen de son installation photovoltaïque, à savoir 19 801 kWh.

11 À cet égard, à la suite d'une demande d'éclaircissements, formulée conformément à l'article 101 du règlement de procédure de la Cour, le Verwaltungsgerichtshof a précisé, par décision du 10 janvier 2013 parvenue à la Cour le 28 janvier suivant, en s'appuyant sur une constatation factuelle opérée par la juridiction d'appel, que la notion d'électricité consommée «directement» devait être comprise en ce sens que cette électricité a été prélevée sur le réseau public, immédiatement ou à un moment proche de celui auquel son injection dans le réseau est intervenue.

12 M. Fuchs a demandé le remboursement d'un montant de 6 394,63 euros de TVA acquittée en amont, relative à l'acquisition de ladite installation photovoltaïque.

13 Le Finanzamt a considéré que M. Fuchs n'était pas autorisé à déduire la TVA payée en amont au motif que, en exploitant son installation photovoltaïque, ce dernier n'avait pas exercé d'activité économique. M. Fuchs a formé un recours à l'encontre de cette décision devant l'Unabhängiger Finanzsenat Außenstelle Linz en faisant valoir qu'il exerçait une activité économique au sens de l'article 4, paragraphes 1 et 2, de la sixième directive.

14 L'Unabhängiger Finanzsenat Außenstelle Linz a fait droit à ce recours et le Finanzamt a contesté la décision de cette juridiction devant le Verwaltungsgerichtshof.

15 Dans ces conditions, le Verwaltungsgerichtshof a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour la question préjudicielle suivante:

«L'exploitation d'une installation photovoltaïque reliée au réseau, dépourvue de capacités propres de stockage de l'électricité et située au-dessus ou à proximité d'une résidence privée servant à des fins d'habitation, et qui, d'un point de vue technique, est conçue de telle sorte que l'électricité produite par l'installation est inférieure en permanence à la quantité totale d'électricité consommée à titre privé par son exploitant pour son ménage est-elle une 'activité économique', au sens de l'article 4 de la [sixième directive], dudit exploitant?»

Sur la question préjudicielle

16 En vertu de l'article 4, paragraphe 1, de la sixième directive, est considéré comme assujéti quiconque accomplit, d'une façon indépendante et quel qu'en soit le lieu, l'une des activités économiques mentionnées au paragraphe 2 du même article, quels que soient les buts ou les résultats de cette activité. Cette notion d'«activités économiques» est définie à ce même paragraphe 2 comme englobant toutes les activités de producteur, de commerçant ou de prestataire de services, et notamment les opérations comportant l'exploitation d'un bien corporel ou incorporel en vue d'en retirer des recettes ayant un caractère de permanence (voir arrêts du 26 juin 2007, T-Mobile Austria e.a., C-284/04, Rec. p. I-5189, point 33, ainsi que Hutchison 3G e.a., C-369/04, Rec. p. I-5247, point 27).

17 Il résulte d'une jurisprudence constante de la Cour que l'analyse des définitions des notions d'assujéti et d'activités économiques met en évidence l'étendue du champ d'application couvert par la notion d'activités économiques ainsi que le caractère objectif de cette notion, en ce sens que l'activité est considérée en elle-même, indépendamment de ses buts ou de ses résultats (voir arrêts précités T-Mobile Austria e.a, point 35, ainsi que Hutchison 3G e.a., point 29).

18 En l'espèce, l'activité en cause au principal a consisté en l'exploitation d'une installation photovoltaïque. Une telle activité doit être considérée comme relevant de la notion d'«activités économiques», au sens de l'article 4, paragraphe 2, de la sixième directive, si elle est accomplie en vue de retirer des recettes ayant un caractère de permanence.

19 La question de savoir si cette activité vise à réaliser des recettes ayant un caractère de permanence est une question de fait qui doit être appréciée compte tenu de l'ensemble des données de l'espèce, parmi lesquelles figure, notamment, la nature du bien visé (voir arrêt du 19 juillet 2012, R?dlihs, C-263/11, point 33).

20 Ce critère doit également permettre de déterminer si un particulier a utilisé un bien d'une manière telle que son activité doit être qualifiée d'«activité économique» au sens de la sixième directive. Le fait qu'un bien convienne à une exploitation exclusivement économique suffit, en règle générale, pour qu'il soit admis que son propriétaire l'exploite pour les besoins d'activités économiques et, par conséquent, pour réaliser des recettes ayant un caractère de permanence. En revanche, si un bien est, en raison de sa nature, susceptible d'être utilisé tant à des fins économiques que privées, il conviendra d'analyser l'ensemble des conditions de son exploitation pour déterminer s'il est utilisé en vue d'en retirer des recettes présentant effectivement un caractère de permanence (voir arrêts du 26 septembre 1996, Enkler, C-230/94, Rec. p. I-4517, point 27, et R?dlihs, précité, point 34).

21 Dans ce dernier cas, la comparaison entre, d'une part, les conditions dans lesquelles l'intéressé exploite effectivement le bien et, d'autre part, celles dans lesquelles s'exerce habituellement l'activité économique correspondante peut constituer l'une des méthodes permettant de vérifier si l'activité concernée est accomplie en vue de réaliser des recettes ayant un caractère de permanence (voir arrêts précités Enkler, point 28, et R?dlihs, point 35).

22 À cet égard, il y a lieu de constater que le bien en cause au principal, à savoir une installation photovoltaïque reliée au réseau et située au-dessus ou à proximité d'une maison à usage d'habitation, est susceptible, en raison de sa nature même, d'être utilisé tant à des fins économiques que privées.

23 S'agissant, en premier lieu, de la question de savoir si la fourniture d'électricité en question a été effectuée en vue d'en retirer des recettes, il y a lieu de relever que la notion de recettes doit être entendue dans le sens d'une rémunération perçue en contrepartie de l'activité exercée.

24 À cet égard, il ressort de la décision de renvoi, d'une part, que l'électricité produite par l'installation photovoltaïque en cause au principal a été livrée au réseau et que, d'autre part, conformément au contrat d'accès à ce réseau, les livraisons ont eu pour contrepartie une rémunération.

25 Or, il ressort tant du libellé même de l'article 4, paragraphe 1, de la sixième directive que de la jurisprudence de la Cour que, pour considérer que l'exploitation d'un bien corporel ou incorporel est exercée en vue d'en retirer des recettes, il est indifférent que cette exploitation vise ou non à générer des profits.

26 Dès lors que l'installation située sur le toit de la maison à usage d'habitation de son exploitant produit de l'électricité qui est injectée dans le réseau contre rémunération, il y a lieu de considérer que l'exploitation de cette installation est effectuée en vue d'en retirer des recettes.

27 En second lieu, il ressort de la décision de renvoi que le contrat d'accès au réseau, entré en vigueur le 1er juillet 2005, a été conclu «pour une durée indéterminée». L'exploitation de cette installation photovoltaïque s'inscrivant dans la durée, il y a lieu de constater que la fourniture d'électricité au réseau par l'installation photovoltaïque en cause s'effectue de manière permanente et non pas uniquement occasionnelle. Une rémunération, telle que celle perçue par l'exploitant de ladite installation, présente donc un caractère de permanence au sens de l'article 4, paragraphe 2, de la sixième directive.

28 Dans la mesure où l'installation photovoltaïque en cause au principal produit de l'électricité qui est livrée au réseau en échange de recettes ayant un caractère de permanence, il y a lieu de constater que les conditions requises pour que cette activité relève de la notion d'«activités économiques» au sens de l'article 4 de la sixième directive sont réunies.

29 Cette conclusion n'est pas remise en cause par la circonstance relevée par la juridiction de renvoi selon laquelle la quantité d'électricité produite par ladite installation est toujours inférieure à la quantité d'électricité consommée par l'exploitant pour les besoins de son foyer.

30 En effet, il y a lieu de rappeler que, en l'occurrence, il ressort de la décision de renvoi que, en raison des caractéristiques techniques de l'installation en question, d'une part, l'électricité produite est livrée au réseau et, d'autre part, l'électricité consommée est achetée auprès de l'exploitant de ce réseau. Ainsi que l'a relevé la juridiction de renvoi, comme il s'agit d'une installation de production d'électricité connectée au réseau, il pourrait être impossible de classer et d'identifier le bien fongible en cause, à savoir l'électricité, après son injection dans le réseau et sa

livraison en retour à partir de celui-ci.

31 Dans ces conditions, il y a lieu de considérer que l'activité consistant en la livraison d'électricité en cause au principal est indépendante de l'opération par laquelle l'exploitant de l'installation photovoltaïque prélève de l'électricité sur le réseau pour les besoins de son foyer et que, dès lors, le rapport entre la quantité d'électricité produite, d'une part, et celle consommée, d'autre part, est dénué de pertinence aux fins de la qualification d'activité économique de cette activité de livraison.

32 Par conséquent, doit être rejeté l'argument du gouvernement autrichien selon lequel la circonstance que l'électricité produite par l'installation photovoltaïque n'excède pas les besoins propres du foyer démontrerait que les recettes retirées des livraisons d'électricité au réseau sont le résultat de la recherche, par ledit exploitant, d'une réduction de sa facture d'électricité et que, dès lors, l'activité d'exploitation de cette installation ne serait pas exercée par celui-ci en vue de retirer des recettes.

33 Par ailleurs, dès lors que, ainsi qu'il ressort du point 28 du présent arrêt, l'exploitant de l'installation exerce une activité économique au sens de l'article 4, paragraphe 2, de la sixième directive et qu'il est constant que cette activité est exercée de manière indépendante, ce dernier doit être considéré comme un assujetti au sens du paragraphe 1 de cet article.

34 En outre, il ressort du dossier transmis à la Cour par la juridiction de renvoi que ledit exploitant facture à son cocontractant la TVA afférente aux livraisons de la totalité de l'électricité produite par son installation photovoltaïque et que l'administration fiscale perçoit la TVA ainsi facturée sur ces livraisons. Dès lors, d'une part, l'installation en cause au principal est utilisée exclusivement aux fins d'opérations taxées en aval.

35 D'autre part, ainsi que l'a relevé Mme l'avocat général au point 28 de ses conclusions, la position de l'administration fiscale autrichienne telle qu'elle est exposée dans la décision de renvoi et celle dont le gouvernement autrichien se prévaut devant la Cour, selon laquelle l'exploitant d'une telle installation agit à titre privé, ne sont pas compatibles avec la perception de la TVA sur les livraisons d'électricité effectuées par ce dernier.

36 Il convient par ailleurs de rappeler que, selon la logique du système mis en place par la sixième directive, les taxes ayant grevé en amont les biens ou les services utilisés par un assujetti aux fins de ses opérations taxées peuvent être déduites. La déduction des taxes en amont est liée à la perception des taxes en aval. Dans la mesure où des biens ou des services sont utilisés aux fins d'opérations taxées en aval, une déduction de la taxe ayant grevé ceux-ci en amont s'impose afin d'éviter une double imposition (voir arrêts du 30 mars 2006, *Uudenkaupungin kaupunki*, C-184/04, Rec. p. I-3039, point 24, et du 14 septembre 2006, *Wollny*, C-72/05, Rec. p. I-8297, point 20).

37 Eu égard à l'ensemble des considérations qui précèdent, il convient de répondre à la question posée que l'article 4, paragraphes 1 et 2, de la sixième directive doit être interprété en ce sens que l'exploitation d'une installation photovoltaïque située au-dessus ou à proximité d'une maison à usage d'habitation, conçue de telle sorte que la quantité d'électricité produite, d'une part, est toujours inférieure à la quantité totale d'électricité consommée à titre privé par son exploitant et, d'autre part, est livrée au réseau en échange de recettes ayant un caractère de permanence, relève de la notion d'«activités économiques» au sens de cet article.

Sur les dépens

38 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 (deuxième chambre) dit pour droit:

L'article 4, paragraphes 1 et 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, telle que modifiée par la directive 95/7/CE du Conseil, du 10 avril 1995, doit être interprété en ce sens que l'exploitation d'une installation photovoltaïque située au-dessus ou à proximité d'une maison à usage d'habitation, conçue de telle sorte que la quantité d'électricité produite, d'une part, est toujours inférieure à la quantité totale d'électricité consommée à titre privé par son exploitant et, d'autre part, est livrée au réseau en échange de recettes ayant un caractère de permanence, relève de la notion d'«activités économiques» au sens de cet article.

Signatures

* Langue de procédure: l'allemand.