

ARRÊT DE LA COUR (cinquième chambre)
17 mai 2001 *

Dans les affaires jointes C-322/99 et C-323/99,

ayant pour objet des demandes adressées à la Cour, en application de l'article 234 CE, par le Bundesfinanzhof (Allemagne) et tendant à obtenir, dans les litiges pendants devant cette juridiction entre

Finanzamt Burgdorf

et

Hans-Georg Fischer (C-322/99)

et entre

Finanzamt Düsseldorf-Mettmann

et

Klaus Brandenstein (C-323/99),

* Langue de procédure: l'allemand.

une décision à titre préjudiciel sur l'interprétation de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires — Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme (JO L 145, p. 1),

LA COUR (cinquième chambre),

composée de MM. A. La Pergola, président de chambre, M. Wathelet (rapporteur), D. A. O. Edward, P. Jann et L. Sevón, juges,

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

considérant les observations écrites présentées:

- pour le gouvernement allemand, par M. W.-D. Plessing et M^{me} B. Muttelsee-Schön, en qualité d'agents (affaires C-322/99 et C-323/99),
- pour le gouvernement hellénique, par M. V. Kyriazopoulos et M^{me} G. Alexaki, en qualité d'agents (affaire C-322/99),
- pour la Commission des Communautés européennes, par MM. E. Traversa et K. Gross, en qualité d'agents (affaires C-322/99 et C-323/99),

vu le rapport d'audience,

ayant entendu les observations orales de M. Brandenstein, représenté par M^e E. Willing, Rechtsanwalt, du gouvernement allemand, représenté par M^{me} B. Muttelsee-Schön et par M. F. Huschers, en qualité d'agent, et de la Commission, représentée par M. K. Gross, à l'audience du 12 octobre 2000,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 14 décembre 2000,

rend le présent

Arrêt

- 1 Par ordonnances du 15 juillet 1999, parvenues à la Cour le 27 août suivant, le Bundesfinanzhof a posé, en application de l'article 234 CE, plusieurs questions préjudicielles sur l'interprétation de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires — Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme (JO L 145, p. 1, ci-après la « sixième directive »).
- 2 Ces questions ont été soulevées dans le cadre de litiges opposant, dans l'affaire C-322/99, le Finanzamt Burgdorf à M. Fischer et, dans l'affaire C-323/99, le Finanzamt Düsseldorf-Mettmann à M. Brandenstein, au sujet de l'assujettissement à la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la « TVA ») du prélèvement par ces assujettis, pour leurs besoins privés, de voitures qu'ils avaient achetées à des particuliers sans droit à déduction de la TVA et pour lesquelles ont été fournies diverses prestations de services et livraisons de biens ayant ouvert un droit à déduction de la TVA.

Le cadre juridique

La réglementation communautaire

- 3 L'article 5, paragraphe 6, de la sixième directive dispose:

«Est assimilé à une livraison effectuée à titre onéreux le prélèvement par un assujetti d'un bien de son entreprise pour ses besoins privés [...] ou, plus généralement, qu'il affecte à des fins étrangères à son entreprise, lorsque ce bien ou les éléments le composant ont ouvert droit à une déduction complète ou partielle de la taxe sur la valeur ajoutée. Toutefois, ne sont pas visés les prélèvements effectués pour les besoins de l'entreprise pour donner des cadeaux de faible valeur et des échantillons.»

- 4 L'article 6, paragraphe 2, premier alinéa, sous a), de la sixième directive prévoit une règle semblable s'agissant des prestations de services:

«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, 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 L'article 11, A, paragraphe 1, sous b), de la sixième directive prévoit:

«La base d'imposition est constituée:

[...]

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.»

6 L'article 20, paragraphe 1, sous b), de la sixième directive dispose:

«La déduction initialement opérée est régularisée suivant les modalités fixées par les États membres, notamment:

[...]

b) lorsque des modifications des éléments pris en considération pour la détermination du montant des déductions sont intervenues postérieurement à la déclaration, notamment en cas d'achats annulés ou en cas de rabais obtenus; toutefois, il n'y a pas lieu à régularisation en cas d'opérations totalement ou partiellement impayées, en cas de destruction, de perte ou de vol dûment prouvés ou justifiés et en cas de prélèvements effectués pour

donner des cadeaux de faible valeur et des échantillons visés à l'article 5 paragraphe 6. Toutefois, les États membres ont la faculté d'exiger la régularisation pour les opérations totalement ou partiellement impayées et en cas de vol.»

La réglementation et la jurisprudence nationales

- 7 Durant la période pertinente pour les litiges au principal, l'article 1^{er}, paragraphe 1, point 2, sous a), de l'Umsatzsteuergesetz 1991 (loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires, ci-après l'«UStG») prévoyait:

«(1) Les opérations suivantes sont soumises à la taxe sur le chiffre d'affaires:

[...]

2. la consommation propre sur le territoire national. Il y a consommation propre lorsqu'un entrepreneur

a) prélève des biens de son entreprise à des fins étrangères à l'entreprise [...]

- 8 À la différence de l'article 5, paragraphe 6, de la sixième directive, qui ne soumet à la taxation le prélèvement d'un bien pour consommation propre qu'à la

condition que le bien ou les éléments le composant aient ouvert droit à une déduction complète ou partielle de la TVA, l'article 1^{er}, paragraphe 1, point 2, sous a), de l'UStG ne subordonne pas la taxation de ce prélèvement à semblable condition.

- 9 Cette condition prescrite par le droit communautaire est toutefois appliquée par l'administration allemande des finances sur le fondement de l'effet direct de l'article 5, paragraphe 6, de la sixième directive.
- 10 Une circulaire du ministère fédéral des Finances, du 13 mai 1994 (BStBl. 1994, p. 298), dispose ainsi qu'un entrepreneur peut, pour s'opposer à la taxation d'un bien prélevé en vue de son affectation à son patrimoine privé, invoquer les dispositions de l'article 5, paragraphe 6, de la sixième directive dès lors qu'aucune déduction de la TVA en amont n'a été possible ni au titre du bien lui-même ni au titre des éléments qui lui ont été incorporés a posteriori. En pareil cas, le prélèvement ne sera pas taxable, par dérogation à l'article 1^{er}, paragraphe 1, point 2, sous a), de l'UStG.
- 11 La même circulaire a cependant posé les principes suivants:

« Si l'entrepreneur n'avait pas droit à une déduction de la taxe en amont pour le bien lui-même mais pour les éléments y incorporés ultérieurement, le prélèvement du bien est soumis à la taxe sur le chiffre d'affaires conformément à l'article 1^{er}, paragraphe 1, point 2, [...] sous a), de l'UStG [...] À des fins de simplification, il peut être renoncé à la taxation de la consommation propre par prélèvement, lorsque les dépenses (hors taxe) pour améliorations, réparations et travaux de maintenance (y compris l'entretien) sur le bien prélevé ne dépassent pas 20 % de son coût d'achat initial. Si ces dépenses dépassent 20 % du coût d'achat initial, il peut être admis, en règle générale, sans vérification complémentaire, que des éléments ont été incorporés au bien. »

- 12 Le Bundesfinanzhof a jugé en revanche, dans un arrêt du 30 mars 1995 (V R 65/93, BFHE 177, 541), que les dépenses exposées par un assujetti pour l'entretien ou l'exploitation d'un bien qui avaient donné lieu à déduction ne pouvaient affecter la taxation du prélèvement du bien pour des besoins privés, car elles ne conduisaient pas en règle générale à l'acquisition ou à la création d'un élément composant le bien au sens de l'article 5, paragraphe 6, de la sixième directive. Dans cet arrêt, le Bundesfinanzhof s'est référé à l'arrêt de la Cour du 27 juin 1989, Kühne (50/88, Rec. p. 1925), dans lequel celle-ci a jugé que l'article 6, paragraphe 2, premier alinéa, sous a), de la sixième directive n'assujettit pas à la TVA le prélèvement par un assujetti pour ses besoins privés d'une voiture acquise d'occasion auprès d'un particulier sans possibilité de déduction de la TVA, même lorsque l'assujetti a par la suite déduit la TVA afférente aux frais engagés dans le cadre de l'entretien et de l'exploitation du bien.
- 13 Il convient de préciser que la législation allemande en la matière a été adaptée par la loi du 24 mars 1999 (BGBl. 1, p. 402), avec effet à partir du 1^{er} avril 1999. Selon l'article 3, paragraphe 1, sous b), de l'UStG ainsi modifiée, sont assimilés à une livraison effectuée à titre onéreux le prélèvement par un assujetti d'un bien de son entreprise qu'il affecte à des fins étrangères à celle-ci, la transmission à titre gratuit d'un bien par l'assujetti à son personnel pour les besoins privés de celui-ci et toute autre transmission à titre gratuit d'un bien, à l'exception des cadeaux de faible valeur et des échantillons. Cette assimilation est subordonnée à la condition que le bien ou les éléments le composant aient ouvert droit à une déduction complète ou partielle de la TVA en amont.

Les litiges au principal

Dans l'affaire C-322/99

- 14 Au cours de l'année 1989, M. Fischer, qui avait pour activité le commerce de véhicules d'occasion, a acheté une voiture de marque Bentley à une personne

privée. Il n'a donc pas pu déduire la TVA sur le prix de cet achat, à savoir 28 000 DEM. Ladite voiture a été acquise pour les besoins des opérations taxées de M. Fischer, c'est-à-dire en vue de la revendre dans le cadre de son activité professionnelle.

- 15 En 1990, M. Fischer a remis à neuf cette voiture Bentley en faisant effectuer d'importants travaux de carrosserie et de peinture. La facture de ces travaux a été dressée, le 14 mai 1990, pour un montant de 10 800 DEM, majoré de 1 512 DEM de TVA. La même année, M. Fischer a déduit la TVA figurant sur cette facture en tant que TVA versée en amont.
- 16 Le 31 décembre 1992, M. Fischer a cessé son activité et a repris dans son patrimoine privé les voitures invendues, dont cette voiture Bentley.
- 17 Pour 1992, M. Fischer n'a fait aucune déclaration de TVA. À l'issue d'un contrôle spécial concernant la TVA, le Finanzamt Burgdorf a considéré que le prélèvement de la voiture Bentley et sa reprise dans le patrimoine privé de M. Fischer constituaient une consommation propre imposable. Le Finanzamt a retenu comme base d'imposition une partie de la valeur du véhicule, en l'occurrence 20 000 DEM, et a fixé la TVA due à 2 800 DEM.
- 18 Le Niedersächsische Finanzgericht, qui avait été saisi de l'affaire après le rejet de la réclamation introduite par M. Fischer, a fait droit aux conclusions de ce dernier. Il a jugé que, en vertu de l'article 5, paragraphe 6, de la sixième directive, il est interdit de taxer un véhicule acheté sans droit à déduction de la TVA en amont lorsque ce véhicule est prélevé du patrimoine de l'entreprise à la cessation des activités de celle-ci. Le fait que M. Fischer ait bénéficié de la déduction de TVA pour des travaux de carrosserie et de peinture d'une valeur de 10 800 DEM après l'acquisition de la voiture Bentley ne changerait rien au fait que ledit véhicule doit être considéré comme n'ayant pas ouvert un droit à déduction de la TVA en amont.

- 19 Le Finanzgericht s'est référé à l'arrêt Kühne, précité, dont il ressort que l'imposition de l'utilisation privée d'un bien d'entreprise est subordonnée à la condition que le bien lui-même, et non pas les dépenses exposées en vue de son exploitation ou de son entretien, ait ouvert un droit à déduction de la TVA en amont. Il a estimé que les travaux de carrosserie et de peinture réalisés par M. Fischer constituaient des dépenses engagées en vue de l'utilisation et de l'entretien de cette voiture de collection et n'étaient pas des «éléments composant le bien» au sens de l'article 5, paragraphe 6, de la sixième directive.
- 20 Le Finanzamt Burgdorf a introduit un recours en «Revision» à l'encontre de cette décision du Finanzgericht auprès du Bundesfinanzhof. Invoquant une violation de l'article 1^{er}, paragraphe 1, point 2, sous a), de l'UStG, relatif à la taxation des prélèvements pour consommation propre, il a demandé l'annulation du jugement attaqué et le rejet de la demande de M. Fischer.
- 21 M. Fischer n'a pas présenté d'observations dans le cadre de la «Revision».

Dans l'affaire C-323/99

- 22 M. Brandenstein exerce à titre indépendant la profession de conseil fiscal et d'expert-comptable. En 1985, il a acheté auprès d'un particulier une voiture au prix de 33 600 DEM, sans possibilité de déduction de la TVA, qu'il a utilisée pour l'exercice de sa profession. Il est constant que M. Brandenstein a, dès l'achat, entièrement affecté le véhicule en question à son entreprise.
- 23 En 1991, il a prélevé le véhicule pour l'affecter à ses besoins privés. Jusqu'au moment du prélèvement, M. Brandenstein avait dépensé un montant total brut de 16 028,54 DEM, à l'occasion notamment de révisions, de petites réparations, du remplacement des pneumatiques, de l'installation d'un pot d'échappement

catalytique en 1987, ainsi que du remplacement du pare-brise en 1991. Il avait à chaque fois opéré la déduction de la TVA en amont.

- 24 Rejetant la déclaration présentée par M. Brandenstein au titre de la taxe sur le chiffre d'affaires, le Finanzamt Düsseldorf-Mettmann a estimé, dans l'avis d'imposition à cette taxe pour 1991, que le prélèvement du véhicule en vue de son affectation à des besoins privés constituait une consommation propre taxable, conformément à l'article 1^{er}, paragraphe 1, point 2, sous a), de l'UStG. En se fondant sur une assiette de 7 500 DEM, montant que M. Brandenstein avait déclaré comme valeur du prélèvement aux fins de l'impôt sur les bénéficiaires, le Finanzamt Düsseldorf-Mettmann a fixé le montant de la TVA due à 1 050 DEM.
- 25 Dans la réclamation introduite contre cette décision, M. Brandenstein a soutenu que le prélèvement d'un bien économique n'ayant pas ouvert droit à déduction de la TVA en amont lors de son acquisition n'était pas taxable en tant que consommation propre. Il a notamment invoqué l'arrêt Kühne, précité.
- 26 Le Finanzamt Düsseldorf-Mettmann, faisant application de la circulaire du ministère fédéral des Finances du 13 mai 1994, a conclu que le prélèvement du véhicule par M. Brandenstein devait être taxé, car les dépenses, hors TVA, exposées pour des améliorations, réparations, travaux de maintenance et d'entretien avaient dépassé 20 % du prix d'achat. Il a donc rejeté la réclamation de M. Brandenstein.
- 27 M. Brandenstein a introduit un recours contre cette décision devant le Finanzgericht Düsseldorf.
- 28 Le Finanzgericht Düsseldorf a fait droit à son recours au motif que les conditions de la taxation prévue à l'article 5, paragraphe 6, de la sixième directive, à savoir

que le bien prélevé ou les éléments le composant aient ouvert un droit à déduction, n'étaient pas réunies dans cette affaire. Selon le Finanzgericht, les dépenses engagées par M. Brandenstein pour le véhicule, alors que celui-ci était utilisé à des fins professionnelles, n'ont pas modifié ou accru les possibilités d'usage conforme à sa destination ni augmenté sensiblement sa valeur d'usage.

- 29 Le Finanzamt Düsseldorf-Mettmann s'est pourvu en « Revision » devant le Bundesfinanzhof. Il conclut à l'annulation du jugement du Finanzgericht et au rejet de la demande de M. Brandenstein.
- 30 M. Brandenstein conclut au rejet du recours en « Revision ».

Les questions préjudicielles

- 31 Dans ses ordonnances de renvoi, le Bundesfinanzhof observe, s'agissant de l'article 5, paragraphe 6, première phrase, de la sixième directive, que la Cour n'a pas encore précisé l'interprétation des termes « lorsque ce bien ou les éléments le composant ont ouvert droit à une déduction complète ou partielle de la taxe sur la valeur ajoutée ». Il ajoute toutefois que, dans l'arrêt Kühne, précité, la Cour a jugé que l'imposition de l'utilisation privée d'un bien d'entreprise conformément à une autre disposition de la sixième directive, à savoir l'article 6, paragraphe 2, premier alinéa, sous a), était subordonnée à la condition que le bien lui-même, et non les dépenses exposées en vue de son exploitation et de son entretien, ait ouvert un droit à déduction de la TVA.
- 32 Le Bundesfinanzhof rappelle que, sur la base de l'arrêt Kühne, précité, il avait déduit, dans son arrêt du 30 mars 1995, que le prélèvement par un assujetti, pour ses besoins privés, d'un bien acquis sans possibilité de déduction de la TVA ne devait pas être taxé en raison des dépenses engagées pour son exploitation et son

entretien qui avaient ouvert un droit à déduction de la TVA en amont, car ces dépenses ne conduisaient pas, en règle générale, à l'acquisition ou à la création d'un élément le composant. L'administration fiscale allemande n'aurait cependant pas suivi les principes posés dans cet arrêt du 30 mars 1995, en sorte que l'interprétation de l'article 5, paragraphe 6, première phrase, de la sixième directive demeurerait controversée.

- 33 Le Bundesfinanzhof constate par ailleurs que la question de la base d'imposition à retenir se posera si, dans les espèces qui lui sont soumises, les conditions posées à l'article 5, paragraphe 6, première phrase, de la sixième directive sont remplies. D'après l'article 11, A, paragraphe 1, sous b), de cette directive, 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'interprétation de l'article 11, A, paragraphe 1, sous b), lui semble incertaine lorsque ce n'est pas le bien prélevé lui-même, mais certains des éléments le composant qui ont ouvert droit à une déduction complète ou partielle de la TVA.
- 34 Le Bundesfinanzhof relève aussi que, à supposer qu'aucun élément au sens de l'article 5, paragraphe 6, première phrase, de la sixième directive n'ait été incorporé aux véhicules de MM. Fischer et Brandenstein et que cette disposition ne s'applique pas aux opérations de prélèvement en cause au principal, se pose la question de savoir si les déductions de la TVA en amont, opérées par MM. Fischer et Brandenstein lorsque des services et livraisons ont été fournis pour leurs véhicules, doivent faire l'objet d'une régularisation partielle conformément à l'article 20, paragraphe 1, sous b), de ladite directive.
- 35 Le Bundesfinanzhof précise à cet égard, dans l'affaire C-322/99, que, si le prélèvement de la voiture Bentley à des fins privées n'entraîne pas de taxation en ce qui concerne les prestations effectuées postérieurement à l'achat du véhicule, ce prélèvement pourrait constituer une modification des éléments pris en considération pour la détermination du montant de la déduction afférente aux prestations de carrosserie et de peinture. Dans l'affaire C-323/99, le Bundesfinanzhof estime que la valeur de différents biens que M. Brandenstein a acquis pour son véhicule

postérieurement à l'achat de celui-ci, notamment le pot d'échappement catalytique et le pare-brise de remplacement, subsistait partiellement lors du prélèvement du véhicule en 1991 et n'était pas totalement amortie. Par conséquent, il serait possible que les éléments pris en considération en leur temps pour la détermination du montant de la déduction de la TVA en amont aient subi une modification au sens de l'article 20, paragraphe 1, sous b), de la sixième directive. En effet, ces biens, qui n'ont pas encore été intégralement amortis et qui ont été prélevés en franchise de TVA selon l'article 5, paragraphe 6, première phrase, de la sixième directive, n'ont plus été utilisés pour les besoins d'opérations taxées au sens de l'article 17, paragraphe 2, de la sixième directive postérieurement à ce prélèvement.

36 Considérant que la solution des litiges pendants devant lui nécessitait dès lors une interprétation du droit communautaire, le Bundesfinanzhof a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour plusieurs questions préjudicielles.

37 Dans l'affaire C-322/99, le Bundesfinanzhof a posé les questions préjudicielles suivantes:

« 1) Les travaux de carrosserie et de peinture (ayant ouvert droit à déduction) effectués ultérieurement sur une voiture (acquise sans qu'un droit à déduction ait été ouvert) ont-ils pour conséquence, lors du prélèvement de cette voiture de l'entreprise,

a) que celle-ci doit être considérée, conformément à l'article 5, paragraphe 6, de la [sixième] directive, comme un *bien* ayant ouvert droit à une déduction *partielle* de la taxe sur la valeur ajoutée, ou bien,

- b) que les dépenses ultérieures doivent être considérées comme des *éléments* composant le bien et qui ont ouvert droit à la déduction de la taxe sur la valeur ajoutée?
- 2) En cas de réponse affirmative à la première question: l'imposition frappe-t-elle, en tant que prélèvement de l'entreprise, au sens de l'article 5, paragraphe 6, de la directive:
- a) la voiture et les prestations effectuées (travaux de carrosserie et de peinture) ou
- b) uniquement les prestations effectuées (travaux de carrosserie et de peinture)?
- 3) En cas de réponse affirmative à la deuxième question: la base d'imposition au sens de l'article 11, A, paragraphe 1, sous b), de la directive est-elle alors constituée par le prix d'achat du véhicule (ou d'un véhicule similaire) majoré du prix des prestations de réparation, ces prix étant déterminés au moment du prélèvement, ou bien la base d'imposition est-elle uniquement constituée par le prix acquitté pour les prestations de réparation (ayant donné lieu à déduction)?
- 4) Comment les paragraphes 6 et 7, sous c), de l'article 5 de la directive se combinent-ils?
- 5) Dans l'hypothèse où il serait répondu à la première question en ce sens que les prestations (travaux de carrosserie ou de peinture) effectuées ultérieurement

(ayant donné lieu à déduction) ne sont pas imposables lors du prélèvement du bien (voiture) en application de l'article 5, paragraphe 6, de la directive: la déduction opérée pour ces prestations doit-elle faire l'objet d'une régularisation conformément à l'article 20, paragraphe 1, sous b), de la directive? »

38 Dans l'affaire C-323/99, le Bundesfinanzhof a posé à la Cour les questions préjudicielles suivantes:

- « 1) [L'article 5, paragraphe 6, première phrase, de la sixième directive] s'applique-t-il] lorsque ce n'est pas le bien lui-même qui a ouvert droit à déduction de la taxe en amont, mais le bénéfice de services ou de livraisons que l'assujetti a obtenu pour ce bien postérieurement à son acquisition?

- 2) Que faut-il entendre par la notion d'élément composant le bien visée par cette disposition?

- 3) Comment est calculée la base d'imposition lors du prélèvement lorsque ce n'est pas le bien prélevé, mais certains des éléments le composant qui ont ouvert droit à une déduction complète ou partielle de la taxe sur la valeur ajoutée?

- 4) La déduction de la taxe en amont opérée par un assujetti lors de l'obtention du bénéfice de services ou de livraisons pour un bien acquis sans possibilité de déduction de la taxe en amont doit-elle faire l'objet d'une régularisation conformément à l'article 20 de la [sixième directive] dans la mesure où l'article 5, paragraphe 6, première phrase, de cette directive ne s'applique pas? »

- 39 Par ordonnance du président de la Cour du 6 juillet 2000, les affaires C-322/99 et C-323/99 ont été jointes aux fins de la procédure orale et de l'arrêt, conformément à l'article 43 du règlement de procédure.

Sur les deux premières questions préjudicielles dans les affaires C-322/99 et C-323/99, relatives à l'imposition en vertu de l'article 5, paragraphe 6, de la sixième directive

- 40 Par la première question préjudicielle dans l'affaire C-322/99 et les deux premières questions préjudicielles dans l'affaire C-323/99, la juridiction de renvoi vise en substance à savoir s'il y a assujettissement à la TVA en application de l'article 5, paragraphe 6, de la sixième directive, lorsqu'un assujetti prélève à des fins étrangères à l'entreprise un véhicule qui a été acheté sans qu'un droit à déduction de la TVA ait été ouvert et qui a fait l'objet, postérieurement à son acquisition, de travaux pour lesquels la TVA a été déduite. La deuxième question préjudicielle dans l'affaire C-322/99 vise à savoir si, en cas de réponse affirmative, l'article 5, paragraphe 6, doit être interprété en ce sens que l'imposition frappe le bien et les éléments le composant ou seulement les éléments incorporés au bien a posteriori.
- 41 Pour le gouvernement hellénique, qui n'a présenté d'observations que dans le cadre de l'affaire C-322/99, un bien acquis par un assujetti sans possibilité de déduction de la TVA en amont et relevant de l'activité d'entreprise de l'assujetti doit être considéré comme un bien ouvrant un droit à une déduction partielle de la TVA payée en amont, au sens de l'article 5, paragraphe 6, de la sixième directive, lorsque les dépenses exposées pour ce bien qui ont donné lieu à déduction de la TVA ont augmenté la valeur du bien. En l'occurrence, les travaux de carrosserie et de peinture réalisés sur la voiture Bentley de M. Fischer seraient très importants, ainsi que l'attesterait leur coût par rapport au prix d'achat initial, et ils devraient en conséquence être considérés comme s'étant ajoutés au prix

d'achat total de la voiture. Il devrait donc y avoir assujettissement à la TVA du fait du prélèvement par M. Fischer du bien pour ses besoins privés.

- 42 Pour le gouvernement allemand et la Commission, des dépenses ayant ouvert un droit à déduction de la TVA et ayant été exposées pour des travaux effectués sur un bien lui-même acquis sans possibilité de déduction de la TVA en amont peuvent conduire à un assujettissement à la TVA en cas de prélèvement du bien à des fins étrangères à l'entreprise, dans la mesure où les travaux effectués ont donné lieu à des «éléments composant le bien» au sens de l'article 5, paragraphe 6, de la sixième directive. Leurs interprétations de la notion d'«éléments composant le bien» divergent toutefois.
- 43 D'après le gouvernement allemand, la finalité de l'article 5, paragraphe 6, de la sixième directive exige que soient reconnus en tant qu'«éléments composant le bien» au sens de cette disposition non seulement les biens corporels indépendants, mais aussi les prestations de services qui contribuent, avec suffisamment de permanence, à la conservation ou à l'accroissement de la valeur du bien. La taxation s'imposerait dans les deux cas pour éviter que l'assujetti transfère dans son patrimoine privé sans acquitter aucune TVA des valeurs ayant ouvert droit à déduction de la TVA en amont et qu'il profite ainsi d'un avantage indu par rapport au consommateur ordinaire qui achèterait un bien du même type. Le gouvernement allemand relève, par ailleurs, s'agissant notamment de travaux de réparation effectués sur des véhicules, les difficultés que pose en pratique une délimitation entre les notions de livraison et de prestation de services.
- 44 D'après la Commission, en revanche, il ne peut y avoir d'éléments composant le bien au sens de l'article 5, paragraphe 6, de la sixième directive que si deux conditions cumulatives sont remplies. Il devrait premièrement y avoir eu livraison, c'est-à-dire que d'autres biens corporels devraient avoir été ajoutés au bien d'entreprise. Une prestation de services relative au bien d'entreprise ne pourrait en conséquence être considérée comme un «élément composant ce bien». Il faudrait deuxièmement que, du fait du montage d'autres éléments sur le bien en question, la valeur globale du bien d'entreprise ait sensiblement augmenté. Des dépenses servant à l'utilisation et à l'entretien du bien, telles que celles afférentes à des travaux réguliers d'entretien, même s'il s'agit de

changer des pièces usées, n'entraîneraient pas en règle générale une augmentation de la valeur du bien.

45 Selon la Commission, la première condition, à savoir l'exigence d'une livraison d'un bien matériel, découlerait du système même et de la position de l'article 5 de la sixième directive, qui ne comprendrait expressément que des règles relatives à la livraison de biens corporels. Par ailleurs, à la différence des ajouts d'autres éléments, qui auraient une incidence sur les caractéristiques matérielles d'un bien, la valeur ajoutée du fait d'une prestation de services serait consommée régulièrement par l'usage qui est fait du bien. Dans le cas où une activité comprendrait tant un élément de livraison qu'un élément de prestation de services, par exemple lorsque la réparation d'un véhicule suppose la livraison de pièces de rechange et leur montage, l'activité devrait être appréciée globalement afin de déterminer quel est l'élément dominant.

46 D'après la Commission, la seconde condition, à savoir l'exigence d'une augmentation sensible de la valeur du bien, résulterait du principe de la neutralité de la TVA. Puisque, dans le cas d'un prélèvement soumis à imposition par application de l'article 5, paragraphe 6, de la sixième directive, s'agissant en particulier du prélèvement d'un bien acquis sans avoir ouvert droit à déduction, elle estime que sont assujettis à la TVA tant le bien que les éléments le composant qui ont ouvert droit à déduction, ce qui implique une double imposition du bien, il conviendrait d'interpréter la notion d'« éléments composant le bien » de manière restrictive.

47 Quant à la question de la base d'imposition en application de l'article 5, paragraphe 6, de la sixième directive, le gouvernement allemand et la Commission estiment que, lorsqu'un assujetti prélève pour ses besoins privés un bien d'entreprise qu'il a acheté sans possibilité de déduction de la TVA acquittée en amont mais pour lequel il a déduit la TVA afférente aux dépenses exposées pour des prestations de services et livraisons de biens fournies postérieurement à l'achat du bien, la TVA due en application de l'article 5, paragraphe 6, de la sixième directive frappe globalement le bien et les éléments le composant.

- 48 Pour le gouvernement allemand et la Commission, il ressort clairement de l'article 5, paragraphe 6, de la sixième directive que l'assimilation à une livraison effectuée à titre onéreux et donc la taxation concernent le bien prélevé dans sa totalité, et non seulement les éléments composant ce bien, cette notion n'étant utilisée que pour marquer la distinction entre le droit à déduction s'agissant du bien prélevé et le droit à déduction s'agissant desdits éléments.
- 49 Le gouvernement allemand et la Commission soutiennent que cette interprétation est confortée par la genèse de l'article 5, paragraphe 6, de la sixième directive.
- 50 Ils font valoir à cet égard que la Commission avait initialement proposé de taxer le prélèvement au prorata des déductions de la TVA effectuées en amont. L'article 5, paragraphe 3, sous a), de la proposition de sixième directive, du 29 juin 1973 (*Bulletin des Communautés européennes*, supplément 11/73, p. 39), prévoyait en effet qu'une taxation du prélèvement ne devait avoir lieu que « dans la mesure où » ce bien ou les éléments le composant avaient ouvert un droit à une déduction complète ou partielle de la TVA. La disposition ainsi proposée n'aurait cependant pas été acceptée par les États membres. L'utilisation du terme « lorsque » à l'article 5, paragraphe 6, de la sixième directive, telle qu'adoptée par le Conseil, au lieu de l'expression « dans la mesure où », révélerait clairement dans ce contexte la volonté du législateur communautaire de mettre en place une taxation du prélèvement basée, à des fins de simplification, sur la valeur totale du bien et non uniquement sur la valeur de l'élément composant le bien ayant donné lieu à déduction, dans le cas où le bien n'a pas lui-même ouvert un droit à déduction de la TVA en amont.

Appréciation de la Cour

- 51 En ce qui concerne, en premier lieu, le point de savoir s'il y a assujettissement à la TVA en application de l'article 5, paragraphe 6, de la sixième directive lorsqu'un assujetti prélève à des fins étrangères à l'entreprise un véhicule acheté sans qu'un droit à déduction de la TVA ait été ouvert et ayant fait l'objet, postérieurement à

son acquisition, de travaux pour lesquels la TVA a été déduite, il convient d'interpréter les termes suivants de l'article 5, paragraphe 6, de la sixième directive: «lorsque ce bien ou les éléments le composant ont ouvert droit à une déduction complète ou partielle de la taxe sur la valeur ajoutée».

- 52 À cet égard, il y a lieu de distinguer entre les notions de « bien » et d'« éléments le composant » au sens de l'article 5, paragraphe 6, de la sixième directive.
- 53 D'une part, les termes « ce bien [a] ouvert droit à une déduction [...] de la taxe sur la valeur ajoutée » visent uniquement la taxe afférente à l'achat initial ou à la production du bien et non la taxe afférente aux dépenses engagées ultérieurement pour le bien, que visent notamment les termes « les éléments le composant ont ouvert droit à une déduction [...] de la taxe sur la valeur ajoutée ».
- 54 L'interprétation proposée par le gouvernement hellénique ne saurait en conséquence être retenue.
- 55 D'autre part, la notion d'« éléments composant le bien » visée à l'article 5, paragraphe 6, de la sixième directive, qui n'est pas définie par celle-ci, doit être comprise comme recouvrant tant les éléments déjà présents au moment de l'acquisition initiale du bien que les éléments qui y ont été incorporés ultérieurement.
- 56 À cet égard, il y a lieu de rappeler que l'objectif de l'article 5, paragraphe 6, de la sixième directive consiste notamment à assurer une égalité de traitement entre l'assujetti qui prélève un bien de son entreprise et un consommateur ordinaire qui achète un bien du même type. En vue de la réalisation de cet objectif, cette disposition empêche qu'un assujetti qui a pu déduire la TVA sur l'achat d'un bien affecté à son entreprise échappe au paiement de la TVA lorsqu'il prélève ce bien

sur le patrimoine de son entreprise à des fins privées et qu'il profite donc d'avantages indus par rapport au consommateur ordinaire qui achète le bien en acquittant la TVA (voir arrêt du 8 mars 2001, Bakcsi, C-415/98, Rec. p. I-1831, point 42, et jurisprudence citée).

- 57 Afin d'atteindre cet objectif, les éléments déjà présents au moment de l'acquisition initiale du bien et les éléments incorporés postérieurement à cette acquisition ne sauraient être traités différemment. Dans les deux cas, si un assujetti a déduit la TVA afférente aux éléments composant le bien, il doit, lorsqu'il prélève le bien pour ses besoins privés, être empêché de profiter d'un avantage indu par rapport au consommateur ordinaire.
- 58 La question de savoir si la notion d'«éléments composant le bien» peut aussi bien viser des prestations de services que des livraisons a été débattue devant la Cour.
- 59 À cet égard, il ressort clairement de l'article 5, paragraphe 6, de la sixième directive que la notion d'«éléments composant le bien» renvoie à des objets tangibles et corporels intégrés au bien et ne saurait s'appliquer à des prestations de services.
- 60 Une telle interprétation est corroborée par le système même dans lequel s'insère cette disposition de la sixième directive. Un «bien» étant défini à l'article 5, paragraphe 1, de la sixième directive comme un bien corporel, les «éléments» composant ce bien au sens du paragraphe 6 du même article doivent être de même nature. Or, une prestation de services est définie à l'article 6, paragraphe 1, de la sixième directive comme toute opération qui ne constitue pas une livraison d'un bien au sens de l'article 5 de la même directive.

- 61 L'interprétation extensive de la notion d'« éléments composant le bien » proposée par le gouvernement allemand ne saurait donc être retenue.
- 62 Le gouvernement allemand ayant souligné la difficulté de distinguer entre livraisons de biens et prestations de services, s'agissant en particulier de travaux effectués sur une voiture, il convient de rappeler que, conformément à une jurisprudence constante, afin de déterminer si une opération donnée constitue une livraison de biens ou une prestation de services, il y a lieu d'identifier ses éléments caractéristiques (arrêt du 2 mai 1996, Faaborg-Gelting Linien, C-231/94, Rec. p. I-2395, point 12). Lorsqu'une livraison de biens n'est qu'une composante d'une opération au sein de laquelle les prestations de services prédominent, elle doit être considérée comme une prestation de services (arrêt Faaborg-Gelting Linien, précité, point 14).
- 63 Il en résulte que les prestations de services, en ce compris celles qui nécessitent des livraisons de biens accessoires et mineures, ne peuvent constituer des « éléments composant le bien » au sens de l'article 5, paragraphe 6, de la sixième directive.
- 64 S'agissant des livraisons de biens, il y a lieu premièrement, ainsi que le relève M. l'avocat général au point 72 de ses conclusions, de distinguer selon que le bien incorporé au véhicule est ou non séparable et autonome par rapport à ce dernier. Ainsi, lorsqu'un tel bien conserve ses caractéristiques distinctives physiques et économiques, il ne doit pas être considéré comme un élément composant le véhicule.
- 65 Aux fins de la TVA, le transfert dans le patrimoine privé d'un assujetti d'un véhicule auquel a été incorporé un tel bien séparable et autonome doit être considéré comme constitutif de deux prélèvements imposables indépendamment l'un de l'autre. Par conséquent, pour l'un et l'autre de ces prélèvements, il n'y aura assujettissement à la TVA en vertu de l'article 5, paragraphe 6, de la sixième directive que si l'objet prélevé a ouvert un droit à déduction de la taxe en amont.

- 66 Deuxièmement, pour des raisons tenant aux exigences du principe de neutralité inhérent au système de la sixième directive, il convient de distinguer entre les livraisons de biens qui contribuent simplement à conserver la valeur du bien et qui sont en règle générale consommées au moment du prélèvement, d'une part, et celles qui entraînent une augmentation durable de la valeur du bien et ne sont pas totalement consommées au moment du prélèvement, d'autre part.
- 67 En effet, en cas de prélèvement par un assujetti d'un bien initialement acquis auprès d'un non-assujetti sans possibilité de déduire la TVA, il serait contraire audit principe de neutralité de soumettre ce prélèvement à la TVA lorsque les livraisons de biens postérieures à l'acquisition, même si elles ont ouvert un droit à déduction, n'ont fait que contribuer à l'entretien du bien, sans en augmenter la valeur, et sont donc consommées au moment du prélèvement. Dans ces circonstances, l'assujetti ne profiterait d'aucun avantage indu, par rapport au consommateur ordinaire, en prélevant le bien sans acquitter de TVA.
- 68 En revanche, il est conforme à l'objectif poursuivi par l'article 5, paragraphe 6, de la sixième directive que ce type de prélèvement soit assujetti à la TVA lorsque les livraisons de biens postérieures à l'acquisition ont entraîné une augmentation durable de la valeur du bien non totalement consommée au moment du prélèvement.
- 69 Il peut être relevé que, pour la juridiction de renvoi, tel pourrait être le cas, dans l'affaire C-323/99, du pot d'échappement catalytique installé en 1987 et du pare-brise remplacé en 1991 sur le véhicule de M. Brandenstein, sauf à considérer qu'ils n'ont pas perdu leurs caractéristiques distinctives physiques et économiques. Il paraissait en effet à la juridiction de renvoi que la valeur de ces éléments subsistait partiellement lors du prélèvement du véhicule en 1991 et n'était en conséquence pas totalement amortie.
- 70 Au vu des considérations qui précèdent, il y a lieu de conclure que, lorsqu'un assujetti prélève à des fins étrangères à l'entreprise un bien acheté sans qu'un droit

à déduction de la TVA ait été ouvert et ayant fait l'objet, postérieurement à son acquisition, de travaux pour lesquels la TVA a été déduite, il y a assujettissement à la TVA en application de l'article 5, paragraphe 6, de la sixième directive si les travaux effectués ont donné lieu à l'incorporation d'«éléments composant le bien» au sens de cette disposition. Dans le cas où le bien prélevé est un véhicule, constituent des «éléments composant le bien» les biens livrés qui, d'une part, ont définitivement perdu leurs caractéristiques distinctives physiques et économiques du fait de leur incorporation au véhicule et, d'autre part, ont entraîné une augmentation durable de la valeur du bien, non totalement consommée au moment du prélèvement.

- 71 Il faut encore préciser que cette interprétation donnée en réponse aux questions posées dans le cadre du prélèvement d'un véhicule est valable quel que soit le bien corporel prélevé.
- 72 Il convient d'examiner en second lieu si, en cas d'assujettissement d'un prélèvement à la TVA dans les conditions mentionnées au point 70 du présent arrêt, l'article 5, paragraphe 6, de la sixième directive doit être interprété en ce sens que l'imposition frappe le bien et les éléments le composant ou seulement les éléments incorporés a posteriori.
- 73 Au point 44 de l'arrêt Bakcsi, précité, la Cour a jugé que, lorsque l'assujetti n'a pu déduire la TVA grevant le bien d'entreprise acheté d'occasion à un non-assujetti, ce bien doit être considéré comme n'ayant pas ouvert un droit à déduction de la TVA au sens de l'article 5, paragraphe 6, de la sixième directive, ce qui exclut par conséquent l'imposition du prélèvement en vertu de cette disposition.
- 74 Il en va de même s'agissant du prélèvement d'un bien d'entreprise effectué par un assujetti pour ses besoins privés dans le cas où, postérieurement à l'achat du bien

acquis sans avoir donné lieu à déduction de la TVA en amont, le bien a fait l'objet de prestations de services ou de livraisons de biens qui ont ouvert un droit à déduction de la TVA.

- 75 En effet, il serait contraire à l'objectif d'égalité de traitement poursuivi par l'article 5, paragraphe 6, de la sixième directive d'interpréter cette disposition comme impliquant, dans le cas du prélèvement d'un bien pour les besoins privés de l'assujetti, une taxation globale du bien et des éléments qui y ont été incorporés, alors même que le bien a été initialement acquis sans possibilité de déduction de la TVA en amont et que seuls les «éléments le composant» acquis a posteriori ont ouvert un droit à déduction de la TVA en amont.
- 76 Force est de constater que l'imposition du bien dans une telle situation, lorsque celui-ci n'a pas ouvert droit à déduction de la TVA acquittée en amont lors de son achat, engendrerait une double imposition contraire au principe de neutralité fiscale inhérent au système commun de TVA et dans lequel s'insère la sixième directive [voir, s'agissant de l'article 5, paragraphe 6, de la sixième directive, arrêt Bakcsi, précité, point 46, ainsi que, s'agissant de l'article 6, paragraphe 2, premier alinéa, sous a), de la même directive, arrêts Kühne, précité, point 10, et du 25 mai 1993, Mohsche, C-193/91, Rec. p. I-2615, point 9]. La taxation des «éléments composant le bien» tels que définis au point 70 du présent arrêt constitue d'ailleurs la garantie de ce que l'assujetti ne profite d'aucun avantage indu par rapport au consommateur ordinaire.
- 77 Au vu des points 72 à 76 du présent arrêt, il y a lieu de conclure que l'article 5, paragraphe 6, de la sixième directive doit être interprété en ce sens qu'il n'y a pas lieu à imposition d'un bien prélevé par un assujetti pour ses besoins privés lorsque ce bien n'a pas ouvert droit à déduction en raison de son achat auprès d'un non-assujetti, et ce même si des dépenses ayant ouvert un droit à déduction de la TVA en amont ont été postérieurement engagées pour ce bien. Dans le cas où, postérieurement à son acquisition, le bien a fait l'objet de travaux ayant ouvert un droit à déduction de la TVA en amont et ayant donné lieu à l'incorporation d'éléments composant le bien, tels que définis au point 70 du présent arrêt, la TVA exigible au moment du prélèvement en application de l'article 5, paragraphe 6, de la sixième directive ne portera donc que sur ces éléments.

78 Il y a donc lieu de répondre aux deux premières questions de la juridiction de renvoi dans les affaires C-322/99 et C-323/99 que, lorsqu'un assujetti prélève à des fins étrangères à l'entreprise un bien (en l'occurrence, un véhicule) acheté sans qu'un droit à déduction de la TVA ait été ouvert et ayant fait l'objet, postérieurement à son acquisition, de travaux pour lesquels la TVA a été déduite, la TVA due en application de l'article 5, paragraphe 6, de la sixième directive ne concerne que les éléments composant le bien qui ont ouvert un droit à déduction, à savoir les éléments ayant définitivement perdu leurs caractéristiques distinctives physiques et économiques lorsqu'ils ont été incorporés au véhicule, postérieurement à son achat, à la suite d'opérations de livraisons de biens qui ont entraîné une augmentation durable de la valeur du véhicule, non totalement consommée au moment du prélèvement.

Sur les troisièmes questions préjudicielles dans les affaires C-322/99 et C-323/99, relatives à la base d'imposition en vertu de l'article 11, A, paragraphe 1, sous b), de la sixième directive

79 Par ses troisièmes questions dans les affaires C-322/99 et C-323/99, la juridiction de renvoi demande en substance si, dans des situations telles que celles au principal, la base d'imposition au sens de l'article 11, A, paragraphe 1, sous b), de la sixième directive doit être déterminée par référence au prix d'achat de la voiture ou d'une voiture similaire, au moment du prélèvement, majoré du prix des travaux de réparation qui ont donné lieu à des «éléments composant le bien», au sens de l'article 5, paragraphe 6, de la même directive, ou si elle est uniquement constituée par le prix acquitté pour ces travaux de réparation qui ont donné lieu à déduction de la TVA en amont.

80 La référence au prix d'achat, déterminé au moment du prélèvement, peut apparaître comme étant contradictoire s'agissant d'un bien acquis par définition avant le prélèvement; elle résulte toutefois du libellé même de l'article 11, A, paragraphe 1, sous b), de la sixième directive. Il importe de préciser qu'il faut entendre par là la valeur résiduelle du bien au moment du prélèvement.

- 81 Selon le gouvernement allemand, la base d'imposition visée par l'article 11, A, paragraphe 1, sous b), de la sixième directive est constituée par le prix d'achat du véhicule ou d'un véhicule similaire et par le prix des prestations de réparation, déterminés au moment du prélèvement. La base d'imposition étant calculée à partir des prix déterminés au moment du prélèvement, elle devrait nécessairement inclure les dépenses engagées pour maintenir la valeur du bien et les plus-values éventuelles de celui-ci, engrangées au cours de la période pendant laquelle il a appartenu au patrimoine de l'entreprise.
- 82 De la même manière, la Commission estime que, s'il ressort de l'appréciation des faits que des « éléments composant le bien » au sens de l'article 5, paragraphe 6, de la sixième directive ont été ajoutés à un bien d'entreprise initialement acquis sans possibilité de déduction de la TVA en amont, la base d'imposition est constituée, en cas de prélèvement, par le prix d'un bien similaire au moment du prélèvement, y compris les éléments composant le bien qui lui ont été ajoutés.
- 83 Pour le gouvernement hellénique, la base imposable devrait être déterminée élément par élément. Il conviendrait à cette fin de déterminer tout d'abord la valeur du bien au moment où a lieu l'opération de prélèvement, puis de calculer la TVA, dont le montant serait fonction du rapport entre les dépenses qui ont ouvert un droit à déduction et le prix total d'acquisition du bien.

Appréciation de la Cour

- 84 En raison de la réponse apportée au point 78 du présent arrêt, il convient de répondre aux troisièmes questions de la juridiction de renvoi dans les affaires C-322/99 et C-323/99 que, dans le cas d'un prélèvement soumis à imposition en application de l'article 5, paragraphe 6, de la sixième directive, s'agissant en particulier du prélèvement d'un bien (en l'occurrence, un véhicule)

- acquis sans qu'un droit à déduction ait été ouvert, et

- pour lequel ont été effectués des travaux ayant ouvert droit à déduction et ayant donné lieu à l'incorporation d'«éléments composant le bien»,

la base d'imposition au sens de l'article 11, A, paragraphe 1, sous b), de la sixième directive doit être déterminée par référence au prix, au moment du prélèvement, des biens incorporés au véhicule qui constituent des éléments composant le bien prélevé au sens de l'article 5, paragraphe 6, de la même directive.

Sur la quatrième question préjudicielle dans l'affaire C-322/99, relative à la combinaison de l'article 5, paragraphe 6, et de l'article 5, paragraphe 7, sous c), de la sixième directive

- 85 Par la quatrième question dans l'affaire C-322/99, la juridiction de renvoi souhaite savoir comment s'articulent l'article 5, paragraphe 6, et l'article 5, paragraphe 7, sous c), de la sixième directive.
- 86 Selon l'article 5, paragraphe 7, sous c), de la sixième directive, les États membres peuvent assimiler à une livraison effectuée à titre onéreux la détention de biens par un assujetti ou par ses ayants droit en cas de cessation de son activité économique taxable, lorsque ces biens ont ouvert un droit à déduction complète ou partielle lors de leur acquisition ou de leur affectation conformément à l'article 5, paragraphe 7, sous a). L'article 5, paragraphe 7, sous c), autorise ainsi les États membres à adopter une disposition spéciale pour les situations dans lesquelles un assujetti met un terme à son activité professionnelle.

- 87 Ainsi que le relève M. l'avocat général au point 83 de ses conclusions, il est constant que la République fédérale d'Allemagne n'a pas fait usage de la possibilité que lui ouvrait l'article 5, paragraphe 7, sous c), de la sixième directive. L'imposition du prélèvement de biens à l'origine du litige au principal est par conséquent exclusivement régie par l'article 5, paragraphe 6, de la sixième directive et il n'est pas nécessaire de donner une interprétation de son article 5, paragraphe 7, sous c).

Sur la cinquième question préjudicielle dans l'affaire C-322/99 et la quatrième question dans l'affaire C-323/99, relatives à la régularisation des déductions en vertu de l'article 20 de la sixième directive

- 88 Par la cinquième question préjudicielle dans l'affaire C-322/99 et la quatrième question dans l'affaire C-323/99, la juridiction de renvoi s'interroge quant à la nécessité d'une régularisation, en vertu de l'article 20 de la sixième directive, des déductions de TVA. Elle demande en substance si, dans le cas où des travaux effectués postérieurement à l'achat d'un véhicule et ayant donné lieu à déduction de la taxe en amont n'entraînent pas d'assujettissement à la TVA en application de l'article 5, paragraphe 6, de ladite directive lors du prélèvement du véhicule, les déductions de TVA opérées au titre de ces travaux doivent faire l'objet d'une régularisation conformément à l'article 20, paragraphe 1, sous b), de cette directive.
- 89 Il convient de relever que, dans une situation telle que celles à l'origine des litiges au principal, il ressort de l'article 20, paragraphe 1, sous b), de la sixième directive que la déduction de TVA initialement opérée par l'assujetti doit être régularisée lors du prélèvement du bien par l'assujetti pour ses besoins privés lorsque des modifications des éléments pris en considération pour la détermination du montant des déductions sont intervenues postérieurement à la déclaration.

- 90 Cette règle est applicable aux opérations effectuées postérieurement à l'acquisition d'un bien et ayant donné lieu à déduction de la TVA en amont qui sont exclues de la notion d'«éléments composant le bien» visée par l'article 5, paragraphe 6, de la sixième directive. Ces opérations correspondent, d'une part, aux prestations de services effectuées postérieurement à l'acquisition d'un bien et ayant donné lieu à déduction de la TVA en amont et, d'autre part, à celles des livraisons de biens, effectuées postérieurement à l'acquisition d'un bien et ayant donné lieu à déduction de la TVA en amont, qui sont exclues de la notion d'«éléments composant le bien» visée par l'article 5, paragraphe 6, de la sixième directive.
- 91 Il importe toutefois de préciser que, dans le cas où ces prestations de services ou livraisons de biens ayant ouvert droit à déduction de la TVA ont été totalement consommées dans le cadre de l'activité professionnelle avant le prélèvement, il n'existera aucune modification d'éléments au sens de l'article 20, paragraphe 1, sous b), de la sixième directive justifiant une régularisation des déductions.
- 92 Partant, la déduction de la TVA ayant frappé les dépenses exposées pour les travaux réalisés sur les véhicules de MM. Fischer et Brandenstein doit être régularisée en vertu de l'article 20, paragraphe 1, sous b), de la sixième directive dans la mesure où le prélèvement ne serait pas soumis à la TVA en application de l'article 5, paragraphe 6, de cette directive et où la valeur des travaux en question n'aurait pas été totalement consommée dans le cadre de l'activité professionnelle des assujettis avant le transfert des véhicules dans leur patrimoine privé.
- 93 Il reste à déterminer si, pour les livraisons de biens ayant donné lieu à déduction qui constituent des «éléments composant le bien» au sens de l'article 5, paragraphe 6, de la sixième directive, l'application de l'article 20, paragraphe 1, sous b), de la même directive est nécessairement exclue.

- 94 À cet égard, il y a lieu de relever que rien n'exclut l'application de l'article 20, paragraphe 1, sous b), de la sixième directive s'agissant des « éléments composant le bien » visés par l'article 5, paragraphe 6, de la même directive. D'ailleurs, l'article 20, paragraphe 1, sous b), n'exclut expressément la régularisation des opérations visées à l'article 5, paragraphe 6, que dans les cas de prélèvements effectués pour donner des cadeaux de faible valeur et des échantillons.
- 95 Il convient donc de répondre à la cinquième question dans l'affaire C-322/99 et à la quatrième question dans l'affaire C-323/99, telles que reformulées au point 88 du présent arrêt, que, dans le cas où des travaux effectués postérieurement à l'achat d'un bien (en l'occurrence, un véhicule) et ayant donné lieu à déduction de la TVA en amont n'entraînent pas d'assujettissement à la TVA en application de l'article 5, paragraphe 6, de la sixième directive lors du prélèvement du véhicule, les déductions de TVA opérées au titre de ces travaux doivent faire l'objet d'une régularisation conformément à l'article 20, paragraphe 1, sous b), de cette directive si la valeur des travaux en question n'a pas été totalement consommée dans le cadre de l'activité professionnelle de l'assujetti avant le transfert du véhicule dans son patrimoine privé.

Sur les dépens

- 96 Les frais exposés par les gouvernements allemand et hellénique, ainsi que 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 nationale, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens.

Par ces motifs,

LA COUR (cinquième chambre),

statuant sur les questions à elle soumises par le Bundesfinanzhof, par ordonnances du 15 juillet 1999, dit pour droit:

- 1) Lorsqu'un assujetti prélève à des fins étrangères à l'entreprise un bien (en l'occurrence, un véhicule) acheté sans qu'un droit à déduction de la taxe sur la valeur ajoutée ait été ouvert et ayant fait l'objet, postérieurement à son acquisition, de travaux pour lesquels la taxe sur la valeur ajoutée a été déduite, la taxe sur la valeur ajoutée due en application de l'article 5, paragraphe 6, 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, ne concerne que les «éléments composant le bien» qui ont ouvert un droit à déduction, à savoir les éléments ayant définitivement perdu leurs caractéristiques distinctives physiques et économiques lorsqu'ils ont été incorporés au véhicule, postérieurement à son achat, à la suite d'opérations de livraisons de biens qui ont entraîné une augmentation durable de la valeur du véhicule, non totalement consommée au moment du prélèvement.

- 2) Dans le cas d'un prélèvement soumis à imposition en application de l'article 5, paragraphe 6, de la sixième directive 77/388, s'agissant en particulier du prélèvement d'un bien (en l'occurrence, un véhicule)

— acquis sans qu'un droit à déduction ait été ouvert,

— pour lequel ont été effectués des travaux ayant ouvert droit à déduction et ayant donné lieu à l'incorporation d'«éléments composant le bien»,

la base d'imposition au sens de l'article 11, A, paragraphe 1, sous b), de la sixième directive 77/388 doit être déterminée par référence au prix, au moment du prélèvement, des biens incorporés au véhicule qui constituent des éléments composant le bien prélevé au sens de l'article 5, paragraphe 6, de la même directive.

- 3) Dans le cas où des travaux effectués postérieurement à l'achat d'un bien (en l'occurrence, un véhicule) et ayant donné lieu à déduction de la taxe sur la valeur ajoutée en amont n'entraînent pas d'assujettissement à la taxe sur la valeur ajoutée en application de l'article 5, paragraphe 6, de la sixième directive 77/388 lors du prélèvement du véhicule, les déductions de taxe sur la valeur ajoutée opérées au titre de ces travaux doivent faire l'objet d'une régularisation conformément à l'article 20, paragraphe 1, sous b), de cette directive si la valeur des travaux en question n'a pas été totalement consommée dans le cadre de l'activité professionnelle de l'assujetti avant le transfert du véhicule dans son patrimoine privé.

La Pergola

Wathelet

Edward

Jann

Sevón

Ainsi prononcé en audience publique à Luxembourg, le 17 mai 2001.

Le greffier

Le président de la cinquième chambre

R. Grass

A. La Pergola