CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL
M. PHILIPPE LÉGER
présentées le 15 juin 2006 [1]

1. La présente procédure préjudicielle a pour objet de voir préciser quelle est la base d'imposition de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA), due par un assujetti au titre de l'utilisation, pour ses besoins privés, d'une partie d'un immeuble qui a été affecté en totalité à son entreprise.

2. Lorsqu'un assujetti acquiert ou fait construire un immeuble qu'il choisit d'affecter en totalité à son entreprise, mais qu'il souhaite également utiliser en partie pour ses besoins privés, il est en droit de déduire intégralement la TVA qu'il a acquittée en amont sur le coût de cette acquisition ou de cette construction.

3. Toutefois, pour la partie de cet immeuble utilisée pour ses besoins privés, l'assujetti se trouve dans une situation comparable à celle d'un consommateur final. La sixième directive 77/388/CEE [2] prévoit dans ce cas un mécanisme de recouvrement de la part de la TVA correspondante et dont l'assujetti a obtenu la déduction.

4. À cet effet, la sixième directive crée une fiction juridique en vertu de laquelle cette utilisation privée est assimilée à une prestation de services à titre onéreux que l'assujetti se rend à lui-même.

5. Dans la présente affaire, la Cour est invitée à préciser quelle est la base d'imposition de la TVA pour cette prestation de services. Le Finanzgericht München (Allemagne) demande si cette base d'imposition doit être déterminée uniquement par référence aux règles générales d'amortissement reflétant la dépréciation progressive de l'immeuble ou si elle peut l'être en fonction de la période de «régularisation des déductions» en matière de TVA.

1 – Langue originale: le français

2 – Directive du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme (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»)

I — Le cadre juridique

A — *Le droit communautaire*

La sixième directive

6. La TVA est un impôt à la consommation qui a vocation à s'appliquer de manière générale aux biens et aux services. Le système communautaire de la TVA consiste à appliquer aux biens et aux services un impôt exactement proportionnel au prix de ces biens et de ces services, exigible à chaque transaction passée dans le cadre du circuit de production ou de distribution, mais qui ne doit grever que le consommateur final.

7. Afin de permettre aux assujettis, qui en assurent le recouvrement, de ne pas en supporter la charge, la sixième directive prévoit un mécanisme de déduction destiné à assurer la «neutralité» de la taxe à leur égard.

8. Elle comprend également plusieurs dispositions qui visent à garantir l'application de ce système lorsqu'un assujetti utilise un même bien à la fois à des fins professionnelles et pour ses besoins privés. Les dispositions les plus pertinentes pour la solution du litige au principal sont les suivantes.

9. 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».

10. L'article 6, paragraphe 2, premier alinéa, sous a), de ladite 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]».

11. L'article 11, A, paragraphe 1, sous c), de la même directive, qui se trouve au centre du présent litige, précise quelle est la base d'imposition dans un tel cas de figure. Il dispose que celle-ci 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».

12. L'article 17, paragraphe 2, de cette 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 taxe sur la valeur ajoutée due ou acquittée à l'intérieur du pays 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;

[...]»

13. L'article 20 de la sixième directive porte sur la régularisation de cette déduction. Il prévoit que la déduction de la TVA opérée initialement est régularisée notamment, d'une part, lorsqu'elle est supérieure ou inférieure à celle que l'assujetti était en droit d'opérer et, d'autre part, lorsque des modifications des éléments pris en considération pour la détermination de son montant sont intervenues postérieurement à la déclaration.

14. Cet article 20 dispose également:

«[...]

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

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

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

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

B — *Le droit national*

15. L'article 3, paragraphe 9 a, point 1, de la loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires (Umsatzsteuergesetz) [3] assimile aux prestations 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.

16. La base d'imposition des prestations visées à cet article 3, paragraphe 9 a, 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».

17. Dans sa version entrée en vigueur le 1er juillet 2004, l'article 10 de l'UStG prévoit:

«(4) La base d'imposition est constituée

[...]

2. [...] 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 15 a;

[...]»

18. L'article 15 a de l'UStG porte sur 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

3 — BGBl. 1993 I, p. 565, ci-après l'«UStG».

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.»

II — Les faits

19. Au cours de l'année 2003, la communauté domestique de droit allemand (Hausgemeinschaft [4], ci-après la «communauté domestique» ou la «demanderesse»), constituée par Jörg et Stefanie Wollny, a fait construire un immeuble qu'elle a affecté en totalité à l'entreprise. Cet immeuble est occupé à raison de 20,33 % par les bureaux d'un cabinet fiscal loué à l'un des associés de la communauté domestique et, pour les 79,67 % restants, par le logement privé des deux membres de celle-ci. La location à usage professionnel est soumise à la TVA, la communauté domestique ayant renoncé à l'exonération des opérations de location [5].

20. Dans ses déclarations provisoires de TVA pour le mois de décembre 2003 ainsi que 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.

21. Pour déterminer la base d'imposition de la TVA due au titre de l'occupation privée, elle s'est fondée sur le fait que, dans la législation allemande relative à l'impôt sur le revenu (Einkommensteuergesetz), la période d'amortissement d'un immeuble est de cinquante ans. Elle a donc estimé que cette base d'imposition s'élevait à un montant mensuel égal à 1/12e de 2 % des frais de construction afférents à la partie de l'immeuble utilisée à des fins privées.

22. Le Finanzamt Landshut a décidé, quant à lui, 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 15 a de l'UStG, conformément à l'article 20 de la sixième directive. Il a donc corrigé le calcul de la demanderesse et a fixé la base d'imposition mensuelle de la TVA au titre de l'utilisation privée d'une partie de l'immeuble à 1/12e de 10 % des frais de construction afférents à cette partie.

23. Le Finanzamt Landshut ayant rejeté les réclamations faites par la communauté domestique contre les avis provisoires de

4 — Cette notion a été définie à l'audience par la partie requérante comme une communauté créée entre deux ou plusieurs personnes qui ont une maison et qui la louent

5 — Rappelons que, selon l'article 13, B, sous b), de la sixième directive, l'affermage et la location de biens immeubles sont, sauf exception, exonérés de TVA, mais, en vertu de l'article 13, C, premier alinéa, sous a), de la même directive, les États membres peuvent accorder à leurs assujettis le droit d'opter pour la taxation de ces opérations.

taxation émis conformément au calcul exposé au point précédent, ladite communauté a formé un recours devant le Finanzgericht München.

III — La question préjudicielle

24. Le Finanzgericht München 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. Il relève que l'article 11, A, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive ne définit pas la notion de «montant des dépenses». Il expose éprouver des doutes sur le sens à donner à cette notion pour les raisons suivantes.

25. D'une part, dans l'arrêt Enkler [6], la Cour a jugé que la base d'imposition, selon cette disposition, doit être déterminée en tenant compte uniquement des dépenses qui s'attachent au bien lui-même, telles que les amortissements de la dépréciation du bien, ou les dépenses exposées par l'assujetti qui lui ont ouvert droit à déduction de la TVA [7].

26. Ce point pourrait conforter la position de la demanderesse, en ce sens que l'utilisation privée d'une partie de l'immeuble susceptible de dépréciation serait couverte par l'imposition fractionnée de ses coûts de construction, échelonnés sur toute la période d'amortissement. Il pourrait également confirmer la thèse de la demanderesse, selon laquelle le prix d'acquisition du terrain ne doit pas être inclus dans la base imposable lorsqu'il a ouvert droit à la déduction de la taxe acquittée en amont, parce que le terrain sur lequel l'immeuble est construit ne peut pas se déprécier par l'usage.

27. Cette analyse pourrait aussi être corroborée par le sens du terme «dépenses», qui suppose une dépréciation du bien par suite de son usage. Or, il ne saurait y avoir une dépréciation totale d'un immeuble dans un délai de dix ans.

28. D'autre part, il a été jugé également que l'article 6, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive a pour objet de garantir l'égalité de traitement entre un assujetti qui utilise un bien de l'entreprise pour ses besoins privés et un consommateur final [8]. Cette disposition vise ainsi à annuler les effets de la déduction de la TVA acquittée en amont, pour la partie du bien utilisée à des fins privées, puisqu'un consommateur final supporterait la charge de TVA correspondante.

6 — Arrêt du 26 septembre 1996 (C-230/94, Rec. p. I-4517).

7 — Idem, point 36.

8 — Voir, notamment, arrêt Enkler, précité, point 35.

29. La finalité de l'article 6, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive conduirait donc plutôt à répartir le montant total des coûts d'acquisition ou de construction du bien sur la période de régularisation des déductions en matière de TVA, applicable en droit national, soit dix ans en l'espèce. Cette solution permettrait, en effet, d'éviter des «consommations finales non taxées», c'est-à-dire des situations dans lesquelles la déduction de la TVA en amont ne serait pas intégralement remboursée.

30. Il pourrait, en effet, y avoir une consommation finale non taxée si, par exemple, l'immeuble faisait l'objet d'une cession, non soumise à la TVA, à l'issue de cette période décennale de régularisation [9]. Dans un tel cas de figure, si la base d'imposition est déterminée en fonction de la durée d'amortissement de l'immeuble, soit cinquante ans, l'assujetti n'aura remboursé, après dix ans, qu'un cinquième du montant de la TVA dont il a obtenu la déduction. Une telle situation serait donc contraire à l'objectif de l'article 6, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive.

31. La finalité de cette disposition justifierait également d'inclure dans la base d'imposition le prix d'acquisition du terrain lorsqu'il a ouvert droit à une déduction de la taxe acquittée en amont, puisqu'un consommateur final supporterait également cette taxe au moment de l'achat.

32. Toutefois, à l'encontre de cette analyse, le Finanzgericht München souligne que, dans l'arrêt Seeling [10], la Cour a relativisé la portée de cette finalité en jugeant que, si 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 acquittée en amont, une telle situation procède d'un choix délibéré du législateur communautaire [11].

33. C'est au vu de ces considérations que 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

9 — La juridiction de renvoi ne précise pas le fondement de cette exonération. Il s'agit, vraisemblablement, de l'article 13, B, sous g), de la sixième directive, en vertu duquel les États membres exonèrent, dans les conditions qu'ils fixent, les livraisons de bâtiments effectuées après leur première occupation

10 — Arrêt du 8 mai 2003 (C-269/00, Rec. p. I-4101).

11 — Idem, point 54

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?»

IV — Analyse

34. La TVA constituant un impôt à la consommation perçu par les assujettis, mais ne devant grever que le consommateur final, chaque assujetti est en droit de déduire du montant de la taxe recouvrée auprès de ses clients et dont il est redevable envers l'État la taxe qu'il a lui-même supportée en amont dans le cadre de l'acquisition des biens et des services nécessaires à l'exercice de son activité économique [12]. Par conséquent, c'est uniquement dans la mesure où ces biens et ces services sont utilisés pour les besoins de ses activités, elles-mêmes soumises à la TVA, qu'un assujetti doit bénéficier de cette déduction.

35. Lorsque des biens ou des services acquis par un assujetti sont utilisés par celui-ci pour des activités exonérées de TVA ou qui ne relèvent pas du champ d'application de cette taxe, il ne saurait y avoir, en principe, ni perception de la taxe en aval ni déduction de la taxe en amont [13].

36. Lorsqu'un assujetti utilise un bien d'investissement à des fins tant professionnelles que privées, il 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 [14].

37. Si l'assujetti choisit d'affecter entièrement à son entreprise un bien d'investissement utilisé à la fois à des fins professionnelles et à des fins privées, il est de jurisprudence constante que la TVA due en amont sur l'acquisition ou la construction de ce bien est, en principe, intégralement et immédiatement déductible. La Cour a retenu cette interprétation de la sixième directive à plusieurs reprises [15]. Elle l'a confirmée récemment, dans sa formation statuant en grande chambre, dans l'arrêt Charles et Charles Tijmens, précité [16].

12 — Arrêt du 4 octobre 1995, Armbrecht (C-291/92, Rec. p. I-2775, point 27).

13 — Arrêt du 30 mars 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, Rec. p. I-3039, point 24).

14 — Arrêt du 14 juillet 2005, Charles et Charles-Tijmens (C-434/03, Rec. p. I-7037, point 23 et jurisprudence citée).

15 — Voir arrêt Seeling, précité, point 41 et jurisprudence citée.

16 — Point 24.

38. Dès lors, un 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 le droit de déduire la TVA acquittée en amont sur la totalité des frais d'acquisition ou de construction dudit bâtiment.

39. Toutefois, dans la mesure où, pour la partie de ce bien utilisée pour ses besoins privés, l'assujetti se trouve dans une situation comparable à celle d'un consommateur final, il a l'obligation de payer la TVA correspondant à cette utilisation. Cette obligation est énoncée à l'article 6, paragraphe 2, de la sixième directive, qui prévoit que ladite utilisation est assimilée à une prestation de services à titre onéreux que l'assujetti se fournirait ainsi à lui-même.

40. Comme dans ce cas de figure il n'y a pas de transaction avec un tiers ni de contrepartie versée par celui-ci pouvant constituer la base d'imposition de la TVA, l'article 11, A, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive prévoit que la base d'imposition est constituée «par le montant des dépenses engagées par l'assujetti pour l'exécution de la prestation de services».

41. Dans la présente procédure, le Finanzgericht München cherche à savoir si cette notion doit être comprise en ce sens qu'elle prend en compte, outre les dépenses courantes, uniquement la dépréciation de l'immeuble, calculée en fonction de la durée de vie habituelle du bien, selon les règles nationales d'amortissement.

42. Ainsi, par sa question préjudicielle, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 11, A, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une législation nationale en vertu de laquelle 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, est fixée annuellement à une fraction des coûts d'acquisition ou de construction, déterminée en fonction de la durée de la période de régularisation des déductions en matière de TVA, prévue conformément à l'article 20 de la sixième directive.

43. Les enjeux de la réponse à cette question ont été exposés par la juridiction de renvoi de la manière suivante. Ils sont au nombre de trois.

44. Le premier de ces enjeux est évidemment le montant de la TVA acquittée annuellement par l'assujetti au titre de l'utilisation privée. Si le montant des dépenses ne doit prendre en compte que la dépréciation de l'immeuble, l'imposition au

titre de la TVA correspondrait annuellement, en l'espèce, à 2 % des coûts de construction de la partie du bâtiment utilisée à des fins privées, puisque la période d'amortissement prévue par la législation nationale est de cinquante ans. Dans le cas contraire, la base d'imposition serait égale à 10 % de ces coûts, parce que la période de régularisation des déductions en matière de TVA est fixée, en droit interne, à dix ans.

45. Le deuxième enjeu, qui découle directement du précédent, est le risque d'avoir une consommation finale non taxée en cas, par exemple, d'une vente de l'immeuble exonérée de taxe à l'issue de la période de régularisation des déductions en matière de TVA. Un tel risque n'existerait pas si la base d'imposition est déterminée par référence à cette période nationale de régularisation, puisque, au terme de celle-ci, l'assujetti aura remboursé l'intégralité de la TVA déduite en amont et qui correspond à la partie de l'immeuble utilisée pour ses besoins privés.

46. Le troisième enjeu a trait à l'inclusion ou non, dans la base imposable, des coûts d'acquisition du terrain sur lequel l'immeuble est construit, lorsque cette acquisition a été soumise à la TVA et que l'acquéreur a obtenu la déduction de cette taxe. Si la notion de «montant des dépenses engagées par l'assujetti pour l'exécution de la prestation de services», visée à l'article 11, A, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive, doit s'entendre comme signifiant uniquement la dépréciation de l'immeuble, les coûts d'acquisition du terrain pourraient devoir être exclus de la base imposable, puisque le terrain sur lequel l'immeuble est édifié ne subit pas, en principe, de dépréciation.

47. Dans le cadre de la présente procédure, trois thèses sont en concours.

48. La demanderesse soutient que le montant des dépenses visé à l'article 11, A, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive doit s'entendre comme couvrant uniquement, outre les dépenses courantes, les amortissements annuels pour dépréciation des bâtiments, déterminés selon les règles nationales applicables.

49. Elle expose que la notion de «dépenses» suppose que l'assujetti subisse une diminution de son patrimoine. Selon elle, il ne subit pas une telle diminution en cas d'acquisition ou de construction d'un immeuble, parce que les coûts afférents à ces opérations se trouvent compensés par la valeur de l'immeuble. Il n'y aurait donc une diminution du patrimoine et, partant, de dépenses au sens de l'article 11, A, paragraphe 1, sous c), de la

sixième directive qu'avec la dépréciation du bien. Or, cette dépréciation serait fonction non pas de la période de régularisation prévue à l'article 20 de la sixième directive, mais de la durée d'utilisation.

50. De même, la requérante soutient que le coût d'acquisition du terrain sur lequel l'immeuble est construit ne doit pas être inclus dans la base d'imposition, parce que ce terrain ne subit pas de dépréciation avec le temps.

51. À l'inverse, les gouvernements allemand et du Royaume-Uni soutiennent que l'article 11, A, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive ne s'oppose pas à une législation telle que la loi allemande litigieuse.

52. Ils font valoir que cette disposition ne définit pas précisément ce que recouvre la notion de «montant des dépenses». Ils en déduisent que les États membres disposent d'une marge d'appréciation pour la mise en œuvre de cette notion. Ils soulignent que la législation nationale en cause est conforme à l'objectif poursuivi au travers de cette disposition, qui est d'assurer une égalité de traitement entre l'assujetti qui utilise un bien de l'entreprise pour ses besoins privés et un consommateur final qui ferait l'acquisition d'un même bien.

53. Au regard de cette finalité, la notion de «dépenses» devrait être comprise comme couvrant les coûts d'acquisition ou de construction de l'immeuble, ainsi que, le cas échéant, le prix d'acquisition du terrain, lorsqu'il a ouvert droit à la déduction de la TVA. De même, il serait conforme à ladite finalité de répartir le montant des coûts de construction correspondant à la partie de l'immeuble utilisée à des fins privées sur la durée de la période de régularisation des déductions en matière de TVA, puisque cette solution éviterait tout risque de consommation finale non taxée.

54. La Commission des Communautés européennes défend, quant à elle, une position intermédiaire. Contrairement aux gouvernements allemand et du Royaume-Uni, elle soutient que la répartition des coûts d'acquisition ou de construction de l'immeuble ne peut pas être effectuée en fonction des règles nationales relatives à la régularisation des déductions en matière de TVA. D'une part, selon cette institution, il n'existe aucun motif contraignant d'appliquer l'article 20, paragraphe 2, de la sixième directive dans le contexte de l'article 6, paragraphe 2, sous a), de celle-ci. D'autre part, la portée de l'argument tiré du risque d'une consommation finale non taxée aurait

été relativisée par la Cour dans l'arrêt Seeling, précité.

55. Toutefois, à l'encontre de la thèse de la demanderesse, la Commission expose que la répartition des coûts d'acquisition et de construction ne doit pas non plus être déterminée en fonction des règles nationales d'amortissement en matière d'impôt sur le revenu, parce que ces règles présentent des disparités significatives au sein de l'Union européenne. En outre, lesdites règles obéiraient à des objectifs particuliers, étrangers au système commun de la TVA. Selon la Commission, cette répartition doit être effectuée en application de critères comptables objectifs, généralement reconnus et propres à la TVA. Elle soutient, en outre, que la base d'imposition devrait, le cas échéant, inclure les coûts d'acquisition du terrain.

56. Pour notre part, nous estimons, comme les gouvernements allemand et du Royaume-Uni, que l'article 11, A, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive ne s'oppose pas à ce que le montant des coûts d'acquisition ou de construction correspondant à la partie de l'immeuble utilisée par l'assujetti pour ses besoins privés soit réparti sur la durée de la période de régularisation des déductions en matière de TVA, fixée en application de l'article 20 de la sixième directive.

57. Préalablement à l'exposé des motifs sur lesquels nous fondons cette position, il nous paraît utile de préciser brièvement quel est le lien entre les délais prévus à l'article 20, paragraphe 2, de la sixième directive et l'article 6, paragraphe 2, sous a), de celle-ci.

58. Comme l'indiquent la demanderesse et la Commission, il n'existe pas, dans la sixième directive, de motif qui contraindrait à appliquer la durée de la période de régularisation prévue à l'article 20, paragraphe 2, de ladite directive dans le cadre de l'article 6, paragraphe 2, sous a), de celle-ci.

59. En effet, l'article 20 de la sixième directive concerne, lorsqu'un assujetti utilise un même bien à des fins professionnelles et pour ses besoins privés, la situation dans laquelle il a choisi d'affecter ce bien à son entreprise uniquement dans la proportion dans laquelle il l'utilise à des fins professionnelles. Dans ce cas de figure, cet assujetti n'a obtenu la déduction de la taxe acquittée en amont sur les coûts d'acquisition ou de construction dudit bien qu'au prorata de la partie de celui-ci utilisée à des fins professionnelles.

60. Ledit article 20 a pour objet de permettre de corriger cette déduction en fonction des modifications qui sont intervenues ultérieurement dans l'utilisation du bien par l'assujetti par rapport à sa déclaration initiale, ou encore parce que ladite déduction était fondée sur une déclaration erronée.

61. L'article 20, paragraphe 2, de la sixième directive prévoit que cette régularisation ne peut être opérée que pendant une période déterminée, qui est, en principe, de cinq ans. Il dispose, toutefois, que cette période peut être prolongée en ce qui concerne les biens immobiliers. Dans la version initiale de la sixième directive, ladite période pouvait être portée à dix ans. Avec l'entrée en vigueur de la directive 95/7, elle peut l'être jusqu'à vingt ans.

62. Lorsque l'assujetti a choisi, comme en l'espèce, d'affecter l'immeuble en totalité à l'entreprise et de bénéficier ainsi de la totalité de la taxe acquittée en amont sur les coûts de son acquisition ou de sa construction, c'est l'article 6, paragraphe 2, de la sixième directive qui trouve à s'appliquer. L'utilisation privée d'une partie de l'immeuble est assimilée, comme nous l'avons vu, à une prestation de services à titre onéreux. C'est sur le fondement de cette dernière disposition que l'assujetti rembourse la TVA sur les coûts d'acquisition ou de construction afférents à la partie de l'immeuble qu'il utilise pour ses besoins privés.

63. Si cette partie de l'immeuble diminue ou augmente au fil du temps, le mécanisme de régularisation prévu à l'article 20 de la sixième directive n'a pas vocation à s'appliquer. Cette modification sera répercutée, pour la période fiscale concernée, dans la proportion des coûts d'acquisition ou de construction prise en compte dans la détermination du montant de la base imposable visée à l'article 11, A, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive.

64. Toutefois, si l'immeuble affecté en totalité à l'entreprise est vendu, les délais prévus à l'article 20, paragraphe 2, de la sixième directive se révèlent pertinents. En effet, aux termes de l'article 20, paragraphe 3, de ladite directive, si cette vente intervient pendant la période de régularisation des déductions en matière de TVA visée au paragraphe 2 du même article, l'immeuble est considéré comme s'il était resté affecté à une activité économique de l'intéressé jusqu'à l'expiration de cette période et la déduction de la TVA sur les coûts d'acquisition ou de construction de l'immeuble peut alors faire l'objet d'une régularisation a posteriori.

65. Il ressort également de ces dispositions, a contrario, que, si l'immeuble est vendu après l'expiration de cette période, une telle régularisation a posteriori n'est plus possible. Dans ce cas de figure, il existe donc un risque de consommation finale non taxée.

66. C'est, notamment, pour parer un tel risque que les gouvernements allemand et du Royaume-Uni soutiennent que la base d'imposition de la TVA pour l'utilisation à des fins privées d'un immeuble affecté en totalité à l'entreprise doit pouvoir être calculée en fonction de la durée de la période de régularisation des déductions en matière de TVA, fixée en droit national conformément à

l'article 20, paragraphe 2, de la sixième directive.

67. Nous sommes d'avis que la thèse de ces gouvernements peut être suivie pour les motifs suivants. En premier lieu, l'article 11, A, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive laisse aux États membres une marge d'appréciation pour sa mise en œuvre. En deuxième lieu, la détermination de la base d'imposition litigieuse en fonction de la durée de la période de régularisation des déductions en matière de TVA est conforme à la finalité de l'article 6, paragraphe 2, de la sixième directive. En troisième lieu, une telle détermination est également compatible avec l'objectif d'harmonisation de l'assiette imposable, poursuivi par ladite directive.

68. Sur le premier point, l'article 11, A, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive prévoit, rappelons-le, que la base d'imposition, pour les opérations visées à l'article 6, paragraphe 2, de la sixième directive, est constituée par le «montant des dépenses engagées par l'assujetti pour l'exécution de la prestation de services». Comme le relève la juridiction de renvoi, cette notion n'est pas définie dans la sixième directive.

69. Il peut néanmoins être déduit du libellé de cet article 6, paragraphe 2, les informations suivantes. Le terme «dépense» est défini comme un emploi d'argent, spécialement à des fins autres que le placement [17]. Le sens littéral de l'expression «le montant des dépenses engagées par l'assujetti pour l'exécution de la prestation de services» est donc relativement large et imprécis [18]. Il peut être compris, selon nous, comme signifiant l'ensemble des frais qui ont été et qui sont nécessaires pour permettre la réalisation de la prestation de services. Cette notion peut donc être lue comme désignant, outre les dépenses courantes, l'ensemble des coûts d'acquisition ou de réalisation des biens faisant l'objet de ladite prestation.

70. Ensuite, la circonstance que l'utilisation par l'assujetti d'un bien de l'entreprise pour ses besoins privés est assimilée à une prestation de services à titre onéreux, c'est-à-dire à une opération qui se prolonge dans le temps, conduit logiquement à penser que le recouvrement de la TVA sur ces coûts doit faire l'objet d'un échelonnement.

71. Il pourrait également être déduit de cette assimilation et de l'objectif poursuivi par le législateur au travers de l'article 6, paragraphe 2, de la sixième directive que cet échelonnement a vocation à être effectué sur

17 — Voir *Le Petit Robert, Dictionnaire de la langue française*, éd. Dictionnaires Le Robert, Paris, 1996, p. 595.

18 — Voir, en ce qui concerne l'expression «montant des dépenses», dans d'autres versions linguistiques de la sixième directive, «Betrag der Ausgaben», en allemand; «uitgaven», en néerlandais; «the full cost», en anglais; «udgifter», en danois, et «spese sostenute», en italien.

toute la durée de la vie utile du bien. En effet, il est de jurisprudence constante que cette disposition a pour objet d'assurer une égalité de traitement entre l'assujetti et le consommateur final [19]. Il s'agit d'empêcher un assujetti, qui a pu déduire la TVA sur l'achat d'un bien affecté à son entreprise, d'échapper au paiement de la TVA lorsqu'il prélève ce bien sur le patrimoine de son entreprise à des fins privées et de profiter ainsi d'avantages indus par rapport au consommateur ordinaire qui achète le bien en acquittant la TVA [20].

72. L'échelonnement sur toute la durée de la vie utile du bien présente ainsi l'avantage de permettre d'adapter la base d'imposition en fonction des modifications éventuelles de la partie du bien prélevée par l'assujetti pour ses besoins privés. La base d'imposition prévue à l'article 11, A, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive a donc été interprétée par la Cour dans l'arrêt Enkler, précité, comme comprenant les dépenses qui s'attachent au bien lui-même, telles que les amortissements de la dépréciation du bien [21], ainsi que le rappelle la juridiction de renvoi.

73. La question qui se pose dans le présent litige porte sur le point de savoir si cette interprétation de l'article 11, A, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive est la seule qui soit compatible avec le droit communautaire. En d'autres termes, il s'agit d'apprécier si les États membres disposent, dans la mise en œuvre de cette disposition, d'une marge d'appréciation en vertu de laquelle ils seraient en droit d'échelonner le remboursement de la TVA afférent à l'utilisation du bien à des fins privées sur une période plus courte, calquée sur celle de la régularisation des déductions en matière de TVA.

74. Nous sommes d'avis que les États membres disposent d'une telle marge d'appréciation.

75. Il est constant que, contrairement à d'autres dispositions de la sixième directive [22], l'article 11, A, paragraphe 1, sous c), ne renvoie pas au droit national pour déterminer son sens et sa portée. La notion de «montant des dépenses engagées par l'assujetti pour l'exécution de la prestation de services» constitue donc une notion autonome de droit communautaire, qui ne saurait être laissée à la discrétion de chaque État membre [23].

19 — Arrêt Enkler, précité, point 35.

20 — Ibidem, point 33.

21 — Point 36. Dans cette affaire, la Cour était interrogée sur la détermination de la base d'imposition, pour le calcul de la TVA, de l'utilisation privée, pendant certaines périodes de l'année, d'un camping-car affecté en totalité à l'entreprise. Elle a jugé qu'il convenait de prendre en compte une partie des dépenses, telles qu'elle les a définies au point 36, proportionnelle au rapport qui existe entre la durée totale d'utilisation effective du bien, d'une part, et la durée d'utilisation effective de ce bien à des fins étrangères à l'entreprise, d'autre part (point 37).

22 — Voir, à cet égard, article 4, paragraphe 3, sous b), de la sixième directive à propos de la notion de «terrains à bâtir», et article 13, A, paragraphe 1, sous c), de cette même directive en ce qui concerne les notions de «professions médicales et paramédicales».

23 — Voir, en ce sens, arrêt du 1er février 1977, Verbond van Nederlandse Ondernemingen (51/76, Rec. p. 113, points 10 et 11).

76. Pour autant, la sixième directive ne contient pas toutes les indications pour permettre de déterminer un contenu uniforme de cette notion dans l'ensemble de l'Union. Ni le libellé de ladite notion ni le système dans lequel elle s'insère ne permettent, selon nous, d'établir avec certitude que la répartition des coûts d'acquisition ou de construction du bien en cause doit être effectuée nécessairement sur toute la durée de vie utile de celui-ci. En tout état de cause, la sixième directive ne prévoit pas sur quelle base il devrait être procédé au calcul de l'amortissement de la dépréciation du bien.

77. Il convient donc de vérifier que la détermination de la base d'imposition de la TVA litigieuse, en fonction de la durée de la période de régularisation des déductions, est conforme aux objectifs de l'article 6, paragraphe 2, de la sixième directive et de cette dernière.

78. Sur le premier point, ainsi que nous l'avons vu, cet article 6, paragraphe 2, vise à assurer l'égalité de traitement entre l'assujetti qui a prélevé un bien de l'entreprise après avoir obtenu la déduction de l'intégralité de la TVA acquittée sur les coûts d'acquisition ou de fabrication de ce bien et un consommateur final qui devrait supporter cette taxe lors de l'acquisition ou de la construction d'un bien identique.

79. La détermination de la base d'imposition de la TVA de l'utilisation privée en fonction de la durée de la période de régularisation des déductions en matière de TVA, afin d'éviter que, en cas de vente à l'expiration de cette période, il subsiste une consommation finale non taxée, est bien conforme à cet objectif.

80. Nous ne croyons pas que l'arrêt Seeling, précité, mette en cause cette analyse.

81. Il est vrai que, dans l'affaire ayant donné lieu à cet arrêt, la Cour a été confrontée à l'argument du gouvernement allemand, tiré du risque d'une consommation finale non taxée en cas de vente de l'immeuble en exonération de TVA après l'expiration de la période de régularisation des déductions. Il est également avéré que la Cour a indiqué que la circonstance que cette période de régularisation n'était susceptible de corriger que partiellement la déduction de la TVA en amont était le résultat d'un choix délibéré du législateur communautaire, et que la durée de ladite période pour les biens d'investissements immobiliers avait été étendue jusqu'à vingt ans afin de tenir compte de la durée de vie économique de tels biens [24].

82. Toutefois, la portée de cette réponse doit, à notre avis, être appréciée au regard du contexte dans lequel elle a été donnée.

24 — Arrêt Seeling, précité, points 54 et 55.

83. À l'époque des faits dans l'affaire Seeling, précitée, la législation allemande prévoyait que la base d'imposition de la TVA pour l'utilisation privée d'un immeuble affecté en totalité à l'entreprise devait être calculée en fonction de la dépréciation du bien. Le gouvernement allemand souhaitait remettre en cause la jurisprudence selon laquelle un assujetti qui choisit d'affecter la totalité d'un bâtiment à son entreprise et qui utilise, par la suite, une partie de ce bâtiment pour ses besoins privés a le droit de déduire la TVA acquittée en amont sur la totalité des frais d'acquisition ou de construction dudit bâtiment.

84. Il fondait cette remise en cause sur l'article 13, B, sous b), de la sixième directive, en vertu duquel la location d'un bien immeuble est, en principe, exonérée de TVA, de sorte qu'elle ne permet pas d'obtenir la déduction de la TVA acquittée en amont. Il soutenait que, dans la mesure où l'article 6, paragraphe 2, premier alinéa, sous a), de la sixième directive assimile l'utilisation d'un bien d'entreprise pour des besoins privés à une prestation de services et où cette utilisation s'apparente le plus, sous l'angle de la consommation finale, à une location, le cas d'exonération prévu à l'article 13, B, sous b), de ladite directive était applicable par analogie.

85. À l'appui de cette analyse, il faisait valoir que l'absence de déduction de la taxe en amont présenterait l'avantage d'éviter une consommation non taxée en cas de vente de l'immeuble en franchise de TVA après l'expiration de la période de régularisation de dix ans.

86. Dans l'arrêt Seeling, précité, la Cour a écarté l'argument du gouvernement allemand, fondé sur l'application de l'article 13, B, sous b), de la sixième directive. Elle a jugé que l'utilisation, pour les besoins privés de l'assujetti, d'un logement dans un bâtiment que ce dernier a affecté en totalité à son entreprise ne relève pas de cette disposition, parce qu'elle ne constitue pas une véritable location au sens de celle-ci [25].

87. C'est dans ce contexte qu'elle a indiqué 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.

88. Comme les gouvernements allemand et du Royaume-Uni, nous ne croyons pas que,

25 — Ibidem, points 49 à 52.

dans l'arrêt Seeling, précité, la Cour ait entendu remettre en cause la portée de l'objectif de l'article 6, paragraphe 2, de la sixième directive.

89. Nous comprenons cet arrêt comme une réaffirmation de la jurisprudence constante, selon laquelle un assujetti qui choisit d'affecter la totalité d'un bâtiment à son entreprise et qui utilise, par la suite, 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, comme corollaire de ce droit, l'obligation de payer la TVA sur le montant des dépenses engagées pour l'exécution de ladite utilisation.

90. Même si, dans ledit arrêt, la Cour constate les limites de la capacité de ce système à assurer une égalité complète entre un assujetti et un consommateur final, elle ne remet pas en cause, selon nous, le principe selon lequel il incombe au législateur national d'éviter, dans toute la mesure du possible, que des consommations finales soient non taxées.

91. Au regard de ces éléments, il ne nous paraît pas contestable que l'intention poursuivie par le gouvernement allemand d'éviter une consommation finale non taxée en cas de cession du bien en exonération de taxe après l'expiration de la période de régularisation des déductions est bien conforme à l'objectif de l'article 6, paragraphe 2, de la sixième directive.

92. Il pourrait être objecté à cette analyse que, en raccourcissant la période de remboursement de la TVA à la durée de la période de régularisation des déductions, le gouvernement allemand crée également un risque de consommation finale non taxée. En effet, ce gouvernement a indiqué que, si l'intéressé continue de faire un usage privé de l'immeuble à l'issue de la période dix ans, les coûts d'acquisition ou de construction ne feront plus partie de la base d'imposition. L'usage privé ne sera donc plus taxé que sur la base des frais courants générés par l'immeuble.

93. Une telle exclusion des frais d'acquisition ou de construction de la base d'imposition apparaît bien justifiée, puisque la déduction de la taxe en amont aura été intégralement remboursée. Toutefois, ce remboursement aura été calculé sur la partie de l'immeuble utilisée à des fins privées pendant la période de dix ans. Si, au terme de cette période, l'assujetti utilise pour ses besoins privés une partie de l'immeuble plus importante, il y a lieu de penser que l'utilisation de cette part supplémentaire à des fins privées ne sera pas taxée. À ce stade, la question reste ouverte.

94. Nous ne croyons pas, pour autant, que cette carence éventuelle du système soit de

nature à mettre en cause la compatibilité de la législation allemande litigieuse avec l'objectif de l'article 6, paragraphe 2, de la sixième directive.

95. En effet, la détermination de la base d'imposition de la TVA en fonction de la période de régularisation des déductions présente, à notre avis, un autre avantage en faveur d'une plus grande égalité de traitement entre l'assujetti et le consommateur final. Cet avantage tient à l'augmentation du montant de la TVA acquitté annuellement par l'assujetti au titre de l'utilisation privée. Cette augmentation contribue à réduire l'inégalité des situations en présence, causée par l'avantage de trésorerie que procure à l'assujetti l'échelonnement de la dette, par rapport au consommateur final qui doit supporter toute la charge de la TVA dès l'acquisition ou la construction du bien.

96. Enfin, nous sommes d'avis que la détermination de la base d'imposition de la TVA en fonction de la durée de la période de régularisation des déductions reste dans des limites acceptables au regard de l'objectif de la sixième directive.

97. Celle-ci, comme son titre l'indique, vise à déterminer l'assiette de la TVA de manière uniforme et selon des règles communautaires [26]. La portée de cet objectif est toutefois exprimée de manière mesurée au neuvième considérant de la sixième directive, dans sa version initiale, au terme duquel celle-ci vise à obtenir des résultats «comparables» dans tous les États membres. Au regard de la marge d'appréciation conférée aux États membres par l'article 20 de la sixième directive, nous sommes d'avis que la législation nationale litigieuse remplit cette condition.

98. La référence à cet article 20 nous paraît pertinente dans le cadre de cette appréciation pour les motifs suivants. Comme ledit article 20, les articles 6, paragraphe 2, et 11, A, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive ont vocation à s'appliquer à une situation dans laquelle un bien ayant ouvert droit à une déduction de la TVA acquittée sur ses coûts d'acquisition ou de construction est ensuite affecté à un usage qui n'ouvre pas droit à une telle déduction. Il s'agit de dispositions complémentaires de la sixième directive, qui traitent des situations dans lesquelles un bien fait l'objet d'un usage mixte, c'est-à-dire est utilisé à la fois à des fins professionnelles et pour des besoins privés.

99. En outre, les mécanismes prévus par ces différentes dispositions ont des effets économiques comparables [27]. Il s'agit, dans les

26 — Arrêt du 8 juin 2000, Breitsohl (C-400/98, Rec. p. I-4321, point 48).

27 — Arrêt Uudenkaupungin kaupunki, precite, point 30.

deux cas de figure, de rembourser la TVA dont l'assujetti a obtenu la déduction et qui doit finalement demeurer à sa charge.

100. Force est de constater que les États membres se voient reconnaître par l'article 20 de la sixième directive une marge d'appréciation relativement étendue dans la détermination de la durée de la période de régularisation des déductions en ce qui concerne les biens immobiliers, puisqu'ils peuvent prévoir une durée qui varie de cinq à vingt ans.

101. Au regard des liens qui existent entre le mécanisme de l'article 20 de la sixième directive et celui de l'article 6, paragraphe 2, de la même directive, la détermination de la base d'imposition pour l'utilisation privée d'un immeuble affecté en totalité à l'entreprise en fonction de la durée de la période de régularisation des déductions ne nous paraît pas contraire à l'objectif d'harmonisation de l'assiette imposable poursuivi par la sixième directive.

102. Certes, la solution préconisée par la Commission, qui consisterait à inviter les États membres à fixer des règles d'amortissement sur toute la durée de vie utile des immeubles sur la base de critères objectifs et généralement reconnus, serait peut-être de nature à aboutir à une assiette plus uniforme.

103. Toutefois, même si une telle solution peut sembler souhaitable, elle ne nous paraît pas justifier, en l'état du contenu de la sixième directive, la mise en cause de l'analyse selon laquelle la législation allemande litigieuse n'excède pas la marge d'appréciation laissée aux États membres dans la détermination de la base d'imposition visée à l'article 11, A, paragraphe 1, sous c), de ladite directive.

104. En outre, l'aptitude de la solution proposée par la Commission à aboutir à une plus grande harmonisation a été sérieusement mise en doute à l'audience par le gouvernement du Royaume-Uni, qui a fait valoir qu'il n'existe pas de règles communes en matière d'amortissement. Il est vrai que, lorsque nous examinons les normes comptables internationales, adoptées par le Parlement européen et le Conseil de l'Union européenne en 2002 [28] dans le but d'améliorer la comparabilité des états financiers des sociétés faisant appel public à l'épargne, nous constatons que différents modes d'amortissement peuvent être utilisés pour répartir de façon systématique le montant amortissable d'un actif sur sa durée d'usage [29].

28 — Règlement (CE) nº 1606/2002 du Parlement européen et du Conseil, du 19 juillet 2002, sur l'application des normes comptables internationales (JO L 243, p. 1).

29 — Voir, par exemple, articles 47 et 62 de la norme comptable internationale IAS 16, Immobilisations corporelles, figurant en annexe du règlement (CE) nº 1725/2003 de la Commission, du 29 septembre 2003, portant adoption de certaines normes comptables internationales conformément au règlement nº 1606/2002 (JO L 261, p. 1).

105. Au terme de cette analyse, il convient encore de prendre position sur la question de l'inclusion ou non dans la base d'imposition des coûts d'acquisition du terrain sur lequel l'immeuble est construit, lorsque ces coûts ont été soumis à la TVA et que l'assujetti a obtenu la déduction de cette taxe.

106. Comme les gouvernements allemand et du Royaume-Uni ainsi que la Commission, nous sommes d'avis que, dans un tel cas de figure, ces coûts doivent être inclus dans la base d'imposition de la TVA pour l'utilisation privée.

107. D'une part, nous ne trouvons pas, dans le libellé de l'article 11, A, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive, de motif déterminant pour les exclure. La notion de «montant des dépenses engagées par l'assujetti pour l'exécution de la prestation de services» a vocation à couvrir, d'un point de vue littéral, tous les frais engagés pour pouvoir assurer cette prestation. Les coûts d'acquisition du terrain sur lequel l'immeuble en cause a été construit relèvent bien, a priori, de ces frais.

108. D'autre part, leur exclusion de la base d'imposition irait de toute évidence à l'encontre de l'objectif de l'article 6, paragraphe 2, de la sixième directive, qui vise, nous l'avons vu, à assurer l'égalité de traitement entre l'assujetti et le consommateur final. Dans la mesure où ce dernier supporterait la charge de la TVA sur ces coûts lors de l'acquisition d'un terrain à construire, il serait contraire audit objectif d'en décharger l'assujetti.

109. Dans le cadre de la présente procédure, il n'a pas été établi clairement si l'acquisition par la demanderesse du terrain sur lequel l'immeuble a été construit a été soumise à la TVA et si celle-ci a obtenu la déduction de cette taxe. La réponse à cette question dépend d'une appréciation des faits qui relève de la compétence de la juridiction nationale.

110. Compte tenu de l'ensemble de ces éléments, nous proposons de répondre à la question préjudicielle 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 une législation nationale en vertu de laquelle 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, est fixée annuellement à une fraction des coûts d'acquisition ou de construction, déterminée en fonction de la durée de la période de régularisation des déductions en matière de TVA, prévue conformément à l'article 20 de la sixième directive. Cette base d'imposition doit, le cas échéant, inclure le coût d'acquisition du terrain sur lequel l'immeuble est construit.

V — Conclusions

111. Au vu des considérations qui précèdent, nous proposons de répondre de la manière suivante à la question préjudicielle posée par le Finanzgericht München:

«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 une législation nationale en vertu de laquelle 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, est fixée annuellement à une fraction des coûts d'acquisition ou de construction, déterminée en fonction de la durée de la période de régularisation des déductions en matière de TVA, prévue conformément à l'article 20 de la sixième directive 77/388, telle que modifiée. Cette base d'imposition doit inclure le coût d'acquisition du terrain sur lequel l'immeuble est construit lorsque cette acquisition a été soumise à la TVA et que l'assujetti a obtenu la déduction de cette taxe.»