

# Version anonymisée

Traduction

C-374/19 – 1

**Affaire C-374/19**

**Demande de décision préjudicielle**

**Date de dépôt :**

13 mai 2019

**Juridiction de renvoi :**

Bundesfinanzhof (Allemagne)

**Date de la décision de renvoi :**

27 mars 2019

**Requérante en « Revision » :**

HF

**Défendeur en « Revision » :**

Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler

---

[OMISSIS]

**BUNDESFINANZHOF**

[OMISSIS]

**ORDONNANCE**

Dans le litige

HF, [OMISSIS],

Requérante et requérante en « Revision »,

[OMISSIS]

contre

Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler, [OMISSIS]

Défendeur et défendeur en « Revision »

ayant pour objet la taxe sur le chiffre d'affaires pour les exercices 2009 à 2012

la cinquième chambre a décidé

[OMISSIS]

le 27 mars 2019 : [Or. 2]

I. La Cour de justice de l'Union européenne est saisie de la question préjudicielle suivante :

Un assujetti qui produit un bien d'investissement en vue d'une utilisation imposable ouvrant droit à la déduction de la taxe payée en amont (en l'espèce la construction d'un bâtiment en vue de l'exploitation d'une cafétéria) doit-il procéder à la régularisation de la déduction au titre de l'article 185, paragraphe 1 et de l'article 187 de la directive relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée lorsqu'il cesse l'activité ouvrant droit à la déduction de la taxe payée en amont (en l'espèce l'exploitation de la cafétéria) et le bien d'investissement demeure désormais inutilisé dans la mesure de l'utilisation auparavant imposable ?

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

Motifs

I.

La requérante et requérante en « Revision » (ci-après la « requérante ») est l'organe faitier d'une société à responsabilité limitée qui exploite en exonération d'impôt une maison de repos. En 2003, ladite société a installé une cafétéria dans une annexe au bâtiment principal, accessible par une entrée extérieure pour les visiteurs et à travers le réfectoire de la maison de repos pour ses résidents.

La requérante est initialement partie du principe qu'elle utiliserait la cafétéria exclusivement pour les opérations imposables. D'après un rapport d'audit du défendeur et défendeur en « Revision » (Finanzamt – bureau des contributions) cité par le tribunal des finances (Finanzgericht), il n'y a pas eu de comptabilités distinctes dans la cafétéria dans la mesure où, [Or. 3] d'après les indications de la requérante, les résidents de la maison de repos ne fréquentaient pas du tout la cafétéria. La grande majorité des résidents serait si handicapée physiquement qu'il ne serait pas envisageable qu'elle puisse fréquenter la cafétéria. Rares seraient les résidents qui recevraient de la visite de proches, d'amis ou de connaissances. Ceux-ci resteraient d'ailleurs dans le réfectoire nouvellement construit dans la

mesure où il servirait également de salle commune et que du café ainsi que des gâteaux y seraient en partie servis gratuitement. La cafétéria en tant que telle n'aurait été conçue que pour les visiteurs venant de l'extérieur qui dans la mesure du possible ne devaient pas côtoyer un résident de la maison de repos en pantoufles et robe de chambre. D'après l'audit, il s'agissait là d'arguments dont le bureau des contributions devait admettre la justesse dans le cadre du contrôle spécifique afférent à la TVA. Le bureau des contributions a néanmoins estimé qu'il était improbable qu'absolument aucun résident de la maison de repos ne fréquenterait et n'utiliserait la cafétéria avec les personnes venues lui rendre visite. Les parties se sont alors entendues pour admettre une utilisation exonérée de la cafétéria à 10 %. Cela a conduit à une régularisation au titre de l'article 15bis de la loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires (Umsatzsteuergesetz - UStG) pour les années à compter de 2003.

À la suite d'un audit externe, le bureau des contributions est parti du principe que, durant les années litigieuses 2009 à 2012, la société à responsabilité limitée n'avait plus réalisé d'opérations de vente dans la cafétéria. En février 2013, l'exploitation a été radiée du registre du commerce. Cela aurait conduit à une nouvelle régularisation au titre de l'article 15bis UStG, dans la mesure où il n'y aurait plus la moindre utilisation en vue d'opérations ouvrant droit à la déduction de la taxe payée en amont.

La réclamation et le recours auprès du Finanzgericht n'ont pas prospéré. Dans son arrêt, [OMISSIS] ce dernier est parti du principe que l'activité a cessé durant les années litigieuses. Certes, le fait que des locaux soient vides ne constitue pas une opération et une vacance des lieux n'entraîne aucune modification des [Or. 4] circonstances. Il conviendrait cependant de s'appuyer sur les utilisations envisagées. Celles-ci auraient évolué puisque l'utilisation envisagée des locaux pour des opérations de restauration imposables aurait disparu. La cafétéria n'aurait pas été totalement vide, mais aurait été désormais utilisée exclusivement et de manière exonérée par les résidents de la maison de repos. Puisqu'une utilisation imposable par les visiteurs extérieurs aurait disparu, les rapports d'utilisation auraient automatiquement évolué en ce sens que les résidents de la maison de repos utilisent désormais la cafétéria à 100 %. Il n'y aurait pas d'autre utilisation que l'utilisation en vue d'opérations exonérées de TVA.

La requérante s'y oppose par le biais du recours en « Revision ». Si un bien appartenant au patrimoine de l'entreprise sans possibilité d'utilisation privée n'est plus utilisé, il n'y aurait pas de modification de l'utilisation qui conduirait à une régularisation de la déduction de la taxe payée en amont au titre de l'article 15bis UStG. La cafétéria serait une erreur d'investissement. Il aurait été tenu compte de l'éventuelle utilisation par la maison de repos. Une erreur d'investissement ne saurait, pour des raisons de neutralité fiscale, conduire à une régularisation de la déduction de la taxe payée en amont. La cafétéria serait pleinement fonctionnelle. Son utilisation par les résidents de la maison de repos serait toujours limitée à 10 %. La supposition d'une utilisation plus étendue serait contraire aux circonstances matérielles. L'accès à la cafétéria aurait été bloqué ne serait-ce que

pour des raisons de sécurité des déplacements et de prévention des accidents. Le refus d'un amortissement partiel démontrerait qu'il existerait encore une intention d'utiliser la cafétéria. Le bureau des contributions y oppose que l'utilisation aurait changé puisque l'intention de réaliser des opérations imposables aurait disparu. Il n'y aurait plus qu'une utilisation en vue de réaliser des opérations exonérées.

## II.

La chambre soumet à la Cour de justice de l'Union européenne (ci-après la « Cour ») la question préjudicielle reprise dans le dispositif et portant sur l'interprétation de la directive [Or. 5] 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la « directive TVA ») et elle sursis à statuer jusqu'à la décision de la Cour.

### 1. Cadre juridique

#### a) Droit de l'Union

En vertu de l'article 185, paragraphe 1, de la directive TVA :

« La régularisation a lieu notamment lorsque des modifications des éléments pris en considération pour la détermination du montant des déductions sont intervenues postérieurement à la déclaration de TVA, entre autres en cas d'achats annulés ou en cas de rabais obtenus. »

Aux termes de l'article 187 de la directive TVA :

« 1. En ce qui concerne les biens d'investissement, la régularisation est opérée pendant une période de cinq années, dont celle au cours de laquelle le bien a été acquis ou fabriqué.

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

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

2. Chaque année, la régularisation ne porte que sur le cinquième ou, dans le cas où la période de régularisation a été prolongée, sur la fraction correspondante de la TVA dont les biens d'investissement ont été grevés.

La régularisation visée au premier alinéa 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, fabriqué ou, le cas échéant, utilisé pour la première fois. »

**b) Droit national**

L'article 15bis, paragraphe 1, UStG dispose :

« Lorsque des éléments pris en considération pour la détermination du montant des déductions initiales se modifient dans les cinq ans de la première utilisation d'un bien d'investissement qui n'est pas utilisé qu'une seule fois pour réaliser des opérations, une compensation doit être opérée, au titre de chaque année civile correspondant à ces modifications, par la voie d'une régularisation de la déduction des taxes qui ont grevé les coûts d'acquisition et de production. S'agissant des biens immeubles, y compris leurs composantes essentielles, [Or. 6] des régularisations auxquelles les dispositions du droit civil relatives aux immeubles sont applicables, et des constructions sur sol d'autrui, un délai de dix ans se substitue au délai de cinq ans. »

**2. La question préjudicielle****a) Echec involontaire**

Selon la chambre, il appartient à la Cour de préciser et de décider si un échec indépendant de la volonté de l'assujetti qui conduit à ce que le bien d'investissement ne soit simplement pas utilisé entraîne une modification des facteurs qui ont été pris en considération lors de la détermination du montant des déductions (article 185, paragraphe 1, de la directive TVA).

aa) La déduction de la taxe payée en amont soulage l'entrepreneur entièrement de la TVA due ou acquittée dans le cadre de son activité économique. Elle garantit ainsi une parfaite neutralité quant à la charge fiscale pesant sur toutes les activités économiques indépendamment de leur but et de leur résultat pour autant que ces activités soient elles-mêmes soumises à la TVA (arrêts du 15 décembre 2005, *Centralan Property*, C-63/04, EU:C:2005:773, point 51 et du 28 février 2018, *Imofloresmira – Investimentos Imobiliários*, C-672/16, EU:C:2018:134, point 38).

bb) Le droit à la déduction de la taxe payée en amont est à cet égard maintenu même lorsque l'assujetti n'a plus tard, en raison de circonstances indépendantes de sa volonté, pas pu utiliser dans le cadre d'opérations imposables les biens ou services qui avaient conduit à la déduction (arrêts du 29 février 1996, *INZO*, C-110/94, EU:C:1996:67, point 20 ; du 15 janvier 1998, *Ghent Coal Terminal*, C-37/95, EU:C:1998:1, points 19 et suivants ; et *Imofloresmira – Investimentos Imobiliários*, C-672/16, EU:C:2018:134, points 40 et 42). Il y aurait sinon, en violation du [Or. 7] principe de neutralité, des distinctions arbitraires puisque l'acceptation définitive des déductions dépendrait du point de savoir si les investissements ont abouti ou non à des opérations imposables (arrêts *INZO*, EU:C:1996:67, point 22, et *Imofloresmira – Investimentos Imobiliários*, EU:C:2018:134, point 43). Il est donc incompatible avec le principe de neutralité fiscale de faire dépendre l'acceptation définitive des déductions des taxes payées

en amont des résultats de l'activité économique exercée par l'assujetti. Cela conduirait à des distinctions injustifiées entre des entreprises ayant le même profil et exerçant la même activité pour ce qui est du traitement fiscal d'activités d'investissement immobilier identiques (arrêt Imofloresmira – *Investimentos Imobiliariós*, EU:C:2018:134, point 44).

**b) Assimilation de l'absence d'utilisation involontaire et de l'absence d'utilisation en vue d'une utilisation imposable**

L'absence d'utilisation, indépendante de la volonté de l'entrepreneur, sans autre intention d'utilisation peut être assimilée à une absence d'utilisation en dépit d'une intention d'utilisation imposable telle que celle à la base de l'arrêt de la Cour dans l'affaire Imofloresmira – *Investimentos Imobiliariós* (EU:C:2018:134).

Si un entrepreneur a produit un bien économique avec l'intention d'en faire une utilisation ouvrant droit à la déduction de la taxe payée en amont et ne peut pas procéder durablement à l'utilisation envisagée en raison d'un échec indépendant de sa volonté, l'absence de toute utilisation et de toute intention d'utilisation en résultant n'entraînerait aucune modification des circonstances conduisant à une régularisation de la déduction de la taxe payée en amont. **[Or. 8]**

**3. Sur la nécessité de la question préjudicielle pour la solution du litige**

La cessation de l'exploitation de la cafétéria au cours des années litigieuses reposait selon les constatations du Finanzgericht qui lient la chambre de céans [OMISSIS] sur l'absence de rentabilité économique et ainsi sur l'échec de la requérante qui en soi ne fondait aucune modification des circonstances.

La cessation de l'exploitation de la cafétéria n'a pas conduit à une utilisation exonérée exclusivement par les résidents de la maison de repos. En effet, la cessation de l'exploitation n'a pas entraîné une modification de l'étendue de l'utilisation exonérée par les résidents de la maison de repos. Celle-ci est au contraire demeurée inchangée eu égard aux circonstances qui, d'après le rapport d'audit auquel renvoie le Finanzgericht, ont conduit à admettre une utilisation exonérée concomitante. L'utilisation pour l'exploitation imposable de la cafétéria a totalement cessé sans qu'une utilisation accrue par les résidents de la maison de repos ne soit venue remplacer l'ancienne utilisation. Ainsi, en lieu et place de l'ancienne exploitation de la cafétéria, une exploitation désormais abandonnée avec des locaux inutilisés côtoyait l'utilisation continue par les résidents de la maison de repos. Interpréter l'absence d'utilisation en ce sens qu'il n'y aurait désormais plus qu'une utilisation exclusive à des fins exonérées pourrait constituer une erreur de droit.

Il n'y a pas d'autres circonstances qui pourraient conduire à une régularisation de la déduction de la taxe payée en amont. [Autres développements à ce sujet eu égard au droit national]

[OMISSIS] [Or. 9] [OMISSIS]

#### **4. Sur le fondement juridique du renvoi préjudiciel**

Le renvoi préjudiciel repose sur l'article 267 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne.

[Aspects procéduraux]

[OMISSIS]

DOCUMENT DE TRAVAIL