

Affaire C-45/20

Demande de décision préjudicielle

Date de dépôt :

29 janvier 2020

Jurisdiction de renvoi :

Bundesfinanzhof (Allemagne)

Date de la décision de renvoi :

18 septembre 2019

Requérant et demandeur en « Revision » :

E

Défendeur et défendeur en « Revision » :

Finanzamt N

BUNDESFINANZHOF (Cour fédérale des finances, Allemagne)

ORDONNANCE

Dans le litige opposant

E,

requérant et demandeur en « Revision », [OMISSIS]

au

Finanzamt N,

défendeur et défendeur en « Revision »,

ayant pour objet la taxe sur le chiffre d'affaires pour l'exercice 2015,

la XI^{ème} chambre, [Or. 2]

lors de l'audience du 18 septembre 2019, a décidé ce qui suit :

Dispositif

I. Les questions suivantes sont soumises à titre préjudiciel à la Cour de justice de l'Union européenne :

1. Les dispositions combinées de l'article 168, sous a), et de l'article 167 de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, s'opposent-elles à une jurisprudence nationale qui, dans les cas dans lesquels l'assujéti dispose, lors de l'acquisition d'une prestation, du droit d'en choisir l'affectation, exclut le droit à déduction lorsqu'aucune décision d'affectation identifiable par l'administration fiscale n'est intervenue avant l'expiration du délai légal de dépôt de la déclaration annuelle de la taxe sur le chiffre d'affaires ?
2. L'article 168, sous a), de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, s'oppose-t-il à une jurisprudence nationale qui considère qu'en l'absence d'indices (suffisants) d'une affectation au patrimoine de l'entreprise, une prestation est affectée au patrimoine privé, ou qu'il existe une présomption en ce sens ?

II. La procédure de « Revision » est suspendue jusqu'à l'adoption d'une décision par la Cour de justice de l'Union européenne.

Motifs

A.

- 1 Les faits à l'origine de la procédure au principal
- 2 Le requérant et demandeur en « Revision » (ci-après le « requérant ») exploite une entreprise d'échafaudages. En 2014, il a mis en projet la construction d'une maison unifamiliale qui devait, conformément aux plans établis par un bureau d'architecte, datés du 29 juillet 2014, accueillir à son rez-de-chaussée une pièce de « bureau » d'une superficie de 16,57 m². La maison, par ailleurs réservée à un usage privé, devait avoir une surface utile totale de 149,75 m² [OMISSIS] [détail sans pertinence]. Le requérant a fait valoir un droit à déduction pour la fraction de la taxe correspondant à la construction de cette pièce dans sa déclaration annuelle de la taxe sur le chiffre d'affaires pour 2015, parvenue le 28 septembre 2016 au défendeur et défendeur en « Revision », le Finanzamt (centre des impôts, ci-après le « FA »), mais n'avait pas fait valoir ce droit dans les déclarations provisoires qu'il avait déposées auparavant.
- 3 Conformément aux constatations établies à l'issue d'un contrôle fiscal spécifique de la taxe sur le chiffre d'affaires, le FA, par un avis d'imposition du 5 avril 2017, a fixé la taxe sur le chiffre d'affaires pour 2015, sans admettre la déduction [Or. 3] du montant de... €, correspondant selon le requérant à la taxe afférente à la pièce en question. Le FA a rejeté la réclamation en tant que non fondée par une

décision du 17 janvier 2018. Le recours qui a été introduit contre cette réclamation a également été rejeté. Dans son arrêt du 19 mars 2018 [OMISSIS] [références], le Sächsisches Finanzgericht (tribunal des finances de Saxe) a indiqué que la déduction de la taxe d'amont sollicitée n'était pas envisageable, car l'affectation du bien au patrimoine de l'entreprise n'était pas intervenue en temps utile (jusqu'au 31 mai inclus de l'année suivante).

- 4 Par son pourvoi en « Revision », le requérant dénonce une violation du droit matériel ; il considère notamment qu'il n'est pas essentiel qu'il n'ait pas communiqué les éléments indiquant sa décision d'affectation par le biais de la déclaration de la taxe sur le chiffre d'affaires, étant donné que les plans et l'utilisation effective de la pièce exclusivement aux fins des activités de l'entreprise constituent des indices suffisants de l'affectation des prestations acquises à l'entreprise.

B.

- 5 La chambre de céans sursoit à statuer [OMISSIS] et défère à la Cour de justice de l'Union européenne, conformément à l'article 267, troisième alinéa, TFUE, les questions préjudicielles énoncées dans le dispositif.

- 6 I. Les dispositions pertinentes

- 7 1. Le droit national

- 8 Les dispositions pertinentes de droit national sont libellées comme suit :

Article 15 de l'Umsatzsteuergesetz (loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires, ci-après l'« UStG ») – Déduction de la taxe payée en amont

« (1) L'entrepreneur peut déduire les montants suivants au titre de la taxe payée en amont :

1. la taxe légalement due au titre des livraisons et autres prestations effectuées par un autre entrepreneur pour les besoins de son entreprise. ...

2. ...

La livraison, l'importation ou l'acquisition intracommunautaire d'un bien qu'un entrepreneur utilise à moins de 10 % pour son entreprise ne sont pas réputées effectuées pour le compte de l'entreprise.

(1a) ...

(1b) Lorsque l'entrepreneur utilise un bien immeuble à la fois aux fins des activités [Or. 4] de son entreprise et à des fins autres que celles de son entreprise, ou pour l'usage privé de son personnel, la taxe sur les livraisons, l'importation ou l'acquisition intracommunautaire ainsi que sur toutes les autres prestations liées à ce bien immeuble n'est pas déductible dans la mesure où elle ne se rattache pas à

l'utilisation dudit bien immeuble aux fins des activités de l'entreprise. [OMISSIS]
[Cas particulier sans pertinence en l'espèce] ... »

9 Article 18 de l'UStG – Procédure d'imposition

« (3) L'entrepreneur doit transmettre [OMISSIS] [détails sans pertinence sur les modalités de cette transmission], pour l'année civile ou, le cas échéant, une période imposable plus courte, une déclaration fiscale dans laquelle il calcule lui-même, conformément à l'article 16, paragraphes 1 à 4, et à l'article 17, la taxe à acquitter ou l'excédent qui résulte en sa faveur (déclaration de la taxe). [OMISSIS] [Cas particuliers sans pertinence en l'espèce] »

10 Article 149 de l'Abgabenordnung (code fiscal, ci-après l'« AO »), dans sa version en vigueur jusqu'au 31 décembre 2016 – Dépôt des déclarations fiscales

« (1) Les lois fiscales déterminent quelles sont les personnes qui sont tenues de déposer une déclaration fiscale. [OMISSIS] [Cas particuliers sans pertinence en l'espèce]

(2) Sauf dispositions contraires des lois fiscales, les déclarations fiscales qui se rapportent à une année civile ou à un moment déterminé par la loi doivent être déposées au plus tard dans les cinq mois qui suivent. [OMISSIS] [Cas particulier sans pertinence en l'espèce] »

11 2. Droit de l'Union [Or. 5]

12 Les règles pertinentes du droit de l'Union sont les dispositions ci-dessous de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (directive 2006/112/CE, ci-après la « directive TVA »), modifiée par la directive 2009/162/UE du Conseil, du 22 décembre 2009, modifiant certaines dispositions de la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée :

13 Article 167 :

« Le droit à déduction prend naissance au moment où la taxe déductible devient exigible. »

14 Article 168 :

« Dans la mesure où les biens et les services sont utilisés pour les besoins de ses opérations taxées, l'assujetti a le droit, dans l'État membre dans lequel il effectue ces opérations, de déduire du montant de la taxe dont il est redevable les montants suivants :

a) la TVA due ou acquittée dans cet État membre pour les biens qui lui sont ou lui seront livrés et pour les services qui lui sont ou lui seront fournis par un autre assujetti ; »

15 Article 168 bis :

« 1. Dans le cas d'un bien immeuble faisant partie du patrimoine de l'entreprise d'un assujetti et utilisé par l'assujetti à la fois aux fins des activités de l'entreprise et pour son usage privé ou celui de son personnel ou, plus généralement, à des fins autres que celles de son entreprise, la TVA sur les dépenses liées à ce bien ne doit être déductible, conformément aux principes énoncés aux articles 167, 168, 169 et 173, qu'à proportion de son utilisation aux fins des activités de l'entreprise de l'assujetti. ... »

16 Article 250 :

« 1. Tout assujetti doit déposer une déclaration de TVA dans laquelle figurent toutes les données nécessaires pour constater le montant de la taxe exigible et celui des déductions à opérer, y compris, et dans la mesure où cela est nécessaire pour la constatation de l'assiette, le montant global des opérations relatives à cette taxe et à ces déductions ainsi que le montant des opérations exonérées. » **[Or. 6]**

17 Article 252 :

« 1. La déclaration de TVA doit être déposée dans un délai à fixer par les États membres. Ce délai ne peut dépasser de plus de deux mois le terme de chaque période imposable.

2. Les États membres fixent la durée de la période imposable à un, deux ou trois mois.

Les États membres peuvent toutefois fixer des durées différentes pour autant qu'elles n'excèdent pas un an. »

18 Article 261 :

« 1. Les États membres peuvent obliger l'assujetti à déposer une déclaration reprenant toutes les données visées aux articles 250 et 251 et concernant l'ensemble des opérations effectuées l'année précédente. Cette déclaration comporte toutes les informations nécessaires aux régularisations éventuelles. ... »

19 Article 273 :

« Les États membres peuvent prévoir d'autres obligations qu'ils jugeraient nécessaires pour assurer l'exacte perception de la TVA et pour éviter la fraude, sous réserve du respect de l'égalité de traitement des opérations intérieures et des opérations effectuées entre États membres par des assujettis, et à condition que ces obligations ne donnent pas lieu dans les échanges entre les États membres à des formalités liées au passage d'une frontière.

La faculté prévue au premier alinéa ne peut être utilisée pour imposer des obligations de facturation supplémentaires à celles fixées au chapitre 3. »

20 II. Observations préliminaires

21 1. Aux termes de l'article 15, paragraphe 1, première phrase, point 1, première phrase, de l'UStG, l'entrepreneur peut déduire en tant que taxe d'amont la taxe légalement due au titre des prestations qui ont été effectuées par un autre entrepreneur pour les besoins de son entreprise. Les montants déductibles en vertu de l'article 15 de l'UStG doivent être déduits dans l'exercice d'imposition dont ils relèvent (article 16, paragraphe 2, première phrase, de l'UStG).

22 De manière analogue, l'article 168, sous a), de la directive TVA dispose que, dans la mesure où les biens et **[Or. 7]** les services sont utilisés pour les besoins de ses opérations taxées, l'assujetti a le droit de déduire du montant de la taxe dont il est redevable la TVA due ou acquittée pour les biens qui lui sont ou lui seront livrés et pour les services qui lui sont ou lui seront fournis par un autre assujetti. Aux termes de l'article 167 de la directive TVA, le droit à déduction prend naissance au moment où la taxe déductible devient exigible, c'est-à-dire lorsque les conditions matérielles de l'article 168, sous a), de la directive TVA sont réunies.

23 2. Lors de l'acquisition d'un bien unique utilisé ou destiné à être utilisé de manière mixte, c'est-à-dire à la fois pour les activités de l'entreprise et un usage privé, l'entrepreneur dispose, selon la jurisprudence du Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances, Allemagne, ci-après la «juridiction de céans») et de la Cour, un droit de choisir l'affectation dudit bien. Il peut soit conserver en totalité le bien immeuble dans son patrimoine privé, soit l'affecter en totalité au patrimoine de son entreprise, soit encore ne l'intégrer dans son entreprise qu'à concurrence de l'utilisation professionnelle (arrêts du 11 juillet 1991, Lennartz, C-97/90, EU:C:1991:315 [OMISSIS] ; du 4 octobre 1995, Armbrecht, C-291/92, EU:C:1995:304, [OMISSIS] points 19 et suivants ; du 8 mars 2001, Bakcsi, C-415/98, EU:C:2001:136, [OMISSIS] points 25 et suivants ; du 21 avril 2005, HE, C-25/03, EU:C:2005:241, [OMISSIS] point 46 ; du 23 avril 2009, Puffer, C-460/07, EU:C:2009:254, [OMISSIS] points 40 et suivants ; du 16 février 2012, Eon Aset Menidjmont, C-118/11, EU:C:2012:97 [OMISSIS], points 53 et suivants ; du 18 juillet 2013, Medicom et Maison Patrice Alard, C-210/11 et C-211/11, EU:C:2013:479, [OMISSIS] points 21 et suivant ; et du 9 juillet 2015, Trgovina Prizma, C-331/14, EU:C:2015:456, [OMISSIS] point 20 ; [OMISSIS] [références à la jurisprudence de la juridiction de céans].

24 III. Appréciation du litige au regard de la jurisprudence nationale

25 Selon les critères qui ont été développés dans la jurisprudence de la juridiction de céans au sujet de la décision d'affectation, le pourvoi en « Revision » serait non fondé, étant donné que, conformément à ce qui a été constaté lors de l'instance précédente, il y avait lieu en l'espèce de rejeter le recours, les éléments témoignant de l'affectation de l'immeuble au patrimoine de l'entreprise n'ayant pas été communiqués au FA en temps utile.

- 26 1. L'affectation d'un bien au patrimoine de l'entreprise requiert, en tant que « fait intérieur », une décision d'affectation de l'entrepreneur étayée par des indices **[Or. 8]** (jurisprudence constante, [OMISSIS] [références à la jurisprudence de la juridiction de céans]).
- 27 a) Dans ce cadre, le fait qu'un droit à déduction soit invoqué constituera généralement un indice sérieux de l'affectation d'un bien au patrimoine de l'entreprise et, inversement, le fait qu'un droit à déduction ne soit pas invoqué constituera un indice tout aussi sérieux de la non-affectation d'un bien au patrimoine de l'entreprise. De même, la manière dont un bien est traité sur le plan comptable ainsi que, fiscalement, au regard de l'imposition des bénéficiaires, peut le cas échéant constituer un indice de l'application du régime de la taxe sur le chiffre d'affaires [OMISSIS] [références à la jurisprudence de la juridiction de céans].
- 28 b) En l'absence d'indices d'une affectation au patrimoine de l'entreprise, celle-ci ne saurait être présumée (jurisprudence constante, [OMISSIS] [références à la jurisprudence de la juridiction de céans]).
- 29 Tel est le cas également lorsqu'un bien est effectivement utilisé ou destiné à être utilisé à des fins professionnelles [OMISSIS] [références à la jurisprudence de la juridiction de céans], car, même dans cette situation, l'entrepreneur reste libre d'affecter ce bien en totalité à sa sphère non-professionnelle et, partant, de le soustraire au système de la TVA ([OMISSIS] [références à la jurisprudence de la juridiction de céans]); voir aussi arrêt du 8 mars 2001, Bakcsi, C-415/98, EU:C:2001:136, [OMISSIS] points 32 et suivants).
- 30 2. Il résulte du principe de la déduction immédiate de la taxe acquittée en amont que la décision d'affectation doit être prise dès l'acquisition ou la production du bien (jurisprudence constante, [OMISSIS] [références à la jurisprudence de la juridiction de céans]).
- 31 a) Pour des raisons de faisabilité, l'entrepreneur peut néanmoins, en vertu de la jurisprudence de la juridiction de céans, faire connaître vers l'extérieur cette décision d'affectation en communiquant les éléments qui en témoignent, au plus tard et avec effet définitif, dans une déclaration de la taxe sur le chiffre d'affaires établie « dans un délai relativement bref » (article 18, paragraphe 3, de l'UStG) pour l'année dont relève l'acquisition de la prestation [OMISSIS] **[Or. 9]** [OMISSIS] [références à la jurisprudence de la juridiction de céans].
- 32 b) Concrètement, la date limite de la décision d'affectation à prendre « dans un délai relativement bref » a été fixée par la juridiction de céans par référence à l'expiration du délai légal de dépôt des déclarations fiscales (article 149, paragraphe 2, première phrase, de l'AO ; lors de l'année litigieuse : 31 mai de l'année suivante, maintenant : 31 juillet de l'année suivante) (jurisprudence constante, [OMISSIS] [références à la jurisprudence de la juridiction de céans]).
- 33 La communication d'éléments témoignant de la décision d'affectation n'est pas une déclaration fiscale au sens de l'article 149, paragraphe 1, de l'AO, si bien que

les prolongations de délai accordées pour le dépôt des déclarations fiscales n'ont pas pour conséquence – du moins en vertu du droit en vigueur jusqu'au 31 décembre 2016 – de prolonger également le délai aux fins de la communication des éléments témoignant de la décision d'affectation [OMISSIS] [références à la jurisprudence de la juridiction de céans].

- 34 3. Certes, en l'espèce, la déduction de la taxe d'amont n'est pas exclue en vertu de l'article 15, paragraphe 1, deuxième phrase, de l'UStG, étant donné que, d'après les constatations du Finanzgericht (tribunal des finances), la superficie de la pièce utilisée à des fins professionnelles ne représente pas moins de 10 % de la surface utile totale de l'immeuble à usage mixte et que, partant, le seuil minimum de l'utilisation à des fins professionnelles est atteint. Toutefois, le requérant n'avait déposé ni déclarations provisoires ni déclaration annuelle jusqu'au 31 mai de l'année suivante. Aucune décision d'affectation n'a non plus été portée à la connaissance du FA par d'autres voies. Ainsi, aucun indice d'une affectation aux fins des activités de l'entreprise n'était disponible dans un délai relativement bref après la date d'acquisition, si bien qu'il convient de considérer, en vertu des principes susmentionnés, que le bien est affecté à un usage privé et que la déduction de la taxe d'amont est exclue.
- 35 Peu importe à cet égard que la déclaration annuelle de la taxe sur le chiffre d'affaires ait été déposée avant l'expiration du délai de dépôt prolongé [OMISSIS] [référence concernant le délai de dépôt] et que la déduction de la taxe d'amont y ait été invoquée, cela n'étant pas suffisant aux yeux de la jurisprudence. De même, le fait que la pièce soit appelée « bureau » dans les plans ne saurait selon la jurisprudence être considéré comme un indice d'une affectation [OMISSIS] [référence à la jurisprudence de la juridiction de céans], étant donné, d'une part, que les plans en question n'ont pas été portés à la connaissance du FA en temps utile et que, d'autre part, le fait que le bien est utilisé à des fins professionnelles ne dit pas, en soi, si et comment le requérant a exercé son droit de choisir l'affectation. [Or. 10]
- 36 IV. La saisine de la Cour
- 37 Conformément à l'article 267, paragraphe 3, du TFUE, la juridiction de céans a désormais des doutes, surtout au regard de l'arrêt du 25 juillet 2018, Gmina Ryjewo (C-140/17, EU:C:2018:595 [OMISSIS]), sur la compatibilité avec le droit de l'Union des critères développés et appliqués jusqu'à présent par la jurisprudence en ce qui concerne l'exercice du droit de choisir l'affectation d'un bien.
- 38 1 La première question
- 39 a) La première question préjudicielle doit permettre de savoir si un État membre peut prévoir un délai de forclusion pour l'affectation au patrimoine de l'entreprise.

- 40 Certes, le droit de l'Union suppose expressément qu'une « affectation » des biens a lieu (voir l'article 168 bis, paragraphe 1, de la directive TVA). Il ne contient toutefois aucune règle concernant le mode et le moment de la communication d'éléments témoignant de cette « décision d'affectation », au sens de la jurisprudence de la juridiction de céans, ou, pour employer l'expression synonyme à laquelle la Cour se réfère, du fait que la personne concernée a agi « en tant qu'assujettie » (voir par exemple arrêts du 11 juillet 1991, Lennartz, C-97/90, EU:C:1991:315, [OMISSIS] points 14, 19 ; du 4 octobre 1995, Armbrrecht, C-291/92, EU:C:1995:304, [OMISSIS] points 16 et suivant ; du 8 mars 2001, Bakcsi, C-415/98, EU:C:2001:136, [OMISSIS] points 24 et suivants ; et du 25 juillet 2018, Gmina Ryjewo, C-140/17, EU:C:2018:595, [OMISSIS] point 34). Jusqu'à présent, la Cour n'a pas eu à se prononcer sur des cas de figure dans lesquels un entrepreneur a certes, lors de la réception d'un immeuble à usage mixte, le droit d'en choisir l'affectation en raison de l'utilisation qu'il envisage concrètement [OMISSIS] [référence doctrinale], mais n'exerce pas ce droit (en temps utile).
- 41 b) Le principe fondamental de neutralité de la TVA exige que la déduction de celle-ci en amont soit accordée si les conditions de fond sont satisfaites, même si certaines conditions formelles ont été omises par les assujettis. En conséquence, dès lors que l'administration fiscale dispose des données nécessaires pour établir que les conditions matérielles sont satisfaites, elle ne saurait imposer, en ce qui concerne le droit de l'assujetti de déduire cette taxe, des conditions supplémentaires pouvant avoir pour effet de réduire à néant l'exercice de ce droit (arrêts du 15 septembre 2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, [OMISSIS] point 38 ; du 15 septembre 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, [OMISSIS] points 37, 42 ; arrêt du 21 novembre 2018, Vădan, C-664/16, EU:C:2018:933, [OMISSIS] point 41). **[Or. 11]**
- 42 c) Toutefois, l'article 167 et l'article 179, paragraphe 1, de la directive TVA permettent aux États membres d'exiger de l'assujetti qu'il exerce son droit à déduction pendant la période au cours de laquelle son droit a pris naissance (arrêt du 12 juillet 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, [OMISSIS] point 53 ; [OMISSIS] [référence à la jurisprudence de la juridiction de céans]). Il ressort également de l'article 250, paragraphe 1, de la directive TVA que l'assujetti doit faire figurer dans la déclaration de TVA qu'il doit déposer toutes les données nécessaires pour constater le montant des déductions à opérer. Cela inclut la communication des éléments qui témoignent de la décision d'affectation prise lors de l'acquisition ou de la production d'un bien, car cette décision d'affectation est la condition de la déduction de la taxe d'amont [OMISSIS] [référence à la jurisprudence de la juridiction de céans].
- 43 Indépendamment de l'article 252 de la directive TVA, qui permet aux États membres de fixer le délai de dépôt de cette déclaration de TVA, les États membres ont de manière générale, en vertu de l'article 273 de cette même directive TVA, la faculté d'adopter des mesures afin d'assurer l'exacte perception

de la TVA et d'éviter la fraude. En particulier, à défaut de dispositions du droit de l'Union sur ce point, les États membres sont compétents pour choisir les sanctions qui leur semblent appropriées en cas d'inobservation des conditions prévues par la législation de l'Union pour l'exercice du droit à déduction de la TVA (voir arrêts du 26 avril 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, [OMISSIS] point 59 ; et du 8 mai 2019, EN.SA., C-712/17, EU:C:2019:374, [OMISSIS] point 38 et jurisprudence citée). Ils sont toutefois tenus d'exercer leur compétence dans le respect du droit de l'Union et de ses principes, notamment les principes de proportionnalité et de neutralité de la TVA (voir arrêts du 28 juillet 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, [OMISSIS] point 49 ; et du 8 mai 2019, EN.SA., C-712/17, EU:C:2019:374, [OMISSIS] point 39).

- 44 d) Un argument en faveur de la compatibilité avec le droit de l'Union de l'exigence d'une décision d'affectation dans un délai relativement bref est que l'exercice du droit de choisir l'affectation du bien au moment de l'acquisition de celui-ci est une condition de fond. En effet, une prestation n'est acquise pour les besoins de l'entreprise, autrement dit, l'entrepreneur n'agit en tant qu'assujetti au moment où il a recours à la prestation que s'il a l'intention, à ce moment-là, d'utiliser celle-ci aux fins d'une activité exercée à titre onéreux avec un caractère de permanence (arrêts du 11 juillet 1991, Lennartz, C-97/90, EU:C:1991:315, [OMISSIS] point 15 ; arrêt du 16 février 2012, Eon Aset Menidjunt, C-118/11, EU:C:2012:97, [OMISSIS] point 57 ; et du 22 mars 2012, Klub, C-153/11, EU:C:2012:163, [OMISSIS] point 39 ; [OMISSIS] [références à la jurisprudence de la juridiction de céans]). **[Or. 12]**
- 45 L'obligation de communiquer à la sphère extérieure les éléments qui témoignent de la décision d'affectation est inhérente à la nature de cette décision en tant que « fait intérieur », de sorte que la décision d'affectation n'est pas une condition de forme de la déduction de la taxe d'amont [OMISSIS] [référence à la jurisprudence de la juridiction de céans]. D'ailleurs, la Cour elle aussi souligne que l'intention d'exercer une activité économique doit être confirmée par des éléments objectifs (arrêt du 25 juillet 2018, Gmina Ryjewo, C-140/17, EU:C:2018:595, [OMISSIS] point 39).
- 46 e) Le délai de communication des éléments qui témoignent de la décision d'affectation qui a été développé dans la jurisprudence de la juridiction de céans peut trouver en droit de l'Union un fondement dans la règle de compétence concernant la fixation des exigences formelles qui régissent l'exercice du droit à déduction au titre XI de la directive TVA (voir arrêt du 28 juillet 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, [OMISSIS] points 47 et suivants). Un élément qui plaide en ce sens est – outre la règle de compétence susmentionnée – le vide juridique laissé par les dispositions combinées de l'article 168, sous a), et de l'article 167 de la directive TVA en ce qui concerne l'exercice du droit de choisir l'affectation.
- 47 aa) Ainsi, la Cour a déjà jugé que, dans le silence de la directive TVA à ce sujet, la détermination des méthodes et des critères de ventilation des montants de

la TVA payée en amont entre activités économiques et activités non économiques relève du pouvoir d'appréciation des États membres (arrêt du 8 mai 2019, Związek Gmin Zagłębia Miedziowego, C-566/17, EU:C:2019:390, [OMISSIS] point 29). De même, les dispositions de l'article 273 de la directive TVA confèrent aux États membres une marge d'appréciation quant aux moyens visant à atteindre les objectifs qu'elles prévoient (arrêt du 21 novembre 2018, Fontana, C-648/16, EU:C:2018:932, [OMISSIS] point 35 et jurisprudence citée).

- 48 bb) La Cour a par ailleurs déjà jugé, à propos de la faculté de prévoir des délais ouverte par l'article 252 de la directive TVA, qu'il n'y avait pas lieu de remettre en cause des réglementations qui prévoient un délai de forclusion de deux ans pour l'exercice du droit à déduction (arrêt du 8 mai 2008, Ecotrade, C-95/07 et C-96/07, EU:C:2008:267, [OMISSIS] points 45 et suivants ; arrêt du 28 juillet 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, [OMISSIS] points 36 et suivant). Ce constat s'applique nécessairement également en ce qui concerne le délai de communication des éléments qui témoignent de la décision d'affectation [OMISSIS] [référence doctrinale].
- 49 cc) Un autre argument en faveur de la conformité du délai d'affectation au droit de l'Union est que la possibilité d'exercer le droit à déduction sans aucune limitation dans le temps irait à l'encontre du principe de la sécurité juridique. En effet, ce principe exige que la situation fiscale de l'assujetti, eu égard à ses droits et obligations vis-à-vis de l'administration fiscale, ne soit pas indéfiniment susceptible d'être remise en cause (voir arrêt du 8 mai 2008, Ecotrade, C-95/07 et C-96/07, [Or. 13] EU:C:2008:267, [OMISSIS] point 44 ; arrêt du 12 juillet 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, [OMISSIS] point 48 ; arrêt du 28 juillet 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, [OMISSIS] point 33 ; [OMISSIS] [référence doctrinale]).
- 50 f) Toutefois, dans l'arrêt Gmina Ryjewo (C-140/17, EU:C:2018:595, [OMISSIS] points 38 et suivants), la Cour, afin de déterminer si l'assujetti a agi en tant que tel – et donc si la condition justifiant le droit à déduction est remplie – énumère plusieurs indices qui ne parviennent pas nécessairement dans un délai relativement bref à la connaissance des autorités fiscales. La Cour souligne en outre que l'absence d'une déclaration expresse d'affectation n'exclut pas une déduction ultérieure de la taxe d'amont (arrêt du 25 juillet 2018, Gmina Ryjewo, C-140/17, EU:C:2018:595, [OMISSIS] point 47), si bien que des doutes sont permis en ce qui concerne l'exigence de communiquer (dans un délai déterminé) les éléments qui témoignent de la décision d'affectation [OMISSIS] [références doctrinales].
- 51 aa) Certes, il convient de tenir compte du fait que, dans cet arrêt de la Cour, d'une part, il était question non de la naissance d'un droit à déduction, mais de la régularisation de la déduction de la TVA payée en amont [OMISSIS] [références doctrinales]. Toutefois, la Cour examine la question de savoir si la personne a agi « en tant qu'assujettie », qui, à cet égard, est déterminante pour l'affectation au patrimoine de l'entreprise (voir par exemple arrêt du 11 juillet 1991, Lennartz,

C-97/90, EU:C:1991:315, [OMISSIS] points 14, 19 ; arrêt du 4 octobre 1995, Armbrrecht, C-291/92, EU:C:1995:304, [OMISSIS] points 16 et suivant ; arrêt du 8 mars 2001, Bakcsi, C-415/98, EU:C:2001:136, [OMISSIS] points 24 et suivantes ; du 25 juillet 2018, Gmina Ryjewo, C-140/17, EU:C:2018:595, [OMISSIS] point 34). Cette condition doit, de la même façon, être remplie pour la déduction de la taxe d’amont.

52 bb) En outre, des interrogations sont permises quant au point de savoir si les constatations de la Cour dans l’arrêt Gmina Ryjewo (EU:C:2018:595, [OMISSIS]) s’appliquent également à un entrepreneur de droit privé, lequel dispose d’un droit de choisir l’affectation d’un bien, alors que ce droit est exclu dans le cadre d’une activité non-économique. C’est ainsi en tout cas que la juridiction de céans a compris jusqu’à présent les considérations de la Cour aux points 35 et suivants de l’arrêt du 12 février 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2009:88, [OMISSIS]) [OMISSIS] [référence à la jurisprudence de la juridiction de céans]. Ces différences pourraient s’opposer à l’applicabilité des critères identifiés dans l’arrêt Gmina Ryjewo (EU:C:2018:595, [OMISSIS]) [OMISSIS] [références doctrinales], même si un argument essentiel du raisonnement de la Cour était tiré du fait que l’organisme de droit public [Or. 14] avait agi dans les mêmes conditions qu’un particulier [OMISSIS] [référence doctrinale].

53 cc) Toutefois, vouloir maintenir l’exigence d’une décision d’affectation intervenant dans un délai relativement bref pourrait enfreindre le principe de neutralité. Si, en effet, dans le cas d’une administration publique, seule une décision d’affectation négative a une incidence dommageable sur le droit à déduction, ledit droit à déduction ne saurait, dans le cas d’un entrepreneur individuel, être subordonné à la condition que celui-ci ait procédé à une affectation dans un délai relativement bref, dans la mesure en tout cas où il n’apparaît aucune raison justifiant un traitement différent des entrepreneurs individuels et des administrations publiques [OMISSIS] [références doctrinales]. Les administrations publiques pourraient prétendre à une déduction de la taxe d’amont ou à une régularisation de cette déduction, alors que l’entrepreneur privé ne le pourrait pas.

54 2. La seconde question

55 a) La seconde question porte sur les conséquences juridiques d’un non-respect du délai.

56 La Cour énonce au point 47 de l’arrêt du 25 juillet 2018, Gmina Ryjewo (C-140/17, EU:C:2018:595 [OMISSIS]) : « Toutefois, si une déclaration univoque et expresse de l’intention d’affecter le bien à un usage économique lors de son acquisition peut être suffisante pour conclure que le bien a été acquis par l’assujetti agissant en tant que tel, l’absence d’une telle déclaration n’exclut pas qu’une telle intention puisse apparaître de manière implicite. » On peut ainsi s’interroger sur la compatibilité de ce constat avec les principes jurisprudentiels

exposés à la section III.1.b, selon lesquels une affectation au patrimoine de l'entreprise ne saurait être supposée en l'absence d'indices en ce sens (identifiables par l'administration fiscale).

- 57 b) Selon la Cour, la question de savoir si la personne concernée a agi en tant qu'assujettie doit être appréciée à l'aune d'une acception large de cette notion, en tenant compte des différents indices disponibles dans chaque cas particulier (arrêt *Gmina Ryjewo*, C-140/17, EU:C:2018:595, [OMISSIS] points 47 et suivants). Cela peut être compris, au regard notamment des conclusions de l'avocat général auxquelles la Cour s'est référée dans ce contexte (point 54), comme signifiant qu'il existe une présomption d'« acquisition en qualité d'assujetti » quand un entrepreneur acquiert un bien qui, par sa nature, peut en principe également être utilisé aux fins des activités de l'entreprise, et qui n'a pas fait l'objet d'une affectation contraire exclusive, d'autant que le fait de s'abstenir délibérément de trancher la question de l'affectation, normalement, ne doit pas entraîner des conséquences négatives [OMISSIS] [référence doctrinale]. **[Or. 15]**
- 58 c) C'est d'autant plus le cas en l'espèce qu'il y a, certes, acquisition d'une prestation dans une entreprise en activité, mais que la déduction de la taxe d'impôt pour l'immeuble à usage mixte est néanmoins en partie exclue en vertu de l'article 168 bis de la directive TVA. Il ne suffit pas que l'assujetti invoque le droit à déduction pour prouver l'affectation du bien.
- 59 aa) La finalité du droit de choisir l'affectation pourrait constituer un argument en faveur du principe d'une présomption d'affectation au patrimoine de l'entreprise. En effet, le droit de choisir l'affectation a vocation à empêcher, pour des raisons de neutralité fiscale, que, en cas d'utilisation d'abord en partie privée, puis, ensuite, plus largement professionnelle d'un bien, le poids de la TVA acquittée au titre de l'acquisition ou de la production du bien reste à la charge de l'assujetti (arrêt du 23 avril 2009, *Puffer*, C-460/07, EU:C:2009:254, [OMISSIS] point 47 ; [OMISSIS] [références à la jurisprudence de la juridiction de céans]).
- 60 bb) En tout état de cause, une acception aussi large pourrait en tout cas exclure une présomption de base en vertu de laquelle tout bien non affecté doit être rattaché au patrimoine privé [OMISSIS] [références doctrinales].
- 61 cc) Toutefois, un élément qui s'oppose à une affectation présumée au patrimoine de l'entreprise en l'absence d'indices est que l'affectation relève d'un droit de choisir de l'assujetti que celui-ci doit exercer, si bien qu'un comportement actif, quelle qu'en soit la forme, est nécessaire [OMISSIS] [référence doctrinale].
- 62 3. L'utilité des questions préjudicielles à la solution du litige
- 63 Dans l'hypothèse où les principes qui ont été formulés par la Cour dans l'arrêt *Gmina Ryjewo* (C-140/17, EU:C:2018:595, [OMISSIS]) seraient applicables au présent cas de figure, la déclaration fiscale du 28 septembre 2016 ou d'éventuelles mentions figurant dans les plans de construction, ou encore une intention implicite exprimée ultérieurement par l'assujetti pourraient être considérées comme des

indices suffisants d'une affectation au patrimoine de l'entreprise, dès lors que ceux-ci ne doivent pas nécessairement être identifiables par le FA, que, par conséquent, aucun délai d'affectation sous peine de forclusion n'est applicable, ou que, contrairement à la jurisprudence en vigueur jusqu'à présent, il existe, en l'absence d'indices, une présomption d'affectation au patrimoine de l'entreprise.

DOCUMENT DE TRAVAIL