

5. L'article 5 de la sixième directive concerne la notion de livraison de biens. Son paragraphe 6 définit les cas dans lesquels le prélèvement d'un bien de l'entreprise par l'entrepreneur est considéré comme équivalant à la livraison en vue de l'assujettissement. Il 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. Toutefois, ne sont pas visés les prélèvements effectués pour les besoins de l'entreprise pour donner des cadeaux de faible valeur et des échantillons».

6. L'article 6 de la directive en question définit, toujours en vue de l'assujettissement, la prestation de services. Aux termes des dispositions du paragraphe 2, sous a), est assimilée à une prestation de services effectuée à titre onéreux «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».

7. L'article 10, paragraphe 1, sous a), définit le fait générateur de la taxe comme «... le fait par lequel sont réalisées les conditions légales, nécessaires pour l'exigibilité de la taxe».

8. L'article 11 de la sixième directive concerne la détermination de la base d'imposition. En vertu de l'article 11, A, paragraphe 1, sous a), elle est constituée «... pour les livraisons de biens et les prestations de services ... par tout ce qui constitue la contrepartie obtenue ou à obtenir par le fournisseur ou le prestataire pour ces opérations de la part de l'acheteur, du preneur ou d'un tiers, y compris les subventions directement liées au prix de ces opérations...».

9. En matière d'exonération, l'article 13, B, prévoit: «Sans préjudice d'autres dispositions communautaires, les États membres exonèrent, dans les conditions qu'ils fixent en vue d'assurer l'application correcte et simple des exonérations prévues ci-dessous et de prévenir toute fraude, évasion et abus éventuels:

...

c) les livraisons de biens qui étaient affectés exclusivement à une activité exonérée en vertu du présent article ou en vertu de l'article 28 paragraphe 3 sous b), si ces biens n'ont pas fait l'objet d'un droit à déduction, ainsi que les livraisons de biens dont l'acquisition ou l'affectation avait fait l'objet de l'exclusion du droit à déduction...» .

10. À propos des déductions, l'article 17, paragraphe 1, dispose que «Le droit à déduction prend naissance au moment où la taxe déductible devient exigible».

11. Enfin, l'article 32, premier alinéa, de la version d'origine de la directive (abrogé par la directive 94/5/CE) disposait: «Le Conseil, statuant à l'unanimité sur proposition de la Commission, arrêtera, avant le 31 décembre 1977, le régime communautaire de taxation applicable dans le domaine des biens d'occasion ainsi que des objets d'art, d'antiquité et de collection».

Cet article n'a été mis en application qu'en février 1994 avec la directive 94/5. L'article 1er, point 3, A, sous e), de cette directive (devenu l'article 26 bis de la sixième directive) définit l'«assujetti-revendeur» comme celui qui:

«... dans le cadre de son activité économique, achète ou affecte aux besoins de son entreprise ou importe, en vue de leur revente, des biens d'occasion, des objets d'art, de collection ou d'antiquité, que cet assujetti agisse pour son compte ou pour le compte d'autrui en vertu d'un contrat de commission à l'achat ou à la vente».

En outre, dans la partie B, on lit:

«1. Les États membres appliquent aux livraisons de biens d'occasion, d'objets d'art, de collection ou d'antiquité effectuées par des assujettis-revendeurs un régime particulier d'imposition de la marge bénéficiaire réalisée par l'assujetti-revendeur, conformément aux dispositions ci-après.

2. Les livraisons de biens visées au paragraphe 1 sont les livraisons, par un assujetti-revendeur, de biens d'occasion, d'objets d'art, de collection ou d'antiquité qui lui sont livrés à l'intérieur de la Communauté:

- par une personne non-assujettie

3. La base d'imposition des livraisons de biens visées au paragraphe 2 est constituée par la marge bénéficiaire réalisée par l'assujetti-revendeur, diminuée du montant de la taxe sur la valeur ajoutée afférente à la marge bénéficiaire elle-même. Cette marge bénéficiaire est égale à la différence entre le prix de vente demandé par l'assujetti-revendeur pour le bien et le prix d'achat.»

La réglementation nationale

12. La réglementation nationale pertinente aux fins de la solution dans l'instance au principal figure dans l'Umsatzsteuergesetz (loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires, ci-après l'«UStG 1980»). En application de l'article 1er, paragraphe 1, point 1), première phrase, toutes les livraisons de biens effectuées à titre onéreux à l'intérieur du pays par un assujetti dans le cadre de son entreprise sont soumises à la TVA. En vertu de l'article 10, paragraphe 1, première phrase, de l'UStG 1980, le chiffre d'affaires pour ces livraisons est calculé d'après la contrepartie.

Les faits et les questions préjudicielles

13. En 1990, le demandeur était un travailleur indépendant qui exerçait une activité de transporteur. Pour ce faire, il se servait d'un véhicule de marque Mercedes 300 D qui, comme il ressort de l'ordonnance de renvoi, était utilisé à hauteur de 70 % à des fins professionnelles et à hauteur de 30 % à des fins privées.

14. Le demandeur avait acquis ledit véhicule auprès d'un particulier. Cette circonstance l'avait empêché de déduire la TVA du prix payé pour l'acquisition. En 1989, il a effectué des réparations sur le véhicule en déduisant la TVA relative aux dépenses engagées. En mai 1990, enfin, le demandeur a vendu le véhicule Mercedes au prix de 19 000 DEM, sans distinguer sur la facture le montant de la TVA du prix de l'automobile.

15. À la suite de la vente, et sur la base des dispositions nationales en matière de taxe sur le chiffre d'affaires, l'administration fiscale allemande, au cours du contrôle fiscal relatif à l'année 1990, a assujetti la vente de la voiture à la TVA en prenant comme base d'imposition le prix de vente (19 000 DEM) moins le montant de la TVA incluse (2 334 DEM). Par conséquent, l'administration fiscale, par décision du 24 mai 1994, a mis en demeure le demandeur de payer la taxe précitée.

16. Le demandeur a introduit une réclamation administrative contre ce contrôle et, à la suite du rejet de celle-ci, a formé un recours auprès du Finanzgericht. Ce dernier n'a accueilli le recours que partiellement, en réduisant l'assiette de calcul de l'utilisation propre du véhicule du montant des frais et des prestations pour lesquels le demandeur n'avait pas pu obtenir de déduction de la

TVA. Toutefois, à titre de principe, le Finanzgericht a jugé que la vente était soumise à la TVA en raison du fait qu'en 1989 le demandeur avait réclamé la déduction sur des frais de réparation de la voiture. De cette façon, toujours d'après le Finanzgericht, le demandeur avait de fait exprimé sa volonté d'affecter le bien à son entreprise.

17. Le demandeur a introduit un recours en «Revision» à l'encontre de cette décision auprès du Bundesfinanzhof (juridiction suprême en matière fiscale), en demandant son annulation et, par conséquent, la réduction de 2 334 DEM de la TVA calculée au titre de l'exercice 1990.

18. Dans l'ordonnance de renvoi, le Bundesfinanzhof relève en premier lieu que, sur la base de la réglementation nationale en matière de TVA, la livraison du véhicule par le demandeur doit être considérée comme soumise à la TVA si elle a lieu «dans le cadre de l'entreprise». La juridiction de renvoi n'est toutefois pas certaine que, dans la présente espèce, la vente ait réellement eu lieu «dans le cadre de l'entreprise». En effet, pour ce qui concerne les biens destinés à un usage mixte, il semblerait que la réglementation allemande, à la lumière de la jurisprudence nationale et notamment d'un arrêt du Bundesfinanzhof du 25 mars 1988, n'exclue pas qu'un véhicule, même s'il est utilisé à la fois comme un bien à usage professionnel et à des fins privées, puisse être affecté, dans son intégralité, au patrimoine privé de l'assujetti. Toujours d'après le Bundesfinanzhof, cependant, il existerait des doutes concernant la compatibilité de cette possibilité avec la sixième directive telle qu'interprétée par la jurisprudence de la Cour de justice.

19. La juridiction nationale se demande en outre si, même dans le cas où le véhicule en question doit être considéré comme faisant partie du patrimoine de l'entreprise, sa livraison doit être soumise à la TVA en toute hypothèse. À cet égard, le demandeur a fait valoir dans l'instance au principal qu'une pareille situation n'amène pas seulement à une double imposition, mais également à une contradiction dans le cadre du régime prévu par la sixième directive. L'article 5, paragraphe 6, de cette dernière, prévoit en effet que le prélèvement par un entrepreneur d'un bien de son entreprise pour l'affecter à son usage privé n'est soumis à la TVA que lorsque ce bien a ouvert droit précédemment à une déduction complète ou partielle de la taxe sur la valeur ajoutée. En conséquence, soumettre à la taxe la vente d'un véhicule acquis auprès d'un particulier sans possibilité de déduction entraînerait une disparité de traitement injustifiée entre le régime des livraisons et celui des prélèvements qui, toujours d'après le demandeur, devrait se résoudre dans le sens de l'exclusion de l'assujettissement à la taxe lors de la livraison de véhicules d'occasion.

Le Bundesfinanzhof considère enfin que, bien que tant l'article 13 que l'article 26 bis de la sixième directive prévoient des cas d'exonération de TVA pour des livraisons effectuées par un assujetti de biens dont l'acquisition avait fait l'objet de l'exclusion du droit à déduction, ces cas n'incluent pas le cas d'espèce faisant l'objet de l'instance en cause.

20. Estimant par conséquent que la solution du litige dépend de l'interprétation des dispositions de la sixième directive, le Bundesfinanzhof a soumis à la Cour les questions préjudicielles suivantes:

«1) Un entrepreneur peut-il affecter intégralement à son patrimoine privé un bien à usage mixte (professionnel et privé), indépendamment de l'importance de l'utilisation professionnelle qu'il en a?

2) La vente d'un bien, que le vendeur a acheté à un particulier pour les besoins de son entreprise et sans droit à déduction de la taxe en amont, est-elle intégralement soumise à la taxe sur le chiffre d'affaires en application des articles 2, point 1, et 11, partie A, paragraphe 1, sous a), de la directive 77/388/CEE?»

Sur la première question préjudicielle

21. Par sa première question, la juridiction nationale demande, en substance, si, à la lumière des dispositions de la sixième directive en matière de TVA, un assujetti peut affecter intégralement à son patrimoine privé un bien à usage mixte, ou l'utiliser pour partie à des fins professionnelles et

pour partie à usage privé.

22. D'après la Commission, une telle possibilité serait exclue et ce au motif que, tout en admettant que l'assujetti a la faculté de choisir si et dans quelle proportion il affecte un bien à son patrimoine privé ou professionnel, la Commission estime que ce choix s'effectue par le biais de l'utilisation du bien. Par conséquent, toujours selon la Commission, dès lors que l'assujetti utilise le bien en tout ou partie à des fins professionnelles, il choisit de fait de l'affecter entièrement ou partiellement à l'entreprise.

23. Le gouvernement allemand, en revanche, estime que le seul fait qu'un assujetti utilise un bien, exclusivement ou partiellement, à des fins professionnelles ne signifie pas nécessairement qu'il veuille l'affecter entièrement ou partiellement à l'entreprise. L'affectation du bien en effet dépendrait entièrement de la volonté de l'assujetti, qui l'exprimerait à travers l'exercice du droit à déduction que la sixième directive réserve exclusivement à l'acquisition des biens à usage professionnel. Si cette possibilité n'existe pas, comme dans le cas d'espèce faisant l'objet du litige dont nous discutons aujourd'hui, le choix de l'assujetti pourrait résulter d'autres circonstances ayant toujours trait à l'exercice de la faculté de déduction, telle que la déduction de la TVA payée pour les frais liés au bien.

24. En premier lieu, il convient de dire qu'il ressort clairement tant de l'ordonnance de renvoi que des observations déposées par les parties que la première question préjudicielle ne met pas en cause le principe selon lequel l'assujetti, lorsqu'il acquiert un bien, est libre de choisir s'il l'attribuera à son patrimoine privé ou à l'entreprise. Nous ne croyons pas qu'il puisse y avoir de doutes sur l'existence de cette liberté. Il est vrai que ladite question concerne les critères à suivre pour établir, concrètement, quel a été le choix de l'assujetti. La réponse à fournir à la juridiction de renvoi, en effet, sera négative ou positive selon que l'on retienne, comme le fait la Commission, que l'usage du bien détermine le patrimoine dont il relève (en excluant ainsi a priori qu'un bien utilisé d'une façon mixte puisse faire partie exclusivement du patrimoine privé de l'entrepreneur) ou alors, comme le fait le gouvernement allemand, que l'appartenance d'un bien à un patrimoine déterminé découle d'autres éléments que l'usage du bien et notamment de l'exercice du droit à déduction de l'impôt payé en amont (en admettant qu'un entrepreneur inclue dans son patrimoine privé un bien qu'il utilise de façon mixte).

25. D'une façon générale, nous partageons la position du gouvernement allemand. Dans la sixième directive, il n'y a en effet aucune disposition corroborant la thèse de la Commission sur l'existence d'un lien entre l'usage d'un bien et le patrimoine auquel il doit être affecté. Au contraire, comme l'a soutenu également le gouvernement allemand lors de l'audience, une preuve indirecte en faveur de la thèse contraire découle de la formulation de l'article 6, paragraphe 2, de la sixième directive. Cet article, en effet, en définissant le régime applicable à l'utilisation privée des biens professionnels par l'assujetti, confirme que le patrimoine dont un bien fait partie ne dépend pas nécessairement de l'utilisation à laquelle il est affecté aux fins de l'applicabilité de la sixième directive.

26. Cette solution trouve une confirmation dans la jurisprudence de la Cour, selon laquelle en principe le fait que «... un assujetti, dans un cas particulier, a acquis des biens pour les besoins de ses activités économiques au sens de l'article 4 de la sixième directive est une question de fait qui doit être appréciée compte tenu de l'ensemble des données de l'espèce...» . Il est à peine besoin d'ajouter que cette appréciation incombe à la juridiction nationale, laquelle dispose de tous les éléments de fait nécessaires. En ce qui concerne plus particulièrement les biens utilisés de façon mixte, la Cour a en outre expressément dit que l'assujetti a la liberté de choisir, «... aux fins de l'application de la [sixième] directive, d'intégrer ou non à son entreprise la partie d'un bien qui est affectée à son usage privé» et que, par conséquent, «... des biens d'investissement utilisés à la fois à des fins professionnelles et à des fins privées peuvent néanmoins être traités comme des biens d'entreprise sur lesquels la taxe sur la valeur ajoutée est en principe intégralement déductible» .

Il nous semble donc qu'il ressort même de la jurisprudence, en particulier de l'arrêt cité en dernier lieu, et assez clairement, que, dans le cadre du système de la taxe sur la valeur ajoutée, il n'existe aucun lien direct et nécessaire entre l'utilisation d'un bien et le patrimoine dont il relève. Il est vrai, comme le juge de renvoi lui-même l'a remarqué, que la Cour ne s'est jamais prononcée spécifiquement sur le cas d'un bien à usage mixte affecté entièrement au patrimoine privé de l'entrepreneur, mais nous ne voyons pas de raisons d'exclure cette possibilité.

27. À la lumière de ce que nous avons envisagé jusqu'ici et pour répondre plus directement à la question posée par le juge national, nous estimons qu'il ne fait pas de doute que la liberté dont jouit l'assujetti dans le choix du patrimoine auquel affecter les biens acquis implique que celui-ci peut décider d'affecter exclusivement à son patrimoine privé un bien qu'il utilise, pour partie, à des fins professionnelles.

28. Une fois cela établi, il nous semble cependant également opportun d'ajouter quelques considérations à propos du critère, souligné par le gouvernement allemand, se rapportant à l'exercice du droit à déduction. Pour les raisons que nous nous apprêtons maintenant à expliquer, en effet, nous estimons que, parmi les différents éléments dont il faut tenir compte pour interpréter le comportement de l'entrepreneur à propos du choix du patrimoine auquel affecter un bien, ce critère revêt une particulière importance.

Comme chacun sait, le système de la TVA se caractérise par le fait qu'il vise à taxer les consommateurs finaux et que les principaux redevables de l'impôt (c'est-à-dire ceux qui doivent remplir les formalités prévues par la réglementation) sont les assujettis. Pour s'assurer que le système fonctionne et, en particulier, que les assujettis, tout en recouvrant et en payant la TVA n'en supportent pas la charge, il a été créé un mécanisme de taxations et de déductions qui a pour but de rendre la taxe «neutre» à leur égard. Partant, dans le cadre du régime communautaire de la TVA, la situation de l'assujetti se distingue de celle du consommateur final justement par le fait que seul le premier peut bénéficier du mécanisme précité. Il en résulte que, au moment où une personne exerce sa liberté de choix en affectant un bien à son entreprise ou à son patrimoine privé, elle choisit en même temps si elle introduit le bien dans le système de la taxe, en le faisant entrer dans le mécanisme d'impositions et de déductions décrit précédemment, ou alors si elle agit en qualité de consommateur final en renonçant complètement audit système. Il nous semble donc que le fait qu'une personne exerce son droit à déduction de l'impôt payé lors de l'acquisition d'un bien puisse être considéré comme une raison parfaitement légitime pour juger qu'elle a décidé d'affecter ce bien à l'entreprise.

Bien que dans l'affaire dont il est aujourd'hui question il n'ait pas été possible de récupérer la TVA payée pour l'acquisition du véhicule dans la mesure où le vendeur était un particulier, nous estimons que ce qui vient d'être dit peut s'étendre au choix fait par le demandeur de déduire la taxe payée sur les frais de réparation du véhicule. À notre avis, cette dernière circonstance représente donc une preuve décisive pour exclure le fait qu'il ait affecté le bien litigieux intégralement à son patrimoine privé.

29. En conclusion, pour ce qui concerne la première question préjudicielle, nous estimons, pour compléter ce que nous avons déjà dit, qu'un entrepreneur peut affecter à son patrimoine privé un bien destiné à usage mixte. Toutefois, il doit ressortir sans ambiguïté de son comportement qu'il a voulu soustraire intégralement ce bien au régime de la taxe sur la valeur ajoutée.

Sur la seconde question préjudicielle

30. Avec la seconde question préjudicielle, le juge national demande à la Cour si la vente d'un bien destiné par l'entrepreneur à des fins professionnelles doit être soumise à la TVA même si, au moment de l'acquisition, il n'a pas été possible de déduire la TVA du fait que ce bien a été acquis auprès d'un particulier non assujetti à cette taxe. Il n'est contesté par aucune des parties que cet assujettissement donne lieu à une double imposition contraire aux principes de la taxe sur la valeur ajoutée, notamment au principe de la neutralité fiscale, et ce dans la mesure où l'assujetti se trouve de fait contraint de payer la TVA soit au moment de l'achat du bien (sans pouvoir la déduire du montant), soit lors de la cession (en devant verser la TVA incluse dans le prix de vente).

31. À cet égard, il faut considérer que, d'après le régime général d'imposition des livraisons figurant à l'article 2, point 1, de la sixième directive, la condition nécessaire et suffisante pour qu'une livraison soit imposable est qu'elle ait été effectuée à titre onéreux par un assujetti agissant en tant que tel. Il est en revanche totalement indifférent que le bien cédé ait fait l'objet d'une déduction de TVA au moment de l'achat.

32. Les seules dispositions de la sixième directive dont il résulte que l'assujettissement à la taxe est subordonné à une déduction antérieure sont l'article 5, paragraphe 6, concernant le régime du prélèvement, et l'article 6, paragraphe 2, relatif à l'utilisation d'un bien affecté à l'entreprise pour des besoins privés. Cette subordination se justifie par le fait qu'elle est étroitement liée à l'objectif particulier poursuivi par ces articles. Comme l'a établi la Cour à propos du régime du prélèvement, mais avec un raisonnement qui peut s'étendre également à l'utilisation de biens professionnels à des fins privées, «... l'objectif de l'article 5, paragraphe 6, de la sixième directive TVA consiste à assurer une égalité de traitement entre l'assujetti qui prélève un bien de son entreprise et un consommateur ordinaire qui achète un bien du même type. En vue de la réalisation de cet objectif, cette disposition empêche qu'un assujetti qui a pu déduire la TVA sur l'achat d'un bien affecté à son entreprise échappe au paiement de la TVA lorsqu'il prélève ce bien sur le patrimoine de son entreprise à des fins privées et qu'il profite donc d'avantages indus par rapport au consommateur ordinaire qui achète le bien en acquittant la TVA». En d'autres termes, les dispositions que nous évoquons régissent des cas particuliers dans lesquels l'existence d'une déduction de la TVA représente la condition préalable nécessaire pour définir le risque d'évasion fiscale que les deux règles visent à éviter.

À la lumière de ces éléments, il nous semble donc qu'il faille considérer comme infondé ce qui est soutenu par le demandeur, à savoir que la différence qui est créée entre le régime du prélèvement et celui de la cession lorsque le bien cédé a été acquis auprès d'un particulier non assujetti à la taxe donnerait lieu à une disparité de traitement qui devrait être éliminée en excluant la taxation des livraisons de biens d'occasion. En premier lieu, en effet, les deux régimes ne causent aucune disparité de traitement dans la mesure où, comme il ressort des considérations que nous venons d'exposer, ils s'appuient sur des exigences et des conditions différentes. En second lieu, si nous suivions ce qui est suggéré en dernier par le demandeur, la condition de l'existence d'une

déduction de l'impôt payé lors de l'acquisition du bien s'étendrait de fait également au régime normal des livraisons. Cela serait toutefois en nette contradiction avec les dispositions de l'article 2, point 1, de la sixième directive.

33. Il faut également tenir compte du fait que la livraison faisant l'objet de l'instance principale n'entre pas dans les cas d'exonération de taxe prévus par l'article 13 de la sixième directive notamment dans ceux prévus dans sa partie B, sous c) . Comme l'a justement relevé le juge national, en effet, ces exonérations, tout en ayant comme objectif spécifique justement celui d'éviter une double imposition , n'envisagent pas explicitement le cas de biens acquis auprès de particuliers sans droit à déduction. De plus, comme on le sait, ces dispositions consistant en des exceptions ne sauraient faire l'objet d'une interprétation extensive .

34. Enfin, le cas dont nous débattons n'entre pas non plus dans le cadre du régime établi par la directive 94/5 complétant le système commun de la taxe sur la valeur ajoutée en établissant un régime particulier applicable dans le domaine des biens d'occasion, les objets d'art, de collection ou d'antiquité . Ce texte prévoit l'introduction dans le cadre de la sixième directive du nouvel article 26 bis, relatif au régime applicable aux biens d'occasion, justement afin d'éviter les doubles impositions et les distorsions de concurrence entre assujettis . Toutefois, ce régime est réservé exclusivement aux «assujettis-revendeurs», c'est-à-dire à ceux qui pratiquent l'achat et la vente de biens d'occasion en tant qu'activité principale. Étant donné que le demandeur n'entre pas dans cette catégorie, le régime spécial prévu par l'article 26 bis de la sixième directive n'est pas applicable dans l'affaire en question aujourd'hui.

35. Sur la base des considérations qui viennent d'être exposées, il nous semble qu'il faille parvenir à la conclusion que, à la lumière du régime de la sixième directive, la livraison d'un bien par un assujetti agissant en tant que tel, mais non en qualité d'assujetti-revendeur au sens de l'article 26 bis, de la sixième directive, entre dans le champ d'application de l'article 2, point 1, et qu'elle est, de ce fait, soumise à la taxe, même si le bien cédé n'a pas donné lieu à déduction dans la mesure où il a été acquis auprès d'un particulier.

36. Il demeure, en tout état de cause, que cette situation entraîne une double imposition qui, comme il a été affirmé par la Cour, est «... contraire au principe de neutralité fiscale inhérent au système commun de taxe sur la valeur ajoutée dans lequel s'insère la sixième directive» . Ce problème est cependant celui traité par la Cour dans l'arrêt ORO Amsterdam Beheer et Concerto, de 1989 . Dans ce cas aussi les juges communautaires avaient été appelés à se prononcer sur la légalité de la soumission à la taxe de la livraison d'un bien qui avait été acquis auprès d'un particulier sans droit à déduction. La seule différence par rapport au cas que nous évoquons aujourd'hui découle du fait qu'en 1989 la réglementation relative au régime applicable aux biens d'occasion n'était pas en vigueur. À cette époque, en effet, l'article 32 de la sixième directive, qui prévoyait que le Conseil arrêterait un régime communautaire particulier pour les biens d'occasion, les objets d'art, d'antiquité et de collection avant le 31 décembre 1977, n'avait pas encore été mis en oeuvre.

37. Dans l'affaire ORO Amsterdam Beheer et Concerto, la Cour est parvenue à la conclusion que la double imposition à laquelle l'entrepreneur qui vendait un bien d'occasion était soumis était inévitable dans la mesure où on ne pouvait pas retenir que, en l'absence de dispositions communautaires en la matière, l'État serait obligé de prévoir, dans sa législation nationale, un régime particulier applicable à ce type de biens. Tout d'abord, la Cour a affirmé que, «... en cas de carence du Conseil à prendre des mesures relevant de la compétence exclusive des Communautés européennes, le maintien ou l'institution, par les États, de mesures nationales destinées à réaliser les objectifs communautaires, dans le cadre du devoir de coopération qui leur incombe en vertu de l'article 5 du traité [CE (devenu article 10 CE)], peut, dans certains cas, ne pas soulever d'objections de principe»; mais elle a également affirmé qu'il n'en «découle pas un principe général selon lequel les États membres auraient l'obligation de se substituer au Conseil

lorsque celui-ci s'abstient de prendre des mesures qui relèvent de sa compétence» .

38. En plus de cela, les juges communautaires ont également relevé que, «pris dans son ensemble, le régime communautaire de la TVA est le résultat d'une harmonisation progressive des législations nationales...» et que «cette harmonisation, telle qu'elle a été réalisée par des directives successives et, notamment, par la sixième directive, n'est encore qu'une harmonisation partielle». La Cour a également précisé que «cette harmonisation a, notamment, pour objet d'exclure les doubles taxations, la déduction, à chaque stade d'imposition, de la taxe ayant grevé une opération en amont étant inhérente au mécanisme de la TVA», mais elle a aussi ajouté que «cet objectif n'est pas ... encore atteint, et il est impossible de trouver dans le système commun de taxes sur la valeur ajoutée, tel qu'il existe actuellement, les fondements nécessaires à la définition et à la fixation de modalités d'application d'un régime commun de taxation qui, dans le domaine du commerce des biens d'occasion, permette d'éviter les doubles taxations». Elle en a déduit que, «tant que le législateur communautaire n'est pas intervenu, il y a lieu de s'en tenir à l'application de l'article 32 de la sixième directive qui se borne à autoriser les États membres qui appliquent un régime particulier de TVA pour les biens d'occasion à le maintenir, mais, en revanche, ne leur impose aucune obligation d'en instituer un dans le cas où il n'en existerait pas» .

39. Nous estimons que, au moins à titre de principe, le raisonnement exposé par la Cour est applicable également à la présente affaire. Il est vrai qu'entre-temps le Conseil est intervenu pour adopter la directive relative au régime des biens d'occasion, toutefois, comme nous l'avons déjà souligné ci-dessus, le cas dont nous discutons aujourd'hui ne relève pas de ce régime. Il est donc évident que, dans le système de TVA actuellement en vigueur, il subsiste une lacune qui n'a pas encore été comblée dans le cadre du processus d'harmonisation.

40. En confirmant donc que, sur la base de l'article 5 du traité, les dispositions nationales visant à éliminer cette lacune pourraient, en principe, être admises à condition qu'elles s'avèrent cohérentes avec les principes de la TVA communautaire, on ne saurait toutefois prétendre qu'il existe des obligations dans ce sens. En d'autres termes, les États membres ne sont pas obligés d'introduire dans leur réglementation relative à la taxe sur la valeur ajoutée des dispositions visant à exclure de la taxation les livraisons de biens d'occasion effectuées par un entrepreneur ne relevant pas de la catégorie des assujettis-revendeurs au sens de l'article 26 bis de la sixième directive afin d'éviter une double imposition.

Conclusions

41. Pour les motifs ci-dessus indiqués, nous proposons à la Cour de répondre de la manière suivante aux questions posées par le Bundesfinanzhof, Hamburg:

«1) Un entrepreneur peut légalement affecter à son patrimoine privé un bien destiné à usage mixte (professionnel et privé), indépendamment de l'importance de l'utilisation professionnelle qu'il en a, à condition qu'il ressorte de son comportement sans ambiguïté qu'il a voulu soustraire entièrement ledit bien du régime de la taxe sur la valeur ajoutée.

2) La vente d'un bien, que le vendeur a acheté à un particulier pour les besoins de son entreprise et sans droit à déduction de la taxe en amont, est intégralement soumise à la taxe sur le chiffre d'affaires en application des articles 2, point 1, et 11, A, paragraphe 1, sous a), de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires - Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme.»