CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL
M. F. G. JACOBS
présentées le 2 mars 1989 *

Monsieur le Président,
Messieurs les Juges,

1. Dans la présente affaire, la Cour est saisie d'une demande de décision à titre préjudiciel sur l'interprétation de la sixième directive en matière de TVA [sixième directive du Conseil (77/388/CEE), 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]. Elle a trait au régime fiscal d'une voiture d'entreprise dans la mesure où le chef d'entreprise l'a utilisée pour ses besoins privés. La difficulté en l'occurrence résulte du fait que le véhicule a été acheté d'occasion à un particulier non assujetti à la TVA.

2. L'article 2 de la sixième directive en matière de TVA dispose:

« Sont soumises à la taxe sur la valeur ajoutée:

1. les livraisons de biens et les prestations de services, effectuées à titre onéreux à l'intérieur du pays par un assujetti agissant en tant que tel;

2. les importations de biens. »

L'article 6 de la directive dispose, entre autres:

« 1. Est considérée comme 'prestation de services' toute opération qui ne constitue pas une livraison d'un bien au sens de l'article 5.

...

2. 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 une déduction complète ou partielle de la taxe sur la valeur ajoutée;

b) ...

Les États membres ont la faculté de déroger aux dispositions de ce paragraphe à condition que cette dérogation ne conduise pas à des distorsions de concurrence. »

3. Aux termes de l'article 11, partie A, paragraphe 1, sous c), de la directive précitée qui définit la base d'imposition, « (la) base d'imposition est constituée: ..., pour les

* Langue originale: l'anglais.

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 ».

4. Dans le cas de la République fédérale d'Allemagne, la sixième directive devait être mise en application au plus tard le 1er janvier 1979 (article 1er, tel qu'il a été modifié par la directive 78/583/CEE; JO 1978, L 194, p. 16).

5. L'article 1er, paragraphe 1, point 2, sous b), de la loi allemande de 1980 sur la taxe sur le chiffre d'affaires (« Umsatzsteuergesetz ») dispose, sous le titre « Opérations imposables »: « Sont soumises à la taxe sur le chiffre d'affaires les opérations suivantes: ... la consommation propre sur le territoire soumis à la taxe. Il a consommation propre lorsqu'un entrepreneur ... effectue dans le cadre de son entreprise d'autres prestations du type désigné à l'article 3, paragraphe 9, à des fins étrangères à l'entreprise. » L'article 3, paragraphe 9, dispose, sous le titre « Livraisons, autres prestations »: « constituent d'autres prestations, des prestations qui ne sont pas des livraisons ».

6. On peut relever que les dispositions de l'article 1er, paragraphe 1, point 2, sous b), de la loi allemande sont, en substance, similaires à celles de l'article 6, paragraphe 2, sous a), de la directive, hormis une exception: la directive subordonne l'assujettissement à la taxe à la condition que la TVA des biens en question soit déductible, alors que la loi allemande ne pose pas cette condition.

7. Me Heinz Kühne, demandeur au principal, exerce la profession d'avocat. Il a acheté une voiture d'occasion à un particulier qui n'était pas assujetti à la TVA. Le véhicule a été utilisé, en partie, pour les besoins de son entreprise et, en partie, pour ses besoins privés. Le Finanzamt (bureau des contributions) München III, partie défenderesse au principal, a inclus dans le calcul de la taxe sur le chiffre d'affaires de l'étude de Me Kühne, pour l'exercice 1981, l'utilisation privée de la voiture d'entreprise. Me Kühne a introduit contre l'avis d'imposition une réclamation qui a abouti dans la mesure où le Finanzamt a réduit l'évaluation de la part de l'utilisation privée du véhicule d'entreprise de 40 à 25 % du montant total de la dépense afférente au véhicule et a réduit, en conséquence, la taxe sur le chiffre d'affaires. La réclamation ayant été rejetée au surplus, le demandeur au principal a formé un recours. Il a fait valoir que seuls les frais d'exploitation du véhicule et non l'amortissement devaient être pris en considération aux fins de l'imposition de l'utilisation privée, parce que le véhicule avait été acheté à un particulier qui ne pouvait pas délivrer au demandeur une facture sur la base de laquelle il aurait été possible de déduire la taxe en amont. Dans la mesure où l'amortissement proportionnel à l'utilisation privée serait de nouveau soumis à la taxe sur le chiffre d'affaires par le biais d'une taxation de la consommation privée, il y aurait double perception de la taxe sur le chiffre d'affaires, ce qui serait contraire au système.

8. Aux fins de la solution du litige au principal, le Finanzgericht (juridiction compétente en matière de contentieux de fiscal) de Munich a déféré à la Cour, à titre préjudiciel, une série de questions, par ordonnance du 9 décembre 1987 enregistrée au greffe de la Cour le 16 février 1988. Ces questions sont les suivantes:

« I — Comment l'article 6, paragraphe 2, de la sixième directive en matière de TVA doit-il être interprété?

1) La proposition conditionnelle 'lorsque ce bien a ouvert droit à une déduction complète ou partielle de la taxe sur la valeur ajoutée':

   a) exclut-elle l'imposition de la consommation privée uniquement dans les cas où la taxe en amont n'est pas déductible en raison d'une utilisation exonérée du bien dans l'entreprise (article 15, paragraphe 2, de l'Umsatzsteuergesetz), ou en raison d'une utilisation autre que pour les besoins des opérations taxées de l'exploitant (article 17, paragraphe 2, de la sixième directive en matière de TVA), ou

   b) l'exclut-elle également lorsque la taxe en amont n'a pas pu être déduite pour d'autres motifs, par exemple en raison de l'achat à une personne qui n'a pas la qualité d'exploitant?

En cas de réponse affirmative à la question 1, sous b):

2) un bien a-t-il ouvert droit à une déduction partielle de la taxe sur la valeur ajoutée au sens de l'article 6, paragraphe 2, première phrase, sous a), lorsque l'assujetti, bien qu'il n'ait pas pu déduire la taxe sur la valeur ajoutée pour la livraison du bien dont il a été preneur, a cependant pu déduire la taxe sur la valeur ajoutée pour les prestations ou livraisons qu'il a demandées et obtenues auprès d'autres exploitants aux fins de l'entretien (réparations, services d'entretien, etc.) ou de l'utilisation (carburants, lubrifiants, etc.) du bien?

3) En cas de réponse négative à la question 2:

   a) en vertu de l'article 6, paragraphe 2, deuxième phrase, les États membres ont-ils la faculté de déroger aux dispositions considérées uniquement en renonçant entièrement ou partiellement à l'imposition de l'utilisation de biens au sens de la première phrase, sous a), ou

   b) ont-ils également la faculté d'imposer cette utilisation indépendamment du point de savoir si le bien utilisé a ouvert droit à une déduction complète ou partielle de la taxe sur la valeur ajoutée?

II — En cas de réponse affirmative à la question 3, sous a):

1) le législateur allemand a-t-il incorrectement transposé en droit interne la sixième directive en matière de TVA dans la mesure où, en vertu de l'article 1er, paragraphe 1, point 2, sous b), de l'Umsatzsteuergesetz de 1980, il soumet à la taxe sur la valeur ajoutée l'utilisation d'un bien affecté à l'entreprise même lorsque ce bien n'a ouvert droit ni à une déduction complète ni à une déduction partielle de la taxe sur la valeur ajoutée?

En cas de réponse affirmative à la question 1:

2) un assujetti peut-il invoquer devant les juridictions de la République fédérale d'Allemagne compétentes en matière de contentieux fiscal les dispositions de l'article 6, paragraphe 2, première phrase, sous a), de la sixième directive en

matière de TVA, telle qu'interprétée par la Cour?

III — En cas de réponse affirmative aux questions I, 1, sous a), 2 ou 3, sous b), ou en cas de réponse négative aux questions II, 1 ou 2:

comment l'article 11, partie A, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive en matière de TVA doit-il être interprété? Les dépenses incluent-elles tous les frais exposés par l'assujetti pour la prestation de services ou uniquement les rémunérations qu'il a versées — le cas échéant au prorata — pour les livraisons et les prestations, dans la mesure où celles-ci ont ouvert droit à la déduction de la taxe sur la valeur ajoutée?

9. Des observations écrites ont été présentées par la Commission à l'appui de la position du contribuable et par le gouvernement portugais à l'appui de la position de l'administration fiscale. L'argumentation de la Commission est centrée sur l'idée que l'imposition d'une prestation qui est déjà grevée d'une part résiduelle de taxe non déduite à un stade de commercialisation antérieur entraîne une double imposition qui est incompatible avec le système de la TVA. Tel peut être le cas lorsque, comme en l'espèce, des biens sont sortis du circuit commercial lors de leur acquisition par un non-assujetti et ont été ensuite réintroduits dans ce circuit après avoir été achetés d'occasion par un assujetti qui doit acquitter la taxe en aval sans avoir, toutefois, la possibilité de déduire la taxe en amont qui grève la prestation. La Commission soutient qu'une législation nationale qui donne lieu à une double imposition est incompatible avec la sixième directive.

10. Le gouvernement portugais fait valoir, en revanche, que la sixième directive établit une règle fondamentale selon laquelle il ne saurait y avoir de déduction lorsqu'il n'existe pas d'opération imposable, comme c'est le cas lorsque les biens sont achetés à un non-assujetti. L'argumentation est fondée, en substance, sur l'idée que la notion de déductibilité n'intervient pas dans ce cas et que cette interprétation aboutit, en réalité, à une « imposition déguisée » dans certains cas, bien que cela entraîne une double imposition contraire à l'esprit du système de la TVA. Ce système est celui instauré par la sixième directive, et spécialement son article 17, paragraphe 2, et la directive ne s'est pas préoccupée de l'imposition déguisée. Le fait qu'on ait estimé nécessaire de traiter le cas des biens d'occasion dans le cadre d'une directive distincte démontrerait que la règle fondamentale est bien celle qui a été énoncée. Le gouvernement de la République fédérale d'Allemagne, qui n'a pas présenté d'observations écrites devant la Cour, mais a été représenté à l'audience, partage explicitement le point de vue du gouvernement portugais et soutient que, bien qu'une imposition telle que celle considérée en l'espèce donne lieu à une double imposition, incompatible avec le système de la taxe sur la valeur ajoutée, il y a lieu de tolérer présentement cette double imposition parce que le système de la taxe sur la valeur ajoutée dans la Communauté n'est pas encore entièrement harmonisé.

11. Il convient de préciser, en premier lieu, que la charge litigieuse en l'espèce, bien qu'elle apparaisse en relation avec une voiture, frappe non pas des livraisons de biens, mais une prestation de services, sous la forme de l'utilisation d'une voiture d'entreprise à des fins étrangères à l'entreprise. L'expression « utilisation de la voiture » est une tournure commode pour faire référence à la nature de la prestation:

l'article 6, paragraphe 2, sous a), mentionne expressément l'« utilisation d'un bien ». En second lieu, il n'existe, en réalité, aucune opération à laquelle on puisse rattacher la charge: aucun bénéfice n'est réalisé par l'entreprise, aucune somme d'argent ne change de mains et aucune facture n'est établie. En vertu tant de la directive que de la loi allemande, il n'existe qu'une prestation de services par assimilation. Ainsi, la directive dispose, en son article 6, paragraphe 2, que les cas envisagés « sont assimilés à des prestations de services effectuées à titre onéreux ». La disposition assimilatrice énoncée par la directive vise à empêcher qu'un assujetti qui a déduit la taxe en amont grevant un bien puisse, de ce fait, offrir le bien hors taxe à un consommateur final. Conformément à l'exposé des motifs qui a accompagné la proposition de sixième directive (*Bulletin des Communautés européennes*, Supplément 11/73, p. 11), en vertu de cette disposition, la « taxe n'est exigée que si le bien utilisé a donné lieu à déduction de la taxe qui en a grevé l'acquisition, cela afin d'éviter une non-imposition ».

12. L'article 6, paragraphe 2, sous a), de la directive s'applique uniquement « lorsque ce bien a ouvert droit à une déduction complète ou partielle de la taxe sur la valeur ajoutée ». Lorsqu'un service tel que l'utilisation d'une voiture est rendu par un assujetti qui a acheté la voiture à un autre assujetti par les voies normales, la TVA est comprise dans le prix d'achat et peut être déduite par l'acheteur, la condition prévue à l'article 6, paragraphe 2, sous a), étant ainsi remplie. L'utilisation de la voiture sera donc assujettie à la taxe. La question se pose, cependant, de savoir si la condition est remplie alors que la taxe en amont n'est pas déductible parce que le bien en question a été acheté d'occasion à un non-assujetti. Tel est précisément le problème qui a été soulevé par la première question déférée à titre préjudiciel en l'espèce.

13. Selon nous, les termes la « taxe sur la valeur ajoutée », utilisés dans la phrase « lorsque ce bien a ouvert droit à une déduction complète ou partielle de la taxe sur la valeur ajoutée », désignent l'ensemble de la TVA qui s'est accumulée au cours des différents stades de commercialisation et qui est incorporée dans le prix du bien. Le terme « déduction » dans la phrase précitée doit être lu à la lumière des dispositions de la sixième directive relatives aux déductions, énoncées au titre XI (articles 17 à 20); il y a donc lieu de comprendre l'article 6, paragraphe 2, sous a), dans le sens suivant: « lorsque ce bien a ouvert droit à une déduction complète ou partielle de la taxe sur la valeur ajoutée conformément aux dispositions des articles 17 et 18 de la présente directive ». Ainsi que la Cour a dit pour droit dans l'affaire 268/83 (Rompelman/Minister van Financiën, Rec. 1985, p. 655, point 19 des motifs de l'arrêt), le « régime des déductions vise à soulager entièrement l'entrepreneur du poids de la TVA due ou acquittée dans le cadre de toutes ses activités économiques. Le système commun de taxe sur la valeur ajoutée garantit, par conséquent, la parfaite neutralité quant à la charge fiscale de toutes les activités économiques, quels que soient les buts ou les résultats de ces activités, à condition que lesdites activités soient elles-mêmes soumises à la TVA ». Il y a lieu de donner un juste poids à la proposition « lorsque ce bien a ouvert droit à une déduction complète ou partielle de la taxe sur la valeur ajoutée » inscrite à l'article 6, paragraphe 2, sous a), et de l'interpréter à la lumière de cet objectif; c'est pourquoi nous estimons qu'il convient de rejeter l'argument du gouvernement de la République fédérale d'Allemagne selon lequel la taxation ne dépend pas de l'existence ou de l'absence d'une déduction. Le gouvernement portugais soutient, si nous le comprenons bien, que, à partir du moment où un bien est revendu par un non-assujetti, la situation est tout à fait en dehors du champ d'application

de l'article 17, parce que l'opération, par définition, n'est pas une opération imposable et qu'en conséquence la condition de déductibilité prévue à l'article 6, paragraphe 2, sous a), n'est pas pertinente. Nous estimons qu'il convient de rejeter cet argument parce qu'une interprétation en ce sens imposerait à l'article 6 une limitation considérable que rien ne justifie dans le texte: les termes « déduction complète ou partielle » de l'article 6, paragraphe 2, sous a), ont un sens large et ne visent à exclure aucune catégorie d'opérations. A notre avis, les articles 17 et 18, correctement interprétés, doivent être appliqués et le problème consiste à savoir si l'opération en question (l'achat d'une voiture d'occasion à un non-assujetti) a ou non ouvert un droit à déduction en vertu de ces articles. Aux termes de l'article 17, paragraphe 2, l'assujetti est autorisé à déduire, entre autres, la taxe sur la valeur ajoutée acquittée pour les biens qui lui sont « livrés ... par un autre assujetti ». Toutefois, aucune déduction n'est prévue dans le cas des biens livrés par un non-assujetti, tels qu'une voiture achetée d'occasion à un particulier. En outre, aux fins d'exercer ce droit à déduction, l'assujetti doit, en vertu de l'article 18, paragraphe 1, sous a), détenir une facture établie conformément à l'article 22, paragraphe 3. La juridiction nationale a constaté que le contribuable en l'espèce n'était pas en mesure d'obtenir une telle facture pour la voiture en question. En conséquence, la TVA d'une voiture telle que celle visée en l'espèce n'est pas déductible.

14. Il s'ensuit, à notre avis, que la condition de déductibilité fixée à l'article 6, paragraphe 2, sous a), n'est pas satisfaite, de sorte que, en principe, l'utilisation privée d'une voiture telle que celle considérée en l'espèce ne relève pas des dispositions de l'article 6, paragraphe 2, sous a), l'assimilant à une prestation de services imposable. Ce résultat est conforme au but de l'article 6, paragraphe 2, sous a), qui consiste à éviter une non-imposition parce que le risque d'une non-imposition n'existe pas lorsque, comme en l'espèce, le bien en question supporte la charge de la TVA accumulée à des stades de commercialisation antérieurs et que l'assujetti n'a pas la possibilité de déduire cette TVA.

15. A la différence de biens plus simples, une voiture ne peut être utilisée qu'avec du carburant et des lubrifiants; elle doit également être régulièrement réparée et entretenue. En admettant que la TVA grevant le carburant, les lubrifiants, les réparations, l'entretien etc. pour la voiture soit déductible, l'autre question se pose donc de savoir si cela signifie que la TVA frappant la voiture elle-même peut faire l'objet d'une « déduction ... partielle » au sens de l'article 6, paragraphe 2, sous a), au point d'inclure l'utilisation de la voiture elle-même dans le champ d'application de la taxe conformément à cette disposition (question I, point 2).

16. Bien que l'ordonnance de renvoi ne le mentionne pas en tant que fait, il en ressort implicitement, et cela paraît de toute façon très vraisemblable, que les différents biens et services fournis en liaison avec l'exploitation de la voiture ont été obtenus, à la différence de la voiture elle-même, auprès d'assujettis qui étaient en mesure de délivrer des factures permettant de déduire la taxe en amont. Dans ce cas, la condition de « déduction complète ou partielle » de la TVA serait remplie en ce qui concerne ces opérations, de sorte que, même si l'utilisation de la voiture elle-même ne pouvait pas être soumise à la taxe, les biens et les services en rapport avec l'exploitation de la voiture seraient assujettis en application de l'article 6, paragraphe 2, sous a), à moins que ce ne soit en application de l'article 5, paragraphe 6, qui impose une charge fiscale

analogue à des livraisons de biens, sous réserve d'une condition identique quant à la déductibilité.

17. Dans la mesure où ces livraisons de biens et ces prestations de services doivent être imposées en application des articles 5, paragraphe 6, ou 6, paragraphe 2, sous a), la base d'imposition pour ce qui les concerne est régie par les dispositions de la directive, et notamment celles de l'article 11. Toutefois, le fait, sous réserve qu'il s'agisse bien d'un fait, qu'elles soient soumises à la taxe ne se confond pas avec le traitement fiscal de la voiture elle-même et ne suffit pas pour que l'utilisation privée de la voiture relève des dispositions de l'article 6, paragraphe 2, sous a).

18. Si la démarche précitée aboutit à ce que l'utilisation de la voiture elle-même n'est pas imposable en application de la directive et que la taxe n'est exigible que pour les livraisons de biens et les prestations de services pour lesquelles l'assujetti était en droit de déduire la taxe en amont, cela apporterait à la question de la taxation de l'utilisation privée une solution qui n'entraîne ni un cumul d'impositions au titre de la TVA ni une consommation finale qui n'a pas été taxée. Ce résultat serait donc en conformité totale avec le système.

19. La question se pose ensuite de savoir quel est l'effet de la deuxième phrase de l'article 6, paragraphe 2, selon lequel les « États membres ont la faculté de déroger aux dispositions de ce paragraphe à condition que cette dérogation ne conduise pas à des distorsions de concurrence » (tel est l'objet de la question I, point 3). La juridiction de renvoi a émis certains doutes quant au point de savoir si cette disposition laisse au législateur de l'État membre concerné la faculté d'accorder des dérogations uniquement en renonçant entièrement ou partiellement à l'imposition de l'utilisation de biens au sens de l'article 6, paragraphe 2, sous a), ou si elle autorise des dérogations au détriment de l'assujetti en ce sens qu'elle permettrait d'imposer cette utilisation indépendamment du point de savoir si ces biens ont ouvert droit à une déduction complète ou partielle de la taxe sur la valeur ajoutée.

20. A notre avis, puisqu'il s'agit d'une dérogation, la deuxième phrase de l'article 6, paragraphe 2, est d'interprétation stricte, et l'objectif d'harmonisation de la directive exige que les possibilités de dérogation reconnues aux États membres soient comprises de manière restrictive (voir affaire 249/84, Profant, Rec. 1985, p. 3237, 3257 à 3258, point 25 des motifs de l'arrêt). Parmi les deux interprétations possibles évoquées par la juridiction nationale, il conviendrait donc de choisir la plus stricte, à savoir que les États membres ont la faculté de déroger aux dispositions considérées uniquement en renonçant à l'imposition de l'utilisation de biens au sens de l'article 6, paragraphe 2, sous a).

21. Même si la deuxième phrase de l'article 6, paragraphe 2, était interprétée en ce sens qu'elle autorise les États membres à imposer l'utilisation en application de l'article 6, paragraphe 2, sous a), indépendamment du point de savoir si le bien utilisé a ouvert droit à une déduction complète ou partielle de la taxe sur la valeur ajoutée, cette autorisation resterait soumise à la condition que cette imposition ne « conduise pas à des distorsions de concurrence ». A cet égard, la

Cour a dit pour droit (dans l'affaire 16/84, Commission/Pays-Bas, Rec. 1985, p. 2355, p. 2371, point 18 des motifs de l'arrêt, et dans l'affaire 17/84, Commission/Irlande, Rec. 1985, p. 2375, p. 2380, point 14 des motifs de l'arrêt): « Les biens d'occasion qui sont réintroduits dans le circuit commercial sont ... taxés une nouvelle fois, alors que les biens d'occasion qui passent directement d'un consommateur à l'autre restent uniquement grevés de la taxe imposée à l'occasion de la première vente à un consommateur non assujetti. Notamment, en cas de taux de TVA élevé, cette différence de traitement a pour effet de fausser la concurrence entre les ventes directes d'un consommateur à l'autre et les transactions qui passent par le circuit commercial normal, et elle défavorise ainsi les secteurs du commerce pour lesquels les transactions relatives aux biens d'occasion sont d'une importance certaine, tels que, notamment, le commerce des automobiles. » Selon cette conception de la notion de distorsion de concurrence, il apparaît qu'un État membre fausserait la concurrence s'il dérogeait à la condition de déductibilité fixée à l'article 6, paragraphe 2, sous a), en imposant une charge fiscale en ce qui concerne des biens d'occasion pour lesquels la taxe sur la valeur ajoutée n'était pas déductible. En conséquence, nous considérons que la condition formulée dans la deuxième phrase de l'article 6 empêcherait les États membres de soumettre à la TVA l'utilisation d'un bien au sens de l'article 6, paragraphe 2, sous a), dans le cas où ce bien a été acheté d'occasion à un non-assujetti.

22. Dans le domaine des biens d'occasion, il convient de prendre également en considération l'effet de l'article 32, bien que la juridiction nationale ne s'en soit pas préoccupée. Il semble que le Conseil ait été incapable, au moment où il a adopté la sixième directive, de convenir d'un régime fiscal des biens d'occasion, les propositions de la Commission relatives à ce régime étant exposées et expliquées dans le *Bulletin des Communautés européennes* (Supplément 11/73, p. 24 à 25 et 51). En ce qui concerne les biens d'occasion, l'article 32 de la directive dispose:

« Le Conseil, statuant à l'unanimité sur proposition de la Commission, arrêtera, avant le 31 décembre 1977, le régime communautaire de taxation applicable dans le domaine des biens d'occasion ainsi que des objets d'art, d'antiquité et de collection.

Jusqu'à la mise en application de ce régime communautaire, les États membres qui, lors de l'entrée en vigueur de la présente directive, appliquent un régime particulier dans le domaine visé ci-dessus peuvent maintenir ce régime. »

23. Toutefois, le Conseil a omis d'adopter une directive concernant les biens d'occasion, bien que la Commission ait présenté une proposition en janvier 1978 (JO 1978, C 26, p. 2) qui a été modifiée en 1979 (JO 1979, C 136, p. 8) et, apparemment, retirée en novembre 1987. La Commission a, semble-t-il, préparé récemment une nouvelle proposition de directive en la matière (JO 1989, C 76, p. 10). A l'heure actuelle, les dispositions communautaires relatives au traitement réservé aux biens d'occasion en matière de TVA demeurent donc incomplètes.

24. Trois conceptions sont concevables quant à l'éventuel effet de l'article 32. En premier lieu, on peut soutenir que les biens

d'occasion constituent un domaine réservé, tout à fait exclu du champ d'application de la sixième directive. Les termes exprès de l'article 32 ne comportent cependant pas une telle exclusion. Ils ordonnent simplement au législateur communautaire d'adopter un régime communautaire applicable à ces biens. Le fait d'inférer que cela exclut les biens d'occasion du champ d'application de la directive jusqu'à ce que ce régime soit adopté risquerait de laisser la directive en partie lettre morte, en particulier lorsque, comme en l'espèce, le législateur communautaire reste inactif longtemps après l'expiration du délai imparti. Une meilleure approche, davantage en conformité avec l'effet utile de la directive, consiste à relever que, sous réserve uniquement du paragraphe 2 de l'article 32, sur lequel nous reviendrons ci-après, la directive s'applique aux biens d'occasion, pour autant que ses dispositions soient susceptibles de l'être, jusqu'à ce que le législateur communautaire adopte un régime communautaire de taxation applicable dans le domaine des biens d'occasion. De ce point de vue, le paragraphe 1 de l'article 32 n'a aucune pertinence dans le cadre des affaires concernant des biens d'occasion.

25. En second lieu, on peut penser que l'article 32 pourrait s'appliquer dans des cas comportant une livraison de biens d'occasion, mais est inapplicable dans les cas comportant une prestation de services, et, en conséquence, inapplicable dans le cas d'espèce. Tant la Commission que le gouvernement de la République fédérale d'Allemagne ont défendu ce point de vue. Celui-ci est cohérent avec le fait que la proposition de 1978 et sa modification de 1979 ainsi que la dernière proposition par la Commission d'une directive relative à la taxation de biens d'occasion concernent uniquement les livraisons de biens et non les prestations de services. Nous estimons, toutefois, qu'il n'est pas utile d'exprimer un avis définitif sur cette argumentation.

26. En troisième lieu, comme nous l'avons fait observer, le Conseil n'a pas encore satisfait à l'obligation, prévue au paragraphe 1 de l'article 32, d'adopter un régime communautaire de taxation applicable dans le domaine des biens d'occasion. En conséquence, conformément au paragraphe 2 de ce même article, il est toujours prévu que les « États membres qui, lors de l'entrée en vigueur de la présente directive, appliquent un régime particulier dans le domaine visé ci-dessus peuvent maintenir ce régime »; et on peut s'interroger sur le point de savoir si des prescriptions telles que les prescriptions allemandes considérées en l'espèce sont autorisées en tant que « régime particulier » conformément à cette disposition. Les termes de l'article 1^er^, paragraphe 1, point 2, sous b), ou de l'article 3, paragraphe 9, de la loi allemande sur la taxe sur le chiffre d'affaires ne contiennent, semble-t-il, aucune référence spécifique aux biens d'occasion. Cet article est formulé en termes tout à fait généraux. Il ne paraît pas possible, même par le biais d'une interprétation forcée à l'extrême, de considérer une disposition de droit interne formulée en termes tout à fait généraux et ne contenant aucune référence aux biens d'occasions, comme instaurant un « régime particulier » applicable à des biens d'occasion. Selon nous, de telles dispositions ne sont donc pas autorisées en tant que « régime particulier » au sens de l'article 32. De ce point de vue, il ne se pose pas la question ultérieure de savoir si les prescriptions allemandes étaient applicables lors de l'« entrée en vigueur » de la sixième directive.

27. Chacune des trois thèses considérées amène donc à conclure que l'article 32 ne revêt pas d'importance quant à la solution du cas d'espèce.

28. Compte tenu des réponses que nous avons proposé d'apporter à la question I, il y a lieu d'examiner la question II. On ne saurait répondre à la question II, point 1, relative à la compatibilité de la législation allemande avec le droit communautaire dans les termes dans lesquels elle a été posée, par la voie d'une décision préjudicielle. Des questions de ce type peuvent faire l'objet d'une procédure en manquement en application de l'article 169 du traité instituant la Communauté économique européenne, mais dans le cadre de l'article 177 la Cour est uniquement habilitée à se prononcer sur l'interprétation ou la validité de la mesure communautaire en question.

29. Si la juridiction nationale, en appliquant la décision préjudicielle, constate que la disposition nationale en question est incompatible avec la disposition communautaire telle qu'interprétée dans la décision préjudicielle, elle doit laisser la disposition nationale inappliquée au profit de la disposition communautaire, si cette dernière est directement applicable: affaire 106/77, Amministrazione delle Finanze dello Stato/Simmenthal, Rec. 1978, p. 629. A cet égard, il y a lieu d'examiner si l'article 6, paragraphe 2, sous a), de la directive est susceptible de produire des effets directs. Tel est l'objet de la question II, point 2.

30. Le gouvernement portugais n'a pas présenté d'observations à cet égard. Le gouvernement de la République fédérale d'Allemagne considère que cette disposition n'est pas directement applicable, et la Commission défend le point de vue contraire; l'un comme l'autre se fondent sur la jurisprudence de la Cour en la matière.

31. Pour qu'une disposition de ce genre soit directement applicable, il faut qu'elle soit inconditionnelle et suffisamment précise: (voir, en particulier, l'affaire 8/81, Becker/Finanzamt Münster-Innenstadt, Rec. 1982, p. 53, 70 et suiv.). La condition de déductibilité énoncée à l'article 6, paragraphe 2, sous a), est, à notre avis, suffisamment claire et simple pour satisfaire au deuxième critère: la juridiction nationale n'aura aucune difficulté à appliquer cette condition. S'agissant du premier critère, deux éléments doivent être pris en considération. En premier lieu, on pourrait s'interroger sur le point de savoir si l'article 32 suspend l'application de l'article 6, paragraphe 2, sous a), aux biens d'occasion. Il ne comporte aucune disposition générale en ce sens, mais prévoit uniquement une dérogation particulière, et, pour les raisons qui ont déjà été exposées, cette dérogation nous paraît inapplicable en l'espèce. Nous estimons donc que l'article 32 ne rend pas l'article 6, paragraphe 2, sous a), « conditionnel » au point de l'empêcher de produire un effet direct. En second lieu, la deuxième phrase de l'article 6, paragraphe 2, habilite les États membres à déroger, à leur gré, aux dispositions de la première phrase de l'article 6, paragraphe 2, et on pourrait se poser la question de savoir si cela rend l'article 6, paragraphe 2, sous a), « conditionnel » au point de le priver de son effet direct. Pour les raisons qui ont été déjà exposées, nous estimons que la dérogation de la deuxième phrase de l'article 6, paragraphe 2, ne s'applique pas à la condition de déductibilité imposée à l'article 6, paragraphe 2, sous a), mais permet uniquement aux États membres de renoncer à l'imposition de l'utilisation de biens au sens de l'article 6, paragraphe 2, sous a). De ce point de vue, la deuxième phrase de l'article 6, paragraphe 2, n'exige pas qu'une condition préalable soit remplie avant que la condition de déductibilité ne joue. En conséquence, nous estimons que l'article 6,

paragraphe 2, sous a), de la directive est susceptible de produire des effets directs.

32. Sur la base des développements qui précèdent, il n'y a pas lieu de répondre à la question III. Pour le cas où un point de vue différent devrait prévaloir, nous ajoutons que, pour les raisons qui ont été exposées ci-dessus, nous considérons que l'utilisation d'une voiture, d'une part, et les livraisons de biens et les prestations de services nécessaires à l'exploitation d'une voiture telle que carburant, lubrifiants, réparations et entretien, d'autre part, doivent être considérées séparément aux fins de l'imposition et ne sauraient faire l'objet d'un amalgame en application de l'article 11 de la directive.

33. En conséquence, nous sommes d'avis qu'il convient de répondre comme suit aux questions déférées à titre préjudiciel:

« 1) L'article 6, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive en matière de TVA exclut l'imposition de l'utilisation privée d'un bien faisant partie du patrimoine d'une entreprise lorsque la taxe en amont afférente à ce bien n'est pas déductible, parce qu'il a été acquis auprès d'un non-assujetti.

2) Lorsqu'un assujetti, bien qu'il n'ait pas pu déduire la taxe sur la valeur ajoutée pour la livraison du bien dont il a été preneur, a, cependant, pu déduire la taxe sur la valeur ajoutée pour les autres prestations ou livraisons qu'il a demandées et obtenues auprès d'autres assujettis aux fins de l'entretien ou de l'utilisation du bien, il n'en résulte pas que le bien premier nommé a ouvert droit à une déduction partielle aux fins de l'article 6, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive en matière de TVA.

3) En vertu de l'article 6, paragraphe 2, deuxième phrase, de la sixième directive en matière de TVA, les États membres ont la faculté de déroger aux dispositions de l'article 6, paragraphe 2, sous a), de la directive uniquement en renonçant, entièrement ou partiellement à l'imposition de l'utilisation de biens au sens de l'article 6, paragraphe 2, sous a).

4) Un assujetti peut invoquer devant les juridictions d'un État membre les dispositions de l'article 6, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive en matière de TVA.