CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL M. F. G. JACOBS présentées le 27 février 1992 *

Monsieur le Président,
Messieurs les Juges,

1. Le Hoge Raad der Nederlanden demande à la Cour de se prononcer sur l'interprétation de la sixième directive concernant la taxe sur la valeur ajoutée (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), et en particulier des dispositions des articles 5, paragraphe 6, et 11, lettre A, paragraphe 1, sous b), relatives au prélèvement de biens d'une entreprise pour des besoins privés. Le point essentiel en l'espèce est de savoir si un entrepreneur de construction qui achète à des fins privées un terrain sur lequel il construit une maison d'habitation dans le cadre de son activité professionnelle est redevable, compte tenu de cette utilisation à des fins privées, d'une taxe dont la base d'imposition est constituée par la valeur du terrain et du bâtiment, même s'il n'a déduit la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après « TVA ») que pour l'acquisition des biens et des services utilisés pour construire la maison d'habitation et non pas pour l'acquisition du terrain.

Les faits et les questions posées par la juridiction nationale

2. Les faits au principal sont les suivants. Le 15 août 1978, M. de Jong, entrepreneur de construction, a acheté une parcelle de terrain sur laquelle se trouvait un édifice. Il n'a pas acquitté de TVA pour le terrain. Un permis de bâtir lui a été ensuite délivré pour la construction de deux maisons d'habitation sur ladite parcelle. Le 30 juillet 1979, il a vendu environ la moitié du terrain à un tiers, M. Dolfing. Il n'a pas facturé de TVA au titre de la vente. M. de Jong a ensuite démoli l'édifice existant et a construit deux maisons d'habitation sur l'ensemble de la parcelle, l'une pour le compte de M. Dolfing et l'autre pour lui-même. Les deux maisons d'habitation ont été achevées, respectivement, en 1980 et en 1981. M. de Jong ayant déduit la TVA pour l'acquisition des biens et des services utilisés dans le cadre de la construction des maisons d'habitation, il a indiqué dans sa déclaration de TVA au titre de la taxe exigible (taxe en aval) un montant égal à la taxe déduite (taxe en amont) pour les biens et les services utilisés pour la construction de la maison d'habitation affectée à des fins privées. Toutefois, l'inspecteur de la TVA a estimé que, en vertu des dispositions néerlandaises relatives à la taxation de l'utilisation des biens d'une entreprise pour des besoins privés [article 3, paragraphe 1, sous g), de la loi néerlandaise de 1968 relative à la taxe sur le chiffre d'affaires], il y avait lieu de considérer que M. de Jong s'était fait une seule et même livraison de biens se composant du terrain et de la maison d'habitation; l'inspecteur s'est donc efforcé d'inclure la valeur du terrain dans l'assiette. A l'appui de son recours, M. de Jong a fait valoir que le terrain n'avait jamais fait partie du patrimoine de son entreprise, puisqu'il l'avait acheté à titre privé, et que de ce fait le

* Langue originale: l'anglais.

terrain n'avait pas été prélevé de l'entreprise au sens des dispositions néerlandaises.

3. Après avoir été débouté de son recours formé devant le Gerechtshof, M. de Jong s'est pourvu en cassation devant le Hoge Raad der Nederlanden. Ce dernier a conclu que les dispositions néerlandaises visaient à atteindre le même résultat que les dispositions pertinentes de la sixième directive TVA et a déféré à la Cour les questions préjudicielles suivantes:

« 1) L'article 5, paragraphe 6, de la sixième directive doit-il être interprété en ce sens qu'un assujetti — à savoir un entrepreneur de construction — qui acquiert un terrain dans le seul but de l'utiliser à des fins privées et y érige ensuite un immeuble — à savoir une maison d'habitation — dans le cadre de son activité professionnelle et, enfin, utilise à des fins privées l'immeuble ainsi que le terrain qui lui sert d'assise et éventuellement le terrain attenant a prélevé de son entreprise, au sens de la disposition précitée de la sixième directive, non seulement le bâtiment, mais l'ensemble formé par ce bâtiment, le terrain qui lui sert d'assise et éventuellement le terrain attenant?

2) La condition à laquelle l'article 5, paragraphe 6, de la sixième directive subordonne l'assimilation d'un prélèvement à une livraison et selon laquelle ce bien ou les éléments le composant doivent avoir ouvert droit à une déduction complète ou partielle de la taxe sur la valeur ajoutée doit-elle être comprise en sens que, si un bien immeuble, composé d'un bâtiment, du terrain qui lui sert d'assise et éventuellement du terrain attenant, a été prelevé de l'entreprise, alors que le terrain n'a ouvert aucun droit à déduction, il n'y a pas livraison ni en ce qui concerne le bien immeuble considéré dans son intégralité ni en ce qui concerne une partie de celui-ci, à savoir le bâtiment?

3) S'il faut répondre à la deuxième question qu'il y a eu livraison au sens de l'article 5, paragraphe 6, de la sixième directive en ce qui concerne le bien immeuble considéré dans son intégralité, la disposition de l'article 11, lettre A, paragraphe 1, sous b), de la sixième directive doit-elle être comprise en ce sens que la base d'imposition qui y est visée est constituée par le prix de revient du bien immeuble considéré dans son intégralité, lequel prix inclut donc le prix de revient du terrain, ou bien cette base d'imposition doit-elle être limitée à la partie du prix de revient qui a ouvert droit à une déduction de la taxe sur la valeur ajoutée? »

Les dispositions communautaires

4. Les dispositions de la sixième directive TVA concernant les livraisons de biens et les prestations de services pour des besoins privés sont énoncées aux articles 5, paragraphe 6, et 6, paragraphe 2, en combinaison avec l'article 11, lettre A, paragraphe 1, sous b) et c).

L'article 5, paragraphe 6, prévoit:

« Est assimilé à une livraison effectuée à titre onéreux le prélèvement par un assujetti

d'un bien de son entreprise pour ses besoins privés ... lorsque ce bien ou les éléments le composant ont ouvert droit à une déduction complète ou partielle de la taxe sur la valeur ajoutée... »

L'article 6, paragraphe 2, assimile 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 ... lorsque ce bien a ouvert droit à une déduction complète ou partielle de la taxe sur la valeur ajoutée;

b) les prestations de services à titre gratuit effectuées par l'assujetti pour ses besoins privés ... ».

L'article 11, lettre A, paragraphe 1, sous b), prévoit que la base d'imposition est constituée, pour les opérations visées à l'article 5, paragraphe 6, 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 ».

L'article 11, lettre A, paragraphe 1, sous c), dispose d'une manière analogue que pour les opérations visées à l'article 6, paragraphe 2, la base d'imposition est constituée par le « montant des dépenses engagées par l'assujetti pour l'exécution de la prestation de services ».

5. En conséquence, selon ces dispositions, un assujetti qui utilise un bien de son entreprise pour ses besoins privés est considéré comme effectuant une livraison de biens ou une prestation de services à titre onéreux, la base d'imposition étant le prix d'achat ou le prix de revient des biens ou le montant des dépenses pour l'exécution de la prestation de services. Ces dispositions visent à éviter que les biens d'une entreprise qui sont utilisés pour des besoins privés par un assujetti puissent échapper à la TVA sur la base des dispositions de l'article 17 de la directive, qui autorisent les assujettis à déduire la TVA qui grève l'achat de tels biens (c'est-à-dire à récupérer cette TVA en la déduisant de la TVA dont ils sont redevables pour leurs opérations). L'article 5, paragraphe 6, crée une opération assimilée à une livraison de biens, alors que l'article 6, paragraphe 2, sous a), crée une opération assimilée à une prestation de services. L'article 5, paragraphe 6, semble donc envisager la cession définitive de biens en dehors de l'entreprise, tandis que l'article 6, paragraphe 2, sous a), concerne l'utilisation pour des besoins privés de biens qui continuent d'être affectés à l'entreprise. Au demeurant, les deux dispositions semblent largement identiques du point de vue de leur libellé et de leur effet.

6. L'article 5, paragraphe 1, de la directive définit la « livraison d'un bien » comme étant le transfert du pouvoir de disposer d'un « bien corporel » comme un propriétaire. En tant que bien corporel, le terrain relève donc des « biens » au sens de l'article 5 et peut faire l'objet d'une opération assimilée à une livraison au titre de l'article 5, paragraphe 6.

Sur la première question

7. La première question du Hoge Raad der Nederlanden vise en substance le point de savoir si un assujetti (un entrepreneur) qui acquiert un terrain dans le seul but de l'utiliser à des fins privées mais y érige, dans le cadre de son activité professionnelle, un bâtiment (à savoir une maison d'habitation) pour l'occuper lui-même prélève le terrain des biens de son entreprise pour ses besoins privés au sens de l'article 5, paragraphe 6.

8. Il nous paraît clair que l'article 5, paragraphe 6, n'est pas applicable en pareil cas, parce que le terrain est détenu à titre privé et n'est pas un bien de l'entreprise de l'assujetti au sens de cet article. Ce point de vue est conforme aux autres dispositions de la directive et à l'arrêt de la Cour du 11 juillet 1991, Lennartz (C-97/90, Rec. p. I-3795; voir en particulier les points 8 à 12 de l'arrêt et les points 23 et 24 de nos conclusions). Lorsqu'un assujetti acquiert des biens exclusivement pour des besoins privés, il agit à titre privé et non pas en tant qu'assujetti au sens de la sixième directive TVA. En conséquence, les différentes dispositions de la directive concernant l'acquisition de biens d'une entreprise ne trouvent pas application. En particulier, la disposition de l'article 17, paragraphe 2, qui confère aux assujettis le droit à déduction de la TVA grevant l'achat ainsi que les règles administratives et comptables prévues aux articles 18 et 22 de la directive sont inapplicables à l'acquisition de tels biens. Puisqu'en pareil cas les biens ne font pas partie de l'entreprise de l'assujetti, il est clair qu'on ne saurait considérer que l'assujetti livre ces biens au sens de l'article 5, paragraphe 6.

9. La Commission et le gouvernement allemand partagent ce point de vue. Toutefois, dans ses observations écrites, le gouvernement néerlandais a soutenu que la construction d'une maison d'habitation sur le terrain mis à disposition de l'entreprise à cette fin a donné naissance, au regard de la TVA, à un nouveau bien immeuble constitué par le bâtiment et le terrain attenant. Cette nouvelle unité a résulté de l'activité professionnelle de l'assujetti. Le gouvernement néerlandais a par conséquent conclu que la première question appelle une réponse affirmative en ce sens que, dans la situation décrite par la juridiction de renvoi, l'assujetti a prélevé le terrain et le bâtiment pour des besoins privés. A l'audience, il a modifié sa position. Il a reconnu que la première question, telle que formulée par la juridiction nationale, supposait que le terrain était utilisé à des fins privées, tout en ajoutant qu'il n'était pas clair si cela avait été établi comme élément de fait dans la procédure au principal (voir point 16 ci-après).

10. La première question du Hoge Raad indique expressément que le terrain est acquis dans le seul but de l'utiliser à des fins privées, et aucun éclaircissement n'est demandé sur ce point. Il nous semble — et à cet égard nous partageons l'analyse de la Commission — que le fait qu'un entrepreneur agissant en tant qu'assujetti construise une maison d'habitation à des fins privées sur un terrain lui appartenant personnellement n'a pas pour effet de convertir le terrain en un bien de l'entreprise. Abstraction faite de la question de savoir si le terrain et le bâtiment sont dissociables en vertu de la législation nationale applicable en ce qui concerne les biens immeubles, il nous paraît indispensable, aux fins de l'article 5, paragraphe 6, de distinguer entre l'imposition d'un terrain qu'un assujetti détient à titre privé et l'imposition d'un bâtiment que l'assujetti a construit sur ce terrain

dans le cadre de son activité professionnelle. La solution contraire irait au delà de ce qui est nécessaire pour réaliser l'objectif de cette disposition visant à empêcher que la consommation privée d'un assujetti échappe à la TVA. Si M. de Jong avait chargé un tiers de construire un bâtiment sur son terrain, il serait hors de question que le tiers ait livré le terrain ainsi que le bâtiment. La TVA ne serait exigible que pour le prix payé pour le bâtiment. Dans les circonstances du cas d'espèce, l'imposition au titre d'une utilisation à des fins privées en ce qui concerne le terrain aboutirait par conséquent à une charge fiscale plus lourde que si M. de Jong avait agi en tant que consommateur ordinaire.

11. Le caractère indéfendable du point de vue que le gouvernement néerlandais a exprimé dans ses observations écrites peut être démontré en prenant l'exemple d'un propriétaire de garage dont la voiture privée est réparée dans son entreprise. En pareil cas, la voiture ne devient pas partie intégrante des biens de son entreprise. On peut considérer que le propriétaire du garage effectue une prestation de services à lui-même au titre de l'article 6, paragraphe 2, sous b), de la directive ou utilise des biens affectés à l'entreprise (c'est-à-dire le garage et ses installations mais pas la voiture) pour ses besoins privés au titre de l'article 6, paragraphe 2, sous a), et qu'il effectue une livraison à lui-même, au titre de l'article 5, paragraphe 6, des pièces de rechange qu'il pourrait éventuellement prélever des biens de son entreprise lors de la réparation. Il serait toutefois absurde de prétendre qu'il effectue une livraison de la voiture à lui-même. Il accomplit simplement des prestations de services sur sa propriété privée et lui ajoute des biens, dans le cadre de son entreprise.

12. En l'espèce, on peut se demander s'il est exact de considérer que l'assujetti effectue une livraison de biens constituée par un bâtiment achevé. La construction d'une maison d'habitation par un entrepreneur sur le terrain d'un client pourrait également être analysée comme une prestation de services constituée par la réalisation de travaux de construction sur le terrain du client ou comme une livraison mixte de travail, d'équipements et de matériaux. La construction par un assujetti d'un bâtiment pour ses besoins privés sur un terrain lui appartenant en propre devrait, par analogie, être taxée au titre de l'article 6, paragraphe 2, aussi bien que de l'article 5, paragraphe 6. Sur la base de cette analyse, la question d'une livraison unique et indivisible d'un bien immeuble constitué par le terrain et le bâtiment achevé ne se poserait pas.

13. Ce point n'a cependant pas besoin d'être réglé aux fins de la présente affaire. Selon nous, la première question appelle en tout état de cause une réponse négative, en ce sens que, dans la situation décrite, l'assujetti ne prélève pas le terrain de son entreprise pour ses besoins privés au sens de l'article 5, paragraphe 6.

Sur la deuxième question

14. La deuxième question du Hoge Raad vise en substance à savoir si, lorsqu'un bien composé d'un terrain et d'un bâtiment a été prélevé d'une entreprise pour des besoins privés, la condition posée à l'article 5, paragraphe 6, selon laquelle ce bien ou les éléments le composant doivent avoir ouvert droit à une déduction complète ou partielle

de la TVA signifie qu'il n'y a de livraison ni en ce qui concerne le bien immeuble pris dans son ensemble ni en ce qui concerne le bâtiment lorsque le terrain n'a pas ouvert droit à une déduction de la TVA.

15. Dans le dispositif de sa décision, le Hoge Raad ne dit pas explicitement que la deuxième question n'est posée que pour le cas où la première question recevrait une réponse affirmative. Il est néanmoins clair que tel est le cas. La deuxième question constitue à l'évidence la suite logique de la première, puisqu'elle part expressément du principe que le terrain a été prélevé de l'entreprise pour des besoins privés — ce qui constitue précisément le point sur lequel la première question vise à obtenir une décision de la Cour — pour soulever ensuite un point distinct concernant l'effet de la condition de déductibilité posée à l'article 5, paragraphe 6. Le fait que la deuxième question dépende d'une réponse affirmative à la première question est en outre confirmé si on prend en considération les motifs de l'ordonnance de renvoi (en particulier les points 4.3 à 4.7), où le Hoge Raad introduit son analyse des problèmes soulevés par les deuxième et troisième questions en ces termes: « Au cas où la réponse à cette question devrait être affirmative » (point 4.3). Puisque la première question appelle, selon nous, une réponse négative, il n'y a pas lieu d'examiner la deuxième question.

16. Nous adoptons ce point de vue malgré l'approche que le gouvernement néerlandais a apparemment suggérée à l'audience. Tout en admettant que la réponse à la première question devrait être négative, le gouvernement néerlandais a semblé suggérer que la Cour, étant donné l'incertitude qui entoure les faits du cas d'espèce, devrait répondre à la deuxième question et, partant, envisager la possibilité que le terrain ait été acquis à titre privé mais ait reçu, par la suite, une affectation dans l'entreprise. Nous ne considérons pas que cela s'impose. Une lecture de l'ordonnance de renvoi montre que la deuxième question n'a été dictée par aucune incertitude quant aux faits; au contraire, elle a été posée en partant du principe qu'en droit un entrepreneur convertit un terrain détenu à titre privé en un bien de son entreprise en construisant sur ce terrain un bâtiment pour ses besoins privés, hypothèse que nous avons déjà écartée (voir points 10 à 12 ci-avant). En outre, on observera que la deuxième question soulève des problèmes un peu plus larges concernant la finalité et l'effet des dispositions relatives à la taxation de l'utilisation pour des besoins privés, y compris certains points dont la pertinence paraît plus immédiate dans une autre affaire actuellement pendante devant la Cour, à savoir l'affaire C-193/91, Mohsche.

Sur la troisième question

17. La troisième question de la juridiction nationale vise à savoir si, en cas de livraison d'un bien immeuble considéré comme un ensemble, la base d'imposition aux fins de l'article 11, lettre A, paragraphe 1, sous b), est constituée par le prix de revient du bien immeuble considéré dans son intégralité ou seulement par la partie du prix de revient qui a ouvert droit à une déduction de la TVA. Toutefois, cette question ne se pose pas, puisque nous estimons que, dans la situation décrite, il n'y a pas eu livraison du terrain.

Conclusion

18. En conclusion, nous sommes donc d'avis que la Cour devrait apporter la réponse suivante à la première question posée par le Hoge Raad:

« L'article 5, paragraphe 6, de la sixième directive 77/388/CEE doit être interprété en ce sens que, lorsqu'un assujetti (à savoir un entrepreneur de construction) acquiert un terrain dans le seul but de l'utiliser pour ses besoins privés et y érige, dans le cadre de son activité professionnelle, un bâtiment qu'il utilise à des fins privées, seul le bâtiment, à l'exclusion du terrain, doit être considéré au regard de cette disposition comme prélevé pour des besoins privés. »