

ARRÊT DE LA COUR (sixième chambre)  
27 juin 1989 \*

Dans l'affaire 50/88,

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

**Heinz Kühne**, à Munich,

et

**Finanzamt München III**,

une décision à titre préjudiciel sur l'interprétation de l'article 6, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive 77/388 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 (sixième chambre),

composée de MM. T. Koopmans, président de chambre, T. F. O'Higgins, G. F. Mancini, C. N. Kakouris et F. A. Schockweiler, juges,

avocat général: M. F. G. Jacobs

greffier: M<sup>me</sup> D. Louterman, administrateur principal

considérant les observations présentées:

— pour le gouvernement de la République fédérale d'Allemagne, par M. R. Morawitz, Ministerialdirigent im Bundesministerium für Wirtschaft, en qualité d'agent, à la procédure orale,

\* Langue de procédure: l'allemand.

— pour le gouvernement de la République portugaise, par MM. L. Fernandez et A. Correia, en qualité d'agents, à la procédure écrite,

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

vu le rapport d'audience et à la suite de la procédure orale du 25 janvier 1989,

ayant entendu les conclusions de l'avocat général présentées à l'audience du 2 mars 1989,

rend le présent

### Arrêt

- 1 Par ordonnance du 9 décembre 1987, parvenue à la Cour le 16 février 1988, le Finanzgericht München a posé, en vertu de l'article 177 du traité CEE, plusieurs questions préjudicielles relatives à l'interprétation de la sixième directive 77/388 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 « sixième directive ».
- 2 Ces questions ont été soulevées à l'occasion d'un recours introduit par M<sup>e</sup> Kühne, avocat à Munich, contre un avis de recouvrement de TVA qui lui a été notifié par le Finanzamt München III.
- 3 La loi allemande sur l'impôt sur le chiffre d'affaires (Umsatzsteuergesetz 1980), ci-après « UStG », assujettit à la taxe sur la valeur ajoutée l'utilisation privée d'un bien d'entreprise. En outre, la part résiduelle de la TVA afférente à un bien d'occasion vendu à un assujetti, par un particulier non assujetti à la TVA, n'est pas déductible par l'assujetti, même si le bien est affecté à l'entreprise de ce dernier.

- 4 M<sup>e</sup> Kühne, assujetti à la TVA en sa qualité d'avocat, a acheté d'occasion à un particulier, en tant que tel non assujetti, une voiture d'entreprise qu'il utilise également pour son usage privé. Le Finanzamt München III ayant soumis à la TVA l'amortissement de la voiture proportionnellement à l'utilisation privée qu'en a faite M<sup>e</sup> Kühne, celui-ci a attaqué l'avis d'imposition devant le Finanzgericht München. Il a fait valoir que, puisqu'il n'avait pas pu déduire la TVA grevant la voiture, l'imposition de l'amortissement de la voiture à raison de son utilisation privée entraînerait une double perception de la taxe sur le chiffre d'affaires, ce qui serait contraire au système de TVA. Le demandeur soutient que seuls les frais d'exploitation proprement dits de la voiture et non pas l'amortissement devraient être pris en considération aux fins de l'utilisation privée.
- 5 Le Finanzgericht a considéré qu'une application littérale de l'UStG soulevait certains doutes au regard de la sixième directive dont l'article 6, paragraphe 2, sous a), subordonne l'imposition de l'utilisation privée d'un bien d'entreprise à la condition que le bien ait ouvert droit à une déduction complète ou partielle de la taxe sur la valeur ajoutée. La juridiction nationale a donc décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes:

« I — Comment l'article 6, paragraphe 2, de la sixième directive du Conseil en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires (ci-après 'sixième directive en matière de TVA'), doit-il être interprété?

- 1) La proposition subordonnée conditionnelle 'lorsque ce bien a ouvert droit à une déduction complète ou partielle de la taxe sur la valeur ajoutée':
  - a) exclut-elle l'imposition de la consommation privée uniquement dans les cas où la taxe en amont n'est pas déductible en raison d'une utilisation exonérée du bien dans l'entreprise (article 15, paragraphe 2, de l'Umsatzsteuergesetz — UStG — loi sur la taxe sur le chiffre d'affaires), ou en raison d'une utilisation autre que pour les besoins des opérations taxées de l'exploitant (article 17, paragraphe 2, de la sixième directive en matière de TVA), ou
  - b) l'exclut-elle également lorsque la taxe en amont n'a pas pu être déduite pour d'autres motifs, par exemple en raison de l'achat à une personne qui n'a pas la qualité d'exploitant?

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

- 2) un bien a-t-il ouvert droit à une déduction partielle de la taxe sur la valeur ajoutée au sens de l'article 6, paragraphe 2, première phrase, sous a), lorsque l'assujetti, bien qu'il n'ait pas pu déduire la taxe sur la valeur ajoutée pour la livraison du bien dont il a été preneur, a cependant pu déduire la taxe sur la valeur ajoutée pour les prestations ou livraisons qu'il a demandées et obtenues auprès d'autres exploitants aux fins de l'entretien (réparations, services d'entretien, etc.) ou de l'utilisation (carburants, lubrifiants, etc.) du bien?
  
- 3) En cas de réponse négative à la question 2:
  - a) en vertu de l'article 6, paragraphe 2, deuxième phrase, les États membres ont-ils la faculté de déroger aux dispositions considérées uniquement en renonçant entièrement ou partiellement à l'imposition de l'utilisation de biens au sens de la première phrase, sous a), ou
  - b) ont-ils également la faculté d'imposer cette utilisation indépendamment du point de savoir si le bien utilisé a ouvert droit à une déduction complète ou partielle de la taxe sur la valeur ajoutée?

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

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

En cas de réponse affirmative à la question 1:

- 2) Un assujetti peut-il invoquer devant les juridictions de la République fédérale d'Allemagne compétentes en matière de contentieux fiscal les dispositions de l'article 6, paragraphe 2, première phrase, sous a), de la sixième directive en matière de TVA, telle qu'interprétée par la Cour?

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

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

- 6 Pour un plus ample exposé du cadre juridique et des faits de l'affaire, du déroulement de la procédure ainsi que des observations écrites déposées devant la Cour, il est renvoyé au rapport d'audience. Ces éléments du dossier ne sont repris ci-dessous que dans la mesure nécessaire au raisonnement de la Cour.

**Sur la question relative à l'imposition de l'utilisation privée d'un bien d'entreprise (question I.1)**

- 7 Cette question tend, en substance, à déterminer si l'article 6, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive exclut l'imposition de l'amortissement d'un bien d'entreprise au titre de son utilisation privée, lorsque ce bien n'a pas ouvert droit à déduction de la taxe sur la valeur ajoutée parce qu'il a été acheté d'occasion à un non-assujetti.
- 8 Il résulte du système de la sixième directive que la disposition précitée 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 taxe qui en a grevé l'acquisition.
- 9 Dès lors que l'assujetti n'est pas autorisé à déduire la taxe résiduelle grevant le bien d'entreprise acheté d'occasion à un non-assujetti, ce bien doit être considéré comme n'ouvrant pas droit à déduction de la taxe sur la valeur ajoutée au sens de l'article 6, paragraphe 2, sous a), précité, de la sixième directive et l'imposition, en vertu de cette disposition, de l'amortissement du bien au titre de son utilisation privée est, par conséquent, exclue.

- 10 En effet, une telle imposition d'un bien d'entreprise qui n'a pas ouvert droit à déduction de la taxe résiduelle engendrerait une double imposition contraire au principe de neutralité fiscale inhérent au système commun de taxe sur la valeur ajoutée et dans lequel s'insère la sixième directive.
- 11 Il convient donc de répondre que l'article 6, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive doit être interprété en ce sens qu'il exclut l'imposition de l'amortissement d'un bien d'entreprise au titre de son utilisation privée, lorsque le bien n'a pas ouvert droit à déduction de la taxe sur la valeur ajoutée en raison de l'achat du bien à une personne qui n'a pas la qualité d'assujetti.

#### **Sur la question relative au droit à déduction « partielle » (question I.2)**

- 12 Cette question vise à savoir si la réponse à la première question est différente lorsque l'assujetti, bien qu'il n'ait pas pu déduire la taxe sur la valeur ajoutée pour la livraison du bien dont il a été preneur, a cependant pu déduire la taxe sur la valeur ajoutée grevant les différents biens et services fournis par d'autres assujettis aux fins de l'exploitation et de l'entretien du bien.
- 13 Il convient de relever que l'article 6, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive subordonne l'imposition de l'utilisation privée d'un bien d'entreprise à la condition que le bien lui-même, et non pas les dépenses exposées en vue de son exploitation et de son entretien, ait ouvert droit à déduction de la taxe sur la valeur ajoutée.
- 14 Il en résulte que le régime fiscal applicable à la livraison du bien d'entreprise doit être dissocié de celui des dépenses imposables exposées en vue de son exploitation et de son entretien.
- 15 Il y a donc lieu de répondre que la réponse à la première question n'est pas différente lorsque l'assujetti, bien qu'il n'ait pas pu déduire la taxe sur la valeur ajoutée pour la livraison du bien dont il a été preneur, a cependant pu déduire la taxe sur la valeur ajoutée pour les prestations ou livraisons qu'il a demandées et obtenues

auprès d'autres exploitants assujettis aux fins de l'entretien ou de l'exploitation du bien.

**Sur la question relative à la faculté de dérogation ouverte aux États membres (question I.3)**

- 16 Cette question a pour objet de déterminer si la faculté ouverte aux États membres de déroger à l'imposition de l'utilisation privée d'un bien d'entreprise leur permet de renoncer entièrement ou partiellement à l'imposition de cette utilisation ou bien d'imposer cette utilisation, que le bien utilisé ait ou non ouvert droit à une déduction complète ou partielle de la taxe sur la valeur ajoutée.
- 17 Il résulte de ce qui précède que l'assujettissement à la TVA de l'utilisation privée d'un bien d'entreprise qui n'a pas ouvert un droit à déduction complète ou partielle de la taxe sur la valeur ajoutée engendre une double imposition contraire au principe de neutralité fiscale inhérent au système commun de taxe sur la valeur ajoutée.
- 18 Dans ces conditions, la faculté ouverte aux États membres de déroger à l'imposition de l'utilisation privée d'un bien d'entreprise ne saurait en tout état de cause leur permettre d'assujettir à la TVA cette utilisation, lorsque le bien n'a pas ouvert droit à une déduction complète ou partielle de la taxe sur la valeur ajoutée.
- 19 Il y a donc lieu de répondre que les États membres n'ont pas, en vertu de l'article 6, paragraphe 2, deuxième phrase, de la sixième directive, la faculté d'imposer l'utilisation privée d'un bien d'entreprise lorsque le bien utilisé n'a pas ouvert droit à une déduction complète ou partielle de la taxe sur la valeur ajoutée.

**Sur la question relative à la transposition de la sixième directive en droit interne (question II.1)**

- 20 Cette question tend, en substance, à savoir si l'article 6, paragraphe 2, de la sixième directive, tel qu'interprété ci-dessus, s'oppose à une législation fiscale

nationale assujettissant à la TVA l'utilisation privée d'un bien d'entreprise qui n'a pas ouvert droit à une déduction complète ou partielle de la taxe sur la valeur ajoutée.

- 21 Compte tenu des réponses données ci-dessus, il y a lieu de répondre par l'affirmative à cette question.

**Sur la question relative à l'effet direct de l'article 6, paragraphe 2, de la sixième directive (question II.2)**

- 22 Cette question vise le point de savoir si un assujetti peut invoquer devant les juridictions nationales compétentes l'article 6, paragraphe 2, de la sixième directive en tant que cette disposition exclut l'imposition de l'utilisation privée d'un bien d'entreprise qui n'a pas ouvert droit à une déduction complète ou partielle de la taxe sur la valeur ajoutée.
- 23 Il convient de rappeler que, selon la jurisprudence de la Cour (voir, notamment, arrêt du 19 janvier 1982, Becker, 8/81, Rec. p. 53), dans tous les cas où des dispositions d'une directive apparaissent comme étant, du point de vue de leur contenu, inconditionnelles et suffisamment précises, ces dispositions peuvent être invoquées par les particuliers à l'égard de toute disposition nationale éventuellement incompatible avec cette directive.
- 24 Il résulte de ce qui précède que la disposition précitée comporte une interdiction pure et simple d'assujettir à la TVA l'utilisation privée d'un bien d'entreprise qui n'a pas ouvert droit à une déduction complète ou partielle de la taxe sur la valeur ajoutée.
- 25 Dans cette mesure, l'obligation de ne pas assujettir l'utilisation privée de ce bien d'entreprise qui découle de cette interdiction n'est assortie d'aucune condition ni subordonnée, dans son exécution ou dans ses effets, à l'intervention d'aucun acte communautaire ou national.

- 26 Cette interdiction est donc complète, juridiquement parfaite et, en conséquence, susceptible de produire des effets directs dans les relations juridiques entre les États membres et leurs justiciables.
- 27 Il y a donc lieu de répondre qu'un assujetti peut invoquer devant les juridictions nationales les dispositions de l'article 6, paragraphe 2, de la sixième directive en tant que cette disposition exclut l'imposition de l'utilisation privée d'un bien d'entreprise qui n'a pas ouvert droit à une déduction complète ou partielle de la taxe sur la valeur ajoutée.

### **Sur la question relative à la base d'imposition de l'utilisation privée d'un bien d'entreprise (question III)**

- 28 Cette question vise à déterminer si la base d'imposition, au sens de l'article 11, partie A, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive, de l'utilisation privée d'un bien d'entreprise comprend toutes les dépenses engagées par l'assujetti ou simplement la rémunération des livraisons et des prestations ouvrant droit à la déduction de la taxe sur la valeur ajoutée.
- 29 A cet égard, et compte tenu des réponses données ci-dessus, il suffit de préciser qu'il serait conforme au système commun de taxe sur la valeur ajoutée de ne pas taxer au titre de l'utilisation privée l'amortissement d'un bien d'entreprise qui n'a pas ouvert un droit à déduction de la taxe sur la valeur ajoutée, tout en imposant les dépenses d'entretien et d'exploitation du bien pour lesquelles l'assujetti serait en droit de déduire la taxe. Une telle solution permettrait, en effet, d'éviter aussi bien une double imposition du bien lui-même que la non-imposition d'une consommation finale.

### **Sur les dépens**

- 30 Les frais exposés par les gouvernements de la République fédérale d'Allemagne et de la République portugaise 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 (sixième chambre),

statuant sur les questions à elle soumises par le Finanzgericht München, par ordonnance du 9 décembre 1987, dit pour droit:

- 1) L'article 6, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive 77/388 du Conseil, 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, doit être interprété en ce sens qu'il exclut l'imposition de l'amortissement d'un bien d'entreprise au titre de son utilisation privée, lorsque le bien n'a pas ouvert droit à déduction de la taxe sur la valeur ajoutée en raison de l'achat du bien à une personne qui n'a pas la qualité d'assujetti.
- 2) La réponse donnée ci-dessus n'est pas différente lorsque l'assujetti, bien qu'il n'ait pas pu déduire la taxe sur la valeur ajoutée pour la livraison du bien dont il a été preneur, a, cependant, pu déduire la taxe sur la valeur ajoutée pour les prestations ou livraisons qu'il a demandées et obtenues auprès d'autres exploitants assujettis aux fins de l'entretien ou de l'exploitation du bien.
- 3) Les États membres n'ont pas, en vertu de l'article 6, paragraphe 2, deuxième phrase, de la sixième directive, la faculté d'imposer l'utilisation privée d'un bien d'entreprise lorsque le bien utilisé n'a pas ouvert droit à une déduction complète ou partielle de la taxe sur la valeur ajoutée.
- 4) Un assujetti peut invoquer devant les juridictions nationales les dispositions de l'article 6, paragraphe 2, de la sixième directive en tant que cette disposition exclut l'imposition de l'utilisation privée d'un bien d'entreprise qui n'a pas ouvert droit à une déduction complète ou partielle de la taxe sur la valeur ajoutée.

Koopmans

O'Higgins

Mancini

Kakouris

Schockweiler

Ainsi prononcé en audience publique à Luxembourg, le 27 juin 1989.

Le greffier

Le président de la sixième chambre

J.-G. Giraud

T. Koopmans