CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL
M. ANTONIO TIZZANO
présentées le 11 novembre 2004 [1]

1. Par ordonnance du 29 août 2002, parvenue à la Cour le 23 janvier 2003, le Bundesfinanzhof (Allemagne) a soumis à la Cour quatre questions préjudicielles concernant 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 [2] (ci-après la «sixième directive»).

2. En substance, la juridiction de renvoi voudrait savoir si et dans quelle mesure un assujetti ayant construit ou acquis, ensemble avec son conjoint, un immeuble à usage d'habitation peut déduire de la TVA dont il est débiteur la TVA acquittée pour l'acquisition ou la construction de la partie de l'immeuble qu'il utilise aux fins de l'exercice de son activité professionnelle.

1 — Langue originale: l'italien.

2 — JO L 145, p. 1.

I — Cadre juridique

A — *Législation communautaire*

3. Dans la présente affaire, il convient de rappeler les dispositions de la sixième directive qui définissent l'assujetti à la TVA (article 4), le droit à déduction (article 17), ainsi que les modalités d'exercice de ce droit (articles 18 et 22).

4. L'article 4 dispose comme suit:

«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. Est notamment considérée comme activité économique une opération comportant l'exploitation d'un bien corporel ou incorporel en vue d'en retirer des recettes ayant un caractère de permanence.

[...]»

5. En ce qui concerne le droit à déduction, l'article 17, paragraphe 2, prévoit ce qui suit:

«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 [3];

[...]»

6. Enfin, pour ce qui a trait aux modalités d'exercice du droit à déduction, l'article 18 dispose comme suit:

«1. Pour pouvoir exercer le droit à déduction, l'assujetti doit:

a) pour la déduction visée à l'article 17 paragraphe 2 sous a), détenir une facture établie conformément à l'article 22 paragraphe 3;

[...]»

3 — À l'époque des faits en cause, l'article 17, paragraphe 2, de la sixième directive a été modifié par 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). À la suite de cette modification — sans incidence aux fins de la solution de la présente affaire mais qu'il convient, pour des raisons d'exhaustivité formelle, de rappeler à ce stade — le libellé de la disposition précitée est désormais le suivant: «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 redevable de la taxe à l'intérieur du pays [...]».

7. À son tour, l'article 22, paragraphe 3, précise ce qui suit:

«a) Tout assujetti doit délivrer une facture, ou un document en tenant lieu, pour les livraisons de biens et les prestations de services qu'il effectue pour un autre assujetti, et conserver un double de tous les documents émis.

[...]

b) La facture doit mentionner, d'une façon distincte, le prix hors taxe et la taxe correspondante pour chaque taux différent ainsi que, le cas échéant, l'exonération.

c) Les États membres fixent les critères selon lesquels un document peut être considéré comme tenant lieu de facture» [4].

4 — Toujours pour des raisons d'exhaustivité formelle, il convient de rappeler que la directive 91/680 a également modifié l'article 22, paragraphe 3, de la sixième directive, comme suit:
«a) Tout assujetti doit délivrer une facture, ou un document en tenant lieu, pour les livraisons de biens et les prestations de services qu'il effectue pour un autre assujetti, ou pour une personne morale non assujettie. [...] L'assujetti doit conserver un double de tous les documents émis.
[...]
b) La facture doit mentionner, d'une façon distincte, le prix hors taxe et la taxe correspondante pour chaque taux différent ainsi que, le cas échéant, l'exonération.
[...]
c) Les États membres fixent les critères selon lesquels un document peut être considéré comme tenant lieu de facture.
[...]»

B — *Législation nationale*

8. Pour autant qu'il importe dans la présente affaire, il convient de rappeler les articles 14 et 15 de la loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires (Umsatzsteuergesetz, ci-après l'«UStG»), dans sa version applicable aux années 1991 à 1993.

9. L'article 14, intitulé «Établissement de factures», dispose comme suit:

«1) Lorsque l'assujetti effectue des livraisons de biens ou des prestations de services taxables conformément à l'article 1er, paragraphe 1, points 1 et 3, il peut et, dans la mesure où il effectue ces opérations aux fins de l'entreprise d'un autre assujetti, il doit, à la demande de ce dernier, établir des factures faisant apparaître distinctement le montant de la taxe. Les factures doivent contenir les mentions suivantes:

1. le nom et l'adresse de l'assujetti qui effectue la livraison de biens ou la prestation de services;

2. le nom et l'adresse du bénéficiaire de la livraison ou de la prestation de services;

3. la quantité et la désignation commerciale usuelle des biens livrés ou la nature et l'étendue de la prestation de services;

4. la date de la livraison de biens ou de la prestation des services;

5. la rémunération de la livraison de biens ou de la prestation de services (article 10) et

6. le montant de taxe afférent à la rémunération (point 5).

[...]» [5].

10. L'article 15, intitulé «Déduction de la taxe d'amont», précise ensuite que:

«L'assujetti peut déduire les montants de taxe d'amont suivants:

1. la taxe mentionnée séparément sur les factures au sens de l'article 14 que lui ont délivrées d'autres assujettis pour des livraisons de biens ou des prestations de services effectuées aux fins de son entreprise [...]» [6].

II — Faits et procédure

11. Le litige au principal tire son origine de la décision du Finanzamt Bergisch Gladbach (ci-après le «Finanzamt») de refuser à HE (ci-après également le «requérant») la possibilité de déduire de la TVA dont il est redevable au fisc la TVA acquittée pour la construction de la partie de sa maison, acquise ensemble avec sa femme, qu'il a affectée à usage de bureau.

5 — Traduction libre.

6 — Traduction libre.

12. Il ressort de la décision de renvoi que, vers la fin de l'année 1990, les époux HE ont acquis un terrain, pour des quotes-parts s'établissant respectivement à un quart (pour HE) et trois quarts (pour son épouse).

13. Par la suite, ils ont chargé diverses entreprises de construire sur ce terrain un immeuble à usage d'habitation. Selon ce qui a été affirmé par HE à l'audience, la propriété dudit immeuble est partagée entre lui-même et sa femme pour des quotes-parts correspondant à la propriété du terrain bâti, à savoir un quart et trois quarts.

14. Toutes les factures émises par les entreprises de construction ont été établies au nom des «époux HE».

15. Il ressort également de la décision de renvoi que HE, outre son activité principale de travailleur salarié, exerçait accessoirement la profession autonome d'auteur spécialisé et que pour l'exercice de cette dernière profession il utilisait une pièce de la maison familiale. Étant donné que cette pièce couvrait 12 % de la superficie totale de la maison, HE a, dans ses déclarations TVA relatives aux années 1991 à 1993, porté en déduction de la TVA due un montant égal à 12 % de la TVA acquittée pour la construction de cette même maison.

16. Le Finanzamt a cependant refusé ces déductions, au motif que le maître d'ouvrage et bénéficiaire de la prestation de construction était non HE, mais la communauté formée par les deux époux, au nom desquels avaient été libellées les factures. Selon le Finanzamt, cette communauté n'exerçait pas, par elle-même, d'activité d'entreprise, de sorte qu'elle n'avait droit à aucune déduction.

17. C'est contre cette décision que HE a introduit un recours devant le Finanzgericht.

18. En accueillant partiellement le recours, le Finanzgericht, à la différence du Finanzamt, a jugé non pertinente la circonstance que la facture ait été mise au nom des deux époux, et a désigné HE comme destinataire réel de la prestation de construction du bureau; il a donc reconnu au requérant le droit de déduire une partie de la TVA acquittée pour cette prestation. Toutefois, selon le Finanzgericht, HE n'était propriétaire de l'immeuble, et donc également du bureau situé dans ce dernier, que pour un quart. En conséquence, le montant de la déduction ne pouvait être fixé, comme demandé par HE, à 12 % de la TVA acquittée pour la construction de la maison, mais uniquement à un quart de ces 12 %.

19. Ce jugement a été attaqué tant par le Finanzamt que par HE devant le Bundesfinanzhof, appelé ainsi à choisir entre deux thèses radicalement opposées.

20. Selon le Finanzamt, en effet, à défaut d'autres indications au moment de la commande et, par la suite, de la facturation, seule la communauté des époux devrait être tenue, en vertu de l'article 15 de l'UStG, pour destinataire de la prestation de construction de la maison. Le copropriétaire, considéré individuellement, ne pourrait donc pas déduire, même en partie, la TVA acquittée pour ladite construction.

21. HE soutient au contraire qu'il a droit à la déduction. Contrairement à ce qui a été décidé dans le jugement de première instance, ce droit devrait être étendu à toute la TVA acquittée pour la construction du bureau, égale à 12 % de la TVA totale. Il jouirait en effet, à titre exclusif, de cette partie de la maison et devrait donc être considéré comme en étant le seul maître d'ouvrage.

22. De son côté, le Bundesfinanzhof semble considérer que le droit national fournit une solution audit problème. En effet, sur la base de la jurisprudence de cette même juridiction:

— lorsque la commande est passée conjointement par plusieurs personnes en situation d'indivision, mais qui n'ont pas la qualité (fiscale) de sujet juridique autonome (société de personnes ou de capitaux), chacun des copropriétaires est tenu, à raison de la part qui a été convenue en sa faveur, pour destinataire de la prestation, sauf accord en sens contraire [7];

— au moment des faits de la cause, il n'existait aucune limitation expresse concernant la déduction fiscale de la construction et de l'ameublement d'une «pièce appartenant au logement tout en étant séparée des autres parties habitables, et qui est exclusivement ou presque exclusivement utilisée à des fins commerciales et/ou professionnelles» («bureau à domicile») [8];

— en cas d'acquisition en copropriété d'un bien utilisé par l'un des copropriétaires dans son entreprise, le droit à déduction de la taxe payée en amont est ouvert à l'entrepreneur, à concurrence de sa quote-part dans la communauté [9];

7 — Voir arrêts du Bundesfinanzhof du 1er février 2001, V R 79/99, BFHE 194, 488, BFH/NV 2001, 989, et du 7 novembre 2000 V R 49/99, BFHE 194, 270, BFH/NV 2001, 402; en dernier lieu, arrêt du 16 mai 2002, V R 15/00, BFH/NV 2002, 1346.

8 — Pour la définition du bureau à domicile, voir lettre du Bundesministerium der Finanzen du 16 juin 1998, IV B 2-S 2145-59/98, Rn 7, BStBl. I 1998, 863.

9 — Voir arrêt du Bundesfinanzhof du 1er octobre 1998, V R 31/98, BFHE 187, 78, BFH/NV 1999, 575.

— un en-tête tel que celui contenu dans les factures adressées aux époux HE ne fait pas obstacle à la déduction des taxes payées en amont [10].

23. Toutefois, éprouvant des doutes quant à la compatibilité de ladite solution avec l'interprétation de la sixième directive, le Bundesfinanzhof a soumis à la Cour, en vertu de l'article 234 CE, les questions préjudicielles suivantes:

«1) Une personne qui acquiert ou construit une maison à usage d'habitation aux fins de l'habiter agit-elle en qualité d'assujettie lors de l'acquisition ou de la construction de ladite maison, si elle entend utiliser l'une des pièces de cet immeuble comme bureau pour une activité indépendante accessoire?

En cas de réponse affirmative à la première question:

2) Si une communauté par indivision ou par mariage, qui n'agit pas elle-même à des fins professionnelles, passe commande d'un bien d'investissement, faut-il considérer qu'il y a acquisition par un non-assujetti, qui n'est pas en droit de déduire la TVA en amont ayant grevé l'acquisition, ou faut-il considérer que tous les copropriétaires sont bénéficiaires de l'opération?

En cas de réponse affirmative à la deuxième question:

3) Si des époux acquièrent un bien d'investissement en indivision et que ce bien n'est utilisé à des fins professionnelles que par l'un des copropriétaires pour son entreprise, le droit à déduction peut-il être exercé

a) par ce copropriétaire à concurrence uniquement de la fraction de taxe en amont correspondant à sa quote-part d'acquéreur,

ou

b) ce copropriétaire peut-il, conformément à l'article 17, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive,

10 — Voir arrêts du Bundesfinanzhof dans BFH/NV 2002, 1346, et BFHE 194, 270, BFH/NV 2001, 402.

déduire le montant de taxe en amont correspondant à la part de son utilisation professionnelle du bien dans son ensemble (sous réserve des conditions de facturation envisagées à la quatrième question)?

4) Pour exercer le droit à déduction conformément à l'article 18 de la sixième directive, une facture, au sens de l'article 22, paragraphe 3, de cette directive, doit-elle être établie au nom de ce seul copropriétaire/époux — et mentionner les fractions du prix et de la taxe correspondant à sa quote-part — ou celle qui a été délivrée aux copropriétaires/époux sans faire apparaître une telle ventilation suffit-elle?»

24. Dans la procédure ainsi ouverte devant la Cour, des observations écrites ont été déposées par le requérant, le Finanzamt et la Commission. Le requérant et la Commission ont ensuite été entendus par la Cour à l'audience du 23 septembre 2004.

III — Analyse juridique

25. Comme on l'a vu, la juridiction nationale soulève quatre questions concernant l'hypothèse de l'acquisition ou de la construction, par deux époux, d'un immeuble à usage d'habitation utilisé en partie, par l'un d'entre eux, en tant que bureau aux fins de l'exercice de son activité professionnelle.

Position des parties

26. En réponse à ces questions, le Finanzamt, se référant surtout aux dispositions fiscales nationales, observe que, en cas d'acquisition ou de construction d'un immeuble par plusieurs sujets unis par des liens de communauté mais n'ayant pas pour autant la qualité de sujet juridique autonome, un copropriétaire, considéré individuellement, ne peut bénéficier du droit à déduction de la TVA à payer en amont que si i) lors de la conclusion du contrat d'achat/vente ou d'entreprise, il a précisé la part du bien qu'il réserve à son entreprise; et si ii) une facture a été émise pour cette opération, faisant expressément ressortir les fractions du prix et de la taxe à sa charge. Ce n'est en effet que de la sorte que l'on pourrait faire apparaître si et dans quelle mesure un copropriétaire, pris individuellement, est destinataire de l'opération imposable.

27. Le requérant et la Commission sont en revanche d'un avis différent et, pour des

raisons que nous indiquerons au cours de notre analyse, ils concluent, à l'opposé, en ce sens que:

— une personne achetant ou faisant construire un immeuble à usage d'habitation agit en qualité d'assujettie, si elle utilise une pièce de cet immeuble comme bureau aux fins de l'exercice de son activité professionnelle et qu'elle affecte ledit bureau au patrimoine de son entreprise;

— lorsque plusieurs sujets unis entre eux par voie d'indivision, sans que cette communauté constitue un sujet autonome exerçant lui-même une activité d'entreprise, acquièrent un bien d'investissement, tous les copropriétaires, pris individuellement, doivent être considérés comme bénéficiaires de l'opération;

— au cas où deux époux achètent en copropriété un bien d'investissement qui n'est utilisé à des fins professionnelles que par l'un d'entre eux, ce dernier a droit à la déduction de la TVA acquittée correspondant à la part du bien qu'il utilise pour son entreprise.

28. Sur ce dernier point, les opinions de la requérante et de la Commission divergent en partie. Selon la Commission en effet, le droit à déduction du montant de la TVA acquitté correspondant à la partie du bien utilisée à des fins professionnelles est subordonné à la condition que le droit national autorise le conjoint exerçant l'activité soumise à la TVA à disposer, en tant que propriétaire, de l'ensemble du bien d'investissement. Si au contraire — toujours selon la Commission — le droit interne en dispose autrement, l'époux concerné ne bénéficie du droit à déduction que pour un montant correspondant à sa quote-part de copropriété.

29. Le requérant et la Commission sont en revanche d'accord pour estimer que le droit à déduction ne peut être refusé au conjoint exerçant l'activité assujettie au seul motif qu'il détient uniquement une facture au nom des deux époux sans l'indication du prix et de la taxe correspondant à sa quote-part dans la communauté.

En ce qui concerne la détermination du sujet destinataire de la prestation en cas de construction ou d'acquisition en copropriété d'un bien (deuxième question)

30. Pour répondre à la juridiction de renvoi, il convient, à notre avis, de partir de la deuxième question et donc d'établir tout

d'abord si, lorsque plusieurs personnes réunies dans une communauté par indivision ou par mariage, n'exerçant pas par elle-même une activité d'entreprise, commandent un bien d'investissement, le destinataire de la prestation demandée est la communauté même ou les différents copropriétaires.

31. Comme on l'a vu, le Bundesfinanzhof a indiqué que, suivant sa jurisprudence, chacun des copropriétaires est, dans ce cas, considéré comme destinataire, au prorata, de la prestation, sauf accord en sens contraire (voir ci-dessus, point 22).

32. À notre avis, cette solution n'est pas contraire à la sixième directive et au système commun qu'elle institue.

33. Comme on le sait, en effet, ce système prévoit que, pour chaque opération imposable, la TVA n'est due qu'après déduction du montant de la taxe ayant grevé directement le coût des divers éléments constitutifs du prix des biens et des services. À son tour, le système des déductions est agencé de manière telle que seuls les assujettis sont autorisés à déduire de la TVA dont ils sont redevables la TVA qui a déjà grevé les biens et les services en amont.

34. C'est dans ce cadre général que s'inscrit l'article 4, paragraphe 1, de la sixième directive, qui définit comme assujetti à la TVA «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».

35. En outre, l'article 17 de la sixième directive dispose en son paragraphe 1 que «[l]e droit à déduction prend naissance au moment où la taxe déductible devient exigible» et, dans son paragraphe 2, autorise l'assujetti, «[d]ans la mesure où les biens et les services sont utilisés pour les besoins de ses opérations taxées», à déduire «de la taxe dont il est redevable [...] 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».

36. Des caractéristiques précitées, on peut déduire 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 TVA 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, en principe, elles-mêmes soumises à la TVA» [11].

37. Cela dit, il nous semble que c'est à juste titre que la Commission tire de ce qui précède la conclusion que la communauté constituée par les époux HE ne peut pas être considérée comme assujettie à la TVA, destinataire de la prestation de construction de l'immeuble.

38. En effet, comme l'a précisé également le juge de renvoi, cette communauté est privée de personnalité juridique et, du fait qu'elle n'exerce par elle-même aucune activité économique indépendante, n'a pas la qualité d'assujettie à la TVA au sens de l'article 4, paragraphe 1. En conséquence, sous l'angle de la TVA, cette communauté n'a aucune importance autonome et elle ne s'interpose pas entre les prestataires de travaux de construction et les deux conjoints, qui doivent par conséquent être considérés comme les bénéficiaires réels de ladite prestation.

39. Cette solution, comme l'a à juste titre soutenu le requérant, est également cohérente avec le principe de neutralité de la TVA rappelé ci-dessus. En effet, si l'on considérait que la communauté, qui n'a pas de personnalité juridique et qui n'est pas assujettie — de sorte qu'elle ne peut opérer aucune déduction —, était destinataire de la prestation, on finirait par exclure la possibilité, pour un copropriétaire exerçant une activité économique, d'opérer la déduction prévue, de telle sorte qu'il supporterait le poids de la TVA payée dans le cadre de son activité.

40. Pour les raisons exposées ci-dessus, nous estimons que, lorsque plusieurs personnes réunies au sein d'une communauté par indivision ou par mariage, n'ayant pas la personnalité juridique et n'exerçant pas par elle-même une activité économique indépendante, commandent un bien, le bénéficiaire de l'opération, au sens de la sixième directive, est constitué par chacun des copropriétaires et non par la communauté elle-même.

En ce qui concerne la qualité d'assujetti d'un particulier construisant ou acquérant un immeuble à usage d'habitation, en l'utilisant partiellement à des fins professionnelles (première question)

41. Par sa première question, le juge de renvoi demande si un particulier construisant ou acquérant un immeuble à usage

11 — Arrêt du 14 février 1985, Rompelman (268/83, Rec. p. 655, point 19).

d'habitation agit en qualité d'assujetti lorsqu'il entend utiliser une partie de l'immeuble comme bureau pour une activité indépendante accessoire.

42. À cet égard, rappelons à nouveau que, en vertu de l'article 4, paragraphe 1, de la sixième directive, est considéré comme assujetti «quiconque accomplit, d'une façon indépendante et quel qu'en soit le lieu, [une activité économique], quels que soient les buts ou les résultats de cette activité» et que le système des déductions de TVA est agencé de telle manière que seuls les sujets ayant la qualité d'assujettis «sont autorisés à déduire de la TVA dont ils sont redevables la taxe ayant précédemment grevé les biens et services» [12].

43. Rappelons en outre, avec la Commission, que dans l'affaire Lennartz la Cour a indiqué qu'«un particulier qui acquiert des biens pour les besoins d'une activité économique au sens de l'article 4, le fait en tant qu'assujetti» et que, pour établir si, dans un cas particulier, les biens ont été acquis pour de tels besoins, il convient de prendre en considération «l'ensemble des données de l'espèce, parmi lesquelles figurent la nature des biens visés et la période écoulée entre l'acquisition des biens et leur utilisation aux fins des activités économiques de l'assujetti» [13].

44. Or, il ressort de la décision de renvoi que, au cours de la période litigieuse (1991-1993), le requérant a exercé, à titre accessoire, une activité d'auteur spécialisé et que, pour l'exercice de cette dernière, qui est sans aucun doute une activité économique indépendante, il a utilisé, à titre exclusif, depuis sa mise à disposition, une partie de l'immeuble acquis avec son conjoint [14]. Sur la base de la jurisprudence précitée et à la lumière de ces constatations de fait opérées par le juge de renvoi, il nous semble donc que HE, au moment d'acheter l'immeuble, a agi en qualité d'assujetti au sens de l'article 4 de la sixième directive.

45. On ne saurait par ailleurs objecter que cette qualité a disparu du fait que le requérant n'a utilisé qu'une partie de l'immeuble aux fins de ladite activité.

46. C'est à juste titre, en effet, que la Commission et le requérant ont rappelé que, selon la Cour, lorsqu'il «acquiert un bien d'investissement pour l'utiliser à la fois à des fins professionnelles et à des fins

12 — Arrêt Rompelman, précité, point 16.

13 — Arrêt du 11 juillet 1991 (C-97/90, Rec. p. I-3795, points 14 et 21).

14 — Voir ordonnance de renvoi, parties I et II, point 2, sous a).

privées», un assujetti peut choisir: i) de traiter ce bien «comme [un] bien d'entreprise sur [lequel] la TVA est en principe intégralement déductible», ii) de «le conserver entièrement dans son patrimoine privé et ainsi l'exclure complètement du système de la TVA»; iii) ou encore (comme l'a fait HE en l'espèce) de ne l'intégrer dans son entreprise que pour la partie destinée à son usage professionnel [15].

47. Le choix consistant à n'utiliser un bien qu'en partie aux fins de son activité professionnelle ne constitue donc pas un élément de nature à faire disparaître, dans la personne de celui qui l'acquiert, la qualité d'assujetti. Il s'agit au contraire d'une possibilité reconnue, dans le système de la sixième directive, aux assujettis, pour précisément faire en sorte que ceux-ci, conformément au principe de neutralité, ne supportent «la charge de la taxe sur la valeur ajoutée que lorsqu'elle se rapporte à des biens ou à des services qu'[ils] utilis[ent] pour [leur] consommation privée et non pour [leurs] activités professionnelles taxables» [16].

48. Pour les raisons qui précèdent, nous estimons donc qu'un particulier exerçant à titre accessoire une activité économique indépendante au sens de l'article 4 de la sixième directive agit en qualité d'assujetti, lorsqu'il construit ou acquiert un immeuble à usage d'habitation et qu'il affecte et utilise une partie dudit immeuble aux fins de l'exercice de son activité.

En ce qui concerne la portée du droit à déduction (troisième question)

49. Par sa troisième question, la juridiction de renvoi aimerait savoir si, dans l'hypothèse où des époux acquièrent un bien d'investissement en indivision et que ce bien n'est utilisé qu'en partie par l'un des copropriétaires pour son entreprise, le droit à déduction peut être exercé par ce dernier: i) à concurrence de la taxe acquittée pour la construction de la partie du bien qu'il utilise [troisième question, solution b)]; ii) ou d'une fraction, correspondant à la part de copropriété, de la taxe acquittée pour la construction de la partie du bien utilisé [troisième question, solution a)].

50. Nous croyons comprendre que, s'il devait appliquer sa jurisprudence, le Bundesfinanzhof suivrait cette dernière solution et reconnaîtrait, dès lors, au copropriétaire une déduction de la taxe payée en amont correspondant à sa quote-part dans la communauté. Cette solution impliquerait évidemment une confirmation du jugement

15 — Voir arrêt du 8 mars 2001, Bakcsi (C-415/98, Rec. p. I-1831, points 25 et 26). Voir, également, arrêts Lennartz, précité, point 26, et du 4 octobre 1995, Armbrecht (C-291/92, Rec. p. I-2775, point 20).

16 — Arrêt Armbrecht, précité, point 20.

de première instance, dans lequel le Finanzgericht a fixé le montant de la déduction non à 12 % de la TVA acquittée pour la construction de la maison (à savoir toute la TVA acquittée pour la construction du bureau), mais simplement à un quart de ces 12 %.

51. À cet égard, rappelons à nouveau que, selon la jurisprudence de la Cour, «un assujetti qui acquiert un bien d'investissement pour l'utiliser à la fois à des fins professionnelles et à des fins privées» a trois options: i) «trait[er] [ledit bien] comme [un] bien d'entreprise sur [lequel] la TVA est en principe intégralement déductible»; ii) «le conserver entièrement dans son patrimoine privé», de sorte qu'«aucune partie de la TVA due ou aquittée en amont sur l'acquisition du bien n'est [...] déductible»; iii) le destiner, comme l'a fait en l'espèce le requérant, uniquement en partie à l'entreprise, auquel cas il serait juste, semble-t-il, de considérer que le droit à déduction prévu à l'article 17, paragraphe 2, sous a), s'applique uniquement à la partie du bien destinée à l'entreprise, au prorata de l'utilisation professionnelle et de l'utilisation privée dudit bien [17].

52. Si cette dernière solution, indiquée pour l'hypothèse où le bien à usage mixte est la propriété exclusive de l'assujetti, est correcte, dans l'hypothèse distincte présentement en cause, dans laquelle l'assujetti n'est que copropriétaire, il nous paraît légitime de considérer que ce dernier a droit, comme indiqué par le Bundesfinanzhof, à une déduction à raison de la part de copropriété de la partie du bien partiellement utilisé pour l'entreprise.

53. Cela pour deux raisons. En premier lieu, cette solution nous paraît cohérente avec le principe, plusieurs fois cité, de la neutralité. Le copropriétaire est présumé payer uniquement au prorata la TVA pour la construction ou l'acquisition de la partie de bien utilisée à des fins professionnelles. Il ne peut donc, à la lumière de ce principe, exercer le droit à déduction qu'à concurrence de la fraction de taxe en amont payée pour cette partie du bien.

54. En l'espèce, HE a déclaré être copropriétaire de l'immeuble, et donc également de la partie de celui-ci utilisée à des fins professionnelles (le bureau), uniquement pour un quart. On peut donc présumer qu'il n'a payé qu'au prorata, c'est-à-dire pour un quart, la TVA acquittée pour la construction du bureau, et que les trois quarts ont été payés par le conjoint. Parallèlement, on doit supposer qu'il a payé au prorata (toujours un quart) la TVA acquittée pour la construction de la partie restante de la maison, utilisée à des fins d'habitation.

17 — Voir arrêt Bakcsi, précité, points 25 et 26, ainsi que arrêts précités Lennartz, point 26, et Armbrecht, points 20 et 21.

55. S'il en est ainsi, nous estimons dans ces conditions que, conformément au principe de la neutralité, le requérant ne peut pas déduire la totalité de la TVA acquittée (*par lui et par son conjoint*) pour le bureau, mais uniquement un quart de celle-ci. Dans le cas contraire, en effet, HE déduirait davantage de TVA que celle qu'il a effectivement payée pour le bureau et il serait ainsi de facto exempté d'une partie de la TVA qu'il a versée au fisc, non en qualité d'opérateur exerçant une activité économique indépendante, mais en tant que consommateur privé, pour la portion restante de l'immeuble destinée à l'habitation civile.

56. En second lieu, la solution envisagée nous semble cohérente avec le principe d'égalité. En effet, si, selon la jurisprudence précitée, un assujetti ayant la propriété exclusive d'un bien à usage mixte et affectant une partie dudit bien à son entreprise, peut déduire la TVA acquittée pour son acquisition (ou sa construction), proportionnellement à l'usage professionnel qu'il en fait, il serait discriminatoire d'accueillir la même solution également dans le cas — différent — dans lequel, comme en l'espèce, l'assujetti n'est au contraire propriétaire que d'une fraction de ce bien.

57. On pourrait également, comme le fait la Commission, soutenir que la portée de la déduction peut dépendre des règles internes de la copropriété ou du régime patrimonial des époux et que, partant, la solution envisagée ci-dessus doit être écartée lorsque, sur la base de ladite réglementation, le copropriétaire individuel peut disposer librement de la totalité du bien utilisé. Nous craignons toutefois que, s'il en était ainsi, on risquerait d'aller à l'encontre de la finalité de la directive, qui vise précisément à instituer un «système commun de taxe sur la valeur ajoutée». En effet, si l'on procédait de la sorte, la portée de la déduction finirait par varier d'État à État en fonction des dispositions nationales pertinentes de droit civil.

58. À la lumière des considérations qui précèdent, nous proposons de répondre à la troisième question en ce sens qu'un assujetti acquérant en copropriété avec son conjoint un bien et l'utilisant en partie pour l'exercice de son activité professionnelle indépendante a le droit de déduire, en vertu de l'article 17, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive, de la TVA dont il est redevable une fraction de la TVA acquittée pour l'acquisition de la partie de bien utilisée à des fins professionnelles correspondant à sa quote-part de propriété.

En ce qui concerne les exigences quant à la facture (quatrième question)

59. Par sa quatrième question, la juridiction de renvoi demande si les articles 18 et 22 de la sixième directive exigent que l'assujetti qui construit ou acquiert en copropriété avec son conjoint un bien d'investissement en

l'utilisant en partie pour son activité professionnelle indépendante peut exercer le droit à déduction uniquement s'il est en possession d'une facture établie à son nom et mentionnant les fractions du prix et de la taxe correspondant à sa quote-part de propriété ou si, au contraire, lesdites dispositions considèrent suffisante une facture établie au nom des copropriétaires/époux et dépourvue d'une telle indication.

60. En réalité, le Bundesfinanzhof estime que, selon sa jurisprudence, une facture telle que celle délivrée au requérant et à son épouse, établie au nom des «époux HE», ne s'oppose pas à la déduction de la TVA acquittée par ce même requérant [18]. Il se demande toutefois si les dispositions pertinentes de la sixième directive pourraient s'opposer à ladite déduction.

61. Rappelons à cet égard que, en vertu de l'article 18, paragraphe 1, sous a), «pour pouvoir exercer le droit à déduction, l'assujetti doit [...] détenir une facture établie conformément à l'article 22, paragraphe 3». À son tour, cette dernière disposition prévoit que «[l]a facture doit mentionner, d'une façon distincte, le prix hors taxe et la taxe correspondante pour chaque taux différent ainsi que, le cas échéant, l'exonération» [sous b)] et que «[l]es États membres fixent les critères selon lesquels un document peut être considéré comme tenant lieu de facture» [19].

62. Ces dispositions se bornent donc à fixer — comme l'a également fait observer, à juste titre, la Commission — trois exigences minimales (l'indication du prix hors taxe, de la taxe correspondante pour chaque taux différent et, le cas échéant, de l'exonération) auxquelles la facture doit toujours satisfaire pour donner droit à la déduction. Elles ne prévoient en revanche aucune exigence supplémentaire dans l'hypothèse d'une acquisition en copropriété d'un bien, et notamment pas l'indication sur la facture de la fraction de prix et de taxe correspondant à la quote-part de propriété des acquéreurs.

63. Partant, si en pareil cas les dispositions du droit national n'imposent pas une indication de ce type, il n'existe à notre avis aucune raison pour juger inadéquate une facture répondant aux exigences sus-indiquées et pour dénier par voie de conséquence à un assujetti utilisant en partie le bien acquis à des fins professionnelles le droit à déduction qui lui est reconnu à l'article 17, paragraphe 2, sous a).

18 — Voir ordonnance de renvoi, section II, point 3.

19 — Voir note 4.

64. Pour les raisons exposées ci-dessus, nous proposons de répondre à la quatrième question en ce sens que les articles 18, paragraphe 1, et 22, paragraphe 3, de la sixième directive n'exigent pas que, pour pouvoir exercer le droit à déduction visé à l'article 17, paragraphe 2, sous a), de cette même directive, l'assujetti qui construit ou acquiert en copropriété avec son conjoint un bien, en l'utilisant partiellement aux fins de l'exercice de son activité professionnelle indépendante, détienne une facture à son nom portant l'indication de la fraction de prix et de taxe correspondant à sa quote-part de propriété.

IV — Conclusions

65. À la lumière des considérations qui précèdent, nous proposons donc à la Cour de répondre aux questions préjudicielles formulées par le Bundesfinanzhof comme suit:

«1) Une personne qui exerce à titre accessoire une activité économique indépendante au sens de l'article 4 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, agit en qualité d'assujetti lorsqu'elle construit ou acquiert un immeuble à usage d'habitation et qu'elle affecte et utilise une partie dudit immeuble pour l'exercice de son activité.

2) Lorsque plusieurs personnes réunies au sein d'une communauté par indivision ou par mariage n'ayant pas la personnalité juridique et n'exerçant pas par elle-même une activité économique indépendante, commandent un bien, le bénéficiaire de l'opération, au sens de la sixième directive, est constitué par chacun des copropriétaires et non par la communauté elle-même.

3) Un assujetti acquérant en copropriété avec son conjoint un bien et l'utilisant en partie pour l'exercice de son activité professionnelle indépendante a le droit de déduire, en vertu de l'article 17, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive, de la TVA dont il est redevable une fraction de la TVA acquittée pour l'acquisition ou la construction de la partie de bien utilisée à des fins professionnelles correspondant à sa quote-part de propriété.

4) Les articles 18, paragraphe 1, et 22, paragraphe 3, de la sixième directive n'exigent pas que, pour pouvoir exercer le droit à déduction visé à l'article 17, paragraphe 2, sous a), de cette même directive, l'assujetti qui construit ou acquiert en copropriété avec son conjoint un bien, en l'utilisant partiellement aux fins de l'exercice de son activité professionnelle indépendante, détienne une facture à son nom portant l'indication de la fraction de prix et de taxe correspondant à sa quote-part de propriété.»