



Fiche thématique

DÉDUCTIONS DE LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTÉE

La taxe sur la valeur ajoutée (TVA), faisant partie du droit de l'Union depuis presque cinq décennies¹, se caractérise notamment, d'une part, par le fait de constituer une taxe de consommation généralement applicable aux transactions effectuées par les assujettis dans le cadre de leurs activités économiques, visant à grever uniquement le consommateur final et, d'autre part, par le principe de neutralité qui s'impose lors de l'application de ladite taxe, impliquant également un principe de droit à déduction de la taxe. Ainsi, le système de déduction vise à soulager entièrement l'entrepreneur du poids de la TVA pour l'ensemble de ses opérations, qui donnent, en elles-mêmes, droit à déduction. La Cour rappelle souvent dans sa jurisprudence portant sur la TVA que le droit à déduction (et, partant, au remboursement de la taxe payée) fait partie intégrante du mécanisme de la TVA et ne peut, en principe, être limité.

Cependant, même si ce droit à déduction devait, à premier vue, toujours s'appliquer dans le but d'atteindre une taxation neutre, certaines limites s'imposent à ce droit. À cet égard, la Cour exige dans sa jurisprudence qu'il existe un lien direct et immédiat entre l'acquisition d'un bien ou d'un service et l'opération taxée en aval. En d'autres termes, l'acquisition devrait, selon des critères objectifs, être destinée à servir l'activité économique de l'assujetti. En revanche, lorsque des acquisitions sont effectuées aux fins d'opérations exonérées ou ne relevant pas du champ d'application de la TVA, aucune taxe en aval ne peut être perçue et aucune taxe en amont ne peut être déduite.

Dans sa jurisprudence, la Cour a également établi que le droit de l'Union ne peut être invoqué à des fins frauduleuses ou abusives. En cas de pratiques abusives, le droit à déduction de la TVA en amont peut être rejeté avec effet rétroactif, lorsque le droit à déduction a été exercé de manière abusive. Ainsi, la juridiction nationale peut refuser le bénéfice du droit à déduction s'il est établi, au vu des éléments objectifs, que l'assujetti savait ou aurait dû savoir que, par son acquisition, il participait à une opération impliquée dans une fraude à la TVA et ceci même si

¹ Sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée : assiette uniforme (JO 1977, L 145, p. 1), et directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO 2006, L 347, p. 1).

l'opération en cause satisfait aux critères objectifs sur lesquels sont fondées les notions « de livraisons de biens effectuées par un assujetti agissant en tant que tel » et d'« activité économique ».

Ci-après suivra une sélection d'arrêts, classés par thèmes et faisant le tour de la jurisprudence récente de la Cour en matière de déduction de la TVA.

I. Principe de neutralité

Comme indiqué ci-dessus, la Cour a rappelé, à plusieurs reprises, dans sa jurisprudence, que le régime de déductions établi par les directives 77/388 et 2006/112 vise à soulager entièrement l'entrepreneur du poids de la TVA due ou acquittée dans le cadre de toutes ses activités économiques. Ainsi, le système commun de TVA cherche à garantir la parfaite neutralité quant à la charge fiscale de toutes les activités économiques, quels que soient leurs buts ou leurs résultats, à condition que lesdites activités soient, en principe, elles-mêmes soumises à la TVA².

La Cour souligne également que, même si les États membres ont la faculté d'adopter des mesures en vertu de l'article 273 de la directive 2006/112, afin d'assurer l'exacte perception de la taxe et d'éviter la fraude, ces mesures ne doivent cependant pas remettre en cause la neutralité de la TVA³.

Or, selon une jurisprudence constante de la Cour, le principe de neutralité fiscale, qui est la traduction, par le législateur de l'Union, en matière de TVA, du principe général d'égalité de traitement, exige notamment que des situations différentes ne soient pas traitées de manière égale, à moins qu'un tel traitement ne soit objectivement justifié⁴.

[Arrêt du 1^{er} mars 2012, Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz \(C-280/10, EU:C:2012:107\)](#)

Deux personnes physiques, futurs associés d'une société en nom collectif polonaise, avaient acquis, en décembre 2006, un bien immobilier. Cette acquisition avait été confirmée par un huissier de justice par l'établissement d'une facture au nom desdits futurs associés. La société n'avait cependant été fondée que quatre mois plus tard, en avril 2007. À cette occasion, un notaire avait établi une facture au nom de ladite société pour l'établissement de l'acte notarié relatif à la constitution de celle-ci et des copies y afférentes. La société concernée avait, en conséquence, déclaré un montant de TVA en amont sur la base des deux factures en question.

L'administration fiscale avait refusé la déduction demandée au motif que l'acquéreur du bien immobilier, en vertu de la première facture, était non pas la société elle-même, mais des personnes physiques qui, après la constitution de ladite société, avaient apporté à cette dernière ce bien à titre d'apport en nature. Concernant la seconde facture, l'administration

² [Arrêt du 14 février 1985, Rompelman \(268/83, EU:C:1985:74, point 19\).](#)

³ [Arrêt du 22 mars 2012, Klub \(C-153/11, EU:C:2012:163, point 50\).](#)

⁴ [Arrêt du 19 juillet 2012, Lietuvos geležinkeliai \(C-250/11, EU:C:2012:496, points 44 et 45 ainsi que jurisprudence citée\).](#)

fiscale avait considéré que celle-ci avait été émise avant l'inscription de la société en question au registre du commerce, et avait donc été établie au nom d'une société non encore existante. Par ailleurs, les futurs associés ne pouvaient pas invoquer un droit à déduction de la TVA payée sur les dépenses d'investissement en raison du fait que l'apport du bien d'investissement en cause était une opération exonérée, selon la réglementation nationale applicable au principal.

À la suite d'un recours formé à l'encontre du refus de déduction, la juridiction nationale a saisi la Cour d'une demande de décision préjudicielle sur la question de savoir si, d'une part, une société, en la personne de ses futurs associés, qui effectue des dépenses d'investissement avant son inscription formelle en tant que société commerciale, et avant son enregistrement aux fins de la TVA, était autorisée, après son inscription et après son enregistrement aux fins de la TVA, à faire valoir un droit à déduction de la TVA payée en amont pour des dépenses d'investissement exposées pour son activité taxable, au titre de l'article 9 ainsi que des articles 168 et 169 de la directive 2006/112, et si, d'autre part, la mise en œuvre de ce droit pouvait être empêchée par le fait que la facture d'acquisition du bien immobilier avait été établie au nom des associés, et non au nom de la société.

À l'instar des constatations faite par la Cour dans les affaires *Rompelman* (263/83)⁵ et *INZO* (C-110/94)⁶, la Cour a rappelé que les activités préparatoires, sous forme, notamment d'achat de biens immeubles, doivent déjà être imputées aux activités économiques, telles que visées à l'article 4, paragraphe 1, de la directive 77/388 et à l'article 9, paragraphe 1, premier alinéa, de la directive 2006/112, lesquelles peuvent consister en plusieurs actes consécutifs (point 28). En outre, le principe de la neutralité de la TVA quant à la charge fiscale de l'entreprise exige que les premières dépenses d'investissement effectuées pour les besoins et en vue d'une entreprise soient considérées comme des activités économiques. À cet égard, il serait contraire à ce principe que lesdites activités ne débutent qu'au moment où un bien immeuble est effectivement exploité, c'est-à-dire au moment où le revenu taxable prend naissance (point 29). Ainsi, quiconque qui accomplit de tels actes d'investissement étroitement liés à, et nécessaires pour, l'exploitation future d'un bien immeuble doit être considéré comme assujetti au sens de la directive 77/388 (point 30) et est habilité à faire valoir, à ce titre, un droit de déduction de la TVA payée en amont (point 31). En outre, en application du principe de neutralité de la TVA, un assujetti, dont l'unique objet social est de préparer l'activité économique d'un autre assujetti et qui n'a effectué aucune opération taxable, peut faire valoir un droit à déduction en relation avec des opérations taxables réalisées par le second assujetti (point 33). Dès lors, dans la mesure où, en application de la législation nationale, les associés, alors même qu'ils peuvent être considérés comme des assujettis pour les besoins de la TVA, sont dans l'impossibilité de se prévaloir des opérations taxables effectuées par la société en question afin de se décharger du coût de la TVA liée aux opérations d'investissement effectuées pour les besoins et en vue de l'activité de ladite société, cette dernière doit, afin de pouvoir garantir la neutralité de la charge fiscale, être mise en mesure de prendre en considération ces opérations d'investissement lors de la déduction de la TVA (point 35).

Selon la Cour, ce principe fondamental de neutralité de la TVA exige également que la déduction de la taxe en amont soit accordée si les exigences de fond du droit applicable à la TVA en amont

⁵ Cette affaire a donné lieu à l'[arrêt du 14 février 1985, Rompelman \(268/83, EU:C:1985:74\)](#).

⁶ Cette affaire a donné lieu à l'[arrêt du 29 février 1996, INZO \(C-110/94, EU:C:1996:67\)](#).

sont satisfaites, même en cas de non-respect de certaines obligations formelles (point 43). Ainsi, le fait que la facture, établie avant l'enregistrement et l'identification de ladite société aux fins de la TVA, a été émise au nom des futurs associés et non pas au nom de la société elle-même, ne saurait écarter le droit de déduction dès lors qu'il y a identité de personnes entre celles qui ont dû verser la TVA en amont et celles qui constituent la société concernée. Une autre approche aurait pour effet de réduire à néant l'exercice du droit à déduction et, partant, de remettre en cause la neutralité de la TVA.

Arrêt du 22 mars 2012, Klub (C-153/11, EU:C:2012:163)

En mai 2009, une société bulgare, dont l'activité consistait en l'exploitation d'un hôtel à Varna (Bulgarie), avait acheté un duplex, destiné à un usage d'habitation, à Sofia (Bulgarie). La TVA relative à cet achat avait été déduite sans déclaration fiscale concernant le paiement d'impôts locaux pour cet appartement. Étant donné que la société concernée n'avait pas modifié l'affectation de cet immeuble ni ouvert de compte à son nom pour la fourniture de l'eau et de l'électricité, les autorités fiscales en avaient déduit que l'appartement était destiné à un usage d'habitation et non à un usage professionnel et que, par conséquent, son acquisition n'avait pas ouvert un droit à déduction de la TVA acquittée en amont.

Dans le cadre du recours qu'elle avait intenté devant l'Administrativen sad Varna (tribunal administratif de Varna, Bulgarie), ladite société avait contesté cette approche en soutenant que l'immeuble en cause était destiné à un usage professionnel puisqu'elle entendait l'utiliser lors de réunions de négociation avec des voyageurs. L'article 70, paragraphe 1, point 2, du Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (loi relative à la taxe sur la valeur ajoutée) (DV n° 63, du 4 août 2006) ayant fait l'objet d'interprétations divergentes en droit bulgare, cette juridiction a alors interrogé la Cour sur la question de savoir, notamment, si, aux termes de la directive 2006/112, le droit à déduction naissait au cours de la période fiscale durant laquelle la taxe est devenue exigible, indépendamment du fait que ledit bien n'est pas immédiatement utilisé à des fins professionnelles.

La Cour a rappelé, tout d'abord, que c'est l'acquisition du bien par l'assujetti agissant en tant que tel qui détermine l'application du système de TVA et, partant, du mécanisme de déduction (point 39), et qu'un assujetti agit en tant que tel lorsqu'il agit pour les besoins de son activité économique au sens de la directive 2006/112 (point 40). Ensuite, la Cour a relevé qu'un refus à l'assujetti de la déduction de la TVA due en amont pour des utilisations professionnelles ultérieures taxées, malgré le souhait initial de celui-ci d'affecter le bien d'investissement dans sa totalité à son entreprise, en vue de futures opérations, ne le déchargerait pas de l'intégralité de la taxe afférente au bien utilisé pour les besoins de son activité économique et l'imposition de ses activités professionnelles engendrerait alors une double imposition contraire au principe de neutralité fiscale inhérent au système commun de TVA (point 42). La Cour a précisé que ce principe exige, en ce qui concerne la charge fiscale de l'entreprise, que les dépenses d'investissement effectuées pour les besoins et en vue d'une entreprise soient considérées comme des activités économiques donnant lieu à un droit à déduction immédiat de la TVA due en amont (point 43). Partant, un particulier qui acquiert des biens pour les besoins d'une activité économique au sens de l'article 9, paragraphe 1, second alinéa, de la directive 2006/112 le fait en tant qu'assujetti, même si les biens ne sont pas immédiatement utilisés pour ces activités économiques (point 44).

Arrêt du 6 février 2014, E. ON Global Commodities (C-323/12, EU:C:2014:53)

La société en cause exerçait des activités de commerce d'énergie sur le marché roumain depuis le mois d'octobre 2005. Afin de satisfaire aux obligations imposées aux assujettis établis dans un État autre que la Roumanie en vertu de la Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (loi n° 571/2003 portant code des impôts), du 22 décembre 2003 (Monitorul Oficial al României, partie I, n° 927 du 23 décembre 2003), elle avait désigné un représentant fiscal en Roumanie et y était identifiée à la TVA. L'obligation de désignation ayant été supprimée lorsque la Roumanie est devenue membre de l'Union, le représentant de la société concernée avait cessé d'émettre des factures fiscales pour le compte de ladite société à partir du 1^{er} janvier 2007, mais avait toutefois continué à représenter la société en Roumanie, notamment à l'égard des autorités fiscales. Entre le 1^{er} janvier et le 31 août 2007, la société avait cherché à déduire la TVA qu'elle avait acquittée sur la base des factures émises par ses partenaires commerciaux, personnes morales roumaines, en leur qualité de prestataires de services. Les autorités fiscales avaient refusé au représentant de la société les déductions concernant les opérations effectuées à compter du 1^{er} janvier 2007 en raison du fait que ladite société n'était plus assujettie à la TVA en Roumanie pour les opérations de livraison d'énergie, ce qui impliquait qu'elle ne facturait et ne collectait plus la TVA pour lesdites opérations en Roumanie, cette obligation incombant, à compter de cette date, au bénéficiaire de la livraison.

À la suite de ce refus, la société concernée avait notamment introduit une demande de remboursement sur le fondement de la directive 79/1072⁷ ainsi que de la disposition de droit national visant à transposer celle-ci en droit roumain. Cette demande avait été refusée au motif que ladite directive vise les assujettis non identifiés et non soumis à l'obligation de s'identifier à la TVA en Roumanie, alors que la société avait continué à être représentée fiscalement en Roumanie et avait, par conséquent, de fait, été identifiée à la TVA en Roumanie. Le recours administratif formé par la société contre cette décision ayant été rejeté, celle-ci a alors introduit un recours devant la Cuerta de Appel Bucuresti (cour d'appel de Bucarest, Roumanie), laquelle a saisi la Cour d'une demande de décision préjudicielle.

Dans cette affaire portant sur l'interprétation des dispositions de la directive 79/1072, la Cour a examiné si les dispositions de ladite directive devaient être interprétées en ce sens que le fait qu'un assujetti établi dans un État membre et ayant procédé à des livraisons d'électricité dans un autre État membre ait désigné un représentant fiscal identifié à la TVA dans ce second État avait pour conséquence que cet assujetti ne puisse se prévaloir de cette directive dans ce dernier État afin d'obtenir le remboursement de la TVA acquittée en amont. Le gouvernement roumain avait soutenu que la société en question, en maintenant son représentant fiscal, avait créé un vide juridique la privant ainsi de toute possibilité d'obtenir le remboursement de la TVA.

Cependant, après avoir rappelé que la directive 79/1072 prévoit deux conditions cumulatives afin qu'un assujetti puisse être considéré comme n'étant pas établi à l'intérieur du pays et qu'il puisse bénéficier du droit au remboursement, la Cour a examiné la seconde de ces conditions – à savoir celle interdisant à l'assujetti d'effectuer des livraisons de biens ou de prestations de

⁷ Huitième directive 79/1072/CEE du Conseil, du 6 décembre 1979, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Modalités de remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée aux assujettis non établis à l'intérieur du pays (JO 1979, L 331, p. 11).

services réputées se situer dans l'État membre de remboursement (point 42) – et a rappelé que si les livraisons d'électricité concernées ont pour effet de rendre inapplicable la directive 79/1072, la déduction de la TVA acquittée en amont doit, en principe, être accordée si les exigences de fond sont satisfaites, même si certaines exigences formelles n'ont pas été respectées par l'assujetti. Le principe de neutralité fiscale s'oppose, en effet, à une sanction consistant à refuser le droit à remboursement ou à déduction (point 55). Ce droit n'est pas exclu par le seul fait d'avoir désigné un représentant fiscal identifié à la TVA dans ce dernier État (point 57 et dispositif).

[Arrêt du 13 mars 2014, Malburg \(C-204/13, EU:C:2014:147\)](#)

Dans cette affaire, l'intéressé détenait 60 % des parts d'une société civile de droit allemand, les deux autres associés en détenant chacun 20 %. Cette société a été dissoute le 31 décembre 1994, chaque associé ayant repris une partie de la clientèle. Le 31 décembre 1994, l'intéressé avait constitué une nouvelle société civile dont il détenait 95 % des parts et à la disposition de laquelle il avait mis gratuitement la clientèle qu'il avait acquise à la suite de la dissolution de l'ancienne société, afin que la nouvelle société l'exploite à titre professionnel. L'ancienne société ayant été dissoute par voie de partage réel, l'administration fiscale avait adressé, en 2003, un avis de taxation relatif au chiffre d'affaires au titre de l'année 1994 à l'ancienne société en raison de la cession de la clientèle. Après avoir réglé les taxes dues, l'intéressé avait émis une facture, au titre du partage de 1994, en mentionnant distinctement la TVA. Dans ses déclarations de TVA pour l'année 2004, l'intéressé avait également déduit les montants de TVA qui lui avaient été facturés au titre de l'acquisition de la clientèle et déclaré des opérations résultant des activités de gestion de la nouvelle société. L'actif économique constitué par la clientèle ayant été utilisé par la nouvelle société, c'est-à-dire une entreprise distincte de celle de l'intéressé, l'administration fiscale avait considéré que ce dernier ne bénéficiait d'aucun droit à déduction de la TVA payée en amont.

Le Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances, Allemagne) a notamment fait valoir que les principes établis par la Cour dans son arrêt *Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz*⁸, au sujet de la récupération de la taxe payée en amont pour des opérations effectuées en vue d'une activité économique future à exercer par une société en nom collectif dont les futurs associés ont payé la taxe en amont, n'étaient pas applicables à l'espèce dès lors qu'elle concernait non pas la déduction de la TVA payée en amont par une société en nom collectif, mais la déduction de la TVA payée en amont par un associé fondateur. Le Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances) a alors saisi la Cour d'une question préjudicielle à ce sujet.

La Cour a tout d'abord examiné les dispositions de la directive 77/388 définissant l'assujetti et le droit à déduction au regard du principe de neutralité de la TVA pour établir si l'intéressé, sans pour autant que la clientèle en question entre dans le patrimoine de la société nouvellement constituée, était en droit de déduire la TVA payée en amont sur l'acquisition de ladite clientèle. À cet égard, la Cour a relevé que les constatations de la Cour dans l'affaire *Kopalnia Odkrywkowa*

⁸ [Arrêt du 1er mars 2012, Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz \(C-280/10, EU:C:2012:107\)](#). Cet arrêt a été présenté précédemment, dans la présente partie de la fiche.

Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz (C-280/10)⁹ n'étaient pas applicables par analogie à la situation en cause au principal, les faits à l'origine des deux litiges se distinguant substantiellement.

Ainsi, la Cour a non seulement observé que la mise à disposition gratuite de la clientèle à la nouvelle société ne pouvait pas être considérée comme constituant une « activité économique » au sens de la directive 77/388, mais également qu'aucun lien direct et immédiat entre une opération particulière en amont et une opération en aval ouvrant droit à déduction, conformément à l'article 17, paragraphe 2, sous a), de ladite directive n'existait (points 32 à 37). Concernant le principe de neutralité fiscale, la Cour a rappelé que celui-ci se reflète dans le régime des déductions, régime qui vise à soulager entièrement l'entrepreneur du poids de la TVA due ou acquittée dans le cadre de toutes ses activités économiques. Le système commun de la TVA garantit, par conséquent, la parfaite neutralité quant à la charge fiscale de toutes les activités économiques, quels que soient les buts ou les résultats de ces activités, à condition que lesdites activités soient elles-mêmes soumises à la TVA. Or, une mise à disposition gratuite d'une clientèle à une société ne constituant pas une opération relevant du champ d'application de la TVA, le principe de neutralité fiscale ne s'applique pas à une telle situation (points 40 à 42).

[Arrêt du 17 juillet 2014, Equoland \(C-272/13, EU:C:2014:2091\)](#)

Au cours du mois de juin 2006, la société Equoland avait importé en Italie un lot de marchandises en provenance d'un État tiers. Il était indiqué sur la déclaration douanière que ces marchandises étaient destinées à l'entrepôt fiscal aux fins de la TVA. Le gestionnaire de l'entrepôt avait, le lendemain, inscrit celles-ci au registre des entrées en stock, alors même que les marchandises n'avaient pas été physiquement déposées à l'entrepôt, celles-ci n'y ayant été introduites que de manière virtuelle, par leur inscription audit registre. Les marchandises avaient été immédiatement retirées du régime de l'entrepôt fiscal et la TVA avait été acquittée au moyen de l'autoliquidation, à laquelle Equoland avait procédé. L'administration des douanes italienne, du fait de l'absence d'introduction physique des marchandises en question dans l'entrepôt, avait considéré que les conditions nécessaires au report du versement de la TVA à l'importation n'avaient pas été respectées. Celle-ci avait considéré, en conséquence, que l'assujetti ne s'était pas acquitté de la taxe prétendument due au moment de l'importation et que le paiement par autoliquidation constituait un paiement tardif de la TVA.

À la suite d'un recours, la juridiction de renvoi avait notamment demandé à la Cour si, conformément au principe de neutralité de la TVA, la directive 77/388 s'opposait à une réglementation nationale en application de laquelle un État membre exige le paiement de la TVA à l'importation alors même que celle-ci a déjà été régularisée dans le cadre d'une autoliquidation, au moyen d'une autofacturation et d'un enregistrement dans le registre des achats et des ventes de l'assujetti.

À cet égard, la Cour a rappelé que, lorsque, pour exercer les compétences attribuées par l'article 16, paragraphe 1, de la directive 77/388, les États membres adoptent des mesures, telles

⁹ [Conclusions de l'avocat général Cruz Villalón dans l'affaire Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz \(C-280/10, EU:C:2011:592\).](#)

que l'obligation d'introduire physiquement la marchandise importée dans l'entrepôt fiscal, ces États demeurent également compétents, en l'absence de réglementation en matière de sanctions, pour choisir les sanctions qui leur semblent appropriées (point 32). Ainsi, il est donc légitime pour un État membre, afin d'assurer l'exacte perception de la TVA à l'importation et d'éviter la fraude, de prévoir, dans sa législation nationale, des sanctions appropriées visant à pénaliser le non-respect de l'obligation d'introduire physiquement une marchandise importée dans l'entrepôt fiscal (point 33).

Cependant, concernant les modalités de détermination du montant de la sanction, la Cour a considéré que l'exigence pour l'assujetti d'acquitter une nouvelle fois la TVA à l'importation, sans qu'il soit tenu compte du paiement déjà intervenu, revenait, en substance, à priver cet assujetti de son droit à déduction. En effet, soumettre une seule et même opération à une double imposition à la TVA, tout en n'accordant qu'une seule fois la déductibilité de cette taxe, laisse la TVA restante à la charge de l'assujetti (point 40). Dans ce contexte, la Cour a rappelé que, compte tenu de la place prépondérante qu'occupe le droit à déduction dans le système commun de la TVA, une sanction consistant en un refus du droit à déduction n'est pas conforme à la directive 77/388 dans le cas où aucune fraude ni atteinte au budget de l'État ne seraient établies (point 41). La Cour a également rappelé que le régime de l'autoliquidation prévu par la directive 77/388 permet en soi de lutter contre la fraude et l'évasion fiscale constatées dans certains types d'opérations (point 42). Cependant, dans la mesure où il n'y a pas de fraude ni de tentative de fraude, la partie de la sanction consistant à exiger un nouveau paiement de la TVA déjà acquittée, sans que ce second paiement ouvre un droit à déduction, ne saurait être considérée comme conforme au principe de neutralité de la TVA (point 43).

[Arrêt du 28 juillet 2016, *Astone* \(C-332/15, EU:C:2016:614\)](#)

Au cours d'un contrôle fiscal en 2013, la Guardia di Finanza (police fiscale et financière, Italie) avait constaté que le représentant légal d'une société italienne soumise à la TVA n'avait pas été en mesure de produire des écritures comptables. Ce même contrôle avait également révélé que cette société avait émis des factures mais que, n'ayant pas présenté la déclaration de TVA y afférente, elle avait échappé au paiement de la TVA. Ledit contrôle avait aussi fait apparaître que l'intéressé n'avait pas respecté l'obligation d'enregistrement des factures émises. Lors de la procédure pénale, celui-ci avait fait valoir des factures émises par des entreprises tierces à l'égard de la société, qui avaient été acquittées, TVA comprise, sans pour autant avoir été enregistrées dans la comptabilité de ladite société.

Dans ce contexte, la juridiction saisie de la procédure pénale en question avait, entre autres, demandé à la Cour si les dispositions de la directive 2006/112 s'opposaient à des dispositions nationales qui excluent, y compris sur le plan pénal, qu'il puisse être tenu compte, aux fins de la déduction de la TVA, de factures payées par le contribuable mais que celui-ci n'avait pas enregistrées. La juridiction de renvoi avait rappelé, à cet égard, que la réglementation nationale subordonnait le droit à déduction de la TVA au respect d'obligations formelles tenant notamment à la présentation des déclarations concernées au moment où l'assujetti fait valoir le crédit de TVA et à l'inscription des factures concernées au registre prévu. Selon cette juridiction, l'assujetti n'était pas en droit de déduire la TVA en amont, même payée, dès lors qu'elle n'avait pas été dûment enregistrée. La juridiction en question avait précisé, à cet égard, qu'en l'absence de déclaration de TVA, le droit italien prévoyait que l'impôt élué comprenait la totalité de

l'impôt dû, sans qu'il soit possible de tenir compte, en ce qui concerne la TVA, de celle payée aux fournisseurs si les obligations formelles prévues par la loi n'avaient pas été respectées.

La Cour a d'abord examiné si la directive 2006/112 s'opposait à une réglementation nationale prévoyant un délai de forclusion de deux ans pour l'exercice du droit à déduction. Mettant en balance, d'un part, la règle établie par sa jurisprudence selon laquelle le droit à déduction prévu par directive 2006/112 fait partie intégrante du mécanisme de la TVA et ne peut, en principe, être limité et, d'autre part, le principe de sécurité juridique excluant un droit à déduction sans limitation dans le temps, la Cour a rappelé qu'un délai de forclusion dont l'échéance a pour conséquence de sanctionner le contribuable insuffisamment diligent, qui a omis de réclamer la déduction de la TVA en amont, en lui faisant perdre le droit à déduction, ne saurait être considéré comme incompatible avec le régime établi par la directive 2006/112 pour autant, d'une part, que ce délai s'applique de la même manière aux droits analogues en matière fiscale fondés sur le droit interne et à ceux fondés sur le droit de l'Union (principe d'équivalence) et, d'autre part, qu'il ne rend pas en pratique impossible ou excessivement difficile l'exercice du droit à déduction (principe d'effectivité) (point 34). La Cour a également rappelé que le droit à déduction a un caractère fondamental dans le système de la TVA, qu'il vise à garantir la parfaite neutralité quant à la charge fiscale de toutes les activités économiques, que ce droit ne peut en principe pas être limité et qu'il s'exerce immédiatement pour la totalité des taxes ayant grevé les opérations effectuées en amont (point 44)

II. Naissance et étendue du droit à déduction

S'agissant de la naissance et de l'étendue du droit à déduction, la Cour fait, en règle générale, référence à sa jurisprudence constante en vertu de laquelle l'existence d'un lien direct et immédiat entre une opération particulière en amont et une ou plusieurs opérations en aval ouvrant droit à déduction est, en principe, nécessaire pour qu'un droit à déduction de la TVA en amont soit reconnu à l'assujetti et pour déterminer l'étendue d'un tel droit¹⁰. Cependant, la Cour précise qu'un droit à déduction est également admis en faveur de l'assujetti, même en l'absence d'un lien direct et immédiat entre une opération particulière en amont et une ou plusieurs opérations en aval ouvrant droit à déduction, lorsque les coûts des services en cause font partie des frais généraux de cet assujetti et sont, en tant que tels, des éléments constitutifs du prix des biens ou des services qu'il fournit. De tels coûts entretiennent, en effet, un lien direct et immédiat avec l'ensemble de l'activité économique de l'assujetti¹¹.

[Arrêt du 16 février 2012, Varzim Sol \(C-25/11, EU:C:2012:94\)](#)

La société en question exploitait un casino sur la base d'un contrat de concession d'exploitation de jeux de hasard dans la zone permanente de Póvoa de Varzim (Portugal), conclu le 14 décembre 2001. En vertu de ce contrat, la société exerçait à la fois des activités dans le

¹⁰ Voir, notamment, arrêts du 8 juin 2000, *Midland Bank* (C-98/98, EU:C:2000:300, point 24) ; du 22 février 2001, *Abbey National* (C-408/98, EU:C:2001:110, point 26), et du 8 février 2007, *Investrand*, C-435/05 (EU:C:2007:87, point 23).

¹¹ Voir, notamment, les arrêts [du 8 juin 2000, Midland Bank \(C-98/98, EU:C:2000:300, point 31\)](#), et [du 26 mai 2005, Kretztechnik \(C-465/03, EU:C:2005:320, point 36\)](#).

secteur du jeu, exonérées de la TVA, dans les secteurs de la restauration et de l'animation, qui sont soumises à la TVA, ainsi que dans le secteur administratif et financier, avec déduction partielle de la TVA. Dans les secteurs soumis à la TVA, la déduction de la TVA acquittée était effectuée selon la méthode de l'affectation réelle, conformément au Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (code de la taxe sur la valeur ajoutée). En vertu de la réglementation applicable et du contrat de concession, la société en question était tenue de verser à l'État portugais une contrepartie initiale, mais aussi une contrepartie annuelle calculée sur la base des recettes réalisées dans le secteur du jeu. Elle était autorisée à défalquer de cette contrepartie annuelle une partie des frais engagés pour la mise en œuvre de ses obligations d'animation et de promotion touristique. Le montant de cette défalcation dépendait à la fois de celui des frais engagés et de celui des recettes dégagées par l'activité de jeux. À la suite d'une inspection des services fiscaux, la société en cause avait fait l'objet d'avis de liquidation supplémentaires, pour les années 2002 à 2004. Ces corrections étaient fondées sur une contestation de la méthode employée pour calculer le montant déductible de la TVA acquittée pour les secteurs de la restauration et de l'animation. L'administration portugaise estimait que, dans la mesure où la défalcation opérée sur la contrepartie annuelle en compensation des charges relatives à l'animation et à la promotion constituait une subvention d'exploitation au sens du code de la TVA, cette subvention n'était pas soumise à la TVA, et que les activités de restauration et d'animation devaient être traitées comme des activités mixtes. Elle soutenait que la déduction de la TVA acquittée dans ces secteurs devait être effectuée sur la base d'un prorata permettant de tenir compte à la fois des activités exonérées et des activités taxées.

Dans le cadre d'un recours porté devant le Supremo Tribunal Administrativo (Cour administrative suprême, Portugal), la société en question soutenait, entre autre, que l'argumentation en cause conduisait à une distorsion en matière de déduction de la TVA, cela en violation de la directive 77/388 telle qu'interprétée par la Cour dans les arrêts *Commission/Espagne*¹² et *Commission/France*¹³, ce qui a amené la juridiction de renvoi à saisir la Cour d'une demande de décision préjudicielle.

Selon la Cour, est incompatible avec cette directive un système appliqué par un État membre selon lequel l'État membre, lorsqu'il autorise des assujettis mixtes à opérer la déduction prévue auxdites dispositions, suivant l'affectation de tout ou partie des biens et services, calcule le montant déductible, pour des secteurs dans lesquels de tels assujettis n'effectuent que des opérations taxées, en incluant des « subventions » non taxées dans le dénominateur de la fraction servant à déterminer le prorata de déduction (point 43 et dispositif).

Après avoir soulevé que, s'agissant des assujettis mixtes, la directive 77/388 prévoit que le droit à déduction est calculé selon un prorata déterminé conformément à l'article 19 de cette directive, la Cour a toutefois précisé que l'article 17, paragraphe 5, troisième alinéa, de ladite directive autorise les États membres à prévoir l'une des autres méthodes de détermination du droit à déduction énumérées à cet alinéa, à savoir, notamment, l'établissement d'un prorata distinct pour chaque secteur d'activité ou la déduction suivant l'affectation de tout ou partie des biens et services à une activité précise (point 38). La Cour a également précisé que selon l'article 11, A, paragraphe 1, sous a), de la directive 77/388, les subventions directement liées au

¹² [Arrêt du 6 octobre 2005 \(C-204/03, EU:C:2005:588\)](#).

¹³ [Arrêt du 6 octobre 2005 \(C-243/03, EU:C:2005:589\)](#).

prix d'un bien ou d'un service sont taxables au même titre que celui-ci. S'agissant des subventions autres que celles directement liées au prix, l'article 19, paragraphe 1, de cette directive donne aux États membres la faculté de les inclure dans le dénominateur du calcul du prorata applicable lorsqu'un assujetti effectue à la fois des opérations ouvrant droit à déduction et des opérations exonérées (point 39). Étant donné que l'assujetti en question avait été autorisé à opérer la déduction selon une méthode autre que celle du prorata déterminé en vertu de l'article 19 de la directive 77/388, à savoir suivant l'affectation de tout ou partie des biens et services à une activité précise (point 40), mais que ses activités exercées dans les secteurs de la restauration et de l'animation étaient soumises à la TVA, le droit à déduction suivant la méthode de l'affectation réelle porte sur la totalité des taxes ayant grevé les opérations effectuées en amont (point 41). En effet, dès lors que l'assujetti avait été autorisé à opérer la déduction suivant la méthode de l'affectation réelle, les dispositions de l'article 19 de la directive 77/388 n'étaient pas applicables et ne pouvaient limiter le droit à déduction dans lesdits secteurs tel qu'il résulte de cette directive (point 42).

S'agissant, enfin, de la nature du « lien direct et immédiat » qui doit exister entre une opération en amont et une opération en aval, la Cour a considéré qu'il ne serait pas réaliste d'essayer de développer une formulation plus précise à cet égard. En effet, compte tenu de la diversité des transactions commerciales et professionnelles, il serait impossible de donner une réponse plus appropriée quant à la manière de déterminer, dans tous les cas, la relation qui doit exister entre les opérations en amont et celles effectuées en aval pour que la TVA en amont soit déductible.

Arrêt du 22 mars 2012, Klub (C-153/11, EU:C:2012:163)

Cette affaire concerne, comme indiqué dans la partie I de la présente fiche, intitulée « Principe de neutralité », le refus du bénéficiaire du droit à déduction de la TVA grevant l'acquisition d'un appartement (point 2).

À cet égard, la Cour a prononcé qu'un assujetti agit en tant que tel lorsqu'il agit pour les besoins de son activité économique au sens de l'article 9, paragraphe 1, second alinéa, de la directive 2006/112 (point 40). Si tel est le cas, la TVA afférente au bien affecté entièrement au patrimoine de son entreprise peut être déduite intégralement et immédiatement quand bien même ce bien ne serait pas utilisé immédiatement pour les besoins de l'activité économique (point 45). Une fois acquis, le droit à déduction reste en l'absence de circonstances frauduleuses ou abusives. Dès lors, le droit à déduction s'impose lorsque l'assujetti n'a pas pu utiliser les biens ou services ayant donné lieu à déduction dans le cadre d'opérations taxables en raison de circonstances étrangères à sa volonté, le risque de fraude ou d'abus pouvant justifier un remboursement ultérieur des sommes déduites n'existant pas dans un tel cas de figure (point 47).

Ainsi, la Cour a dit pour droit qu'un assujetti qui a acquis un bien d'investissement en agissant en tant que tel et l'a affecté au patrimoine de l'entreprise est en droit de déduire la TVA grevant l'acquisition de ce bien au cours de la période fiscale durant laquelle la taxe est devenue exigible, indépendamment du fait que ledit bien n'est pas immédiatement utilisé à des fins professionnelles (point 52).

Arrêt du 21 juin 2012, Mahagében et Dávid (C-80/11 et C-142/11, EU:C:2012:373)

Dans la première affaire jointe, le livreur avait, dans le cadre d'un contrat conclu entre deux sociétés hongroises portant sur la livraison de grumes d'acacia à l'état brut, établi seize factures au nom de l'acquéreur. Six des factures étaient accompagnées de bons de livraison. Ayant fait état de l'ensemble des seize factures dans sa déclaration fiscale, le livreur affirmait que les livraisons en question avaient eu lieu. La TVA y afférant avait été payée par ce livreur et les montants correspondant avaient été portés en déduction par l'acquéreur. Cependant, lors d'un contrôle des achats et des livraisons effectués par le livreur, l'administration fiscale est parvenue à la conclusion que celle-ci ne disposait pas de stocks et que la quantité achetée au cours de l'année en question dans cette affaire n'était pas suffisante pour effectuer les livraisons facturées à l'acquéreur. Par conséquent, l'administration fiscale a, par décision, constaté l'existence d'une dette fiscale de l'acquéreur et lui a infligé une amende, assortie d'une pénalité de retard, en considérant que ce dernier n'avait pas droit à déduction de la TVA en amont du fait que les factures ne pouvaient être considérées comme faisant foi.

L'acquéreur a vu sa réclamation contre ladite décision rejetée par l'administration fiscale, au motif notamment que le livreur n'a produit aucune pièce justificative des transactions correspondantes et que l'acquéreur n'aurait pris aucune précaution, telle que prescrite au sens de l'article 44, paragraphe 5, de l'az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény (loi n° LXXIV de 1992 relative à la taxe sur la valeur ajoutée) (Magyar Közlöny 1992/128), n'ayant pas vérifié la qualité d'assujetti et les biens du livreur.

Saisi par l'acquéreur d'une requête en annulation de la dette fiscale, de l'amende, et de la pénalité de retard, le Baranya Megyei Birosag (cour départementale de Baranya, Hongrie) a cherché à savoir si l'article 167, l'article 168, sous a), l'article 178, sous a), l'article 220, point 1, et l'article 226 de la directive 2006/112 s'opposent à une pratique nationale en vertu de laquelle l'autorité fiscale refuse à un assujetti le droit de déduire du montant de la TVA le montant de la taxe due ou acquittée pour les biens qui lui avait été fournis, au motif que l'émetteur de la facture afférente à ces services, ou l'un de ses prestataires, avait commis des irrégularités, sans que cette autorité établisse que l'assujetti concerné avait connaissance dudit comportement irrégulier ou que ce dernier y a lui-même contribué.

La Cour a rappelé, tout d'abord, que le droit à déduction prévu par la directive, faisant partie intégrante du mécanisme de la TVA, ne peut, en principe, être limité. La question de savoir si la TVA due sur les transactions antérieures ou ultérieures portant sur les biens et les services concernés a, ou non, été versée au Trésor public est sans influence sur le droit de l'assujetti de déduire la TVA acquittée en amont (communiqué de presse). Toutefois, les États membres peuvent refuser le bénéfice du droit à déduction s'il est établi, au vu d'éléments objectifs, que ce droit est invoqué frauduleusement ou abusivement. Tel est le cas notamment lorsque l'assujetti, auquel les biens ou les services servant de base pour fonder le droit à déduction ont été fournis, savait ou aurait dû savoir que cette opération était impliquée dans une fraude commise par le fournisseur ou un autre opérateur en amont. La Cour constate qu'il incombe à l'autorité fiscale de prouver que l'assujetti était ou aurait dû être au courant de l'existence d'une telle fraude (communiqué de presse).

Dans la seconde affaire jointe, une personne physique s'était engagée en vertu d'un contrat d'entreprise, à effectuer différents travaux de construction, notamment en ayant recours à des

sous-traitants (point 24). Après l'exécution du contrat, des contrôles fiscaux avaient révélé que ni ladite personne physique ni son sous-traitant ou le sous-traitant de ce dernier ne disposaient d'ouvriers et des moyens matériels nécessaires afin d'accomplir les travaux facturés. Par conséquent, l'administration fiscale considérait que les factures établies par la personne physique ne reflétaient pas une opération économique réelle et étaient par conséquent fictives. La personne en question n'avait pas non plus pris les précautions nécessaires selon la législation applicable en l'espèce. Dans ces conditions, l'administration fiscale a décidé de refuser la déduction de la TVA en amont supportée par la personne physique étant donné que les opérations en question devraient être considérées comme suspectes (point 27) en raison de factures ne pouvant être considérées comme faisant foi de la réalité de l'opération économique qu'elles relataient et a ainsi constaté une dette fiscale au titre de la TVA à son encontre, assortie d'une amende et d'une pénalité de retard (point 29).

Saisi d'une requête aux fins d'annulation de ladite décision par la personne physique, le Jász-Nagykun-Szolnok Megyei Bíróság (cour départementale de Jász-Nagykun-Szolnok, Hongrie) cherche à savoir si l'article 167, l'article 168, sous a), et l'article 273 de la directive 2006/112 s'opposent à une pratique nationale en vertu de laquelle l'autorité fiscale refuse à un assujetti le droit de déduire du montant de la TVA le montant de la taxe due ou acquittée pour les biens qui lui avaient été livrés, au motif que l'assujetti ne s'est pas assuré de la qualité d'assujetti et du comportement régulier (communiqué de presse) de l'émetteur des factures afférentes aux biens au titre desquels l'exercice du droit à déduction est demandé (point 51 de l'arrêt).

La Cour s'est prononcée sur l'obligation de l'assujetti de s'assurer du comportement régulier de son partenaire commercial. La Cour a jugé que, lorsqu'il existe des indices permettant de soupçonner l'existence d'irrégularités ou de fraude, un opérateur avisé pourrait se voir obligé, selon les circonstances de l'espèce, de prendre des renseignements sur un autre opérateur afin de s'assurer de la fiabilité de celui-ci. Toutefois, l'autorité fiscale ne peut pas exiger de manière générale que l'assujetti souhaitant exercer son droit à déduction de la TVA vérifie l'absence d'irrégularités ou de fraude au niveau des opérateurs en amont (communiqué de presse).

En effet, il incombe aux autorités fiscales d'effectuer les contrôles nécessaires auprès des assujettis pour détecter les irrégularités et les fraudes à la TVA, et de sanctionner l'assujetti qui les a commises. Par conséquent, ces autorités ne peuvent pas transférer leurs propres tâches de contrôle sur les assujettis et leur refuser l'exercice du droit à déduction pour manquement d'exécution de ces tâches (communiqué de presse).

Dans ces circonstances, la Cour a jugé que la directive 2006/112 s'oppose à la pratique de l'autorité fiscale hongroise qui consiste à refuser à un assujetti la déduction de la TVA acquittée pour les irrégularités commises par l'émetteur de la facture sur la base de laquelle la déduction est demandée, et sans preuve que l'assujetti avait ou aurait dû avoir connaissance d'une fraude commise en amont dans la chaîne de prestations. De même, ladite directive s'oppose à une pratique nationale en vertu de laquelle l'autorité fiscale refuse le droit à déduction au motif que l'assujetti, ne disposant pas d'indices permettant de soupçonner l'existence d'irrégularités ou de fraude, ne s'est pas assuré que son partenaire commercial respectait ses obligations légales, notamment, en matière de TVA, ou au motif que l'assujetti ne dispose pas, outre la facture, d'autres documents de nature à démontrer la régularité du comportement de son partenaire commercial (communiqué de presse).

Arrêt du 6 septembre 2012, Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557)

Dans cette affaire, une société holding, réglementée au Portugal, fournissait des services techniques d'administration et de gestion à des sociétés dans lesquelles elle détenait une partie du capital social. Dans le cadre de ces opérations, cette société avait acquis, sous le régime de la TVA, certains services auprès de consultants qu'elle avait facturé à ses filiales aux mêmes prix qu'elle les avait acquis, majorés de la TVA. Lors d'un exercice fiscal, la société holding a déduit l'intégralité de la TVA prise en charge de la TVA répercutée, considérant que les opérations taxées relevaient objectivement de l'utilisation des services acquis correspondants.

La société holding s'est vu notifier un avis d'imposition fixant le pourcentage de la TVA acquitté en amont par l'administration fiscale, considérant, à la suite d'un contrôle, que ladite société ne pouvait procéder à la déduction intégrale de la TVA ayant grevé les services acquis en amont, mais qu'elle devait avoir recours à la méthode de déduction au prorata. La société a introduit un recours en contestation dudit avis devant la juridiction de première instance, le Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa (tribunal administratif et fiscal de Lisbonne, Portugal), laquelle rejeta le recours.

Saisie d'une requête en annulation de la décision de première instance, la juridiction de renvoi, le Tribunal Central Administrativo Sul (tribunal administratif central de Sul, Portugal), a, dans ce contexte, demandé à la Cour si l'article 17, paragraphes 2 et 5, de la directive 77/388 doit être interprété en ce sens qu'une société holding qui, accessoirement à son activité principale de détention de tout ou partie du capital social des sociétés filiales, acquiert des biens et des services qu'elle facture ensuite auxdites sociétés, est autorisée à déduire tout le montant de la TVA payée en amont en application de l'article 17, paragraphe 2, de ladite directive ou peut être contrainte par l'administration fiscale à déduire uniquement la partie de la TVA proportionnelle au montant afférent aux opérations taxées, conformément à l'article 17, paragraphe 5, de la même directive.

Tout d'abord, la Cour a rappelé que, selon sa jurisprudence constante, une société holding dont l'objet unique est la prise de participations dans d'autres entreprises sans immixtion directe ou indirecte dans la gestion de ces entreprises, sous réserve des droits que ledit holding détient en sa qualité d'actionnaire ou d'associé, n'a pas la qualité d'assujetti et n'a pas de droit à déduction. Or, l'immixtion d'un holding dans la gestion des sociétés dans lesquelles il a pris des participations constitue une activité économique au sens de la directive 77/388 dans la mesure où elle implique la mise en œuvre de transactions soumises à la TVA (point 34).

Ensuite, à l'instar de sa jurisprudence établie, la Cour a souligné que le droit à déduction fait partie intégrante du mécanisme de la TVA et ne peut, en principe, être limité. Il s'exerce immédiatement pour la totalité des taxes ayant grevé les opérations effectuées en amont (point 35). Cependant, ce droit à déduction exige que les opérations effectuées en amont présentent un lien direct et immédiat avec des opérations en aval ouvrant droit à déduction (point 36) ou, lorsque les coûts des services en cause font partie des frais généraux de ce dernier, et que ceux-ci sont, en tant que tels, des éléments constitutifs du prix des biens ou des services qu'il fournit (point 37).

À cet égard, la Cour a identifié trois hypothèses, à savoir, premièrement, celle où les services acquis en amont devraient être considérés comme ayant, dans leur intégralité, un lien direct et

immédiat avec des opérations économiques en aval ouvrant droit à déduction, deuxièmement, celle où lesdits services sont utilisés pour effectuer à la fois des opérations ouvrant droit à déduction et des opérations n'ouvrant pas droit à déduction et, troisièmement, celle où les services sont utilisés à la fois pour des activités économiques et des activités non économiques. Dans la première hypothèse, l'assujetti concerné a le droit de déduire l'intégralité de la TVA grevant l'acquisition en amont. Ce droit à déduction ne peut être limité au seul motif que la réglementation nationale qualifie, en raison de l'objet social desdites sociétés ou de leur activité générale, les opérations taxées d'accessoires à leur activité principale. Dans la deuxième hypothèse, la déduction n'est admise que pour la partie de la TVA qui est proportionnelle au montant afférent aux premières opérations et les États membres sont autorisés à prévoir l'une des méthodes de détermination du droit à déduction. Dans la troisième hypothèse, la directive 77/388 n'est pas applicable et les méthodes de déduction et de ventilation sont définies par les États membres, qui, dans l'exercice de ce pouvoir, doivent tenir compte de la finalité et de l'économie de la directive 77/388. Ils doivent également à ce titre prévoir un mode de calcul reflétant objectivement la part d'imputation réelle des dépenses en amont à chacune de ces deux activités (points 45 à 47). En conclusion, la Cour a jugé que l'étendue du droit pour la société holding de déduire la TVA en amont devait être établie en fonction de l'hypothèse ou des hypothèses applicables à l'activité de la société holding concernée.

[Arrêt du 21 février 2013, Becker \(C-104/12, EU:C:2013:99\)](#)

Un entrepreneur individuel et associé majoritaire d'une société à responsabilité limitée de droit allemand, dont l'objet social consistait à entreprendre à titre onéreux des travaux de construction soumis à la TVA, a fait l'objet d'une procédure pénale en tant que gérant et associé principal de cette société. L'entrepreneur et la société étaient liés par une convention d'intégration fiscale. Ils étaient en conséquence considérés comme un seul assujetti. L'entrepreneur assumait, en tant qu'entreprise dite « intégrante », les obligations fiscales du groupe d'entreprises composé de son entreprise individuelle et de la société. À la suite de soupçons de corruption dans le cadre de l'exécution d'un marché de travaux attribué à la société, le parquet compétent a ouvert une procédure d'instruction pénale à l'encontre de l'entrepreneur, durant laquelle l'entrepreneur était représenté par un avocat. Aux termes de l'accord relatif aux honoraires dudit avocat, l'entrepreneur, en tant qu'inculpé, ainsi que la société étaient clients du conseil. Les factures d'honoraires d'avocat ont été adressées à la société. L'entrepreneur, en tant qu'entreprise intégrante de la société, a procédé, au cours de l'exercice litigieux, à la déduction de la TVA grevant lesdites factures.

L'entrepreneur a fait l'objet d'un avis de redressement émis par le Finanzamt Köln-Nord (administration fiscale de Cologne-Nord, Allemagne), considérant la TVA en question comme non déductible. Après le rejet de sa réclamation par le Finanzamt Köln-Nord (administration fiscale de Cologne-Nord), l'entrepreneur a saisi, aux fins de contestation de l'avis de redressement, la juridiction de première instance compétente, le Finanzgericht Köln (tribunal des finances de Cologne, Allemagne), laquelle a fait droit à son recours.

Saisie d'un recours en « Revision », introduit par le Finanzamt Köln-Nord (administration fiscale de Cologne-Nord), la juridiction de renvoi, le Bundesfinanzhof (Cour fédérale de justice, Allemagne), éprouve des doutes quant à la détermination de l'existence d'un lien direct entre les opérations en amont et les opérations en aval, exigée par la jurisprudence de la Cour aux fins

de l'exercice du droit à déduction, et cherche en effet à savoir si, d'une part, l'existence dudit lien dépend, au sens de l'article 17, paragraphe 2, sous a), du contenu objectif de la prestation acquise ou bien de la cause de l'acquisition de cette prestation, et si, d'autre part, dans l'hypothèse où la cause de l'acquisition de la prestation serait déterminante, un assujetti qui commande une prestation conjointement à l'un des employés bénéficie d'un droit à déduction intégral ou seulement proportionnel.

En faisant référence à sa jurisprudence antérieure portant sur l'exigence de l'existence d'un lien direct et immédiat, la Cour a notamment constaté que l'application dudit critère exige la prise en considération de toutes les circonstances dans lesquelles se sont déroulées les opérations en cause et la prise en compte des seules opérations qui sont objectivement liées à l'activité imposable de l'assujetti (point 22). En effet, l'obligation de ne prendre en compte que le contenu objectif de l'opération en question est la plus conforme au but poursuivi par le système commun de la TVA, qui vise à assurer la sécurité juridique et à faciliter les actes inhérents à l'application de ladite TVA (point 23). C'est également au regard de leur contenu objectif qu'il convient d'établir s'il existe un lien direct et immédiat entre les biens ou les prestations de services utilisés et une opération taxable réalisée en aval ou, exceptionnellement, une opération taxable réalisée en amont (point 24). La Cour a précisé que la circonstance selon laquelle l'existence du lien direct et immédiat existant entre une prestation de services et l'ensemble de l'activité économique taxable doit être déterminée au regard du contenu objectif de cette prestation de services n'exclut pas qu'il puisse également être tenu compte de la cause exclusive de l'opération en cause, cette dernière devant être considérée comme constituant un critère de détermination du contenu objectif. Dès lors qu'il est établi qu'une opération n'a pas été effectuée pour les besoins des activités taxables d'un assujetti, cette opération ne saurait être considérée comme entretenant un lien direct et immédiat avec ces activités au sens de la jurisprudence de la Cour, quand bien même cette opération serait, au regard de son contenu objectif, imposable au titre de la TVA (point 29).

En l'espèce, la Cour a jugé que, au regard de leur contenu objectif, les frais relatifs aux prestations d'avocats ne sauraient être considérés comme ayant été exposés pour les besoins de l'ensemble des activités taxables de la société, dans la mesure où, tel qu'il ressort des informations par la juridiction de renvoi, les prestations de services d'avocat visaient directement et immédiatement à protéger les intérêts privés de l'inculpé poursuivi pour des infractions dues à son comportement personnel, et que ces poursuites ont été dirigées uniquement contre l'inculpé à titre personnel, et non contre la société alors qu'une poursuite à l'encontre de cette dernière aurait été juridiquement possible (point 30).

La Cour a ajouté que la circonstance que le droit civil national oblige une entreprise, telle que celle en cause au principal, à supporter les frais liés à la défense, au pénal, des intérêts de ses organes est dépourvue de pertinence pour l'interprétation et l'application des dispositions relatives au système commun de TVA. En effet, eu égard au régime objectif de la TVA mis en place par ce système, seule la relation objective entre les prestations fournies et l'activité économique taxable de l'assujetti est déterminante (point 32). Partant, les prestations de services d'avocat, dont l'objectif est d'éviter des sanctions pénales à l'encontre des personnes physiques, gérants d'une entreprise assujettie, ne donnent pas à cette entreprise le droit de déduire en tant que taxe en amont la TVA due sur les prestations fournies (point 33).

Arrêt du 18 juillet 2013, PPG Holdings (C-26/12, EU:C:2013:526)

Dans cette affaire, un assujetti a créé, sur la base d'une législation nationale en matière de retraite, un fonds de pension sous la forme d'une entité juridiquement et fiscalement distincte, afin de garantir les droits à la retraite de ses employés actuels et anciens. Une filiale de l'assujetti a conclu, avec des prestataires de service, des contrats relatifs à l'administration des retraites et à la gestion du patrimoine du fonds de pension, dont les frais ont été payés par cette dernière, sans avoir été répercutés sur le fonds de pension. L'assujetti a déduit le montant de la TVA relatif auxdits frais exposés sur une période déterminée en tant que taxe en amont.

L'assujetti a fait par la suite l'objet d'un redressement de la TVA pour cette même période. Après l'échec de sa réclamation auprès de l'Inspecteur van de Belastingdienst Noord/Kantoor Groningen (inspecteur du service des impôts du Nord, bureau de Groningue, Pays-Bas), l'assujetti a saisi d'une requête en contestation de la décision dudit inspecteur le Rechtbank Leeuwarden (tribunal de Leuvarde, Pays-Bas), lequel a rejeté cette requête.

Saisi d'un recours en appel à l'encontre de la décision de première instance, le Gerechtshof te Leeuwarden (cour d'appel de Leuvarde, Pays-Bas), juridiction de renvoi, cherche à savoir si l'article 17 de la directive 77/388 permet à un assujetti, ayant créé un fonds de pension distinct, de déduire la taxe acquittée par ses soins sur des prestations qui lui ont été fournies pour assurer le fonctionnement et la gestion dudit fond.

Après avoir rappelé les conditions d'admission d'un droit à déduction de la TVA en amont en faveur de l'assujetti, telles qu'établies dans sa jurisprudence, la Cour a jugé, s'agissant de la détermination de l'existence du lien direct et immédiat, que l'existence d'un tel lien présuppose que le coût des prestations en amont soit incorporé respectivement dans le prix des opérations particulières en aval ou dans le prix des biens ou des services fournis par l'assujetti dans le cadre de ses activités économiques (point 23).

Afin de contrôler si, nonobstant la circonstance que le fonds institué par l'assujetti constitue une entité juridiquement distincte de cette dernière, l'existence dudit lien ressortait de l'ensemble des circonstances des transactions en cause dans l'affaire au principal, la Cour a tout d'abord constaté que l'assujetti a acquis les prestations en cause afin d'assurer l'administration des retraites de ses employés et la gestion du patrimoine du fonds de pension constitué pour garantir lesdites retraites. En constituant le fonds, l'assujetti a répondu à une obligation légale lui incombant en tant qu'employeur et, dans la mesure où les coûts des prestations acquises par l'assujetti dans ce cadre faisaient partie de ses frais généraux, ils étaient, en tant que tels, des éléments constitutifs du prix des produits de l'assujetti (point 25).

La Cour en a déduit ensuite que l'acquisition des prestations en amont trouve sa cause exclusive dans les activités taxables de l'assujetti et qu'un lien direct et immédiat existe (point 26). Dans ce contexte, la Cour a précisé qu'en l'absence d'un droit à déduction de la taxe payée en amont, l'assujetti serait non seulement privé, en raison du choix législatif de protéger les retraites par la séparation juridique entre l'employeur et le fonds de pension, de l'avantage fiscal résultant de l'application du régime de déductions, mais a encore précisé que la neutralité de la TVA ne serait plus garantie.

Par conséquent, la Cour a dit pour droit qu'un assujetti ayant créé un fonds de pension sous la forme d'une entité juridiquement et fiscalement distincte afin de garantir les droits à la retraite de ses employés et de ses anciens employés, est en droit de déduire la TVA qu'il a acquittée sur des prestations portant sur la gestion et le fonctionnement dudit fonds, à condition que l'existence d'un lien direct et immédiat ressorte de l'ensemble des circonstances des transactions en cause (dispositif).

Arrêt du 6 février 2014, Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50)

Deux assujettis ont conclu un contrat cadre ayant pour objet des travaux de construction et de montage d'un bâtiment d'élevage porcin et des travaux de modernisation d'une exploitation porcine. Dans le cadre de ce contrat, le prestataire des services en question a émis plusieurs factures pour le paiement d'avances, sous ledit régime de l'autoliquidation. Ensuite, le prestataire a émis une facture, en appliquant les règles habituelles en matière de TVA, reprenant la valeur totale des travaux effectués, TVA incluse. Le destinataire de services s'est acquitté de la TVA indiquée auprès du prestataire. Le prestataire a par la suite fait faillite et n'a pu verser la TVA à l'administration fiscale.

L'administration fiscale a fait droit par décision à une demande de la part du destinataire de services de remboursement de TVA afférente à cette dernière facture. Dans ce cadre, à la suite d'un deuxième contrôle fiscal, l'administration fiscale roumaine a constaté que les mesures de simplification régissant le système de l'autoliquidation n'avaient pas été respectées. Le destinataire a par conséquent fait l'objet d'un avis d'imposition, assorti d'une majoration de retard et d'une décision de recouvrement du montant de la TVA afférente à ladite facture. Après le rejet d'un recours aux fins de l'annulation de la décision de recouvrement et l'avis d'imposition par le Tribunalul Bihor (tribunal de grande instance de Bihor, Roumanie), comme non fondé, le rejet du pourvoi comme non fondé aux fins de l'annulation du jugement du Tribunalul Bihor (tribunal de grande instance de Bihor) et le rejet d'une demande en révision, jugée irrecevable, le destinataire de services a saisi la Curtea de Appel Oradea (cour d'appel d'Oradea, Roumanie) d'un pourvoi à l'encontre de ce dernier jugement.

La Curtea de Appel Oradea (cour d'appel d'Oradea), juridiction de renvoi, cherche à savoir si la directive 2006/112 et le principe de neutralité fiscale s'opposent, dans le cadre d'une opération soumise au régime de l'autoliquidation, à ce que le bénéficiaire de services se voie privé du droit à déduction de la TVA qu'il a indûment versée au prestataire de services sur la base d'une facture établie de manière erronée, y compris lorsque la correction de cette erreur est impossible en raison de la faillite dudit prestataire.

La Cour a rappelé qu'un assujetti, qui est redevable, en tant que destinataire de services, de la TVA afférente à ceux-ci, n'est pas obligé de détenir une facture établie selon les conditions formelles de la directive 2006/112, afin de pouvoir exercer son droit à déduction, et doit uniquement remplir les formalités établies par l'État membre concerné dans l'exercice de l'option qui lui est ouverte en vertu de l'article 178, sous f), de la directive 2006/112 (point 33). L'étendue des formalités ainsi établies par l'État membre concerné et qui doivent être respectées par l'assujetti pour qu'il puisse exercer le droit à déduction de la TVA ne saurait dépasser ce qui est strictement nécessaire en vue de contrôler l'application correcte de la procédure d'autoliquidation et d'assurer la perception de la TVA (point 34).

La Cour a, en l'espèce, constaté que la facture en question ne comportait pas la mention « autoliquidation », contrairement aux exigences de la législation nationale en cause, et que le destinataire des services n'avait pas pris les mesures nécessaires selon ladite législation pour régulariser cette absence. En outre, le destinataire concerné avait erronément versé la TVA, mentionnée à tort dans ladite facture, au prestataire alors que, en application dudit régime, elle aurait dû, en tant que bénéficiaire des services, s'acquitter de la TVA auprès des autorités fiscales conformément à la directive 2006/112. Ainsi, au-delà du fait que la facture litigieuse ne répondait pas aux prescriptions formelles prévues par la législation nationale, une condition de fond du régime de l'autoliquidation n'avait pas été respectée (point 37).

Selon la Cour, cette situation entraîne un risque de pertes de recettes fiscales pour l'État membre concerné (point 38). Par ailleurs, la TVA acquittée par le destinataire auprès du prestataire n'étant pas due et ce versement ne respectant pas une exigence de fond du régime de l'autoliquidation, le destinataire ne saurait se prévaloir d'un droit à déduction de cette TVA (point 40). Ainsi, la Cour a jugé que la privation du droit à déduction, en l'espèce, n'était pas contraire au droit de l'Union (dispositif 1).

[Arrêt du 27 juin 2018, SGI et Valériane \(C-459/17 et C-460/17, EU:C:2018:501\)](#)

Dans ces affaires, des sociétés françaises, ayant leur siège à la Réunion (France), ont pour activité la réalisation d'investissements éligibles à la réduction d'impôt en vertu d'une disposition nationale. L'administration fiscale française avait remis en cause le droit de ces deux assujettis à déduction de la TVA figurant sur diverses factures d'acquisition de biens d'équipement, au motif, entre autres, que ces factures ne correspondaient à aucune livraison effective. Les sociétés ont fait respectivement l'objet d'un rappel de TVA pour différentes périodes déterminées.

Après un arrêt de la cour administrative d'appel de Bordeaux (France) confirmatif du jugement de première instance, laquelle avait été saisie d'une requête en contestation des rappels de TVA, les sociétés se sont pourvues en cassation devant le Conseil d'État (France).

Le Conseil d'État, juridiction de renvoi, cherche à savoir si l'article 17 de la directive 77/388 doit être interprété en ce que, pour refuser à l'assujetti destinataire d'une facture le droit de déduire la TVA mentionnée sur cette facture, il suffit que l'administration établisse que les opérations auxquelles cette facture correspond n'ont pas été réalisées effectivement ou s'il faut que cette administration établisse également l'absence de bonne foi de cet assujetti.

La Cour a d'abord constaté que le droit à déduction prend naissance au moment où la taxe déductible devient exigible et que tel est le cas lorsque la livraison du bien ou la prestation de services est effectuée (point 34). Le droit à déduction est donc lié à la réalisation effective de la livraison de biens ou de la prestation de services en cause (point 35). À cet égard, l'exercice du droit à déduction ne s'étend pas à une taxe qui est due exclusivement parce qu'elle est mentionnée sur une facture (point 37). La bonne ou la mauvaise foi de l'assujetti qui demande la déduction de la TVA est sans incidence sur la question de savoir si la livraison est effectuée au sens de la directive 77/388. En effet, la notion de « livraison d'un bien » a un caractère objectif et doit être interprétée indépendamment des buts et des résultats des opérations concernées, sans que l'administration fiscale soit obligée de procéder à des enquêtes en vue de déterminer

l'intention de l'assujetti ou de tenir compte de l'intention d'un opérateur autre que cet assujetti intervenant dans la même chaîne de livraisons (point 38).

Ainsi, la Cour a dit pour droit que pour refuser à l'assujetti destinataire d'une facture le droit de déduire la TVA mentionnée sur cette facture, il suffit que l'administration établisse que les opérations auxquelles cette facture correspond n'ont pas été réalisées effectivement (dispositif).

[Arrêt du 5 juillet 2018, Marle Participations \(C-320/17, EU:C:2018:537\)](#)

Une société holding, dont l'objet social consistait en la gestion de participations dans plusieurs filiales du groupe, auxquelles elle louait un immeuble, a procédé à des cessions, et à des acquisitions de titres, dans le cadre d'une opération de restructuration. La TVA ayant grevé les frais afférents à ces opérations de restructuration a été intégralement déduite. Cette déduction a été remise en cause par l'administration fiscale au motif que les dépenses au titre desquelles la société demandait la déduction de la TVA étaient engendrées par des opérations en capital situées hors du champ d'application du droit à déduction. La société a donc fait l'objet d'un rappel de TVA, qu'elle contesta sans succès devant les juridictions de première instance et en appel.

Saisi d'un pourvoi, le Conseil d'État (France), juridiction de renvoi, cherche à savoir si la location d'un immeuble par une société holding à sa filiale constitue une immixtion dans la gestion de cette dernière, qui doit être considérée comme une activité économique, au sens de la directive 77/388, ouvrant droit à déduction de la TVA sur les dépenses supportées par la société en vue de l'acquisition de participations dans cette filiale et, dans l'affirmative, à quelles conditions.

La Cour a rappelé tout d'abord que, s'agissant du droit à déduction d'une société holding, lorsque la participation est accompagnée d'une immixtion directe ou indirecte dans la gestion des sociétés où s'est opérée la prise de participations constitue une activité économique au sens de l'article 9, paragraphe 1, de la directive de la TVA, dans la mesure où elle implique la mise en œuvre de transactions soumises à la TVA en vertu de l'article 2 de cette directive (points 29 et 30). Elle a également signalé que les exemples d'activités traduisant une immixtion de la société holding dans la gestion de ses filiales, qui figurent dans sa jurisprudence, ne constituent pas une énumération exhaustive (point 31)

Après avoir constaté que les seuls services que la société holding avait en l'espèce fournis aux filiales pour lesquelles elle a engagé des dépenses en vue de l'acquisition de leurs titres portaient sur la location d'un immeuble, utilisé par une filiale opérationnelle en tant que nouveau site de production, et après avoir rappelé la marge de manœuvre laissée aux États membres quant à la taxation des opérations d'affermage et de location (point 33), la Cour a jugé que la location d'un immeuble par une société holding à sa filiale constitue une immixtion dans la gestion de cette dernière, qui doit être considérée comme une activité économique ouvrant droit à déduction de la TVA sur les dépenses supportées par la société en vue de l'acquisition de titres de cette filiale, à condition que cette prestation de services présente un caractère permanent, qu'elle soit effectuée à titre onéreux et qu'elle soit taxée, ce qui implique que cette location ne soit pas exonérée, et qu'il existe un lien direct entre le service rendu par le prestataire et la contre-valeur reçue du bénéficiaire (point 35).

Concernant plus particulièrement l'étendue du droit à déduction, la Cour a rappelé que les frais liés à l'acquisition de participations dans ses filiales supportées par une société holding qui participe à leur gestion et qui, à ce titre, exerce une activité économique doivent être considérés comme faisant partie de ses frais généraux et la TVA acquittée sur ces frais doit, en principe, être déduite intégralement (point 36). Toutefois, ce droit illimité ne vaut pas pour les frais liés à l'acquisition de participations dans ses filiales supportées par une société holding qui ne participe à la gestion que de certaines d'entre elles et qui, à l'égard des autres, n'exerce, en revanche, pas d'activité économique. Dans ce cas, ces frais doivent être considérés comme faisant partie seulement partiellement de ses frais généraux, de telle sorte que la TVA acquittée sur ces frais ne peut être déduite qu'en proportion de ceux qui sont inhérents à l'activité économique, selon des critères de ventilation définis par les États membres suivant une méthode reflétant objectivement la part d'imputation réelle des dépenses en amont à l'activité économique et à l'activité non économique (point 37).

[Arrêt du 17 octobre 2018, Ryanair \(C-249/17, EU:C:2018:834\)](#)

Dans cette affaire, la première société avait lancé une offre publique d'achat (OPA) sur la totalité des actions de l'autre société, exposant à cette occasion des dépenses afférentes aux prestations de services de conseil et autres services en lien avec l'acquisition envisagée. Toutefois, cette opération n'ayant pu être pleinement réalisée, de telle sorte que la première société n'avait pu acquérir qu'une partie du capital social de la seconde société, cette première société avait demandé la déduction de la TVA acquittée en amont relative à ces dépenses en faisant valoir que son intention, après avoir pris le contrôle de la société cible, était de s'immiscer dans la gestion de cette dernière en lui fournissant des prestations de services de gestion soumises à la TVA. L'administration fiscale compétente ayant refusé la déduction de la TVA en question, et la société demandant la déduction ayant formé un recours à l'encontre de ce refus, la question de savoir si la directive 77/388 permet la déduction lorsqu'il y a une intention d'acquérir la totalité des actions d'une société en vue d'exercer une activité économique consistant à fournir à cette dernière des prestations de services de gestion soumises à la TVA a été soulevé devant la Cour par la juridiction nationale saisie de l'affaire.

La Cour, commençant par examiner les conditions pour l'obtention de qualité d'assujetti, a fait référence aux constatations notamment dans l'affaire Larentia + Minerva et Marenave Schiffahrt, (C-108/14 et C-109/14)¹⁴, en insistant sur l'exigence d'immixtion directe ou indirecte dans la gestion de la société où s'est opérée la prise de participation pour le droit à déduction de la TVA (points 16 et 17). Ensuite, la Cour a rappelé que les activités préparatoires doivent déjà être imputées aux activités économiques et que, dès lors, toute personne qui a l'intention, confirmée par des éléments objectifs, de commencer de façon indépendante une activité économique et qui effectue les premières dépenses d'investissement à ces fins, doit être considérée comme un assujetti (point 18). La Cour en a conclu qu'une société qui accomplit des actes préparatoires s'inscrivant dans le cadre d'un projet d'acquisition d'actions d'une autre société, dans l'intention d'exercer une activité économique consistant à s'immiscer dans la gestion de cette dernière en lui fournissant des prestations de services de gestion soumises à la TVA, doit être considérée comme assujetti, au sens de la directive 77/388.

¹⁴ Cette affaire a donné lieu à [arrêt du 16 juillet 2015, Larentia + Minerva et Marenave Schiffahrt \(C-108/14 et C-109/14, EU:C:2015:496\)](#).

La Cour a ajouté que, en vertu de l'arrêt INZO¹⁵, le droit à déduction, une fois né, reste acquis même si, ultérieurement, l'activité économique envisagée n'a pas été réalisée et, partant, n'a pas donné lieu à des opérations taxées. En vertu des arrêts Midland Bank¹⁶ et Ghent Coal Terminal (C-37/95, EU:C:1998:1)¹⁷, il en va ainsi également lorsque l'assujetti n'a pas pu utiliser les biens ou les services ayant donné lieu à déduction dans le cadre d'opérations taxables en raison de circonstances étrangères à sa volonté (point 25).

En outre, la TVA acquittée ne peut être déduite dans son intégralité que dans l'hypothèse où les dépenses exposées aient, en principe, leur cause exclusive dans l'activité économique envisagée, à savoir la fourniture à la société cible des prestations de services de gestion soumises à la TVA. Dans l'hypothèse où ces dépenses se rapporteraient pour partie également à une activité exonérée ou non économique, la TVA acquittée sur ces dépenses ne pourrait être déduite que partiellement (point 30).

En conclusion, la Cour a dit pour droit que la directive 77/388 confère à une société, qui a l'intention d'acquérir la totalité des actions d'une autre société, en vue d'exercer une activité économique consistant à fournir à cette dernière des prestations de services de gestion soumises à la TVA, le droit de déduire, dans son intégralité, la TVA acquittée en amont afférente aux dépenses relatives à des prestations de services de conseil exposées dans le cadre d'une OPA, même s'il s'est avéré que cette activité économique n'a pas été réalisée, pour autant que ces dépenses ont leur cause exclusive dans l'activité économique envisagée (dispositif).

[Arrêt du 18 octobre 2018, Volkswagen Financial Services \(UK\) \(C-153/17, EU:C:2018:845\)](#)

Dans cette affaire, une société financière proposait des financements uniquement destinés à l'acquisition de véhicules automobiles des marques du groupe d'entreprises auquel ladite société appartenait. Ainsi, elle offrait notamment la location-vente des véhicules en question. Ce qui implique qu'elle achetait le véhicule au distributeur et le mettait à la disposition du client, sans que la propriété du véhicule n'ait été transférée au client tant que tous les paiements dus au terme du contrat n'avaient pas été effectués. Le prix payé à la société financière au titre de l'acquisition du véhicule ne donnait nullement lieu à une marge bénéficiaire. Par contre, dans le cadre de la fixation du taux d'intérêt relatif à la partie « financement » de l'opération, la société ajoutait à ses propres frais de financement une marge pour les frais généraux, une marge bénéficiaire et une provision pour créances douteuses. Pour cette raison, la part des remboursements correspondant aux intérêts était incluse dans le chiffre d'affaires, contrairement à la part correspondant au remboursement du prix d'achat du véhicule.

En vertu du droit national en matière de TVA applicable aux opérations de location-vente, les contrats de location-vente, tout en constituant une seule opération commerciale, comprenaient plusieurs prestations distinctes, y compris, d'une part, la mise à disposition d'un véhicule (opération imposable), et, d'autre part, l'octroi d'un crédit (opération exonérée). En ce qui concerne la TVA acquittée en amont par la société financière sur l'ensemble de ses activités, une partie de celle-ci portait exclusivement soit sur des opérations imposables, soit sur des

¹⁵ [Arrêt du 29 février 1996 \(C-110/94, EU:C:1996:67\)](#).

¹⁶ [Arrêt du 8 juin 2000 \(C-98/98, EU:C:2000:300\)](#).

¹⁷ [Arrêt du 15 janvier 1998 \(C-37/95, EU:C:1998:1\)](#).

opérations exonérées, et l'autre partie portait sur des opérations relevant des deux types. Cette dernière TVA était qualifiée de « résiduelle » et comportait des frais généraux afférents à l'administration journalière.

Eu égard au statut de la société d'opérateur partiellement exonéré, les parties s'opposaient quant à la question de savoir dans quelle mesure la société pouvait déduire la TVA résiduelle mentionnée. En effet, la société en question proposait de ventiler la TVA résiduelle entre ses secteurs d'activité notamment en fonction du chiffre d'affaires de chaque secteur, en excluant de celui-ci la valeur des véhicules revendus. Ensuite, pour quantifier la TVA résiduelle déductible afférente à chaque secteur, elle proposait une méthode particulière, basée sur le rapport entre le nombre d'opérations imposables et le nombre total des opérations dans ledit secteur, ce nombre ne correspondant pas aux contrats, mais aux paiements effectués en vertu de ces contrats. En revanche, l'administration fiscale militait en faveur d'une ventilation entre les opérations imposables et les opérations exonérées selon la valeur de ces opérations, à l'exclusion de la valeur initiale du véhicule lors de sa livraison, diminuant ainsi sensiblement la partie déductible de la TVA résiduelle étant donné que cette valeur était largement imputable à l'octroi du financement (prestation exonérée).

Saisie d'un renvoi préjudiciel émanant de ce différend, la Cour a examiné si l'article 168 et l'article 173, paragraphe 2, sous c), de la directive 2006/112 doivent être interprétés en ce sens que, d'une part, même lorsque les frais généraux afférents à des prestations de location-vente de biens meubles sont répercutés non pas dans le montant dû par le client au titre de la mise à disposition du bien concerné, soit la partie imposable de l'opération, mais dans le montant de l'intérêt dû au titre de la partie « financement » de l'opération, soit la partie exonérée de celle-ci, ces frais généraux doivent néanmoins être considérés, aux fins de la TVA, comme un élément constitutif du prix de cette mise à disposition et, d'autre part, les États membres peuvent appliquer une méthode de ventilation qui ne tient pas compte de la valeur initiale du bien concerné lors de la livraison de celui-ci (point 27).

Après avoir souligné l'exigence d'un lien direct et immédiat entre une opération particulière en amont et une ou plusieurs opérations en aval ouvrant droit à déduction, la Cour a toutefois relevé qu'un droit à déduction est également admis même en l'absence d'un tel lien direct et immédiat lorsque les coûts des services en cause font partie des frais généraux de ce dernier et sont, en tant que tels, des éléments constitutifs du prix des biens ou des services qu'il fournit (point 42). À cet égard, la Cour a constaté que l'assujetti avait décidé d'incorporer ces frais non pas dans le prix des opérations imposables, mais uniquement dans le prix des opérations exonérées. Cependant, dans la mesure où ces frais généraux ont été effectivement exposés, à tout le moins dans une certaine mesure, en vue de la mise à disposition de véhicules, qui sont des opérations taxées, lesdits frais font partie, en tant que tels, des éléments constitutifs du prix de ces opérations selon la Cour (point 44).

La Cour, ayant rappelé que l'étendue du droit à déduction de la TVA varie selon l'usage auquel les biens et les services en cause sont destinés (point 46), a précisé que des frais généraux qui concernent des biens et des services utilisés pour effectuer à la fois des opérations ouvrant droit à déduction et des opérations n'ouvrant pas droit à déduction, exigent qu'un prorata de déduction soit établi, conformément aux dispositions pertinentes de la directive 2006/112. À cet égard, la règle générale proposant le chiffre d'affaires comme base pour le calcul dudit prorata étant susceptible de faire l'objet d'exceptions permettant l'utilisation d'une méthode ou une clé

de répartition autre que celle basée sur le chiffre d'affaires (point 51), la Cour a souligné que cette possibilité exige une détermination du prorata encore plus précise, même si elle ne doit pas nécessairement être la plus précise possible (point 53). Dans ce cadre, la Cour a énoncé que, eu égard au caractère fondamental du droit à la déduction, lorsque les modalités de calcul de la déduction ne tiennent pas compte d'une affectation réelle et non négligeable d'une partie des frais généraux à des opérations ouvrant droit à déduction, de telles modalités ne sauraient être regardées comme reflétant objectivement la part réelle des dépenses occasionnées par l'acquisition de biens et de services à usage mixte qui peut être imputée à ces opérations. Par conséquent, de telles modalités ne sont pas de nature à garantir une ventilation plus précise que celle qui découlerait de l'application de la clé de répartition selon le chiffre d'affaires (point 57).

La Cour en a conclu que, même lorsque les frais généraux afférents à des opérations de location-vente de biens meubles sont répercutés non pas dans le montant dû par le client au titre de la mise à disposition du bien concerné, soit la partie imposable de l'opération, mais dans le montant de l'intérêt dû au titre de la partie « financement » de l'opération, soit la partie exonérée de celle-ci, ces frais généraux doivent néanmoins être considérés, aux fins de la TVA, comme un élément constitutif du prix de cette mise à disposition et, d'autre part, les États membres ne peuvent pas appliquer une méthode de ventilation qui ne tient pas compte de la valeur initiale du bien concerné lors de sa livraison, dès lors que cette méthode n'est pas de nature à garantir une ventilation plus précise que celle qui découlerait de l'application de la clé de répartition selon le chiffre d'affaires (dispositif).

1. Lien direct et immédiat

[Arrêt du 30 mai 2013, X \(C-651/11, EU:C:2013:346\)](#)

La société X détenait 30 % des parts de la société A et exerçait des activités de direction de A moyennant une rémunération. En 1996, X et les autres actionnaires avaient vendu leur participation à la société D et il avait été mis fin aux activités de direction de cette dernière société en faveur de A. En rapport avec cette vente de participation, plusieurs services avaient été fournis à X avec mention de la TVA sur les factures. X avait déduit cette taxe dans ses déclarations de TVA, en considérant que la cession de sa participation constituait une transmission d'une universalité de biens et de services et que les frais exposés par elle dans le cadre de cette transaction devaient être considérés comme faisant partie des frais généraux liés à l'ensemble de son activité économique et qu'ils étaient, par conséquent, entièrement déductibles.

La juridiction de renvoi avait demandé à la Cour, en substance, si la cession de 30 % des actions d'une société, pour laquelle le cédant fournit des services soumis à la TVA, constitue une transmission d'une universalité totale ou partielle de biens ou de services au sens de la directive 77/388. Dans la négative, ladite juridiction souhaitait savoir si le fait que les autres actionnaires transfèrent pratiquement en même temps à la même personne le reste des actions de cette société et que ce transfert soit en étroite corrélation avec les activités de direction effectuées pour la même société a une incidence quelconque.

Tout d'abord, la Cour a expliqué que les simples acquisition, détention et vente de parts sociales ne constituent pas, en elles-mêmes, une activité économique au sens de la directive 77/388, dès lors que la simple prise de participations financières dans d'autres entreprises ne constitue pas une exploitation d'un bien visant à produire des recettes ayant un caractère de permanence (point 36). Par conséquent, la transmission des actions d'une société ne peut, indépendamment de l'importance de la participation, être assimilée à la transmission d'une universalité totale ou partielle de biens que si la participation fait partie d'une unité indépendante qui permet l'exercice d'une activité économique indépendante et que cette activité est poursuivie par l'acquéreur. Or, une simple cession d'actions qui n'est pas accompagnée de la transmission d'actifs ne permet pas au cessionnaire de poursuivre une activité économique indépendante en tant qu'ayant droit du cédant (point 38). À cet égard, les actionnaires ne sont pas propriétaires des actifs de l'entreprise dans laquelle ils détiennent leur participation, mais sont propriétaires de la participation et ont, à ce titre, un droit au dividende, ainsi qu'à la communication d'informations, et sont impliqués dans l'adoption des décisions importantes pour la gestion de l'entreprise. Ainsi, la Cour a jugé qu'une participation de 30 % dans une société ne représente un droit sur cette société que dans une mesure limitée (point 39), et que le transfert de 30 % des actions d'une société ne peut pas être assimilé à la transmission d'une universalité totale ou partielle de biens au sens de la directive 77/388 (point 40). La Cour a aussi constaté que chaque opération doit être appréciée de manière individuelle et indépendante (point 47).

Ensuite, la Cour a rappelé que le droit à déduction existe dans le cas où les opérations effectuées en amont se trouvent en lien direct et immédiat avec des opérations en aval ouvrant droit à déduction. Si tel n'est pas le cas, il y a lieu d'examiner si les dépenses effectuées pour acquérir des biens ou des services en amont font partie des frais généraux liés à l'ensemble de l'activité économique de l'assujetti. Dans l'un ou l'autre cas, l'existence d'un lien direct et immédiat présuppose que le coût des prestations en amont est incorporé respectivement dans le prix des opérations particulières en aval ou dans le prix des biens ou des services fournis par l'assujetti dans le cadre de ses activités économiques (point 55).

La Cour en a conclu que la cession de 30 % des actions d'une société, pour laquelle le cédant fournit des services soumis à la TVA, ne constitue pas la transmission d'une universalité totale ou partielle de biens ou de services au sens de la directive 77/388, indépendamment du fait que les autres actionnaires transfèrent pratiquement en même temps à la même personne le reste des actions de cette société et que ce transfert soit en étroite corrélation avec les activités de direction effectuées pour la même société (dispositif).

[Arrêt du 8 novembre 2018, C&D Foods Acquisition \(C-502/17, EU:C:2018:888\)](#)

C&D Foods était la société mère d'Arovit Holding A/S, qui détenait Arovit Petfood. Avant le 1^{er} mars 2007, l'activité principale de C&D Foods était d'être la société mère d'Arovit Holding. À cette date, elle a conclu une convention de gestion avec sa sous-filiale Arovit Petfood, portant sur la fourniture de prestations de services sous forme de services de gestion et informatiques. Un établissement de crédit a repris le groupe Arovit en août 2008 pour le montant d'un euro du fait de la défaillance de l'ancien propriétaire de ce groupe dans le remboursement d'un prêt qui lui avait été consenti. Ledit établissement avait conclu, au cours de la période allant du mois de décembre 2008 au mois de mars 2009, des conventions de conseil pour le compte de C&D Foods afin de préparer la cession de toutes les actions détenues dans Arovit Petfood, dans le

but de ne plus être créancier de ce groupe. Ayant acquitté des frais afférents à ce projet de cession, C&D Foods avait déduit la TVA y afférente. Faute d'acquéreur potentiel, il avait été mis fin au processus de cession en 2009.

La juridiction de renvoi avait interrogé la Cour sur le droit d'une société holding de déduire la TVA grevant les frais relatifs à une cession, envisagée mais non réalisée, d'actions d'une sous-filiale à laquelle cette société holding fournit des prestations de services de gestion et informatiques.

La Cour a relevé, premièrement, qu'une société dont l'objet unique est la prise de participations dans d'autres sociétés sans que celle-ci s'immisce directement ou indirectement dans la gestion de ces sociétés n'a ni de droit à déduction ni la qualité d'assujetti à la TVA, puisque les simples acquisition et détention d'actions ne constituent pas, en elles-mêmes, une activité économique au sens de la directive 2006/112 (point 30). Toutefois, il en va différemment lorsqu'une participation financière dans une autre société est accompagnée d'une immixtion directe ou indirecte dans la gestion de la société où s'est opérée la prise de participation, sans préjudice des droits que détient l'auteur de la participation en sa qualité d'actionnaire ou d'associé, dans la mesure où une telle immixtion implique la mise en œuvre de transactions soumises à la TVA, telles que la fourniture de services administratifs, comptables et informatiques (point 32).

La Cour a jugé, deuxièmement, que pour qu'une opération de cession d'actions puisse relever du champ d'application de la TVA, il faut que cette opération, en principe, ait sa cause exclusive directe dans l'activité économique taxable de la société mère en question ou qu'elle constitue le prolongement direct, permanent et nécessaire de cette activité. Tel est le cas lorsque ladite opération est effectuée en vue d'affecter le produit de cette cession directement à l'activité économique taxable de la société mère en question ou à l'activité économique exercée par le groupe dont elle est la société mère (point 38). Ainsi, la Cour a conclu qu'une opération de cession d'actions envisagée, mais non réalisée, telle que celle en l'espèce, qui ne trouve pas sa cause exclusive directe dans l'activité économique taxable de la société concernée ou qui ne constitue pas le prolongement direct, permanent et nécessaire de cette activité économique ne relève pas du champ d'application de la TVA (point 42 et dispositif).

[Arrêt du 22 octobre 2015, Sveda \(C-126/14, EU:C:2015:712\)](#)

En l'espèce, une personne morale à but lucratif s'était engagée à réaliser un parcours récréatif, dans le cadre d'une activité économique liée au tourisme rural et récréatif, ainsi qu'à offrir au public un accès gratuit à celui-ci pendant une période de cinq ans. Elle avait déduit la TVA relative à l'acquisition ou à la production de certains biens d'investissement dans le cadre des travaux de réalisation du parcours récréatif concerné. L'administration fiscale, saisie d'une demande émanant de la personne morale tendant au remboursement des montants de TVA concernés avait toutefois estimé qu'un tel remboursement n'était pas justifié, dès lors qu'il n'était pas établi que les biens et les services acquis étaient destinés à être utilisés pour les besoins d'une activité soumise à la TVA. Sur ce fondement, l'administration fiscale avait refusé la déduction de ces montants.

Dans ce contexte, la juridiction de renvoi s'est interrogée sur l'existence d'un lien direct et immédiat entre les dépenses liées aux travaux réalisés et les activités économiques envisagées

par la personne concernée, au motif que le parcours récréatif était directement destiné à être utilisé gratuitement par le public.

La Cour a d'abord rappelé que dans la mesure où l'assujetti, agissant en tant que tel au moment où il acquiert un bien, utilise ce bien pour les besoins de ses opérations taxées, il est autorisé à déduire la TVA due ou acquittée pour ledit bien (point 18). À cet égard, des biens et des services peuvent être acquis par une personne agissant en tant qu'assujetti, pour les besoins d'une activité économique, même s'ils ne sont pas immédiatement utilisés pour cette activité économique (point 19). Celui qui effectue des dépenses d'investissement dans l'intention, confirmée par des éléments objectifs, d'exercer une activité économique doit être considéré comme un assujetti. Agissant en tant que tel, l'assujetti a le droit de déduire immédiatement la TVA due ou acquittée sur les dépenses d'investissement effectuées pour les besoins des opérations qu'il envisage de faire et qui ouvrent droit à déduction (point 20). La question de savoir si l'assujetti a agi en tant que tel pour les besoins d'une activité économique constitue une question de fait qui doit être appréciée par la juridiction de renvoi (point 21). Néanmoins, la Cour a constaté qu'il ressort de la description de la juridiction de renvoi que le parcours récréatif peut être considéré comme un moyen d'attirer des visiteurs en vue de leur fournir des biens et des services (point 22). Ceci indiquait que la personne morale en question avait acquis ou produit les biens d'investissement concernés dans l'intention d'exercer une activité économique et, par conséquent, avait agi en tant qu'assujetti (point 23).

Concernant l'existence d'un lien direct et immédiat, la Cour a rappelé qu'un droit à déduction de la TVA existe même en l'absence d'un tel lien, lorsque les dépenses encourues font partie des frais généraux de l'assujetti et sont, en tant que tels, des éléments constitutifs du prix de biens ou des services qu'il fournit (points 27 et 28). Toutes les circonstances dans lesquelles les opérations concernées se sont déroulées doivent être prises en considération, et seules les opérations qui sont objectivement liées à l'activité imposable de l'assujetti doivent être tenues en compte (point 29).

La Cour a relevé que l'utilisation immédiate des biens d'investissement à titre gratuit ne remet pas en cause l'existence d'un lien direct et immédiat, car la mise à disposition du public du parcours récréatif en cause au principal ne relève pas d'une exonération visée par la directive 2006/112, et les dépenses encourues par la personne morale en question pour la mise en place de ce parcours peuvent être rattachées à l'activité économique envisagée par elle (points 33 à 35).

[Arrêt du 14 septembre 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments \(C-132/16, EU:C:2017:683\)](#)

Dans le cadre du litige au principal, une société bulgare avait acquis plusieurs terrains dans un village de vacances afin d'ériger des immeubles destinés à un séjour saisonnier. Elle avait conclu un contrat avec la commune possédant un permis de construire visant la remise en état d'une station de pompage des eaux usées desservant ledit village de vacances situé sur son territoire. La société ayant acquis des terrains avait commandé des travaux de construction à une société tierce. Selon cette première société, il existait un lien entre les dépenses pour la remise en état de la station de pompage et les services qu'elle devait livrer après la construction des immeubles autorisée sur ses terrains.

La juridiction de renvoi a demandé, en substance, si un assujetti a le droit de déduire la TVA acquittée en amont pour une prestation de services consistant à construire ou à améliorer un bien immobilier dont un tiers est propriétaire, lorsque ce dernier bénéficie à titre gratuit du résultat de ces services et que ceux-ci sont utilisés tant par cet assujetti que par le tiers dans le cadre de leurs activités économiques.

La Cour a rappelé, premièrement, que l'existence d'un lien direct et immédiat doit être appréciée au regard du contenu objectif des opérations concernées (point 31). Si des biens ou des services acquis ont un lien avec des opérations exonérées ou ne relèvent pas du champ d'application de la TVA, il ne saurait y avoir ni perception de taxe en aval ni déduction de celle-ci en amont (point 30).

Ainsi, en l'espèce, il convenait de déterminer s'il existait un lien direct et immédiat entre, d'une part, le service de remise en état de la station de pompage des eaux usées, et, d'autre part, une opération taxée effectuée en aval par la société ou l'activité économique de cette société (point 32). Il ressortait des circonstances de l'espèce que, sans la remise en état de cette station de pompage, le raccordement à celle-ci des immeubles que la société projetait de construire aurait été impossible. À défaut d'une telle remise en état, la société n'aurait pas pu exercer son activité économique (point 33). Le fait que la commune profite aussi dudit service ne saurait justifier que le droit à déduction soit refusé à la société si l'existence d'un lien direct et immédiat était établie (point 35).

La Cour a continué en expliquant qu'il incombe à la juridiction de renvoi d'examiner si le service de remise en état s'était limité à ce qui était nécessaire pour assurer le raccordement des immeubles construits par la société à la station de pompage des eaux usées en cause au principal ou si celui-ci avait excédé ce qui était nécessaire à cette fin (point 37). À cet égard, la Cour a relevé qu'un assujetti a le droit de déduire la TVA acquittée en amont pour une prestation de services consistant à construire ou à améliorer un bien immobilier dont un tiers est propriétaire, lorsque ce dernier bénéficie à titre gratuit du résultat de ces services et que ceux-ci sont utilisés tant par cet assujetti que par ce tiers dans le cadre de leurs activités économiques, dans la mesure où lesdits services n'excèdent pas ce qui est nécessaire pour permettre audit assujetti d'effectuer des opérations taxées en aval et où leur coût est inclus dans le prix de ces opérations (point 40 et dispositif). Dans le cas où les travaux de construction ou amélioration dépasseraient les besoins générés par les seuls immeubles construits par l'assujetti, un droit à déduction ne devrait être reconnu que pour la TVA acquittée en amont ayant grevé la partie des frais encourus pour la construction ou l'amélioration objectivement nécessaire pour permettre à l'assujetti d'effectuer ses opérations taxées (point 39).

2. Incidence d'une fraude sur le droit à déduction

[Arrêt du 6 décembre 2012, Bonik \(C-285/11, EU:C:2012:774\)](#)

Dans la présente affaire, à la suite d'un contrôle fiscal, les autorités fiscales bulgares avaient constaté le manque de preuves de l'exécution des livraisons intracommunautaires de blé et de tournesol déclarées par une société bulgare comme ayant été effectuées au profit d'une société de droit roumain. Les autorités fiscales avaient effectué des vérifications auprès de deux fournisseurs de la requérante au principal, ainsi qu'auprès de trois de leurs propres

fournisseurs. Ces vérifications n'ayant pas permis d'établir que les trois derniers fournisseurs avaient réellement livré des marchandises aux deux premiers fournisseurs, les autorités fiscales bulgares en avaient déduit que les fournisseurs de la requérante au principal ne disposaient pas des quantités de marchandises nécessaires pour effectuer les livraisons destinées à la requérante au principal et ont conclu à l'absence de livraisons réelles entre lesdites sociétés et la requérante au principal. Dans ce contexte, une question préjudicielle a été posée concernant la définition de la notion de « fraude fiscale » et ses limites.

La Cour, tout d'abord, a rappelé que, en vertu de sa jurisprudence constante sur ce sujet – à savoir, notamment, les arrêts *Halifax e.a.*¹⁸, *Kittel et Recolta Recycling*¹⁹, ainsi que *Mahagében et Dávid*²⁰ –, un assujetti qui savait ou aurait dû savoir que, par son acquisition, il participait à une opération impliquée dans une fraude à la TVA doit, pour les besoins de la directive 2006/112, être considéré comme participant à cette fraude, et ceci indépendamment de la question de savoir s'il tire ou non un bénéfice de la revente des biens ou de l'utilisation des services dans le cadre des opérations taxées effectuées par lui en aval (point 39).

En revanche, la Cour a jugé qu'il n'est pas compatible avec le régime du droit à déduction prévu par ladite directive de sanctionner, par le refus de ce droit, un assujetti qui ne savait pas et n'aurait pas pu savoir que l'opération concernée était impliquée dans une fraude commise par le fournisseur ou qu'une autre opération faisant partie de la chaîne des livraisons, antérieure ou postérieure à celle réalisée par ledit assujetti, était entachée de fraude à la TVA (point 41).

Par conséquent, le refus du droit à déduction constituant une exception à l'application du principe fondamental que constitue ce droit, il incombe aux autorités fiscales compétentes d'établir à suffisance de droit les éléments objectifs permettant de conclure que l'assujetti savait ou aurait dû savoir que l'opération invoquée pour fonder le droit à déduction était impliquée dans une fraude commise par le fournisseur ou un autre opérateur intervenant en amont ou en aval dans la chaîne des livraisons (point 43).

[Arrêt du 13 février 2014, Maks Pen \(C-18/13, EU:C:2014:69\)](#)

Le contrôle fiscal dont la société bulgare, requérante au principal dans cette affaire, avait fait l'objet avait conduit l'administration fiscale bulgare à s'interroger sur le bien-fondé de la déduction de la TVA opérée en raison de la taxe mentionnée sur les factures de sept de ses fournisseurs. En effet, pour certains des fournisseurs eux-mêmes, ou pour leurs sous-traitants, les renseignements qui leur avaient été demandés au cours de ce contrôle n'avaient pas permis d'établir qu'ils disposaient des moyens nécessaires pour assurer les prestations facturées. Estimant soit que la réalité de l'exécution des opérations de certains sous-traitants n'était pas établie, soit que celles-ci n'avaient pas été réalisées par les prestataires mentionnés sur les factures, l'administration fiscale avait établi un avis d'imposition rectificatif remettant en cause la déductibilité de la TVA figurant sur les factures de ces sept entreprises.

¹⁸ [Arrêt du 21 février 2006 \(C-255/02, EU:C:2006:121\)](#).

¹⁹ [Arrêt du 6 juillet 2006 \(C-439/04 et C-440/04, EU:C:2006:446\)](#).

²⁰ [Arrêt du 21 juin 2012 \(C-80/11 et C-142/11, EU:C:2012:373\)](#). Concernant cet arrêt, voir également partie II, intitulée « Naissance et étendue du droit à déduction », et partie V, intitulée « Modalités d'exercice du droit à déduction », de la présente fiche.

En se référant à l'arrêt Bonik²¹, la Cour a jugé, premièrement, que la seule circonstance que la prestation fournie à la requérante au principal n'aurait pas été effectivement réalisée par le fournisseur mentionné sur les factures ou par son sous-traitant, notamment parce que ces derniers ne disposeraient pas des personnels, des matériels et des actifs nécessaires, que les coûts de leur prestation n'auraient pas été justifiés dans leur comptabilité ou que l'identité des personnes ayant signé certains documents en tant que fournisseurs s'est révélée inexacte, ne suffirait pas, par elle-même, à exclure le droit à déduction (point 31). Une telle exclusion serait soumise à la double condition que les faits soient constitutifs d'un comportement frauduleux et qu'il soit établi, au vu des éléments objectifs fournis par les autorités fiscales, que l'assujetti savait ou aurait dû savoir que l'opération invoquée pour fonder le droit à déduction était impliquée dans cette fraude, ce qu'il appartient à la juridiction de renvoi de vérifier (point 32).

Deuxièmement, la Cour a tranché l'aspect procédural concernant l'obligation de la juridiction nationale de constater d'office la fraude fiscale. À cet égard, la Cour a relevé que quand bien même une règle du droit national qualifierait la fraude fiscale d'infraction pénale et que cette qualification incomberait au seul juge pénal, il n'apparaît pas qu'une telle règle s'opposerait à ce que le juge chargé d'apprécier la légalité d'un avis d'imposition rectificatif remettant en cause la déduction de la TVA opérée par un assujetti ne puisse se fonder sur les éléments objectifs présentés par l'administration fiscale pour établir l'existence, en l'espèce, d'une fraude, alors que, selon une autre disposition du droit national, une TVA « indûment facturée » ne peut être déduite (point 38). En effet, le droit de l'Union exige des autorités et des juridictions nationales qu'elles refusent le bénéfice du droit à déduction s'il est établi, au vu d'éléments objectifs, que ce droit est invoqué frauduleusement ou abusivement. Par ailleurs, alors même que le droit de l'Union ne serait pas invoqué par les parties, le juge national doit opposer d'office les moyens de droit tirés d'une règle contraignante du droit de l'Union lorsque, en vertu du droit national, les juridictions nationales ont l'obligation ou la faculté de le faire par rapport à une règle contraignante de droit national (point 34).

[Arrêt du 22 octobre 2015, PPUH Stehcemp \(C-277/14, EU:C:2015:719\)](#)

Dans la présente affaire, la requérante au principal, une entreprise polonaise, avait effectué plusieurs achats de carburant diesel qu'elle avait utilisé dans le cadre de son activité économique. Ensuite, ladite société avait procédé à la déduction de la TVA acquittée au titre de ces achats de carburant. À la suite d'un contrôle fiscal, l'administration fiscale lui avait refusé le droit de déduire cette TVA au motif que les factures relatives auxdits achats de carburant avaient été émises par un opérateur inexistant. La constatation relative à l'inexistence de l'opérateur était fondée sur un ensemble d'éléments, notamment sur le fait que cette société n'était pas enregistrée aux fins de la TVA, n'effectuait pas de déclaration fiscale et ne payait pas de taxes.

Tout d'abord, concernant l'existence éventuelle d'une fraude, la Cour a rappelé la jurisprudence Bonik²² et Maks Pen²³, en précisant ensuite que lorsque les conditions matérielles et formelles prévues par la directive 77/388 pour la naissance et l'exercice du droit à déduction sont réunies,

²¹ [Arrêt du 6 décembre 2012 \(C-285/11, EU:C:2012:774\)](#).

²² [Arrêt du 6 décembre 2012 \(C-285/11, EU:C:2012:774\)](#).

²³ [Arrêt du 13 février 2014 \(C-18/13, EU:C:2014:69\)](#).

il n'est pas compatible avec le régime du droit à déduction prévu par cette directive de sanctionner, par le refus de ce droit, un assujetti qui ne savait pas et n'aurait pas pu savoir que l'opération concernée était impliquée dans une fraude commise par le fournisseur ou qu'une autre opération faisant partie de la chaîne de livraison, antérieure ou postérieure à celle réalisée par ledit assujetti, était entachée de fraude à la TVA (point 49).

Selon la Cour, il incombe à l'administration fiscale, ayant constaté des fraudes ou des irrégularités commises par l'émetteur de la facture, d'établir, au vu d'éléments objectifs et sans exiger du destinataire de la facture des vérifications qui ne lui incombent pas, que ce destinataire savait ou aurait dû savoir que l'opération invoquée pour fonder le droit à déduction était impliquée dans une fraude à la TVA, ce qu'il appartient à la juridiction de renvoi de vérifier (point 50).

III. Prorata de déduction

[Arrêt du 16 février 2012, Varzim Sol \(C-25/11, EU:C:2012:94\)](#)

Les faits dans la présente affaire ont déjà été décrits ci-dessus, dans la rubrique II « Naissance et étendue du droit à déduction ». Dès lors, il convient ici seulement de rappeler que l'affaire concerne des assujettis mixtes et leur droit à opérer une déduction de la TVA en amont suivant l'affectation de tout ou partie des biens et services, en calculant le montant déductible, pour des secteurs dans lesquels de tels assujettis n'effectuent que des opérations taxées, en incluant des « subventions » non taxées dans le dénominateur de la fraction servant à déterminer le prorata de déduction.

La Cour, faisant référence à l'arrêt du 6 octobre 2005 dans l'affaire Commission/France (C-243/03)²⁴, a rappelé que, s'agissant d'assujettis mixtes, même si le droit à déduction est calculé selon un prorata déterminé, basé sur une fraction comportant au numérateur, le montant total, déterminé par année, du chiffre d'affaires, TVA exclue, afférent aux opérations ouvrant droit à déduction conformément à l'article 17, paragraphe 2, de la directive 77/388, et au dénominateur, le montant total, déterminé par année, du chiffre d'affaires, TVA exclue, afférent aux opérations figurant au numérateur ainsi qu'aux opérations qui n'ouvrent pas droit à déduction, les États ont la faculté de prévoir l'une des autres méthodes de détermination du droit à déduction énumérées à l'article 17, paragraphe 5, troisième alinéa, de ladite directive, à savoir, notamment, l'établissement d'un prorata distinct pour chaque secteur d'activité ou la déduction suivant l'affectation de tout ou partie des biens et services à une activité précise (point 38). À cet égard, la Cour a précisé que les subventions directement liées au prix d'un bien ou d'un service sont taxables au même titre que celui-ci. S'agissant des subventions autres que celles directement liées au prix, les États membres ont la faculté de les inclure dans le dénominateur du calcul du prorata applicable lorsqu'un assujetti effectue à la fois des opérations ouvrant droit à déduction et des opérations exonérées (point 39).

²⁴ [Arrêt du 6 octobre 2005 \(C-243/03, EU:C:2005:589\)](#).

La Cour en a conclu que, étant donné que l'assujetti au principal avait été autorisé à opérer la déduction selon une méthode autre que celle du prorata déterminé suivant l'affectation de tout ou partie des biens et services à une activité précise (point 40), ses activités exercées dans les secteurs de la restauration et de l'animation étant soumises à la TVA, le droit à déduction suivant la méthode de l'affectation réelle porte sur la totalité des taxes ayant grevé les opérations effectuées en amont (point 41). Dès lors, selon la Cour, la directive 77/388 s'oppose à ce qu'un État membre, lorsqu'il autorise des assujettis mixtes à opérer la déduction prévue par ladite directive suivant l'affectation de tout ou partie des biens et services, calcule le montant déductible, pour des secteurs dans lesquels de tels assujettis n'effectuent que des opérations taxées, en incluant des « subventions » non taxées dans le dénominateur de la fraction servant à déterminer le prorata de déduction (point 43).

[Arrêt du 8 novembre 2012, BLC Baumarkt \(C-511/10, EU:C:2012:689\)](#)

Dans cette affaire, l'assujetti, une société de droit allemand, avait fait construire un immeuble comprenant tant des habitations que des locaux commerciaux. Après l'achèvement de cet immeuble, l'assujetti l'avait donné en location, cette dernière étant en partie exemptée de TVA et en partie soumise à cette taxe. Dans sa déclaration de TVA, l'assujetti avait procédé à une déduction partielle de la taxe d'amont afférente à l'immeuble, en calculant le montant de la TVA déductible en appliquant un prorata déterminé en fonction du rapport existant entre le chiffre d'affaires relatif à la location commerciale et celui résultant des autres opérations de location.

Après un contrôle, l'administration fiscale avait considéré que le montant de la TVA déductible en amont devait être déterminé en fonction du rapport existant entre la superficie des locaux commerciaux et celle des locaux à usage d'habitation, entraînant une révision à la baisse du montant de la TVA déductible, au détriment de l'assujetti.

Dans le cadre de ce litige, la juridiction nationale avait saisi la Cour pour savoir si la disposition de la directive 77/388 régissant le calcul du prorata de déduction de la TVA permet aux États membres de privilégier comme clé de répartition aux fins dudit calcul de la TVA due en amont pour la construction d'un immeuble à usage mixte une clé de répartition autre que celle fondée sur le chiffre d'affaires.

La Cour a tout d'abord rappelé que, selon la règle générale établie par la directive 77/388, le calcul de prorata implique que la déduction n'est admise que pour la partie de la TVA qui est proportionnelle au montant des opérations ouvrant droit à déduction visées aux paragraphes 2 et 3 de l'article 17 de ladite directive (point 13). Cependant, une dérogation à cette règle permet aux États membres de prévoir une autre méthode de détermination du droit à déduction, à savoir l'établissement d'un prorata distinct pour chaque secteur d'activité ou la déduction suivant l'affectation de tout ou partie des biens et services à une activité précise, voire l'exclusion du droit à déduction sous réserve du respect de certaines conditions (point 15). À cet égard, les États membres doivent, dans l'exercice des pouvoirs qui leur sont conférés, respecter l'effet utile de la règle générale de la directive 77/388 ainsi que les principes qui sous-tendent le système commun de TVA, notamment ceux de neutralité fiscale et de proportionnalité (point 16). Une législation nationale qui dérogerait de manière générale à cette règle remettrait en cause l'objectif de la directive 77/388 selon lequel le calcul du prorata de déduction doit s'effectuer de manière similaire dans tous les États membres (point 17). Dans ce cadre, il appartient aux États

membres d'établir, dans les limites du respect du droit de l'Union ainsi que des principes sur lesquels repose le système commun de TVA, des méthodes et des règles régissant le calcul du prorata de déduction de la TVA payée en amont. Dans l'exercice de ce pouvoir, lesdits États sont obligés de tenir compte de la finalité et de l'économie de cette directive (point 22).

Selon la Cour, les États membres doivent également veiller à ce que le calcul du prorata de déduction de la TVA payée en amont soit le plus précis possible (point 23). Dès lors, la directive 77/388 ne s'oppose pas à ce que les États membres appliquent, pour une opération donnée, une méthode ou une clé de répartition autre que la méthode fondée sur le chiffre d'affaires, telle que, notamment, celle fondée sur la superficie en cause au principal, à condition que la méthode retenue garantisse une détermination du prorata de déduction de la TVA payée en amont plus précise que celle résultant de l'application de la méthode fondée sur le chiffre d'affaires (point 24).

[Arrêt du 12 septembre 2013, Le Crédit Lyonnais \(C-388/11, EU:C:2013:541\)](#)

Cette affaire concerne un établissement bancaire qui avait son siège en France et qui détenait des succursales dans des États membres de l'Union et dans des États tiers. Lors d'un contrôle, l'administration fiscale avait refusé d'auditer l'établissement, en tant qu'assujetti, de prendre en compte le montant des intérêts des prêts consentis par le siège de l'établissement bancaire à ses succursales établies en dehors du territoire français au numérateur et au dénominateur du prorata de déduction.

La Cour, ayant été saisie par la juridiction nationale de quatre questions sur la détermination du prorata de déduction de la TVA, a tout d'abord examiné si la directive 77/388 doit être interprétée en ce sens que, pour ladite détermination, une société, dont le siège est situé dans un État membre, peut prendre en compte le chiffre d'affaires réalisé par ses succursales établies dans d'autres États membres.

La Cour a constaté que, dans la mesure où le calcul du prorata de déduction constitue un élément du régime des déductions prévu dans la directive 77/388, les modalités selon lesquelles ce calcul doit être effectué relèvent, avec ledit régime des déductions, de la sphère d'application de la législation nationale en matière de TVA à laquelle une activité ou une opération doit être fiscalement rattachée (point 30). En effet, la fixation de la méthode de détermination du droit à déduction appartient aux autorités fiscales de chaque État membre qui sont habilitées par ladite directive à prévoir l'établissement d'un prorata distinct pour chaque secteur d'activité ou la déduction suivant l'affectation de tout ou partie des biens et services à une activité précise, ou même à prévoir l'exclusion du droit à déduction sous certaines conditions (point 31). À cet égard, le mode de restitution de la TVA, soit par déduction, soit par remboursement, est uniquement fonction du « lieu d'établissement » de l'assujetti (point 32). Cette notion vise non pas uniquement le siège de l'assujetti, mais également les établissements stables (point 33). Dans la mesure où un établissement stable situé dans un État membre et l'établissement principal situé dans un autre État membre ne constituent qu'un seul et même assujetti à la TVA, il s'ensuit qu'un seul assujetti est soumis, à côté du régime applicable dans l'État de son siège, à autant de régimes de déductions nationaux que d'États membres dans lesquels il dispose d'établissements stables (point 34).

Or, dès lors que les modalités de calcul du prorata constituent un élément fondamental du régime des déductions, il ne saurait, sans remettre sérieusement en cause tant la répartition rationnelle des sphères d'application des législations nationales en matière de TVA que la raison d'être dudit prorata, être tenu compte, dans le calcul du prorata applicable à l'établissement principal d'un assujetti établi dans un État membre, du chiffre d'affaires réalisé par tous les établissements stables dont ledit assujetti dispose dans les autres États membres (point 35). En effet, premièrement, une telle façon de calculer le prorata n'est pas susceptible de garantir un meilleur respect du principe de neutralité de la TVA par rapport à un système d'un prorata séparé pour chaque État membre dans lequel un établissement stable est détenu (point 37). Deuxièmement, la valeur du prorata de déduction applicable serait faussée (point 38). Troisièmement, ladite façon d'établir le prorata de déduction est susceptible de porter atteinte à l'effet utile de la directive 77/388 (point 39).

[Arrêt du 16 juillet 2015, Larentia + Minerva et Marenave Schiffahrt \(C-108/14 et C-109/14, EU:C:2015:496\)](#)

Dans cette affaire, deux sociétés holdings avaient procédé à la déduction intégrale de la TVA afférant, pour la première société, à l'acquisition, auprès d'un tiers, de capitaux qui avaient servi à financer ses participations dans ses filiales et ses prestations de services et, pour la deuxième société, aux frais d'émission liés à une augmentation de son capital. Pour la première société, l'administration fiscale n'avait admis la déduction que partiellement, la simple détention de parts dans les filiales n'ouvrant pas droit, selon elle, à déduction. Concernant la deuxième société, l'administration fiscale avait également refusé la déduction de la TVA en amont.

La juridiction nationale saisie du litige dans le cas d'espèce avait posé une question à la Cour portant sur la situation où la déduction de la TVA acquittée en amont n'est admise que dans la mesure où les dépenses exposées par l'assujetti ne peuvent être imputées que partiellement à son activité économique. Plus précisément, ladite juridiction nationale s'interrogeait sur les modalités de calcul, selon lesquelles la TVA ainsi acquittée en amont par une société holding pour l'acquisition de capitaux destinés à acheter des parts dans des filiales devait être ventilée entre activités économiques et activités non économiques de ladite société.

La Cour a d'abord rappelé que n'a pas le droit à déduction selon la directive 77/388 une société holding dont l'objet unique est la prise de participations dans d'autres entreprises sans que celle-ci s'immisce directement ou indirectement dans la gestion de ces entreprises (point 18). Cependant, les frais liés à l'acquisition de participations dans ses filiales, supportés par une société holding qui participe à leur gestion et qui, à ce titre, exerce une activité économique, doivent être considérés comme affectés à l'activité économique de cette société et la TVA acquittée sur ces frais ouvre droit à déduction intégrale (point 25).

Ensuite, la Cour a précisé que, quant au régime de déduction du prorata de la TVA, il ne vise que les cas où les biens et les services sont utilisés par un assujetti pour effectuer à la fois des opérations économiques ouvrant droit à déduction et des opérations économiques n'ouvrant pas droit à déduction (point 26). Ce régime porte sur la TVA en amont qui grève des dépenses se rattachant exclusivement à des opérations économiques. En revanche, 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

(point 27). Étant donné que les sociétés holdings en question étaient assujetties à la TVA au titre de l'activité économique que constituaient les prestations qu'elles fournissaient à titre onéreux à toutes leurs filiales, la TVA acquittée sur les frais d'acquisition de ces services devrait être considérée comme des frais généraux et déduite intégralement, à moins que des opérations économiques réalisées en aval ne soient exonérées, auquel cas le droit à déduction ne devrait s'opérer que selon les modalités du prorata (point 28).

[Arrêt du 9 juin 2016, Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft, C-332/14, EU:C:2016:41](#)

Dans cette affaire, l'assujetti, une société civile immobilière de droit allemand, avait effectué, sur un terrain lui appartenant, des travaux de démolition d'un ancien bâtiment et de construction d'un immeuble à usage d'habitation et de commerce. Cet immeuble comportait six unités de logement et de commerce, et dix places de stationnement souterraines. Certaines de ces unités et de ces places avaient été louées.

L'assujetti avait calculé son droit à déduction au titre de la TVA acquittée pour les travaux de démolition et de construction par application d'une clé de répartition basée sur le rapport entre le chiffre d'affaires généré par l'activité, soumise à la TVA, de location des unités de commerce ou des places de parking liées à celles-ci, et celui résultant des autres opérations de location, exonérées de la TVA. Cependant, certaines parties de l'immeuble dont il était initialement prévu qu'elles soient affectées à la réalisation d'opérations taxées, avaient finalement été louées en exonération de TVA. Étant d'avis que la déduction de la TVA devrait se faire selon une clé de répartition plus précise que celle basée sur le chiffre d'affaires, à savoir une clé de répartition selon la superficie, l'administration fiscale allemande avait appliqué cette dernière pour réduire le pourcentage de déduction accordé à l'assujetti.

Ce différend a mené la juridiction nationale à interroger la Cour sur la question de savoir si, dans l'hypothèse où un immeuble est utilisé, en aval, pour réaliser des opérations ouvrant droit à déduction et d'autres n'ouvrant pas droit à déduction, les États membres sont tenus de prescrire que les biens et les services utilisés, en amont, pour la construction ou l'acquisition de cet immeuble soient, dans un premier temps, affectés exclusivement à l'un ou à l'autre de ces types d'opérations, afin que, dans un second temps, seul le droit à déduction dû au titre de ceux des biens et des services non ainsi susceptibles d'être affectés soit déterminé par application d'une clé de répartition selon le chiffre d'affaires ou, à condition que cette méthode garantisse une détermination plus précise du prorata de déduction, selon la superficie. En outre, la juridiction nationale avait demandé si la réponse que la Cour serait appelée à donner à cette question s'applique également aux biens et aux services auxquels il est recouru pour l'utilisation, la conservation ou l'entretien d'un immeuble à usage mixte.

La Cour, constatant que les États membres sont, en principe, tenus de prévoir que les assujettis, pour déterminer le montant de leur droit à déduction, doivent, dans un premier temps, affecter les biens et les services acquis en amont aux différentes opérations effectuées en aval à la réalisation desquelles ceux-ci ont été destinés, a précisé, dans un second temps, qu'il appartient aux autorités compétentes de ces États d'appliquer, pour ces biens ou ces services, le régime de déduction correspondant à leur affectation, étant entendu que, en ce qui concerne les biens et

les services qui ne se rapportent pas à un type unique d'opération, il convient d'appliquer le régime de prorata prévu par la directive 77/388 (point 26).

À cet égard, la Cour a expliqué qu'une réglementation nationale peut autoriser les assujettis à ne pas procéder à l'affectation de ces biens et de ces services, indépendamment de l'usage qui en sera fait, lorsque lesdits biens et services concernent l'acquisition ou la construction d'un immeuble à usage mixte et que cette affectation est, en pratique, difficilement réalisable (point 28). En revanche, si ladite affectation est aisément réalisable en pratique, l'État membre ne saurait être autorisé à prévoir que les assujettis sont dispensés d'affecter les biens et les services aux différentes opérations réalisées en aval au moyen de cet immeuble (point 30).

Concernant le calcul de la déduction, la Cour a rappelé, en ce qui concerne les biens et les services affectés à la fois à des opérations ouvrant droit à déduction et à des opérations n'y ouvrant pas droit, que ce montant est, en principe, calculé sur la base d'un prorata déterminé, pour l'ensemble des opérations effectuées par l'assujetti (point 31). Cependant, une autre méthode de calcul peut être prévue par les États membres sous condition qu'elle garantisse une détermination du prorata de déduction de la TVA payée en amont plus précise que celle résultant de l'application de cette première méthode (point 32).

La Cour a dit pour droit que les États membres ne sont pas tenus de prescrire que les biens et les services utilisés, en amont, pour la construction, l'acquisition, l'utilisation, la conservation ou l'entretien de cet immeuble soient, dans un premier temps, affectés à ces différentes opérations, lorsqu'une telle affectation est difficilement réalisable, afin que, dans un second temps, seul le droit à déduction dû au titre de ceux des biens et des services qui sont utilisés à la fois pour certaines opérations ouvrant droit à déduction et pour d'autres n'y ouvrant pas droit soit déterminé par application d'une clé de répartition selon le chiffre d'affaires ou, à condition que cette méthode garantisse une détermination plus précise du prorata de déduction, selon la superficie (point 36).

IV. Limitations du droit à déduction

La notion de « limitations », au sens de la présente partie, doit être comprise de manière plus large que les limitations prévues par l'article 176 de la directive 2006/112. En effet, il s'agit plutôt des limites du droit à déduction.

À cet égard, trois arrêts seront présentés, à savoir, les arrêts Maks Pen²⁵, Gemeente Woerden²⁶, et Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments²⁷.

²⁵ [Arrêt du 13 février 2014 \(C-18/13, EU:C:2014:69\)](#). Voir, également, dans la partie II de la présente fiche, intitulée « Naissance et étendue du droit à déduction », rubrique «2. Incidence d'une fraude sur le droit à déduction ».

²⁶ [Arrêt du 22 juin 2016 \(C-267/15, EU:C:2016:466\)](#).

²⁷ [Arrêt du 14 septembre 2017 \(C-132/16, EU:C:2017:683\)](#). Voir, également, dans la partie II de la présente fiche, intitulée « Naissance et étendue du droit à déduction », rubrique «1. Lien direct et immédiat ».

Arrêt du 13 février 2014, Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69)

Dans cet arrêt, la Cour a relevé que la faculté, prévue pour les États membres par l'article 273, premier alinéa, de la directive 2006/112, en vertu de laquelle ces derniers peuvent prévoir d'autres obligations qu'ils jugeraient nécessaires pour assurer l'exacte perception de la TVA et pour éviter la fraude, ne peut pas, ainsi que le détermine le deuxième alinéa de ce même article, être utilisée pour imposer des obligations supplémentaires à celles fixées dans ladite directive (point 42). En effet, selon la Cour, un éventuel manquement par le prestataire de services à l'accomplissement de certaines exigences de nature comptable ne saurait remettre en cause le droit à déduction du destinataire des services fournis en ce qui concerne la TVA acquittée pour ceux-ci, lorsque les factures relatives aux services fournis comportent toutes les informations exigées par l'article 226 de la directive 2006/112 (point 47). Par conséquent, la Cour a dit pour droit que la directive 2006/112 s'oppose à une disposition nationale selon laquelle le service est considéré comme fourni à la date où sont remplies les conditions de reconnaissance de la recette provenant de la prestation concernée (point 48 et dispositif 3).

Arrêt du 22 juin 2016, Gemeente Woerden (C-267/15, EU:C:2016:466)

Dans cette affaire, une commune, située aux Pays-Bas, qualifiée d'assujetti au sens de la directive 2006/112, avait fait construire des bâtiments et les avait vendus à un prix inférieur aux coûts de la construction à un acquéreur qui avait cédé gratuitement l'usage d'une partie des bâtiments concernés à un tiers. Les autres parties avaient été données en location à titre onéreux à différents locataires. La juridiction de renvoi avait demandé si, dans une telle situation, l'assujetti a le droit à la déduction de la totalité de la TVA facturée pour la construction des bâtiments ou seulement à la déduction partielle, en proportion des parties desdits bâtiments que l'acheteur affecte à des activités économiques, à savoir, à la mise en location à titre onéreux.

À cet égard, la Cour a noté que la directive 2006/112 ne subordonne pas le droit à déduction à une condition liée à l'utilisation des biens ou des services en cause par la personne qui reçoit de l'assujetti ces biens ou ces services, car cela impliquerait que toute opération effectuée par un assujetti avec un acquéreur ou un preneur qui n'exerce pas d'activité économique, comme les particuliers, limite le droit à déduction de l'assujetti (point 36).

En outre, selon la Cour, une condition en vertu de laquelle l'utilisation des biens ou des services en cause par l'acquéreur ou le preneur de ceux-ci déterminerait le droit à déduction du fournisseur aurait pour conséquence que le droit à déduction de l'assujetti dépendrait de l'action ultérieure de l'acquéreur ou du preneur qui aurait toujours le droit de modifier l'utilisation du bien à court ou à long terme (point 37).

La Cour a jugé que le résultat de l'opération économique est dénué de pertinence au regard du droit à déduction à condition que l'activité soit elle-même soumise à la TVA, et, par conséquent, l'assujetti en cause a droit à la déduction de la totalité de la TVA acquittée pour la construction des bâtiments et pas seulement à la déduction partielle de cette taxe, à proportion des parties desdits bâtiments que l'acquéreur affecte à des activités économiques (points 40 et 42).

[Arrêt du 14 septembre 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments \(C-132/16, EU:C:2017:683\)](#)

Cette affaire porte principalement sur la condition de l'existence d'un lien direct et immédiat²⁸.

En ce qui concerne les limitations au sens de l'article 176 de la directive 2006/112, la Cour a jugé dans cet arrêt que, quand bien même la disposition du droit bulgare en cause prévoirait une exclusion du droit à déduction existant à la date d'adhésion de la République de Bulgarie à l'Union européenne, cet article ne permet de maintenir de telles exclusions que pour autant qu'elles ne prévoient pas des exclusions générales du régime de déduction instauré par la directive 2006/112 et notamment par l'article 168 de celle-ci. Il convient de rappeler qu'en vertu de ladite disposition du droit bulgare, le droit à déduire la TVA n'existait pas si les biens ou les services étaient destinés à des livraisons ou prestations à titre gratuit ou à des activités étrangères à l'activité économique de l'assujetti (point 21).

V. Modalités d'exercice du droit à déduction

[Arrêt du 21 juin 2012, Mahagében et Dávid \(C-80/11 et C-142/11 EU:C:2012:373\)](#)

Cette affaire, déjà évoquée précédemment, contient également des aspects concernant les modalités d'exercice dudit droit²⁹.

À cet égard, la Cour a jugé notamment, dans cet arrêt, que l'administration fiscale ne peut exiger de manière générale de l'assujetti souhaitant exercer le droit à déduction de la TVA, d'une part, de vérifier que l'émetteur de la facture afférente aux biens et aux services au titre desquels l'exercice de ce droit est demandé dispose de la qualité d'assujetti, qu'il disposait des biens en cause et était en mesure de les livrer et qu'il a rempli ses obligations de déclaration et de paiement de la TVA, afin de s'assurer qu'il n'existe pas d'irrégularités ou de fraude au niveau des opérateurs en amont, ou, d'autre part, de disposer de documents à cet égard (point 61).

Selon la Cour, s'il n'est pas contraire au droit de l'Union d'exiger qu'un opérateur prenne toute mesure pouvant raisonnablement être requise de lui pour s'assurer que l'opération qu'il effectue ne le conduit pas à participer à une fraude fiscale, la faculté prévue par l'article 273, premier alinéa, de la directive 2006/112, ne peut être utilisée, selon le second alinéa dudit article, pour imposer des obligations de facturation supplémentaires à celles fixées au chapitre 3, intitulé « Facturation », du titre XI, intitulé « Obligations des assujettis et de certaines personnes non assujetties », de ladite directive, et notamment à l'article 226 de celle-ci (point 56).

En effet, il incombe, en principe, aux autorités fiscales d'effectuer les contrôles nécessaires auprès des assujettis afin de détecter des irrégularités et des fraudes à la TVA ainsi que d'infliger

²⁸ Voir, également, partie II de la présente fiche, intitulée « Naissance et étendue du droit à déduction », rubrique « 1. Lien direct et immédiat ».

²⁹ Voir, également, partie II de la présente fiche, intitulée « Naissance et étendue du droit à déduction ».

des sanctions à l'assujetti ayant commis ces irrégularités ou ces fraudes (point 62), ces autorités ne pouvant pas transférer leurs propres tâches de contrôle vers les assujettis.

Arrêt du 6 février 2014, Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50)

Cette affaire s'inscrit dans le cadre du régime d'autoliquidation³⁰. Dans cette affaire, la question s'est posée de savoir si, conformément au droit de l'Union, la société requérante au principal, bénéficiaire de services, aurait pu être privée du droit à déduction de la TVA qu'elle a indûment versée au prestataire de services sur la base d'une facture établie de manière erronée, y compris lorsque la correction de cette erreur était impossible en raison de la faillite dudit prestataire.

La Cour a, d'une part, rappelé que, en application du régime de l'autoliquidation, aucun paiement de la TVA n'a lieu entre le prestataire et le bénéficiaire de services, ce dernier étant redevable, pour les opérations effectuées, de la TVA en amont, tout en pouvant, en principe, déduire cette même taxe de telle sorte qu'aucun montant n'est dû à l'administration fiscale (point 29).

S'agissant, d'autre part, des modalités d'exercice du droit à déduction de la TVA énumérées à l'article 178 de la directive 2006/112, la Cour a jugé que seules celles figurant à cet article, sous f), sont applicables dès lors qu'il s'agit d'une procédure d'autoliquidation relevant de l'article 199, paragraphe 1, sous a), de ladite directive (point 32).

À cet égard, un assujetti, qui est redevable, en tant que destinataire de services, de la TVA afférente à ceux-ci, n'est pas obligé de détenir une facture établie selon les conditions formelles de la directive 2006/112, afin de pouvoir exercer son droit à déduction, et doit uniquement remplir les formalités établies par l'État membre concerné dans l'exercice de l'option qui lui est ouverte audit article 178, sous f) (point 33). L'étendue des formalités ainsi établies par l'État membre concerné et qui doivent être respectées par l'assujetti pour qu'il puisse exercer le droit à déduction de la TVA ne saurait dépasser ce qui est strictement nécessaire en vue de contrôler l'application correcte de la procédure d'autoliquidation et d'assurer la perception de la TVA (point 34).

Ainsi, la Cour a rappelé que dans le cadre du régime de l'autoliquidation, le principe de neutralité fiscale exige que la déduction de la TVA en amont soit accordée si les exigences de fond sont satisfaites, même si certaines exigences formelles ont été omises par les assujettis (point 35).

Néanmoins, dans l'affaire au principal, la Cour a constaté qu'au-delà du fait que la facture litigieuse ne répondait pas aux prescriptions formelles prévues par la législation nationale, une condition de fond du régime de l'autoliquidation n'a pas été respectée. En effet, la TVA acquittée par la requérante au principal auprès du prestataire de services n'étant pas due et ce versement ne respectant pas une exigence de fond du régime de l'autoliquidation, cette première ne saurait se prévaloir d'un droit à déduction de cette TVA (point 40).

³⁰ Voir, pour le cadre factuel, partie II de la présente fiche, intitulée « Naissance et étendue du droit à déduction ».

Arrêt du 15 septembre 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691)

Dans cette affaire, l'administration fiscale allemande avait refusé à la requérante au principal, une entreprise de commerce de textiles en gros, de déduire la TVA acquittée en amont par elle, pour les années où les factures détenues par cette dernière avaient été établies, au motif que ces factures, dans leur version originale, ne satisfaisaient pas aux exigences posées par la réglementation fiscale nationale. En vertu de ladite réglementation, la rectification d'une facture visant une mention obligatoire, à savoir le numéro d'identification à la TVA, ne produisait pas d'effet rétroactif, de telle sorte que le droit à déduction de cette taxe exercée au titre de la facture rectifiée portait non pas sur l'année au cours de laquelle cette facture avait initialement été établie, mais sur l'année au cours de laquelle elle a été rectifiée.

En effet, les décomptes de commission délivrés par cette entreprise à l'égard de ses agents commerciaux ainsi que les factures d'un créateur publicitaire concernant les années 2009 à 2011 ne contenaient pas le numéro fiscal ou le numéro d'identification TVA de leur destinataire, cette situation ayant été rectifiée en 2013 au cours d'un contrôle sur place réalisé par l'administration fiscale.

En dépit de ces circonstances, l'administration fiscale avait émis des avis d'imposition modificatifs pour les années 2008 à 2011, par lesquels elle avait réduit, sur la base des constatations effectuées dans le cadre de son contrôle sur place, les sommes que la requérante était autorisée à déduire au titre de la TVA, au motif que les conditions de cette déduction n'étaient pas réunies pour ces années, mais l'étaient seulement au moment de la réalisation de la rectification des factures, à savoir au cours de l'année 2013.

Par conséquent, dans cette affaire, la Cour a dû trancher la question de l'effet dans le temps de la rectification de factures erronées sur l'exercice du droit à déduction de la TVA.

À cet égard, la Cour a rappelé, premièrement, qu'il résulte de l'article 179, premier alinéa, de la directive 2006/112, que le droit à déduction de la TVA doit, en principe, être exercé au titre de la période au cours de laquelle, d'une part, ce droit a pris naissance et, d'autre part, l'assujetti est en possession d'une facture (point 35). Deuxièmement, la Cour a également rappelé que le droit à déduction de la TVA fait partie intégrante du mécanisme de la TVA et ne peut, en principe, être limité et que ce droit s'exerce immédiatement pour la totalité des taxes ayant grevé les opérations effectuées en amont. Le régime des déductions vise à soulager entièrement l'entrepreneur du poids de la TVA due ou acquittée dans le cadre de toutes ses activités économiques. Toutefois, selon la Cour, une réglementation nationale qui applique des intérêts de retard sur les montants de TVA qu'elle considère comme étant dus avant une rectification de la facture initialement établie, impose une charge fiscale résultant de la TVA à ces activités économiques auxquelles le système commun de la TVA garantit pourtant la neutralité de cette taxe (point 37).

Ensuite, la Cour a noté que 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. Or, la détention d'une facture comportant les mentions prévues à l'article 226 de la directive 2006/112 constitue une condition formelle et non pas une condition de fond du droit à déduction de la TVA (point 38).

Par conséquent, la Cour a jugé que plusieurs dispositions de la directive 2006/112, notamment celles portant sur les modalités d'exercice du droit à déduction, s'opposent à une telle réglementation nationale (point 43).

[Arrêt du 15 septembre 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos \(C-516/14, EU:C:2016:690\)](#)

Dans cette affaire, une société établie au Portugal, la requérante au principal, avait contesté le refus de l'Autoridade Tributária e Aduaneira (administration des contributions et des douanes, Portugal) d'admettre la déduction de la TVA acquittée en amont par la requérante au principal en tant que destinataire de services juridiques rendus par un cabinet d'avocats, au motif que les factures émises par ce cabinet ne satisfaisaient pas aux exigences de forme prévues par la législation nationale. La question posée par la juridiction de renvoi concernait, premièrement, certaines mentions, comme l'étendue et la nature des services rendus, et la date de la prestation des services devant obligatoirement figurer sur les factures, et, deuxièmement, le droit de l'administration fiscale de refuser le droit à déduction de la TVA au seul motif que les factures ne contenaient pas desdites mentions.

La Cour, tout d'abord, après avoir reconnu que des factures comportant la seule mention « services juridiques fournis depuis [une certaine date] jusqu'à aujourd'hui » n'étaient pas conformes, a priori, aux exigences visées au point 6 de l'article 226 de la directive 2006/112, et que des factures comportant la seule mention « services juridiques fournis jusqu'à aujourd'hui » n'étaient pas, a priori, conformes ni aux exigences visées audit point 6 ni à celles visées au point 7 dudit article, a demandé à la juridiction de renvoi de vérifier si les documents annexes produits par la requérante au principal comportent une présentation plus détaillée des services juridiques en cause au principal et peuvent être assimilés à une facture en vertu de l'article 219 de ladite directive en tant que documents qui modifient la facture initiale et y font référence de façon spécifique et non équivoque (point 35).

Ensuite, la Cour a jugé que l'administration fiscale ne saurait refuser le droit à déduction de la TVA au seul motif qu'une facture ne remplit pas les conditions requises par l'article 226, points 6 et 7, de la directive 2006/112, si elle dispose de toutes les données pour vérifier que les conditions de fond relatives à ce droit sont satisfaites (point 43). En effet, selon la Cour, l'administration fiscale ne saurait se limiter à l'examen de la facture elle-même, mais elle doit également tenir compte des informations complémentaires fournies par l'assujetti (point 44).

[Arrêt du 12 avril 2018, Biosafe - Indústria de Reciclagens \(C-8/17, EU:C:2018:249\)](#)

Enfin, dans la présente affaire, suivant un contrôle fiscal ayant eu lieu au cours de l'année 2011, l'administration fiscale portugaise avait effectué des redressements de TVA concernant des livraisons de biens intervenues entre le mois de février 2008 et le mois de mai 2010 pour lesquelles la société requérante au principal, avait appliqué à tort le taux de TVA réduit au lieu du taux normal. Cette société avait alors procédé à une régularisation de la TVA en s'acquittant du complément de TVA et en avait demandé le remboursement à son partenaire commercial, assujetti à la TVA, en adressant à ce dernier des notes de débit. Ce partenaire commercial, qui avait reçu les biens vendus par la requérante au principal, avait refusé de payer ce complément

de TVA au motif, notamment, qu'il ne pouvait pas procéder à sa déduction, le délai de quatre ans prévu par la législation nationale ayant expiré, et qu'il ne lui appartenait pas de supporter les conséquences d'une erreur dont la requérante au principal était la seule responsable.

À cet égard, la Cour a jugé qu'un assujetti peut être autorisé à procéder à la déduction de la TVA même s'il n'a pas exercé son droit au cours de la période pendant laquelle ce droit a pris naissance, à savoir, au moment où la taxe est devenue exigible, sous réserve, cependant, du respect des conditions et des modalités fixées par les réglementations nationales (point 35).

La Cour a rappelé qu'un délai de forclusion dont l'échéance a pour conséquence de sanctionner le contribuable insuffisamment diligent, qui a omis de réclamer la déduction de la TVA en amont, en lui faisant perdre le droit à déduction de la TVA, ne saurait être considéré comme incompatible avec le régime établi par la directive 2006/112 pour autant que ce délai respecte les principes d'équivalence et d'effectivité (point 37).

Selon la Cour, le partenaire commercial de la requérante au principal a été dans l'impossibilité objective d'exercer son droit à déduction avant la régularisation de la TVA effectuée par cette dernière, n'ayant pas disposé auparavant des documents rectificatifs des factures initiales ni su qu'un complément de TVA était dû (point 42).

En effet, c'est seulement à la suite de cette régularisation que les conditions matérielles et formelles ouvrant droit à déduction de la TVA ont été réunies et que le partenaire commercial pouvait donc demander à être soulagée du poids de la TVA due ou acquittée conformément à la directive 2006/112 et au principe de neutralité fiscale. Dès lors, ledit partenaire commercial n'ayant pas fait preuve d'un manque de diligence avant la réception des notes de débit, et en l'absence d'abus ou de collusion frauduleuse avec la requérante au principal, un délai qui aurait commencé à courir à compter de la date d'émission des factures initiales et aurait, pour certaines opérations, expiré avant cette régularisation ne pouvait valablement être opposé à l'exercice du droit à déduction de la TVA (point 43).

VI. Régularisation des déductions

[Arrêt du 10 octobre 2013, Pactor Vastgoed \(C-622/11, EU:C:2013:649\)](#)

Dans cette affaire, la société défenderesse au principal avait acquis un bien immobilier et opté pour la taxation de cette livraison, ainsi que l'avait fait auparavant le fournisseur dudit bien immobilier lorsqu'il l'avait acquis. Ensuite, cette société avait loué ledit bien, cette opération étant exonérée de la TVA, et par la suite l'avait vendu, cette livraison ayant été également exonérée de la TVA. Considérant que la livraison effectuée à la société défenderesse au principal ne satisfaisait pas aux conditions des dispositions nationales, et que, par conséquent, cette livraison aurait dû être exonérée de la TVA, l'autorité fiscale néerlandaise avait imposé à ladite société un redressement d'un montant correspondant à la somme due à la suite de la régularisation de la déduction de la TVA effectuée par le fournisseur à l'occasion de son acquisition du bien immobilier ultérieurement livré par lui à cette première.

Le Hoge Raad der Nederlanden (Cour suprême des Pays-Bas), saisi de ce litige, avait interrogé la Cour sur le fait de savoir si un recouvrement des sommes dues à la suite de la régularisation d'une déduction de la TVA peut être effectué auprès d'un assujetti autre que celui ayant opéré cette déduction.

À cet égard, la Cour a rappelé que le mécanisme de régularisation fait partie intégrante du régime de déduction de la TVA (point 33). En effet, les règles de la régularisation des déductions visent à accroître la précision des déductions de manière à assurer la neutralité de la TVA, de sorte que les opérations effectuées au stade antérieur continuent à donner lieu au droit à déduction dans la seule mesure où elles servent à fournir des prestations soumises à une telle taxe. L'objectif est d'établir une relation étroite et directe entre le droit à déduction de la TVA payée en amont et l'utilisation des biens ou des services concernés pour des opérations taxées en aval (point 34).

La Cour a relevé qu'un recouvrement des sommes dues à la suite de la régularisation d'une déduction de la TVA ne peut pas être effectué auprès d'un assujetti autre que celui ayant opéré cette déduction (point 47 et dispositif). Une interprétation contraire serait, selon la Cour, incompatible avec les objectifs poursuivis en matière de régularisation des déductions. Dans ce contexte, la faculté de prévoir qu'une personne, autre que l'assujetti, soit solidairement tenue d'acquitter la taxe ne saurait être interprétée comme permettant d'imposer une obligation fiscale autonome à la charge de cette personne (point 39). Par ailleurs, en cas de livraisons successives d'un bien immobilier, la circonstance que l'un des assujettis concernés ne soit pas, à l'occasion de la livraison à laquelle il a pris part, conformément aux modalités d'exercice du droit d'option pour la taxation, ne saurait avoir pour conséquence d'obliger cet assujetti à s'acquitter de la créance fiscale due à la suite de la régularisation d'une déduction de la TVA opérée par un autre assujetti en relation avec l'une des livraisons à laquelle ce premier assujetti est étranger (point 40).

[Arrêt du 6 février 2014, Fatorie \(C-424/12, EU:C:2014:50\)](#)³¹

Dans la présente affaire, la juridiction de renvoi a demandé à la Cour, notamment, si le principe de sécurité juridique s'oppose à une pratique administrative des autorités fiscales nationales consistant à révoquer une décision par laquelle elles ont reconnu à l'assujetti un droit à déduction de la TVA en lui réclamant, à la suite d'un nouveau contrôle, ladite TVA et des majorations de retard.

La Cour a dit pour droit que le principe de sécurité juridique ne s'oppose pas à une pratique administrative des autorités fiscales roumaines consistant à révoquer, dans un délai de forclusion, une telle décision.

Certes, le principe de sécurité juridique 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 (point 46). Toutefois, une réglementation nationale qui permet, à titre exceptionnel, dans un délai de prescription, d'effectuer un nouveau contrôle portant sur une

³¹ Voir, concernant le cadre factuel, partie V de la présente fiche, intitulée « Modalités d'exercice du droit à déduction ».

période déterminée si apparaissent des données supplémentaires inconnues des inspecteurs fiscaux à la date des vérifications ou des erreurs de calcul ayant une influence sur les résultats de celles-ci, respecte le principe de sécurité juridique (points 47 et 48).

Concernant les majorations de retard, la Cour a jugé qu'en l'absence d'harmonisation de la législation de l'Union dans le domaine des sanctions applicables en cas d'inobservation des conditions prévues par un régime institué par cette législation, les États membres demeurent compétents pour choisir les sanctions qui leur semblent appropriées. Ils sont toutefois tenus d'exercer leur compétence dans le respect du droit de l'Union et de ses principes généraux, et, par conséquent, dans le respect du principe de proportionnalité (points 50, 51 et dispositif 2).

Arrêt du 9 juin 2016, Wolfgang und D'. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft (C-332/14, EU:C:2016:417)³²

Dans cet arrêt, la juridiction de renvoi avait en substance demandé, quant à une régularisation des déductions de la TVA, si la directive 77/388 doit être interprétée en ce sens qu'elle s'oppose à ce qu'il soit procédé à une telle régularisation des déductions opérées au titre des biens ou des services relevant de l'article 17, paragraphe 5, de ladite directive, à la suite de la modification, intervenue au cours de la période de régularisation considérée, de la clé de répartition de la TVA utilisée pour le calcul de ces déductions. Elle avait également demandé si les principes de sécurité juridique et de protection de la confiance légitime s'opposent à une législation nationale qui ne prescrit pas expressément une régularisation, au sens de l'article 20 de la directive 77/388, de la taxe payée en amont, à la suite de la modification de la clé de répartition de la TVA utilisée pour le calcul de certaines déductions, ni ne prévoit de régime transitoire.

La Cour a jugé que la directive 77/388 exige qu'il soit procédé à une régularisation des déductions de la TVA opérées au titre des biens ou des services relevant de l'article 17, paragraphe 5, de ladite directive, à la suite de l'adoption, intervenue au cours de la période de régularisation considérée, d'une clé de répartition de cette taxe utilisée pour le calcul de ces déductions dérogeant à la méthode de détermination du droit à déduction prévue par la même directive (point 47 et dispositif 2). En effet, les déductions initialement opérées doivent être régularisées lorsque des modifications des éléments pris en considération pour la détermination du montant de ces déductions sont intervenues postérieurement à la déclaration ayant donné lieu à la déduction (point 38). Or, la clé de répartition et, partant, la méthode de calcul du montant de la déduction appliquée constituent des éléments pris en considération pour la détermination du montant des déductions (point 42).

La Cour a également relevé que les principes de sécurité juridique et de protection de la confiance légitime doivent être interprétés en ce sens qu'ils ne s'opposent pas à une législation nationale qui ne prescrit pas expressément une régularisation de la taxe payée en amont à la suite de la modification de la clé de répartition de la TVA utilisée pour le calcul de certaines déductions, ni ne prévoit de régime transitoire alors même que la répartition de la taxe payée en amont opérée par l'assujetti suivant la clé de répartition applicable avant cette modification

³² Voir, concernant le cadre factuel, partie III de la présente fiche, intitulée « Prorata de déduction ».

avait été reconnue d'une manière générale comme raisonnable par la juridiction suprême (point 65 et dispositif 3).

Selon la Cour, il s'ensuit que les principes de sécurité juridique et de protection de la confiance légitime ne sauraient être interprétés en ce sens que, pour qu'une régularisation du droit à déduction puisse être imposée en cas de modification de la méthode de calcul de ce droit, le caractère obligatoire de cette régularisation doit avoir été expressément rappelé par la législation nationale en vertu de laquelle il a été procédé à cette modification (point 54). Cela étant, dans des situations particulières où lesdits principes l'exigent, l'introduction d'un tel régime adapté aux circonstances peut s'imposer (point 57). Ainsi, un législateur national est susceptible de violer lesdits principes lorsqu'il adopte, de manière soudaine et imprévisible, une loi nouvelle qui supprime un droit dont bénéficiaient jusqu'alors les assujettis, sans laisser à ces derniers le temps nécessaire pour s'adapter, et ce alors que le but à atteindre ne l'exigeait pas (point 58). Cela s'impose en particulier quand les assujettis doivent disposer d'un temps d'adaptation lorsque la suppression du droit dont ils bénéficiaient jusqu'alors les oblige à procéder à des ajustements économiques conséquents (point 59).

Toutefois, la Cour a soutenu qu'une modification de la méthode de calcul a pour effet non pas de supprimer le droit à déduction dont disposent les assujettis, mais d'en aménager l'ampleur (point 61). D'autre part, la Cour a constaté qu'une telle modification n'implique pas, en principe, en elle-même, que les assujettis procèdent à des ajustements économiques conséquents et, partant, un temps d'adaptation n'apparaît pas strictement nécessaire (point 62).

VII. Remboursements

Le droit, pour un assujetti établi dans un État membre, d'obtenir un remboursement de la TVA acquittée dans un autre État membre, tel que régi par la directive 2008/9/CE³³, est le pendant du droit, instauré en sa faveur par la directive 2006/112, de déduire la TVA payée en amont dans son propre État membre. Selon la jurisprudence constante de la Cour, le droit des assujettis de déduire de la TVA dont ils sont redevables, la TVA due ou acquittée pour les biens acquis et les services reçus par eux en amont, constitue un principe fondamental du système commun de la TVA mis en place par la législation de l'Union.

[Arrêt du 21 juin 2012, Elsacom \(C-294/11, EU:C:2012:382\)](#)

Dans cette affaire, l'administration fiscale nationale avait refusé le remboursement de la TVA payée par la partie défenderesse dans l'affaire au cours de l'année 1999. La demande de remboursement avait été présentée le 27 juillet 2000. L'administration fiscale avait motivé son refus par la tardiveté de la demande qui aurait dû être présentée au plus tard le 30 juin 2000.

³³ Directive 2008/9/CE du Conseil, du 12 février 2008, définissant les modalités du remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée, prévu par la directive 2006/112/CE, en faveur des assujettis qui ne sont pas établis dans l'État membre du remboursement, mais dans un autre État membre (JO 2008, L 44, p. 23).

La juridiction de renvoi avait demandé à la Cour si le délai, prévu par la directive 79/1072 pour la présentation des demandes de remboursement de la TVA de la part d'assujettis non établis à l'intérieur du pays, constitue un délai de forclusion.

La Cour a constaté que le délai prévu par l'article 7, paragraphe 1, premier alinéa, dernière phrase, de la directive 79/1072 n'est pas à comprendre comme étant un délai d'ordre, c'est-à-dire d'un délai qui n'est pas prévu sous peine de forclusion. En effet, eu égard tant au libellé de ladite disposition en question qu'à l'objectif de la directive 79/1072, à savoir de « mettre fin aux divergences entre les dispositions actuellement en vigueur dans les États membres [...] qui sont parfois à l'origine de détournements de trafic et de distorsions de concurrence », la Cour a dit pour droit que le délai de six mois prévu par la directive, pour la présentation d'une demande de remboursement de la TVA doit être considéré comme un délai prévu sous peine de forclusion (points 24, 28, 34 et dispositif).

[Arrêt du 25 octobre 2012, Daimler et Widex \(C-318/11 et C-319/11, EU:C:2012:666\)](#)

Les demandes de décision préjudicielle ont été présentées dans le cadre de deux litiges opposant une entreprise établie en Allemagne et une entreprise établie au Danemark au Skatteverket (administration fiscale suédoise), au sujet de la légalité de décisions de celui-ci rejetant leurs demandes de remboursement de la TVA acquittée en Suède à l'occasion d'acquisitions de biens ou de services. L'administration fiscale avait décidé de ne pas accorder le remboursement sollicité au motif que lesdites entreprises disposeraient d'un établissement stable en Suède. La première entreprise, dont le siège de l'activité économique était situé en Allemagne, testait des voitures en conditions hivernales dans des installations d'essais situées en Suède, où elle disposait d'une filiale à 100 % qui lui fournissait des locaux, des pistes d'essais et des services accessoires aux tests. Ladite entreprise avait effectué des acquisitions dans le cadre des tests de voitures. La deuxième entreprise, dont le siège de l'activité économique était situé au Danemark, disposait d'un département de recherche situé en Suède. Elle avait également effectué des acquisitions de biens et de services pour les besoins des travaux de recherche réalisés dans ce département. Aucune de ces deux entreprises n'avait réalisé des opérations imposables en aval en Suède par le biais de leurs services d'essais techniques et de recherche.

Dans ce contexte, la juridiction de renvoi avait demandé à la Cour, notamment, si un assujetti à la TVA établi dans un État membre et ne réalisant dans un autre État membre que des essais techniques ou des travaux de recherche, à l'exclusion d'opérations imposables, peut être considéré comme disposant, dans cet autre État membre, d'un « établissement stable à partir duquel les opérations sont effectuées » au sens de la directive 2008/9.

La Cour a énoncé tout d'abord que la notion d'« établissement stable à partir duquel les opérations sont effectuées » comporte deux conditions cumulatives, tirées, d'une part, de l'existence d'un « établissement stable » et, d'autre part, de la réalisation, à partir de celui-ci, d'« opérations » (point 32). Aux fins de l'exclusion d'un droit à remboursement, doit être constatée la réalisation effective d'opérations imposables par l'établissement stable dans l'État de présentation de la demande de remboursement, et non pas une simple aptitude dudit établissement à la réalisation de telles opérations (point 37).

Ensuite, la Cour a constaté que, dans les litiges au principal, il n'est pas contesté que les entreprises concernées ne réalisaient pas d'opérations imposables en aval dans l'État membre des demandes de remboursement par le biais de leurs services d'essais techniques et de recherche (point 38). Dans de telles circonstances, un droit à remboursement de la TVA doit être reconnu, sans qu'il y ait lieu d'examiner, par ailleurs, si les entreprises en cause disposent d'un « établissement stable », dès lors que les deux conditions composant le critère d'« établissement stable à partir duquel les opérations sont effectuées » sont cumulatives (point 39). Cette interprétation n'est pas remise en cause par la circonstance que l'assujetti dispose, dans l'État membre de sa demande de remboursement, d'une filiale à 100 % presque exclusivement destinée à lui fournir divers services en rapport avec les essais techniques réalisés (point 51 et dispositif). En effet, une telle filiale à 100 % est une personne morale assujettie de façon autonome (point 48).

[Arrêt du 21 mars 2018, Volkswagen \(C-533/16, EU:C:2018:204\)](#)

Dans cette affaire, au cours des années 2004 et 2010, une société établie en Allemagne et deux sociétés établies en Slovaquie (ci-après les « sociétés Hella ») avaient livré à Volkswagen AG, société établie en Allemagne, des moules destinés à la fabrication de phares pour les véhicules automobiles. À cette occasion, les sociétés Hella avaient établi des factures hors TVA, ayant considéré qu'il s'agissait de « compensations financières », exemptées de la TVA. Au cours de l'année 2010, les sociétés Hella avaient constaté que leur manière de procéder n'était pas conforme au droit slovaque. Elles avaient alors établi des factures mentionnant la TVA due par Volkswagen pour les livraisons de biens en cause, introduit des déclarations fiscales complémentaires pour l'ensemble des années 2004 à 2010 et versé la TVA au budget de l'État. Le 1^{er} juillet 2011, Volkswagen avait adressé à l'administration fiscale slovaque une demande de remboursement de la TVA appliquée à ces livraisons.

L'administration fiscale a partiellement fait droit à cette demande, en ordonnant le remboursement de la TVA correspondant aux livraisons de biens effectuées au cours des années 2007 à 2010. En revanche, elle a rejeté celle-ci en ce qu'elle se rapportait à la période allant de l'année 2004 à l'année 2006, en raison de l'expiration du délai de forclusion de cinq ans prévu par le droit slovaque. Elle a estimé, à cet égard, que le droit au remboursement de la TVA était né à la date de livraison des biens. La juridiction de renvoi a interrogé la Cour, afin de savoir si le droit de l'Union doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à la réglementation nationale d'un État membre en vertu de laquelle, dans des circonstances dans lesquelles la TVA a été facturée à l'assujetti et payée par celui-ci plusieurs années après la livraison des biens en cause, le bénéfice du droit au remboursement de la TVA est refusé, au motif que le délai de forclusion prévu par ladite réglementation pour l'exercice de ce droit aurait commencé à courir à compter de la date de la livraison et aurait expiré avant l'introduction de la demande de remboursement.

La Cour a d'abord rappelé que le droit à déduction de la TVA est subordonné au respect d'exigences ou de conditions tant matérielles que formelles (point 40). Bien que le droit à déduction de la TVA prenne naissance à la date à laquelle la taxe devient exigible, l'exercice dudit droit n'est en principe possible qu'à partir du moment où l'assujetti est en possession d'une facture (point 43). Un assujetti peut être autorisé à procéder à la déduction de la TVA même s'il n'a pas exercé son droit au cours de la période pendant laquelle ce droit a pris

naissance, sous réserve du respect des conditions et des modalités fixées par les réglementations nationales (point 45).

La Cour a constaté que, dans les circonstances en l'espèce, Volkswagen AG avait été dans l'impossibilité objective d'exercer son droit à remboursement avant la régularisation de la TVA faite par les sociétés Hella, n'ayant pas disposé auparavant des factures ni su que la TVA était due (point 49). En effet, c'était seulement à la suite de cette régularisation que les conditions matérielles et formelles ouvrant droit à déduction de la TVA avaient été réunies et que Volkswagen AG pouvait demander à être soulagée du poids de la TVA. Dès lors, Volkswagen AG n'ayant pas fait preuve d'un manque de diligence, et en l'absence d'abus ou de collusion frauduleuse avec les sociétés Hella, un délai de forclusion qui aurait commencé à courir à compter de la date de la livraison des biens et aurait, pour certaines périodes, expiré avant cette régularisation, ne pouvait valablement être opposé au droit au remboursement de la TVA (point 50).

Toutefois, la possibilité d'exercer le droit à déduction de la TVA sans limitation dans le temps irait selon la Cour à l'encontre du principe de sécurité juridique (point 46). Le délai doit s'appliquer de la même manière aux droits analogues en matière fiscale fondés sur le droit interne et à ceux fondés sur le droit de l'Union, et il ne peut pas rendre en pratique impossible ou excessivement difficile l'exercice du droit à déduction de la TVA (point 47). De plus, 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, mais ces mesures ne doivent pas aller au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre lesdits objectifs, et elles ne peuvent pas être utilisées de manière telle qu'elles remettraient systématiquement en cause la neutralité de la TVA (point 48).