

Affaire C-207/23

Demande de décision préjudicielle

Date de dépôt :

29 mars 2023

Juridiction de renvoi :

Bundesfinanzhof (Allemagne)

Date de la décision de renvoi :

22 novembre 2022

Défendeur, demandeur à la Revision et défendeur à la Revision :

Finanzamt X

Requérante, défenderesse à la Revision et demanderesse à la Revision :

Y KG

[OMISSIS] **BUNDESFINANZHOF**

(Cour fédérale des finances, Allemagne)

ORDONNANCE

Dans le litige opposant

Finanzamt (bureau des impôts) X

Défendeur, demandeur à la Revision et défendeur à la Revision

contre

Y KG

Requérante, défenderesse à la Revision et demanderesse à la Revision

[OMISSIS]

ayant pour objet la taxe sur le chiffre d'affaires pour 2008,

à la suite de l'audience de plaidoiries du 9 novembre 2022,

la XI^{ème} chambre a

décidé à l'audience du 22 novembre 2022 :

Dispositif

I. La Cour de justice de l'Union européenne est saisie des questions préjudicielles suivantes en interprétation des articles 16 et 74 de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (directive TVA) :

1. Lorsqu'un assujetti cède gratuitement de la chaleur de son entreprise à un autre assujetti pour les besoins de l'activité économique de ce dernier (en l'espèce la chaleur provenant de la centrale de cogénération d'un fournisseur d'électricité donnée à une entreprise agricole pour chauffer des champs d'asperges) s'agit-il du « prélèvement, par un assujetti, d'un bien de son entreprise... qu'il transmet à titre gratuit » au sens de l'article 16 de la directive TVA ?

Le fait que le bénéficiaire assujetti utilise la chaleur à des fins lui ouvrant un droit à déduction a-t-il une incidence à cet égard ?

2. Les éléments constitutifs du prélèvement (article 16 de la directive TVA) limitent-ils le prix de revient visé à l'article 74 de la directive TVA, de telle manière que seuls les coûts grevés d'une TVA en amont entreront dans son calcul ?

3. Le prix de revient comprend-il uniquement les coûts directs de fabrication ou de production ou également les coûts indirectement imputables, telles notamment les dépenses de financement ?

II. [sursis à statuer].

Motifs

I.

- 1 La requérante, demanderesse à la Revision et défenderesse à la Revision (ci-après la « requérante ») exploite une installation produisant du biogaz à partir de la biomasse. Le biogaz produit a été utilisé en 2008 (année litigieuse) aux fins de la production décentralisée d'électricité et de chaleur, dans une centrale de cogénération annexe où il alimentait un moteur à combustion faisant tourner un générateur.
- 2 L'électricité ainsi produite a été principalement injectée dans le réseau électrique général et rétribuée par l'exploitant du réseau électrique.

- 3 La chaleur également générée lors de cette opération a servi en partie au processus de production. Au cours de l'année litigieuse, la requérante a cédé « gratuitement », par contrat du 29 novembre 2007, la majeure partie de la chaleur à l'entrepreneur A aux fins de séchage de bois dans des conteneurs et, par contrat du 29 juillet 2008, à B GbR (société civile de droit allemand B, ci-après « B »), qui a chauffé ses champs d'asperges avec la chaleur. Les deux contrats précisent que le montant de la rétribution est convenu individuellement en fonction de la situation économique de l'utilisateur de la chaleur sans être fixé dans les contrats.
- 4 Au cours de l'année litigieuse, en plus de la rétribution dite minimale d'injection reçue au titre de l'article 8, paragraphe 1, de l'Erneuerbare-Energien-Gesetz dans la version du 7 novembre 2006 (BGBl I 2006, 2550) (loi sur les énergies renouvelables ; ci-après l'« EEG »), d'un montant de 1 054 337,85 euros, la requérante a reçu de l'exploitant du réseau électrique pour la livraison de 6 714 247 kilowattheures d'électricité, une bonification versée au titre de l'article 8, paragraphe 3, de l'EEG (la prime dite de cogénération) car l'électricité qu'elle produisait était de l'électricité visée à l'article 3, paragraphe 4, de la Gesetz für die Erhaltung, die Modernisierung und den Ausbau der Kraft-Wärme-Kopplung (Kraft-Wärme-Kopplungsgesetz) dans la version du 19 mars 2002 (BGBl I 2002, 1092) (loi sur le maintien, la modernisation et l'extension de la cogénération d'électricité et de chaleur ; ci-après la « KWKG »). Cette prime de cogénération d'un montant de 85 070,66 euros a également été incluse par le défendeur, demandeur à la Revision et défendeur à la Revision (bureau des impôts), dans la base d'imposition des opérations imposables, conformément à la déclaration de TVA de la requérante.
- 5 Étant donné que la requérante ne facturait pas la chaleur aux utilisateurs, le contrôleur a considéré, à la faveur d'un contrôle fait sur place chez la requérante, que la chaleur était prélevée gratuitement au sens de l'article 3, paragraphe 1b, première phrase, point 3, de l'Umsatzsteuergesetz (loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires ; ci-après l'« UStG ») au profit de A et B. En l'absence de prix d'achat de la chaleur, il a calculé la base d'imposition de ce prélèvement en se fondant sur le prix de revient, conformément à l'article 10, paragraphe 4, première phrase, point 1, de l'UStG. D'après le calcul du contrôleur, sur le coût total de 1 104 453,35 euros inscrit dans le compte d'exploitation, 384 791,55 euros (= 34,84 %) étaient imputables à la chaleur fournie, de sorte que, sur cette base d'imposition, il a fixé la TVA à un montant de 73 110,29 euros.
- 6 Dans l'avis d'imposition à la TVA qu'il a établi pour 2008, le 17 novembre 2011, le bureau d'imposition a suivi les conclusions du contrôle. Par décision sur réclamation, du 1^{er} août 2012, le bureau d'imposition a rejeté comme non-fondée la réclamation introduite contre cette décision.
- 7 Dans son recours original, la requérante a soutenu, notamment, que la prime de cogénération est une rémunération versée par un tiers. Le Finanzgericht (tribunal des finances) a fait droit au recours de la requérante en première instance. Saisi d'un pourvoi en Revision par le bureau des impôts, le

Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances) a annulé le jugement du Finanzgericht (tribunal des finances) dans son arrêt du 31 mai 2017 – XI R 2/14 [omissis] et a renvoyé l'affaire à ce dernier. Selon le Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances), la prime dite de cogénération que l'exploitant du réseau électrique a versée à la requérante n'est pas une rémunération pour les livraisons « gratuites » de chaleur faites par la requérante. La rétribution versée par le gestionnaire du réseau électrique constitue plutôt une rémunération pour l'électricité que la requérante lui a fournie. Il a estimé que l'affaire n'était pas en état d'être jugée, faute de pouvoir décider du montant auquel les avantages que la requérante a accordés à titre gratuit devraient être imposés. Selon lui, conformément aux principes des arrêts du Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances) du 12 décembre 2012 – XI R 3/10 [omissis] et du 16 novembre 2016 – V R 1/15 [omissis], l'article 10, paragraphe 4, première phrase, point 1, de l'UStG, le détermine. Il a estimé appartenir au Finanzgericht (tribunal des finances) de recueillir les constats nécessaires à cet égard.

- 8 Après renvoi devant le Finanzgericht (tribunal des finances), la requérante a notamment contesté la base d'imposition des livraisons de chaleur retenue dans le calcul du bureau d'imposition qui, conformément à l'article 10, paragraphe 4, première phrase, point 1, de l'UStG, a déterminé cet avantage accordé en se fondant sur le prix de revient. Le Finanzgericht (tribunal des finances) a partiellement fait droit au recours après renvoi. Il a réduit la taxe sur le chiffre d'affaires fixée. Conformément à l'article 10, paragraphe 4, première phrase, point 1, de l'UStG, il a estimé que la taxe sur le chiffre d'affaires afférente aux avantages accordés à titre gratuit se calcule en se fondant sur le prix de revient, qui est déterminé selon la méthode dite de la « valeur de marché ». Il convient selon lui de se fonder sur les valeurs de marché de l'électricité et de la chaleur sur le site concret de la requérante.
- 9 Dans leur pourvoi en Revision, la requérante et le bureau d'imposition dénoncent la violation de la loi.

II.

10 [OMISSIS] [sursis à statuer, renvoi préjudiciel].

11 1. Le cadre juridique

12 a) Le droit de l'Union

13 **L'article 16 de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (directive TVA) dispose :**

Est assimilé à une livraison de biens effectuée à titre onéreux le prélèvement, par un assujetti, d'un bien de son entreprise qu'il destine à ses besoins privés ou ceux de son personnel, qu'il transmet à titre gratuit ou, plus généralement, qu'il affecte

à des fins étrangères à son entreprise, lorsque ce bien ou les éléments le composant ont ouvert droit à une déduction complète ou partielle de la TVA.

Toutefois, ne sont pas assimilés à une livraison de biens effectuée à titre onéreux les prélèvements effectués pour les besoins de l'entreprise pour donner des cadeaux de faible valeur et des échantillons.

14 L'article 74 de la directive TVA dispose :

Pour les opérations de prélèvement ou d'affectation par un assujetti d'un bien de son entreprise ou de détention de biens par un assujetti ou par ses ayants droits en cas de cessation de son activité économique imposable, visées aux articles 16 et 18, la base d'imposition est constituée par le prix d'achat des biens ou de biens similaires ou, à défaut de prix d'achat, par le prix de revient, déterminés au moment où s'effectuent ces opérations.

15 L'art. 289 de la directive TVA énonce :

Les assujettis qui bénéficient de la franchise de taxe n'ont pas le droit de déduire la TVA conformément aux articles 167 à 171 et aux articles 173 à 177 ni de la faire apparaître sur leurs factures.

16 L'article 302 de la directive TVA dispose :

Lorsqu'un agriculteur forfaitaire bénéficie d'une compensation forfaitaire, il n'a pas de droit à déduction pour des activités soumises au présent régime forfaitaire.

17 b) Législation nationale

18 L'article 3, paragraphe 1b, de l'UStG dispose :

Sont assimilés à une livraison effectuée à titre onéreux :

1. le prélèvement par un entrepreneur d'un bien de son entreprise à des fins étrangères à son entreprise ;
2. la transmission à titre gratuit d'un bien par un entrepreneur à son personnel pour ses besoins privés, sauf s'il s'agit de petits cadeaux ;
3. toute autre transmission à titre gratuit d'un bien à l'exception des cadeaux de faible valeur et des échantillons pour les besoins de l'entreprise. Cette assimilation est subordonnée à la condition que le bien ou les éléments le composant aient ouvert droit à une déduction complète ou partielle de la TVA versée en amont.

19 L'article 10, paragraphe 4, de l'UStG dispose :

La base d'imposition est constituée

1. lors du transfert d'un bien au sens de l'article 1bis, paragraphe 2 et de l'article 3, paragraphe 1bis, ainsi que lors de livraisons au sens de l'article 3, paragraphe 1bis, d'après le prix d'acquisition plus frais accessoires de l'objet ou d'un objet de même type, voire en l'absence de prix d'acquisition d'après les prix de revient au moment de l'opération ;

...

20 **L'article 8 EEG**

(1) Pour l'électricité produite dans des installations d'une puissance inférieure ou égale à 20 mégawatts et utilisant exclusivement de la biomasse au sens du règlement juridique adopté en vertu du paragraphe 7, la rétribution s'élève à...

(3) Les rétributions minimales visées au paragraphe 1, première phrase, sont majorées de 2,0 centimes d'euro par kilowattheure dans la mesure où il s'agit d'électricité au sens de l'article 3, paragraphe 4, de la KWKG et qu'un justificatif correspondant... est présenté au gestionnaire du réseau. Au lieu du justificatif visé à la première phrase, il est possible de présenter, pour les installations de cogénération fabriquées en série d'une puissance inférieure ou égale à 2 mégawatts, des documents appropriés du fabricant indiquant la puissance thermique et électrique ainsi que le coefficient électrique.

21 **L'article 3, paragraphe 4, de la KWKG**

(4) L'électricité issue de la cogénération est le produit arithmétique de la chaleur utile et du coefficient électrique de l'installation de cogénération. Pour les installations qui ne disposent pas de dispositifs d'évacuation de la chaleur résiduelle, la totalité de la production nette d'électricité est de l'électricité issue de la cogénération.

22 **2. Sur la première question préjudicielle**

23 **a) Objet de la question préjudicielle par rapport à d'autres cas de figure**

24 La première question préjudicielle porte sur l'interprétation de l'article 16 de la directive TVA. Cette disposition correspond à l'ancienne disposition de l'article 5, paragraphe 6, de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée : base d'imposition uniforme (ci-après la « directive 77/388/CEE »), de sorte que la chambre de céans considère que la jurisprudence que la Cour de justice a consacrée à l'article 5, paragraphe 6, de la directive 77/388/CEE doit également être prise en compte aux fins de l'interprétation de l'article 16 de la directive TVA.

25 L'article 16, premier alinéa, de la directive TVA assimile dans quatre cas de figure le prélèvement d'un bien de son entreprise par un assujetti à une livraison à

titre onéreux. Ces cas peuvent être regroupés sous la notion générique de prélèvement. Il s'agit du « prélèvement destiné à ses besoins privés [cas de figure 1] ou [du prélèvement] destiné aux besoins de son personnel [cas de figure 2] ou [du prélèvement] transmis à titre gratuit [cas de figure 3] ou plus généralement [du prélèvement] affecté à des fins étrangères à son entreprise [cas de figure 4] ».

- 26 En l'espèce, la requérante a construit une installation ouvrant un droit à déduction et produisant de l'électricité dont les livraisons sont soumises à la TVA dès lors qu'elles sont faites à titre onéreux par la requérante en tant qu'assujettie. Elle avait droit à la déduction complète de la TVA en amont afférente aux frais de construction et d'exploitation ne serait-ce que pour les avoir intégralement affectés à son entreprise. [OMISSIS].
- 27 En revanche, on peut s'interroger sur les effets juridiques à l'égard du surcroît de chaleur que produit l'installation. Cette chaleur peut être utilisée de différentes manières. Ainsi, l'assujetti dont les livraisons d'électricité à titre onéreux sont soumises à la TVA et qui a intégralement déduit la TVA en amont afférente à l'installation peut laisser la chaleur s'échapper sans l'utiliser (cas de figure A), l'utiliser en tant que personne physique (entrepreneur individuel) pour chauffer son logement (cas de figure B), la céder gratuitement à son personnel à des fins d'habitation privée pour ses besoins (cas de figure C), l'utiliser en tant qu'organisme de droit public aux fins d'activités propres accomplies en tant qu'autorité publique, telles que le chauffage de bureaux du personnel et donc pour les activités visées à l'art. 13, paragraphe 1, premier alinéa, de la directive TVA (cas de figure D), la céder gratuitement à des habitants de son voisinage pour leur habitation privée (cas de figure E) ou la céder gratuitement à un autre assujetti pour les besoins de son activité économique, étant entendu qu'il pourrait convenir de distinguer selon que le destinataire utilise l'objet cédé dans le cadre de son activité économique à des fins ouvrant un droit à déduction en vertu de l'article 168 de la directive TVA ou de l'article 169 de la directive TVA (cas de figure F).
- 28 L'analyse fiscale de la plupart de ces cas de figure ne pose pas de problème. Ainsi, dans le cas de figure A, il n'y a pas d'opération de prélèvement, de sorte que l'article 16, première phrase, de la directive TVA n'a d'emblée pas vocation à s'appliquer pour cette raison. En revanche, dans les cas de figure B et C, les conditions de l'article 16, première phrase, premier et deuxième cas de figure, de la directive TVA sont réunies, ce qui n'entraîne pas de restriction à la déduction de la TVA versée en amont, en tout cas pour les opérations qui ont été intégralement affectées à l'entreprise. Dans le cas de figure D, l'arrêt du 12 février 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2009:88) incite à rejeter l'idée d'un prélèvement affecté à des fins étrangères à l'entreprise au sens de l'article 16, première phrase, quatrième cas de figure, de la directive TVA, ce qui pourrait alors conduire à limiter la déduction de la TVA afférente aux frais de construction et d'exploitation de l'installation. Pour le cas de figure E, le Bundesfinanzhof (Cour fédérale des

finances) considère que les éléments constitutifs de la transmission à titre gratuit visée à l'article 16, première phrase, troisième cas de figure, de la directive TVA sont réunis, avec déduction intégrale de la TVA versée en amont, car, sinon, il y aurait une consommation finale non taxée (arrêt du 25 novembre 2021 – V R 45/20, BFHE 275, 392, point 18).

- 29 En revanche, dans le cas de figure F, qui correspond au litige à trancher en l'espèce, l'analyse suscite des doutes. La question est de savoir s'il faut là aussi admettre l'existence d'un prélèvement « transmis à titre gratuit » au sens de l'article 16, première phrase, troisième cas de figure, de la directive TVA.
- 30 **b) Jurisprudence que la Cour de justice a consacrée à l'article 16 de la directive TVA**
- 31 La Cour de justice s'est déjà prononcée à plusieurs reprises sur certains éléments constitutifs de l'article 16 de la directive TVA (article 5, paragraphe 6, de la directive 77/388/CEE).
- 32 Ainsi, il y a prélèvement lorsqu'une société pétrolière transmet des biens à un acheteur d'essence en échange de bons qu'il a obtenus, en fonction de la quantité achetée, en payant le prix plein au détail à la pompe conformément à un système de promotion (arrêt du 27 avril 1999, Kuwait Petroleum, C-48/97, EU:C:1999:203, deuxième réponse concernant l'article 5, paragraphe 6, de la directive 77/388/CEE). Ce cas de figure se rapporte au prélèvement sous la forme de transmission à titre gratuit au sens de l'article 16, première phrase, troisième cas de figure, de la directive TVA, comme cela ressort du point 24 de l'arrêt. Au point 22 de cet arrêt, la Cour de justice a notamment justifié le prélèvement par le fait qu'il peut également y avoir prélèvement en cas de transmission pour les besoins de l'entreprise.
- 33 En ce qui concerne les échantillons visés à l'article 16, deuxième phrase, de la directive TVA et, à cet égard, au regard de l'article 16, première phrase, premier et deuxième cas de figure, la Cour de justice a décidé que l'assujetti qui prélève un bien pour ses besoins privés ou ceux de son personnel et le consommateur final qui acquiert un bien de même nature sont traités de la même manière et que la taxation du prélèvement a pour but d'éviter une consommation finale non taxée (arrêt du 30 septembre 2010, EMI Group, C-581/08, EU:C:2010:559, points 17 et suivants concernant l'article 5, paragraphe 6, de la directive 77/388/CEE).
- 34 Enfin, la Cour de justice a récusé l'existence d'un prélèvement lorsque l'assujetti, dans le cadre de son activité économique, réalise gratuitement, au profit d'une commune, des travaux d'aménagement d'une route communale utilisée par le public et par lui-même (arrêt du 16 septembre 2020, Mitteldeutsche Hartstein-Industrie, C-528/19, EU:C:2020:712, troisième réponse concernant l'article 5, paragraphe 6, de la directive 77/388/CEE). En se référant à ses arrêts du 27 avril 1999, Kuwait Petroleum, C-48/97, EU:C:1999:203, point 22 ; et du

30 septembre 2010, EMI Group, C-581/08, EU:C:2010:559, point 18, la Cour de justice récuse une affectation à des fins étrangères à l'entreprise (au sens de l'article 16, première phrase, quatrième cas de figure, de la directive TVA), étant donné que les travaux ont été réalisés pour les besoins de l'assujetti, ce qui n'exclut toutefois pas un prélèvement à un autre titre (point 64). En outre, l'utilisation de la route aménagée pour la circulation publique n'empêcherait certes pas un prélèvement. Or, les travaux d'aménagement de cette route ont été réalisés pour répondre aux besoins de l'assujetti qui voulait voir la route supporter le trafic de poids lourds (point 65). Il n'y a pas de consommation finale non taxée (point 66), la Cour de justice vise à cet égard l'« utilisation finale effective », qui montre que l'utilisation par l'assujetti prime l'utilisation « non pertinente » par le transport public (point 67 et point 37).

35 **c) Réponse possible à la première question préjudicielle**

36 **aa) Admission de l'existence du prélèvement dans une interprétation littérale**

37 Aux termes de l'énoncé de l'article 16, première phrase, troisième cas de figure, de la directive TVA, on doit admettre en l'espèce l'existence d'une transmission à titre gratuit. En ce qui concerne la chaleur, la requérante a prélevé de son entreprise un bien corporel au sens de l'article 15, paragraphe 1, de la directive TVA, qu'elle a fabriqué dans le cadre de son entreprise. Étant donné que, au regard des livraisons d'électricité à titre onéreux soumises à la TVA, elle avait droit à la déduction de la TVA versée en amont pour l'installation qui a produit la chaleur, la requérante a également produit la chaleur avec un droit à déduction de la TVA versée en amont.

38 Les conditions requises par les éléments constitutifs de la transmission sont au reste réunies. Est qualifié de transmission le transfert de l'objet de la transmission à une autre personne dans les conditions qui, autrement, donneraient lieu à une livraison (visées à l'article 14, paragraphe 1, de la directive TVA). Tel est le cas de la mise à disposition de chaleur aux fins de son utilisation par le destinataire.

39 Cette transmission était également gratuite, car la transmission de la chaleur à A et B est intervenue sans paiement contrairement aux accords contractuels [OMISSIS].

40 **bb) Importance de la consommation finale**

41 On peut se demander si, au-delà des termes de l'article 16, première phrase, troisième cas, de la directive TVA, le cas de figure du prélèvement transmis à titre gratuit doit être limité par une condition supplémentaire. En effet, ce cas de figure du prélèvement pourrait également viser à empêcher une consommation finale non taxée (voir ci-dessus sous II.2.b). Le cas de figure du prélèvement transmis à titre gratuit supposerait alors une consommation finale non taxée. Une telle restriction pourrait être déduite de l'arrêt du 16 septembre 2020, Mitteldeutsche Hartstein-Industrie, C-528/19, EU:C:2020:712). En outre, l'égalité de traitement

avec l'article 16, première phrase, premier et deuxième cas de figure, de la directive TVA pourrait militer en faveur d'une telle limitation.

- 42 Toutefois, dans une telle interprétation restrictive, il faudrait également répondre à la question de savoir si la consommation finale non taxée doit déjà être récusée dès que le destinataire de la transmission, qui est un assujetti, utilise l'objet de la transmission aux fins de son activité économique ou s'il faut en outre qu'il utilise l'objet de la transmission aux fins d'une activité économique qui lui ouvre un droit à déduction en vertu de l'article 168 de la directive TVA ou de l'article 169 de la directive TVA. Cette dernière condition pourrait se justifier par le fait que, dans le cas contraire, le bien transmis, qui a ouvert un droit à déduction chez l'auteur de la transmission (en l'espèce la requérante), peut être utilisé chez le destinataire de la transmission (en l'espèce : A et B) à des fins n'ouvrant pas de droit à déduction de la TVA versée en amont.
- 43 Dans l'examen de la première question préjudicielle, la chambre de céans considère qu'une interprétation restrictive du texte (en ajoutant une condition) ne peut pas être clairement déduite de l'arrêt du 16 septembre 2020, *Mitteldeutsche Hartstein-Industrie* (C-528/19, EU:C:2020:712). En effet, si la Cour de justice a écarté dans cet arrêt l'article 16, première phrase, troisième cas de figure, de la directive TVA, c'est peut-être aussi parce que l'aménagement de la route communale en vue d'accueillir le trafic de poids lourds de l'assujetti devait être considéré comme une transmission propre que l'assujetti s'était faite à lui-même, de sorte que l'élément constitutif de la transmission à une autre personne faisait déjà défaut.
- 44 Le fait que, dans l'arrêt *Kuwait Petroleum*, la Cour de justice a admis l'existence d'une transmission à titre gratuit, alors que la transmission a servi, chez l'auteur de la transmission, à son activité économique, pourrait également militer contre une interprétation restrictive du texte (arrêt du 27 avril 1999, *Kuwait Petroleum*, C-48/97, EU:C:1999:203, point 22). Cela pourrait conduire en creux chez le destinataire de la transmission à l'idée selon laquelle il y a également transmission à titre gratuit lorsqu'il utilise l'objet transmis pour son activité économique. En outre, la Cour de justice a jugé qu'il n'y a « pas de différence en fonction du statut fiscal du destinataire d'échantillons » (arrêt du 30 septembre 2010, *EMI Group*, C-581/08, EU:C:2010:559, point 52).
- 45 Enfin, il convient de noter que, selon la volonté du législateur de l'Union, le prélèvement en tant que transmission à titre gratuit au sens de l'article 16, première phrase, troisième cas de figure, de la directive TVA doit avoir une fonction autonome par rapport au prélèvement privé au sens de l'article 16, première phrase, premier et deuxième cas de figure, de la directive TVA. Il est donc douteux que la transmission à titre gratuit doive être soumise aux mêmes restrictions que le prélèvement privé, étant donné que si l'on applique le critère de la consommation finale non taxée pour l'article 16, première phrase, troisième cas de figure, de la directive TVA, il n'aurait probablement plus vocation à s'appliquer de manière autonome.

46 **cc) Considération des conséquences juridiques**

47 Il convient également d'examiner les conséquences juridiques qui découlent de l'admission ou du rejet d'une interprétation restrictive du libellé du texte.

48 **(1) Interprétation restrictive**

49 Si les éléments constitutifs d'une transmission à titre gratuit au sens de l'article 16, première phrase, troisième cas de figure, de la directive TVA doivent être récusés en raison du critère de la consommation finale non taxée, c'est à l'auteur de la transmission qu'il appartient d'apprécier l'existence d'une telle consommation finale chez le bénéficiaire. L'auteur de la transmission supporte ainsi le risque d'une erreur d'appréciation à cet égard. Le litige le montre bien. Ainsi, d'une part, la requérante était censée recevoir une rémunération pour la mise à disposition de la chaleur, tandis que, d'autre part, la chaleur était censée être utilisée par les bénéficiaires A et B à des fins précises de l'activité économique exercée par A et B. Le premier volet de cet accord n'a déjà pas été mis en œuvre, car aucun paiement n'a été effectué pour la transmission de chaleur dans les deux cas. De même, on peut envisager, à tout le moins en théorie, la possibilité que contrairement à ce qui est prévu dans le contrat, les destinataires (en l'espèce A et B) puissent utiliser la fourniture gratuite (en l'espèce la chaleur) à des fins autres que celles de leur activité économique. La requérante supporte ainsi le risque fondamental que l'entrepreneur individuel A et les associés de B utilisent la chaleur au mépris du contrat, par exemple à des fins d'habitation privée. Si l'application de l'article 16, première phrase, troisième cas de figure, de la directive TVA dépendait d'une utilisation faite par le bénéficiaire (le cas échéant avec droit à déduction), l'auteur de la transmission devrait supporter le risque d'erreurs d'appréciation sur ce point.

50 Pour vérifier si les éléments constitutifs de la transmission à titre gratuit sont réunis, conformément à l'énoncé de l'article 16, première phrase, troisième cas de figure, de la directive TVA, cela pourrait justifier de n'analyser que l'élément relatif à la transmission et celui afférent au caractère onéreux de celle-ci, sans restreindre ces éléments constitutifs en exigeant de surcroît une consommation finale non taxée.

51 **(2) Application littérale**

52 Il convient également de considérer les conséquences juridiques qui résulteraient d'une application littérale. Au regard du principe de neutralité (arrêt du 13 mars 2014, Malburg, C-204/13, EU:C:2014:147, point 41), on peut considérer qu'il est erroné à cet égard d'admettre que le prélèvement constitue une transmission à titre gratuit lorsque l'assujetti destinataire de la transmission utilise l'objet transmis aux fins d'une activité économique lui ouvrant un droit à déduction de la taxe versée en amont. La cession de la chaleur est tout de même soumise à la TVA, sans que le destinataire de la prestation puisse la déduire en tant que taxe versée en amont. Sur ce point, le principe de neutralité pourrait être

méconnu si à l'imposition du prélèvement chez l'auteur de la transmission ne répond pas un droit à déduction de la taxe versée en amont chez le destinataire de la transmission.

- 53 Ne pas admettre la déduction de la taxe versée en amont semble toutefois douteux. En effet, l'article 16, première phrase, de la directive TVA assimile le prélèvement à une livraison à titre onéreux. Si l'assujetti destinataire de la transmission utilise aux fins visées à l'article 168 ou à l'article 169 de la directive TVA, le bien transmis, qui est réputé lui avoir été livré en vertu de l'article 16, première phrase, troisième cas de figure, de la directive TVA, les conditions de fond de la déduction de la taxe versée en amont sont remplies. Eu égard à la condition supplémentaire requise par l'article 178, point a), de la directive TVA, de détenir une facture, l'auteur de la transmission pourrait être considéré comme habilité à émettre une facture pour le prélèvement, au sens de l'article 226 de la directive TVA. Celle-ci indiquerait notamment comme base d'imposition (article 226, point 8, de la directive TVA), la valeur du prélèvement au sens de l'article 74 de la directive TVA et le montant de la taxe y afférente (article 226, point 10, de la directive TVA). Les mentions devant figurer sur la facture ne comportent pas d'invitation à payer. En cas de prélèvement d'un bien à titre gratuit, une déduction de la taxe versée en amont peut dès lors être envisageable, sans qu'il faille, à cet effet, que le destinataire de la transmission fasse un paiement à l'auteur de la transmission. En effet, si l'opération a d'emblée un caractère gratuit, il n'y aura pas de « non-paiement... après le moment où s'effectue l'opération » supposé par l'article 90 de la directive TVA. Si, en revanche, le destinataire de la transmission paie le montant de la taxe due pour le prélèvement, cela ne change rien, car ce paiement de taxe ne doit pas être considéré comme une rémunération.
- 54 Enfin, pour admettre la déduction de la taxe versée en amont, il serait nécessaire de voir dans la taxe due pour le prélèvement une taxe due ou acquittée au sens de l'article 168, point a), de la directive TVA (arrêt du 13 janvier 2022, Zipvit, [C-156/20], EU:C:2022:2, point 37).

55 **d) Pertinence de la première question préjudicielle pour la solution du litige**

- 56 L'article 3, paragraphe 1b, de l'UStG est fondé sur l'article 16 de la directive TVA et y est conforme [arrêts du Bundesfinanzhof (cour fédérale des finances) du 16 octobre 2013 – XI R 39/12, BFHE 243, 77, BStBl II 2014, 1024, point 27 ; et du 21 mai 2014 – V R 20/13, BFHE 246, 226, BStBl II 2014, 1029). Selon les deux dispositions, une transmission à titre gratuit est assimilée à une livraison de biens effectuée à titre onéreux lorsque ce bien ou les éléments le composant ont ouvert un droit à une déduction complète ou partielle de la taxe versée en amont (article 3, paragraphe 1b, première phrase, point 3, et deuxième phrase, de l'UStG ; article 16, première phrase, de la directive TVA). Dans le présent litige, les livraisons de chaleur à A et B constituent des transmissions à titre gratuit dans ce sens, étant donné que l'exploitation de la centrale de cogénération avec

l'installation de biogaz a ouvert à la requérante un droit à déduction complète de la taxe versée en amont.

57 Le Finanzgericht (tribunal des finances) n'a recensé aucun élément de fait quant au droit d'A et B à une déduction complète de la taxe versée en amont. On ne saurait exclure qu'A et B soient des petites entreprises ou puissent prétendre au régime forfaitaire des producteurs agricoles et forestiers.

58 **3. Sur la deuxième question préjudicielle**

59 a) Importance des éléments constitutifs de la taxe pour la base d'imposition

60 L'article 74 de la directive TVA a pour objet de concrétiser les éléments constitutifs du prélèvement visé à l'article 16, premier alinéa, de la directive TVA, étant donné que la base d'imposition de ce prélèvement découle de l'article 74 de la directive TVA. Du point de vue de la chambre de céans, cela justifie de prendre également en compte dans l'interprétation de l'article 74 de la directive TVA les objectifs poursuivis par l'article 16 de la directive TVA.

61 **b) Objectifs de l'imposition des prélèvements**

62 En ce qui concerne les éléments constitutifs du prélèvement, la Cour de justice a déjà jugé que [« l'objectif de l'article 5, paragraphe 6, de la sixième directive consiste notamment à assurer] une égalité de traitement entre l'assujetti qui prélève un bien de son entreprise et un consommateur ordinaire qui achète un bien du même type. En vue de la réalisation de cet objectif, cette disposition empêche qu'un assujetti qui a pu déduire la TVA sur l'achat d'un bien affecté à son entreprise échappe au paiement de la TVA lorsqu'il prélève ce bien sur le patrimoine de son entreprise à des fins privées et qu'il profite donc d'avantages indus par rapport au consommateur ordinaire qui achète le bien en acquittant la TVA » (arrêt du 17 mai 2001, Fischer et Brandenstein, C-322/99 et C-323/99, EU:C:2001:280, point 56). Par conséquent, il serait contraire à l'objectif d'égalité de traitement poursuivi, d'interpréter les éléments constitutifs du prélèvement « comme impliquant, dans le cas du prélèvement d'un bien pour les besoins privés de l'assujetti, une taxation globale du bien et des éléments qui y ont été incorporés, alors même que le bien a été initialement acquis sans possibilité de déduction de la TVA en amont et que seuls les "éléments le composant" acquis a posteriori ont ouvert un droit à déduction de la TVA en amont » (arrêt du 17 mai 2001, Fischer et Brandenstein, C-322/99 et C-323/99, EU:C:2001:280, point 75).

63 **c) Importance des éléments constitutifs de la taxe pour la base d'imposition**

64 Si l'objectif poursuivi par la conception des éléments constitutifs du prélèvement, à savoir « que l'assujetti ne profite d'aucun avantage indu par rapport au consommateur ordinaire » (arrêt du 17 mai 2001, Fischer et Brandenstein, C-322/99 et C-323/99, EU:C:2001:280, point 75 ; et du 16 juin 2016, Mateusiak, C-229/15, EU:C:2016:454, point 39) doit être transposé à l'article 74 de la

directive TVA, il pourrait en résulter de ne devoir prendre en compte dans la recherche du prix de revient que les coûts grevés de la taxe, étant donné que les consommateurs ordinaires qui fabriquent un bien ne supportent la TVA que dans cette mesure. Cette interprétation a pour conséquence que l'assujéti qui fabrique un bien ne bénéficie pas d'un avantage injustifié par rapport au consommateur ordinaire qui fabrique un bien, si, dans son cas, les dépenses non grevées de TVA en amont (telles que le coût d'un crédit exonéré en vertu de l'article 135 de la directive TVA) ne doivent pas être incluses dans le calcul du prix de revient.

65 Il convient toutefois de tenir compte du prix d'achat qui doit être appliqué en priorité conformément à l'article 74 de la directive TVA. Dans ce cas, on pourrait devoir rejeter l'idée de ventiler ce prix en une fraction grevée de taxe et une fraction sans charge fiscale. Par ailleurs, la chambre de céans indique que l'administration fiscale considère que les coûts non grevés de la taxe en amont doivent être inclus dans le calcul du prix de revient (c'est ce que prévoit le point 10.6, paragraphe 1, cinquième phrase, du décret d'application relatif à la taxe sur le chiffre d'affaires). La doctrine le critique [OMISSIS]. Le Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances) n'a pas tranché cette question à ce jour (voir notamment arrêts du Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances) dans BFHE 275, 392, points 34 et suiv. ; du 15 mars 2022 – V R 34/20, BFHE 276, 369, point 26).

66 **d) Pertinence de la deuxième question préjudicielle pour la solution du litige**

67 La deuxième question est également utile à la solution du litige. Il est vrai que, conformément à l'article 74 de la directive TVA, la base d'imposition des biens ou de biens similaires ne sera le « prix de revient » que s'il n'existe pas de prix d'achat pour des biens similaires (arrêts du 23 avril 2015, Property Development Company, C-16/14, EU:C:2015:265, point 37 ; et du 12 mai 2016, Toorank Productions, C-532/14 et C-533/14, EU:C:2016:337, point 48). Tel est le cas en l'espèce, selon la jurisprudence du Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances), dès lors qu'A et B ne sont pas raccordés à un réseau de chaleur qui aurait permis de recevoir de la chaleur de tiers à titre onéreux (voir à cet égard les arrêts du Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances) dans BFHE 239, 377, BStBl II 2014, 809, point 39 ; dans BFHE 276, 369, point 16). Par conséquent, le prix de revient visé à l'article 74 de la directive TVA est déterminant pour statuer en l'espèce. Si seules les dépenses grevées de la taxe versée en amont doivent être incluses dans le prix de revient, cela réduit la base d'imposition du prélèvement de chaleur et conduit donc à accueillir partiellement la demande.

68 **4. Sur la troisième question préjudicielle**

69 **a) L'objet de la troisième question préjudicielle**

70 La troisième question préjudicielle vise à entendre préciser si le prix de revient comprend uniquement les coûts directs de fabrication ou de production ou

également les coûts indirectement imputables (telles notamment les dépenses de financement).

- 71 Les doutes qui existent à cet égard découlent des développements que la Cour de justice a consacrés aux intérêts d'emprunt dans l'arrêt du 23 avril 2015, *Property Development Company* (C-16/14, EU:C:2015:265, point 40). Selon cet arrêt, il est sans importance de savoir si le prix d'achat (à appliquer prioritairement par rapport au prix de revient) des immeubles similaires comporte ou non les intérêts d'emprunt qui ont, le cas échéant, été payés lors de la construction de ces immeubles. En effet, contrairement au critère du prix de revient, le critère du prix d'achat de biens similaires permet à l'autorité fiscale de se fonder sur les prix de ce type de biens sur le marché au moment de l'affectation de l'immeuble en cause, sans avoir à examiner en détail quels éléments de valeur ont conduit à ces prix.
- 72 Cela montre que, pour le prix de revient, il faut examiner les éléments de valeur qui le composent. Pour déterminer le prix de revient, il pourrait donc être important, contrairement au prix d'achat, de savoir s'il y a par exemple des intérêts d'emprunt, qui pourraient alors être comptabilisés. Toutefois, les difficultés que poserait la prise en compte dans le prix de revient des coûts certes imputables mais indirectement seulement (tels les frais généraux) s'y opposent. L'objectif qui, aux yeux de la chambre de céans, doit être poursuivi, à savoir l'évaluation simple de la valeur des prélèvements, milite donc contre la prise en compte de frais tels que les dépenses de financement.
- 73 **b) Pertinence de la troisième question préjudicielle pour la solution du litige**
- 74 La troisième question préjudicielle, tout comme la deuxième, est utile à la solution du litige. Si les dépenses de financement ne font pas partie du prix de revient, cela réduit la base d'imposition du prélèvement de chaleur et aboutit donc à une charge fiscale moindre pour la requérante ainsi qu'à un accueil partiel de la demande.
- 75 [OMISSIS] **[base juridique du renvoi préjudiciel et du sursis à statuer]**
- 76 [OMISSIS]