

ARMBRECHT

ARRÊT DE LA COUR
4 octobre 1995 *

Dans l'affaire C-291/92,

ayant pour objet une demande adressée à la Cour, en application de l'article 177 du traité CEE, par le Bundesfinanzhof et tendant à obtenir, dans le litige pendant devant cette juridiction entre

Finanzamt Uelzen

et

Dieter Armbrrecht,

une décision à titre préjudiciel sur l'interprétation des articles 5, paragraphe 1, 17, paragraphe 2, et 20, paragraphe 2, 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,

composée de MM. G. C. Rodríguez Iglesias, président, F. A. Schockweiler, P. J. G. Kapteyn, C. Gulmann et P. Jann, présidents de chambre, G. F. Mancini,

* Langue de procédure: l'allemand.

J. C. Moitinho de Almeida, J. L. Murray (rapporteur), D. A. O. Edward, G. Hirsch et H. Ragnemalm, juges,

avocat général: M. F. G. Jacobs,
greffier: M^{me} L. Hewlett, administrateur,

considérant les observations écrites présentées:

— pour M. Armbrrecht, par M. Bernd Kleemann, conseiller fiscal,

— pour le gouvernement allemand, par MM. Ernst Röder, Ministerialrat au ministère fédéral de l'Économie, et Claus-Dieter Quassowski, Regierungsdirektor au même ministère, en qualité d'agents,

— pour la Commission des Communautés européennes, par M. Henri Étienne, conseiller juridique principal, en qualité d'agent,

vu le rapport d'audience,

ayant entendu les observations orales du Finanzamt Uelzen, représenté par M^{me} Christel Kuwert, Ministerialrätin au Niedersächsisches Finanzministerium, en qualité d'agent, de M. Armbrrecht, du gouvernement allemand et de la Commission à l'audience du 17 juin 1993,

ayant entendu l'avocat général, M. W. Van Gerven, en ses conclusions à l'audience du 15 septembre 1993,

vu l'ordonnance de réouverture des débats du 13 décembre 1994,

considérant les réponses apportées aux questions écrites de la Cour:

— pour M. Armbrecht, par M. Bernd Kleemann,

— pour le gouvernement allemand, par M. Ernst Röder,

— pour le gouvernement français, par M^{me} Edwige Belliard, directeur adjoint à la direction des affaires juridiques du ministère des Affaires étrangères, et M. Jean-Louis Falconi, secrétaire des affaires étrangères à la même direction, en qualité d'agents,

— pour le gouvernement portugais, par MM. Luis Fernandes, directeur du service juridique de la direction générale des Communautés européennes du ministère des Affaires étrangères, et Angelo Seiça Neves, juriste à la même direction, en qualité d'agents,

— pour le gouvernement du Royaume-Uni, par M^{lle} Lindsey Nicoll, du Treasury Solicitor's Department, en qualité d'agent,

— pour la Commission des Communautés européennes, par M. Jürgen Grunwald, membre du service juridique, en qualité d'agent,

vu le rapport d'audience,

ayant entendu les observations orales du Finanzamt Uelzen, représenté par M^{me} Christel Kuwert, de M. Armbrecht, du gouvernement allemand et de la Commission à l'audience du 14 mars 1995,

ayant entendu l'avocat général, M. F. G. Jacobs, en ses conclusions à l'audience du 6 avril 1995,

rend le présent

Arrêt

- 1 Par ordonnance du 28 avril 1992, parvenue à la Cour le 1^{er} juillet suivant, le Bundesfinanzhof a posé, en vertu de l'article 177 du traité CEE, trois questions préjudicielles sur l'interprétation des articles 5, paragraphe 1, 17, paragraphe 2, et 20, paragraphe 2, 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 « directive »).
- 2 Ces questions ont été soulevées à l'occasion d'un recours introduit par M. Armbrecht contre une décision du Finanzamt Uelzen (ci-après le « Finanzamt ») à propos de l'établissement de la taxe sur le chiffre d'affaires due au titre de l'exercice 1981.

- 3 M. Armbrrecht, hôtelier, était propriétaire d'un immeuble comprenant un hôtel, un restaurant et des parties utilisées en tant que logement privé. En 1981, il a vendu cet immeuble au prix de 1 150 000 DM « plus la TVA de 13 % ».

- 4 En vertu de l'article 4, paragraphe 9, sous a), de l'Umsatzsteuergesetz 1980 (loi allemande sur la taxe sur le chiffre d'affaires, ci-après l'« UStG »), les opérations régies par le Grunderwerbsteuergesetz (loi relative à l'impôt sur les acquisitions immobilières) sont exonérées de la taxe sur le chiffre d'affaires. Toutefois, l'article 9 de l'UStG autorise les assujettis à traiter ces opérations comme étant soumises à la taxe lorsqu'elles sont effectuées « en faveur d'un autre chef d'entreprise et pour l'entreprise de celui-ci ». M. Armbrrecht a opté pour la taxation de la vente de son immeuble conformément à cette dernière disposition.

- 5 Dans sa déclaration de la taxe sur le chiffre d'affaires relative à l'année 1981, M. Armbrrecht n'a considéré comme soumise à la taxe sur le chiffre d'affaires que la vente de la partie de son immeuble qui était consacrée à un usage professionnel. En revanche, il a considéré comme exonéré de la taxe sur le chiffre d'affaires le montant de 157 705 DM au titre de l'habitation à usage privé. Corrélativement, il a seulement facturé à l'acheteur la taxe sur le chiffre d'affaires afférente à la première de ces deux parties.

- 6 A la suite d'une inspection, le Finanzamt a soumis la vente de l'habitation privée à la taxe sur le chiffre d'affaires. M. Armbrrecht a formé un recours contre cette décision devant le Finanzgericht Niedersachsen. Cette juridiction a estimé que, lorsqu'un bien immobilier est utilisé en partie aux fins d'une entreprise et en partie

à des fins d'habitation privée, il se subdivise en deux biens économiquement indépendants aux fins de la législation sur la taxe sur la valeur ajoutée. M. Armbrrecht n'ayant pas facturé à l'acheteur la taxe sur la valeur ajoutée sur la vente du logement privé, il n'était pas, selon le Finanzgericht, redevable de la taxe sur cette vente.

- 7 Le Finanzamt a formé un recours en révision contre cette décision. Ayant des doutes concernant l'interprétation de la directive, non seulement en ce qui concerne son applicabilité à l'immeuble vendu par M. Armbrrecht mais également quant à l'étendue du droit à déduction qu'elle établit, le Bundesfinanzhof a décidé de surseoir à statuer jusqu'à ce que la Cour se soit prononcée à titre préjudiciel sur les questions suivantes:

- « 1) La partie d'un immeuble utilisée pour les besoins d'une entreprise constitue-t-elle, lors de la vente de cet immeuble, un bien indépendant faisant l'objet d'une livraison au sens de l'article 5, paragraphe 1, de la directive?
- 2) Un immeuble dont une partie est utilisée à titre privé, l'autre l'étant pour l'entreprise, est-il utilisé dans sa totalité pour les besoins des opérations taxées de l'entreprise conformément à l'article 17, paragraphe 2, de la directive ou seule la partie utilisée pour les besoins de l'entreprise doit-elle être affectée à l'entreprise?
- 3) Est-il possible de limiter la régularisation de déductions en application de l'article 20, paragraphe 2, de la directive à la partie de l'immeuble utilisée par l'entreprise? »

- 8 L'article 2, paragraphe 1, de la directive soumet à la taxe sur la valeur ajoutée 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.

9 En vertu de l'article 5, paragraphe 1, de la directive, « est considéré comme 'livraison d'un bien' le transfert du pouvoir de disposer d'un bien corporel comme un propriétaire. »

10 L'article 13 B de la directive établit une série d'exonérations pour des opérations portant sur des biens immeubles, parmi lesquelles:

« g) les livraisons de bâtiments ou d'une fraction de bâtiment et du sol y attenant autres que ceux visés à l'article 4, paragraphe 3, sous a);

h) les livraisons de biens immeubles non bâtis autres que celles des terrains à bâtir visés à l'article 4, paragraphe 3, sous b) ».

11 L'article 13 C de la directive ajoute à ces exonérations la réserve suivante:

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

a) ...

b) des opérations visées sous B, sous... g) et h).

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

Sur la première question

- 12 En ce qui concerne la première question, le gouvernement allemand souligne que l'immeuble de M. Armbrecht constitue un bien unique en droit civil allemand et est inscrit comme tel au registre foncier. Dès lors, il devrait être considéré comme un seul bien pour l'application de la directive.
- 13 Certes, l'article 5, paragraphe 1, de la directive ne délimite pas l'étendue des droits de propriété transférés, laquelle doit être déterminée selon le droit national applicable, mais la Cour a constaté que l'objectif de la directive, à savoir fonder le système commun de la taxe sur la valeur ajoutée sur une définition uniforme des opérations taxables, serait compromis si la constatation d'une livraison de biens, qui est l'une des trois opérations taxables, était soumise à la réalisation de conditions qui varient d'un État membre à l'autre (arrêt du 8 février 1990, *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, C-320/88, Rec. p. I-285).
- 14 Il s'ensuit que la réponse à la question posée, qui ne traite pas du droit civil de la livraison, mais de l'assujettissement à la taxe, ne peut pas être trouvée dans le droit national applicable dans le litige au principal.
- 15 Il convient donc de comprendre la première question comme portant sur le point de savoir si, lorsqu'un assujetti vend un bien dont il avait choisi de réserver une partie à son usage privé, il agit, pour ce qui concerne la vente de cette partie, en qualité d'assujetti au sens de l'article 2, paragraphe 1, de la directive.

- 16 Il découle du libellé de l'article 2, paragraphe 1, de la directive qu'un assujetti doit agir « en tant que tel » pour qu'une opération puisse être soumise à la taxe sur la valeur ajoutée.
- 17 Or, un assujetti qui effectue une opération à titre privé n'agit pas en tant qu'assujetti.
- 18 Par conséquent, une opération effectuée par un assujetti à titre privé ne tombe pas sous le coup de la taxe sur la valeur ajoutée.
- 19 Aucune disposition de la directive ne s'oppose d'ailleurs à ce qu'un assujetti qui souhaite conserver une partie d'un bien dans son patrimoine privé puisse l'exclure du système de la taxe sur la valeur ajoutée.
- 20 Une telle interprétation donne la possibilité à un assujetti de choisir, aux fins de l'application de la directive, d'intégrer ou non à son entreprise la partie d'un bien qui est affectée à son usage privé. Ce traitement est conforme à l'un des principes de base de la directive, selon lequel un assujetti ne doit supporter la charge de la taxe sur la valeur ajoutée que lorsqu'elle se rapporte à des biens ou à des services qu'il utilise pour sa consommation privée et non pour ses activités professionnelles taxables. Cette possibilité de choix ne fait pas non plus obstacle à l'application d'une autre règle, dégagée par la Cour, dans l'arrêt du 11 juillet 1991, Lennartz (C-97/90, Rec. p. I-3795), selon laquelle des biens d'investissement utilisés à la fois à des fins professionnelles et à des fins privées peuvent néanmoins être traités comme des biens d'entreprise sur lesquels la taxe sur la valeur ajoutée est en principe intégralement déductible.

- 21 Ainsi que l'avocat général l'a relevé au point 50 de ses conclusions, la ventilation entre la partie affectée à l'exercice des activités professionnelles et celle réservée à l'usage privé de l'assujetti doit être réalisée sur la base des proportions d'utilisation professionnelle et d'utilisation privée au cours de l'année d'acquisition et non sur la base de la répartition géographique. Par ailleurs, l'assujetti doit manifester, pendant toute la période pendant laquelle il détient le bien en question, l'intention d'en garder une partie dans son patrimoine privé.
- 22 A ce qui précède, le gouvernement allemand ne saurait opposer que l'article 13, point C, de la directive, dès lors qu'il permet aux États membres de restreindre la portée et de déterminer les modalités de l'exercice du droit qu'ils peuvent accorder à leurs assujettis d'opter pour la taxation des opérations exonérées en vertu du point B du même article, sous g) et h), donne compétence au législateur allemand pour, dans un cas tel que celui de l'espèce, imposer à un assujetti la taxation de l'immeuble dans son ensemble.
- 23 Cette approche est en effet incompatible avec la directive. Si le droit d'option prévu par l'article 13, point C, de la directive permet de transformer une livraison exonérée en une livraison taxable et confère un droit de déduction à l'assujetti, il ne permet pas de transformer une livraison qui ne relève pas du champ d'application de la taxe, tel qu'il est défini par la directive, en une livraison taxable.
- 24 Il y a donc lieu de répondre à la première question que, lorsqu'un assujetti vend un bien dont il avait choisi de réserver une partie à son usage privé, il n'agit pas, pour ce qui concerne la vente de cette partie, en qualité d'assujetti au sens de l'article 2, paragraphe 1, de la directive.

Sur la deuxième question

- 25 Par sa deuxième question, la juridiction de renvoi demande en substance si, lorsqu'un assujetti vend un bien et que, au moment de son acquisition, il avait choisi de ne pas en affecter une partie à son entreprise, il pouvait, pendant la période au cours de laquelle il exploitait celle-ci, déduire de la taxe dont il était redevable la taxe sur la valeur ajoutée due ou acquittée pour la totalité du bien conformément à l'article 17, paragraphe 2, de la directive ou si seule devait être prise en compte, pour l'application de cette disposition, la partie de ce bien affectée à son entreprise.
- 26 L'article 17, paragraphe 2, sous a), de la directive dispose que 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 la taxe sur la valeur ajoutée due ou acquittée pour les biens qui lui sont ou lui seront livrés.
- 27 Ce n'est que dans la mesure où un bien est utilisé pour les besoins des opérations taxées qu'un assujetti peut déduire de la taxe dont il est redevable la taxe sur la valeur ajoutée due ou acquittée pour ce bien.
- 28 Il est constant que, si l'assujetti choisit de soustraire une partie d'un bien de son patrimoine professionnel, cette partie ne fait à aucun moment partie des biens de l'entreprise. Par conséquent, l'assujetti ne peut pas être considéré comme utilisant des biens de l'entreprise pour des besoins privés aux fins des articles 5, paragraphe 6, et 6, paragraphe 2, sous a), de la directive. Il s'ensuit que cette partie, qui n'est pas utilisée pour effectuer des prestations ou livraisons professionnelles taxables, ne relève pas du champ d'application du système de la taxe sur la valeur ajoutée et ne doit pas être prise en compte pour l'application de l'article 17, paragraphe 2, sous a), de la directive.

- 29 Il y a donc lieu de répondre à la deuxième question que, lorsqu'un assujetti vend un bien et que, au moment de son acquisition, il avait choisi de ne pas en affecter une partie à son entreprise, seule doit être prise en compte, pour l'application de l'article 17, paragraphe 2, de la directive, la partie du bien affectée à son entreprise.

Sur la troisième question

- 30 Par sa troisième question, la juridiction de renvoi demande si la régularisation des déductions, opérée en application de l'article 20, paragraphe 2, de la directive, peut être limitée à la partie de l'immeuble affectée à l'entreprise.

- 31 L'article 20, paragraphe 2, de la directive prévoit:

« 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. »

- 32 Dès lors que, comme il résulte de la réponse apportée à la deuxième question, le droit à déduction établi par l'article 17, paragraphe 2, de la directive ne s'applique qu'à la partie du bien en cause affectée à l'entreprise, la régularisation d'une telle déduction doit également être limitée à cette partie du bien.

- 33 Par conséquent, il y a lieu de répondre à la troisième question que la régularisation des déductions, opérée en application de l'article 20, paragraphe 2, de la directive, doit être limitée à la partie de l'immeuble affectée à l'entreprise.

Sur les dépens

- 34 Les frais exposés par les gouvernements allemand, français, portugais et du Royaume-Uni, ainsi que par la Commission des Communautés européennes, 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,

statuant sur les questions à elle soumises par le Bundesfinanzhof, par ordonnance du 28 avril 1992, dit pour droit:

- 1) Lorsqu'un assujetti vend un bien dont il avait choisi de réserver une partie à son usage privé, il n'agit pas, pour ce qui concerne la vente de cette partie, en qualité d'assujetti au sens de l'article 2, paragraphe 1, de la 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.

- 2) Lorsqu'un assujetti vend un bien et que, au moment de son acquisition, il avait choisi de ne pas en affecter une partie à son entreprise, seule doit être prise en compte, pour l'application de l'article 17, paragraphe 2, de la directive précitée, la partie du bien affectée à son entreprise.
- 3) La régularisation des déductions, opérée en application de l'article 20, paragraphe 2, de la directive précitée, doit être limitée à la partie de l'immeuble affectée à l'entreprise.

Rodríguez Iglesias

Schockweiler

Kapteyn

Gulmann

Jann

Mancini

Moitinho de Almeida

Murray

Edward

Hirsch

Ragnemalm

Ainsi prononcé en audience publique à Luxembourg, le 4 octobre 1995.

Le greffier

Le président

R. Grass

G. C. Rodríguez Iglesias