ARRÊT DE LA COUR (cinquième chambre)

8 mai 2003 *

Dans l'affaire C-269/00,

ayant pour objet une demande adressée à la Cour, en application de l'article 234 CE, par le Bundesfinanzhof (Allemagne) et tendant à obtenir, dans le litige pendant devant cette juridiction entre

Wolfgang Seeling

et

Finanzamt Starnberg,

une décision à titre préjudiciel sur l'interprétation des articles 6, paragraphe 2, premier alinéa, sous a), 13, B, sous b), et 17, paragraphe 2, sous a), 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),

* Langue de procédure: l'allemand.

LA COUR (cinquième chambre),

composée de M. M. Wathelet, président de chambre, MM. C. W. A. Timmermans, D. A. O. Edward, P. Jann et S. von Bahr (rapporteur), juges,

avocat général: M. F. G. Jacobs,
greffier: M. H. A. Rühl, administrateur principal,

considérant les observations écrites présentées:

— pour M. Seeling, par M. H. G. Zaisch, Steuerberater,

— pour le gouvernement allemand, par MM. W.-D. Plessing et T. Jürgensen, en qualité d'agents,

— pour la Commission des Communautés européennes, par MM. E. Traversa et K. Gross, en qualité d'agents, assistés de M[e] A. Böhlke, Rechtsanwalt,

vu le rapport d'audience,

ayant entendu les observations orales de M. Seeling, représenté par M. H. G. Zaisch, du gouvernement allemand, représenté par M^me^ B. Muttelsee-Schön, en qualité d'agent, et de la Commission, représentée par M. K. Gross, assisté de M^e^ A. Böhlke, à l'audience du 7 février 2002,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 16 mai 2002,

rend le présent

Arrêt

1 Par ordonnance du 25 mai 2000, parvenue à la Cour le 3 juillet suivant, le Bundesfinanzhof a posé, en vertu de l'article 234 CE, une question préjudicielle sur l'interprétation des articles 6, paragraphe 2, premier alinéa, sous a), 13, B, sous b), et 17, paragraphe 2, sous a), 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, ci-après la «sixième directive»).

2 Cette question a été soulevée dans le cadre d'un litige opposant M. Seeling au Finanzamt Starnberg (ci-après le «Finanzamt») au sujet du droit de M. Seeling de déduire intégralement la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA») acquittée en amont pour la construction d'un bâtiment qu'il a affecté dans sa totalité à son entreprise mais dont il utilise une partie pour ses besoins privés.

Le cadre juridique

La réglementation communautaire

3 L'article 2, point 1, de la sixième directive soumet à la TVA «les livraisons de biens et les prestations de services, effectuées à titre onéreux à l'intérieur du pays par un assujetti agissant en tant que tel».

4 L'article 6, paragraphe 2, premier alinéa, sous a), de la sixième directive assimile à une prestation de services effectuée à titre onéreux «l'utilisation d'un bien affecté à l'entreprise pour les besoins privés de l'assujetti ou pour ceux de son personnel ou, plus généralement, à des fins étrangères à son entreprise, lorsque ce bien a ouvert droit à une déduction complète ou partielle de la taxe sur la valeur ajoutée».

5 Aux termes de l'article 11, A, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive, la base d'imposition est constituée, «pour les opérations visées à l'article 6 paragraphe 2, par le montant des dépenses engagées par l'assujetti pour l'exécution de la prestation de services».

6 Selon l'article 13, B, sous b), premier alinéa, de la sixième directive, les États membres exonèrent:

«l'affermage et la location de biens immeubles, à l'exception:

1. des opérations d'hébergement telles qu'elles sont définies dans la législation des États membres qui sont effectuées dans le cadre du secteur hôtelier ou de secteurs ayant une fonction similaire, y compris les locations de camps de vacances ou de terrains aménagés pour camper;

2. des locations d'emplacement pour le stationnement des véhicules;

3. des locations d'outillages et de machines fixés à demeure;

4. des locations de coffres-forts.»

7 L'article 13, C, de la sixième directive dispose:

«Les États membres peuvent accorder à leurs assujettis le droit d'opter pour la taxation:

a) de l'affermage et de la location de biens immeubles;

b) [...]

Les États membres peuvent restreindre la portée du droit d'option; ils déterminent les modalités de son exercice.»

8 L'article 17, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive prévoit:

«Dans la mesure où les biens et les services sont utilisés pour les besoins de ses opérations taxées, l'assujetti est autorisé à déduire de la taxe dont il est redevable:

a) la taxe sur la valeur ajoutée due ou acquittée 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».

9 L'article 20 de la sixième directive, relatif à la régularisation des déductions, tel que modifié par la directive 95/7/CE du Conseil, du 10 avril 1995 (JO L 102, p. 18), prévoit, à son paragraphe 2:

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

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

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

La législation nationale

10 Il résulte de l'article 1er, paragraphe 1, point 2, sous b), de l'Umsatzsteuergesetz (loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires, BGBl. 1993 I, p. 565), dans sa version en vigueur au cours de l'exercice litigieux de 1995 (ci-après l'«UStG»), que la consommation personnelle est soumise à la TVA. Il y a consommation personnelle lorsqu'un opérateur économique effectue, dans le cadre de son entreprise, des opérations autres que des livraisons, à des fins étrangères à celle-ci.

11 En vertu de l'article 4, point 12, première phrase, sous a), de l'UStG, l'affermage et la location de biens immeubles sont exonérés.

12 L'article 9, paragraphe 1, de l'UStG prévoit que l'opérateur économique peut renoncer à l'exonération prévue audit article 4, point 12, si l'opération est

effectuée aux fins de l'entreprise d'un autre opérateur économique. L'article 9, paragraphe 2, de l'UStG prévoit qu'il ne peut être renoncé à cette exonération que si le locataire utilise ou envisage d'utiliser le bien immeuble exclusivement pour des opérations qui n'excluent pas la déduction de la TVA due en amont.

13 L'article 15, paragraphe 2, point 1, de l'UStG exclut la déduction de la TVA sur les livraisons et les prestations de services qui sont utilisées pour effectuer des opérations exonérées.

14 Il ressort de l'ordonnance de renvoi que, selon la jurisprudence antérieure du Bundesfinanzhof, l'utilisation d'un bien immobilier affecté à l'entreprise à des fins étrangères à celle-ci est exonérée et, partant, le droit à déduction en vertu de l'article 15, paragraphe 2, point 1, de l'UStG est exclu, dès lors qu'il y aurait location du bien immobilier au sens de l'article 4, point 12, première phrase, sous a), de l'UStG si l'utilisation de ce bien était conférée à un tiers à titre onéreux. En cas de consommation personnelle, une renonciation à l'exonération au titre de l'article 9 de l'UStG ne serait pas admissible, puisque cette disposition présuppose une opération avec un autre opérateur économique effectuée aux fins de l'entreprise de ce dernier.

Le litige au principal et la question préjudicielle

15 M. Seeling possède une exploitation d'arboriculture et d'horticulture soumise au régime normal d'imposition. En 1995, il a construit un bâtiment qu'il a affecté dans sa totalité à son entreprise. Depuis l'achèvement du bâtiment, il l'utilise en partie à des fins professionnelles et en partie à titre de domicile privé.

16 Dans sa déclaration de TVA afférente à l'année 1995, M. Seeling a demandé la déduction intégrale du montant de la TVA acquittée en amont pour la construction du bâtiment. Il a déclaré comme consommation personnelle imposable l'utilisation d'un logement dans le bâtiment pour ses besoins privés.

17 Le Finanzamt a cependant qualifié l'utilisation d'une partie du bâtiment pour des besoins privés de consommation personnelle exonérée et a refusé la déduction correspondante.

18 Le Finanzgericht (Allemagne) a confirmé la décision du Finanzamt et rejeté le recours formé devant lui par M. Seeling.

19 M. Seeling a introduit un recours en «Revision» contre cette décision devant le Bundesfinanzhof. Il fait valoir qu'il résulte du droit communautaire que son utilisation à des fins privées d'une partie du bâtiment est imposable et que, dès lors, la déduction de la partie de la TVA acquittée en amont afférente à cette partie du bâtiment n'est pas exclue.

20 Après avoir rappelé que, selon la jurisprudence de la Cour (arrêt du 16 octobre 1997, Fillibeck, C-258/95, Rec. p. I-5577, point 25), l'article 6, paragraphe 2, premier alinéa, sous a), de la sixième directive a pour objectif d'assurer une égalité de traitement entre l'assujetti et le consommateur final, le Bundesfinanzhof s'interroge sur la portée de cette assimilation. Il se demande, en particulier, si une utilisation partielle d'un bien affecté à l'entreprise pour les besoins privés de l'assujetti peut être considérée comme un «affermage» ou une «location de biens

immeubles» exonérés, au sens de l'article 13, B, sous b), de la sixième directive. Cette question n'aurait pas été définitivement tranchée par l'arrêt du 4 octobre 1995, Armbrecht (C-291/92, Rec. p. I-2775).

21 Dans ces circonstances, le Bundesfinanzhof a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour la question préjudicielle suivante:

«Un État membre peut-il traiter comme exonérée [conformément à l'article 13, B, sous b), de la directive 77/388/CEE, mais sans accorder le droit d'opter pour la taxation] l'utilisation à titre de domicile privé, assimilée à une prestation de services effectuée à titre onéreux en vertu de l'article 6, paragraphe 2, premier alinéa, sous a), de la directive 77/388/CEE, d'un logement situé dans un bâtiment affecté dans son ensemble à une entreprise, avec pour conséquence d'exclure dans cette mesure la déduction du montant de la taxe sur la valeur ajoutée acquittée à l'occasion de la construction du bâtiment, conformément à l'article 17, paragraphe 2, sous a), de la directive 77/388/CEE?»

Sur la question préjudicielle

22 Par sa 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 une législation nationale qui traite 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 de l'assujetti d'une partie d'un bâtiment affecté dans sa totalité à son entreprise.

Observations soumises à la Cour

23 M. Seeling fait valoir que l'assimilation prévue à l'article 6, paragraphe 2, premier alinéa, sous a), de la sixième directive ne signifie pas qu'il y a lieu d'assimiler l'assujetti à un preneur à bail.

24 Le seul objectif de l'article 6, paragraphe 2, premier alinéa, sous a), de la sixième directive serait d'éviter que le bénéfice d'une déduction de la TVA acquittée en amont pour le bien d'entreprise en question reste définitivement acquis à l'assujetti. Seuls les frais soumis à la TVA acquittée en amont entreraient dans la base d'imposition au sens de cette disposition (voir arrêt Armbrecht, précité). La déduction de la TVA acquittée en amont ne devrait pas être empêchée, mais uniquement compensée ou, en d'autres termes, neutralisée.

25 Selon M. Seeling, la neutralité fiscale de l'utilisation à des fins privées d'un bien affecté à l'entreprise ne peut être atteinte que si la déduction de la TVA acquittée en amont est d'abord accordée en totalité, puis que l'utilisation à des fins privées est ensuite taxée durant toute la durée d'utilisation, conformément à l'article 6, paragraphe 2, premier alinéa, sous a), de la sixième directive.

26 Le gouvernement allemand estime que l'article 6, paragraphe 2, de la sixième directive élargit le champ d'application de l'article 13 de la même directive. En, effet, il résulterait de l'assimilation prévue à l'article 6, paragraphe 2, premier alinéa, sous a), de la sixième directive que toutes les dispositions de cette directive applicables aux prestations de services sont, en principe, également applicables aux situations assimilées.

27 Dans la présente affaire, les conditions d'une assimilation conformément à l'article 6, paragraphe 2, premier alinéa, sous a), de la sixième directive seraient réunies. L'assujetti aurait affecté en totalité le bâtiment à son patrimoine d'entreprise, tout en l'utilisant pour partie à titre de domicile privé. Ce bien aurait, de surcroît, ouvert droit à déduction proportionnelle de la TVA acquittée en amont, en l'occurrence à concurrence de la part du bien immobilier utilisée pour des besoins d'entreprise.

28 Le gouvernement allemand soutient que l'assimilation implique l'applicabilité de l'article 13, B, sous b), de la sixième directive en tant que disposition analogue la plus appropriée. Selon lui, dès lors que l'article 6, paragraphe 2, premier alinéa, sous a), de cette directive assimile l'utilisation d'un bien d'entreprise pour des besoins privés à une prestation de services et que cette utilisation s'apparente le plus, sous l'angle de la consommation finale, à une location, le cas d'exonération prévu à l'article 13, B, sous b), de ladite directive serait applicable.

29 Ce gouvernement ajoute que le sens et la finalité de l'article 6, paragraphe 2, premier alinéa, sous a), de la sixième directive, à savoir éviter la non-imposition d'un bien d'entreprise utilisé à des fins privées (voir arrêt du 27 juin 1989, Kühne, 50/88, Rec. p. 1925, point 8), militent également en faveur de l'application de l'article 13, B, sous b), de ladite directive à l'hypothèse de la consommation personnelle. Sous l'angle de la consommation finale, il serait indifférent que l'assujetti donne le logement à bail ou l'utilise lui-même. Il serait donc opportun, dans la présente affaire, de réserver le même traitement fiscal aux deux cas.

30 Le gouvernement allemand invoque également le principe de neutralité fiscale à l'appui de l'application de l'article 13, B, sous b), de la sixième directive, en se référant aux points 9 et 17 de l'arrêt Kühne, précité.

31 À cet égard, il relève que, si, au cours des années suivant l'acquisition du bâtiment, son utilisation à des fins privées était réduite, une déduction a posteriori de la TVA acquittée en amont, pro rata temporis, pourrait être demandée au cours de la période de régularisation de dix ans prévue à l'article 20, paragraphe 2, de la sixième directive.

32 En revanche, si une utilisation à des fins privées était assujettie à la TVA — permettant la déduction, en tant que taxe acquittée en amont, de la TVA sur la totalité des frais de construction du bâtiment, il y aurait des consommations finales non taxées. En effet, le bâtiment pourrait alors, par exemple, être vendu en franchise de TVA à une personne privée à l'issue de la période de régularisation de dix ans prévue à l'article 20, paragraphe 2, de la sixième directive, sans qu'aucune modification soit apportée a posteriori à la déduction de la TVA acquittée en amont lors de l'acquisition du bâtiment. Dans ce second cas, l'assujetti obtiendrait ainsi un avantage, car une taxation durant dix ans de l'utilisation privée du bâtiment ne corrigerait que très partiellement, dans la plupart des cas, la déduction de la TVA acquittée en amont opérée au moment de l'acquisition du bâtiment. En effet, selon l'article 11, A, paragraphe 1, sous c), de cette directive, le montant des dépenses engagées par l'assujetti pour l'exécution de la prestation de services constitue la base d'imposition pour les opérations assimilées en vertu de l'article 6, paragraphe 2, de ladite directive. Puisqu'un bâtiment ne serait, en général, pas amorti en dix ans, la taxation durant dix ans de la consommation personnelle ne permettrait pas, au total, de compenser les fractions des montants de la TVA acquittée en amont par la somme des montants d'amortissement. Or, un tel résultat serait en contradiction avec le principe de neutralité fiscale.

33 La Commission précise qu'il résulte de l'article 6, paragraphe 2, premier alinéa, sous a), de la sixième directive qu'un assujetti qui utilise à des fins privées un bien affecté à son entreprise est considéré comme se fournissant à lui-même une

prestation de services contre une rémunération correspondant au montant des dépenses afférentes à cette prestation de services, montant calculé conformément aux dispositions de l'article 11, A, paragraphe 1, sous c), de ladite directive. L'utilisation étrangère à l'entreprise du bien affecté à cette entreprise serait donc taxable lorsque le bien en question a ouvert droit à une déduction totale ou partielle de la TVA acquittée en amont.

34 Cette disposition entendrait assurer l'égalité de traitement entre l'assujetti et le consommateur final en ce qui concerne l'utilisation étrangère à l'entreprise. Elle assimilerait donc à un particulier ayant acquis des biens sans droit à déduction l'assujetti qui utilise à des fins privées des biens affectés à l'entreprise. Au point 8 de l'arrêt Kühne, précité, la Cour aurait jugé qu'il résulte du système de la sixième directive que son article 6, paragraphe 2, premier alinéa, sous a), entend éviter la non-imposition d'un bien d'entreprise utilisé à des fins privées et n'exige en conséquence la taxation de l'utilisation privée de ce bien que si celui-ci a ouvert droit à déduction de la TVA qui en a grevé l'acquisition.

35 En ce qui concerne la conception allemande de la consommation personnelle comme opération de location que l'assujetti réaliserait avec lui-même, la Commission considère qu'elle ne saurait se fonder ni sur l'article 6, paragraphe 2, premier alinéa, sous a), ni sur l'article 13, B, sous b), de la sixième directive.

36 S'agissant de cette dernière disposition, elle rappelle que les exonérations prévues à l'article 13 de la sixième directive constituent des notions autonomes du droit communautaire (voir, notamment, arrêts du 15 juin 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties, 348/87, Rec. p. 1737, point 11, et du 5 juin 1997, SDC, C-2/95, Rec. p. I-3017, point 21) et sont d'interprétation stricte (voir, notamment, arrêts Stichting Uitvoering Financiële Acties, précité, point 13; du 7 septembre 1999, Gregg, C-216/97, Rec. p. I-4947, point 12, ainsi que du 12 septembre 2000, Commission/Irlande, C-358/97, Rec. p. I-6301, point 52, et Commission/Royaume-Uni, C-359/97, Rec. p. I-6355, point 64).

37 La Commission souligne que la dérogation au principe général de taxation prévue à l'article 13, B, sous b), de la sixième directive n'est applicable que lorsque les caractéristiques concrètes d'un contrat de location, et notamment l'élément essentiel qui est la durée de la jouissance de l'immeuble, sont effectivement réunies (arrêts précités Commission/Irlande, point 56, et Commission/Royaume-Uni, point 68). Dès lors, l'inclusion dans cette dérogation d'une opération fictive de location par l'assujetti à lui-même ne pourrait pas être admise.

38 Quant à l'article 6, paragraphe 2, premier alinéa, sous a), de la sixième directive, la Commission fait valoir que, en tant que disposition dérogatoire, lui aussi est d'interprétation stricte. Il ne pourrait pas être déduit de cette disposition que les États membres peuvent, à l'encontre de son libellé univoque, transformer selon leur bon vouloir une opération taxable par assimilation en une opération exonérée.

39 La Commission rappelle, enfin, que, selon la jurisprudence de la Cour, l'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. Par conséquent, des biens d'investissement utilisés à la fois à des fins professionnelles et à des fins privées pourraient néanmoins être traités comme des biens d'entreprise sur lesquels la TVA serait en principe intégralement déductible (arrêt Armbrecht, précité, point 20).

Appréciation de la Cour

40 Il convient, tout d'abord, de rappeler qu'il ressort d'une jurisprudence constante 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 arrêts Armbrecht, précité, point 20, et du 8 mars 2001, Bakcsi, C-415/98, Rec. p. I-1831, point 25).

41 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 Bakcsi, précité, point 25).

42 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 la prestation de services (voir arrêts précités Lennartz, point 26, et Bakcsi, point 30).

43 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, 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, y correspondant, de payer la TVA sur le montant des dépenses engagées pour l'exécution de ladite utilisation.

44 Ensuite, en ce qui concerne l'article 13, B, sous b), de la sixième directive, la Cour a rappelé à maintes reprises que les termes employés pour désigner les exonérations visées à l'article 13 de ladite directive sont d'interprétation stricte, étant donné qu'elles constituent des dérogations au principe général selon lequel la TVA est perçue sur chaque prestation de services effectuée à titre onéreux par un assujetti (voir, notamment, arrêts Stichting Uitvoering Financiële Acties, précité, point 13, et du 20 juin 2002, Commission/Allemagne, C-287/00, Rec. p. I-5811, point 43).

45 Dès lors, contrairement à ce que prétend le gouvernement allemand, l'article 13, B, sous b), de la sixième directive ne saurait être appliqué par analogie.

46 En outre, selon une jurisprudence constante, les exonérations visées à l'article 13 de la sixième directive constituent des notions autonomes du droit communautaire ayant pour objet d'éviter des divergences dans l'application du régime de la TVA d'un État membre à l'autre (voir, notamment, arrêts du 25 février 1999, CPP, C-349/96, Rec. p. I-973, point 15, et Commission/Allemagne, précité, point 44).

47 À cet égard, il y a lieu de constater que le libellé de l'article 13, B, sous b), de la sixième directive n'apporte aucun éclaircissement sur la portée des termes «affermage» ou «location de biens immeubles».

48 Toutefois, au-delà des cas particuliers expressément visés à cette disposition, les notions d'«affermage» et de «location de biens immeubles», qui constituent, ainsi qu'il résulte du point 44 du présent arrêt, une exception au régime général de la TVA consacré dans la sixième directive, doivent faire l'objet d'une interprétation stricte (voir arrêts précités Commission/Irlande, point 55, et Commission/Royaume-Uni, point 67).

49 La location de biens immeubles au sens de l'article 13, B, sous b), de la sixième directive consiste en substance en ce que le propriétaire d'un immeuble cède au locataire, contre un loyer et pour une durée convenue, le droit d'occuper son bien

et d'en exclure d'autres personnes (voir 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).

50 L'utilisation pour les besoins privés de l'assujetti d'un logement dans un bâtiment qu'il a affecté dans sa totalité à son entreprise ne remplit pas ces conditions.

51 En effet, elle est caractérisée par l'absence non seulement de paiement d'un loyer, mais également d'un véritable accord sur la durée de la jouissance et sur le droit d'occuper le logement et d'en exclure d'autres personnes.

52 Il s'ensuit que l'utilisation pour les besoins privés de l'assujetti d'un logement dans un bâtiment qu'il a affecté dans sa totalité à son entreprise ne relève pas de l'article 13, B, sous b), de la sixième directive.

53 Enfin, l'argument du gouvernement allemand tiré du principe de neutralité fiscale et de la régularisation des déductions en vertu de l'article 20 de la sixième directive ne change rien à cet égard.

54 En effet, si le fait d'autoriser l'assujetti à affecter un bâtiment dans sa totalité à son entreprise et, partant, à déduire la TVA due en amont sur la totalité des frais de construction, en taxant l'utilisation pour les besoins privés de l'assujetti d'un logement dans ledit bâtiment, peut avoir pour effet, ainsi que le soutient le gouvernement allemand, que des consommations finales ne seront pas taxées,

parce que la période de régularisation prévue à l'article 20, paragraphe 2, de la sixième directive n'est susceptible de corriger que partiellement la déduction de la TVA en amont opérée au moment de la construction d'un bâtiment, ceci est le résultat d'un choix délibéré du législateur communautaire et ne saurait imposer une interprétation extensive d'un autre article de cette directive.

55 Par ailleurs, il convient de noter que, depuis l'entrée en vigueur de la directive 95/7, en mai 1995, la période de régularisation pour les biens d'investissement immobiliers peut être portée jusqu'à vingt ans, au lieu de dix ans auparavant. Il ressort du cinquième considérant de ladite directive que cette modification a justement été introduite afin de tenir compte de la durée de vie économique de ces biens.

56 Dès lors, il convient de répondre à la question préjudicielle 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 une législation nationale qui traite 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 de l'assujetti d'une partie d'un bâtiment affecté dans sa totalité à son entreprise.

Sur les dépens

57 Les frais exposés par le gouvernement allemand et par la Commission, qui ont soumis des observations à la Cour, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement. 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.

Par ces motifs,

LA COUR (cinquième chambre),

statuant sur la question à elle soumise par le Bundesfinanzhof, par ordonnance du 25 mai 2000, dit pour droit:

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, doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à une législation nationale qui traite 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 de l'assujetti d'une partie d'un bâtiment affecté dans sa totalité à son entreprise.

Wathelet Timmermans Edward

Jann von Bahr

Ainsi prononcé en audience publique à Luxembourg, le 8 mai 2003.

Le greffier

R. Grass

Le président de la cinquième chambre

M. Wathelet