ARRÊT DE LA COUR (première chambre)

14 septembre 2006 *

Dans l'affaire C-72/05,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 234 CE, introduite par le Finanzgericht München (Allemagne), par décision du 1er février 2005, parvenue à la Cour le 15 février 2005, dans la procédure

Hausgemeinschaft Jörg und Stefanie Wollny

contre

Finanzamt Landshut,

LA COUR (première chambre),

composée de M. P. Jann, président de chambre, Mme N. Colneric, MM. J. N. Cunha Rodrigues, K. Lenaerts (rapporteur) et E. Levits, juges,

* Langue de procédure : l'allemand.

avocat général: M. P. Léger,
greffier: M^me^ K. Sztranc-Sławiczek, administrateur,

vu la procédure écrite et à la suite de l'audience du 30 mars 2006,

considérant les observations présentées:

— pour la Hausgemeinschaft Jörg und Stefanie Wollny, par MM. J. Wollny et H. Wollny,

— pour le Finanzamt Landshut, par M. D. Baumann, Regierungsdirektor,

— pour le gouvernement allemand, par M. U. Forsthoff, en qualité d'agent,

— pour le gouvernement du Royaume-Uni, par M. R. Hill, barrister,

— pour la Commission des Communautés européennes, par M. D. Triantafyllou, en qualité d'agent,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 15 juin 2006,

rend le présent

Arrêt

1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation de l'article 11, A, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires — Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme (JO L 145, p. 1), telle que modifiée par la directive 95/7/CE du Conseil, du 10 avril 1995 (JO L 102, p. 18, ci-après la «sixième directive»).

2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige portant sur la détermination de la base de l'imposition de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA») relative à l'utilisation par un assujetti, pour ses besoins privés, d'une partie d'un immeuble affecté dans sa totalité à son entreprise.

Le cadre juridique

La réglementation communautaire

3 L'article 2, point 1, de la sixième directive soumet à la TVA «les livraisons de biens et les prestations de services, effectuées à titre onéreux à l'intérieur du pays par un assujetti agissant en tant que tel».

4 L'article 6, paragraphe 2, premier alinéa, sous a), de la sixième directive 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 [TVA]».

5 Aux termes de l'article 11, A, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive, 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».

6 L'article 17, paragraphe 2, de la sixième directive prévoit:

«Dans la mesure où les biens et les services sont utilisés pour les besoins de ses opérations taxées, l'assujetti est autorisé à déduire de la taxe dont il est redevable:

a) la [TVA] due ou acquittée 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;

[...]»

7 L'article 20 de la sixième directive stipule:

«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 [...]

2. En ce qui concerne les biens d'investissement, une régularisation est opérée pendant une période de cinq ans, 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 réglementation nationale

8 L'article 3, paragraphe 9a, point 1, de la loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires (Umsatzsteuergesetz, BGBl. 1993, I, p. 565, ci-après l'«UStG») assimile aux prestations de services à titre onéreux l'utilisation, par un assujetti, d'un bien affecté à l'entreprise à des fins étrangères à celle-ci, lorsque ce bien a ouvert droit à une déduction partielle ou complète de la taxe versée en amont.

9 La base d'imposition des prestations visées audit article 3, paragraphe 9a, point 1, est définie à l'article 10 de l'UStG. Dans sa version en vigueur jusqu'au 30 juin 2004, ledit article 10 énonçait que la base d'imposition pour ces prestations était constituée «par les coûts exposés pour l'exécution de ces opérations, lorsqu'ils ont donné droit à la déduction partielle ou complète de la taxe versée en amont».

10 Dans sa version entrée en vigueur le 1er juillet 2004, l'article 10, paragraphe 4, point 2, de l'UStG prévoit:

«La base d'imposition est constituée [...] par le montant des dépenses engagées pour l'exécution de ces opérations, lorsqu'elles ont donné droit à la déduction partielle ou complète de la taxe versée en amont. Ces dépenses comprennent également les coûts d'acquisition ou de fabrication d'un bien d'investissement, lorsque ce dernier est affecté à l'entreprise et qu'il est utilisé pour fournir ces autres prestations. Les coûts d'acquisition ou de fabrication s'élevant à 500 euros au moins sont répartis à parts égales sur une période correspondant à la période de régularisation applicable au bien d'investissement, telle que visée à l'article 15a.»

11 L'article 15a de l'UStG concerne la régularisation des déductions. Il énonce à son paragraphe 1:

«Lorsque des éléments pris en considération pour la détermination du montant des déductions initiales se modifient dans les cinq ans de la première utilisation d'un bien d'investissement, une compensation doit être opérée, au titre de chaque année civile correspondant à ces modifications, par la voie d'une régularisation de la déduction des taxes qui ont grevé les coûts d'acquisition et de production. S'agissant des immeubles, y compris leurs composantes essentielles, des régularisations auxquelles les dispositions du droit civil relatives aux immeubles sont applicables, et des constructions sur sol d'autrui, un délai de dix ans se substitue au délai de cinq ans.»

12 L'article 7, paragraphe 4, point 2, sous a), de la loi relative à l'impôt sur le revenu (Einkommensteuergesetz) dispose, pour les bâtiments qui sont à usage d'habitation et ont été achevés après le 1er janvier 1925, que «les taux d'amortissement applicables aux bâtiments jusqu'à leur amortissement complet sont de: [...] 2 % par an».

Les faits à l'origine du litige au principal et la question préjudicielle

13 Au cours de l'année 2003, la Hausgemeinschaft Jörg und Stefanie Wollny, communauté domestique constituée par M. et M^me^ Wollny (ci-après la «communauté domestique»), a fait construire un immeuble qu'elle a affecté en totalité à son entreprise. Cet immeuble comprend le logement privé des deux membres de ladite communauté ainsi que les bureaux d'un cabinet fiscal loués à l'un desdits membres. La partie louée correspond à 20,33 % de l'immeuble. Cette location est soumise à la TVA.

14 Dans ses déclarations provisoires de TVA pour le mois de décembre 2003 ainsi que pour les mois de janvier à mars 2004, la communauté domestique a déduit l'intégralité de la TVA qui lui avait été facturée sur les frais de construction de l'immeuble. Se fondant sur le taux d'amortissement d'un immeuble tel que fixé par l'article 7, paragraphe 4, point 2, sous a), de l'EStG, elle a considéré que la base d'imposition de l'utilisation privée de 79,67 % de l'immeuble correspond à un montant mensuel égal à 1/12 de 2 % des frais de construction afférents à cette partie utilisée à des fins privées.

15 En se fondant sur une lettre du Bundesministerium für Finanzen (ministère des Finances allemand) du 13 avril 2004 (BStBl. I 2004, p. 468), le Finanzamt Landshut a, quant à lui, estimé que ladite base d'imposition devait être déterminée par référence à la durée de la période de régularisation des déductions en matière de TVA, prévue à l'article 15a de l'UStG, à savoir dix ans. Il a donc corrigé le calcul de la communauté domestique et a fixé la base d'imposition mensuelle de la TVA au titre de l'utilisation privée d'une partie de l'immeuble à 1/12 de 10 % des frais de construction afférents à cette partie.

16 Le Finanzamt Landshut ayant rejeté les réclamations introduites par la communauté domestique contre les avis provisoires de taxation émis conformément au calcul exposé au point précédent, celle-ci a introduit un recours devant le Finanzgericht München.

17 Cette juridiction estime que la solution du litige dont il est saisi dépend de la détermination de la base d'imposition afférente à l'usage privé d'un immeuble qui a été affecté en totalité à l'entreprise de la communauté domestique. Relevant que l'article 11, A, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive ne définit pas la notion de «montant des dépenses», il s'interroge sur le sens à donner à cette notion.

18 Il relève à cet égard que les arrêts de la Cour du 26 septembre 1996, Enkler (C-230/94, Rec. p. I-4517), et du 8 mai 2003, Seeling (C-269/00, Rec. p. I-4101, point 54), comportent des éléments susceptibles de plaider, les uns en faveur de la thèse de la demanderesse, les autres en faveur de celle de l'administration fiscale allemande.

19 Dans ces conditions, le Finanzgericht München a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour la question préjudicielle suivante:

«Comment faut-il interpréter la notion de 'montant des dépenses' inscrite à l'article 11, A, paragraphe 1, sous c), de la [sixième directive]? Le montant des dépenses engagées pour le logement utilisé à titre privé dans un immeuble affecté en totalité à l'entreprise comprend-il également (outre les dépenses courantes) les amortissements annuels pour dépréciation des bâtiments, déterminés selon les règles nationales applicables et/ou la part annuelle des frais d'acquisition et de construction qui ont ouvert droit à déduction, calculée par référence à la période nationale de régularisation des déductions?»

Sur la question préjudicielle

20 Il convient de rappeler, à titre liminaire, que, selon la logique du système mis en place par la sixième directive, les taxes ayant grevé en amont les biens ou les services utilisés par un assujetti aux fins de ses opérations taxées peuvent être déduites. La déduction des taxes en amont est liée à la perception des taxes en aval. Dans la mesure où des biens ou des services sont utilisés aux fins d'opérations taxées en aval, une déduction de la taxe ayant grevé ceux-ci en amont s'impose afin d'éviter une double imposition. En revanche, lorsque des biens ou des services acquis par un assujetti sont utilisés pour les besoins d'opérations exonérées ou ne relevant pas du champ d'application de la TVA, il ne saurait y avoir ni perception de taxe en aval, ni déduction de taxe en amont (voir arrêt du 30 mars 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, Rec. p. I-3039, point 24).

21 En cas d'utilisation d'un bien d'investissement à des fins tant professionnelles que privées, l'intéressé a le choix, pour les besoins de la TVA, soit d'affecter ce bien en totalité au patrimoine de son entreprise, soit de le conserver en totalité dans son patrimoine privé en l'excluant ainsi complètement du système de la TVA, soit encore de ne l'intégrer dans son entreprise qu'à concurrence de l'utilisation professionnelle effective (arrêt du 14 juillet 2005, Charles et Charles-Tijmens, C-434/03, Rec. p. I-7037, point 23).

22 Si l'assujetti choisit de traiter des biens d'investissement utilisés à la fois à des fins professionnelles et à des fins privées comme des biens d'entreprise, la TVA due en amont sur l'acquisition ou la construction de ce bien est en principe intégralement et immédiatement déductible (arrêts précités Seeling, point 41, ainsi que Charles et Charles-Tijmens, point 24).

23 Toutefois, en vertu de l'article 6, paragraphe 2, premier alinéa, sous a), de la sixième directive, lorsqu'un bien affecté à l'entreprise a ouvert droit à une déduction

complète ou partielle de la TVA acquittée en amont, son utilisation pour les besoins privés de l'assujetti ou de son personnel, ou à des fins étrangères à son entreprise, est assimilée à une prestation de services effectuée à titre onéreux. Cette utilisation, qui constitue donc une opération taxée au sens de l'article 17, paragraphe 2, de la même directive est, conformément à l'article 11, A, paragraphe 1, sous c), de celle-ci, taxée sur la base du montant des dépenses engagées pour l'exécution de la prestation de services (arrêt Charles et Charles-Tijmens, précité, point 25).

24 Par conséquent, l'assujetti qui choisit d'affecter la totalité d'un bâtiment à son entreprise et qui utilise une partie de ce bâtiment pour ses besoins privés a, d'une part, le droit de déduire la TVA acquittée en amont sur la totalité des frais de construction dudit bâtiment et, d'autre part, l'obligation correspondante de payer la TVA sur le montant des dépenses engagées pour l'exécution de ladite utilisation (arrêt Seeling, précité, point 43).

25 La question posée par la juridiction de renvoi vise, dans ce contexte, à savoir comment interpréter la notion de «montant des dépenses engagées pour l'exécution de la prestation de services» au sens de l'article 11, A, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive. Ladite juridiction se demande, en substance, si ce montant doit être déterminé par référence aux règles nationales applicables aux amortissements pour dépréciation de l'immeuble ou en fonction de la durée de la période de régularisation des déductions en matière de TVA, telle que fixée en droit national en conformité à l'article 20 de la sixième directive.

26 La notion en cause figure dans une disposition de droit communautaire qui ne renvoie pas au droit des États membres pour déterminer son sens et sa portée. Il s'ensuit que l'interprétation de cette notion dans sa généralité ne saurait être laissée à la discrétion de chaque État membre (voir, en ce sens, arrêt du 1er février 1977, Verbond van Nederlandse Ondernemingen, 51/76, Rec. p. 113, points 10 et 11).

27 D'une façon générale, cette notion correspond aux dépenses qui s'attachent au bien lui-même (voir arrêt Enkler, précité, point 36). Elle englobe les dépenses, tels les frais d'acquisition ou de construction dudit bien, qui ont ouvert droit à déduction de la TVA, et sans lesquelles l'utilisation privée en cause n'aurait pas pu avoir lieu.

28 Toutefois, la sixième directive ne contenant pas les indications nécessaires à la définition uniforme et précise de règles de détermination du montant des dépenses concernées, il convient d'admettre que les États membres jouissent d'une certaine marge d'appréciation en ce qui concerne ces règles, pourvu qu'ils ne méconnaissent pas la finalité et la place de la disposition en cause dans l'économie de la sixième directive (voir, en ce sens, arrêt Verbond van Nederlandse Ondernemingen, précité, points 16 et 17).

29 Il convient donc, en l'occurrence, d'examiner si le renvoi opéré par la législation nationale, aux fins de déterminer le montant desdites dépenses, à la durée de la période de régularisation des déductions fixée conformément à l'article 20 de la sixième directive est compatible avec la finalité de l'article 11, A, paragraphe 1, sous c), de ladite directive et sa place dans l'économie de celle-ci.

30 L'objet de cette dernière disposition est de définir la base d'imposition d'une utilisation privée — ou, plus généralement, d'une utilisation à des fins étrangères à l'entreprise — d'un bien affecté par l'assujetti à ladite entreprise, et ce étant donné que l'article 6, paragraphe 2, premier alinéa, sous a), de ladite directive assimile une telle utilisation à une prestation de services effectuée à titre onéreux, soumise, par conséquent, à la TVA.

31 La finalité de cette assimilation est d'empêcher qu'un assujetti, qui a pu déduire la TVA sur l'acquisition ou la construction d'un bien affecté à son entreprise, échappe au paiement de cette taxe lorsqu'il utilise ce bien ou une partie de celui-ci à des fins privées (voir arrêt du 27 juin 1989, Kühne, 50/88, Rec. p. 1925, point 8).

32 Ainsi que l'ont souligné le gouvernement allemand et, à l'audience, le gouvernement du Royaume-Uni, il s'agit par ce mécanisme, d'une part, d'assurer une égalité de traitement entre l'assujetti et le consommateur final, en empêchant que le premier profite d'un avantage indu par rapport au second, qui achète le bien en acquittant la TVA (voir, en ce sens, arrêts Enkler, précité, points 33 et 35, ainsi que du 20 janvier 2005, Hotel Scandic Gåsabäck, C-412/03, Rec. p. I-743, point 23).

33 Le but est, d'autre part, de garantir, conformément à la logique du système institué par la sixième directive (voir point 20 du présent arrêt), la correspondance entre la déduction de la TVA en amont et la perception de ladite taxe en aval (voir, en ce sens, conclusions de l'avocat général Jacobs dans l'affaire Charles et Charles-Tijmens, précitée, point 60).

34 Bien que son champ d'application ne coïncide pas complètement avec celui de l'article 6, paragraphe 2, premier alinéa, sous a), de la sixième directive, le système de régularisation des déductions institué par l'article 20 de ladite directive trouve à s'appliquer, comme la disposition précitée, à des situations où un bien dont l'usage ouvre droit à déduction est ensuite affecté à un usage n'ouvrant pas droit à déduction (voir arrêt Uudenkaupungin kaupunki, précité, point 30). Ainsi que l'a relevé M. l'avocat général au point 98 de ses conclusions, tant l'article 6, paragraphe 2, que l'article 20 de la sixième directive ont trait à des situations dans lesquelles un bien est utilisé à la fois à des fins professionnelles et à des fins privées.

35 En outre, la finalité du système de régularisation est analogue à celle de l'imposition de la TVA pour l'utilisation privée d'un bien d'investissement. En effet, il s'agit, d'une part, d'éviter de procurer un avantage économique injustifié à l'assujetti par rapport à un consommateur final, en le contraignant à payer des montants correspondant à des déductions auxquelles il n'avait pas droit (voir, en ce sens, arrêts du 29 avril 2004, Gemeente Leusden et Holin Groep, C-487/01 et C-7/02, Rec. p. I-5337, point 90, ainsi que Uudenkaupungin kaupunki, précité, point 30).

36 Il s'agit, d'autre part, de garantir une correspondance entre la déduction de la taxe d'amont et la perception de la taxe d'aval (voir conclusions de l'avocat général Jacobs dans l'affaire Charles et Charles-Tijmens, précitée, point 60).

37 Compte tenu de cette finalité commune, ainsi que du rôle complémentaire assumé à cette fin par les dispositions des articles 6 et 20 dans l'économie de la sixième directive, un État membre ne méconnaît pas la marge d'appréciation dont il jouit en prévoyant l'application, aux fins de la détermination de la base d'imposition de l'utilisation privée d'un bien d'entreprise, des règles relatives à la régularisation des déductions.

38 Ainsi que l'a souligné le gouvernement allemand à l'audience, et comme l'a relevé M. l'avocat général au point 95 de ses conclusions, cette solution contribue par ailleurs à réduire l'avantage de trésorerie qu'une imposition fractionnée de la TVA procure à l'assujetti utilisant un bien immobilier d'entreprise à des fins privées par rapport au consommateur final, tenu d'acquitter l'intégralité de la charge de la TVA lors de l'acquisition ou de la construction d'un tel immeuble.

39 De plus, comme l'ont souligné ce même gouvernement ainsi que, à l'audience, le gouvernement du Royaume-Uni, cette solution permet d'écarter les situations de consommation finale non taxée en cas de cession de l'immeuble en franchise de TVA au terme de la période de régularisation des déductions. En effet, en faisant coïncider l'étalement de l'imposition de la TVA pour l'utilisation privée de l'immeuble en cause avec la durée de ladite période, elle garantit, en ce qui concerne cette utilisation, la perception de l'intégralité du montant de cette taxe correspondant à la déduction opérée en amont, avant une éventuelle revente de l'immeuble exonérée de TVA qui surviendrait à l'issue de cette période.

40 Il ressort de ce qui précède que la solution retenue par la législation nationale en cause est conforme à la finalité de l'article 6, paragraphe 2, de la sixième directive.

41 Certes, ainsi que la communauté domestique l'a fait valoir, la Cour, au point 36 de l'arrêt Enkler, précité, s'est référée, dans le contexte des articles 6, paragraphe 2, et 11, A, paragraphe 1, sous c), aux dépenses «telles que les amortissements de la dépréciation du bien».

42 Toutefois, cette indication ne saurait être interprétée, sous peine de méconnaître la marge d'appréciation dont les États membres disposent à cet égard, comme signifiant que ces derniers n'auraient d'autre choix, afin de déterminer la base d'imposition de la TVA pour l'utilisation privée d'un bien immobilier d'entreprise, que d'appliquer les règles nationales d'amortissement pour dépréciation de l'immeuble, à l'exclusion de toute autre méthode qui, telle celle retenue par la législation nationale en cause, serait pourtant compatible avec la finalité de l'article 6, paragraphe 2, de la sixième directive.

43 Contrairement à ce qu'a soutenu la communauté domestique, l'arrêt Seeling, précité, n'est pas non plus de nature à remettre en cause l'analyse qui précède.

44 Dans l'affaire ayant donné lieu à cet arrêt et qui concernait également un cas d'utilisation mixte d'un immeuble affecté à l'entreprise de l'assujetti, le gouvernement allemand avait préconisé l'assimilation de l'utilisation privée de cet immeuble à une location immobilière exonérée de la TVA en vertu de l'article 13, B, sous b), de la sixième directive et, partant, non susceptible d'ouvrir droit à une déduction de la TVA acquittée en amont. À l'appui de sa thèse, il avait fait valoir, notamment, que, à la différence de la solution consistant à admettre la déduction de cette taxe acquittée sur la totalité des frais de construction de l'immeuble et à l'imposer de manière fractionnée sur l'utilisation privée de celui-ci, la solution préconisée par lui était de nature à écarter les situations de consommations finales non taxées en cas de revente de l'immeuble en franchise de TVA après l'expiration de la période de régularisation prévue à l'article 20 de la sixième directive.

45 La Cour a cependant considéré qu'une telle utilisation privée ne constituait pas une location au sens de l'article 13, B, sous b), de la sixième directive (arrêt Seeling, précité, points 49 à 52).

46 C'est dans ce contexte qu'elle a affirmé au point 54 de l'arrêt Seeling, précité, que, si le fait d'autoriser l'assujetti à affecter un bâtiment dans sa totalité à son entreprise et, partant, à déduire la TVA due en amont sur la totalité des frais de construction peut avoir pour effet que des consommations finales ne seront pas taxées, parce que la période de régularisation prévue à l'article 20, paragraphe 2, de la sixième directive n'est susceptible de corriger que partiellement la déduction de la TVA en amont opérée au moment de la construction d'un bâtiment, ceci est le résultat d'un choix délibéré du législateur communautaire et ne saurait imposer une interprétation extensive de l'article 13, B, sous b), de cette directive.

47 Ce faisant, la Cour a constaté que la durée de la période de régularisation prévue à l'article 20 de la sixième directive avait une capacité limitée à écarter les cas de consommations finales non taxées dans l'hypothèse où l'étalement de l'imposition de la TVA pour l'utilisation privée d'un bien immobilier d'entreprise serait autorisé sur une durée plus longue que celle de ladite période de régularisation.

48 Comme l'a fait valoir le gouvernement allemand, et ainsi que l'a souligné M. l'avocat général au point 90 de ses conclusions, cette constatation ne saurait toutefois être lue comme privant les États membres de la faculté de recourir, pour la détermination de la base d'imposition d'une telle utilisation privée, à une méthode qui, telle celle de l'étalement de ladite imposition sur une durée correspondant à celle de la période de régularisation des déductions, permette d'éviter autant que possible, dans un souci d'égalité entre les assujettis et les consommateurs finals, les situations de consommation finale non taxée en cas de cession du bien par l'assujetti en exonération de TVA.

49 Enfin, afin de fournir une réponse utile à la juridiction de renvoi sur un point abordé dans certaines observations écrites ainsi qu'à l'audience, il convient encore de préciser, comme l'ont fait valoir la Commission des Communautés européennes ainsi que les gouvernements allemand et du Royaume-Uni, que, dans l'hypothèse où les coûts d'acquisition du terrain sur lequel a été érigé l'immeuble partiellement utilisé à des fins privées ont été soumis à la TVA et que, ayant affecté ce terrain à son entreprise, l'assujetti a obtenu la déduction de cette taxe, lesdits coûts doivent être inclus dans la base d'imposition de la TVA pour cette utilisation privée.

50 En effet, d'une part, la notion de montant des dépenses engagées par l'assujetti pour l'exécution de la prestation de services, au sens de l'article 11, A, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive, doit être comprise comme couvrant toutes dépenses encourues à cette fin, y compris celles liées à l'acquisition du terrain, sans lesquelles l'utilisation privée en cause n'aurait pas pu avoir lieu.

51 D'autre part, le fait d'exclure de la base d'imposition de la TVA les coûts d'acquisition du terrain qui auraient ouvert droit à une déduction de la TVA romprait la correspondance entre la déduction en amont et la perception en aval.

52 En l'occurrence, il appartient à la juridiction de renvoi d'apprécier si l'acquisition par la demanderesse du terrain sur lequel a été érigé l'immeuble en cause a été soumise à la TVA et si celle-ci a obtenu la déduction de cette taxe.

53 Au vu des considérations qui précèdent, il y a lieu de répondre à la question posée que l'article 11, A, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive doit être interprété en ce sens qu'il ne s'oppose pas à ce que la base d'imposition de la TVA, pour l'utilisation privée d'une partie d'un immeuble affecté en totalité par l'assujetti à son entreprise, soit fixée à une fraction des coûts d'acquisition ou de construction de l'immeuble, déterminée en fonction de la durée de la période de régularisation des

déductions en matière de TVA prévue conformément à l'article 20 de ladite directive. Cette base d'imposition doit inclure les coûts d'acquisition du terrain sur lequel l'immeuble est construit lorsque cette acquisition a été soumise à cette taxe et que l'assujetti en a obtenu la déduction.

Sur les dépens

54 La procédure revêtant, à l'égard des parties au principal, le caractère d'un incident soulevé devant la juridiction de renvoi, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens. Les frais exposés pour soumettre des observations à la Cour, autres que ceux desdites parties, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement.

Par ces motifs, la Cour (première chambre) dit pour droit:

L'article 11, A, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires — Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme, telle que modifiée par la directive 95/7/CE du Conseil, du 10 avril 1995, doit être interprété en ce sens qu'il ne s'oppose pas à ce que la base d'imposition de la taxe sur la valeur ajoutée, pour l'utilisation privée d'une partie d'un immeuble affecté en totalité par l'assujetti à son entreprise, soit fixée à une fraction des coûts d'acquisition ou de construction de l'immeuble, déterminée en fonction de la durée de la période de régularisation des déductions en matière de taxe sur la valeur ajoutée prévue conformément à l'article 20 de ladite directive.

Cette base d'imposition doit inclure les coûts d'acquisition du terrain sur lequel l'immeuble est construit lorsque cette acquisition a été soumise à cette taxe et que l'assujetti en a obtenu la déduction.

Signatures