

|

## 62000C0269

Conclusions de l'avocat général Jacobs présentées le 16 mai 2002. - Wolfgang Seeling contre Finanzamt Starnberg. - Demande de décision préjudicielle: Bundesfinanzhof - Allemagne. - Sixième directive TVA - Articles 6, paragraphe 2, premier alinéa, sous a), et 13, B, sous b) - Utilisation pour les besoins privés de l'assujetti d'un logement dans un bâtiment affecté dans sa totalité à l'entreprise - Non-assimilation d'une telle utilisation à l'affermage et à la location de biens immeubles. - Affaire C-269/00.

*Recueil de jurisprudence 2003 page I-04101*

### Conclusions de l'avocat général

*1 La présente affaire a pour objet une demande adressée à la Cour par le Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances) (Allemagne) et porte sur la question de savoir si un État membre peut traiter comme exonérée au titre de l'article 13, B, sous b), de la sixième directive TVA (1) l'utilisation à titre de domicile privé d'un logement situé dans un bâtiment affecté dans son ensemble à une entreprise, avec pour conséquence d'exclure dans cette mesure la déduction du montant de la taxe sur la valeur ajoutée acquittée à l'occasion de la construction du bâtiment.*

*Les dispositions applicables de la sixième directive*

*2 L'article 2, paragraphe 1, de la sixième directive soumet à la taxe sur la valeur ajoutée:*

*«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».*

*3 L'article 6, paragraphe 2, sous a), assimile 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».*

*4 L'article 11, A, paragraphe 1, sous c), dispose que la base d'imposition est constituée, «pour les opérations visées à l'article 6 paragraphe 2, par le montant des dépenses engagées par l'assujetti pour l'exécution de la prestation de services».*

*5 L'article 13, B, prévoit une série d'exonérations impératives de la TVA. L'article 13, B, sous b), exonère, sous réserve de certaines exceptions qui ne s'appliquent pas en l'espèce:*

*«l'affermage et la location de biens immeubles [...]»*

6 L'article 13, C, dispose:

*«Les États membres peuvent accorder à leurs assujettis le droit d'opter pour la taxation:*

*a) de l'affermage et de la location de biens immeubles;*

*b) des opérations visées sous B sous d), g) et h).*

*Les États membres peuvent restreindre la portée du droit d'option; ils déterminent les modalités de son exercice.»*

7 L'article 17 concerne le droit dont jouit un assujetti de déduire de la TVA perçue en aval sur ses opérations taxées la TVA acquittée en amont sur les biens et services utilisés pour les besoins de ces opérations. Le mécanisme de déduction garantit aux opérateurs de ne pas avoir, en fin de compte, à supporter eux-mêmes la taxe qu'ils perçoivent en l'additionnant au prix de vente de leurs opérations; la TVA n'est définitivement supportée que par le consommateur final qui, n'étant pas assujetti, ne jouit pas du droit de déduction.

8 L'article 17, paragraphe 2, prévoit que:

*«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 taxe sur la valeur ajoutée due ou acquittée pour les biens qui lui sont ou lui seront livrés et pour les services qui lui sont ou lui seront rendus par un autre assujetti».*

9 Dans certaines circonstances, il peut toutefois s'avérer nécessaire de régulariser la déduction initiale. L'article 20, paragraphes 2 (2) et 3, prévoit des modalités de régularisation pour des biens d'investissement lorsque l'importance d'utilisation de ces biens dans des transactions taxées varie dans le temps:

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

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

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

3. En cas de livraison pendant la période de régularisation, le bien d'investissement est considéré comme s'il était resté affecté à une activité économique de l'assujetti jusqu'à l'expiration de la période de régularisation. Cette activité économique est présumée être entièrement taxée pour le cas où la livraison dudit bien est taxée; elle est présumée être entièrement exonérée pour le cas où la livraison est exonérée. La régularisation se fait en une seule fois pour tout le temps de la période de régularisation restant à courir.

[...]

### *La législation nationale applicable*

10 L'article 1er de l'Umsatzsteuergesetz (loi sur le chiffre d'affaires) 1993, dans sa version en vigueur au cours de l'exercice litigieux de 1995 (3) (ci-après la «loi»), est intitulé «transactions taxées» et énumère les transactions soumises à la TVA. L'article 1er, paragraphe 2, sous b), inclut dans cette liste «l'utilisation à des fins privées», dont la définition donnée par cet article recouvre les hypothèses où un opérateur effectue, dans le cadre de son activité professionnelle, des opérations autres que des livraisons de biens pour des besoins ne relevant pas de l'entreprise.

11 L'article 4 de la loi est intitulé «livraisons de biens et de services exonérés et utilisation à des fins privées». L'article 4, paragraphe 12, sous a), considère que l'affermage et la location de biens immeubles constituent des transactions exonérées.

12 L'article 9, paragraphe 1, de la loi prévoit que l'assujetti peut renoncer à l'exonération prévue à l'article 4, paragraphe 12, si la transaction concerne une prestation faite à un autre opérateur pour les besoins de son entreprise. L'article 9, paragraphe 2 (4), prévoit qu'il ne peut être renoncé à l'exonération dans le cas de l'affermage ou de la location de biens immeubles que si le locataire utilise ou envisage d'utiliser le bien immeuble exclusivement pour des transactions qui ne font pas obstacle à la déduction de la taxe en amont.

13 Conformément à la jurisprudence du Bundesfinanzhof, l'utilisation à des fins privées de biens immobiliers faisant partie du patrimoine d'une entreprise est exonérée au titre de l'article 4, paragraphe 12, sous a), de la loi. Une renonciation à l'exonération au titre de l'article 9 de la loi ne peut être admise puisque cette disposition présuppose une opération avec un autre assujetti effectuée aux fins de son activité professionnelle.

14 L'article 15, paragraphe 2, de la loi exclut la déduction de la TVA sur des opérations effectuées pour les besoins de transactions exonérées.

15 La présente affaire n'est pas la première dans laquelle des questions relatives aux dispositions allemandes concernant le traitement au regard de la TVA de l'utilisation privée d'un patrimoine professionnel sont soulevées devant la Cour. Nous avons déjà expliqué ce régime et l'effet de ces dispositions dans nos conclusions présentées dans l'affaire Armbrecht (5), et il peut s'avérer utile à ce stade de réitérer cette explication:

«[...] le principe qui sous-tend les règles allemandes de transposition est que, pour assurer la neutralité fiscale entre les assujettis et les particuliers, il faut que l'assujetti qui utilise des biens ou des services à des fins privées soit placé, aux fins de la TVA, dans la même situation qu'un de ses clients. Par conséquent, les règles allemandes imposent à l'assujetti d'affecter à l'entreprise les biens acquis en partie pour l'entreprise et en partie pour ses besoins privés. L'assujetti est considéré comme ayant le droit de déduire l'intégralité de la taxe sur le bien en vertu de l'article 17, paragraphe 2, de la directive, mais doit ensuite payer, au titre de l'article 6, paragraphe 2, sous a), une taxe annuelle pour l'utilisation privée qu'il en fait, taxe calculée sur la base de la dépréciation des biens.

[...]

Dans la logique des dispositions allemandes, l'utilisation privée d'un bien immeuble est assimilée à un bail de résidence exonéré donné par l'entreprise. En d'autres termes, l'utilisation privée est réputée être une prestation effectuée par l'assujetti au titre de l'article 6, paragraphe 2, sous a), mais est exonérée en vertu de l'article 13 B, sous b). La conséquence de cela est que, par contraste avec la situation d'autres biens, un assujetti n'est pas en droit de déduire, lors de

*l'acquisition d'un bien immeuble, la TVA sur la partie du bien utilisée à des fins privées, puisqu'on peut la rapporter à une prestation exonérée. Toutefois, il n'est pas non plus tenu de payer une taxe pour utilisation privée au titre de l'article 6, paragraphe 2, sous a).»*

*La procédure au principal et la question déferée à la Cour*

*16 M. Seeling possède une exploitation d'arboriculture et d'horticulture soumise au régime normal d'imposition. En 1995, il a édifié un bâtiment qu'il a affecté (dans sa totalité) à son entreprise. Depuis son achèvement, ce bâtiment a été utilisé en partie à des fins professionnelles et en partie à titre de domicile privé.*

*17 Dans sa déclaration de la taxe sur le chiffre d'affaires afférente à l'année 1995, M. Seeling a postulé la déduction du montant de la taxe sur la totalité du bâtiment. Concernant l'utilisation du bâtiment pour des besoins privés, il l'a déclaré comme utilisation à des fins privées imposable. Le Finanzamt a quant à lui qualifié l'utilisation à des fins privées du bâtiment d'utilisation personnelle exonérée et a refusé au demandeur la déduction correspondante.*

*18 Le Finanzgericht (Cour financière) s'est rallié à l'opinion du Finanzamt et a rejeté le recours de M. Seeling.*

*19 M. Seeling a interjeté appel devant le Bundesfinanzhof. Il fait valoir que, en conformité avec le droit communautaire, l'utilisation qu'il fait du logement à des fins privées est imposable et il s'ensuit que la déduction des montants afférents à la partie du bâtiment utilisée comme domicile n'est pas exclue.*

*20 Dans son ordonnance de renvoi, le Bundesfinanzhof soutient que, conformément à la jurisprudence de la Cour de justice, l'article 6, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive vise à assurer une égalité de traitement entre les assujettis et les consommateurs finals en empêchant la non-imposition de biens d'entreprise utilisés à des fins privées: Kühne (6), Mohsche (7) et Fillibeck (8).*

*21 Il ajoute toutefois qu'il est permis de s'interroger sur la portée de cette égalité de traitement et, en particulier, de se demander si une utilisation (partielle) de biens constituant le patrimoine d'une entreprise pour les besoins privés de l'assujetti peut être considérée comme un «affermage [ou une] location de biens immeubles» exonérés au sens de l'article 13, B, sous b), de la directive.*

*22 Le Bundesfinanzhof conclut que cette question ne lui semble pas définitivement tranchée, et ce même au vu de l'arrêt rendu par la Cour dans l'affaire Armbricht (9). Il fait remarquer que dans les conclusions que nous avons présentées dans cette affaire nous avons indiqué que les dispositions allemandes, qui assimilent l'assujetti occupant à titre privé un bien immeuble appartenant à l'entreprise à un locataire dans le cadre d'un bail exonéré, reposaient sur une interprétation de la notion de neutralité fiscale qui est contraire à la jurisprudence de la Cour (10). La Cour n'a cependant pas repris ces considérations dans l'arrêt qu'elle a ensuite rendu dans cette affaire.*

*23 Le Bundesfinanzhof a dès lors déferé à la Cour la question suivante:*

*«Un État membre peut-il traiter comme exonérée [conformément à l'article 13 B, sous b), de la directive 77/388/CEE, mais sans accorder le droit d'opter pour la taxation] l'utilisation à titre de domicile privé, assimilée à une prestation de services effectuée à titre onéreux en vertu de l'article 6, paragraphe 2, sous a), de la directive 77/388/CEE, d'un logement situé dans un bâtiment affecté dans son ensemble à une entreprise, avec pour conséquence d'exclure dans cette mesure la déduction du montant de la taxe sur la valeur ajoutée acquittée à l'occasion de la construction du bâtiment, conformément à l'article 17, paragraphe 2, sous a), de la directive 77/388/CEE?»*

24 M. Seeling, le gouvernement allemand et la Commission ont présenté des observations écrites et ont été représentés à l'audience.

## Analyse

25 M. Seeling et la Commission, contrairement au gouvernement allemand, sont d'avis qu'il convient de répondre à la question déferée à la Cour par la négative. Nous souscrivons à cette conclusion.

26 Le point de départ doit être le principe, bien établi dans la jurisprudence de la Cour (11), selon lequel un assujetti a la possibilité de choisir, aux fins de l'application de la directive, d'intégrer ou non à son entreprise la partie d'un bien qui est affectée à son usage privé. Lorsqu'un assujetti a choisi de traiter comme patrimoine d'entreprise des biens utilisés tant à des fins professionnelles qu'à des fins privées, la TVA appliquée à ces biens est en principe totalement déductible (12). Il est évident que, en utilisant les termes «en principe», la Cour entendait simplement en l'absence d'une quelconque dérogation applicable dans la sixième directive: sauf dérogation éventuelle, la Cour a souligné la nature absolue du «droit à la déduction» même lorsque l'utilisation des biens pour les besoins des activités économiques est très limitée (13).

27 Lorsqu'un assujetti a fait ce choix et que la TVA a été entièrement déduite, l'article 6, paragraphe 2, sous a) - qui, rappelons-le, qualifie l'utilisation à des fins privées de tels biens de prestation de services - vise à assurer l'égalité de traitement entre les assujettis et les consommateurs finals en faisant obstacle à la non-imposition de biens professionnels utilisés à des fins privées; il n'exige en conséquence la taxation de l'utilisation privée de ce bien que si celui-ci a ouvert droit à déduction de la taxe qui en a grevé l'acquisition (14).

28 Il peut sembler surprenant à première vue qu'un bien utilisé partiellement à des fins privées puisse être traité comme entièrement affecté à l'entreprise. Toutefois, dans certaines circonstances, une telle analyse peut servir la neutralité de la taxe en permettant de tenir compte de manière appropriée de modifications du degré d'utilisation privée du bien par un assujetti au cours de la durée de vie utile de celui-ci ou de modifications de ce degré intervenant entre un vendeur assujetti et un acheteur assujetti (15).

29 La jurisprudence de la Cour autorise dès lors deux traitements alternatifs, au regard de la TVA, de biens utilisés en partie à des fins privées: l'assujetti peut choisir d'exclure purement et simplement les biens du régime de la TVA ou de les affecter à son entreprise, déduire la TVA acquittée en amont et payer la taxe d'utilisation privée au titre de l'article 6, paragraphe 2, sous a). Les dispositions allemandes autorisent toutefois le recours à une troisième méthode lorsque les biens en question sont des immeubles: en vertu de cette méthode, le service prétendument fourni en conformité avec l'article 6, paragraphe 2, sous a), est assimilé à une location et est exonéré au titre de l'exonération applicable dans l'hypothèse d'une location authentique (16) en vertu de l'article 13, B, sous b), de la directive. Au motif que la location est exonérée, la déduction de la taxe acquittée en amont n'est pas autorisée.

30 À l'appui de cette approche, le gouvernement allemand fait valoir qu'il ressort du libellé de l'article 6, paragraphe 2, sous a), que toutes les dispositions de la directive applicables aux prestations de services sont en principe également applicables à l'utilisation privée de biens professionnels. Dans la présente affaire, traiter l'utilisation privée du bien immobilier comme une prestation de services à titre onéreux conformément à l'article 6, paragraphe 2, de la directive implique qu'il conviendrait d'appliquer par analogie l'article 13, B, sous b). Le fait qu'il n'y a pas utilisation par un tiers ne fait, de l'avis du gouvernement allemand, pas obstacle à cette interprétation: le fait que l'article 6, paragraphe 2, sous a), qualifie de prestation de services une utilisation privée atteste du fait qu'un lien avec un tiers n'est pas décisif.

31 Selon nous, ainsi que M. Seeling et la Commission l'ont fait valoir, l'article 13, B, sous b), ne soutient aucunement cette interprétation.

32 Il est de jurisprudence constante que les exonérations prévues à l'article 13 de la directive constituent des notions autonomes du droit communautaire de sorte que la base permettant l'évaluation de la TVA est déterminée de manière uniforme et en conformité avec les règles communautaires (17). En outre, les termes employés pour désigner les exonérations sont d'interprétation stricte, étant donné qu'elles constituent des dérogations au principe général prévu à l'article 2 de la directive selon lequel la TVA est perçue sur chaque prestation de services effectuée à titre onéreux par un assujetti (18). Bien que l'exigence d'une interprétation stricte ne signifie pas que les termes utilisés pour spécifier les exonérations doivent être interprétés de manière étroite ou restrictive de sorte à les priver de leurs effets (19), il est clair que les exonérations ne peuvent en tout état de cause être étendues par analogie, ainsi que le gouvernement allemand semble toutefois le défendre.

33 Considérant tout particulièrement l'interprétation de l'article 13, B, sous b), de la directive, la Cour a, dans une série d'affaires récentes, énoncé des lignes directrices sur la portée des termes «affermage ou location». Premièrement, elle a jugé que les termes «location d'un bien immeuble» ne pouvaient inclure des contrats caractérisés par l'absence de prise en compte de la durée de jouissance du bien immeuble, élément essentiel du contrat de location, dans le consentement des parties (20). Deuxièmement, elle a indiqué que la location de biens immeubles au sens de l'article 13, B, sous b), consiste en substance en ce que le propriétaire d'un immeuble cède au locataire, contre un loyer et pour une durée convenue, le droit d'occuper son bien et d'en exclure d'autres personnes (21). Ainsi, l'exonération prévue à l'article 13, B, sous b), ne peut, à notre sens, s'appliquer à une location fictive par un assujetti à lui-même, dès lors qu'il ne peut par définition y avoir aucun accord réel sur le loyer ou sur la durée (ou sur une quelconque autre condition).

34 Par ailleurs, si le législateur avait voulu que l'article 6, paragraphe 2, sous a), fût lu en combinaison avec l'article 13, B, sous b), il aurait été raisonnable de penser que l'article 6, paragraphe 2, sous a), fasse explicitement référence à l'article 13, B, sous b) (22): l'effet d'une telle lecture est, après tout, de transformer une opération imposable en une opération exonérée.

35 En outre, l'approche du gouvernement allemand entraîne une interprétation de l'article 6, paragraphe 2, sous a), contradictoire. Cette disposition prévoit explicitement que les règles relatives à l'utilisation privée de biens qu'elle organise s'appliquent «lorsque ces biens ont ouvert droit à une déduction complète ou partielle de la taxe sur la valeur ajoutée». Les dispositions allemandes appliquant prétendument l'article 6, paragraphe 2, sous a), font toutefois obstacle à la déduction de la taxe sur la valeur ajoutée sur les biens immobiliers.

36 Enfin, ainsi que la Commission le souligne, la Cour a jugé qu'un particulier peut invoquer tant l'article 6, paragraphe 2, sous a), que l'article 13, B, sous b), devant les juridictions nationales, contre un État membre (23). Il serait peut-être surprenant que deux dispositions qui ont chacune été jugées suffisamment claires, précises et inconditionnelles pour avoir un effet direct soient interprétées comme dépendant l'une de l'autre en l'absence d'une quelconque indication explicite

*ou implicite en ce sens.*

*37 Dans la mesure où nous ne souscrivons pas à l'argument du gouvernement allemand selon lequel l'article 13, B, sous b), s'applique par analogie à l'utilisation privée de biens immeubles faisant partie de l'entreprise imposable d'un assujetti, il n'est pas nécessaire d'examiner son argumentation relative à la pertinence et à l'effet de l'article 13, C, qui autorise les États membres à accorder à leurs assujettis (24) le droit d'opter pour la taxation de l'affermage et de la location de biens immeubles.*

*38 Nous considérons dès lors que les dispositions allemandes relatives au régime de la TVA applicable à l'utilisation privée par un assujetti de biens immeubles affectés à son activité professionnelle sont contraires à l'économie de la sixième directive. M. Seeling est dès lors en droit de déduire l'entièreté de la taxe acquittée en amont pour l'ensemble de l'immeuble et sera redevable d'une taxe annuelle au titre de l'article 6, paragraphe 2, sous a), de la directive.*

*39 Le gouvernement allemand fait toutefois valoir que cette approche permettrait à un assujetti se trouvant dans la situation de M. Seeling d'obtenir un avantage de trésorerie ainsi qu'un avantage fiscal qu'il ne pourrait obtenir au titre des dispositions allemandes.*

*40 Premièrement, l'assujetti obtiendrait un avantage de trésorerie dans la mesure où il bénéficierait entièrement de la déduction dès l'acquisition du bâtiment alors que la taxe prévue par l'article 6, paragraphe 2, sous a), qui vise à compenser la déduction, est amortie sur toute la période d'utilisation privée du bien.*

*41 Toutefois, selon nous, et comme le conseil de M. Seeling l'a soutenu lors de l'audience, cet avantage est inhérent à la structure de l'article 6, paragraphe 2, sous a), et semble considéré par la Cour - qui n'a jamais indiqué dans sa volumineuse jurisprudence relative à l'article 6, paragraphe 2, sous a), que cette disposition est entachée d'erreur - comme une conséquence acceptable du régime applicable à l'utilisation privée. L'utilisation privée de biens aurait également pu être prise en compte par une régularisation de la déduction initiale faite par l'assujetti. Toutefois, il résulte de l'exposé des motifs joint par la Commission à la proposition de sixième directive (25) qu'il était admis que le même but aurait pu être atteint par d'autres voies (particulièrement, par une régularisation des déductions déjà opérées), mais que «l'assimilation à une livraison imposable a été choisie pour des raisons de neutralité et de simplicité» (26). Ainsi, l'imposition en aval au titre de l'article 6, paragraphe 2, sous a), a été spécialement choisie en tant qu'alternative à une restriction du droit à déduction de la taxe en amont (27).*

*42 Deuxièmement, le gouvernement allemand fait valoir qu'un assujetti se trouvant dans la situation de M. Seeling bénéficierait d'un avantage fiscal s'il venait à vendre le bien immeuble plus de dix ans après son acquisition et la déduction de la totalité de la taxe acquittée en amont. Une analyse de cet argument nécessite une brève explication relative au système de la régularisation des déductions mis en place par la sixième directive.*

43 L'article 20 de la directive prévoit la possibilité d'opérer des régularisations postérieures à la déduction initiale effectuée lors de l'acquisition de biens d'investissement, de sorte à prendre en considération les modifications intervenues ultérieurement. L'article 20, paragraphe 2, prévoit une période de régularisation de cinq ans qui peut être étendue à vingt ans (initialement (28) dix ans) pour les biens immobiliers. L'article 20, paragraphe 3, vise les cas où les biens d'investissement sont livrés pendant la période de régularisation: si un assujetti effectue une livraison de biens durant cette période, leur utilisation pour le reste de la période est considérée comme affectée à une activité économique entièrement taxée ou totalement exonérée (selon que la livraison est imposable ou exonérée). Il semble que la République fédérale d'Allemagne ait étendu la période de cinq ans prévue à l'article 20, paragraphe 2, à dix ans pour les biens immeubles conformément au choix initialement proposé.

44 Le gouvernement allemand indique que, selon l'article 11, A, paragraphe 1, sous c), le montant total des dépenses engagées par l'assujetti pour l'exécution de la prestation de services constitue la base d'imposition pour les opérations auxquelles il est fait référence à l'article 6, paragraphe 2. Lorsque ce service prend la forme d'une utilisation privée d'un bien immobilier, ce coût consistera principalement en l'amortissement du bien immeuble ou de la partie de ce bien utilisée à des fins privées. Il est peu probable qu'un bien immobilier soit totalement amorti dans les dix ans de son acquisition ou qu'en conséquence la déduction de la taxe en amont ait été totalement compensée par le paiement de la taxe annuelle. Si dès lors un assujetti vend le bien immobilier après cette période de dix ans en franchise de TVA (29), il aura bénéficié de la possibilité de déduction de la taxe en amont dans son entièreté sans qu'il soit possible de régulariser cette déduction. De l'avis du gouvernement allemand, un tel résultat serait en contradiction avec le principe de neutralité fiscale.

45 Bien que ces craintes puissent, dans une certaine mesure, être justifiées, elles peuvent actuellement être partiellement apaisées en choisissant de permettre la régularisation dans une période de vingt ans. M. Seeling met en outre en exergue une autre anomalie résultant des dispositions allemandes sur l'utilisation privée de biens immobiliers. Lorsque la taxe acquittée en amont pour un bien immobilier faisant partie du patrimoine d'entreprise et entièrement affecté à une activité professionnelle dans les dix ans suivant son acquisition a été déduite dans sa totalité, il n'existe aucune possibilité de régularisation de cette déduction susceptible de refléter une utilisation privée ultérieure, lorsqu'une telle utilisation personnelle ne débute que dix ans après l'acquisition du bien immeuble. Même lorsque - comme en l'espèce - l'utilisation privée est concomitante à l'acquisition de l'immeuble, il ne sera pas possible de procéder à une régularisation de la quote-part de la taxe en amont dont la déduction a été permise, de sorte à refléter les modifications de la quote-part d'utilisation privée et professionnelle après la période de dix ans. La neutralité fiscale ne peut dès lors exister que si la déduction est permise dans sa totalité dès l'acquisition, puisque dans ce cas l'utilisation privée est imposée pour toute sa durée, conformément à l'article 6, paragraphe 2, sous a).

## Conclusion

46 Nous considérons dès lors qu'il convient de répondre à la question déférée à la Cour par le Bundesfinanzhof de la manière suivante:

«Un État membre ne peut traiter comme exonérée conformément à l'article 13, B, sous b), 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, l'utilisation à titre de domicile privé d'un logement situé dans un bâtiment affecté dans son ensemble à une entreprise.»

(1) - 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).*

*(2) - Tel qu'amendé par la directive 95/7/CE du Conseil, du 10 avril 1995, modifiant la directive 77/388/CEE et portant nouvelles mesures de simplification en matière de taxe sur la valeur ajoutée - champ d'application de certaines exonérations et modalités pratiques de leur mise en oeuvre (JO L 102, p. 18).*

*(3) - BGBl. I, p. 565.*

*(4) - Tel qu'amendé par la loi du 21 décembre 1993, BGBl. I, p. 2310.*

*(5) - Conclusions présentées le 6 avril 1995 (arrêt du 4 octobre 1995, C-291/92, Rec. p. I-2775, points 22 et 25).*

*(6) - Arrêt du 27 juin 1989 (50/88, Rec. p. 1925, point 8).*

*(7) - Arrêt du 25 mai 1993 (C-193/91, Rec. p. I-2615, point 8).*

*(8) - Arrêt du 16 octobre 1997 (C-258/95, Rec. p. I-5577, point 25).*

*(9) - Cité à la note 6 ci-dessus.*

*(10) - Voir points 22 et suiv., et point 47 des conclusions.*

*(11) - Voir, en particulier, l'arrêt Armbrecht, cité à la note 6, au point 20.*

*(12) - Arrêt du 11 juillet 1991, Lennartz (C-97/90, Rec. p. I-3795, point 26).*

*(13) - Affaire Lennartz, citée à la note 13, point 29.*

*(14) - Voir l'affaire Kühne, citée à la note 7, point 8, et l'affaire Fillibeck, citée à la note 9, point 25.*

*(15) - Pour un examen plus détaillé illustré par un exemple, voir nos conclusions dans l'affaire Armbrecht, citées à la note 6, points 34 à 36.*

*(16) - Sauf si le bailleur est assujetti et a choisi d'être imposé au titre de l'article 13, C, sous a).*

*(17) - Voir, par exemple, arrêts du 12 septembre 2000, Commission/Irlande (C-358/97, Rec. p. I-6301, point 51), et Commission/Royaume-Uni (C-359/97, Rec. p. I-6355, point 63), et les arrêts antérieurs qui y sont cités.*

*(18) - Voir, en ce qui concerne en particulier l'exonération de l'affermage et de la location de biens immeubles, l'arrêt du 4 octobre 2001, «Goed Wonen» (C-326/99, Rec. p. I-6831, point 46), et les affaires qui y sont citées.*

*(19) - Voir point 19 des conclusions que nous avons présentées le 13 décembre 2001, dans l'affaire Zoological Society of London (arrêt du 21 mars 2002, C-267/00, non encore publié au Recueil).*

*(20) - Affaires Commission/Irlande, point 56, et Commission/Royaume-Uni, point 68, toutes deux citées à la note 18.*

*(21) - Arrêts du 9 octobre 2001, Mirror Group (C-409/98, Rec. p. I-7175, point 31), et Cantor Fitzgerald International (C-108/99, Rec. p. I-7257, point 21), et les affaires qui y sont citées.*

- (22) - Voir dans un contexte analogue les conclusions que nous avons présentées dans l'affaire *Mohsche*, citée à la note 8, point 14.
- (23) - Voir les affaires *Kühne*, citée à la note 7, point 27; *Mohsche*, citée à la note 8, point 19, et l'arrêt du 18 janvier 2001, *Stockholm Lindöpark* (C-150/99, Rec. p. I-493, point 32).
- (24) - Bien que le texte anglais se réfère au terme «taxpayers» (contribuables), il est évident que le législateur visait les «taxable persons» (assujettis): voir par exemple le texte français qui utilise le terme «assujettis», et le texte allemand qui utilise le terme «Steuerpflichtigen».
- (25) - Bulletin des Communautés européennes, supplément 11/73, commentaire formulé sur l'article 5, paragraphe 3, devenu article 5, paragraphe 6, de la directive qui est l'équivalent à l'intérieur de l'article 5 («livraison de biens») de l'article 6, paragraphe 2, sous a).
- (26) - Voir, plus avant, *Farmer, P., et Lyal, R., EC Tax Law* (1994), p. 102.
- (27) - Voir également nos conclusions dans l'affaire *Lennartz*, citée à la note 13, point 59.
- (28) - Avant modification par la directive 95/7, entrée en vigueur le 25 mai 1995.
- (29) - Probablement parce que l'opération serait exonérée au titre de l'article 13, B, sous g). Il convient toutefois de noter que, dans certaines circonstances, le vendeur peut opter pour une imposition en conformité avec les dispositions allemandes d'application de l'article 13, C, sous b).