CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL M. DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER

présentées le 16 décembre 1999 *

1. Le Bundesfinanzhof (Allemagne) a saisi la Cour, à titre préjudiciel, de deux questions relatives à l'interprétation 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 [1] (ci-après la «sixième directive»).

2. La première des deux questions porte sur le point de savoir si le droit de déduire la taxe acquittée sur les investissements liés à la création de l'entreprise doit également être accordé dans le cas où l'administration fiscale savait, dès la première liquidation de la taxe, que l'activité économique envisagée qui devait donner lieu à des opérations imposables n'aurait pas lieu. En cas de réponse affirmative à cette première question, la juridiction de renvoi souhaite savoir en outre si, en cas de livraison de bâtiments ou de fractions de bâtiments et du sol y attenant, l'option en faveur de la taxation peut être limitée aux bâtiments ou fractions de bâtiments.

I — Les faits et la procédure au principal

3. En 1989, M^me^ Breitsohl a sollicité un contrat de concession auprès d'un constructeur automobile. Par lettre du 14 avril de la même année, celui-ci lui a fait savoir qu'il acceptait sa demande à certaines conditions. En février 1990, M^me^ Breitsohl a déclaré une entreprise de «vente et réparation de véhicules à moteur» et elle a acquis, pour la somme de 62 670 DEM (exonérée de la TVA), un terrain non bâti qui devait être le site de l'activité notifiée. En avril 1990, elle a chargé un entrepreneur de construire un atelier sur le terrain. Vers la mi-mai, les travaux de terrassement étaient achevés, les fondations érigées et la dalle en partie terminée. Les travaux représentaient un montant échu de 173 655,50 DEM.

4. Le coût global des travaux de construction avait été estimé, dans la phase de planification, à 1 400 000 DEM. Lorsqu'il est apparu qu'une augmentation de 230 000 DEM était à prévoir, la banque a refusé de financer ces frais additionnels. À la fin du mois de mai 1990, l'entreprise de construction a interrompu les travaux en raison de l'incertitude entourant le financement.

* Langue originale: l'espagnol.

1 — JO L 145, p. 1. La rédaction de ce texte, plusieurs fois modifié, donne raison à F. Pérez Royo lorsqu'il déclare qu'«étudier la taxe sur la valeur ajoutée est une tâche à peine moins ingrate que la payer» (Avant-propos de l'ouvrage de Ramírez Gómez, S., *El Impuesto sobre el Valor Añadido*, Civitas, Madrid, 1994).

5. Voyant qu'elle n'était plus en mesure de réaliser l'ensemble des constructions prévues sur le terrain et de faire démarrer l'entreprise, M^me^ Breitsohl s'est engagée à verser un montant total de 100 000 DEM à l'entreprise de construction par concordat du 22 novembre 1990 et elle a cédé les ouvrages déjà réalisés à un tiers pour le prix de 50 000 DEM (à savoir 43 859,65 DEM plus 6 140,35 DEM de TVA). En décembre 1990, elle a vendu le terrain au même acheteur pour la somme de 61 905 DEM (sans mention de la TVA).

6. Dans sa déclaration TVA annuelle pour l'exercice 1990, M^me^ Breitsohl a déclaré la vente des fractions de bâtiment au titre de ses opérations imposables (base d'imposition: 43 859 DEM). Au titre des montants déductibles (correspondant aux honoraires du notaire et du conseiller fiscal ainsi qu'aux décomptes des travaux), elle a déclaré la somme de 13 900,11 DEM. Il en a résulté un excédent de 7 759,90 DEM en sa faveur [2]. Dans ses déclarations fiscales provisoires, elle n'avait pas fait valoir ces montants.

7. Dans son avis d'imposition, le Finanzamt Goslar n'a d'abord retenu qu'un montant déductible de 95,20 DEM au motif que les prestations concernées avaient été utilisées pour réaliser une cession de bien immeuble exonérée. La taxe a été fixée à 6 045 DEM [3].

8. M^me^ Breitsohl ayant introduit une réclamation contre cet avis d'imposition, le Finanzamt a estimé qu'elle n'avait pas acquis la qualité d'entrepreneur parce qu'elle n'avait pas réalisé d'opérations ayant un caractère de permanence et qu'elle n'avait donc pas le droit d'opérer la déduction. En revanche, il a considéré qu'elle était redevable de la taxe clairement mentionnée dans la facture adressée à l'acheteur des travaux qui avaient déjà été réalisés.

9. M^me^ Breitsohl a alors engagé un recours contre cette décision devant le Finanzgericht, qui y a fait droit pour l'essentiel. Se référant à l'arrêt que la Cour a rendu dans l'affaire Inzo [4], le Finanzgericht a estimé que l'activité d'entrepreneur avait débuté dès les actes préparatoires posés par M^me^ Breitsohl et qu'elle avait donc le droit de déduire les montants correspondant aux factures de l'entreprise de construction. Il a considéré en outre que M^me^ Breitsohl avait pu, à bon droit, renoncer à l'exonération de la livraison du bien immeuble à raison de la partie délimitable des ouvrages réalisés (correspondant aux travaux de terrassement, aux fondations et à la dalle). Selon lui, il n'y avait lieu de refuser la déduction de la taxe que pour les honoraires du notaire relatifs à l'opération de vente du terrain.

2 — Ce montant représente la différence (à quelques pfennig près) entre les montants déductibles et la TVA sur le prix de vente des fractions de bâtiment.

3 — Ce montant représente la différence (à quelques pfennig près) entre les montants déductibles acceptés par l'administration et la TVA sur le prix de vente des fractions de bâtiment.

4 — Arrêt du 29 février 1996 (C-110/94, Rec. p. I-857).

10. Le Finanzamt a engagé un pourvoi en «Revision» contre la décision du Finanzgericht devant le Bundesfinanzhof en se prévalant d'une violation de l'Umsatzsteuergesetz de 1980 (loi relative à l'impôt sur le chiffre d'affaires, ci-après l'«UStG»). Selon le Finanzamt, l'UStG ne permet pas de limiter aux bâtiments la renonciation à l'exonération de la livraison d'un bien immeuble. Selon lui, l'article 13, partie C, premier alinéa, lu en combinaison avec l'article 13, partie B, sous g), de la sixième directive, impose la même conclusion.

II — Les questions préjudicielles

11. Comme il concevait des doutes sur l'interprétation correcte qu'il convient de donner aux dispositions de la sixième directive applicables au litige, le Bundesfinanzhof a adressé les questions préjudicielles suivantes à la Cour:

«1) Selon la jurisprudence de la Cour de justice des Communautés européennes (arrêt du 29 février 1996, Inzo, C-110/94, Rec. p. I-857), même les premières dépenses d'investissement effectuées pour les besoins d'une entreprise peuvent être considérées comme des activités économiques au sens de l'article 4 de la directive 77/388/CEE. L'administration fiscale doit, dans ce contexte, prendre en considération l'intention déclarée de l'entreprise. La qualité d'assujetti à la taxe ainsi reconnue ne peut plus, en principe, être retirée par la suite avec effet rétroactif en raison de la survenance ou de la non-survenance de certains événements (principe de la sécurité juridique). Il en va de même pour la déduction de la taxe sur les opérations d'investissement.

En vertu de ces principes, le droit de déduire la taxe (article 17 de la directive 77/388/CEE) sur les investissements liés à la création de l'entreprise doit-il également être accordé en raison de l'intention d'exercer une activité économique donnant lieu à des opérations imposables, dans le cas où l'administration fiscale sait, dès la première liquidation de la taxe, que l'activité économique envisagée donnant lieu à des opérations imposables n'a pas effectivement débuté?

Si la réponse à la première question est positive:

2) En cas de livraison de bâtiments ou de fractions de bâtiments et du sol y attenant, l'option en faveur de la taxation peut-elle être limitée aux bâtiments ou fractions de bâtiments?»

III — Les observations présentées au cours de la procédure préjudicielle

12. Ont présenté des observations écrites dans le délai imparti à cette fin par l'article 20 du statut CE de la Cour, les gouvernements allemand et grec ainsi que la Commission.

IV — La première question préjudicielle

A — *Les dispositions communautaires applicables*

13. Conformément à l'article 2 de la sixième directive:

«Sont soumises à la taxe sur la valeur ajoutée:

1. 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;

2. les importations de biens.»

14. L'article 4 de la sixième directive dresse la liste des assujettis à la TVA:

«1. Est considéré comme assujetti quiconque accomplit, d'une façon indépendante et quel qu'en soit le lieu, une des activités économiques mentionnées au paragraphe 2, quels que soient les buts ou les résultats de cette activité.

2. Les activités économiques visées au paragraphe 1 sont toutes les activités de producteur, de commerçant ou de prestataire de services, y compris les activités extractives, agricoles et celles des professions libérales ou assimilées...».

15. L'article 17 de la sixième directive énonce les règles relatives à la naissance et à la portée du droit à déduction:

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

2. 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;

...» [5].

B — *La réglementation nationale*

16. Aux termes de l'article 2, paragraphe 1, de l'UStG:

«Est entrepreneur celui qui exerce d'une façon indépendante une activité industrielle, commerciale ou professionnelle. L'entreprise comprend l'ensemble de l'activité industrielle, commerciale ou professionnelle de l'entrepreneur. On entend par activité industrielle, commerciale ou professionnelle toute activité permanente exercée pour en retirer des recettes, même si l'intention d'obtenir un profit fait défaut ou qu'un groupement de personnes n'exerce ces activités qu'à l'égard de ses membres.»

17. Aux termes de l'article 15, paragraphe 1, de l'UStG:

«L'entrepreneur peut déduire les taxes suivantes:

1. La taxe mentionnée séparément dans les factures au sens de l'article 14 afférente aux livraisons ou autres prestations effectuées pour son entreprise par d'autres entreprises...».

C — *Bref rappel de la jurisprudence*

18. Dans la jurisprudence qu'elle a consacrée au droit à déduction, la Cour a confirmé à plusieurs reprises le droit de déduire la TVA grevant les opérations préparatoires réalisées avec l'intention d'exercer une activité économique donnant lieu à des opérations soumises à la taxe.

5 — Version de l'article 17 de la sixième directive qui était en vigueur au moment des faits. Le paragraphe 2 a été modifié ultérieurement par l'article 1er, point 22, de la directive 91/680/CEE du Conseil, du 16 décembre 1991, complétant le système commun de la taxe sur la valeur ajoutée et modifiant, en vue de l'abolition des frontières fiscales, la directive 77/388 (JO L 376, p. 1), et par l'article 1er, point 10, de la directive 95/7/CE du Conseil, du 10 avril 1995, modifiant la directive 77/388 et portant nouvelles mesures de simplification en matière de taxe sur la valeur ajoutée — champ d'application de certaines exonérations et modalités pratiques de leur mise en œuvre (JO L 102, p. 18).

19. Dans l'affaire Rompelman [6], la Cour avait été interrogée sur le point de savoir si une personne qui avait acquis un droit de créance concernant la propriété future de locaux commerciaux dans un immeuble en construction avec l'intention déclarée de donner ces locaux en location et d'effectuer des fournitures et prestations soumises à la TVA agissait, au cours de la phase préparatoire, en tant qu'assujettie disposant du droit de déduire la TVA.

20. La Cour a déclaré 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. Dans ce même arrêt, la Cour a considéré que les activités économiques visées par l'article 4, paragraphe 1, peuvent consister en plusieurs actes consécutifs et que les activités préparatoires, comme l'acquisition des moyens d'exploitation et, partant, l'achat d'un bien immeuble, doivent déjà être imputées aux activités économiques. 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 des dépenses d'investissement avant et pendant l'exploitation effective d'un bien immeuble [7].

21. Quelques années plus tard, dans le cadre d'un recours en manquement [8], la Cour a de nouveau souligné l'importance du droit à déduction et déclaré que: «... 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» [9].

22. En 1991 déjà, la Cour a précisé [10] qu'«en vertu de l'article 17, paragraphe 1, de la sixième directive, intitulé 'naissance et étendue du droit à déduction', le droit à déduction de la TVA prend naissance au moment où la taxe déductible devient exigible. Par conséquent, seule la qualité en laquelle un particulier agit à ce moment peut déterminer l'existence d'un droit à déduction. Il résulte de l'article 17, paragraphe 2, que dans la mesure où l'assujetti, agissant en tant que tel, utilise les biens pour les besoins de ses opérations taxées, il est autorisé à déduire la TVA due ou

6 — Arrêt du 14 février 1985 (268/83, Rec. p. 655).

7 — Points 19, 22 et 23.

8 — Arrêt du 21 septembre 1988, Commission/France (50/87, Rec. p. 4797).

9 — Points 16 et 17.

10 — Arrêt du 11 juillet 1991, Lennartz (C-97/90, Rec. p. I-3795).

acquittée pour lesdits biens». La Cour a ajouté que: «par conséquent, c'est l'acquisition des biens par un assujetti agissant en tant que tel qui détermine l'application du système de la TVA et, partant, du mécanisme de déduction. L'utilisation qui est faite des marchandises, ou qui est envisagée pour elles, ne détermine que 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» [11].

23. Dans l'arrêt Inzo [12], dont il s'agit de préciser la portée dans la présente affaire, la Cour a été interrogée sur le point de savoir si la solution qu'elle avait adoptée dans son arrêt Rompelman s'appliquait également dans les cas où l'activité économique envisagée, pour laquelle des dépenses d'investissement avaient été consenties, ne s'était finalement pas réalisée.

24. La Cour a estimé que ces dépenses d'investissement devaient être considérées comme des «activités économiques» aux fins de la sixième directive et elle a déclaré que, dans le cas où l'administration fiscale a admis la qualité d'assujetti à la TVA d'une société qui a déclaré son intention de commencer une activité économique donnant lieu à des opérations imposables, la réalisation d'une étude de rentabilité de l'activité envisagée peut être regardée comme une activité économique au sens de l'article 4 de la directive. Elle a ajouté que la TVA acquittée pour une telle étude de rentabilité peut en principe être déduite, conformément à l'article 17 de la sixième directive, même si, ultérieurement, il a été décidé, au vu des résultats de cette étude, de ne pas passer à la phase opérationnelle et de mettre la société en liquidation, de sorte que l'activité économique envisagée n'a pas donné lieu à des opérations taxées [13].

25. La Cour a fondé cette conclusion sur deux principes [14]:

a) Le principe de la sécurité juridique: ce principe s'oppose à ce que les droits et obligations des assujettis dépendent de faits, de circonstances ou d'événements qui se sont produits postérieurement à leur constatation par l'administration fiscale. Il en résulte qu'à partir du moment où cette dernière a accepté, sur la base des données transmises par une entreprise, que lui soit accordée la qualité d'assujetti, ce statut ne peut plus, en principe, lui être retiré par la suite avec effet rétroactif en raison de la survenance ou de la non-survenance de certains événements.

b) Le principe de la neutralité de la taxe quant à la charge fiscale de l'entreprise: une autre interprétation de la directive, a dit la Cour, serait susceptible de créer, lors du traitement fiscal de mêmes activités d'investissement, des différences non justifiées entre des entreprises

11 — Points 8 et 15.
12 — Arrêt déjà cité à la note 4.
13 — Points 18 à 20.
14 — Points 21 et 22.

réalisant déjà des opérations imposables et d'autres qui cherchent, par des investissements, à commencer des activités qui seront source d'opérations taxables. De même, des différences arbitraires seraient établies entre ces dernières entreprises en ce que l'acceptation définitive des déductions dépendrait de la question de savoir si de tels investissements aboutissent ou non à des opérations taxées.

26. La Cour a ajouté qu'il incombe à celui qui demande la déduction de la TVA d'établir que les conditions pour en bénéficier sont remplies et que l'article 4 ne s'oppose pas à ce que l'administration fiscale exige que l'intention déclarée de commencer des activités économiques donnant lieu à des opérations imposables soit confirmée par des éléments objectifs [15].

27. La Cour a abouti à la même conclusion dans l'arrêt Ghent Coal Terminal [16]. Dans cet arrêt, elle a déclaré que l'article 17 de la sixième directive doit être interprété en ce sens qu'il permet à un assujetti agissant en tant que tel de déduire la TVA dont il est redevable pour des biens qui lui ont été livrés ou pour des services qui lui ont été fournis aux fins de travaux d'investissement destinés à être utilisés dans le cadre d'opérations taxées. Le droit à déduction reste acquis lorsque, en raison de circonstances étrangères à sa volonté, l'assujetti n'a jamais fait usage desdits biens et services pour réaliser des opérations taxées. Le cas échéant, la livraison d'un bien d'investissement au cours de la période de régularisation peut donner lieu à une régularisation de la déduction dans les conditions prévues à l'article 20, paragraphe 3, de la sixième directive [17].

D — *Les observations des parties qui ont comparu*

28. Les gouvernements allemand et grec estiment que la jurisprudence que la Cour a dégagée dans l'arrêt Inzo ne peut pas s'appliquer en l'espèce. Selon eux, cet arrêt est fondé sur le principe de la sécurité juridique, qui s'oppose à ce que les droits et obligations des contribuables dépendent de circonstances qui se sont produites postérieurement à la reconnaissance de la qualité d'assujetti par l'administration fiscale. Or, en l'espèce, et contrairement à ce qui s'était passé dans l'affaire Inzo, l'administration fiscale n'avait pas encore reconnu la qualité d'assujettie de M^me^ Breitsohl lorsque celle-ci a présenté sa déclaration TVA. Ainsi donc, celle-ci ne peut pas invoquer la protection de la confiance légitime et se prévaloir de la conviction qu'elle avait de pouvoir déduire la TVA.

29. L'un et l'autre gouvernement estime en outre qu'il n'y a pas eu la moindre violation du principe de la neutralité de la TVA puisque ce principe ne peut s'appliquer que lorsque des activités économiques imposa-

15 — Point 23.

16 — Arrêt du 15 janvier 1998 (C-37/95, Rec. p. I-1).

17 — Point 24.

bles sont réalisées, ce qui n'a pas été le cas puisque la qualité d'assujettie de M^me^ Breitsohl n'a pas été reconnue. Le gouvernement allemand souligne en outre le risque d'abus qu'une interprétation contraire à celle qu'il prône pourrait entraîner.

30. La Commission aboutit à une conclusion diamétralement opposée. Après avoir signalé que les faits exposés par le juge de renvoi ne permettent pas de conclure à l'existence d'abus ou de fraude, elle affirme que, conformément à l'article 4, paragraphe 1, de la sixième directive, l'acquisition de la qualité d'assujetti ne dépend pas d'une déclaration en ce sens par l'administration fiscale.

31. Selon la Commission, la qualité d'assujetti naît *ipso iure* du simple fait de l'exercice d'une activité économique. Si celle-ci n'atteint pas le stade opérationnel et demeure en phase préparatoire, le critère déterminant est, conformément à l'arrêt Inzo, l'existence, au cours de cette phase préparatoire, d'une intention d'aboutir au stade opérationnel et, par conséquent, de réaliser des opérations imposables. La Commission prétend qu'il n'y a aucune raison de déclarer immédiatement cette intention à l'administration fiscale et, comme c'est le cas en l'espèce, elle peut se manifester de manière tacite à travers le fait que l'entreprise effectue des dépenses d'investissement.

E — *La réponse à la première question préjudicielle*

32. Pour répondre à la première question préjudicielle, il me semble nécessaire de me référer au concept harmonisé [18] d'« assujetti » à la TVA.

33. Comme je l'ai déjà indiqué, il résulte de l'article 4 de la sixième directive que doit être considéré comme assujetti à la TVA quiconque accomplit, d'une façon indépendante, des activités économiques ayant pour objet des livraisons de biens ou des prestations de services. Au contraire, ni cet article ni aucune autre disposition de la sixième directive ne prévoient que la possession de la qualité d'assujetti à la TVA soit soumise à des conditions supplémentaires de forme, telles qu'une reconnaissance formelle par l'administration fiscale.

34. La directive établit ainsi un lien direct entre la notion de fait imposable et la notion d'assujetti. Le moment de la réalisation de l'opération imposable se définit précisément comme étant celui auquel fait imposable et assujetti surgissent dans le monde juridique de la fiscalité, moment

18 — Comme la Cour l'a signalé dans l'arrêt qu'elle a rendu le 5 mai 1982 dans l'affaire Schul (15/81, Rec. p. 1409, points 11 et 12), la sixième directive a harmonisé les notions de fait imposable, d'assujetti, d'exigibilité et de base d'imposition de la TVA. Ces notions doivent être interprétées de manière uniforme dans les États membres.

auquel, de surcroît, tout le mécanisme de la TVA se met en branle [19].

35. Pour ce qui a trait concrètement aux dépenses d'investissement effectuées en vue de mettre en place une activité économique soumise à la TVA, il résulte des arrêts Rompelman, Inzo et Ghent Coal Terminal que l'entrepreneur acquiert la qualité d'assujetti à la taxe et, partant, le droit à déduction au moment même où ses fournisseurs effectuent la livraison du bien ou la prestation du service, et cela même si l'activité économique envisagée ne pourra jamais être exercée. En pareil cas, la seule condition à laquelle l'intéressé devra satisfaire est que son intention réelle ait été d'exercer cette activité économique soumise à la TVA.

36. Ce n'est pas à la Cour mais bien aux autorités nationales, fiscales et, le cas échéant, judiciaires qu'il appartient de déterminer si l'intention réelle de l'intéressée était d'exercer une activité soumise à la TVA.

37. Néanmoins, il résulte des faits exposés dans l'ordonnance de renvoi que M^me^ Breitsohl avait, en effet, l'intention de mettre en route l'activité de réparation et de vente de véhicules, activité qui, incontestablement, est soumise à la TVA. Ultérieurement, et à cause de diverses vicissitudes financières étrangères à sa volonté, elle a dû renoncer à cette activité et céder à un tiers les travaux qui avaient été réalisés et pour lesquels elle avait acquitté la TVA. Il convient de conclure de ce qui a été exposé jusqu'à présent qu'au moment où cette cession a eu lieu, M^me^ Breitsohl avait déjà acquis la qualité d'assujettie à la TVA bien que l'administration financière ne lui eût pas reconnu cette qualité de manière formelle.

38. M^me^ Breitsohl a-t-elle le droit de déduire les sommes qu'elle a acquittées au titre de la TVA [20] ?

39. Comme je l'ai déjà indiqué, le droit de déduire la TVA — qui est un élément essentiel dans le système de celle-ci — naît de manière immédiate [21], conformément à

19 — Le lien entre le fait imposable et l'assujetti est une référence usuelle dans la doctrine. C'est ainsi que Sainz de Bujanda écrit que «l'assujetti est la personne qui assume la position du débiteur au regard de l'obligation fiscale parce qu'elle a réalisé le fait imposable» (Sainz de Bujanda, F., *Notas de Derecho financiero*, tome I; volume 2, Publicaciones de la Facultad de Derecho de Madrid, Madrid, 1967, p. 608, cité par Menéndez Moreno, A., *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma — Homenaje a Fernando Sainz de Bujanda*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991, p. 502).

20 — Je fais ici abstraction de la question de savoir s'il lui était possible de dissocier les fractions de bâtiment et le terrain afin d'exercer son droit d'option en faveur de la taxation fiscale, car ce problème fait l'objet de la deuxième question préjudicielle.

21 — Pourvu que l'intéressé remplisse certaines conditions, en particulier: 1) qu'il soit assujetti à la taxe; 2) que les biens ou services lui aient été fournis à titre onéreux en sa qualité d'assujetti et 3) qu'il se soit acquitté des obligations formelles prévues par l'article 18 de la sixième directive et de celles que les législations nationales auraient imposées sur la base de l'article 22, paragraphe 8, de la directive (voir, à ce propos, les arrêts du 14 juillet 1988, Jeunehomme et EGI, 123/87 et 330/87, Rec. p. 4517; du 24 octobre 1996, Eismann, C-217/94, Rec. p. I-5287, et du 5 décembre 1996, Reisdorf, C-85/95, Rec. p. I-6257. Sur l'obligation qu'ont les États membres de respecter le principe de proportionnalité lorsqu'ils imposent ces conditions formelles, voir l'arrêt du 18 décembre 1997, Molenheide e.a., C-286/94, C-340/95, C- 401/95 et C-47/96, Rec. p. I-7281, ainsi que les conclusions que l'avocat général Saggio a présentées le 7 octobre 1999 dans l'affaire Gabalfrisa e.a., C-110/98 à C-147/98, affaire encore pendante devant la Cour, points 32 et 33).

l'article 17 de la sixième directive, au moment où la taxe déductible est due, c'est-à-dire, conformément à l'article 10, paragraphe 2, de la sixième directive, au moment où s'effectue la livraison des biens ou la prestation des services.

40. Il faut signaler avant toute chose que rien dans l'ordonnance de renvoi ne permet de conclure que M^me^ Breitsohl n'aurait pas rempli une des conditions de forme essentielles dont l'inobservance peut donner lieu à la perte du droit à déduction.

41. Comme la Commission l'affirme à bon escient, l'article 18 de l'UStG [22] permettait à M^me^ Breitsohl de faire valoir immédiatement ce droit à déduction dans une de ses déclarations mensuelles. Si elle avait agi de la sorte, l'administration fiscale aurait dû reconnaître sa qualité d'assujettie et elle aurait accepté la déduction figurant dans les déclarations.

42. Néanmoins, M^me^ Breitsohl a attendu sa déclaration annuelle pour exercer son droit à déduction, à un moment où l'administration fiscale savait déjà que l'activité économique envisagée ne pourrait pas être réalisée. Cet élément ne change rien à l'analyse qui précède. M^me^ Breitsohl était assujettie à la TVA et, conformément à la réglementation nationale applicable, elle pouvait préférer, comme elle l'a fait, attendre la fin de l'année pour exercer son droit à déduction.

22 — Cet article énonce les règles de la procédure de gestion fiscale de la TVA.

43. Eu égard aux considérations qui précèdent, je considère que M^me^ Breitsohl avait le droit de déduire les sommes qu'elle avait acquittées au titre de la TVA sur les biens et les services qui lui avaient été fournis et qu'elle conservait ce droit lorsqu'elle a présenté sa déclaration annuelle bien qu'à ce moment-là il était déjà établi qu'elle ne pourrait pas se livrer à l'activité économique qu'elle avait envisagée à l'origine.

44. Cette conclusion correspond à la jurisprudence que la Cour a dégagée dans l'affaire Inzo.

45. Pour le gouvernement allemand, et une bonne partie de son raisonnement est bâtie sur cette prémisse, le principe de la sécurité juridique évoqué par la Cour dans l'arrêt Inzo est dénué de pertinence en l'espèce parce que l'administration fiscale n'a reconnu, à aucun moment, la qualité d'assujettie de M^me^ Breitsohl.

46. En revanche, le gouvernement allemand mentionne à peine l'autre principe sur lequel la Cour a fondé son arrêt Inzo, à savoir le principe de neutralité de la TVA [23]. Dans l'arrêt Inzo, la Cour a déclaré que ce principe interdit de créer, lors du traitement

23 — Le gouvernement allemand se borne à affirmer que, comme l'administration fiscale n'avait pas reconnu la qualité d'assujettie de M^me^ Breitsohl, celle-ci n'a pas acquis cette qualité et ne pouvait donc pas réaliser les activités économiques imposables, raison pour laquelle, selon lui, le principe de la neutralité de la TVA ne s'applique pas.

fiscal de mêmes activités d'investissement, des différences non justifiées entre des entreprises réalisant déjà des opérations imposables et d'autres qui cherchent, par des investissements, à commencer des activités qui seront source d'opérations taxables. De même, des différences arbitraires seraient établies entre ces dernières entreprises en ce que l'acceptation définitive des déductions dépendrait de la question de savoir si de tels investissements aboutissent ou non à des opérations taxées.

47. Selon moi, on peut considérer, *a fortiori*, que ce même principe interdit d'exercer une discrimination à l'égard de ces dernières entreprises en fonction du moment auquel elles ont demandé la déduction de la taxe — avant ou après qu'il ait été établi que l'activité économique envisagée ne pourra pas se matérialiser — ou en fonction du fait qu'au moment où elles demandent cette déduction, l'administration fiscale leur ait attribué ou non la qualité d'assujetties à la TVA de manière formelle.

48. Le principe de neutralité étant l'un des piliers du système de la TVA, on ne saurait accepter une solution qui soit contraire aux exigences qu'il comporte et qui ne soit pas fondée sur une disposition expresse du droit communautaire.

49. Cette analyse ne serait pas complète si je n'examinais pas l'affirmation du gouvernement allemand qui prétend que répondre à la première question préjudicielle dans un sens différent de celui qu'il propose serait ouvrir la voie aux abus, car tout consommateur final acquérant des biens d'investissement (comme un terrain ou une automobile) pourrait ainsi invoquer la qualité d'assujetti et se prévaloir du droit à déduction: il lui suffirait pour cela de manifester son intention d'entamer une activité économique. L'administration fiscale devrait alors, selon le gouvernement allemand, se prononcer sur la base d'une déclaration d'intention purement subjective et non sur la base de données réelles objectivement vérifiables.

50. Si je partage la préoccupation du gouvernement allemand quant aux risques de fraude fiscale, j'observe néanmoins que les États membres ne sont pas dépourvus d'instruments qui leur permettent de se prémunir et de lutter contre une telle fraude. À ce propos, je crois qu'il est opportun de rappeler, en premier lieu, que les articles 18 et 22 de la sixième directive imposent une série de conditions formelles — déclarations, factures et livres de comptabilité — aux assujettis et que ces conditions peuvent être renforcées au moyen des mesures supplémentaires que les États membres jugeraient nécessaire d'adopter pour assurer l'exacte perception de la taxe et pour éviter la fraude[24]. En deuxième lieu, les États membres disposent d'un large pouvoir d'appréciation lorsqu'ils doivent, dans un cas concret, déterminer

24 — Aux termes de l'article 22, paragraphe 8, dans sa version résultant de l'article 28 nonies qui a été ajouté par la directive 91/680, déjà citée à la note 5, 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, sous réserve du respect de l'égalité de traitement des opérations intérieures et des opérations effectuées entre États membres par des assujettis, et à condition que ces obligations ne donnent pas lieu dans les échanges entre les États membres à des formalités liées au passage d'une frontière.

l'intention réelle de l'intéressé. Enfin, en cas de fraude ou d'abus, l'administration fiscale peut retirer la qualité d'assujetti et modifier l'avis d'imposition provisoire qu'il avait émis [25].

51. Pour les raisons que je viens d'exposer, je considère qu'il faut répondre à la première question préjudicielle que les articles 4 et 17 de la sixième directive doivent être interprétés en ce sens que le droit de déduire la TVA acquittée sur les opérations effectuées en vue de la réalisation d'un projet d'activité économique subsiste même lorsque l'administration fiscale sait, dès la première liquidation de la taxe, que l'activité économique envisagée qui devait donner lieu à des opérations imposables n'aura pas lieu.

V — La deuxième question préjudicielle

A — *Les dispositions communautaires applicables*

52. Conformément à l'article 28, paragraphe 3, de la sixième directive:

« Au cours de la période transitoire visée au paragraphe 4 [26], les États membres peuvent:

...

b) continuer à exonérer les opérations énumérées à l'annexe F, dans les conditions existant dans l'État membre;

c) accorder aux assujettis la faculté d'opter pour la taxation des opérations exonérées dans les conditions fixées à l'annexe G;

...»

53. Le point 16 de l'annexe F a trait aux « livraisons de bâtiments et de terrains visés à l'article 4 paragraphe 3 ».

25 — Dans l'arrêt Ghent Coal Terminal, déjà cité à la note 16, la Cour a déclaré que: « ... dans les situations frauduleuses ou abusives dans lesquelles l'intéressé a feint de vouloir déployer une activité économique particulière, mais a cherché en réalité à faire entrer dans son patrimoine privé des biens pouvant faire l'objet d'une déduction, l'administration fiscale peut demander, avec effet rétroactif, le remboursement des sommes déduites puisque ces déductions ont été accordées sur la base de fausses déclarations » (point 21). En droit allemand, cette possibilité est prévue par l'article 164 de l'Abgabenordnung (code des impôts), aux termes duquel l'avis d'imposition est émis sans préjudice d'un contrôle ultérieur, l'assujetti étant informé que l'avis provisoire peut être modifié ultérieurement.

26 — La période transitoire avait initialement été fixée à cinq ans à partir du 1er janvier 1978. Il convient cependant de considérer qu'elle a été prolongée pour une durée indéterminée puisque le Conseil n'a toujours pas adopté de décision sur l'éventuelle suppression de ces exonérations.

54. Aux termes de l'article 4, paragraphe 3, de la sixième directive:

«3. Les États membres ont la faculté de considérer également comme assujetti quiconque effectue, à titre occasionnel, une opération relevant des activités visées au paragraphe 2 et notamment une seule des opérations suivantes:

a) la livraison d'un bâtiment ou d'une fraction de bâtiment et du sol y attenant, effectuée avant sa première occupation; les États membres peuvent définir les modalités d'application de ce critère aux transformations d'immeubles, ainsi que la notion de sol y attenant.

Les États membres ont la faculté d'appliquer d'autres critères que celui de la première occupation, tels que celui du délai écoulé entre la date d'achèvement de l'immeuble et celle de la première livraison, ou celui du délai écoulé entre la date de la première occupation et celle de la livraison ultérieure, pour autant que ces délais ne dépassent pas respectivement cinq et deux ans.

Est considérée comme bâtiment toute construction incorporée au sol;

b) la livraison d'un terrain à bâtir.

Sont considérés comme terrains à bâtir les terrains nus ou aménagés définis comme tels par les États membres.»

55. L'annexe G, point 1, dispose ce qui suit:

«1. Le droit d'option visé à l'article 28 paragraphe 3 sous c) peut être accordé:

...

b) s'il s'agit d'opérations visées à l'annexe F;

les États membres qui maintiennent à titre transitoire l'exonération peuvent accorder à leurs assujettis le droit d'option pour la taxation.»

56. Enfin, l'article 20, paragraphe 3, de la sixième directive, qui est intitulé «Régula-

risation des déductions», dispose ce qui suit:

«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.

Toutefois, les États membres peuvent, dans ce dernier cas, ne pas exiger une régularisation dans la mesure où l'acquéreur est un assujetti qui utilise le bien d'investissement en question uniquement pour des opérations pour lesquelles la taxe sur la valeur ajoutée est déductible.

...»

B — *La réglementation nationale*

57. Conformément à l'article 4 de l'UStG:

«Parmi les opérations visées à l'article 1er, paragraphe 1, points 1 à 3, les opérations suivantes sont exonérées de la TVA:

...

9. a) les opérations auxquelles s'applique le Grunderwerbsteuergesetz (loi relative à l'impôt sur les cessions de biens et immeubles)...».

58. L'article 9 de l'UStG dispose néanmoins que:

«1. L'entrepreneur pourra traiter comme imposable une opération exonérée en vertu de l'article 4, point... 9, lorsque cette opération est réalisée en faveur d'un autre entrepreneur ou pour l'entreprise de celui-ci.»

C — *Les observations des parties qui ont comparu*

59. Le gouvernement allemand rappelle, en premier lieu, que la République fédérale d'Allemagne a fait usage de la faculté que l'article 13, partie C, de la sixième directive lui confère et qu'elle a accordé à ses contribuables le droit d'opter pour l'assujettissement à la TVA en cas de livraison de bâtiments et du terrain sur lequel ils sont construits.

60. Le gouvernement allemand estime que, puisque l'article 13, partie C, de la sixième directive permet expressément aux États membres de restreindre la portée du droit d'option et de déterminer les modalités de son exercice, la question de savoir si l'assujetti peut faire usage de son droit d'option en dissociant la livraison du bâtiment et la livraison du terrain est une question de droit national. C'est pourquoi l'article 13, partie C, de la sixième directive ne fait pas obstacle à une réglementation nationale autorisant l'exercice de l'option uniquement pour le bâtiment ou uniquement pour le terrain pas plus qu'à une réglementation nationale imposant que le droit d'option exercé à l'occasion de la livraison d'un terrain bâti le soit pour la totalité de celui-ci.

61. La Commission quant à elle observe que l'exonération octroyée par le droit allemand n'est pas fondée sur l'article 13, partie B, sous g), de la sixième directive, mais bien sur l'article 28, paragraphe 3, sous b), lu en combinaison avec l'annexe F, point 16, et avec l'article 4, paragraphe 3, et observe en outre que le droit d'option n'est pas fondé sur l'article 13, partie C, mais bien sur l'article 28, paragraphe 3, sous c), lu en combinaison avec l'annexe G, point 1, sous b), de la sixième directive. La Commission déduit de ces dispositions que la livraison de bâtiments ou de fractions de bâtiments et du sol y attenant ne peut être exonérée de la taxe que si l'opération porte sur la totalité des bâtiments ou fractions de bâtiments et sur la totalité du terrain. Il en va de même en ce qui concerne le droit d'opter pour la taxation.

D — *La réponse à la deuxième question préjudicielle*

62. Je suis d'accord avec la Commission que l'exonération accordée par le droit allemand n'est pas fondée sur l'article 13, partie B, sous g), de la sixième directive, aux termes duquel: «Sans préjudice d'autres dispositions communautaires, les États membres exonèrent, dans les conditions qu'ils fixent en vue d'assurer l'application correcte et simple des exonérations prévues ci-dessous et de prévenir toute fraude, évasion et abus éventuels:... g) les livraisons de bâtiments ou d'une fraction de bâtiment et du sol y attenant autres que [celles] visé[e]s à l'article 4 paragraphe 3 sous a)...».

63. Or, comme je l'ai déjà indiqué, l'article 4, paragraphe 3, sous a), vise «la livraison d'un bâtiment ou d'une fraction de bâtiment et du sol y attenant, *effectuée avant sa première occupation*» [27].

64. Les fractions de bâtiment qui ont été livrées dans la présente affaire l'ont été avant leur première occupation. C'est la raison pour laquelle l'exonération, et le droit d'option, ne peuvent être fondés que sur l'article 28, paragraphe 3, sous b), lu en combinaison avec l'annexe F, point 16, et avec l'article 4, paragraphe 3, comme la juridiction de renvoi l'a indiqué à bon

27 — Mis en italiques par moi.

escient et contrairement à ce que le gouvernement allemand prétend dans ses observations.

65. Ce point ayant été tiré au clair, je peux maintenant passer à l'examen de la question proprement dite.

66. Dans l'ordonnance de renvoi, le Bundesfinanzhof signale que la réglementation allemande doit être interprétée en ce sens que l'exonération ou, le cas échéant, la taxation pour laquelle on aurait opté doivent porter sur la totalité du bien immeuble, ce qui englobe le bâtiment ou les parties de celui-ci ainsi que le terrain sur lequel ils sont construits. Il ajoute qu'à ce jour, il a toujours confirmé cette interprétation dans sa jurisprudence. Il demande néanmoins à la Cour si, interprétée de cette façon, la réglementation allemande est conforme à la sixième directive.

67. L'analyse de la deuxième question préjudicielle doit débuter par une interprétation de la notion juridique de «livraison d'un bâtiment ou d'une fraction de bâtiment et du sol y attenant, effectuée avant sa première occupation», qui figure à l'article 4, paragraphe 3, sous a), de la sixième directive.

68. Il faut signaler avant toute chose que, sans préjudice de la faculté que l'article 4, paragraphe 3, sous a), deuxième phrase, de la sixième directive offre aux États membres de définir la notion de «sol y attenant» [28], cette notion juridique doit être interprétée de manière uniforme dans tous les États membres, à défaut de quoi l'objectif de la directive, qui est de «déterminer de manière uniforme et selon des règles communautaires l'assiette de la taxe sur la valeur ajoutée» ne pourrait pas être atteint [29].

69. La Cour a accepté la partition d'un immeuble aux fins de la TVA à deux occasions dans des arrêts qui, selon moi, n'apportent ni l'un ni l'autre une réponse à la question préjudicielle que je suis en train d'examiner.

70. Il s'agit, en premier lieu, de l'arrêt Armbrecht [30], auquel le gouvernement allemand, la Commission et la juridiction de renvoi elle-même se sont référés.

71. Dans cette affaire, la juridiction de renvoi avait demandé à la Cour si un assujetti qui vend un hôtel qu'il a utilisé à la fois à des fins professionnelles et à des fins privées et qui, à cette occasion, renonce à l'exonération de la taxe dont la vente bénéficierait sinon en vertu de l'article 13, partie B, sous g), de la sixième directive TVA doit payer la taxe sur la partie de la

28 — Comme la Commission l'a indiqué, la République fédérale d'Allemagne n'a pas fait usage de cette faculté.

29 — Voir arrêt du 14 mai 1985, Van Dijk's Boekhuis (139/84, Rec. p. 1405, point 19).

30 — Arrêt du 4 octobre 1995 (C-291/92, Rec. p. I-2775).

somme qui correspond aux parties de l'hôtel utilisées à des fins privées.

72. Dans les observations qu'il a présentées dans cette affaire Armbrecht, le gouvernement allemand avait souligné que l'immeuble de M. Armbrecht constituait un bien unique en droit civil allemand et qu'il était inscrit comme tel au registre foncier. Il estimait donc qu'il devait être considéré comme un seul bien pour l'application de la directive.

73. Voici ce que la Cour lui a répondu:

«Certes, l'article 5, paragraphe 1, de la directive ne délimite pas l'étendue des droits de propriété transférés, laquelle doit être déterminée selon le droit national applicable, mais... l'objectif de la directive, à savoir fonder le système commun de la taxe sur la valeur ajoutée sur une définition uniforme des opérations taxables, serait compromis si la constatation d'une livraison de biens, qui est l'une des trois opérations taxables, était soumise à la réalisation de conditions qui varient d'un État membre à l'autre.... Il s'ensuit que la réponse à la question posée, qui ne traite pas du droit civil de la livraison, mais de l'assujettissement à la taxe, ne peut pas être trouvée dans le droit national applicable dans le litige au principal» [31].

31 — Points 13 et 14.

74. Sur ce point, l'arrêt Armbrecht fait clairement jurisprudence pour la présente affaire. Le fait que, comme le Bundesfinanzhof l'a souligné, un bâtiment et le sol y afférent sont des éléments indissociables en droit civil allemand (articles 93 et 94 du code civil) et ne peuvent pas faire l'objet de droits spécifiques n'implique pas qu'aux fins de l'application de la TVA, ce terrain et ce bâtiment ne puissent pas être traités différemment à moins, évidemment, que la sixième directive n'exige que ces éléments soient pris séparément.

75. Pour revenir à l'arrêt Armbrecht, la Cour a considéré qu'il était conforme au droit communautaire qu'au moment de la revente d'un bien immeuble, l'assujetti n'acquitte la TVA que pour la partie de l'immeuble qu'il avait utilisée à des fins professionnelles parce que la vente de la partie utilisée à des fins privées ne relève pas du champ d'application de la sixième directive.

76. La Cour a déclaré que «... la ventilation entre la partie affectée à l'exercice des activités professionnelles et celle réservée à l'usage privé de l'assujetti doit être réalisée sur la base des proportions d'utilisation professionnelle et d'utilisation privée au cours de l'année d'acquisition et non sur la base de la répartition géographique. Par ailleurs, l'assujetti doit manifester, pendant toute la période pendant laquelle il détient

le bien en question, l'intention d'en garder une partie dans son patrimoine privé» [32].

77. La situation est incontestablement différente en l'espèce.

78. En effet, le bien immeuble revendu par M[me] Breitsohl, qui était composé de fractions d'un bâtiment et du sol y attenant, a été à tout moment utilisé à des fins professionnelles. Il n'a donc jamais fait l'objet d'une utilisation privée qui justifierait une ventilation au sens de l'arrêt Armbrecht. Aussi bien la revente du terrain que celle des parties du bâtiment ont été effectuées par un assujetti agissant en cette qualité.

79. La seconde occasion à laquelle la Cour a considéré qu'il était nécessaire d'appliquer la TVA de manière différenciée aux parties qui composent un bien immeuble a été l'arrêt De Jong [33].

80. Dans cette affaire, la juridiction de renvoi avait demandé à la Cour si un assujetti — à savoir un entrepreneur de construction — qui acquiert un terrain dans le seul but de l'utiliser à des fins privées mais y érige, dans le cadre de son activité professionnelle, une maison d'habitation pour l'occuper lui-même prélève le terrain sur les biens de son entreprise pour ses besoins privés au sens de l'article 5, paragraphe 6, de la sixième directive.

81. Le gouvernement néerlandais avait fait valoir que la construction d'une maison d'habitation sur un terrain mis à la disposition de l'entreprise à cette fin avait donné naissance, au regard de la taxe sur le chiffre d'affaires, à un nouveau bien immeuble constitué par le bâtiment et le terrain attenant et que c'était, par conséquent, cette unité résultant, comme telle, de l'exercice de l'activité professionnelle de l'assujetti que ce dernier avait prélevée pour des besoins privés.

82. La Cour a rejeté cette affirmation. Après avoir déclaré qu'indépendamment du point de savoir si le terrain et le bâtiment sont dissociables au regard de la législation nationale, il fallait distinguer entre l'imposition du terrain qu'un assujetti détient à titre privé et l'imposition du bâtiment qu'il a construit sur ce terrain dans le cadre de son activité professionnelle, la Cour a ajouté que: «Pour ce qui est de l'imposition d'un terrain qu'un entrepreneur de construction détient à titre privé et sur lequel il érige, dans le cadre de ses activités professionnelles, une maison d'habitation pour lui-même... ce terrain n'a jamais appartenu au patrimoine de l'entreprise et... par conséquent, il ne peut pas avoir été prélevé au sens de l'article 5, paragraphe 6, de la sixième directive TVA. La base d'imposition doit être, conformément à l'article 11, lettre A, paragraphe 1,

32 — Point 21.
33 — Arrêt du 6 mai 1992 (C-20/91, Rec. p. I-2847).

sous b), de la sixième directive TVA, exclusivement la valeur du bâtiment construit, mais pas la valeur du terrain» [34].

83. L'affaire De Jong comporte également, selon moi, des différences considérables par rapport à la présente affaire.

84. D'une part, dans l'affaire De Jong, l'intéressé avait acquis le terrain à des fins privées alors que, comme je l'ai signalé, M^me^ Breitsohl avait acheté le sien afin d'y exercer son activité professionnelle. D'autre part, dans l'affaire De Jong, la maison d'habitation a été construite par l'entreprise de l'intéressé qui entendait l'occuper lui-même alors que M^me^ Breitsohl avait confié la construction du bâtiment à un tiers et que ce bâtiment devait être utilisé pour l'exercice d'activités soumises à la TVA.

85. Je considère donc que la réponse qu'il conviendra de donner à la question du Bundesfinanzhof ne peut pas être inférée de la jurisprudence de la Cour mais qu'elle doit être recherchée directement dans les dispositions de la sixième directive.

86. La Commission se fonde sur une interprétation littérale de l'article 4, paragraphe 3, sous a), pour conclure que cette disposition vise la livraison d'un bien immeuble comprenant, de manière indissociable, le bâtiment et le sol y attenant.

87. Les termes mêmes de cet article, et en particulier l'utilisation de la conjonction copulative «et», semblent confirmer la thèse de la Commission. Par ailleurs, les différentes versions linguistiques coïncident sur ce point [35].

88. À mon avis, l'analyse des dispositions de la sixième directive qui ont trait à la taxation des livraisons de biens immeubles confirme cette interprétation.

89. En effet, la sixième directive établit une distinction entre les terrains non bâtis, les terrains à bâtir et les terrains bâtis:

— les livraisons de *terrains non bâtis* sont exonérées de la TVA bien que les États membres puissent conférer à leurs assujettis le droit d'opter pour la taxation [36];

34 — Points 19 et 20.

35 — Ainsi dans la version espagnole: «la entrega anterior a su primera ocupación de edificios o partes de edificios y de la porción de terreno sobre la que éstos se levanten»; dans la version anglaise: «the supply before first occupation of buildings or parts of building *and* the land on which they stand»; dans la version allemande: «die Lieferung von Gebäuden oder Gebäudeteilen *und* dem dazugehörigen Grund und Boden, wenn sie vor dem Erstbezug erfolgt», et dans la version italienne: «la cessione, effettuata anteriormente alla prima occupazione, di un fabbricato o di una frazione di fabbricato *e* del suolo attiguo» (mis en italiques par moi).

36 — Article 13, partie B, sous h), et article 13, partie C, sous b).

— les livraisons de *terrains à bâtir* sont soumises à la TVA bien que, pendant la période transitoire, les États membres puissent continuer à les exonérer ou conférer à leurs assujettis le droit d'opter pour la taxation [37];

— en ce qui concerne les *terrains bâtis*, la directive établit une distinction entre la première livraison et les livraisons ultérieures:

a) la livraison de bâtiments ou de fractions de bâtiments et du sol y attenant, *effectuée avant leur première occupation*, est soumise à la TVA. Est considérée comme bâtiment toute construction incorporée au sol. Néanmoins, au cours de la période transitoire, les États membres peuvent continuer à exonérer ces livraisons ou encore reconnaître à leurs assujettis le droit d'opter pour la taxation [38];

b) *les livraisons ultérieures* de bâtiments ou de fractions de bâtiments et du sol y attenant sont exonérées de la TVA bien qu'ici également les États membres puissent accorder à leurs assujettis le droit d'opter pour la taxation [39].

90. Comme on peut l'observer, la sixième directive n'énonce des règles distinctes pour l'application de la TVA aux livraisons de terrains que dans la mesure où ceux-ci ne sont pas bâtis. Au contraire, une fois qu'un bâtiment a été édifié sur le terrain, et à défaut de disposition spécifique réglant distinctement la taxation du terrain et de l'édifice [40], il faut considérer qu'aux fins de l'application de la TVA, la valeur du terrain est intégrée dans la construction, de sorte que le «bien immeuble» comprend, de manière indissociable, le terrain et le bâtiment construit sur lui [41].

91. Il serait peut-être utile de se référer ici à l'arrêt Kerrutt [42]. Dans cette affaire, la Cour avait été interrogée sur le point de savoir si les livraisons de biens et les prestations de services autres que la livraison du terrain à bâtir, effectuées dans le cadre d'un «faisceau» de contrats d'entreprise et de prestations de services visant à la

37 — Article 28, paragraphe 3, sous b), lu en combinaison avec l'article 4, paragraphe 3, sous b), et avec l'annexe F, point 16, et article 28, paragraphe 3, sous c), lu en combinaison avec l'annexe G, point 1, sous b).

38 — Article 28, paragraphe 3, sous b), lu en combinaison avec l'article 4, paragraphe 3, sous a), et avec l'annexe F, point 16, et article 28, paragraphe 3, sous c), lu en combinaison avec l'annexe G, point 1, sous b).

39 — Article 13, partie B, sous g), et article 13, partie C, sous b).

40 — Je limite mon analyse aux actes juridiques pertinents pour la présente affaire, c'est-à-dire aux actes ayant pour objet la transmission du droit de propriété sur les terrains bâtis.

41 — Comme je l'ai déjà souligné quand j'ai examiné les arrêts Armbrecht et De Jong, je me réfère ici à l'hypothèse dans laquelle aussi bien le bâtiment que le terrain sont livrés par un assujetti agissant en cette qualité, ce qui est le cas en l'espèce.

42 — Arrêt du 8 juillet 1986 (73/85, Rec. p. 2219).

réalisation d'un bâtiment, sont soumises à la taxe sur la valeur ajoutée, en vertu de l'article 2, paragraphe 1, de la sixième directive, ou si elles relèvent des exonérations prévues pour la «livraison d'un bâtiment ou d'une fraction de bâtiment et du sol y attenant» en vertu des articles 13, partie B, sous g), et 28, paragraphe 3, sous b), en liaison avec le point 16 de l'annexe F de la sixième directive.

92. La Cour a considéré que l'applicabilité de ces dispositions dans un cas tel que celui qui faisait l'objet du litige au principal dépend de la question de savoir si les livraisons de biens et les prestations de services dont il s'agit et qui visent à l'édification du bâtiment forment, avec l'opération portant sur le terrain, une opération immobilière unique pouvant être qualifiée de «livraison d'un bâtiment... et du sol y attenant», en raison de la connexité économique de l'ensemble des opérations partielles considérées et de leur finalité commune qui est la réalisation du bâtiment sur le terrain acquis.

93. La Cour a déclaré à ce propos que:

«Il ressort des termes mêmes de l'expression 'livraison d'un bâtiment... et du sol y attenant' que l'on ne saurait parler d'une telle opération unique que lorsque les deux catégories de biens livrés, à savoir le bâtiment et le sol, font, au regard du droit de la vente, l'objet d'une seule et même livraison, en ce sens qu'il s'agit de la livraison d'un terrain bâti» [43].

94. Dans cette affaire, la Cour a abouti à la conclusion que: «... les livraisons de biens et les prestations de services des entrepreneurs et artisans du bâtiment, effectuées dans le cadre d'un schéma tel que le 'Bauherrenmodell' et qui constituent des opérations juridiquement distinctes de l'opération portant sur le terrain, intervenue avec un autre entrepreneur, ne peuvent être considérées comme formant, avec cette dernière opération, une unité susceptible d'être qualifiée de 'livraison' unique 'd'un bâtiment ou d'une fraction de bâtiment et du sol y attenant'» [44].

95. Le problème essentiel qu'il fallait résoudre dans l'affaire Kerrutt portait sur le point de savoir si les contrats d'entreprise et les prestations de services ayant pour objet la construction d'un bâtiment pou-

43 — Point 13. Dans les conclusions qu'il a présentées dans cette affaire, l'avocat général Darmon a déclaré que: «La structure de l'article 4, paragraphe 3, de la directive confirme cette analyse: sous a), il vise 'la livraison d'un bâtiment ou d'une fraction de bâtiment et du sol y attenant effectuée avant sa première occupation', *ce qui correspond à une opération économique et juridique unique dans la mesure où il s'agit du transfert de propriété d'un terrain bâti*» (mis en italiques par moi).

44 — Point 15.

vaient être considérés, avec l'opération portant sur le terrain, comme la livraison d'un bâtiment et du sol y attenant effectuée avant la première occupation. Ce problème n'a aucun rapport avec celui qui se pose dans la présente affaire. Néanmoins, pour désigner le concept juridique en cause aujourd'hui, la Cour a utilisé les expressions «opération unique» et «une seule et même livraison». Je considère que ces expressions confirment l'interprétation que je propose.

96. Ainsi donc, il faut considérer que la notion de «livraison d'un bâtiment ou d'une fraction de bâtiment et du sol y attenant, effectuée avant sa première occupation» vise une opération économique unique qui doit être traitée comme un tout aux fins de l'application de la sixième directive. C'est pourquoi l'exonération et le droit d'option que les États membres appliquent, le cas échéant, sur la base de l'article 28, paragraphe 3, devront porter sur le bien immeuble dans son ensemble sans qu'il soit possible de dissocier la livraison des bâtiments ou des fractions de bâtiments, d'une part, et la livraison du terrain, d'autre part.

97. Néanmoins, le gouvernement allemand invoque l'article 13, partie C, dernière phrase, de la sixième directive, aux termes duquel «... les États membres peuvent restreindre la portée du droit d'option; ils déterminent les modalités de son exercice» et il affirme ensuite que la directive ne fait pas obstacle à ce qu'une réglementation nationale limite le droit d'option au bâtiment ou au terrain.

98. Je dois signaler avant toute chose que cette affirmation est dénuée de pertinence pour la solution qui est recherchée en l'espèce. En effet, la République fédérale d'Allemagne n'a pas fait usage d'une soi-disant faculté qui lui aurait permis de limiter le droit d'option dans le sens qu'il a indiqué.

99. D'autre part, il faut rappeler une fois de plus que l'article 13, partie C, vise les livraisons de bâtiments ou de fractions de bâtiments et de la parcelle de terrain y attenant qui ne sont pas la première livraison du bien immeuble. Au contraire, l'article 28, paragraphe 3, sous c), lu en combinaison avec l'annexe G, point 1, sous b), qui a trait au droit d'option que l'on peut exercer lors des premières livraisons de biens immeubles et qui est applicable en l'espèce, ne comporte pas de disposition analogue à celle que cite le gouvernement allemand.

100. Enfin, j'estime qu'il serait incompatible avec l'objectif d'harmonisation de la

TVA que les États membres puissent régler le droit d'option d'une manière qui mettrait à mal, pour les livraisons en cause dans la présente affaire, l'uniformité du traitement fiscal auquel tend la sixième directive.

101. Pour revenir au cas de l'espèce, il résulte de tout ce qui précède que M^me^ Breitsohl avait le choix et pouvait (1) soit se prévaloir de l'exonération totale de l'opération, (2) soit utiliser le droit d'option en faveur de la taxation de la livraison du bien immeuble portant sur les fractions du bâtiment et sur le terrain.

102. Si M^me^ Breitsohl opte pour l'exonération totale, elle devra procéder à la régularisation de ses déductions dans les conditions prévues par l'article 20, paragraphe 3, de la sixième directive et utiliser la procédure de régularisation simplifiée prévue par l'article 15 a, paragraphe 5, de l'UStG [45].

103. Si, au contraire, M^me^ Breitsohl opte pour la taxation de la livraison du bien immeuble, elle aura le droit de déduire la TVA qu'elle a versée à ses fournisseurs, y compris la TVA afférente aux honoraires du notaire qui a acté la mutation du terrain. Néanmoins, la base d'imposition sera le montant total de la contre-prestation, ce qui inclut donc la valeur du terrain [46].

104. Dans cette seconde hypothèse, on pourrait, comme le Bundesfinanzhof l'a signalé dans son ordonnance de renvoi, se trouver en présence d'un cas de double imposition.

105. En réponse à une question qui lui avait été adressée par la Cour, la Commission a reconnu ce risque, qu'elle explique de la manière suivante:

— A vend à B, en franchise de TVA, un terrain non bâti dans le prix duquel est incluse une TVA antérieure acquittée à l'occasion de certains travaux de préparation du terrain.

45 — Conformément à cet article de l'UStG, qui a été adopté sur la base de l'article 20, paragraphe 4, de la sixième directive, la régularisation de la déduction peut également avoir lieu à l'occasion de l'aliénation du bien d'investissement au cours de l'année civile de la première utilisation de celui-ci.

46 — Conformément à l'article 11, partie A, paragraphe 1: «La base d'imposition est constituée: a) pour les livraisons de biens et les prestations de services autres que celles visées sous b), c) et d), par tout ce qui constitue la contrepartie obtenue ou à obtenir par le fournisseur ou le prestataire pour ces opérations de la part de l'acheteur, du preneur ou d'un tiers, y compris les subventions directement liées au prix de ces opérations».

— B fait construire un bâtiment sur le terrain et acquitte la TVA pour les travaux de construction.

— B vend le bien immeuble (qui comprend le terrain et le bâtiment) à C et exerce son droit d'option en faveur de la taxation.

— Si ce droit d'option ne peut être exercé que sur le bien immeuble dans son ensemble (c'est-à-dire sur le terrain plus le bâtiment), il y aura double imposition dans la mesure où le terrain aura été grevé de la TVA à deux reprises.

106. La Commission affirme que ce risque de double imposition existe, de manière générale, lorsque l'exonération de la TVA se produit au cours d'une phase intermédiaire de la chaîne d'imposition. Elle cite comme exemple l'exonération que la sixième directive prévoit en faveur des opérations d'assurance et des services financiers [47]. Ni dans l'un ni dans l'autre cas, les sociétés qui exercent de telles activités ne sont autorisées à opérer la déduction de la TVA. C'est la raison pour laquelle elles cherchent à répercuter celle-ci sur leurs clients en augmentant leurs prix. Cette répercussion de la TVA dans le prix entraîne au cours de la phase suivante de la chaîne une double imposition proportionnelle à la taxe que les entreprises ont supportée.

Pour la Commission, la seule manière d'éviter cette hypothétique double imposition dans la présente affaire serait de calculer la base d'imposition sur la valeur de la construction et d'en exclure le prix du terrain. Elle ajoute cependant que cette solution doit être écartée dans la mesure où elle est incompatible avec le principe de l'indissociabilité du terrain et du bâtiment aux fins de l'application de la TVA, principe qui est prévu aussi bien dans les ordres juridiques nationaux que dans la sixième directive.

107. Comme chacun sait, les exonérations prévues dans le système de la TVA interrompent le mécanisme des déductions et peuvent avoir pour effet que les assujettis répercutent sur les prix les sommes supportées au titre de la TVA qu'ils n'ont pas pu

47 — Article 13, partie B, sous a) et d).

déduire. Si, de surcroît, l'exonération intervient à un stade intermédiaire, le risque qu'elle provoque un phénomène de double imposition augmente.

108. Il existe néanmoins une différence importante entre les activités économiques mentionnées par la Commission et les premières livraisons de biens immeubles. Le législateur communautaire a décidé que, pour des raisons de politique générale commune aux États membres [48], les opérations d'assurance et les services financiers devaient être exonérés de la TVA. Au contraire, conformément au régime institué par la sixième directive, aussi bien la livraison de terrains à bâtir que la livraison de terrains bâtis effectuée avant leur première occupation sont soumises à la TVA. Les États membres n'ont eu la possibilité de continuer à les exonérer ou d'accorder le droit d'opter en faveur de la taxation que pendant la période transitoire. C'est pourquoi, depuis l'expiration de la période transitoire, aucun cas de double imposition ne devrait plus pouvoir se produire lors de la première livraison de biens immeubles parce que l'acquisition de terrains à bâtir sera toujours soumise à la TVA [49].

109. Il ne semble pas que les dispositions de la sixième directive offrent une solution à un problème de double imposition qui pourrait se présenter en l'espèce. M[me] Breitsohl ne peut pas se prévaloir des dispositions de l'article 28, paragraphe 3, sous f), de la sixième directive puisque, comme cela a pu être établi, elle n'a pas acquis le terrain à bâtir *en vue de la revente* [50]. Comme je l'ai déjà indiqué, il n'y a pas davantage lieu de scinder la valeur du terrain et celle du sol afin de calculer la base imposable. C'est pourquoi, il est probable qu'une situation de double imposition se présentera, ce qui est incompatible avec le principe de la neutralité de la TVA.

110. Il convient de rappeler à ce propos que ce n'est pas la première fois que le risque d'une double imposition est évoqué devant la Cour sans que les dispositions de la sixième directive puissent fournir une solution. Je songe en particulier à la jurisprudence relative à l'application de la TVA aux biens d'occasion et, plus précisément, à l'arrêt Oro Amsterdam Beheer BV en Concerto BV [51].

111. L'article 32 de la sixième directive dispose que: «Le Conseil, statuant à l'unanimité sur proposition de la Commission, arrêtera, avant le 31 décembre 1977, le

48 — Voir l'exposé des motifs de la proposition de sixième directive que la Commission a présentée au Conseil le 29 juin 1973, *Bulletin officiel des Communautés européennes*, supplément 11/73, p. 16.

49 — Du moins si l'on fait abstraction des problèmes qui peuvent résulter du fait que le législateur s'est écarté de la proposition de la Commission et qu'au lieu de définir lui-même la notion de «terrain à bâtir», il a choisi de s'en remettre aux législations des États membres [voir article 4, paragraphe 3, sous b), de la sixième directive].

50 — Aux termes de cette disposition, les États membres pourront, au cours de la période transitoire, «prévoir que, pour les livraisons de bâtiments et de terrains à bâtir achetés en vue de la revente par un assujetti qui n'a pas eu droit à déduction à l'occasion de l'acquisition, la base d'imposition est constituée par la différence entre le prix de vente et le prix d'achat».

51 — Arrêt du 5 décembre 1989 (C-165/88, Rec. p. 4081).

régime communautaire de taxation applicable dans le domaine des biens d'occasion ainsi que des objets d'art, d'antiquité et de collection. Jusqu'à la mise en application de ce régime communautaire, les États membres qui, lors de l'entrée en vigueur de la présente directive, appliquent un régime particulier dans le domaine visé ci-dessus peuvent maintenir ce régime».

Douze ans après la date limite indiquée dans cette disposition, le régime communautaire d'imposition applicable aux biens d'occasion n'avait toujours pas été adopté.

112. Dans l'affaire susvisée, le Gerechtshof d'Amsterdam avait demandé à la Cour si, dans les conditions qu'il avait décrites, il était compatible avec le droit communautaire et, en particulier, avec la sixième directive qu'une législation fiscale nationale ne permette pas de tenir compte, pour le calcul de la TVA due au titre de la taxe sur le chiffre d'affaires pour la livraison de biens d'occasion, du montant de la taxe inclus dans le prix des biens achetés à des particuliers non assujettis en vue de la revente.

113. La Cour a répondu que: «Pris dans son ensemble, le régime communautaire de la TVA est le résultat d'une harmonisation progressive des législations nationales dans le cadre des articles 90 et 100 du traité.... Cette harmonisation, telle qu'elle a été réalisée par des directives successives et, notamment, par la sixième directive, n'est encore qu'une harmonisation partielle. Il est vrai que cette harmonisation a, notamment, pour objet d'exclure les doubles taxations, la déduction, à chaque stade d'imposition, de la taxe ayant grevé une opération en amont étant inhérente au mécanisme de la TVA. Mais, comme le montrent les termes de l'article 32 de la sixième directive, cet objectif n'est pas encore atteint et il est impossible de trouver dans le système commun de taxe sur la valeur ajoutée, tel qu'il existe actuellement, les fondements nécessaires à la définition et à la fixation de modalités d'application d'un régime commun de taxation qui, dans le domaine du commerce des biens d'occasion, permette d'éviter des doubles taxations» [52].

114. Le fait qu'au cours de la période transitoire, les États membres peuvent maintenir en vigueur des dispositions fiscales qui dérogent au régime commun de la TVA peut donc produire des effets indésirables qui ne disparaîtront qu'à la fin de cette période. En tout état de cause, les situations de double taxation qui peuvent se présenter, comme en l'espèce, ne justifient pas de donner aux dispositions communautaires une interprétation contraire à celle qui résulte à la fois de leur contenu et de leur finalité.

52 — Points 21 à 23.

Conclusion

115. Conformément aux considérations qui précèdent, je propose à la Cour de répondre de la manière suivante aux questions préjudicielles que le Bundesfinanzhof lui a posées:

« 1) Les articles 4 et 17 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, doivent être interprétés en ce sens que le droit de déduire la TVA acquittée sur les opérations effectuées en vue de la réalisation d'un projet d'activité économique subsiste même lorsque l'administration fiscale sait, dès la première liquidation de la taxe, que l'activité économique envisagée qui devait donner lieu à des opérations soumises à la TVA n'aura pas lieu.

2) L'article 4, paragraphe 3, sous a), de la sixième directive doit être interprété en ce sens que l'option en faveur de la taxation exercée à l'occasion de la livraison de bâtiments ou de fractions de bâtiments et du sol y attenant doit porter, de manière indissociable, sur le bien immeuble dans son ensemble, ce qui comprend les bâtiments ou fractions de bâtiments et la parcelle du terrain y attenant. »