

**Affaire C-269/20**

**Demande de décision préjudicielle**

**Date de dépôt :**

18 juin 2020

**Juridiction de renvoi :**

Bundesfinanzhof (Allemagne)

**Date de la décision de renvoi :**

7 mai 2020

**Partie défenderesse et requérante en « Revision » :**

Finanzamt T

**Partie requérante et défenderesse en « Revision » :**

S

---

**BUNDESFINANZHOF (Cour fédérale des finances, Allemagne)**

**ORDONNANCE**

Dans le litige opposant

Finanzamt T

partie défenderesse et requérante en « Revision »

et

S

partie requérante et défenderesse en « Revision »,

représentée par :

[...]

ayant pour objet la taxe sur le chiffre d'affaires de l'année 2005,

la V<sup>ème</sup> chambre a [Or. 2]

ordonné le 7 mai 2020 :

Dispositif

I. La Cour de justice de l'Union européenne est saisie des questions suivantes à titre préjudiciel :

1. La faculté pour les États membres, prévue à l'article 4, paragraphe 4, deuxième alinéa, 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, de considérer comme un seul assujetti les personnes établies sur leur territoire qui sont indépendantes du point de vue juridique mais qui sont étroitement liées entre elles sur les plans financier, économique et de l'organisation, doit-elle être exercée de manière que

a) le traitement comme un seul assujetti porte sur l'une de ces personnes, qui est assujettie pour toutes les opérations de ces personnes, ou de manière que

b) le traitement comme un seul assujetti aboutisse obligatoirement – y compris, par conséquent, au prix de pertes de recettes fiscales considérables – à un groupement TVA distinct de ces personnes étroitement liées entre elles, groupement constituant une entité fictive créée aux seules fins de la TVA ?

2. Dans l'hypothèse où l'alternative sous a) serait la réponse correcte à la première question : découle-t-il de la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne relative aux fins étrangères à l'entreprise au sens de l'article 6, 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 (arrêt du 12 février 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, C-515/07, EU:C:2009:88) que, dans le cas d'un assujetti

a) qui exerce, d'une part, une activité économique et qui effectue ainsi des prestations à titre onéreux au sens de l'article 2, point 1, 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 et

b) qui exerce en même temps, d'autre part, une activité qu'il accomplit en tant qu'autorité publique (activité de puissance publique), pour laquelle il n'est pas considéré comme un assujetti en vertu de l'article 4, paragraphe 5, 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,

la fourniture à titre gratuit d'un service relevant du domaine de l'activité économique de cet assujetti et destiné au domaine de son activité de puissance publique ne doit pas être taxée en vertu de l'article 6, paragraphe 2, sous b), de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires ?

II. Il est sursis à statuer jusqu'à la décision de la Cour de justice de l'Union européenne. [Or. 3]

## Motifs

### I.

- 1 La partie requérante et défenderesse en « Revision » (ci-après la « requérante ») est une fondation de droit public. Elle est l'organe faitier d'une université qui gère également un département de médecine universitaire. La requérante est assujettie au sens de l'article 4, paragraphe 1, 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 (ci-après la « directive 77/388/CEE ») et fournit des services à titre onéreux au sens de l'article 2, point 1, de la directive 77/388/CEE. En tant que personne morale de droit public (organisme de droit public), la requérante accomplit aussi des tâches de puissance publique pour lesquelles, en vertu de l'article 4, paragraphe 5, de la directive 77/388/CEE, elle n'est pas considérée comme assujettie.
- 2 Selon un renseignement contraignant fourni conformément à l'article 89, paragraphe 2, de l'Abgabenordnung (code fiscal allemand, ci-après l'« AO ») par la défenderesse et requérante en « Revision » [le Finanzamt (administration fiscale), ci-après le « FA »], la requérante est, conformément à l'article 2, paragraphe 2, point 2, de l'Umsatzsteuergesetz (loi allemande relative à la taxe sur le chiffre d'affaires, ci-après l'« UStG ») l'organe faitier de la société U-GmbH.
- 3 La société U-GmbH a fourni à la requérante des services de nettoyage, d'hygiène et de blanchisserie ainsi que de transport de patients. Les services de nettoyage de la société U-GmbH ont été fournis dans les locaux de la requérante. Ils comprenaient l'ensemble du complexe immobilier que constitue le département de médecine universitaire, dont font partie, outre les chambres des patients, les couloirs et les salles d'opération, les salles de cours et les laboratoires. Tandis que l'espace hospitalier en tant que tel est dédié aux soins prodigués aux patients et doit, dès lors, être rangé dans le domaine d'activité économique de la requérante dans lequel elle agit en tant qu'assujettie, les salles de cours, les laboratoires et les autres locaux sont utilisés pour la formation des étudiants et, par conséquent, dans le cadre des activités exercées par la requérante en tant qu'autorité publique et pour lesquelles elle n'est pas considérée comme assujettie. La proportion de la

surface à nettoyer pour les activités d'autorité publique s'élevait à 7,6 % de la surface totale. Pour ses services, la société U-GmbH a reçu de la requérante une rémunération s'élevant à 76 085,48 euros au total pour l'année litigieuse (2005).

- 4 À la suite d'un contrôle, le FA a estimé, dans un avis de taxation rectifié du 3 novembre 2015 pour l'année 2005, que les établissements de la requérante formaient une entreprise unique pour laquelle une seule déclaration de TVA devait être établie et, par conséquent, un seul avis de taxation devait être émis. À cet égard, le FA a considéré que les services de nettoyage fournis par la société U-GmbH pour les activités relevant de l'autorité publique l'ont été au sein de l'unité fiscale (« Organschaft ») formée par la requérante et la société U-GmbH. [Selon le FA,] les services de nettoyage soutenaient une activité étrangère à l'entreprise et engendraient ainsi chez la requérante une valeur remise à titre gratuit conformément à l'article 3, paragraphe 9a, point 2, de l'UStG [article 6, paragraphe 2, **[Or. 4]** sous b), de la directive 77/388/CEE]. La rémunération totale pour les services de nettoyage fournis par la société U-GmbH à la requérante s'élevant à 76 065,48 euros pendant l'année litigieuse, le FA a estimé, en tenant compte de la proportion de la surface attribuée aux activités relevant de l'autorité publique, à hauteur de 7,6 %, que 5 782,50 euros correspondaient au nettoyage des surfaces utilisées pour les activités relevant de l'autorité publique. Après déduction d'une majoration au titre des bénéficiaires qu'il a évaluée à 525,66 euros, le FA a fixé à 5 257 euros la base d'imposition pour la valeur remise à titre gratuit et, ainsi, une charge fiscale augmentée de 841,12 euros. La réclamation formulée contre cet avis de taxation a été rejetée.
- 5 En revanche, le Finanzgericht (tribunal des finances) a fait droit au recours. Il indique dans son jugement que l'on est en présence d'une unité fiscale qui réunit en une seule entreprise la requérante en tant qu'organe faitier et la société U GmbH en tant que société organiquement liée. Cette unité fiscale s'étendrait également aux activités d'autorité publique de la requérante. Cependant, les conditions d'une valeur remise à titre gratuit en vertu de l'article 3, paragraphe 9a, point 2, de l'UStG ne seraient pas réunies. C'est contre ce jugement que le FA s'est pourvu en « Revision ».

## II.

- 6 La chambre de céans défère à la Cour de justice de l'Union européenne les questions d'interprétation de la directive 77/388/CEE énoncées dans le dispositif et surseoit à statuer jusqu'à ce que la Cour se soit prononcée sur lesdites questions.
- 7 **1. Le cadre juridique**
- 8 **a) Le droit de l'Union**
- 9 L'article 4, paragraphe 4, deuxième alinéa, de la directive 77/388/CEE prévoit que :

« Sous réserve de la consultation prévue à l'article 29, chaque État membre a la faculté de considérer comme un seul assujetti les personnes établies à l'intérieur du pays qui sont indépendantes du point de vue juridique mais qui sont étroitement liées entre elles sur les plans financier, économique et de l'organisation. »

10 L'article 6, paragraphe 2, de la directive 77/388/CEE détermine ce qui suit :

« 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 pour ceux de son personnel ou, plus généralement, à des fins étrangères à son entreprise, lorsque ce bien a ouvert droit à une déduction complète ou partielle de la taxe sur la valeur ajoutée ; **[Or. 5]**
- b) les prestations de services à titre gratuit effectuées par l'assujetti pour ses besoins privés ou pour ceux de son personnel ou, plus généralement, à des fins étrangères à son entreprise.

Les États membres ont la faculté de déroger aux dispositions de ce paragraphe à condition que cette dérogation ne conduise pas à des distorsions de concurrence. »

11 **b) Le droit national**

12 L'article 2, paragraphe 2, point 2, de l'UStG prévoit que :

« 2) L'activité industrielle, commerciale ou professionnelle n'est pas exercée d'une façon indépendante [...] »

2. lorsque l'architecture globale des liens effectifs montre qu'une personne morale est intégrée sur les plans financier, économique et de l'organisation à l'entreprise de l'entité faitière (unité fiscale). Les effets de l'unité fiscale se limitent aux prestations internes entre les branches de l'entreprise sises dans le pays. Ces branches doivent être traitées comme une seule entreprise. Si la direction de l'organe faitière se trouve à l'étranger, la branche de l'entreprise la plus importante économiquement dans le pays est réputée être l'entrepreneur. »

13 L'article 3, paragraphe 9a, de l'UStG détermine ce qui suit :

« Sont assimilées à une autre prestation à titre onéreux :

1. l'utilisation par un entrepreneur d'un bien affecté à l'entreprise, ayant donné droit à une déduction totale ou partielle de la taxe payée en amont, pour des fins étrangères à l'entreprise ou pour les besoins privés de son personnel, pour autant qu'il ne s'agisse pas de petites attentions [à l'égard de celui-ci] ; cela n'est pas applicable lorsque la déduction de la taxe payée en amont est exclue en vertu de l'article 15, paragraphe 1b, ou lorsqu'une régularisation

de la déduction de la taxe payée en amont doit être effectuée au titre de l'article 15a, paragraphe 6a ;

2. la fourniture à titre gratuit par l'entrepreneur d'une autre prestation pour des fins étrangères à l'entreprise ou pour les besoins privés de son personnel, pour autant qu'il ne s'agisse pas de petites attentions [à l'égard de celui-ci]. »

- 14 L'article 73, première phrase, de l'AO, qui est également applicable dans le domaine de la taxe sur le chiffre d'affaires, dispose ce qui suit :

« Une société organiquement liée est redevable des impôts de l'entité faitière pour lesquels l'unité fiscale qu'elles composent est pertinente sur le plan fiscal. [...] »

- 15 **2. Sur la première question [Or. 6]**

- 16 **a) Observations préliminaires**

- 17 **aa) Réglementation nationale**

Pour transposer l'article 4, paragraphe 4, deuxième alinéa, de la directive 77/388/CEE, l'article 2, paragraphe 2, point 2, de l'UStG prévoit qu'une personne morale (« société organiquement liée ») qui est intégrée dans l'entreprise d'une autre personne (« organe faitier ») en raison de leurs liens financiers, économiques et organisationnels, n'exerce pas son activité économique d'une façon indépendante. La société organiquement liée, qui serait assujettie si on la considérait isolément, est au bout du compte considérée comme une employée de l'organe faitier en raison de ces relations. Cela se répercute tant sur les opérations à l'égard de tiers que sur les opérations entre la société organiquement liée et l'organe faitier en tant que personnes étroitement liées.

Dans le présent litige, ainsi qu'il ressort des informations fournies par le FA qui sont contraignantes en l'espèce et qui ne sont contestées par aucune des parties, la requérante est l'organe faitier et la société U-GmbH la société organiquement liée.

- 18 **bb) Les conséquences juridiques pour les opérations à l'égard de tiers**

En ce qui concerne les opérations que la société organiquement liée effectue à l'égard de tiers, le traitement en tant qu'un seul assujetti exigé par l'article 4, paragraphe 4, deuxième alinéa, de la directive 77/388/CEE est garanti en ce que l'assujetti n'est pas la société organiquement liée, mais l'organe faitier, qui est redevable de la taxe sur ces opérations.

Dans cette configuration, la requérante n'est pas seulement redevable de la taxe pour les opérations qu'elle a effectuées elle-même, mais également pour les opérations effectuées par la société U-GmbH à l'égard de tiers.

19 **cc) Les conséquences juridiques pour les opérations effectuées entre les personnes liées**

En vertu de l'article 2, paragraphe 2, point 2, de l'UStG qui s'appuie sur l'article 4, paragraphe 4, deuxième alinéa, de la directive 77/388/CEE, les opérations effectuées entre les sociétés organiquement liées et l'organe faitier sont réputées être effectuées au sein d'un même assujetti (article 2, paragraphe 2, point 2, troisième phrase, de l'UStG). Ces opérations dites internes n'entrent pas dans le champ d'application de la taxe. **[Or. 7]**

Dans le présent litige, les services de nettoyage fournis par la société U-GmbH à la requérante sont des opérations internes.

20 **b) Les points d'interprétation du droit de l'Union appelant une clarification**

La chambre de céans était certaine que la première question posée dans la présente affaire appelait la réponse sous a), puisque cela aboutissait au traitement en tant qu'un seul assujetti exigé par l'article 4, paragraphe 4, deuxième alinéa, de la directive 77/388/CEE. Cela correspond à des décennies de jurisprudence de la chambre de céans [OMISSIS] [références d'arrêts du Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances)].

Pourtant, un élément empêche la chambre de céans de trancher par elle-même la première question dans la présente affaire. En effet, la XI<sup>ème</sup> chambre considère qu'il est nécessaire, en particulier au regard de l'arrêt du 17 septembre 2014, Skandia America (USA), filial Sverige, C-7/13 (EU:C:2014:2225, point 28) concernant le « groupement TVA », de clarifier le point de savoir si les dispositions de la directive « autorisent un État membre à désigner en tant qu'assujetti, au lieu du groupement TVA [l'entité fiscale (« Organkreis »)], un membre de ce groupement (l'entité faitière) » [OMISSIS] [référence à la première question préjudicielle dans l'ordonnance de renvoi du Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances) dans l'affaire C-141/20]. Cela a fait naître des doutes quant à l'interprétation correcte du droit de l'Union, doutes qui rendent nécessaire une réponse de la Cour à la première question préjudicielle posée dans la présente affaire.

21 **c) Concernant la réponse à la question d'interprétation**

22 **aa) Libellé et objectif de la disposition**

Le traitement en tant qu'un seul assujetti exigé par le libellé de l'article 4, paragraphe 4, deuxième alinéa, de la directive 77/388/CEE est mis en œuvre par le regroupement auprès de l'une des personnes étroitement liées entre elles. L'objectif poursuivi par cette disposition, qui est, ainsi qu'il découle de la jurisprudence de la Cour, celui de la simplification administrative (arrêt du 25 avril 2013, Commission/Suède, C-480/10, EU:C:2013:263, point 37), penche également en faveur de cette solution. Le droit national simplifie l'application du droit de la TVA en ce qu'il prévoit, à l'article 2, paragraphe 2, point 2, troisième

phrase, de l'USStG le traitement de [Or. 8] plusieurs personnes comme un seul assujetti et concentre ainsi la taxation sur l'une de ces personnes, qui est de toutes façons assujettie. En revanche, la chambre de céans n'entrevoit aucune simplification administrative dans une obligation, qui ne découlerait en tout cas pas de l'article 4, paragraphe 4, deuxième alinéa, de la directive 77/388/CEE, de créer un groupe TVA indépendant au sens d'une « entité fictive » [OMISSIS] [référence au point IV.A.4.e)aa) de l'ordonnance de renvoi dans l'affaire C-141/20], dans le cadre de laquelle « tous [l]es membres [du groupe TVA] seraient [alors] redevables de la taxe ensemble, c'est-à-dire en tant que débiteurs solidaires » [OMISSIS] [référence au point IV.A.4.d) de l'ordonnance de renvoi dans l'affaire C-141/20] et pour laquelle il faudrait prévoir en « droit civil » une « forme de société » correspondante [OMISSIS] [référence au point IV.A.4.e) de l'ordonnance de renvoi dans l'affaire C-141/20] avec une règle de répartition pour la dette fiscale commune entre les personnes étroitement liées entre elles.

### 23 **bb) Absence de jurisprudence contraire de la Cour**

Selon la chambre de céans, les arrêts de la Cour du 17 septembre 2014, Skandia America (USA), filial Sverige, C-7/13 (EU:C:2014:2225, points 28 et 29, 35 et 37), du 9 avril 2013, Commission/Irlande, C-85/11 (EU:C:2013:217, points 40 et 48), et du 22 mai 2008, Ampliscientifica et Amplifin (C-162/07, EU:C:2008:301, point 19) ne viennent pas non plus à l'appui de la position selon laquelle la directive n'autoriserait pas un État membre à désigner en tant qu'assujetti, au lieu du groupement TVA [l'entité fiscale (« Organkreis »)], un membre de ce groupement (l'entité faitière) [OMISSIS] [référence aux points IV.A.3.b) et IV.A.4.b) de l'ordonnance de renvoi dans l'affaire C-141/20].

Dans l'arrêt de la Cour du 17 septembre 2014, Skandia America (USA), filial Sverige, C-7/13 (EU:C:2014:2225), en particulier, était seulement en cause le regroupement d'un établissement stable exploité dans un État membre par une société mère ayant son siège dans un État tiers, avec une filiale de cette société mère ayant son siège dans le même État membre. Selon la chambre de céans, l'on ne saurait tirer de cet arrêt aucune conclusion quant à l'obligation d'un État membre, lorsqu'il fait usage de la faculté prévue à l'article 4, paragraphe 4, deuxième alinéa, de la directive 77/388/CEE, de considérer l'existence d'un groupement TVA à côté des personnes étroitement liées entre elles, et non l'une des personnes étroitement liées entre elles en tant qu'assujetti, afin de parvenir à un traitement comme un seul assujetti.

### 24 **cc) Responsabilité de la société organiquement liée**

En outre, le traitement de personnes étroitement liées entre elles comme un seul assujetti retenu parmi l'une d'elles ne s'oppose pas à la responsabilité solidaire des autres personnes [OMISSIS] [référence au point IV.A.4.d) de l'ordonnance de renvoi dans l'affaire C-141/20]. Ainsi, en ce qui concerne la qualité d'assujetti de l'organe faitier et la dette fiscale de l'organe faitier qui en résulte, le droit national prévoit [Or. 9] la responsabilité de la société organiquement liée en vertu de



l'article 73, première phrase, de l'AO. La chambre de céans considère qu'il est indifférent que cette responsabilité soit de rang inférieur (subsidaire) par rapport à la dette fiscale de l'organe faîtier en tant qu'assujetti.

25 **d) Pertinence pour la résolution du litige et conséquences**

26 **aa) Pertinence pour la résolution du litige**

27 **(1) En cas de réponse à la première question conforme à l'alternative sous a)**

Si l'on en restait à la jurisprudence actuelle de la chambre de céans (voir point II.2.b ci-dessus), l'issue du litige dépendrait de la réponse à la deuxième question préjudicielle.

28 **(2) En cas de réponse à la première question conforme à l'alternative sous b)**

S'il n'y a pas d'unité fiscale entre la requérante en tant qu'organe faîtier et la société U-GmbH en tant que société organiquement liée, l'application en l'espèce de l'article 6, paragraphe 2, sous b), de la directive 77/388/CEE est exclue d'emblée. Faute d'unité fiscale, la société U-GmbH devrait être considérée comme assujettie indépendante qui a fourni des services à la requérante, lesquels entrent alors dans le champ d'application de la taxe et pour lesquels la société U-GmbH serait assujettie. « [L]es prestations de services à titre gratuit effectuées par l'assujetti », en l'espèce par la requérante, condition d'application de l'article 6, paragraphe 2, sous b), de la directive 77/388/CEE, feraient défaut puisqu'en l'absence d'unité fiscale, les services de nettoyage ne devraient plus être considérés comme fournis par elle-même étant donné qu'il s'agirait de services fournis par un autre assujetti, la société U-GmbH. Pour l'année litigieuse et par ailleurs jusqu'à aujourd'hui, le droit national ne prévoit pas de constitution d'un groupement TVA. Un tel groupement TVA accompagné de la responsabilité, en tant que débiteurs solidaires, des personnes étroitement liées entre elles ne peut pas non plus être envisagé en droit national par voie d'interprétation de l'article 2, paragraphe 2, point 2, de l'UStG qui prévoit uniquement la responsabilité de l'organe faîtier en tant qu'assujetti et redevable de la taxe. Ne serait-ce déjà que pour cette raison, l'accueil du recours par le Finanzgericht (tribunal des finances) s'avère correct.

29 **bb) Conséquences**

Au-delà du présent litige, la réponse à la première question revêt une grande importance pour les recettes fiscales en République fédérale d'Allemagne : l'[Or. 10] ensemble des organes faîtiers au sens de l'article 2, paragraphe 2, point 2, de l'UStG versent la taxe dans une proportion de 10 % de la totalité des recettes fiscales tirées de la taxe sur le chiffre d'affaires en Allemagne [OMISSIS] [référence]. D'après le rapport dont nous disposons à ce sujet, établi le 31 janvier 2019 par le Bundesministerium der Finanzen (ministère fédéral des finances allemand) concernant les recettes fiscales du Bund (État fédéral) et des Länder (États fédérés), l'ensemble des recettes fiscales s'élevait, pour l'année fiscale

2018, à 234,8 milliards d'euros. Par conséquent, si la réponse à la première question préjudicielle consistait en l'alternative sous b), cela aurait des retombées significatives sur le plan fiscal.

**30 (1) L'organe faîtier n'est pas redevable de la taxe**

S'il convient de répondre à la première question par l'alternative sous b), les organes faîtier peuvent invoquer l'incompatibilité de l'article 2, paragraphe 2, point 2, de l'UStG avec le droit de l'Union à l'encontre de l'obligation fiscale que cette disposition leur impose. Ainsi, ils n'auraient plus à soumettre à la taxe, à tout le moins, les opérations des sociétés organiquement liées. À l'encontre d'une taxation à titre subsidiaire de leurs propres opérations, ils pourraient également faire valoir que celles-ci, en raison de l'exercice erroné de la faculté prévue à l'article 4, paragraphe 4, deuxième alinéa, de la directive 77/388/CEE, doivent être attribuées au groupement TVA et, le cas échéant, à ses membres. À cet égard aussi, eu égard aux limites posées par son libellé, l'article 2, paragraphe 2, point 2, de l'UStG, qui prévoit que la dette fiscale pèse exclusivement sur l'organe faîtier, ne saurait être interprété en ce sens que se substitue à l'organe faîtier un groupement TVA dont l'organe faîtier et la société organiquement liée sont tous les deux débiteurs solidaires. Cela équivaudrait à une interprétation contra legem [voir point II.2.d aa (2) ci-dessus].

**31 (2) Le groupement TVA ou les membres du groupe ne sont pas redevables de la taxe**

Si la réponse à la première question préjudicielle devait consister en l'alternative sous b), la taxe ne pourrait pas être prélevée auprès d'un groupement TVA puisque le législateur national n'a pas adopté de réglementation à cet égard et qu'une application directe du droit de l'Union aux dépens d'une construction « fictive » et donc inexistante à défaut d'être prévue par la loi, n'est pas possible. Pour cette raison, la responsabilité des membres du groupe en tant que débiteurs solidaires n'est pas non plus envisageable.

**32 (3) La société organiquement liée n'est pas redevable de la taxe**

Enfin, l'assujettissement à la taxe de la société organiquement liée est également exclue, puisque cette dernière peut se prévaloir de l'application de l'article 2, paragraphe 2, point 2, de l'UStG. De l'avis de la chambre de céans, la responsabilité de la société organiquement liée en vertu de l'article 73, première phrase, de l'AO n'y change rien non plus, car cette disposition prévoit la responsabilité en tant que société organiquement liée mais non en tant que membre d'un [Or. 11] groupement TVA.

Les pertes de recettes fiscales qui en résulteraient existeraient également en cas d'application de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, car son article 11 correspond pour l'essentiel à l'article 4, paragraphe 4, deuxième alinéa, de la directive 77/388/CEE.

33 **3. Sur la deuxième question**

34 **a) Observations préliminaires**

35 **aa) Définition de l'assujetti**

La chambre de céans comprend la jurisprudence de la Cour en ce sens que l'activité d'un assujetti, en sa qualité d'assujetti, consiste en l'activité économique mentionnée à l'article 4, paragraphe 1, de la directive 77/388/CEE. Cette activité est caractérisée par le fait que l'assujetti effectue ou a l'intention d'effectuer des livraisons de biens et des prestations de services à titre onéreux au sens de l'article 2, point 1, de la directive 77/388/CEE (arrêt du 12 mai 2016, Geemete Borsele et Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, point 21).

36 **bb) La personne physique en tant qu'assujettie**

37 **(1) Domaines d'activité**

L'assujetti peut également exercer d'autres activités à côté de son activité économique. Si l'assujetti en tant qu'entrepreneur individuel est une personne physique, son activité économique doit être distinguée de sa vie privée.

38 **(2) Conséquences pour la déduction de la taxe payée en amont**

Lorsque la personne physique, en tant qu'assujettie, est destinataire de livraisons de biens ou de prestations de services pour sa vie privée, elle n'est pas autorisée à déduire la taxe payée en amont en vertu de l'article 17 de la directive 77/388/CEE.

Si cet assujetti acquiert un bien tant pour les besoins de son activité économique que de sa vie privée, la Cour lui accorde [Or. 12], dans le cadre d'une décision d'affectation, la déduction complète de la taxe payée en amont, puisque l'utilisation privée au prorata conduit, par application de l'article 6, paragraphe 2, sous a), de la directive 77/388/CEE, à une opération taxée aux fins de la déduction de la taxe payée en amont. La Cour a défendu sa jurisprudence contre les critiques (arrêt du 23 avril 2009, Puffer, C-460/07, EU:C:2009:254). Le législateur de l'Union a corrigé cette jurisprudence autorisant la déduction complète de la taxe payée en amont en adoptant l'article 168 bis de la directive relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée et en excluant, à l'encontre de cette jurisprudence, la déduction complète de la taxe payée en amont.

39 **cc) La personne morale en tant qu'assujettie**

40 **(1) Domaines d'activité**

41 Si l'assujetti est une personne morale, comme par exemple une société à responsabilité limitée ou, comme la requérante, une fondation de droit public, la question de la délimitation par rapport à la vie privée ne se pose certes pas. Cependant, une personne morale peut elle aussi exercer des activités autres

qu'économiques. La Cour qualifie ces activités d'« activités non économiques » (arrêt du 12 février 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, C-515/07, EU:C:2009:88, ci-après l'« arrêt VNLTO », points 35 et 36).

- 42 Tel est le cas, par exemple, d'une association qui est assujettie dans un domaine partiel, mais qui défend aussi, en outre, les intérêts généraux de ses membres. De telles « activités idéales » ne sont pas des « activités “soumises à la TVA”, au sens de l'article 2, point 1, de la directive [77/388/CEE] » (arrêt VNLTO, point 34). Dès lors, il s'agit d'une « activité non économique ».
- 43 De la même manière, une personne morale de droit public telle que la requérante en l'espèce peut être assujettie dans un domaine partiel, mais exercer aussi, en outre, des activités qu'elle accomplit en tant qu'autorité publique (sans pertinence au regard de la concurrence) (activités de puissance publique) au sens de l'article 4, paragraphe 5, de la directive 77/388/CEE, de sorte qu'il n'existe pas à cet égard d'activité économique. Cette activité de puissance publique peut également être qualifiée d'« activité non économique ».
- 44 **(2) Conséquences pour la déduction de la taxe payée en amont**
- 45 Si une personne morale qui est assujettie dans un domaine exerce en outre une « activité non économique », elle n'est pas autorisée à demander la déduction de la taxe payée en amont sur les prestations fournies pour cette activité « non économique ». Cela vaut tout autant pour [Or. 13] l'activité idéale d'une association que pour l'activité de puissance publique d'une personne morale de droit public.
- 46 Si la personne morale acquiert un bien tant pour les besoins de son activité économique en tant qu'assujettie que pour son « activité non économique » et, par exemple, à des fins idéales, la Cour n'accorde pas à la personne morale, à la différence de l'entrepreneur individuel [voir point II.3.a bb (2) ci-dessus] de droit à la déduction complète de la taxe payée en amont.
- 47 La Cour a motivé cela comme suit dans son arrêt VNLTO :
- la TVA ayant grevé en amont des dépenses encourues par un assujetti ne saurait ouvrir droit à déduction dans la mesure où elle se rapporte à des activités qui, eu égard à leur caractère non économique, ne tombent pas dans le champ d'application de la directive 77/388/CEE et que, lorsqu'un assujetti exerce à la fois des activités économiques, qu'elles soient taxées ou exonérées, et des activités non économiques ne relevant pas du champ d'application de la directive 77/388/CEE, la déduction de la TVA ayant grevé des dépenses en amont n'est admise que dans la mesure où ces dernières peuvent être imputées en aval aux activités économiques de l'assujetti (point 37),

- l'article 6, paragraphe 2, sous a), de la directive 77/388/CEE n'a pas vocation à établir une règle selon laquelle des opérations qui se situent en dehors du champ d'application du régime de la TVA peuvent être considérées comme étant effectuées à des « fins étrangères » à l'entreprise au sens de cette disposition. En effet, une telle interprétation aurait pour conséquence de vider de son sens l'article 2, point 1, de la directive 77/388/CEE (point 38) et
- il s'agit d'opérations autres que les opérations taxées de la VNLTO, consistant à assurer la défense des intérêts généraux des membres de cette dernière et ne pouvant être considérées, en l'occurrence, comme étrangères à l'entreprise, étant donné qu'elles constituent l'objet social principal de cette association (point 39).

48 La chambre de céans comprend ce qui précède en ce sens que l'utilisation mixte d'un bien à des fins à la fois d'activité économique et d'« activité non économique » ne donne pas droit à la déduction complète de la taxe payée en amont, car la Cour refuse l'application de l'article 6, paragraphe 2, sous a), de la directive 77/388/CEE au motif que l'utilisation pour une « activité non économique » ne constitue pas une utilisation à des fins étrangères à l'entreprise au sens de cette disposition.

49 **b) Les dispositions de la directive [Or. 14]**

50 L'article 6, paragraphe 2, de la directive 77/388/CEE concerne deux situations : sous a), l'utilisation d'un bien affecté à l'entreprise et sous b), les prestations de services à titre gratuit. Ces deux situations comprennent de surcroît la condition que l'utilisation du bien ou du service doit poursuivre certaines fins. À cet égard, il s'agit tant dans la situation sous a) que dans la situation sous b) de l'utilisation pour les besoins privés de l'assujetti, pour ceux de son personnel ou, plus généralement, à des fins étrangères à son entreprise.

Enfin, seule la situation sous a) est accompagnée d'une condition supplémentaire qui est le droit à la déduction de la taxe payée en amont en ce qui concerne le bien utilisé. Un tel rattachement au droit à la déduction de la taxe payée en amont n'existe pas dans la situation sous b).

51 **c) La question litigieuse**

52 **aa) L'arrêt VNLTO**

Dans l'arrêt VNLTO, la Cour a reconnu pour droit que les articles 6, paragraphe 2, sous a), et 17, paragraphe 2, de la directive 77/388/CEE ne sont pas applicables à l'utilisation de biens et de services affectés à l'entreprise pour les besoins d'opérations autres que les opérations taxées de l'assujetti, la taxe sur la valeur ajoutée due au titre de l'acquisition de ces biens et de ces services, se rapportant à de telles opérations, n'étant pas déductible. La Cour a, au bout du compte, motivé cela par le fait que l'utilisation pour des « activités non

économiques » ne devait pas être considérée comme une utilisation à des fins étrangères à l'entreprise au sens de cette disposition [voir point II.3.a cc (2) ci-dessus].

De surcroît, dans son arrêt du 15 septembre 2016, Landkreis Potsdam-Mittelmark, C-400/15 (EU:C:2016:687, points 31 et suivants), la Cour a confirmé ce qui précède en ce qui concerne l'activité de puissance publique d'une personne morale de droit public.

**53 bb) Signification pour la déduction de la taxe payée en amont seulement ou en général**

54 En l'espèce, la question se pose de savoir si cette jurisprudence de la Cour ne concerne que l'étendue de la déduction de la taxe payée en amont et, à cet égard, à la différence de ce qui a été jugé pour l'entrepreneur individuel [voir point II.3.a bb (2) ci-dessus], n'entraîne qu'une déduction partielle de la taxe payée en amont, ou si cette jurisprudence de la Cour vaut également pour l'application autonome [Or. 15] de l'article 6, paragraphe 2, sous b), de la directive 77/388/CEE, sans lien avec la déduction de la taxe payée en amont.

55 La deuxième variante aboutirait à ce que, même pour l'application de l'article 6, paragraphe 2, sous b), de la directive 77/388/CEE, une « activité non économique » ne devrait pas être considérée comme une « fin étrangère à l'entreprise » et à ce que cette disposition ne soit pas applicable à un service fourni à titre gratuit à des fins idéales ou dans le cadre d'une activité de puissance publique.

56 Dans ce contexte, l'arrêt VNLTO fait, depuis des années, l'objet d'une controverse dans la doctrine nationale, laquelle se livre à une interprétation qui va majoritairement dans le sens de la non-application de l'article 6, paragraphe 2, sous b), de la directive 77/388/CEE [OMISSIS] [références de doctrine nationale].

57 La chambre de céans a, en revanche, tranché en faveur de l'application de l'article 6, paragraphe 2, de la directive 77/388/CEE dans des cas comparables. Cela concerne, par exemple, des personnes morales de droit public (des communes) qui exploitent des piscines en ce qu'elles les mettent, dans le cadre de leur activité économique, à disposition du public en contrepartie d'un prix d'entrée et sans appliquer les exonérations visées à l'article 13, partie A, de la directive 77/388/CEE. Si la commune consacre également sa piscine ou des parties de celle-ci à l'utilisation par ses écoles communales, comme par exemple pour les cours scolaires de natation, la chambre de céans est jusqu'alors partie du principe que l'article 6, paragraphe 2, sous a), de la directive 77/388/CEE s'appliquait, puisqu'elle considérait l'utilisation pour les activités scolaires, relevant de l'autorité publique, comme étrangère aux fins de l'entreprise [OMISSIS] [Référence d'un arrêt du Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances)]. La question de savoir si cette jurisprudence, eu égard à l'arrêt VNLTO,

doit être abandonnée alors même que la signification de cet arrêt pour la présente situation n'est pas évidente, requiert la clarification de la Cour.

**58 cc) La nécessité d'une fiscalité conforme à l'économie du système**

59 Si l'assujetti utilise, par exemple, le personnel employé pour son activité économique afin de fournir des services à d'autres fins, la question se pose de savoir si les conséquences fiscales peuvent être différentes selon que l'assujetti est une personne physique ou une personne morale. **[Or. 16]**

60 Si l'assujetti est une personne physique, qui exploite par exemple une société de nettoyage, et qu'elle utilise le personnel de son entreprise pour fournir, à des fins de vie privée, des services de nettoyage dans son domicile privé, la chambre de céans estime qu'il s'agit de prestations de services à titre gratuit effectuées par l'assujetti pour ses besoins privés au sens de l'article 6, paragraphe 2, sous b), de la directive 77/388/CEE.

61 Si l'assujetti est une personne morale, qui exploite également une société de nettoyage, et qu'elle emploie le personnel de son entreprise pour nettoyer, comme en l'espèce, des espaces utilisés aux fins de ses activités de puissance publique, l'on peut se demander si cela, comme dans le cas d'une utilisation à des fins privées par l'entrepreneur individuel, conduit également à l'application de l'article 6, paragraphe 2, sous b), de la directive 77/388/CEE, car il pourrait alors y avoir prestations d'un service à titre gratuit effectuées par l'assujetti à des fins étrangères à son entreprise.

62 Du point de vue de l'économie du système fiscal, l'application de l'article 6, paragraphe 2, sous b), de la directive 77/388/CEE pourrait être approuvée dans les deux cas. Dans cette hypothèse, l'utilisation pour une « activité non économique », qu'elle consiste en une utilisation aux fins idéales d'une association ou une utilisation dans le domaine des activités de puissance publique d'une personne morale de droit public [voir point II.3.a cc (1) ci-dessus], devrait être considérée comme une utilisation à des fins étrangères à l'entreprise au sens de l'article 6, paragraphe 2, sous b), de la directive 77/388/CEE.

63 Cela pourrait toutefois être considéré comme contraire à l'arrêt VNLTO. Le fait que cet arrêt ait été rendu en lien avec la déduction de la taxe payée en amont pourrait toutefois militer à l'encontre d'une telle contradiction. La chambre de céans n'est pas autorisée à décider si l'arrêt VNLTO est également pertinent dans le cadre d'une application autonome de l'article 6, paragraphe 2, sous b), de la directive 77/388/CEE, sans lien avec la déduction de la taxe payée en amont.

**64 d) Pertinence pour la résolution du litige**

La requérante est une personne morale de droit public et, partant, un organisme de droit public au sens de l'article 4, paragraphe 5, de la directive 77/388/CEE. Elle accomplit, d'une part, des activités économiques au sens de l'article 4, paragraphe 1, de la directive 77/388/CEE et est, à cet égard, une assujettie. Elle

accompli, d'autre part, des activités de puissance publique au sens de l'article 4, paragraphe 5, de la directive 77/388/CEE, sans que son traitement en tant que **[Or. 17]** non-assujettie entraîne de grandes distorsions de concurrence. Cette activité de puissance publique constitue donc une « activité non économique ».

- 65 S'il convient de donner la réponse sous a) à la première question et que, par conséquent, l'article 2, paragraphe 2, point 2, de l'UStG peut être appliqué en droit national sans violer l'article 4, paragraphe 4, deuxième alinéa, de la directive 77/388/CEE, la société U-GmbH n'exerce pas son activité d'une façon indépendante, de sorte que la société U-GmbH et la requérante doivent être considérées comme un seul assujetti. Dès lors, aucun service à titre onéreux au sens de l'article 2, point 1, de la directive 77/388/CEE n'est fourni entre la société U-GmbH et la requérante. L'activité de la société U-GmbH doit, au contraire, être considérée comme une activité propre de la requérante.
- 66 Il convient donc de déterminer si la requérante, avec les ressources de son entreprise dont, en vertu de l'article 4, paragraphe 4, deuxième alinéa, de la directive 77/388/CEE (article 2, paragraphe 2, point 2, de l'UStG), font également partie les ressources de la société U-GmbH, a fourni des services à titre gratuit (services de nettoyage) à des fins étrangères à l'entreprise au sens de l'article 6, paragraphe 2, sous b), de la directive 77/388/CEE, en raison de leur utilisation pour son domaine d'activité de puissance publique en tant qu'« activité non économique ».
- 67 Si tel est le cas, le recours en Revision du FA est fondé, de sorte que le jugement du Finanzgericht (tribunal des finances) doit être annulé et le recours rejeté. Si tel n'est pas le cas, le recours en Revision du FA n'est pas fondé, car c'est alors à bon droit que le Finanzgericht (tribunal des finances) a accueilli le recours.

68 **4. La base juridique du renvoi préjudiciel**

Le renvoi préjudiciel est fondé sur l'article 267 TFUE.

69 **[OMISSIS]**

**[OMISSIS]** [sursis à statuer]