Recueil de la jurisprudence

ARRÊT DE LA COUR (sixième chambre)

18 juillet 2013 *

«Demande de décision préjudicielle — Sixième directive TVA — Articles 6, paragraphe 2, premier alinéa, sous a), et 13, B, sous b) — Droit à déduction — Biens d'investissement appartenant à des personnes morales et mis partiellement à la disposition de leurs gérants pour les besoins privés de ces derniers — Absence d'un loyer payable en espèces, mais prise en compte d'un avantage en nature au titre de l'impôt sur le revenu»

Dans les affaires jointes C-210/11 et C-211/11,

ayant pour objet des demandes de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduites par la Cour de cassation (Belgique), par décisions du 7 avril 2011, parvenues à la Cour le 9 mai 2011, dans les procédures

État belge

contre

Medicom SPRL (C-210/11),

Maison Patrice Alard SPRL (C-211/11),

LA COUR (sixième chambre),

composée de M[me] M. Berger, président de chambre, MM. A. Borg Barthet et J.-J. Kasel (rapporteur), juges,

avocat général: M[me] J. Kokott,

greffier: M. A. Calot Escobar,

vu la procédure écrite,

considérant les observations présentées:

— pour le gouvernement belge, par M[me] M. Jacobs et M. J.-C. Halleux, en qualité d'agents,

— pour le gouvernement hongrois, par M[me] K. Szíjjártó ainsi que par MM. M. Fehér et G. Koós, en qualité d'agents,

— pour la Commission européenne, par M[me] C. Soulay et M. W. Roels, en qualité d'agents,

vu la décision prise, l'avocat général entendu, de juger l'affaire sans conclusions,

* Langue de procédure: le français.

rend le présent

Arrêt

1 Les demandes de décision préjudicielle portent sur l'interprétation des articles 6, paragraphe 2, premier alinéa, sous a), et 13, B, sous b), de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires - Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme (JO L 145, p. 1), telle que modifiée par la directive 95/7/CE du Conseil, du 10 avril 1995 (JO L 102, p. 18, ci-après la «sixième directive»).

2 Ces demandes ont été présentées dans le cadre de deux litiges opposant l'État belge à, respectivement, Medicom SPRL (ci-après «Medicom») (affaire C-210/11) et à Maison Patrice Alard SPRL (ci-après «MPA») (affaire C-211/11), qui sont toutes deux des sociétés de droit belge, au sujet de la déduction de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA») payée en amont concernant des biens immobiliers utilisés, en partie, pour les besoins privés des gérants de ces sociétés.

Le cadre juridique

Le droit de l'Union

3 L'article 6, paragraphe 2, premier alinéa, de la sixième directive prévoit:

«Sont assimilées à des prestations de services effectuées à titre onéreux:

a) l'utilisation d'un bien affecté à l'entreprise pour les besoins privés de l'assujetti ou pour ceux de son personnel ou, plus généralement, à des fins étrangères à son entreprise, lorsque ce bien a ouvert droit à déduction complète ou partielle de la [TVA];

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

4 L'article 11, A, paragraphe 1, de la sixième directive dispose:

«La base d'imposition est constituée:

a) pour les livraisons de biens et les prestations de services autres que celles visées sous b), c) et d), par tout ce qui constitue la contrepartie obtenue ou à obtenir par le fournisseur ou le prestataire pour ces opérations de la part de l'acheteur, du preneur ou d'un tiers, y compris les subventions directement liées au prix de ces opérations;

b) pour les opérations visées à l'article 5 paragraphes 6 et 7, par le prix d'achat des biens ou de biens similaires ou, à défaut de prix d'achat, par le prix de revient, déterminés au moment où s'effectuent ces opérations;

c) 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;

[…]»

5 Aux termes de l'article 13, B, premier alinéa, sous b), de la sixième directive, les États membres exonèrent «l'affermage et la location de biens immeubles».

6 L'article 17, paragraphe 2, de la sixième directive, dans sa version résultant de l'article 28 septies de celle-ci, dispose:

«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;

[...]»

Le droit belge

7 L'article 19, paragraphe 1, du code de la taxe sur la valeur ajoutée, dans la version applicable aux litiges au principal (ci-après le «code de la TVA»), prévoit:

«Est assimilée à une prestation de service 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 l'activité économique de l'assujetti, lorsque ce bien a ouvert droit à une déduction complète ou partielle de la taxe.»

8 Aux termes de l'article 44, paragraphe 3, point 2, du même code, sont exonérés de la TVA «l'affermage, la location et la cession de bail des biens immeubles par nature, de même que l'utilisation de tels biens dans les conditions de l'article 19, paragraphe 1».

9 L'article 1er de l'arrêté royal nº 3, du 10 décembre 1969, relatif aux déductions pour l'application de la taxe sur la valeur ajoutée (*Moniteur belge* du 12 décembre 1969, p. 9), dispose:

«§ 1er . Sous réserve de l'application de l'article 45, §§ 1er bis, 2 et 3, du code de la [TVA], l'assujetti opère, dans les conditions prévues par les articles 2 et 4 du présent arrêté, la déduction des taxes grevant les biens et les services qu'il destine à la réalisation d'opérations visées par l'article 45, § 1er, 1° à 5°, du code.

Lorsque l'assujetti effectue, dans l'exercice de son activité économique, d'autres opérations qui ne permettent pas la déduction, il se conforme, pour la détermination des déductions, aux dispositions des articles 46 et 48 du code [de la TVA] et 12 à 21 du présent arrêté.

§ 2. Ne sont en aucun cas déductibles les taxes grevant les biens et les services qu'un assujetti destine à un usage privé ou à des fins autres que celles qui relèvent de son activité économique.

Lorsqu'un bien ou un service est destiné à être affecté partiellement à de telles fins, la déduction est exclue dans la mesure de cette affectation. Cette mesure est déterminée par l'assujetti sous le contrôle de l'administration.»

Les litiges au principal et les questions préjudicielles

L'affaire C-210/11

10 S'agissant de l'affaire C-210/11, il ressort de la décision de renvoi que Medicom est une société dotée de la personnalité juridique et assujettie à la TVA pour une activité d'étude, d'organisation et de conseil en matière de dactylographie, de traduction et d'édition de rapports médicaux pour des firmes pharmaceutiques ainsi que pour l'exploitation d'une pension pour chevaux. Cette société a fait

construire un immeuble où elle exerce son activité et où, par ailleurs, ses gérants résident avec leur famille sans acquitter de loyer. Dans ses déclarations de TVA, Medicom a procédé à la déduction intégrale de la TVA relative aux frais de construction de cet immeuble.

11 Dans son procès-verbal du 3 septembre 1997, l'administration fiscale compétente a constaté que cet immeuble était utilisé à raison de 50 % pour les besoins privés des gérants de Medicom et qu'«un avantage en nature [était] réclamé» à ceux-ci pour cette jouissance. Considérant que seule la moitié de la TVA grevant la construction dudit immeuble pouvait être déduite, elle a fait signifier à Medicom une contrainte tendant au paiement de la TVA indûment déduite dans la déclaration afférente au deuxième trimestre de l'année 1997.

12 Par la suite, les gérants de Medicom ont reconnu que, au cours des exercices d'imposition 1997 et 1998, ils avaient utilisé les deux tiers de l'immeuble en question pour des besoins privés. Dans ces conditions, l'administration fiscale compétente a rejeté, le 16 novembre 2000, la demande de déduction de la TVA portant sur l'année 1996 et a fait signifier, le 15 janvier 2001, une nouvelle contrainte à Medicom.

13 Le recours introduit par Medicom à l'encontre desdites contraintes ayant été rejeté en première instance, cette dernière a porté l'affaire devant la cour d'appel de Liège. Cette juridiction, par un arrêt du 24 mars 2006, a annulé les contraintes litigieuses en appliquant, au litige dont elle était saisie, l'interprétation de la sixième directive retenue par la Cour dans son arrêt du 8 mai 2003, Seeling (C-269/00, Rec. p. I-4101).

L'affaire C-211/11

14 En ce qui concerne l'affaire C-211/11, il ressort de la décision de renvoi que MPA est une société dotée de la personnalité juridique et assujettie à la TVA pour une activité de traiteur et d'organisateur de réceptions. En 1991, elle a fait construire un immeuble dans lequel elle exerçait son activité et où, par ailleurs, son gérant résidait avec sa famille sans acquitter de loyer. Dans ses déclarations de TVA, MPA a procédé à la déduction intégrale de la TVA relative aux frais de construction et d'aménagement de cet immeuble.

15 Considérant que la TVA ne pouvait être déduite que partiellement, puisqu'une partie de l'immeuble était affectée au logement du gérant, l'administration fiscale compétente a, le 6 novembre 1995, décerné une contrainte à l'endroit de MPA.

16 La juridiction de première instance, saisie par MPA d'un recours en annulation dirigé contre ladite contrainte, a fait droit à celui-ci. L'appel interjeté par l'administration fiscale compétente à l'encontre du jugement de première instance a été rejeté par la cour d'appel de Bruxelles, par un arrêt du 4 janvier 2006, au motif, notamment, que la mise à disposition gratuite de la partie de l'immeuble utilisée à des fins d'habitation par le gérant est intervenue dans l'intérêt prédominant de l'exploitation économique taxable exercée dans cet immeuble par l'assujetti, de sorte que cette partie de l'immeuble peut être considérée comme un bien d'investissement dont la construction, l'entretien, la réparation et l'amélioration ouvrent droit à déduction de la TVA.

17 Dans les deux litiges, l'administration fiscale compétente s'est pourvue en cassation en faisant valoir, notamment, tout d'abord, que l'arrêt Seeling, précité, n'est pas transposable à des situations telles que celles ayant donné lieu à ces litiges. Ensuite, la mise à disposition d'une partie d'un immeuble pour les besoins privés d'un gérant de société s'analyserait, au titre de l'impôt sur le revenu, comme un avantage en nature, de sorte qu'il ne saurait être considéré qu'il s'agit d'une mise à disposition «gratuite» ou d'une situation dans laquelle il y a «absence de loyer». Enfin, le lien direct et immédiat qui doit exister, en application de l'article 17, paragraphes 2 et 5, de la sixième directive, entre une opération en amont et une opération taxée en aval pour que le droit à déduction soit ouvert ne serait pas

fonction du but poursuivi par l'assujetti et ferait, en l'occurrence, défaut. Au demeurant, il appartiendrait à l'assujetti de démontrer l'existence de son droit à déduction. Or, cette preuve n'aurait pas été rapportée.

18 Dans ces conditions, la Cour de cassation a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes, lesquelles sont rédigées en des termes identiques dans les deux affaires C-210/11 et C-211/11:

«1) Les articles 6, [paragraphe 2, premier alinéa,] sous a), et 13, B, sous b), de la [sixième directive] doivent-il être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à ce que soit traitée comme une prestation de services exonérée, en tant qu'affermage ou location d'un bien immeuble au sens dudit article 13, B, sous b), l'utilisation, pour les besoins privés des gérants, administrateurs ou associés et de leur famille d'une société assujettie dotée de la personnalité juridique, de tout ou partie d'un immeuble faisant partie du patrimoine de cette société et ainsi affecté dans sa totalité à son entreprise, dans le cas où aucun loyer payable en argent n'est stipulé en contrepartie de cette utilisation, mais où celle-ci s'analyse en un avantage en nature imposé comme tel dans le cadre de l'impôt sur les revenus auquel les gérants sont soumis, cette utilisation étant de ce fait considérée fiscalement comme la contrepartie d'une fraction de la prestation de travail effectuée par les gérants, administrateurs ou associés?

2) Ces dispositions doivent-elles être interprétées en ce sens que [cette] exonération s'applique dans ladite hypothèse lorsque la société ne prouve pas l'existence d'un lien nécessaire entre l'exploitation de l'entreprise et la mise de tout ou partie de l'immeuble à la disposition des gérants, administrateurs ou associés et, dans ce cas, l'existence d'un lien indirect est-elle suffisante?»

19 Par ordonnance du président de la Cour du 28 juin 2011, les affaires C-210/11 et C-211/11 ont été jointes aux fins de la procédure écrite et orale ainsi que de l'arrêt.

Sur les questions préjudicielles

Sur la première question

20 Par sa première question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si les articles 6, paragraphe 2, premier alinéa, sous a), et 13, B, sous b), de la sixième directive doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à ce que la mise à disposition d'une partie d'un bien immeuble, appartenant à une personne morale, pour les besoins privés du gérant de celle-ci, sans que soit prévu à la charge des bénéficiaires, à titre de contrepartie de l'utilisation de cet immeuble, un loyer payable en espèces, constitue une location d'immeuble exonérée au sens de cette directive et si le fait qu'une telle mise à disposition est considérée, au regard de la réglementation nationale relative à l'impôt sur le revenu, comme un avantage en nature découlant de l'exécution par ses bénéficiaires de leur mission statutaire ou de leur contrat d'emploi est susceptible d'avoir une incidence à cet égard.

21 En vue de répondre à cette question, il convient de rappeler qu'il ressort d'une jurisprudence constante de la Cour qu'un assujetti a la possibilité de choisir, aux fins de l'application de la sixième directive, d'intégrer ou non à son entreprise la partie d'un bien qui est affectée à son usage privé (voir, notamment, arrêts du 4 octobre 1995, Armbrecht, C-291/92, Rec. p. I-2775, point 20, et Seeling, précité, point 40).

22 Si l'assujetti choisit de traiter des biens d'investissement utilisés à la fois à des fins professionnelles et à des fins privées comme des biens d'entreprise, la TVA due en amont sur l'acquisition de ces biens est en principe intégralement et immédiatement déductible (voir, notamment, arrêts du 11 juillet 1991, Lennartz, C-97/90, Rec. p. I-3795, point 26, et Seeling, précité, point 41).

23 Il résulte des articles 6, paragraphe 2, premier alinéa, sous a), et 11, A, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive que, lorsqu'un bien affecté à l'entreprise a ouvert droit à une déduction complète ou partielle de la TVA acquittée en amont, son utilisation pour les besoins privés de l'assujetti ou de son personnel ou à des fins étrangères à son entreprise est assimilée à une prestation de services effectuée à titre onéreux et taxée sur la base du montant des dépenses engagées pour l'exécution de ladite prestation de services (voir, en ce sens, arrêts précités Lennartz, point 26, et Seeling, point 42).

24 Dès lors, 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 ou pour ceux de son personnel a, d'une part, le droit de déduire la TVA acquittée en amont sur la totalité des frais de construction dudit bâtiment et, d'autre part, l'obligation corrélative de payer la TVA sur le montant des dépenses engagées pour l'exécution de cette utilisation privée.

25 En ce qui concerne l'application cumulée des articles 6, paragraphe 2, premier alinéa, sous a) et 13, B, sous b), de la sixième directive dans le cas d'une utilisation pour les besoins privés de l'assujetti ou pour ceux de son personnel d'une partie d'un bâtiment affecté dans sa totalité à son entreprise, la Cour a jugé que ces dispositions s'opposent à une réglementation nationale qui, alors même que les caractéristiques d'un affermage ou d'une location de bien immeuble au sens de cet article 13, B, sous b), ne sont pas remplies, traite comme une prestation de services exonérée de la TVA au titre de cette dernière disposition l'utilisation, pour les besoins privés du personnel d'un assujetti qui est une personne morale, d'une partie d'un bâtiment construit ou détenu en vertu d'un droit réel immobilier par cet assujetti, lorsque ce bien a ouvert le droit à la déduction de la taxe acquittée en amont (voir, en ce sens, arrêts Seeling, précité, point 56, et du 29 mars 2012, BLM, C-436/10, point 31).

26 Partant, pour qu'il y ait location d'un bien immeuble au sens de l'article 13, B, sous b), de la sixième directive, il faut que toutes les conditions caractérisant cette opération soient remplies, à savoir que le propriétaire d'un bien immeuble ait cédé au locataire, contre un loyer et pour une durée convenue, le droit d'occuper son bien et d'en exclure d'autres personnes (arrêts du 9 octobre 2001, Mirror Group, C-409/98, Rec. p. I-7175, point 31, et Cantor Fitzgerald International, C-108/99, Rec. p. I-7257, point 21, ainsi que Seeling, précité, point 49).

27 En effet, l'article 13, B, sous b), de la sixième directive constitue une dérogation au principe général selon lequel la TVA est perçue sur chaque prestation de services effectuée à titre onéreux par un assujetti et ses termes sont donc d'interprétation stricte. En l'absence de l'une des conditions énoncées au point précédent, cette disposition ne saurait être appliquée par analogie au motif que l'utilisation privative à des fins d'habitation d'un bien immeuble attribué à une entreprise s'apparente le plus, sous l'angle de la consommation finale, à une location au sens de cette disposition (voir, en ce sens, arrêt Seeling, précité, points 44 et 45).

28 S'agissant plus particulièrement de la condition relative au paiement d'un loyer, et sans remettre en cause la jurisprudence selon laquelle la notion de «prestation de services [...] effectuées à titre onéreux», au sens de l'article 2, point 1, de la sixième directive, suppose l'existence d'un lien direct entre le service rendu et la contre-valeur reçue (voir, notamment, arrêt du 29 juillet 2010, Astra Zeneca UK, C-40/09, Rec. p. I-7505, point 27), il suffit de constater que l'absence d'un tel paiement ne saurait être compensée par la circonstance que, au titre de l'impôt sur le revenu, cette utilisation privative d'un bien immeuble affecté à l'entreprise est considérée comme constituant un avantage en nature quantifiable et donc, en quelque sorte, comme une fraction de la rémunération à laquelle le bénéficiaire aurait renoncé en contrepartie de la mise à disposition du bien immeuble en question.

29 En effet, tout d'abord, ainsi que la Cour l'a déjà jugé au point 45 de son arrêt Seeling, précité, l'article 13, B, sous b), de la sixième directive ne saurait être appliqué par analogie en assimilant, ainsi que le propose le gouvernement belge, l'avantage en nature, évalué pour le calcul de l'impôt sur le revenu dû, à un loyer.

30 Ensuite, des situations telles que celles en cause au principal ne sauraient être comparées, contrairement à ce que fait valoir le gouvernement belge, aux faits en cause dans l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt Astra Zeneca UK, précité. En effet, ainsi qu'il ressort des points 29 à 31 de celui-ci, il était établi que, dans cette affaire, il existait un lien direct entre la fourniture des bons d'achat en cause par Astra Zeneca Ltd à ses employés et la part précise de la rémunération en espèces à laquelle ces derniers devaient expressément renoncer en contrepartie de cette fourniture. Or, dans les affaires au principal, il ne semble ni établi que les gérants subissent une diminution de salaire d'une valeur correspondant à la mise à disposition de l'immeuble en question ni certain qu'une fraction du travail effectué par lesdits gérants puisse être considérée comme constituant une contrepartie de la mise à disposition de l'immeuble (voir, par analogie, arrêt du 16 octobre 1997, Fillibeck, C-258/95, Rec. p. I-5577, points 15 et 16).

31 Enfin, il ressort du point 15 de l'arrêt BLM, précité, que la Cour avait connaissance du fait que, en application de la législation nationale en cause dans l'affaire ayant donné lieu à cet arrêt, qui était d'ailleurs identique à celle en cause dans les affaires au principal, l'utilisation privative à des fins d'habitation d'un bien immeuble mis à disposition d'un administrateur de la société BLM SA, sans que soit exigé le paiement d'un loyer en espèces par ce dernier, était assimilée, au titre de l'impôt des personnes physiques, à un avantage en nature, calculé forfaitairement. Or, cette assimilation, qui n'a pas été reprise aux points 23 à 30 dudit arrêt, n'a manifestement pas eu d'incidence sur l'interprétation retenue par la Cour.

32 Une telle interprétation ne saurait être remise en cause par le fait que la Cour a jugé, au point 32 de son arrêt BLM, précité, qu'il appartenait à la juridiction de renvoi d'apprécier si, dans une situation telle que celle en cause dans l'affaire ayant donné lieu à cet arrêt, il pouvait être considéré qu'il existait une location d'un bien immeuble au sens de l'article 13, B, sous b), de la sixième directive.

33 En effet, il est constant qu'il appartient aux juridictions nationales, seules compétentes pour apprécier les faits, de déterminer, eu égard aux circonstances propres à chaque cas d'espèce, les caractéristiques essentielles de l'opération en question afin de procéder à sa qualification au regard de la sixième directive (voir, en ce sens, arrêt du 27 octobre 2011, Inter-Mark Group, C-530/09, Rec. p. I-10675, point 32). Dans la mesure où il n'incombait donc pas à la Cour de trancher le litige au principal, cette dernière a laissé à la juridiction de renvoi le soin de le faire, en tenant compte de la circonstance qu'il n'était pas exclu qu'il puisse exister des éléments de preuve autres que ceux contenus dans le dossier soumis à la Cour, susceptibles de démontrer que toutes les caractéristiques d'une location au sens de l'article 13, B, sous b), de la sixième directive étaient réunies en l'espèce.

34 Eu égard à ces considérations, il convient de répondre à la première question que les articles 6, paragraphe 2, premier alinéa, sous a), et 13, B, sous b), de la sixième directive doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à ce que la mise à disposition d'une partie d'un bien immeuble, appartenant à une personne morale, pour les besoins privés du gérant de celle-ci, sans que soit prévu à la charge des bénéficiaires, à titre de contrepartie de l'utilisation de cet immeuble, un loyer payable en espèces, constitue une location d'immeuble exonérée au sens de cette directive et le fait qu'une telle mise à disposition est considérée, au regard de la réglementation nationale relative à l'impôt sur le revenu, comme un avantage en nature découlant de l'exécution par ses bénéficiaires de leur mission statutaire ou de leur contrat d'emploi n'a pas d'incidence à cet égard.

Sur la seconde question

35 Par sa seconde question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si les articles 6, paragraphe 2, premier alinéa, sous a), et 13, B, sous b), de la sixième directive doivent être interprétés en ce sens que, dans des situations telles que celles en cause au principal, la circonstance que la mise de tout ou partie de l'immeuble entièrement affecté à l'entreprise à disposition des gérants, des administrateurs ou des associés de celle-ci a ou non un lien direct avec l'exploitation de l'entreprise est pertinente pour déterminer si cette mise à disposition relève de l'exonération prévue à la seconde de ces dispositions.

36 À cet égard, il convient de rappeler qu'il ressort de la jurisprudence de la Cour que c'est l'acquisition d'un bien par un assujetti agissant en tant que tel qui détermine l'application du système de la TVA et, partant, du mécanisme de déduction. L'utilisation qui est faite d'un bien, ou qui est envisagée pour celui-ci, ne détermine que l'étendue de la déduction initiale à laquelle l'assujetti a droit en vertu de l'article 17 de la sixième directive et l'étendue des éventuelles régularisations au cours des périodes suivantes (arrêt Lennartz, précité, point 15). En revanche, lorsqu'un assujetti acquiert un bien exclusivement pour des besoins privés, il agit à titre privé et non pas en tant qu'assujetti au sens de cette directive (arrêt du 6 mai 1992, de Jong, C-20/91, Rec. p. I-2847, point 17).

37 En outre, ainsi qu'il résulte de la jurisprudence citée aux points 21 à 24 du présent arrêt, 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, l'obligation corrélative de payer la TVA sur le montant des dépenses engagées pour l'exécution de ladite utilisation.

38 Contrairement à ce que semble faire valoir le gouvernement belge, dans une telle situation, l'assujetti n'a pas l'obligation de prouver que la mise à la disposition de ses gérants, administrateurs ou associés de tout ou partie de l'immeuble entièrement affecté à l'entreprise est effectuée «pour les besoins de ses opérations taxées», au sens de l'article 17, paragraphe 2, de la sixième directive.

39 En effet, dès lors qu'un assujetti a choisi d'affecter la totalité de l'immeuble à son entreprise, il peut, ainsi qu'il ressort de l'article 6, paragraphe 2, sous b), de la sixième directive, l'utiliser à des fins étrangères à son entreprise et ne saurait être contraint d'établir que cette utilisation est effectuée pour les besoins de ses opérations taxées. L'assujetti ne doit donc pas prouver l'existence d'un lien direct et immédiat entre l'utilisation à des fins privatives de l'immeuble en question et ses activités économiques taxables.

40 Il s'ensuit qu'il y a lieu de répondre à la seconde question que les articles 6, paragraphe 2, premier alinéa, sous a), et 13, B, sous b), de la sixième directive doivent être interprétés en ce sens que, dans des situations telles que celles en cause au principal, la circonstance que la mise de tout ou partie de l'immeuble entièrement affecté à l'entreprise à disposition des gérants, des administrateurs ou des associés de celle-ci a ou non un lien direct avec l'exploitation de l'entreprise est dépourvue de pertinence pour déterminer si cette mise à disposition relève de l'exonération prévue à la seconde de ces dispositions.

Sur les dépens

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

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

1) **Les articles 6, paragraphe 2, premier alinéa, sous a), et 13, B, sous b), 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, doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à ce que la mise à disposition d'une partie d'un bien immeuble, appartenant à une personne morale, pour les besoins privés du gérant de celle-ci, sans que soit prévu à la charge des bénéficiaires, à titre de contrepartie de l'utilisation de cet immeuble, un loyer payable en espèces, constitue une location d'immeuble exonérée au sens de cette directive et le fait qu'une telle mise à disposition est considérée, au regard de la réglementation nationale relative à l'impôt sur le revenu, comme un avantage en nature découlant de l'exécution par ses bénéficiaires de leur mission statutaire ou de leur contrat d'emploi n'a pas d'incidence à cet égard.**

2) **Les articles 6, paragraphe 2, premier alinéa, sous a), et 13, B, sous b), de la sixième directive 77/388, telle que modifiée par la directive 95/7, doivent être interprétés en ce sens que, dans des situations telles que celles en cause au principal, la circonstance que la mise de tout ou partie de l'immeuble entièrement affecté à l'entreprise à disposition des gérants, des administrateurs ou des associés de celle-ci a ou non un lien direct avec l'exploitation de l'entreprise est dépourvue de pertinence pour déterminer si cette mise à disposition relève de l'exonération prévue à la seconde de ces dispositions.**

Signatures