

|

## 61999C0322

Conclusions de l'avocat général Jacobs présentées le 14 décembre 2000. - Finanzamt Burgdorf contre Hans-Georg Fischer et Finanzamt Düsseldorf-Mettmann contre Klaus Brandenstein. - Demande de décision préjudicielle: Bundesfinanzhof - Allemagne. - Sixième directive TVA - Articles 5, paragraphe 6, et 11, A, paragraphe 1, sous b) - Prélèvement d'un bien d'entreprise à des fins privées - Taxation si le bien ou les éléments le composant ont ouvert droit à déduction de la TVA en amont - Notion d'éléments composant le bien prélevé. - Affaires jointes C-322/99 et C-323/99.

*Recueil de jurisprudence 2001 page I-04049*

### Conclusions de l'avocat général

*1. Dans les deux présentes affaires, le Bundesfinanzhof (Allemagne) (Cour fédérale des finances) demande à la Cour d'interpréter les articles 5, paragraphe 6, 5, paragraphe 7, sous c), 11, A, paragraphe 1, sous b), et 20, paragraphe 1, sous b), de la sixième directive TVA .*

*2. En vertu de l'article 5, paragraphe 6, de la directive, la TVA doit être acquittée sur le prélèvement par un assujetti d'un bien de son entreprise pour ses besoins privés. Cet assujettissement à la TVA est cependant soumis à la condition que «ce bien ou les éléments le composant [aient] ouvert droit à une déduction complète ou partielle de la taxe sur la valeur ajoutée».*

*3. Le problème soulevé en l'espèce est celui du régime fiscal du prélèvement d'une voiture effectué par un entrepreneur pour ses besoins privés alors que, bien qu'il ait initialement acquis la voiture sans pouvoir déduire la taxe en amont, il a par la suite déduit la taxe sur les frais exposés pour les améliorations, l'entretien ou l'exploitation de la voiture en cause.*

*Les dispositions pertinentes de la directive*

*4. L'article 2 de la directive assujettit à la TVA les livraisons de biens et les prestations de services effectuées à titre onéreux par un assujetti agissant en tant que tel.*

*5. Selon l'article 5, paragraphe 6, «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».*

6. L'article 6, paragraphe 2, sous a), comporte une règle semblable:

«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».

7. L'article 5, paragraphe 7, sous c), autorise les États membres à adopter une disposition supplémentaire.

«Les États membres peuvent assimiler à une livraison effectuée à titre onéreux:

c) [...] la détention de biens par un assujetti ou par ses ayants droit en cas de cessation de son activité économique taxable, lorsque ces biens ont ouvert droit à déduction complète ou partielle lors de leur acquisition [...]

8. L'article 11, A, paragraphe 1, sous b), définit la base d'imposition pour les opérations visées à l'article 5, paragraphes 6 et 7. Cette base d'imposition est constituée:

«... par le prix d'achat des biens ou de biens similaires ou, à défaut de prix d'achat, par le prix de revient, déterminés au moment où s'effectuent ces opérations».

9. D'après l'article 20, paragraphe 1, sous b), la déduction initialement opérée est régularisée lorsque des modifications des éléments pris en considération pour la détermination du montant des déductions sont intervenues postérieurement à la déclaration.

10. L'objectif de l'article 5, paragraphe 6, de la directive 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 (résultant du droit à déduction) indus par rapport au consommateur ordinaire qui achète le bien en acquittant la TVA .

11. Il résulte du système et du libellé de la directive que l'article 5, paragraphe 6, crée une livraison assimilée à une livraison d'un bien (livraison fictive) et qu'il concerne la sortie définitive du bien de l'entreprise. La disposition parallèle de l'article 6, paragraphe 2, sous a), crée en revanche une opération assimilée à une prestation de services et concerne l'exploitation pour des besoins privés de biens qui continuent d'être affectés à l'entreprise .

*Le cadre législatif allemand*

12. Les litiges au principal concernent les années 1991 et 1992 et sont régis de ce fait par l'Umsatzsteuergesetz (loi relative à la taxe sur la valeur ajoutée) de 1991. Son article 1er, paragraphe 1, point 2, assujettissait à la taxe la consommation propre de biens et de services («Eigenverbrauch»). L'article 1er, paragraphe 1, point 2, sous a), définissait comme l'un des cas d'«Eigenverbrauch» le prélèvement («Entnahme») de biens de l'entreprise à des fins étrangères à l'entreprise.

13. La loi allemande applicable était donc analogue en substance à l'article 5, paragraphe 6, de la directive, à une exception près: l'article 5, paragraphe 6, subordonne l'assujettissement à la taxe à la condition que «ce bien ou les éléments le composant [aient] ouvert droit à une déduction complète ou partielle de la taxe sur la valeur ajoutée» alors que le droit allemand ne comportait pas une telle condition.

14. Malgré cette différence, les autorités allemandes avaient appliqué la condition en cause sur le fondement de l'effet direct de l'article 5, paragraphe 6. À titre d'exemple, le transfert d'une voiture d'entreprise dans le patrimoine privé n'a pas été imposé alors que la voiture avait été acquise auprès d'un particulier sans déduction de la taxe .

15. À cet égard, la question s'est posée de savoir si l'article 5, paragraphe 6, autorisait l'imposition alors que l'entrepreneur dont il s'agissait, après l'acquisition initiale non déductible, avait déduit la taxe grevant les frais exposés pour les améliorations, l'entretien ou l'exploitation des biens transférés dans son patrimoine privé. Au coeur de ce débat se trouvait la signification de la notion d'«éléments composant» le bien de l'article 5, paragraphe 6, de la sixième directive.

16. Le 13 mai 1994, le Bundesministerium der Finanzen (ministère fédéral des Finances) a publié sur cette question une circulaire qui a rapidement été connue sous le nom de circulaire sur les essuie-glaces («Scheibenwischererlass»). Celle-ci pose les principes suivants. Si l'entrepreneur a pu déduire la TVA non pas pour le bien lui-même, mais pour les éléments y incorporés ultérieurement, le prélèvement du bien pour des besoins étrangers à l'entreprise est soumis à la TVA. À des fins de simplification, il peut être renoncé à l'imposition du prélèvement du bien à des fins étrangères à l'entreprise, lorsque les dépenses (hors taxe) relatives aux travaux d'amélioration, de réparation et d'entretien sur le bien prélevé ne dépassent pas 20 % de son coût d'achat initial. Si ces dépenses dépassent 20 % du coût d'achat initial, il peut être présumé, sans vérification complémentaire, que des éléments ont été incorporés au bien. À titre d'exemples de dépenses à prendre en compte, la circulaire mentionne les dépenses relatives au contrôle, au lavage d'une voiture, au remplacement de l'embrayage et des mâchoires de frein, ainsi qu'à l'acquisition de nouveaux caoutchoucs d'essuie-glaces .

17. Le Bundesfinanzhof a jugé en revanche dans un arrêt du 30 mars 1995 que les dépenses exposées pour l'entretien ou l'exploitation de biens qui avaient donné lieu à déduction ne peuvent pas affecter l'imposition du prélèvement, pour des besoins privés, des biens eux-mêmes. La raison en était que les dépenses relatives à l'entretien ou à l'exploitation d'un bien ne conduisaient pas en général à l'acquisition ou à la création d'«éléments composant» le bien au sens de l'article 5, paragraphe 6, de la directive. Dans cet arrêt, le Bundesfinanzhof s'est référé à maintes reprises à l'arrêt Kühne de la Cour, dans lequel celle-ci a jugé que l'article 6, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive n'assujettit pas à la TVA l'exploitation par un assujetti pour ses besoins privés d'une voiture acquise d'occasion auprès d'un particulier sans déduction de la taxe, bien que l'assujetti ait déduit la taxe afférente aux frais engagés dans le cadre de l'entretien et de l'exploitation du bien. Les règles fiscales applicables à la livraison de biens de l'entreprise doivent être distinguées de celles concernant les dépenses engagées pour leur utilisation et leur entretien.

Les litiges au principal et les questions préjudicielles

Affaire C-322/99

18. M. Fischer avait pour activité le commerce de véhicules d'occasion (voitures de collection). En 1989, il a acheté pour les besoins de son entreprise une RR-Bentley à une personne privée pour le prix de 28 000 DEM, donc sans avoir la possibilité de déduire la taxe en amont. En 1990, il a effectué d'importants travaux de carrosserie et de peinture pour lesquels il a payé 10 800 DEM, majorés d'une TVA de 1 512 DEM. Il a déduit la TVA figurant sur cette facture. Le 31 décembre 1992, il a cessé son activité et a transféré dans son patrimoine privé certaines des voitures

*invenues, dont la RR-Bentley.*

*19. Le Finanzamt Burgdorf (l'administration fiscale) a considéré que le transfert de la Bentley constituait une transmission d'un bien de l'entreprise pour des besoins privés assujettie à la TVA. Il a retenu comme base d'imposition la «Teilwert» (une partie de la valeur initiale du véhicule) de 20 000 DEM et par conséquent il a perçu une TVA de 2 800 DEM.*

*20. Se prévalant de l'article 5, paragraphe 6, de la directive, M. Fischer a formé une réclamation, puis il a saisi le Finanzgericht (tribunal fiscal) qui a fait droit à son recours.*

*21. Au soutien de son recours en «Revision» devant le Bundesfinanzhof, le Finanzamt invoque la violation de l'article 1er, paragraphe 1, point 2, sous a), de l'Umsatzsteuergesetz de 1991 en se fondant sur les arguments suivants. L'article 5, paragraphe 6, de la directive autorise l'imposition du prélèvement d'un bien pour des besoins privés lorsque ce bien ou les éléments le composant ont ouvert droit à déduction complète ou partielle de la TVA. Même si M. Fischer n'a pas opéré la déduction de TVA lors de l'acquisition du véhicule, il l'a opérée s'agissant des importants travaux de carrosserie et de peinture effectués. En vertu de la jurisprudence du Bundesfinanzhof, les dépenses destinées à l'entretien et à l'exploitation d'un bien ne débouchent pas sur des «éléments le composant» au sens de l'article 5, paragraphe 6. L'hypothèse sous-jacente à ce raisonnement est que de telles dépenses sont en règle générale consommées pendant la période d'utilisation du bien par l'entreprise de sorte qu'elles n'aboutissent pas à une consommation finale au moment du transfert dans le patrimoine privé. Il n'en va pas de même des mesures qui augmentent durablement la valeur du bien (et donc la valeur du prélèvement). Elles doivent être assimilées à des éléments ouvrant droit à déduction qui ont été intégrés au bien. Dans de tels cas, le système de la TVA requiert que le prélèvement des biens pour des besoins privés soit assujetti à la TVA pour éviter que leur consommation finale échappe à l'imposition. En l'espèce, les importants travaux réalisés sur la voiture sont comparables à des travaux d'acquisition et de fabrication ultérieurs, et ils justifient donc l'imposition du prélèvement de la RR-Bentley pour les besoins privés de M. Fischer.*

*22. Le Bundesfinanzhof a posé les questions suivantes à titre préjudiciel:*

*«1) Les travaux de carrosserie et de peinture (ayant ouvert droit à déduction) effectués ultérieurement sur une voiture (acquise sans qu'un droit à déduction ait été ouvert) ont-ils pour conséquence, lors du prélèvement de cette voiture de l'entreprise,*

*a) que celle-ci doit être considérée, conformément à l'article 5, paragraphe 6, de la directive, comme un bien ayant ouvert droit à une déduction partielle de la taxe sur la valeur ajoutée, ou bien,*

*b. que les dépenses ultérieures doivent être considérées comme des éléments composant le bien et qui ont ouvert droit à la déduction de la taxe sur la valeur ajoutée?*

*2) En cas de réponse affirmative à la première question : l'imposition frappe-t-elle, en tant que prélèvement de l'entreprise, au sens de l'article 5, paragraphe 6, de la directive:*

*a) la voiture et les prestations effectuées (travaux de carrosserie et de peinture) ou*

*b) uniquement les prestations effectuées (travaux de carrosserie et de peinture)?*

3) En cas de réponse affirmative à la deuxième question : la base d'imposition au sens de l'article 11, A, paragraphe 1, sous b), de la directive, est-elle alors constituée par le prix d'achat du véhicule (ou d'un véhicule similaire) majoré du prix des prestations de réparation, ces prix étant déterminés au moment du prélèvement, ou bien la base d'imposition est-elle uniquement constituée par le prix acquitté pour les prestations de réparation (ayant donné lieu à déduction)?

4) Comment les paragraphes 6 et 7, sous c), de l'article 5, de la directive se combinent-ils?

5) Dans l'hypothèse où il serait répondu à la première question en ce sens que les prestations (travaux de carrosserie ou de peinture) effectuées ultérieurement (ayant donné lieu à déduction) ne sont pas imposables lors du prélèvement du bien (voiture) en application de l'article 5, paragraphe 6, de la directive: la déduction opérée pour ces prestations doit-elle faire l'objet d'une régularisation conformément à l'article 20, paragraphe 1, sous b) de la directive?»

Affaire C-323/99

23. M. Brandenstein exerce à titre indépendant la profession de conseil fiscal et d'expert-comptable. Le 8 novembre 1985, il a acheté une voiture auprès d'un particulier au prix de 33 600 DEM. La facture ne faisait pas apparaître séparément la TVA. Jusqu'en 1991, la voiture a été exclusivement affectée à l'activité professionnelle de M. Brandenstein. Pendant cette période, il a dépensé au total 16 028, 54 DEM (TVA incluse) à l'occasion de révisions, de petites réparations, du remplacement des pneumatiques, de l'installation d'un pot d'échappement catalytique en 1987 et du remplacement du pare-brise en 1991. Il avait à chaque fois opéré la déduction de la taxe en amont. En 1991, il a transféré la voiture dans son patrimoine privé.

24. Dans l'avis d'imposition à la TVA pour 1991, le Finanzamt Düsseldorf-Mettmann a estimé que le transfert du véhicule dans le patrimoine privé était imposable en vertu de l'article 1er, paragraphe 1, point 2, sous a), de l'Umsatzsteuergesetz de 1991. L'assiette qu'il a utilisée reposait sur la somme que le demandeur avait déclarée comme valeur du transfert dans son patrimoine privé aux fins de l'impôt sur les bénéfices (7 500 DEM) et a perçu une TVA de 1 050 DEM.

25. M. Brandenstein a formé une réclamation en faisant valoir que le prélèvement pour des besoins privés d'un bien économique, n'ayant pas ouvert droit à une déduction de la TVA lors de son acquisition, n'était pas imposable. Au soutien de cet argument, il s'est référé à l'arrêt Kühne rendu par la Cour et à la jurisprudence du Bundesfinanzhof.

26. Le Finanzamt a rejeté la réclamation. Il s'est référé à la circulaire du Bundesministerium der Finanzen du 13 mai 1994. Le prélèvement de la voiture pour des besoins privés était soumis à la TVA au motif que les dépenses (hors taxe) pour améliorations, réparations et travaux d'entretien avaient dépassé 20 % du coût d'achat initial qui était de 33 600 DEM.

27. Le Finanzgericht Düsseldorf a fait droit au recours de M. Brandenstein. Dans les motifs de son jugement, il a déclaré que les conditions de la non-imposition prévues à l'article 5, paragraphe 6, de la sixième directive étaient réunies parce que les dépenses engagées par M. Brandenstein pour le véhicule, alors que celui-ci était affecté à des fins professionnelles, n'avaient pas modifié ou accru l'usage pouvant en être fait ni augmenté sensiblement sa valeur.

28. À l'appui de son recours en droit devant le Bundesfinanzhof, le Finanzamt soutient en substance que M. Brandenstein a soit incorporé à la voiture des «éléments la composant», au sens originel de cette expression, qui - au moins en partie - n'ont pas été consommés avant le prélèvement pour des besoins privés, soit acquis un «bien» indépendamment (ou de façon additionnelle). Selon le Finanzamt, les éléments composant le bien sont des éléments d'une unité naturelle («natürliche Sacheinheit») ou d'un bien composite qui ont perdu leur autonomie («Selbständigkeit») du fait de leur combinaison.

29. Le Bundesfinanzhof a posé les questions suivantes à titre préjudiciel:

«1) [L'article 5, paragraphe 6, de la sixième directive] s'applique-t-[il] lorsque ce n'est pas le bien lui-même qui a ouvert droit à déduction de la taxe en amont, mais le bénéfice de services ou de livraisons que l'assujetti a obtenu pour ce bien postérieurement à son acquisition?

2) Que faut-il entendre par la notion d'élément composant le bien visée par cette disposition?

3) Comment est calculée la base d'imposition lors du prélèvement lorsque ce n'est pas le bien prélevé, mais certains des éléments le composant qui ont ouvert droit à une déduction complète ou partielle de la taxe sur la valeur ajoutée?

4) La déduction de la taxe en amont opérée par un assujetti lors de l'obtention du bénéfice de services ou de livraisons pour un bien acquis sans possibilité de déduction de la taxe en amont doit-elle faire l'objet d'une régularisation conformément à l'article 20 de la directive 77/388/CEE dans la mesure où l'article 5, paragraphe 6, première phrase, de cette directive ne s'applique pas?»

30. Les affaires C-322/99 et C-323/99 ont été jointes aux fins de la procédure orale et de l'arrêt par ordonnance du 6 juillet 2000.

31. Des observations écrites ont été présentées dans les deux affaires par le gouvernement allemand et la Commission et dans l'affaire C-322/99 par le gouvernement grec. À l'audience, M. Brandenstein, le gouvernement allemand et la Commission ont été représentés.

*Imposition en vertu de l'article 5, paragraphe 6*

32. La première question dans l'affaire C-322/99 et les première et deuxième questions dans l'affaire C-323/99 posent la question de savoir s'il y a assujettissement à la TVA en vertu de l'article 5, paragraphe 6, lorsque, bien que la TVA afférente à l'achat d'une voiture n'ait pas été déductible, elle a été déduite pour les travaux effectués sur la voiture après son achat.

33. Dans l'éventualité d'une réponse affirmative à la première question, la juridiction de renvoi souhaite savoir par sa deuxième question dans l'affaire C-322/99 si, en vertu de l'article 5, paragraphe 6, l'imposition frappe le bien et les éléments le composant dans leur ensemble ou seulement les éléments incorporés a posteriori.

34. Les voitures que MM. Fischer et Brandenstein ont prélevées pour leurs besoins privés sont des «biens corporels» au sens de l'article 5, paragraphe 1, de la sixième directive et doivent par conséquent être classées parmi les «biens» aux fins de l'article 5. Elles peuvent donc faire l'objet d'une livraison assimilée à une livraison de biens en vertu de l'article 5, paragraphe 6.

35. Il est constant que, avant leur prélèvement pour des besoins privés, ces voitures étaient exclusivement affectées au patrimoine professionnel des deux demandeurs. Il est également constant que la TVA grevant l'achat de ces véhicules n'était pas déductible.

36. La question est de savoir si le prélèvement de ces voitures pour des besoins privés peut néanmoins être imposé parce que MM. Fischer et Brandenstein ont déduit la TVA afférente à des travaux effectués sur les voitures après leur acquisition. Il y a lieu de rappeler qu'ils ont déduit la TVA afférente aux «importants travaux de carrosserie et de peinture» (affaire C-322/99) et aux «révisions, aux petites réparations, au remplacement des pneumatiques, à l'installation d'un pot d'échappement catalytique et au remplacement du pare-brise» (affaire C-323/99).

37. La réponse à cette question dépend de l'interprétation des termes suivants de l'article 5, paragraphe 6: «lorsque ce bien ou les éléments le composant ont ouvert droit à une déduction complète ou partielle de la taxe sur la valeur ajoutée».

38. Ainsi que la juridiction de renvoi l'explique à juste titre, deux lectures en sont possibles, pouvant toutes deux entraîner l'imposition en vertu de l'article 5, paragraphe 6. Dans des situations telles que celles des litiges au principal, il pourrait être soutenu:

- que la TVA sur «ce bien» ouvrirait droit à une déduction «partielle», ou

- que la TVA afférente aux «éléments le composant» ouvrirait droit à déduction.

39. Nous allons déterminer si l'une ou l'autre de ces lectures possibles s'applique en l'espèce.

La TVA afférente au «bien» ouvrirait-elle droit à une déduction partielle?

40. Selon le gouvernement grec, dans l'affaire C-322/99, la TVA grevant le «bien» ouvrirait droit à une déduction partielle au sens de l'article 5, paragraphe 6, de la sixième directive. Il considère que les travaux de carrosserie et de peinture réalisés sur la RR-Bentley de M. Fischer étaient très importants ainsi que l'atteste leur coût (par rapport au prix d'achat initial). Ces coûts doivent donc être considérés comme ayant contribué au prix d'achat total de la voiture.

41. Plus généralement, le gouvernement grec estime que la notion de «bien» visée à l'article 5, paragraphe 6, ne fait pas seulement référence à son acquisition initiale, mais aussi à tous les types de dépenses réalisées ultérieurement qui augmentent la valeur de ce bien à long terme. Seules les dépenses d'utilisation et d'exploitation du bien qui n'ont pas d'influence durable sur sa valeur peuvent être négligées lorsqu'il faut déterminer si la TVA afférente au «bien» ouvrirait droit à une déduction «partielle». L'interprétation suggérée est donc compatible avec les arrêts Kühne et Mohsche. La Cour y a jugé que l'article 6, paragraphe 2, de la sixième directive subordonne l'imposition de l'exploitation pour des besoins privés d'un bien affecté à une entreprise à la condition que ce bien lui-même, et non les dépenses liées à son entretien ou à son exploitation, ait ouvert un droit à déduction.

42. Toutefois, nous nous rallions à l'avis de la Commission et du gouvernement allemand qui soutiennent tous deux que l'article 5, paragraphe 6, de la sixième directive, ne doit pas être interprété de la sorte.

43. En premier lieu, la branche de l'alternative relative à la «déduction partielle» semble ne viser que les cas où le bien n'était que partiellement affecté à l'activité professionnelle et partiellement à des fins étrangères à l'entreprise. Un bon exemple en est fourni par l'affaire Ambrecht, dans laquelle un entrepreneur avait choisi, au moment de l'acquisition d'une propriété, d'affecter seulement une partie de celle-ci à son entreprise et de garder le reste pour ses besoins privés. C'est uniquement dans de tels cas qu'il est tout à fait correct de parler de taxe en amont ouvrant droit à une déduction «partielle». En l'espèce, en revanche, l'acquisition initiale des voitures d'occasion n'ouvrait droit à aucune déduction, alors que les travaux effectués ultérieurement sur les voitures ont ouvert droit à plusieurs déductions «complètes».

44. En second lieu, nous considérons que les termes «ce bien [a] ouvert droit à une déduction [...] de la TVA» visent la taxe en amont afférente à l'achat initial ou à la production de ce bien uniquement et non à la taxe en amont afférente aux dépenses engagées ultérieurement pour le bien. La raison en est que, dans la mesure où cela est pertinent pour l'application de l'article 5, paragraphe 6, ce sont les termes «les éléments le composant ont ouvert droit à une déduction [...] de la TVA» qui recouvrent la taxe en amont afférente aux dépenses exposées a posteriori pour le bien (voir les points 45 à 77 ci-dessous).

La TVA grevant les «éléments le composant» ouvrirait-elle droit à déduction?

45. La signification des termes «éléments composant» le bien utilisés à l'article 5, paragraphe 6, de la sixième directive a été au centre des débats devant la Cour.

46. Le gouvernement allemand estime en substance que ces termes s'appliquent aux dépenses de toutes sortes (y compris les dépenses relatives aux prestations de services) qui soit préservent, soit accroissent la valeur du bien.

47. La Commission considère en revanche que seules les livraisons de biens, et non pas les prestations de services, peuvent donner lieu à des éléments composant le bien. En outre, les livraisons de biens d'une valeur limitée qui n'augmentent pas nettement la valeur du bien ne peuvent pas être considérées comme donnant lieu à des éléments le composant.

- Les éléments composant le bien peuvent-ils lui être incorporés postérieurement à son achat initial?

48. À titre préliminaire, il y a lieu d'examiner si la notion d'«éléments composant» le bien est limitée aux éléments déjà présents au moment de l'achat initial ou si elle inclut également des éléments incorporés ultérieurement.

49. Nous partageons l'opinion du gouvernement allemand et de la Commission qui estiment tous deux que les éléments composant le bien peuvent lui être intégrés après son achat initial.

50. Même si les versions linguistiques finnoise, grecque, allemande, néerlandaise, suédoise et danoise de l'article 5, paragraphe 6, utilisent des expressions neutres du point de vue temporel semblables aux «component parts» de l'anglais, il résulte des versions française («les éléments le composant»), espagnole («los elementos que lo componen»), italienne («gli elementi che lo compongono») et portugaise («aos elementos que os compõem») que le moment pertinent pour établir si la TVA afférente aux éléments composant le bien était déductible est celui du prélèvement pour des besoins privés et non celui de l'achat initial. Le libellé de l'article 5, paragraphe 6, conforte donc la thèse selon laquelle les éléments composant le bien peuvent lui être incorporés après l'achat initial.

51. En outre, l'article 5, paragraphe 6, vise, comme nous l'avons déjà dit, à empêcher qu'un assujetti qui a pu déduire la TVA grevant l'achat d'un bien affecté à son entreprise échappe au

paiement de la TVA lorsqu'il prélève ce bien à des fins privées. En vue de la réalisation de cet objectif, les éléments préexistants et les éléments incorporés après l'achat initial ne peuvent pas être traités différemment. Dans les deux cas, la TVA afférente aux éléments composant le bien a ouvert droit à déduction en vue d'une utilisation ultérieure éventuelle du bien pour les opérations taxées de l'entrepreneur et, dans les deux cas, il s'agit d'empêcher qu'un entrepreneur qui prélève le bien pour ses besoins privés profite d'un avantage indû en matière de déduction par rapport au consommateur ordinaire qui achète le bien en acquittant la TVA .

52. En conséquence, la notion d'«éléments composant» le bien comprend les éléments qui lui ont été incorporés après l'achat initial.

- Les prestations de services peuvent-elles donner lieu à des éléments composant le bien?

53. La question qui se pose est de savoir si les «éléments composant» le bien peuvent seulement résulter de livraisons de biens ou également de prestations de services. Cette question peut être pertinente dans l'affaire C-322/99 où M. Fischer a déduit la TVA afférente aux «importants travaux de carrosserie et de peinture» de la RR-Bentley ainsi que dans l'affaire C-323/99 où M. Brandenstein a déduit la TVA afférente aux «révisions et aux petites réparations».

54. Le gouvernement allemand estime, sur la base d'une interprétation téléologique de l'article 5, paragraphe 6, de la sixième directive qu'à la fois les prestations de services et les livraisons de biens peuvent donner lieu à des éléments composant le bien. Selon lui, l'objectif de l'article 5, paragraphe 6, est d'empêcher que la consommation d'un assujetti agissant en tant que personne privée (sous forme de transfert de biens de l'entreprise dans son patrimoine privé) échappe à l'imposition. Un prélèvement de biens de l'entreprise pour des besoins privés entraîne une consommation privée si ces biens ou la valeur qu'ils représentent n'ont pas été entièrement consommés alors qu'ils étaient affectés à l'entreprise de l'assujetti. La même conséquence résulte indirectement de l'article 11, A, paragraphe 1, sous b), qui fixe comme base d'imposition pertinente le prix d'achat des biens au moment de leur prélèvement en vue de leur affectation à des fins privées. L'imposition visée à l'article 5, paragraphe 6, dépend donc de l'état matériel dans lequel le bien quitte la sphère de l'entreprise pour rejoindre le patrimoine privé de l'assujetti. L'état matériel du bien au moment du prélèvement dépend à son tour de la réalisation éventuelle de travaux d'amélioration ou d'entretien du bien. Puisque les prestations de services (par exemple, les travaux de carrosserie) pourraient, en termes économiques, avoir les mêmes effets positifs à long terme sur l'état matériel et la valeur du bien que des livraisons de biens (par exemple, la livraison d'un nouveau moteur), la notion d'éléments composant le bien doit être interprétée comme incluant les prestations de services qui accroissent ou préservent la valeur du bien. Sur ce point, le gouvernement allemand relève également les difficultés pratiques qui surgissent lorsqu'il s'agit d'opérer une distinction entre les prestations de services et les livraisons de biens. Les travaux effectués sur les biens après leur acquisition initiale impliquent d'habitude une combinaison de prestations de services et de livraisons de biens (par exemple, le remplacement d'un pare-brise).

55. Selon nous, le libellé non ambigu de l'article 5, paragraphe 6, et le système de la directive ne permettent pas une interprétation aussi extensive de la notion d'éléments composant le bien.

56. Les versions française («les éléments le composant»), espagnole («los elementos que lo componen») et italienne («gli elementi che lo compongono») de la directive comportent des termes qui pourraient peut-être se traduire en anglais par «component elements». Les versions allemande («Bestandteile») et néerlandaise («bestanddelen») comprennent des termes plus proches de ceux effectivement employés dans la version anglaise de la directive, à savoir «component parts». En dépit de cette différence mineure entre «elements» («éléments») et «parts» («parties»), la terminologie utilisée dans toutes les versions linguistiques suggère que les «éléments composant» le bien au sens de l'article 5, paragraphe 6, doivent être des objets tangibles et corporels qui y sont intégrés. Nous ne voyons pas comment des services qui ne comportent pas de livraisons de biens (par

exemple, un lavage de voiture ou des travaux de carrosserie) peuvent donner lieu à des «éléments» ou à des «parties» de biens au sens de l'article 5, paragraphe 6, de la sixième directive.

57. L'interprétation systémique de l'article 5, paragraphe 6, le confirme. Dans toutes les versions linguistiques, la notion d'éléments composant le bien est directement liée à la première branche de l'alternative de l'article 5, paragraphe 6, à savoir «ce bien». Dans la version anglaise par exemple, la TVA doit avoir ouvert droit à déduction sur les éléments «le» composant («thereof»). Par conséquent, si les «biens» sont définis en vertu de l'article 5, paragraphe 1, comme des biens corporels, les éléments les composant doivent être de même nature. Une prestation de services est en revanche définie comme une opération qui ne constitue pas une livraison d'un bien (article 6, paragraphe 1, de la directive).

58. En outre, nous ne partageons pas les craintes qui sous-tendent la position du gouvernement allemand, à savoir que l'exclusion des prestations de services de la notion d'éléments composant le bien donnera lieu à une quantité importante de consommation propre non imposée et qu'elle suscitera donc l'évasion fiscale. Soit les services en question n'entraînent pas une augmentation durable de la valeur des biens (par exemple, un lavage de voiture) et sont donc consommés dans le cadre de l'activité professionnelle avant d'être transférés dans le patrimoine privé; soit, lorsque ces services engendrent une augmentation durable de la valeur du bien (par exemple, d'importants travaux de carrosserie), la déduction initiale peut être régularisée en vertu de l'article 20, paragraphe 1, sous b), de la directive (voir les points 84 à 93 ci-dessous).

59. Enfin, il est exact que les travaux effectués sur une voiture impliquent souvent une combinaison de prestations de services et de livraisons de biens. Cependant, cela ne signifie pas que les prestations de services ne peuvent pas être distinguées des livraisons de biens. Afin de déterminer si une opération donnée constitue une livraison de biens ou une prestation de services, il y a lieu d'identifier ses éléments caractéristiques. Lorsqu'une livraison de biens n'est qu'une composante d'une opération au sein de laquelle les prestations de services prédominent largement, elle doit être considérée comme une prestation de services. Une révision, par exemple, peut requérir la livraison de vis, de filtres à huile ou de bougies. Les travaux de peinture nécessitent la livraison de peinture. Dans de tels cas, quand les travaux sur une voiture impliquent des livraisons de biens accessoires et mineures qui sont inextricablement liées aux services en question, ces travaux doivent être considérés comme des prestations de services au sens de l'article 6, paragraphe 1, de la sixième directive et la notion d'«éléments composant» le bien ne peut donc pas être considérée comme leur étant applicable.

60. En conséquence, les prestations de services (y compris celles qui comprennent nécessairement des livraisons de biens accessoires et mineures) ne peuvent donner lieu à des éléments composant le bien au sens de l'article 5, paragraphe 6.

- Quelles catégories de livraisons de biens donnent lieu à des éléments composant le bien?

61. Si seules les livraisons de biens peuvent donner lieu à des éléments composant le bien au sens de l'article 5, paragraphe 6, la question se pose de savoir si toutes ces livraisons doivent être prises en compte. Dans l'affaire C-323/99 par exemple, M. Brandenstein a déduit la TVA afférente au «remplacement des pneumatiques, à l'installation d'un pot d'échappement catalytique et au remplacement du pare-brise». Des questions semblables se posent dans le cadre du remplacement d'une batterie, de l'installation d'un moteur plus puissant ou d'un téléphone de voiture.

62. Le gouvernement allemand estime que toutes les livraisons qui n'ont pas été consommées tant que le bien et les éléments le composant étaient affectés à l'entreprise de l'assujetti doivent en principe être imposées en vertu de l'article 5, paragraphe 6. Par conséquent, les livraisons de biens pouvant être classées parmi les dépenses d'entretien peuvent aussi donner lieu à des éléments composant le bien, la seule condition étant que ces livraisons peuvent être utilisées et

consommées pendant une certaine période.

63. La Commission suggère en revanche, comme nous l'avons déjà indiqué, une interprétation plus étroite de la notion d'«éléments composant» le bien. Selon elle, seules les livraisons qui augmentent nettement la valeur du bien donnent lieu à des éléments composant le bien. Les livraisons de biens d'une valeur relativement limitée ne doivent pas être prises en compte.

64. Si nous comprenons correctement ces deux positions divergentes, le gouvernement allemand considérerait par exemple une nouvelle batterie comme un élément composant le bien, alors qu'il n'en irait probablement pas de même pour la Commission. Tant la Commission que le gouvernement allemand admettraient probablement qu'un nouveau moteur doit être considéré comme un élément composant le bien.

65. Rien dans le libellé de l'article 5, paragraphe 6, n'indique si la déduction de la TVA sur des éléments d'une valeur relativement faible devrait déclencher l'imposition en vertu de cette disposition.

66. En conséquence, nous estimons comme la Commission que le contenu de la notion d'«éléments composant» le bien ne peut être déterminé sans prendre en compte les conséquences juridiques de l'article 5, paragraphe 6, de la sixième directive. Il est donc nécessaire d'examiner à présent le problème soulevé par la deuxième question posée dans l'affaire C-322/99, à savoir si, dans l'éventualité où l'article 5, paragraphe 6, est applicable, ce bien et les éléments le composant sont assujettis à la TVA dans leur ensemble, ou si l'imposition frappe uniquement les éléments incorporés au bien a posteriori.

67. L'article 5, paragraphe 6, énonce que le prélèvement par un assujetti d'un «bien» pour des besoins privés ou «qu'il affecte à des fins étrangères à son entreprise est assimilé à une livraison effectuée à titre onéreux, «lorsque» ce bien «ou» les éléments le composant ont ouvert droit à une déduction complète ou partielle. Il résulte de ce libellé univoque que c'est le prélèvement du bien, et non seulement d'éléments de celui-ci, qui est assujetti à la TVA. En outre, la formulation de la condition («lorsque» et non «dans la mesure où», «ou» et non «et») indique que la déduction de la TVA grevant les éléments composant le bien suffit à déclencher l'imposition du prélèvement pour des besoins privés du bien et des éléments le composant, dans leur ensemble, et que les auteurs de la directive n'avaient pas l'intention d'instaurer une taxation au prorata.

68. Tant la Commission que le gouvernement allemand font observer qu'une interprétation littérale de l'article 5, paragraphe 6, peut donc entraîner une double imposition. Une voiture d'occasion acquise à un particulier sans que la TVA puisse être déduite comprend la TVA qui a normalement été supportée par un consommateur final au moment d'une acquisition antérieure. Si les travaux dont la TVA est déductible qui ont été effectués sur cette voiture, tels que l'installation d'un nouveau moteur, donnent lieu à un «élément composant le bien» au sens de l'article 5, paragraphe 6, le transfert de la voiture dans le patrimoine privé déclenche l'imposition de la voiture dans son ensemble. Par conséquent, toutes les composantes de la voiture, excepté le nouveau moteur, seront imposées une seconde fois. Les intéressés ayant présenté des observations sont également conscients du fait que cette double imposition est en principe contraire à l'objectif général de la neutralité fiscale inhérent au système de la taxe sur la valeur ajoutée .

69. Il semble que, dans de tels cas, la solution la plus souhaitable serait que la TVA soit perçue sur la valeur résiduelle des éléments sur lesquels elle a été initialement déduite. Ce serait conforme au principe de neutralité et garantirait l'égalité de traitement entre les personnes imposables et les personnes non imposables.

70. Le libellé univoque de l'article et les travaux préparatoires suggèrent toutefois que le législateur a délibérément accepté ce risque de double imposition, et ce sans doute pour des raisons d'ordre pratique. Par exemple, dans la version allemande de la proposition initiale de la

*Commission, la proposition conditionnelle qui nous occupe débutait par «insoweit» (dans la mesure où) . Une telle formulation aurait pu être interprétée comme instaurant une taxation au prorata. La version finale de la directive utilise cependant «wenn» (lorsque).*

*71. Nous sommes donc confronté à un dilemme quant à l'interprétation de la notion d'«éléments composant» le bien visée à l'article 5, paragraphe 6. Soit cette notion est interprétée strictement, ce qui pourrait heurter l'objectif spécifique de l'article 5, paragraphe 6, à savoir empêcher qu'un assujetti bénéficie d'avantages indus en matière de déduction par rapport au consommateur ordinaire. Soit cette notion est interprétée largement, ce qui pourrait heurter l'objectif général de la neutralité fiscale.*

*72. À notre avis, la première étape de la résolution de ce dilemme consiste à distinguer clairement les éléments composant le bien des biens indépendants. Lorsque deux biens sont assemblés sans qu'ils perdent définitivement leurs caractéristiques distinctives physiques et économiques, ils ne doivent pas être considérés comme des éléments composant le bien. Cette distinction est compatible à la fois avec le libellé de l'article 5, paragraphe 6, et avec l'objectif de la neutralité fiscale. Si, aux fins de la TVA, les deux biens restent indépendants, leur transfert dans le patrimoine privé doit être considéré comme deux événements imposables indépendamment. Pour ce qui est de chacun de ces événements, la condition posée par l'article 5, paragraphe 6, à savoir que la TVA afférente au bien a ouvert droit à déduction, doit être remplie. La double imposition des biens sur lesquels la TVA n'a pas ouvert droit à déduction est donc exclue.*

*73. Nous estimons donc, par exemple, que le remplacement de pneumatiques, l'installation d'un téléphone de voiture ou d'un autoradio ne créent pas des éléments composant la voiture. Puisque ces biens peuvent aisément être séparés de la voiture et faire l'objet de transactions indépendantes, ils ne perdent pas définitivement leurs caractéristiques distinctives physiques et économiques. Le transfert dans le patrimoine privé d'une voiture équipée d'un autoradio ou d'un téléphone doit donc être considéré aux fins de la TVA comme plusieurs prélèvements de biens indépendants pour des besoins privés et les conditions posées à l'article 5, paragraphe 6, doivent être remplies pour chacun de ces prélèvements.*

*74. Le second élément de la solution consiste à notre avis à exclure de la notion d'«éléments composant» le bien les livraisons de biens qui n'entraînent pas une augmentation durable de la valeur de «ce bien» mais contribuent simplement à préserver sa valeur. Il semble disproportionné d'accepter une double imposition de «ce bien» lorsque le risque que l'assujetti bénéficie d'avantages en matière de déduction est inexistant parce que la valeur des parties incorporées a posteriori est consommée pendant que celles-ci sont affectées à l'entreprise, ou lorsque l'avantage résultant de la déduction qui découle du transfert du bien dans le patrimoine privé est mineur en comparaison avec les inconvénients de la double imposition.*

*75. Nous sommes donc du même avis que la Commission selon laquelle la déduction de la TVA grevant le remplacement d'essuie-glaces ou d'une batterie de voiture vide ne doit pas entraîner l'imposition de la voiture dans son ensemble lorsqu'elle est transférée dans le patrimoine privé, alors que l'installation d'un moteur plus puissant ou d'un pot catalytique en vue de moderniser la voiture le pourrait. Cette solution a également l'avantage de conduire à un résultat semblable à celui de l'arrêt Kühne .*

*76. Bien que, dans certains cas, la solution ci-dessus engendre une double imposition contraire au système de la directive, cette conséquence doit être envisagée dans le contexte du problème plus large se posant dans le cadre de la directive relatif à la vente de biens d'occasion, notamment lorsque des biens achetés à un particulier sont par la suite revendus par un entrepreneur dans le cadre de son activité professionnelle .*

*77. Il ressort des considérations qui précèdent que les dispositions de l'article 5, paragraphe 6, relatives aux éléments composant le bien ne s'appliquent que lorsque des «biens» (pas des*

services) sont livrés au sens de l'article 5, paragraphe 1, lorsque ces biens deviennent partie intégrante de «ce bien» en perdant leurs caractéristiques distinctives physiques et économiques et lorsque la valeur totale du bien subit une augmentation durable. Il ressort également de ce qui précède que, lorsque ces conditions sont remplies, c'est le prélèvement pour des besoins privés du bien et les éléments le composant, dans leur ensemble, qui sont assujettis à la TVA et non seulement les éléments composant le bien.

*La base d'imposition en vertu de l'article 11, A, paragraphe 1, sous b)*

78. Par la troisième question de chaque affaire, la juridiction de renvoi souhaite savoir si, en cas de livraison au sens de l'article 5, paragraphe 6, dans des situations telles que celles des litiges au principal, la base d'imposition en vertu de l'article 11, A, paragraphe 1, sous b), doit être déterminée par référence au prix d'achat de la voiture et des éléments la composant, pris dans leur ensemble, ou seulement au prix de ces derniers.

79. À notre avis, il résulte d'une lecture combinée des articles 11, A, paragraphe 1, sous b), et 5, paragraphe 6, ainsi que de l'interprétation de l'article 5, paragraphe 6, donnée ci-dessus que la base d'imposition doit être déterminée par référence au prix d'achat de la voiture et des éléments la composant, dans leur ensemble. Selon la première et principale branche de l'alternative posée à l'article 11, A, paragraphe 1, sous b), la base d'imposition pour les livraisons mentionnées à l'article 5, paragraphe 6, est le prix d'achat du bien déterminé au moment de la livraison. Pour la détermination de la base d'imposition, l'article 11, A, paragraphe 1, sous b), renvoie donc aux biens qui sont soumis à la TVA en vertu de l'article 5, paragraphe 6. Comme nous l'avons dit plus haut, d'après son libellé univoque, l'article 5, paragraphe 6, assujettit à la TVA les biens et les éléments les composant, dans leur ensemble.

80. En conséquence, si, dans des situations semblables à celles des litiges au principal, le bien est assujetti à la TVA en vertu de l'article 5, paragraphe 6, la base d'imposition en vertu de l'article 11, A, paragraphe 1, sous b), de la sixième directive doit être déterminée par référence au prix des biens et des éléments les composant, dans leur ensemble.

*Combinaison des articles 5, paragraphe 6, et 5, paragraphe 7, sous c)*

81. Par la quatrième question dans l'affaire C-322/99, la juridiction de renvoi souhaite savoir comment se combinent, d'une part, l'article 5, paragraphe 6, et, d'autre part, l'article 5, paragraphe 7, sous c), qui a trait à la détention de biens par un assujetti en cas de cessation de son activité économique taxable.

82. L'article 5, paragraphe 7, sous c), autorise les États membres à adopter une disposition spéciale pour les situations dans lesquelles un assujetti met un terme à son activité professionnelle.

83. En l'espèce, il est toutefois constant que la République fédérale d'Allemagne n'a pas fait usage de la possibilité que lui ouvrait l'article 5, paragraphe 7, sous c). À l'instar de la Commission, nous estimons qu'en l'absence de cette disposition spéciale l'imposition du prélèvement de biens pour des besoins privés après la cessation de l'activité est régie exclusivement par l'article 5, paragraphe 6. Il n'est donc pas nécessaire de donner une interprétation de l'article 5, paragraphe 7, sous c).

*Régularisation des déductions en vertu de l'article 20*

84. La cinquième question dans l'affaire C-322/99 et la quatrième dans l'affaire C-323/99 posent la question originale de savoir si la déduction initiale relative aux dépenses pour les travaux réalisés sur les voitures en cause peut être régularisée en vertu de l'article 20 de la sixième directive si la Cour juge que les voitures ne sont pas assujetties à la TVA en vertu de l'article 5, paragraphe 6.

85. Il y a lieu de rappeler qu'à notre avis les prestations de services et les livraisons de biens n'entraînant pas d'augmentation durable de la valeur du bien dont la TVA est déductible ne peuvent pas être considérées comme des éléments composant le bien et qu'il n'y a donc pas de livraison assimilée à une livraison de biens en vertu de l'article 5, paragraphe 6, lorsque les biens concernés par ces livraisons sont affectés à des besoins privés. Il y a également lieu de rappeler que, dans l'affaire C-322/99, M. Fischer a déduit la TVA afférente à d'importants travaux de carrosserie et de peinture et que, dans l'affaire C-323/99, M. Brandenstein a déduit la TVA afférente à la révision, aux réparations mineures et au remplacement du pare-brise.

86. En vertu de l'article 20, paragraphe 1, sous b), la déduction initialement opérée est régularisée lorsque:

«des modifications des éléments pris en considération pour la détermination du montant des déductions sont intervenues postérieurement à la déclaration, notamment en cas d'achats annulés ou en cas de rabais obtenus; toutefois, il n'y a pas lieu à régularisation en cas d'opérations totalement ou partiellement impayées, en cas de destruction, de perte ou de vol dûment prouvés ou justifiés et en cas de prélèvements effectués pour donner des cadeaux de faible valeur et des échantillons visés à l'article 5 paragraphe 6. Toutefois, les États membres ont la faculté d'exiger la régularisation pour les opérations totalement ou partiellement impayées et en cas de vol.»

87. Selon la juridiction de renvoi, tous les travaux réalisés sur les voitures en cause après leur acquisition initiale constituaient des dépenses pour les besoins des opérations taxées de M. Fischer et de M. Brandenstein au sens de l'article 17, paragraphe 2, de la sixième directive. Par conséquent, au moment où les travaux ont été réalisés, ils bénéficiaient tous les deux d'un droit à déduction immédiate et intégrale de la TVA. Par la suite cependant, leurs objectifs commerciaux n'ont pas été pleinement atteints pour ce qui est des voitures en cause puisque M. Fischer a complètement cessé son activité et que M. Brandenstein a affecté sa voiture à ses besoins privés. Selon la juridiction de renvoi, il pourrait par conséquent être soutenu que, s'il n'y a pas lieu d'imposer les travaux ouvrant droit à déduction qui avaient été effectués sur les voitures après leur acquisition, en vertu de l'article 5, paragraphe 6 (avec le transfert des véhicules dans le patrimoine privé), le prélèvement des voitures pour des besoins privés doit être considéré comme une modification des éléments au sens de l'article 20, paragraphe 1, sous b), de la sixième directive et donc conduire à une régularisation des déductions initialement opérées.

88. Le gouvernement allemand soutient qu'en principe l'article 20 ne peut pas s'appliquer aux cas de prélèvement de biens pour des besoins privés. Il fait valoir que les règles applicables aux opérations assimilées à des livraisons de biens ou à des prestations de services énoncées aux articles 5 et 6 de la directive constituent un régime juridique complet et exhaustif qui régit l'emploi à des fins privées de biens et de services et qui exclut l'application parallèle et/ou cumulative des règles sur les régularisations des déductions en vertu de l'article 20, paragraphe 1, sous b).

89. Toutefois, de même que la Commission, nous estimons qu'en principe la directive permet que le prélèvement d'un bien pour des besoins privés soit considéré comme une modification des éléments au sens de l'article 20, paragraphe 1, sous b). Cela résulte d'une comparaison du texte actuel de cette disposition et de la disposition correspondante de la proposition de la Commission. En vertu de l'article 20, paragraphe 1, sous c), de la proposition, les régularisations étaient expressément exclues dans tous les cas spécifiés à l'article 5, paragraphe 3, de la proposition qui contenait les différentes catégories de prélèvement de biens à des fins étrangères à l'entreprise. Le texte de l'article 20, paragraphe 1, sous b), tel qu'il a été adopté, dans la mesure où il n'exclut

de la possibilité d'opérer une régularisation que deux catégories de prélèvement pour des besoins privés, qui sont spécifiquement mentionnées à l'article 5, paragraphe 6, de la sixième directive, à savoir les prélèvements pour donner des cadeaux de faible valeur et des échantillons, autorise de ce fait les États membres à prévoir des régularisations pour d'autres types de prélèvements. Le problème n'est donc pas tant de savoir si en principe les régularisations des déductions en vertu de l'article 20 sont possibles, mais dans quelles situations l'article 5, paragraphe 6, autorise de telles régularisations.

90. Nous considérons, d'une part, que, dans la mesure où au moins un élément composant le bien ouvrant droit à la déduction de la TVA, au sens de l'article 5, paragraphe 6, lui a été incorporé, l'application de l'article 20 est exclue. Dans de tels cas, toutes les déductions de la TVA pour des travaux effectués sur le bien sont automatiquement « corrigées », le cas échéant, par le mécanisme de l'assimilation de l'opération à une livraison de biens en vertu de l'article 5, paragraphe 6. Comme nous l'avons dit ci-dessus, l'article 5, paragraphe 6, assujettit à la TVA le bien et les éléments le composant dans leur ensemble. Selon l'article 11, A, paragraphe 1, sous b), la base d'imposition est déterminée par référence au prix d'achat du bien au moment de la livraison. Ce prix est à son tour lui aussi affecté par les travaux ouvrant droit à la déduction de la TVA effectués sur ce bien (y compris les prestations de services et les livraisons de biens qui n'ont pas donné lieu à de nouveaux éléments le composant). Dans la mesure où la valeur créée par les travaux ouvrant droit à déduction de la TVA est toujours présente dans la valeur du bien au moment de son prélèvement pour des besoins privés, les déductions injustifiées sont donc compensées par l'imposition résultant de l'article 5, paragraphe 6.

91. D'autre part, lorsque les travaux ultérieurs ouvrant droit à déduction de la TVA n'ont pas donné lieu à des éléments composant le bien, les règles relatives à la régularisation des déductions peuvent fournir un filet de sécurité approprié pour empêcher qu'un assujetti profite d'avantages injustifiés en matière de déduction. Il y a lieu de rappeler que les règles sur la régularisation des déductions poursuivent un objectif analogue à celui de la fiction juridique de l'article 5, paragraphe 6, à savoir empêcher qu'un assujetti qui a bénéficié du droit à déduction profite d'avantages économiques injustifiés. La méthode de l'assimilation de l'opération à une livraison de biens utilisée à l'article 5, paragraphe 6, a uniquement été choisie pour des « raisons de neutralité et de simplicité ». Nous considérons donc qu'en principe les déductions de TVA grevant les prestations de services et les livraisons de biens qui n'ont pas donné lieu à des éléments composant le bien peuvent être régularisées en vertu de l'article 20 à l'occasion du prélèvement des biens concernés pour des besoins privés.

92. Lors de la régularisation de ces déductions, il faut cependant tenir compte du fait que la valeur des prestations de services et des livraisons de biens en cause peut avoir été consommée dans le cadre de l'activité professionnelle avant que le prélèvement pour des besoins privés n'intervienne. Dans la mesure où ces opérations ouvrant droit à déduction de la TVA ont été consommées dans le cadre de l'activité, elles ne peuvent plus être transférées dans le patrimoine privé et, à l'occasion de ce transfert, il n'y a donc aucune modification d'éléments nécessitant une régularisation des déductions. Puisque les deux types d'opérations concernées, à savoir les prestations de services et les livraisons de biens n'entraînant pas une augmentation durable de la valeur des biens concernés, seront très souvent consommées, de par leur nature même, avant le transfert des biens dans le patrimoine privé, dans de nombreux cas, la régularisation des déductions ne sera pas nécessaire.

93. En conséquence, en vertu de l'article 20, paragraphe 1, sous b), de la sixième directive, les déductions relatives aux travaux effectués sur les biens après leur acquisition peuvent être régularisées à l'occasion du transfert de ces biens dans le patrimoine privé si les dispositions de l'article 5, paragraphe 6, relatives aux éléments composant le bien ne sont pas applicables aux opérations en question. Les régularisations ne sont toutefois possibles que dans la mesure où la valeur des travaux en question n'a pas été consommée dans le cadre de l'activité professionnelle

*avant que les biens ne soient transférés dans le patrimoine privé.*

## *Conclusions*

*94. Pour les raisons exposées ci-dessus, il y a lieu selon nous d'apporter les réponses suivantes aux questions préjudicielles:*

*« 1) Les dispositions de l'article 5, 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, relatives aux éléments composant le bien ne s'appliquent que lorsque des biens sont livrés, au sens de l'article 5, paragraphe 1 (non en cas de prestations de services), lorsque ces biens deviennent partie intégrante de ce bien en perdant leurs caractéristiques distinctives physiques et économiques et lorsqu'il y a une augmentation durable de la valeur totale du bien.*

*2) Lorsque les éléments ouvrant droit à déduction ont été intégrés au bien, le bien et les éléments qui le composent, pris dans leur ensemble, sont assujettis à la TVA grevant le prélèvement pour des besoins privés.*

*3) Lorsque le bien est assujetti à la TVA en vertu de l'article 5, paragraphe 6, du fait de l'intégration d'éléments le composant ouvrant droit à la déduction de la TVA, la base d'imposition en vertu de l'article 11, A, paragraphe 1, sous b), de la sixième directive doit être déterminée par référence au prix du bien et aux éléments qui le composent, pris dans leur ensemble.*

*4) En l'absence de disposition nationale spéciale transposant l'article 5, paragraphe 7, sous c), de la sixième directive, l'imposition du prélèvement pour des besoins privés d'un bien après la cessation de l'activité est régie exclusivement par l'article 5, paragraphe 6, de la directive.*

*5) Les déductions sur les travaux effectués sur le bien après son acquisition peuvent être régularisées en vertu de l'article 20, paragraphe 1, sous b), de la sixième directive à l'occasion du prélèvement de ce bien pour des besoins privés si les dispositions de l'article 5, paragraphe 6, relatives aux éléments le composant ne sont pas applicables aux opérations en question. Les régularisations ne sont toutefois possibles que dans la mesure où la valeur des travaux en cause n'a pas été consommée dans le cadre de l'entreprise avant que le bien ne soit transféré dans le patrimoine privé.»*