CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL M. F. G. JACOBS
présentées le 30 avril 1991 *

Monsieur le Président,
Messieurs les Juges,

1. La présente affaire a été renvoyée devant la Cour par le Finanzgericht München et porte sur l'interprétation de la législation communautaire relative à la taxe sur la valeur ajoutée, en particulier de certaines dispositions de la sixième directive 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 (directive 77/388/CEE, JO L 145, p. 1). Le Finanzgericht souhaite obtenir une décision sur deux point principaux, qui sont ceux de savoir:

1) si une personne qui acquiert initialement des biens d'investissement (en l'espèce une voiture) uniquement à des fins privées, mais qui utilise ensuite ces biens pour les besoins d'une entreprise, peut demander la déduction partielle de la taxe en amont au cours des années suivantes par la voie de régularisations annuelles en application des règles prévues à l'article 20, paragraphe 2, de la sixième directive, et

2) si les autorités fiscales nationales peuvent considérer de tels biens comme entièrement utilisés à des fins privées lorsque l'utilisation dans l'entreprise est très limitée.

2. Les faits de l'espèce sont, semble-t-il, les suivants. En 1985 et 1986, le redevable, M. Lennartz, a travaillé en partie comme salarié et en partie en tant que conseiller fiscal indépendant. Il a déposé pour ces deux années des déclarations annuelles de TVA relatives à son activité indépendante. En 1985, M. Lennartz a acheté une voiture pour un montant de 20 206,15 DM (incluant une TVA de 2 828,86 DM). Il a d'abord utilisé cette voiture principalement à des fins privées, et seulement à 8 % pour ses besoins professionnels. Le 1er juillet 1986, il a ouvert un cabinet de conseil fiscal à Munich, en apportant sa voiture dans l'entreprise. Dans sa déclaration de 1986 aux fins de la taxe sur le chiffre d'affaires, il a demandé, pour ce véhicule, une déduction de la taxe en amont pour un montant de 282,98 DM (calculé sur la base des 6/60 de 2 828,86 DM) au titre de l'article 15, sous a), de l'Umsatzsteuergesetz de 1980, qui est la disposition allemande d'application de l'article 20, paragraphe 2, de la sixième directive.

3. L'administration fiscale a décidé que M. Lennartz devait être considéré comme ayant initialement acquis la voiture uniquement à des fins privées et qu'il n'avait donc pas le droit de pratiquer des régularisations au titre de l'article 15, sous a), si la voiture était ensuite utilisée dans l'entreprise. La

* Langue originale: l'anglais.

conclusion en ce sens que la voiture était initialement utilisée entièrement à des fins privées était fondée sur une pratique administrative des autorités fiscales allemandes selon laquelle il n'est pas tenu compte, d'une manière générale, de l'utilisation de biens dans l'entreprise dès lors que cette utilisation représente moins de 10 % de l'utilisation totale.

4. Il apparaît que M. Lennartz n'a pas demandé, en 1985, une déduction initiale de la taxe en amont due sur l'acquisition de la voiture. Son appel dans cette affaire vise la décision de l'administration fiscale rejetant sa demande de régularisation ultérieure au titre de l'article 15, sous a), en 1986.

5. Le Finanzgericht a demandé à la Cour de l'aider à statuer sur cet appel en se prononçant à titre préjudiciel sur les questions suivantes:

« 1) L'article 20, paragraphe 2, de la sixième directive est-il applicable à tous les biens d'investissement qui:

a) ont été livrés à un assujetti par un autre assujetti et qui sont utilisés par le destinataire de la livraison pour les besoins de ses opérations taxées, à un moment quelconque au cours d'une période de cinq ans, y compris l'année pendant laquelle ils ont été acquis,

ou est-il en outre nécessaire que le bien d'investissement concerné:

b) soit utilisé par l'assujetti à partir de la date de l'acquisition pour les besoins de ses opérations taxées ou exonérées (besoins de l'entreprise) ou

c) affecté à l'entreprise de l'assujetti au moment de l'acquisition?

2) Au cas où il est répondu à la question 1, sous b), par l'affirmative:

l'application de l'article 20, paragraphe 2, de la sixième directive à des biens d'investissement qui sont utilisés par un assujetti aussi bien pour les besoins de son entreprise qu'à des fins autres, notamment privées (utilisation mixte), dépend-elle d'une certaine utilisation minimale du bien d'investissement pour les besoins de l'entreprise durant l'année au cours de laquelle il a été acquis et, le cas échéant, comment y-a-t-il lieu de définir cette utilisation minimale?

3) Au cas où il est répondu à la question 1, sous c), par l'affirmative:

l'affectation d'un bien d'investissement à une entreprise est-elle laissée à la libre appréciation de l'assujetti ou présuppose-t-elle que l'assujetti achète le bien d'investissement:

a) dans l'intention de l'utiliser pour les besoins de l'entreprise et cette utilisation doit-elle, le cas échéant, être prévue:

— dès la date de l'acquisition, ou

— à partir d'un moment donné pendant l'année d'acquisition du bien, ou

— à partir d'une date se situant avant la fin de cinq années, y compris l'année de l'acquisition,

et/ou

b) ce bien d'investissement doit-il être effectivement utilisé pour les besoins de l'entreprise et importe-t-il, le cas échéant, que cette utilisation intervienne:

— à partir de la date de l'acquisition du bien, ou

— au cours de l'année pendant laquelle le bien d'investissement a été acquis, ou

— au cours d'une période de cinq ans, y compris l'année pendant laquelle le bien a été acquis?

Sur les points a) et b):

l'utilisation prévue et/ou effective pour les besoins d'une entreprise lors d'une utilisation mixte du bien d'investissement doit-elle atteindre un certain minimum et comment y-a-t-il lieu de définir éventuellement cette utilisation minimale? »

Les règles relatives à la déduction de la taxe en amont

6. Il est peut-être utile de préciser tout d'abord brièvement quelles sont la finalité de l'article 20, paragraphe 2, de la sixième directive et sa place à l'intérieur du système de cette directive, en particulier sa relation avec les règles relatives à la déduction de la taxe en amont due sur les achats de biens et de services.

7. L'article 2 de la première directive TVA du Conseil du 11 avril 1967 en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires (directive 67/227/CEE, JO 71, p. 1301) dispose que:

« Le principe du système commun de taxe sur la valeur ajoutée est d'appliquer aux biens et aux services un impôt général sur la consommation exactement proportionnel au prix des biens et des services, quel que soit le nombre des transactions intervenues dans le processus de production et de distribution antérieur au stade d'imposition.

A chaque transaction, la taxe sur la valeur ajoutée, calculée sur le prix du bien ou du service au taux applicable à ce bien ou à ce service, est exigible déduction faite du montant de la taxe sur la valeur ajoutée qui a grevé directement le coût des divers éléments constitutifs du prix.

... »

8. Les règles donnant effet au principe de la déduction prévu au deuxième alinéa de cet article ont été initialement posées par la deuxième directive du Conseil du 11 avril 1967 en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires — Structure et modalités d'application du système commun de taxe sur la valeur ajoutée (directive 67/228/CEE, JO 71, p. 1303), en particulier par l'article 11 de cette directive. La sixième directive, qui a remplacé la deuxième directive, a prévu des règles un peu plus détaillées qui figurent au titre XI (articles 17 à 20).

9. L'article 17, paragraphe 1, de la sixième directive dispose que:

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

10. Le fait générateur et le moment d'exigibilité sont prévus à l'article 10, selon lequel la règle normale est que:

« Le fait générateur de la taxe intervient et la taxe devient exigible au moment où la livraison du bien ou la prestation de services est effectuée... » (article 10, paragraphe 2).

11. 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;

... »

12. Outre le droit de déduire la taxe en amont due pour les opérations taxées prévu à l'article 17, paragraphe 2, l'article 17, paragraphe 3, accorde aux assujettis un droit à déduction en ce qui concerne certaines autres opérations, qui ne sont pas visées en l'espèce.

13. L'article 17, paragraphe 5, dispose ce qui suit:

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

La méthode normale pour déterminer ce prorata est prévue à l'article 19, et elle repose sur l'utilisation d'une fraction représentant le rapport entre le chiffre d'affaires annuel afférent aux opérations pour lesquelles la TVA est déductible et, pour simplifier, le chiffre d'affaires total. Toute-

fois, l'article 17, paragraphe 5, donne le droit aux États membres d'autoriser ou d'obliger les assujettis à utiliser diverses méthodes particulières pour déterminer le prorata déductible.

14. L'article 20 de la directive vise la régularisation des déductions pratiquées. Selon l'article 20, paragraphe 1:

« La déduction initialement opérée est régularisée suivant les modalités fixées par les États membres, notamment:

a) lorsque la déduction est supérieure ou inférieure à celle que l'assujetti était en droit d'opérer;

b) 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;

... »

15. L'article 20, paragraphe 2, qui prévoit des règles plus spécifiques pour les régularisations visant des biens d'investissement, dispose ce qui suit:

« 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 dix ans. »

16. L'article 20, paragraphe 3, traite du cas dans lequel les biens d'investissement font l'objet d'une livraison pendant la période de régularisation. L'article 20, paragraphe 4, dispose que:

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

— définir la notion de biens d'investissement,

— préciser quel est le montant de la taxe qui est à prendre en considération pour la régularisation,

— prendre toutes dispositions utiles en vue d'éviter que les régularisations ne procurent aucun avantage injustifié,

— autoriser des simplifications administratives. »

17. L'article 20, paragraphe 5, autorise les États membres, sous réserve de la consultation du comité de la TVA conformément à l'article 29, à choisir de ne pas appliquer l'article 20, paragraphes 2 et 3, lorsque le résultat pratique de cette application serait négligeable.

18. Les effets des règles ci-avant peuvent être illustrés par l'exemple suivant.

Supposons qu'au cours d'une année 1 une banque acquière un ordinateur pour un montant de 100 000 écus, plus 10 000 écus de TVA. Pendant l'année, l'ordinateur est utilisé à 40 % pour des opérations taxées ou des opérations ouvrant droit à déduction au titre de l'article 17, paragraphe 3, et à 60 % pour des opérations de prêt exonérées, qui n'ouvrent pas droit à déduction.

Puisque l'ordinateur est utilisé « pour effectuer à la fois des opérations ouvrant droit à déduction visées aux paragraphes 2 et 3 et des opérations n'ouvrant pas droit à déduction », les règles de proratisation de l'article 17, paragraphe 5, s'appliquent. Supposons maintenant que la banque ait convenu avec l'administration fiscale de fonder son calcul de la taxe en amont sur l'utilisation de l'ordinateur, en application d'une des méthodes spéciales de proratisation prévues à l'article 17, paragraphe 5, et non pas sur le chiffre d'affaires conformément à l'article 19.

Dans ce cas, la banque pourra déduire, pour l'année 1, 40 % de la TVA totale acquittée sur l'acquisition de l'ordinateur (c'est-à-dire 4 000 écus).

Supposons qu'au cours de l'année 2 la proportion de l'utilisation pour des opérations ouvrant droit à déduction passe à 50 % de l'utilisation totale. Dans ce cas, la banque pourra, en admettant que les biens visés entrent dans le champ des règles nationales adoptées en vertu de l'article 20, paragraphe 2, procéder à la régularisation de sa déduction et invoquer un montant supplémentaire de taxe en amont de 10 % (50 % moins 40 %) × 1/5 × 10 000 écus (soit 200 écus) pour tenir compte des 10 % supplémentaires d'utilisation, au cours de l'année 2, pour des opérations ouvrant droit à déduction.

Si en revanche, au cours de l'année 3, l'utilisation de l'ordinateur pour des opérations ouvrant droit à déduction tombe à 20 % de l'utilisation totale, la banque sera soumise, pour l'année 3, à une récupération de 20 % (40 % moins 20 %) × 1/5 × 10 000 écus (soit 400 écus).

19. Ainsi, un assujetti qui acquiert des biens d'investissement soumis aux règles de régularisation prévues à l'article 20, paragraphe 2, pratique une déduction immédiate du montant total du prorata de taxe en amont déductible au cours de l'année d'acquisition en application des règles de l'article 17. Il est ensuite obligé de pratiquer des régularisations annuelles par rapport à la déduction initiale, fondées sur les variations du prorata déductible au cours des cinq ou dix années de la période de régularisation.

20. Ce contexte étant précisé, nous passons maintenant aux questions posées par la juridiction nationale.

La question 1, sous a)

21. Par cette partie de la première question, la juridiction nationale demande en fait si les règles en matière de régularisation de la taxe en amont figurant à l'article 20, paragraphe 2, de la sixième directive s'appliquent lorsque l'assujetti acquiert initialement les biens entièrement à des fins privées, mais les utilise ensuite à des fins professionnelles à un moment donné de la période de régularisation de cinq ans.

22. Tant la Commission que les gouvernements allemand, français et du Royaume-Uni considèrent unanimement que l'article 20, paragraphe 2, ne s'applique pas dans un tel cas. Cette conception paraît fondée. Lorsqu'un particulier (c'est-à-dire une personne qui n'exerce pas une activité économique indépendante et qui n'est donc pas un assujetti aux fins de l'article 4, paragraphe 1, de la directive) acquiert des biens pour une utilisation privée (non professionnelle), il n'est pas autorisé à pratiquer une déduction au titre de l'article 17, paragraphe 2, de la directive, puisque cette disposition n'accorde un droit à déduction qu'aux seuls assujettis. Si le particulier en question revend ensuite les biens à un assujetti, aucune TVA n'est perçue sur la livraison car cette livraison n'est pas effectuée par un assujetti agissant en tant que tel (article 2). Il en résulte que cette part de la TVA initiale acquittée par le particulier sur l'achat des biens (ou la totalité de la TVA si les biens n'ont pas perdu de leur valeur) demeure incluse dans la valeur de revente; par conséquent, un assujetti qui achète des biens à un particulier supporte une charge de TVA non récupérable. La sixième directive n'inclut pas la notion de consommation finale temporaire ou partielle applicable aux biens qui retournent dans le circuit économique (voir notamment l'arrêt de la Cour du 5 décembre 1989, Oro Amsterdam Beheer (C-165/88, Rec. p. 4081). Voir également la proposition modifiée de la Commission du 11 janvier 1989 en vue d'une directive du Conseil sur un régime particulier applicable aux biens d'occasion, aux objets d'art, d'antiquité et de collection (JO C 76, p. 10).

23. Comme l'indiquent les gouvernements français et du Royaume-Uni, il n'y a aucune raison de distinguer de cette situation le cas d'un assujetti qui acquiert initialement des biens à titre privé et les utilise ensuite à des fins professionnelles. Dans un tel cas, les biens quittent le circuit économique lorsque le particulier les acquiert en tant que consommateur final et les utilise pour la consommation privée. Les biens retournent ensuite dans le circuit économique lorsqu'ils sont utilisés dans l'entreprise. La sixième directive envisage clairement la possibilité qu'un assujetti agisse à titre personnel et privé et, partant, en tant que consommateur final. L'article 2 limite l'application de la TVA aux livraisons de biens ou aux prestations de services effectuées à titre onéreux « par un assujetti *agissant en tant que tel* » (souligné par nous). L'article 17, paragraphe 2, doit donc être entendu en ce sens qu'il n'accorde le droit à déduction à un assujetti que dans la mesure où il agit en cette qualité.

24. En outre, lorsqu'un assujetti acquiert des biens à titre privé, il ne va pas se conformer aux exigences administratives et comptables régissant l'exercice du droit à déduction, adoptées conformément aux

articles 18 et 22 de la sixième directive. Comme le gouvernement français le fait remarquer, l'obligation de délivrer une facture prévue à l'article 22, paragraphe 3, sous a), s'applique uniquement aux biens et aux services fournis à un autre assujetti. Plus généralement, si un assujetti acquiert des biens à titre privé, il n'a aucune obligation (et cela lui serait d'ailleurs inutile) de faire entrer les biens dans sa comptabilité en matière de TVA conformément à l'article 22, paragraphe 2, ni d'inclure cet achat dans sa déclaration périodique de TVA conformément à l'article 22, paragraphe 4.

25. En ce qui concerne plus spécialement l'article 20, paragraphe 2, cette disposition se borne à établir, comme le remarque le gouvernement du Royaume-Uni, le mécanisme permettant de calculer les régularisations de la déduction initiale. Elle ne saurait transformer la taxe acquittée en relation avec des activités non professionnelles en une taxe déductible au sens de l'article 17. En vertu de l'article 17, paragraphe 1, le droit à déduction prend naissance au moment où la taxe déductible devient exigible au sens de l'article 10. C'est la qualité en laquelle la personne agit à ce moment qui détermine l'existence ou non d'un droit à déduction.

26. Il est vrai que, dans l'arrêt du 21 septembre 1988, Commission/France (50/87, Rec. p. 4797), portant sur le droit à déduction pour des immeubles donnés en location, la Cour a déclaré que:

« ... l'article 20 de la sixième directive prévoit un régime de régularisation. Lorsqu'en raison du montant du loyer la location doit être considérée comme une libéralité, et non pas comme une activité économique au sens de la directive, la déduction initialement opérée fait l'objet d'une régularisation dont le délai peut être porté jusqu'à dix ans. »

Toutefois, la Cour ne peut pas, selon nous, avoir entendu par là que l'article 20, paragraphe 2, était applicable lorsque les biens avaient été initialement acquis par un assujetti à des fins étrangères à son entreprise. Dans un tel cas, toute déduction initiale opérée sans justification doit être annulée dans son entier.

La question 1, sous b) et c)

27. Par ces points de la première question, la juridiction nationale demande si, à supposer que l'utilisation dans l'entreprise à un moment donné de la période de régularisation ne suffise pas pour ouvrir un droit à régularisation, les biens doivent, pour qu'un tel droit existe:

— être utilisés à partir de la date de l'acquisition pour les besoins d'opérations taxées ou exonérées [lettre b)]; ou

— être affectés à l'entreprise de l'assujetti au moment de l'acquisition [lettre c)].

28. La question essentielle, au regard du libellé de la sixième directive, est celle de savoir s'il suffit, pour l'application de l'article 20, paragraphe 2, que la personne concernée acquière les biens en tant qu'assujetti ou s'il doit y avoir, en outre, utilisation immédiate des biens pour des opérations taxées ou exonérées.

29. Le gouvernement allemand opte expressément pour la condition exposée dans la lettre b) de la question, c'est-à-dire pour l'utilisation à partir de la date d'acquisition pour des opérations taxées ou exonérées. La Commission estime, semble-t-il, que les biens doivent être affectés à l'entreprise et utilisés au moins en partie pour des opérations taxées. Le gouvernement du Royaume-Uni considère que l'article 20, paragraphe 2, de la directive ne s'applique qu'aux biens utilisés à partir de la date de l'acquisition dans l'entreprise de l'acquéreur. Selon le gouvernement français, l'article 20, paragraphe 2, s'applique si les biens sont acquis par un assujetti agissant en tant que tel. Ainsi, les règles françaises accordent un droit à déduction lorsque des biens d'investissement initialement affectés à l'entreprise mais non utilisés pour les besoins d'opérations ouvrant droit à déduction sont ensuite utilisés pour de telles opérations au cours de la période de régularisation.

30. Pour parvenir à une conclusion sur ce point, il convient de se reporter à l'arrêt de la Cour du 14 février 1985, Rompelman/Minister van Financïen (268/83, Rec. p. 655). Le problème dans cette affaire était de savoir si une personne ayant acquis un droit de propriété futur sur des locaux commerciaux en construction, avec l'intention déclarée de donner ces locaux en location et de procéder à des livraisons imposables, agissait, à ce stade préparatoire, en tant qu'assujetti disposant d'un droit à déduction.

31. La Cour a d'abord examiné les articles 4 et 17 de la sixième directive et en a conclu que

« le régime des déductions vise à soulager entièrement l'entrepreneur du poids de la TVA due ou acquittée dans le cadre de toutes ses activités économiques. Le système commun de taxe sur la valeur ajoutée garantit, par conséquent, la parfaite neutralité quant à la charge fiscale de toutes les activités économiques, quels que soient les buts ou les résultats de ces activités, à condition que lesdites activités soient elles-mêmes soumises à la TVA » (point 19).

32. En se référant plus particulièrement à la question qui lui était posée, la Cour s'est ensuite exprimée comme suit:

« ... le principe de la neutralité de la TVA quant à la charge fiscale de l'entreprise exige que les premières dépenses d'investissement effectuées pour les besoins et en vue d'une entreprise soient considérées comme des activités économiques. Il serait contraire à ce principe que lesdites activités ne débutent qu'au moment où un bien immeuble est effectivement exploité, c'est-à-dire où le revenu taxable prend naissance. Toute autre interprétation de l'article 4 de la sixième directive chargerait l'opérateur économique du coût de la TVA dans le cadre de son activité économique sans lui donner la possibilité de la déduire, conformément à l'article 17, et distinguerait arbitrairement entre les dépenses d'investissement avant et pendant l'exploitation effective d'un bien immeuble. Même dans des circonstances où, après exploitation effective d'un bien immeuble, une restitution de la taxe payée en amont pour les actes préparatoires serait prévue, une charge financière grèverait le bien pendant le délai parfois considérable entre les premières dépenses d'investissement et l'exploitation effective. Quiconque accomplit de tels actes d'investissement étroitement liés et nécessaires pour l'exploitation future d'un bien immeuble doit, par conséquent, être considéré comme assujetti au sens de l'article 4 » (point 23).

33. Selon nous, deux conclusions doivent être tirées de cet arrêt. D'abord, une personne qui acquiert des biens pour les besoins d'une activité économique au sens de l'article 4 le fait en tant qu'assujetti même si les biens ne sont pas immédiatement utilisés pour des livraisons de biens ou des prestations de services. Ensuite, si l'assujetti a acquis les biens dans le but d'effectuer des livraisons imposables (plutôt que, par exemple, des livraisons exonérées), il aura droit à une déduction immédiate au titre de l'article 17.

34. Selon nous, il y a lieu de distinguer entre ces deux exigences, à savoir celle de l'acquisition des biens en tant qu'assujetti et celle de l'utilisation imposable. La première est une exigence plus fondamentale, dans la mesure où l'acquisition de biens d'investissement entièrement pour des besoins étrangers à l'entreprise n'entre pas dans le champ d'application du système commun de TVA ni, partant, du mécanisme de déduction. C'est l'utilisation (imposable ou non) qui est faite des marchandises, ou qui est envisagée pour elles, à l'intérieur de l'entreprise qui détermine l'étendue de la déduction initiale à laquelle l'assujetti a droit en vertu de l'article 17 et l'étendue des éventuelles régularisations au cours des périodes suivantes.

35. L'une des conséquences de cette analyse est que l'article 20, paragraphe 2, peut s'appliquer — et nous nous rallions, sur ce point, aux observations du gouvernement français — même lorsqu'un assujetti acquiert initialement les biens pour les besoins d'opérations économiques n'ouvrant pas droit à déduction au titre de l'article 17, paragraphes 2 et 3 (par exemple, pour des livraisons exonérées), mais utilise les biens, au cours des années suivantes à l'intérieur de la période de régularisation, pour des opérations pour lesquelles la TVA est déductible. Ainsi, en reprenant l'exemple donné ci-avant, qui était celui d'un ordinateur acheté par une banque, supposons qu'au cours de l'année 1 l'ordinateur soit utilisé entièrement pour des livraisons exonérées, pour lesquelles il n'y a pas de droit à déduction, mais qu'au cours des années 2 à 5 il soit utilisé à 80 % pour des livraisons taxées. Bien que la banque n'ait aucun droit à déduction pour l'année 1, elle a néanmoins acquis le bien pour les besoins de son entreprise et elle peut pratiquer des régularisations pour tenir compte de la part prédominante de l'utilisation taxée pour les années 2 à 5.

36. Il en résulte également que l'utilisation immédiate des biens pour des livraisons taxées ou exonérées ne constitue pas, en elle-même, une condition de l'application ultérieure de l'article 20, paragraphe 2. Ainsi, en supposant, dans l'exemple ci-avant, que la banque ne soit pas en mesure d'utiliser l'ordinateur jusqu'à l'année 2 en raison de problèmes de logiciels, cela n'exclurait pas — et ne doit pas exclure — des régularisations ultérieures pour tenir compte des variations de l'utilisation. Des arguments en faveur de cette conception peuvent être tirés de l'article 20, paragraphe 2, deuxième alinéa, qui autorise expressément les États membres à différer le commencement de la période de régularisation jusqu'au début de l'utilisation des biens.

37. Par conséquent, dans le contexte de l'espèce, le critère adéquat est celui de savoir si M. Lennartz, lorsqu'il a acquis le bien, avait l'intention précise de l'utiliser pour les besoins de son entreprise ou si, à cette date, il envisageait de l'utiliser entièrement pour des besoins étrangers à son entreprise. Dans ce dernier cas, l'article 20, paragraphe 2, ne s'applique pas. Il faut toutefois noter que, pour des raisons que

nous préciserons plus loin dans les présentes conclusions, l'article 20, paragraphe 2, peut être applicable en cas d'utilisation partielle à titre privé.

38. Nous ne pensons pas qu'il soit nécessaire d'examiner l'opinion du gouvernement allemand selon laquelle le terme « biens d'investissement » ne recouvrirait lui-même que les biens acquis pour les besoins de l'entreprise. Les conditions de l'application de l'article 20, paragraphe 2, conduisent, en tout état de cause, au même résultat.

39. Selon nous, par conséquent, des régularisations de la déduction initiale ne peuvent avoir lieu en vertu de l'article 20, paragraphe 2, que si les biens d'investissement ont été affectés à l'entreprise au moment de l'acquisition [lettre c) de la première question de la juridiction nationale]; dès lors que cette condition est remplie, les régularisations sont possibles même en l'absence d'utilisation immédiate des biens pour des opérations taxées ou exonérées. En conséquence, il y a lieu d'examiner la troisième question de la juridiction nationale.

La question 3

40. Par cette question, la juridiction nationale demande, en substance, des précisions sur les critères à utiliser pour déterminer si une personne acquiert des biens en tant qu'assujetti. En particulier, il s'agit de savoir si cette personne doit:

a) acquérir les biens dans l'intention de les utiliser pour les besoins de l'entreprise:

— dès la date même de l'acquisition,

— pendant l'année d'acquisition, ou

— au cours de la période de régularisation de cinq ans,

et/ou

b) utiliser effectivement les biens pour les besoins de l'entreprise au cours de ces périodes.

41. Nous avons déjà fait remarquer, au sujet de la première question de la juridiction nationale, qu'une personne acquiert des biens en tant qu'assujetti lorsqu'elle le fait dans l'intention précise de les utiliser pour les besoins de son entreprise. Les autorités fiscales doivent donc s'assurer que l'assujetti avait réellement cette intention au moment de l'acquisition des biens. Dans son arrêt Rompelman, précité, la Cour a relevé qu'il incombait « à celui qui demande la déduction de la TVA d'établir que les conditions pour en bénéficier sont remplies et, notamment, qu'il accomplit les critères d'un assujetti. Dès lors, l'article 4 ne s'oppose pas à ce que l'administration fiscale exige que l'intention déclarée soit confirmée par des éléments objectifs, tels que l'aptitude spécifique des locaux projetés à une exploitation commerciale » (point 24).

42. Les autorités fiscales nationales doivent établir que les biens sont véritablement destinés à une utilisation dans l'entreprise. L'étendue des éléments nécessaires pour convaincre les autorités fiscales nationales

doit dépendre, entre autres, de la nature des biens concernés. Ainsi, lorsque les biens, pour reprendre les termes de la Cour dans l'affaire Rompelman, présentent une « aptitude spécifique à une exploitation commerciale », il est peu probable que beaucoup d'éléments supplémentaires soient nécessaires. En revanche, lorsqu'une personne acquiert des biens qui sont également aptes à une utilisation privée (une voiture, par exemple), il sera beaucoup plus difficile de démontrer que l'acquisition a été faite spécialement pour les besoins de l'entreprise si les biens ne reçoivent pas immédiatement cette utilisation.

43. La juridiction nationale demande si l'année d'acquisition ou la période de cinq ans à partir de l'acquisition peuvent être importantes à cet égard. Il est fait mention d'une période de cinq ans probablement parce que cela correspond à la période de régularisation de cinq ans prévue à l'article 20, paragraphe 2, de la sixième directive. Or, selon nous, il s'agit simplement de périodes retenues pour des raisons de commodité, sur lesquelles il a été décidé de fonder le fonctionnement du système de déduction et de régularisations pour les biens d'investissement. Elles ne présentent, en tant que telles, aucun lien avec la question de savoir si les biens sont acquis pour les besoins de l'entreprise. Cette conception est conforme au fait qu'un pouvoir discrétionnaire a été accordé aux États membres pour choisir les diverses périodes. L'article 20, paragraphe 2, en particulier, prévoit que la période de régularisation pour les biens d'investissement immobiliers peut être étendue jusqu'à dix ans, probablement pour tenir compte de la durée de vie utile plus longue de ce type de biens.

44. Un autre point important à cet égard est que, lorsqu'une autorité fiscale admet que des biens ont été acquis pour des opérations taxées dans l'entreprise et autorise une déduction immédiate de la taxe en amont, elle aura toujours la possibilité de réclamer le reversement de la taxe par la voie d'une régularisation au titre de l'article 20, paragraphe 1, sous a), de la sixième directive, si elle apprend ensuite que les biens n'ont pas été acquis pour les besoins de l'entreprise.

45. Par conséquent, la réponse à la troisième question de la juridiction nationale est que l'assujetti doit acquérir les biens dans l'intention précise de les utiliser pour les besoins de l'entreprise [question 3, sous a)]. Le point de savoir si un assujetti a cette intention au moment de l'acquisition des biens est une question de fait qui doit être appréciée par les autorités fiscales compte tenu de l'ensemble des circonstances de l'espèce. La sixième directive ne prévoit pas de période précise à l'intérieur de laquelle les biens devraient être effectivement utilisés pour des livraisons de l'entreprise. Toutefois, le fait de ne pas utiliser les biens pour de telles livraisons immédiatement ou dans un délai raisonnable après leur acquisition peut, suivant les circonstances et notamment la nature des biens en question, être pris en considération par les autorités fiscales pour déterminer si une personne a acquis les biens en tant qu'assujetti et si, partant, une déduction initiale peut être opérée au titre de l'article 17 ou, si elle a déjà eu lieu, faire l'objet d'une régularisation (c'est-à-dire d'une annulation) en application de l'article 20, paragraphe 1, sous a).

La règle des 10 %

46. Dans la dernière partie de la troisième question, la juridiction nationale demande si, lorsque des biens font l'objet d'une utili-

sation mixte, l'utilisation prévue ou effective pour les besoins de l'entreprise doit atteindre une proportion donnée de l'utilisation totale et, dans ce cas, comment cette proportion doit être déterminée.

47. Cette question se pose en raison de la pratique des autorités fiscales allemandes consistant à présumer que les biens ont été acquis entièrement pour des besoins étrangers à l'entreprise dès lors que la proportion de l'utilisation à d'autres fins excède 90 % et que l'utilisation pour les besoins de l'entreprise représente donc moins de 10 %. Dans sa réponse écrite à la question posée par la Cour avant l'audience ainsi que dans ses observations orales à l'audience, le gouvernement allemand a souligné que ces pourcentages ne font pas l'objet d'une application rigide, mais constituent un « indice » à utiliser pour déterminer s'il y a ou non une utilisation professionnelle. Il ressort néanmoins de l'ordonnance de renvoi qu'en vertu de cette règle M. Lennartz a été considéré comme utilisant la voiture entièrement à des fins privées au cours de la période allant de son acquisition en 1985 au 1er juillet 1986, date d'ouverture de son cabinet de conseil fiscal, nonobstant le fait qu'en 1985 l'utilisation de la voiture pour les besoins de l'entreprise avait été de 8 %. Selon nous, pour répondre à la question de la juridiction nationale, il faut donc considérer que, dans certaines circonstances au moins, la mesure allemande peut conduire au refus du droit à déduction dans des cas d'utilisation effective, bien que limitée, dans l'entreprise.

48. A l'audience, le gouvernement allemand a soutenu que la procédure devant la juridiction nationale se limitait à la question de la possibilité, pour M. Lennartz, de procéder à des régularisations au titre de l'article 20, paragraphe 2, de la sixième directive. Celui-ci n'ayant pas demandé une déduction initiale en 1985 au titre de l'article 17, paragraphe 2, la détermination retenue pour cette année serait définitive. En conséquence, selon le gouvernement allemand, il devrait être répondu aux questions posées en partant du principe que M. Lennartz ne disposait pas d'un droit à déduction sur l'acquisition de la voiture.

49. L'ordonnance de renvoi semble confirmer l'affirmation du gouvernement allemand selon laquelle l'appel de M. Lennartz se limite à une demande de régularisation au titre de l'article 20, paragraphe 2. En outre, le gouvernement allemand considère à juste titre que la limite de minimis allemande vaut non pas pour le droit de M. Lennartz de procéder à des régularisations au titre de l'article 20, paragraphe 2, mais pour son droit à une déduction initiale au titre de l'article 17, paragraphe 2, en 1985. Comme nous l'expliquerons plus loin, les variations du pourcentage d'utilisation pour les besoins de l'entreprise sont traitées au moyen d'un autre mécanisme (voir les points 56 et suivants ci-après) et non pas par la voie de la procédure de régularisation prévue à l'article 20, paragraphe 2.

50. En conséquence, si la règle des 10 % n'était pas valide, M. Lennartz ne bénéficierait de cette invalidité que s'il lui était possible de faire une demande rétrospective de déduction initiale au titre de l'article 17, paragraphe 2, en application de la législation allemande adoptée conformément à l'article 18, paragraphe 3, de la directive. Celui-ci dispose que: « Les États membres fixent les conditions et modalités suivant lesquelles un assujetti peut être autorisé à procéder à une déduction à laquelle il n'a pas procédé conformément aux paragraphes 1 et 2. » Toutefois, puisque la juri-

diction nationale soulève expressément la question de l'exigence relative à une proportion minimale d'utilisation dans l'entreprise, bien que ce soit dans le contexte d'une série de questions concernant l'application de l'article 20, paragraphe 2, nous pensons être tenu d'examiner ce problème.

51. La question essentielle est donc celle de savoir si, en vertu de la législation communautaire sur la TVA, une personne qui acquiert des biens en tant qu'assujetti a le droit de déduire la taxe en amont due pour ces biens, même lorsque l'utilisation de ceux-ci pour les besoins de l'entreprise est au départ relativement réduite (par exemple, 8 %).

52. Les opinions exprimées dans les observations déposées devant la Cour divergent sur cette question. Dans ses observations et dans sa réponse à une question écrite posée par la Cour, le gouvernement allemand déclare qu'une déduction est autorisée même lorsque les biens sont utilisés principalement à des fins privées. Toutefois, selon lui, lorsque la proportion d'utilisation pour les besoins de l'entreprise est si faible qu'elle a une importance économique minime, il y a lieu de présumer que la personne a acquis les biens entièrement pour des besoins étrangers à l'entreprise, ce qui n'ouvre pas droit à déduction. Il ajoute qu'à la lumière des considérations économiques qui sous-tendent la législation en matière de TVA une utilisation minime pour les besoins de l'entreprise ne saurait aboutir à une déduction totale.

53. Le Royaume-Uni déclare qu'il souhaite s'abstenir de s'exprimer sur cette question. Toutefois, il ajoute que la sixième directive ne comporte aucune disposition explicite visant la situation dans laquelle les biens et les services sont acquis en partie pour les besoins de l'entreprise et en partie à des fins privées, et qu'elle ne prévoit pas de ventilation proportionnelle entre les deux objectifs lors de la détermination du montant de taxe pour lequel le droit à déduction prend naissance. Selon lui, il ressort implicitement de l'article 17 que le droit à déduction n'existe que pour des activités économiques. Par conséquent, la directive ne ferait pas obstacle à ce que les États membres déterminent si, et dans quelle mesure, une telle ventilation doit avoir lieu en cas d'utilisation mixte des biens et des services, à la fois à des fins professionnelles et à des fins privées, ni à ce qu'ils arrêtent la méthode permettant de calculer cette ventilation.

54. La Commission considère qu'une utilisation effective des biens, même minime, pour les besoins d'opérations taxées ouvre un droit à déduction totale et à régularisation ultérieure conformément à l'article 20, paragraphe 2.

55. Le gouvernement français souscrit à l'opinion de la Commission et déclare qu'une utilisation même minime à des fins professionnelles, par exemple 1 %, ouvre en principe un droit à déduction totale de la taxe en amont, sous réserve de taxer l'utilisation privative du bien. Toutefois, il ajoute que la déduction totale de la taxe en amont dans un tel cas n'est pas réaliste car elle entraîne des difficultés techniques et présente des avantages non justifiés dès lors que les biens ne sont pratiquement pas utilisés pour l'entreprise. Pour cette raison, la France a obtenu l'autorisation du Conseil, sur le fondement de l'article 27, paragraphe 1, de la sixième directive, d'introduire des mesures spéciales par dérogation aux dispositions de la directive. La décision 89/488/CEE du Conseil, du 28 juillet 1989

(JO L 239, p. 22), autorise le gouvernement français, jusqu'au 31 décembre 1992, à refuser le droit à déduction de la taxe en amont sur les biens ou services lorsque le pourcentage de l'utilisation privée de ces biens ou services est supérieur à 90 % de leur utilisation totale. Le gouvernement français ajoute qu'une législation nationale excluant le droit à déduction pouvait être conservée, sur la base de l'article 17, paragraphe 6, ou de l'article 27, paragraphe 5, de la directive, par les États membres qui possédaient déjà une telle législation.

56. Les dispositions traitant de l'utilisation à des fins privées figurent aux articles 5 et 6 de la sixième directive. L'article 5, paragraphe 6, prévoit ce qui suit:

« 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... »

L'article 6, paragraphe 2, est libellé comme suit:

« 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;

b) les prestations de services à titre gratuit effectuées par l'assujetti pour ses besoins privés ou pour ceux de son personnel ou, plus généralement, à des fins étrangères à son entreprise.

Les États membres ont la faculté de déroger aux dispositions de ce paragraphe à condition que cette dérogation ne conduise pas à des distorsions de concurrence. »

57. L'article 11 comporte des dispositions pour l'évaluation de ces prestations. Ainsi, l'article 11, lettre A, paragraphe 1, sous b), dispose que la base d'imposition pour les opérations visées à l'article 5, paragraphe 6, 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 ». L'article 11, lettre A, paragraphe 1, sous c), prévoit que la base d'imposition pour les opérations visées à l'article 6, paragraphe 2, est constituée par le « montant des dépenses engagées par l'assujetti pour l'exécution de la prestation de services ».

58. Il ressort donc des dispositions combinées de l'article 6, paragraphe 2, sous a), et de l'article 11, lettre A, paragraphe 1, sous c), que, lorsqu'un assujetti acquiert un bien qu'il utilise partiellement à des fins privées, il sera réputé effectuer à titre onéreux une prestation de services taxée égale au montant des dépenses engagées pour l'exécution de la prestation de services. Par conséquent, en vertu du système de la directive, une personne qui utilise un bien en partie pour les besoins d'opérations profes-

sionnelles taxées et en partie à des fins privées et qui, au moment de l'acquisition du bien, a récupéré totalement ou partiellement la TVA en amont est réputée utiliser le bien entièrement pour les besoins de ses opérations taxées au sens de l'article 17, paragraphe 2. Les dispositions relatives à la ventilation de la taxe en amont figurant à l'article 17, paragraphe 5, qui visent les biens et les services devant être utilisés par un assujetti à la fois pour des opérations pour lesquelles la TVA est déductible et pour des opérations pour lesquelles elle ne l'est pas, ne s'appliquent donc pas. En conséquence, une telle personne dispose en principe d'un droit à déduction totale et immédiate de la taxe en amont due sur l'acquisition des biens.

59. Des éléments en faveur de cette conception peuvent être trouvés dans le commentaire que la Commission, dans sa proposition de sixième directive (*Bulletin des Communautés européennes,* supplément 11/73), a formulé sur l'article 5, paragraphe 6 [ou l'article 5, paragraphe 3, sous a), qui était prévu dans la proposition], qui est l'équivalent, à l'intérieur de l'article 5 (« livraison de biens »), de l'article 6, paragraphe 2, sous a). La Commission a indiqué que « le même but (ne pas donner d'avantages injustifiés aux assujettis) aurait pu être atteint par une régularisation des déductions déjà opérées, mais l'assimilation à une livraison imposable a été choisie pour des raisons de neutralité et de simplicité ». Ainsi, l'imposition en aval a été spécialement choisie en tant qu'alternative à une restriction du droit à déduction de la taxe en amont. Bien que la dernière phrase de l'article 6, paragraphe 2, autorise les États membres, dans certaines limites, à prévoir des dérogations au mécanisme prévu par ce paragraphe pour l'utilisation privée, cette phrase ne s'applique pas en l'espèce pour des raisons que nous expliquerons plus loin (voir le point 75).

60. Il reste à se demander si un État membre pourrait néanmoins être autorisé à limiter le droit à déduction lorsque l'utilisation du bien pour l'entreprise représente une part minime de son utilisation totale. A l'audience, la Commission a souligné que la nature profonde du droit à déduction excluait toutes restrictions de ce droit autres que celles expressément prévues par la directive. Cette opinion est conforme aux positions exprimées par la Cour dans sa jurisprudence. On en trouve un exemple dans l'affaire 50/87, Commission/France, précitée. Dans cette affaire, la Cour, en citant son arrêt Rompelman, précité, a déclaré, au sujet des dispositions de l'article 4, paragraphes 1 et 2, et de l'article 17, paragraphes 1 et 2, de la directive, ce qui suit:

« Il résulte de l'ensemble des règles ainsi rappelées qu'en l'absence de toute disposition permettant aux États membres de limiter le droit à déduction conféré aux assujettis ce droit doit s'exercer immédiatement pour la totalité des taxes ayant grevé les opérations effectuées en amont.

De telles limitations du droit à déduction ont une incidence sur le niveau de la charge fiscale et doivent s'appliquer de manière similaire dans tous les États membres. En conséquence, des dérogations ne sont permises que dans les cas expressément prévus par la directive » (points 16 et 17).

La Cour est parvenue à la conclusion que, puisque la législation française ne permettait pas la déduction totale et immédiate dans

certains cas, elle était incompatible avec la sixième directive.

61. Nous avons déjà fait remarquer que, dans le système de la sixième directive, un assujetti qui acquiert des biens en partie pour des opérations taxées de l'entreprise et en partie à des fins privées est réputé utiliser les biens entièrement pour les besoins de livraisons imposables et dispose donc en principe du droit à déduction totale et immédiate de la taxe en amont due sur l'acquisition des biens (l'élément d'utilisation privée étant pris en compte au moyen d'une imposition en aval). La directive ne comporte aucune règle de minimis excluant le droit à déduction lorsque l'utilisation dans l'entreprise tombe au-dessous d'un certain seuil. Pourtant, la directive comporte des dispositions autorisant expressément les États membres à ne pas tenir compte de la TVA non déductible aux fins de l'article 17 lorsque le montant de celle-ci est insignifiant [article 17, paragraphe 5, sous e)] et à refuser le remboursement ou le report d'un excédent de taxe en amont sur la taxe en aval lorsque le montant de cet excédent est insignifiant (article 18, paragraphe 4). Au vu du mécanisme clair, bien que plutôt complexe, prévu par la directive, et compte tenu de l'absence de toute règle de minimis similaire autorisant les États membres à refuser le droit à déduction en cas d'utilisation privée limitée, nous estimons que rien ne permet d'interpréter l'article 17 comme comprenant implicitement une telle règle. Cette opinion est corroborée par le texte de la décision susmentionnée du Conseil du 28 juillet 1989, dans laquelle, « par dérogation aux dispositions de l'article 17, paragraphe 2 », il a autorisé la France à refuser d'accorder la déduction dans les cas où l'utilisation privée excédait 90 %. En outre, comme nous l'expliquerons plus loin, l'article 27, paragraphe 1, de la sixième directive, sur la base duquel cette décision a été adoptée, permet de remédier aux types de problèmes rencontrés par les autorités fiscales allemandes.

62. Nous en concluons que les États membres ne sont pas autorisés à limiter le droit à déduction, même lorsque l'utilisation des biens en question pour les besoins de l'entreprise est très limitée, excepté lorsqu'ils peuvent se fonder sur l'une des dérogations prévues par la directive. Ce sont ces dérogations que nous allons maintenant examiner.

La base pour une dérogation au droit à déduction

63. L'article 27 de la sixième directive, qui fait partie du titre XV (« Mesures de simplification »), prévoit deux procédures pour l'autorisation de mesures dérogatoires à la directive, chacune d'entre elles pouvant en principe s'appliquer à la législation nationale critiquée.

64. L'article 27, paragraphe 5, dispose que:

« Les États membres qui appliquent, au 1er janvier 1977, des mesures particulières du type de celles visées au paragraphe 1 peuvent les maintenir, à la condition de les notifier à la Commission avant le 1er janvier 1978 et sous réserve qu'elles soient conformes, pour autant qu'il s'agisse de mesures destinées à simplifier la perception de la taxe, au critère défini au paragraphe 1. »

65. L'article 27, paragraphe 1, qui prévoit une procédure d'obtention d'une autorisation pour l'introduction de nouvelles mesures, prévoit que:

« Le Conseil, statuant à l'unanimité sur proposition de la Commission, peut autoriser tout État membre à introduire des mesures particulières dérogatoires à la présente directive, afin de simplifier la perception de la taxe ou d'éviter certaines fraudes ou évasions fiscales. Les mesures destinées à simplifier la perception de la taxe ne peuvent influer, sauf de façon négligeable, sur le montant de la taxe due au stade de la consommation finale. »

66. Il n'apparaît pas que la mesure allemande ait été notifiée au titre de l'article 27, paragraphe 5. A l'annexe I de son premier rapport du 14 septembre 1983 sur le fonctionnement du système commun de TVA, présenté conformément à l'article 34 de la sixième directive [COM(83) 426 final], la Commission a publié une liste de mesures qui lui ont été notifiées au titre de l'article 27, paragraphe 5. Dans cette annexe, il n'est pas fait mention de la règle des 10 % qui est visée en l'espèce. Le gouvernement allemand n'a d'ailleurs pas soutenu qu'une telle notification avait eu lieu.

67. En ce qui concerne l'article 27, paragraphe 1, il ressort de la réponse du gouvernement allemand à la question écrite de la Cour qu'il n'a pas demandé d'autorisation au titre de cette disposition, car, selon lui, la législation critiquée n'est pas dérogatoire à la directive. Comme nous l'avons expliqué, nous estimons que cela n'est pas exact.

68. Il est donc nécessaire d'examiner quel est l'effet du défaut de notification d'une mesure dérogatoire. Dans l'arrêt du 13 février 1985, Direct Cosmetics, point 37 (5/84, Rec. p. 617), la Cour a jugé que:

« En vertu de l'article 189, troisième alinéa, du traité, les États membres sont liés à l'observation de toutes les dispositions de la sixième directive dans la mesure où une dérogation n'a pas été établie en conformité de l'article 27. L'autorité fiscale d'un État membre ne saurait donc, sans violer l'obligation découlant, pour l'État, de l'article 189, opposer à un contribuable une disposition dérogatoire au système de la directive, instituée en méconnaissance du devoir de notification imposé aux États membres par l'article 27, paragraphe 2. »

69. Puisque la mesure en question dans la présente procédure n'a été ni notifiée à la Commission au titre de l'article 27, paragraphe 5, ni autorisée par une décision du Conseil conformément à l'article 27, paragraphe 1, le gouvernement allemand n'a pas la possibilité d'invoquer cette mesure au détriment d'assujettis.

70. En conséquence, il n'est pas nécessaire, à proprement parler, d'examiner si une telle mesure est susceptible d'autorisation au titre de l'article 27, paragraphe 1. Toutefois, si cette disposition constituait une base adéquate pour autoriser des règles nationales telles que celles visées dans l'affaire au principal, cela confirmerait que de telles règles doivent être, comme nous le pensons, considérées comme dérogatoires à l'article 17. Nous nous exprimerons donc

brièvement sur la portée de l'article 27, paragraphe 1.

71. Selon nous, l'article 27, paragraphe 1, est destiné à couvrir, entre autres, des problèmes du type rencontré par les autorités fiscales françaises et allemandes. Les règles générales de la sixième directive, parmi lesquelles le droit à déduction totale et immédiate et le mécanisme applicable à l'utilisation privée, ont pour fonction de concilier les intérêts de la simplification administrative avec les objectifs du système commun de TVA, en particulier celui de neutralité. Il aurait sans doute été difficile, sinon impossible, d'envisager toutes les difficultés techniques ou toutes les formes de fraude ou d'évasion susceptibles d'être rencontrées par les autorités fiscales dans la Communauté. En outre, une approche communautaire peut se révéler inadéquate si la pratique commerciale en question ne produit des distorsions importantes que dans un seul État membre. Il était donc utile de permettre aux États membres de demander une autorisation individuelle pour des mesures visant des problèmes particuliers.

72. Des difficultés peuvent également résulter du fait que certains points n'ont pas été résolus par la sixième directive, ce qui aboutit à un certain manque de cohérence dans le système de TVA sous sa forme actuelle. Par exemple, il semblerait que les difficultés rencontrées par les autorités fiscales allemandes auraient pu se trouver en partie réduites si le Conseil avait adopté la proposition de douzième directive 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: dépenses n'ouvrant pas droit à déduction de la taxe (JO 1983, C 37, p. 8; JO 1984, C 56, p. 7). En application de cette proposition, la déduction de la taxe en amont sur un certain nombre de grandes catégories de dépenses dont l'utilisation pour les besoins de l'entreprise est difficile à vérifier aurait été expressément interdite, ce qui aurait limité les catégories de dépenses visées par le mécanisme général applicable à l'utilisation privée.

73. Dans le cas particulier des automobiles, plusieurs États membres autres que l'Allemagne ont effectivement maintenu des règles au titre de l'article 17, paragraphe 6 (que nous examinerons plus loin dans les présentes conclusions), faisant totalement ou partiellement obstacle à la possibilité de déduction de la taxe en amont sur les achats de véhicules à moteur pour les besoins de l'entreprise. Si, nonobstant les dispositions existantes, une déduction totale dans des cas marginaux continuait à représenter un problème général pour les autorités fiscales, il pourrait être nécessaire d'envisager une modification du système d'ensemble de la directive. Dans son deuxième rapport du 20 décembre 1988 sur le fonctionnement du système commun de TVA [COM(88) 799 final], la Commission, à la page 57, a en fait exprimé sa préférence pour une approche communautaire pour résoudre les problèmes rencontrés par des États membres, au lieu d'un recours à la procédure de l'article 27. Cela éviterait une prolifération des autorisations individuelles au titre de l'article 27, paragraphe 1, ce qui répondrait à une préoccupation exprimée par le gouvernement allemand dans le cadre de la présente procédure. Toutefois, en l'absence d'une solution communautaire, l'article 27, paragraphe 1, constitue, selon nous, un instrument adéquat pour résoudre certains des problèmes susmentionnés. L'une des caractéristiques essentielles de la procédure prévue par cette disposition est qu'elle

garantit que les autorités communautaires et les États membres sont tenus pleinement informés des mesures envisagées.

74. Il ne fait aucun doute que les difficultés mentionnées par les gouvernements français et allemand sont une source de préoccupation légitime pour les autorités fiscales nationales. En outre, une mesure soumettant le droit à déduction à un seuil de 10 % d'utilisation pour les besoins de l'entreprise ne paraît pas, à première vue, déraisonnable ni disproportionnée par rapport aux objectifs poursuivis. A cet égard, il y a lieu de noter que le gouvernement français a indiqué, dans ses observations, qu'en vertu des règles françaises le fait que la déduction de la taxe en amont soit initialement refusée en application de la règle des 10 % n'exclut pas une régularisation ultérieure au titre de l'article 20, paragraphe 2, au cours des années suivantes si l'utilisation pour les besoins de l'entreprise devient plus importante. Selon nous, il était tout à fait justifié que la France restreigne la portée de la dérogation de cette manière, car il semble douteux que le refus de toute régularisation ultérieure au titre de l'article 20, paragraphe 2, ait été nécessaire pour atteindre les objectifs de la mesure. Toutefois, il ne paraît pas utile d'examiner davantage ce point dans le contexte de la présente procédure, car, en l'absence d'une décision du Conseil autorisant cette mesure, le gouvernement allemand ne saurait invoquer l'article 27, paragraphe 1.

75. Il y a lieu de se reporter également à la dernière phrase de l'article 6, paragraphe 2, de la sixième directive, qui, comme nous l'avons déjà mentionné, autorise les États membres à déroger au mécanisme applicable à l'utilisation privée prévu par ce paragraphe, à condition que cette dérogation ne conduise pas à des distorsions de concurrence. Selon nous, les États membres ne peuvent pas se fonder sur cette phrase pour justifier des règles nationales qui ne se bornent pas à remplacer le mécanisme de la taxe en aval par une limitation du droit à déduction de la taxe en amont, mais qui s'opposent également à la déduction de la taxe en amont due sur des dépenses effectivement engagées pour les besoins de l'entreprise.

76. Une autre disposition doit être prise en considération dans ce contexte, et il s'agit de l'article 17, paragraphe 6, de la sixième directive. Cette disposition est libellée comme suit:

« Au plus tard avant l'expiration d'une période de quatre ans à compter de la date d'entrée en vigueur de la présente directive, le Conseil, statuant à l'unanimité sur proposition de la Commission, déterminera les dépenses n'ouvrant pas droit à déduction de la taxe sur la valeur ajoutée. En tout état de cause, seront exclues du droit à déduction les dépenses n'ayant pas un caractère strictement professionnel, telles que les dépenses de luxe, de divertissement ou de représentation.

Jusqu'à l'entrée en vigueur des règles visées ci-dessus, les États membres peuvent maintenir toutes les exclusions prévues par leur législation nationale au moment de l'entrée en vigueur de la présente directive. »

77. Bien que la Commission ait présenté au Conseil, dès le 25 janvier 1983, la proposition de douzième directive susmentionnée en vue d'une harmonisation des dépenses

n'ouvrant pas droit à déduction, le Conseil n'a pas encore agi.

78. Dans ses observations écrites, le gouvernement français estime qu'une mesure telle que celle notifiée par la France au titre de l'article 27, paragraphe 1, de la directive aurait pu être maintenue au titre de l'article 17, paragraphe 6, par les États membres possédant déjà une telle législation au moment de l'entrée en vigueur de la directive. Or, nous ne pensons pas que l'article 17, paragraphe 6, puisse justifier le maintien d'une telle règle. A première vue, la portée de l'expression « toutes les exclusions prévues par leur législation nationale » de l'article 17, paragraphe 6, second alinéa, paraît suffisammment étendue pour englober même des restrictions générales du droit à déduction. Néanmoins, à la lecture du premier alinéa, il apparaît que le pouvoir discrétionnaire conservé par les États membres vise plus spécialement les questions n'ayant pu faire l'objet d'un accord, à savoir les catégories de dépenses pour lesquelles une restriction visant la taxe en amont était adéquate. Des arguments en faveur de cette conception peuvent être tirés de la proposition de sixième directive, précitée, qui comportait une disposition (également à l'article 17, paragraphe 6) définissant des catégories de dépenses précises pour lesquelles la taxe en amont ne pouvait pas être déduite, et de la proposition de douzième directive, qui définit à nouveau des dépenses non déductibles par référence à des catégories de dépenses.

79. En outre, en tant que mesure dérogatoire à un principe fondamental du système commun de TVA, à savoir celui du droit à déduction, l'article 17, paragraphe 6, doit faire l'objet d'une interprétation stricte. Il en résulte, selon nous, que l'article 17, paragraphe 6, ne pouvait pas justifier le maintien d'une mesure générale, applicable à toutes les catégories de dépenses, prévue pour surmonter les difficultés administratives liées à la vérification du point de savoir s'il y a eu, dans des cas marginaux, une utilisation effective pour les besoins de l'entreprise.

80. Enfin, pour être complet, il nous faut mentionner deux autres dispositions de la sixième directive. En premier lieu, l'article 20, paragraphe 4, de la directive dispose que les États membres peuvent:

« — prendre toutes dispositions utiles en vue d'éviter que les régularisations ne procurent aucun avantage injustifié,

— autoriser des simplifications administratives ».

81. En second lieu, l'article 22, paragraphe 8, prévoit que:

« Sans préjudice des dispositions à arrêter en vertu de l'article 17, paragraphe 4, les États membres ont la faculté de prévoir d'autres obligations qu'ils jugeraient nécessaires pour assurer l'exacte perception de la taxe et pour éviter la fraude. »

82. Selon nous, une mesure du type de la règle allemande ne peut se fonder sur aucune de ces dispositions. L'article 20, paragraphe 4, s'applique uniquement à la régularisation, au titre de l'article 20, de

déductions ayant déjà été opérées et ne vise pas le droit à déduction général prévu à l'article 17. La mesure allemande a pour but de remédier à des difficultés résultant de l'application du droit à déduction général au titre de l'article 17, paragraphe 2, et non pas résultant des règles de régularisation en matière de biens d'investissement prévues à l'article 20, paragraphe 2. Ensuite, en ce qui concerne la clause relative aux simplifications administratives, un État membre ne saurait se fonder sur une disposition l'autorisant à permettre des simplifications administratives pour justifier une mesure limitant le droit à déduction d'une personne. L'article 22, qui est intitulé « Obligations en régime intérieur » et qui figure sous le titre XIII (« Obligations des redevables »), est limité aux obligations administratives et comptables incombant aux assujettis. Par conséquent, les « autres obligations » pouvant être prévues par les États membres en application de l'article 22, paragraphe 8, sont limitées aux obligations de ce type.

Conclusion

83. En conséquence, nous estimons qu'il y aurait lieu de répondre comme suit aux questions déférées par le Finanzgericht München:

« 1) a) L'article 20, paragraphe 2, de la sixième directive TVA s'applique uniquement lorsqu'une personne acquiert des biens d'investissement en tant qu'assujetti, c'est-à-dire dans l'intention précise d'utiliser ces biens pour les besoins de son activité économique au sens de l'article 4 de la directive.

b) Le point de savoir si, dans un cas particulier, un assujetti a une telle intention est une question de fait qui doit être appréciée par les autorités nationales compte tenu de l'ensemble des données de l'espèce, parmi lesquelles la nature des biens visés et la période écoulée entre l'acquisition des biens et leur utilisation pour les besoins professionnels de l'assujetti.

2) Un assujetti qui utilise des biens pour les besoins d'une activité économique a le droit, au moment de l'acquisition de ces biens, de déduire la taxe en amont sur l'acquisition de ceux-ci conformément aux règles prévues à l'article 17, si réduite que soit la proportion de l'utilisation à des fins professionnelles. Une règle ou une pratique administrative imposant une restriction générale du droit à déduction en cas d'utilisation professionnelle limitée, mais néanmoins effective, constitue une dérogation à l'article 17 de la sixième directive et n'est valide que s'il est satisfait aux exigences de procédure et de fond de l'article 27, paragraphe 1, ou de l'article 27, paragraphe 5, de la directive. »