

Affaire C-98/21

Demande de décision préjudicielle

Date de dépôt :

15 février 2021

Jurisdiction de renvoi :

Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances, Allemagne)

Date de la décision de renvoi :

23 septembre 2020

Partie défenderesse et requérante en « Revision » :

Finanzamt R

Partie requérante et défenderesse en « Revision » :

W-GmbH

[OMISSIS]

BUNDESFINANZHOF (Cour fédérale des finances, Allemagne)

ORDONNANCE

Dans le litige opposant

Finanzamt R

partie défenderesse et requérante en « Revision »

contre

W-GmbH

partie requérante et défenderesse en « Revision »

[OMISSIS]

ayant pour objet la taxe sur le chiffre d'affaires pour l'année 2013

la XIème chambre [OMISSIS]

a, le 23 septembre 2020, décidé ce qui suit : [Or. 2]

Dispositif

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

1. Dans des circonstances telles que celles de l'affaire au principal, l'article 168, sous a), lu en combinaison avec l'article 167, de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, doit-il être interprété en ce sens qu'une société holding de gestion, qui effectue des opérations imposables en aval au profit de filiales, a également le droit de déduire la taxe en amont grevant des prestations qu'elle acquiert auprès de tiers et qu'elle apporte aux filiales en échange de l'octroi d'une participation aux bénéfices généraux, bien que les prestations en amont n'aient pas de lien direct et immédiat avec les opérations propres de la société holding, mais avec les activités (en grande partie) exonérées des filiales, que lesdites prestations n'entrent pas dans le prix des opérations imposables (réalisées en faveur des filiales) et qu'elles ne fassent pas partie des frais généraux de l'activité économique propre de la société holding ?

2. Si la question 1 appelle une réponse affirmative : Le fait qu'une société holding de gestion « s'interpose » dans l'acquisition des prestations des filiales en acquérant elle-même les prestations pour lesquelles les filiales n'auraient aucun droit à déduction de la taxe payée en amont dans le cas d'une acquisition directe, en apportant lesdites prestations aux filiales moyennant une participation aux bénéfices de celles-ci, puis en faisant valoir le droit à déduction complète de la taxe payée en amont au motif tiré de sa qualité de holding de gestion, constitue-t-il un abus de droit au sens de la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne, ou bien cette interposition peut-elle être justifiée par des raisons non fiscales, bien que le droit à déduction complète de la taxe payée au titre des prestations en amont soit, en principe, contraire à l'économie du système et aboutirait à créer un avantage concurrentiel pour les sociétés holdings par rapport aux sociétés à un seul niveau ?

II. [OMISSIS] [Sursis à statuer] [Or. 3]

Motifs

1 I. Les faits

2 La requérante et défenderesse en « Revision » (ci-après la « requérante ») est une société à responsabilité limitée (GmbH) dont l'activité est l'achat, la gestion et l'exploitation de biens immeubles propres, ainsi que la conception,

l'assainissement et la réalisation de projets de construction de toutes sortes. En 2013 (exercice litigieux), les associés étaient A – qui était également gérant unique – et B, chacun à hauteur de 50 %.

- 3 La requérante détenait une participation dans les sociétés X-KG et Y-KG en tant que commanditaire. Ces deux sociétés construisaient certains biens immobiliers et vendaient les différents logements, pour la plupart en exonération de TVA.
- 4 X-KG a été constituée en 2006 sous la forme juridique d'une société de droit civil (GbR). Depuis le 31 octobre 2012, elle était constituée sous la forme d'une GmbH & Co. OHG, dans laquelle la requérante et Z-KG détenaient une participation en tant qu'associées, à hauteur de 50 % chacune. Par contrat conclu le 31 janvier 2013, Z-KG a vendu 44 % de ses parts à la requérante pour leur valeur nominale. En outre, la société Q Verwaltungs-GmbH a été admise en tant qu'autre associée. Par le même contrat, la société X-KG a modifié sa forme juridique en GmbH & Co. KG, avec Q Verwaltungs-GmbH en tant que commanditée, et la requérante (détenant désormais 94 % des parts) et Z-KG (détenant désormais 6 % des parts) en tant que commanditaires. D'après le contrat de société, l'apport de la requérante s'élève à 940 euros, et celui de Z-KG à 60 euros. Q Verwaltungs-GmbH n'avait pas à fournir d'apport et elle ne détient aucune participation dans le capital ; elle ne participe pas aux bénéfices ni aux pertes et n'a aucun droit de vote. Les gérants de la société Q Verwaltungs-GmbH sont B et C. Ni A ni B, ni les personnes qui leur sont proches, n'ont de participations dans Z-KG, celles-ci étant détenues par des investisseurs extérieurs.
- 5 Par un avenant du 31 janvier 2013 au contrat de société de X-KG, il a été convenu que Z-KG devait verser une prime de 600 000 euros à titre de contribution d'associé et que la requérante devait fournir des prestations de service gratuites pour les bâtiments acquis ou à acquérir par X-KG. **[Or. 4]** Ces services consistaient dans des prestations d'architecte, des calculs statiques, des planifications de l'isolation thermique et phonique, des planifications de l'approvisionnement énergétique, des planifications de raccordements aux réseaux câblé et téléphonique, des services d'entreprise générale sans livraison de matériaux, des services d'aménagement sans livraison de matériaux et des services de commercialisation externes pour les biens 1 et 2 à construire. La valeur marchande brute totale de ces prestations devait s'élever au moins à 9,4 millions d'euros, afin de garder, par rapport à la prime due par Z-KG, une proportion équivalente aux participations dans X-KG. La requérante a fourni ces prestations en partie avec son propre personnel ou matériel et en partie avec l'aide d'autres entreprises.
- 6 Par un autre contrat du 31 janvier 2013, la requérante et X-KG ont convenu que, dans le cadre des projets de construction 1 et 2, la requérante fournirait à l'avenir des prestations de comptabilité et de gestion pour X-KG. Ces prestations recouvraient le recrutement et le licenciement du personnel, l'achat de matériel, l'établissement des comptes annuels ainsi que l'élaboration de la déclaration fiscale et sa communication au Finanzamt. Étaient expressément exclues des

prestations de gestion convenues les prestations que la requérante devait effectuer à titre de contribution d'associé. En contrepartie des prestations de comptabilité et de gestion qu'elle fournirait, la requérante devait percevoir 12 euros par m² de surface d'habitation ou commerciale, majorés de la TVA. La rémunération devait être versée sur une base mensuelle de 25 000 euros.

- 7 Y-KG a été constituée par un contrat de société du 10 octobre 2012. Q Verwaltungs-GmbH en était la commanditée. La requérante et X-KG ont participé au capital en tant que commanditaires avec des parts s'élevant à 24 500 euros (pour la requérante, soit 49 % des parts) et à 25 500 euros (pour X-KG, soit 51 % des parts). Q Verwaltungs-GmbH n'avait pas à fournir d'apport et elle ne détient aucune participation dans le capital ; elle ne participe pas aux bénéfices ni aux pertes et n'a aucun droit de vote. Par un contrat du 10 avril 2013, X-KG a vendu une participation au capital de 20 320 euros à la requérante (qui détient depuis lors 89,64 % des parts) et le reste du capital à la société E, qui a par la suite été rebaptisée P I GmbH [Or. 5] (ci-après « P I GmbH »). Ni A ni B, ni les personnes qui leur sont proches, n'ont de participations dans P I GmbH, celles-ci étant détenues par des investisseurs extérieurs.
- 8 Par un avenant du 10 avril 2013, il a été convenu que P I GmbH devait verser une prime de 3,5 millions d'euros et que la requérante devait fournir des prestations de services gratuites pour les bâtiments acquis ou à acquérir par Y-KG. Ces prestations (de même nature que pour X-KG) concernaient le bien 3. La valeur marchande brute totale de ces prestations devait s'élever au moins à 30,29 millions d'euros, afin de garder, par rapport à la prime due par P I GmbH, une proportion équivalente aux participations dans Y-KG. La requérante a fourni ces prestations en partie avec son propre personnel ou matériel et en partie avec l'aide d'autres entreprises.
- 9 Par un autre contrat du 10 avril 2013, la requérante et Y-KG ont convenu que, dans le cadre du projet de construction 3, la requérante fournirait à l'avenir des prestations de comptabilité et de gestion (de même nature que pour X-KG) pour Y-KG. Là encore, un montant de 12 euros par m² de surface d'habitation ou commerciale, majoré de la TVA, a été convenu à titre de rémunération, qui devait être versée sur une base mensuelle de 25 000 euros.
- 10 Le défendeur et requérant en « Revision » (le Finanzamt, ci-après « FA ») n'a pas contesté, dans un premier temps, les déclarations provisoires relatives à la TVA de la requérante non soumises à approbation pour l'année 2013, dans le cadre desquelles cette dernière avait procédé à la déduction intégrale de la TVA payée au titre de ses prestations en amont. À l'issue d'un contrôle fiscal spécifique de la TVA, les contributions d'associé apportées à titre gratuit par la requérante en faveur de X KG et de Y-KG ont été qualifiées d'activités non imposables. Elles n'auraient pas servi à générer des recettes au sens de la législation sur les taxes sur le chiffre d'affaires et ne seraient donc pas imputables à l'activité commerciale de la requérante. Les montants de TVA acquittés en amont, ayant un lien immédiat et direct avec ces activités, ne seraient pas déductibles. Dans la mesure où la

requérante supporterait des charges mixtes qui ne concerneraient pas immédiatement et directement les contributions d'associé à titre gratuit, les montants de taxe payée en amont devraient être réduits de 18 % (montants de réduction : 4 925,73 euros). Le FA a émis des avis rectificatifs correspondants. **[Or. 6]**

- 11 Le 20 février 2015, la requérante a déposé la déclaration annuelle de TVA de 2013 auprès du FA. Dans cette dernière, elle a fait valoir, entre autres, un montant de TVA déductible de 413 268,11 euros. Le FA a émis, le 27 mars 2015, un avis annuel d'imposition à la taxe sur le chiffre d'affaires. Conformément aux constatations figurant dans le rapport de contrôle, il n'a tenu compte que d'un montant de 130 201,72 euros de taxe payée en amont. La réclamation introduite contre cette décision a été rejetée comme non fondée par décision du 17 novembre 2016.
- 12 Par son recours, la requérante a contesté l'absence de prise en compte de la TVA grevant certaines prestations en amont. Elle aurait acquis les prestations liées aux contributions d'associé dans le cadre de son entreprise auprès d'entrepreneurs tiers, lesquels auraient émis des factures régulières au sens de l'article 14 de l'Umsatzsteuergesetz (loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires, ci-après l'« UStG »). Il ne s'agirait pas d'un cas de recours abusif aux aménagements prévus par la législation au sens de de l'article 42 de l'Abgabenordnung (code des impôts allemand, ci-après l'« AO »).
- 13 Par son arrêt du 19 avril 2018 [OMISSIS] [référence], le Niedersächsisches Finanzgericht (tribunal des finances de Basse-Saxe, Allemagne) (ci-après « FG ») a fait droit au recours et a admis un montant supplémentaire de TVA déductible de 283 066,39 euros. La requérante pourrait déduire l'intégralité des taxes sur le chiffre d'affaires ayant grevé la fourniture de prestations de services qu'elle aurait apportées à X-KG et Y-KG au titre de sa contribution d'associé. Dans la mesure où la participation de la requérante dans X-KG et Y-KG, de par les services de comptabilité et de gestion, serait accompagnée d'une immixtion directe ou indirecte dans la gestion de ces sociétés contre rémunération, la fourniture de prestations en nature en tant que contribution d'associé relèverait de l'activité commerciale de gestion active des participations. Cette analyse résulterait de la jurisprudence de la Cour de justice, selon laquelle les prestations en nature ayant servi à collecter des fonds qui ont été apportés aux sociétés de participation en tant que contributions d'associé, ont été considérées comme faisant partie de l'activité commerciale des sociétés holdings. Il n'y aurait pas de recours abusif aux aménagements prévus par la législation. Il existerait des raisons non fiscales qui justifieraient en soi l'aménagement choisi. **[Or. 7]**
- 14 Dans le cadre du recours en « Revision », le FA invoque la violation du droit matériel (article 15, paragraphe 1, première phrase, point 1, de l'UStG). Il fait valoir que les prestations litigieuses, qui doivent être distinguées des prestations de gestion et de comptabilité à titre onéreux, ne font pas, en l'absence de rémunération, l'objet d'un échange de prestations. Dès lors, il s'agirait d'une

« activité non économique ». Par ailleurs, il y aurait également un recours abusif aux aménagements prévus par la législation au sens de l'article 42 de l'AO. L'aménagement choisi en l'espèce, consistant à faire réaliser gratuitement les prestations par les associés, viserait à permettre la déduction de la TVA qui ne devrait pas être accordée en cas d'aménagement économique approprié (achat effectué directement par la société de participation).

15 Le FA conclut à l'annulation du jugement antérieur et au rejet du recours.

16 La requérante conclut au rejet du recours en « Revision » comme non fondé.

17 **II. Les dispositions légales pertinentes**

18 **1. Le droit national**

19 a) L'article 2 de l'UStG est libellé comme suit (extrait) :

« (1) Est entrepreneur quiconque exerce une activité économique ou professionnelle de manière indépendante. L'entreprise comprend la totalité de l'activité économique ou professionnelle de l'entrepreneur. Est commerciale ou professionnelle toute activité permanente exercée en vue d'en retirer des recettes, quand bien même il n'y a pas d'intention de réaliser des bénéfices et, dans le cas d'une association de personnes, même si celle-ci n'a d'activité qu'à l'égard de ses membres.

(2) L'activité commerciale ou professionnelle n'est pas exercée d'une façon indépendante,

1. si des personnes physiques sont, individuellement ou ensemble, intégrées à une entreprise de telle sorte qu'elles sont tenues de suivre les instructions de l'entrepreneur, **[Or. 8]**

2. lorsque l'architecture globale des liens effectifs montre qu'une personne morale est intégrée sur les plans financier, économique et de l'organisation à l'entreprise de l'organe faitier (unité fiscale). Les effets de l'unité fiscale se limitent aux prestations internes entre les branches de l'entreprise sises dans le pays. Ces branches doivent être traitées comme une seule entreprise. [...] »

20 b) L'article 15 de l'UStG est libellé comme suit (extrait) :

« (1) L'entrepreneur peut déduire les taxes payées en amont suivantes :

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

21 Aux termes de l'article 42 de l'AO :

« (1) La loi fiscale ne saurait être contournée par un recours abusif aux aménagements prévus par la législation. Si les conditions fixées par une

disposition fiscale visant à lutter contre l'évasion fiscale sont réunies, les conséquences juridiques en sont déterminées par ladite disposition. Dans les autres cas où un abus, au sens du paragraphe 2, est avéré, l'impôt est dû dans les mêmes conditions que sous le régime de l'aménagement juridique approprié aux opérations économiques.

(2) Un abus est avéré lorsqu'un aménagement juridique non approprié a été choisi, qui confère au contribuable ou à un tiers un avantage fiscal non prévu par la loi par rapport aux conséquences d'un aménagement juridique approprié. Cette règle ne s'applique pas si le contribuable établit l'existence de raisons non fiscales ayant motivé le choix de l'aménagement, qu'il convient de prendre en considération au regard de l'ensemble de sa situation. »

22 2. Le droit de l'Union [Or. 9]

23 a) L'article 9 de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la « directive 2006/112 ») énonce, ce qui suit (extrait) :

« 1. Est considéré comme « assujetti » quiconque exerce, d'une façon indépendante et quel qu'en soit le lieu, une activité économique, quels que soient les buts ou les résultats de cette activité.

Est considérée comme « activité économique » toute activité de producteur, de commerçant ou de prestataire de services, y compris les activités extractives, agricoles et celles des professions libérales ou assimilées. Est en particulier considérée comme activité économique, l'exploitation d'un bien corporel ou incorporel en vue d'en tirer des recettes ayant un caractère de permanence. [...] »

24 b) Aux termes de l'article 167 de la directive 2006/112 :

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

25 c) L'article 168, sous a), de la directive 2006/112 est libellé comme suit :

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

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

26 III. Appréciation des questions préliminaires

- 27 Il n'existe pas d'unité fiscale au regard de la taxe sur le chiffre d'affaires (sous 1.). La requérante agit également en tant qu'entrepreneur (sous 2.) et la taxe grevant **[Or. 10]** les prestations en amont pourrait, en principe, être déduite dans le cadre des opérations en aval (sous 3.).
- 28 1. Il n'y a pas d'unité fiscale au regard de la taxe sur le chiffre d'affaires.
- 29 Il manque notamment l'intégration organisationnelle au sens de l'article 2, paragraphe 2, point 2, première phrase, de l'UStG, car les gérants des filiales X-KG et Y-KG ne sont pas les mêmes que les gérants de la requérante. En effet, le gérant des filiales est Q Verwaltungs-GmbH (représentée par B et C), alors que le gérant unique de la requérante est A.
- 30 2. En vertu de l'article 15, paragraphe 1, première phrase, point 1, première phrase, de l'UStG, l'entrepreneur peut déduire, en tant que taxe payée en amont, la taxe légalement due au titre des livraisons et autres prestations effectuées par un autre entrepreneur pour les besoins de son entreprise. Cette disposition est fondée sur l'article 168, sous a), de la directive 2006/112, en vertu duquel l'assujetti qui utilise des biens et des services pour les besoins de ses opérations taxées a le droit de déduire de la taxe dont il est redevable la TVA due ou acquittée à l'intérieur du pays pour les biens qui lui seront livrés et pour les services qui lui seront fournis par un autre assujetti [OMISSIS] [référence à la jurisprudence du Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances)].
- 31 a) Selon la jurisprudence constante de la Cour et du BFH (Cour fédérale des finances), n'a ni la qualité d'assujetti à la TVA, au sens de l'article 9 de la directive 2006/112, ni de droit à déduction selon les articles 167 et suivants de cette directive 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, sous réserve des droits que cette société holding détient en sa qualité d'actionnaire ou d'associé. La simple acquisition et la simple détention d'actions ne constituent pas, en elles-mêmes, une activité économique au sens de la directive 2006/112, conférant à leur auteur la qualité d'assujetti **[Or. 11]** dès lors que ces opérations ne comportent pas l'exploitation d'un bien visant à produire des recettes ayant un caractère de permanence, l'unique rétribution de ces opérations étant constituée par un éventuel bénéfice lors de la vente de ces actions [voir arrêts de la Cour du 16 juillet 2015, Larentia + Minerva (C-108/14 et C-109/14, EU:C:2015:496, points 18 et s.) ; du 5 juillet 2018, Marle Participations (C-320/17, EU:C:2018:537, points 27 et s.) ; du 17 octobre 2018, Ryanair (C-249/17, EU:C:2018:834, point 16) ; du 8 novembre 2018, C&D Foods Acquisition (C-502/17, EU:C:2018:888, point 30) ; ordonnance de la Cour du 12 janvier 2017, MVM (C-28/16, EU:C:2017:7, points 30 et s.) ; et la jurisprudence citée ; [OMISSIS] [référence à la jurisprudence du Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances)]]].
- 32 b) 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 d'opérations soumises à la TVA en vertu de l'article 2 de la directive 2006/112, telles que la fourniture de services administratifs, comptables, financiers, commerciaux, informatiques et techniques [voir arrêts de la Cour du 16 juillet 2015, Larentia + Minerva (C-108/14 et C-109/14, EU:C:2015:496, points 20 et s.) ; du 5 juillet 2018, Marle Participations (C-320/17, EU:C:2018:537, points 29 et s.) ; du 8 novembre 2018, C&D Foods Acquisition (C-502/17, EU:C:2018:888, point 32) ; ordonnance de la Cour du 12 janvier 2017, MVM (C-28/16, EU:C:2017:7, points 32 et s.) ; et la jurisprudence citée ; [OMISSIS] [référence à la jurisprudence du Bundesfinanzhof]]. Même le détachement de personnel par une société mère à sa filiale contre remboursement des coûts y afférents peut constituer une opération [voir arrêt de la Cour du 11 mars 2020, San Domenico Vetraria (C-94/19, EU:C:2020:193)].

- 33 Cette liste n'est pas exhaustive. La notion d'« immixtion d'une holding dans la gestion de sa filiale » doit être entendue comme recouvrant toutes les opérations constitutives d'une activité économique, au sens de la directive 2006/112 et que la holding a fournies aux filiales [voir arrêt de la Cour du 5 juillet 2018, Marle Participations (C-320/17, EU:C:2018:537, points 31 et s.) ; [OMISSIS] [référence à la jurisprudence du Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances)]. **[Or. 12]**
- 34 c) La requérante a fourni, à titre onéreux, des prestations de comptabilité et de gestion à ses filiales X-KG et Y-KG, en tant que prestations en amont, et est donc entrepreneur. Cela n'est d'ailleurs pas contesté entre les parties.
- 35 3. Dès lors, la requérante bénéficie en principe de la déduction intégrale de la taxe acquittée au titre des prestations en amont qu'elle a acquises.
- 36 a) Un droit à déduction en faveur de l'assujetti est également admis en l'absence de 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 ce dernier 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'assujetti [voir arrêts de la Cour du 16 juillet 2015, Larentia + Minerva (C-108/14 et C-109/14, EU:C:2015:496, points 20 et s.) ; Cibo Participations (EU:C:2001:495, point 31) ; du 6 septembre 2012, Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557, point 36) ; du 17 octobre 2018, Ryanair (C-249/17, EU:C:2018:834, point 16) ; du 14 septembre 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments (C-132/16, EU:C:2017:683, point 29) ; du 1^{er} octobre 2020, Vos Aannemingen (C-405/19, EU:C:2020:785, point 26) ; ordonnance de la Cour du 12 janvier 2017, MVM (C-28/16, EU:C:2017:7, point 39) ; [OMISSIS] [référence à la jurisprudence du Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances)]]].

- 37 Ainsi, il est de jurisprudence constante que les dépenses exposées par une société holding s'immisçant dans la gestion d'une filiale pour les différents services qu'elle a acquis dans le cadre d'une prise de participations dans cette filiale font partie des frais généraux de l'assujetti et sont, en tant que tels, des éléments constitutifs du prix de ses prestations, entretenant donc en principe un lien direct et immédiat avec l'ensemble de l'activité économique de la société holding. À cet égard, il convient de garantir le droit à déduction de la TVA sans lier celui-ci à un critère tel que le lieu, les buts ou les résultats de l'activité économique de l'assujetti [voir arrêt de la Cour du 5 juillet 2018, Marle **[Or. 13]** Participations (C-320/17, EU:C:2018:537, points 43 et s., entre autres références)]. Dans cette mesure, l'ampleur de l'activité économique ou le succès de celle-ci sont, en principe, également dépourvus de pertinence [OMISSIS] [référence à la jurisprudence du Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances)].
- 38 b) Dans la mesure où les différentes prestations en amont ont été fournies avant la réalisation des prestations taxables en aval au cours de l'exercice litigieux, elles doivent déjà être imputées aux activités économiques. En effet, des activités préparatoires peuvent également être imputées aux activités économiques. 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 [arrêt de la Cour Ryanair (EU:C:2018:834, points 18 et s., entre autres références)].

39 **IV. Sur la saisine de la Cour**

- 40 On peut toutefois se poser la question, au sens de l'article 267, troisième alinéa, du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, de savoir si la requérante n'est pas dans l'impossibilité de déduire la TVA acquittée en amont parce qu'elle a acquis les prestations en amont pour les apporter aux filiales, et que ces prestations ont un lien direct et immédiat avec des opérations en aval exonérées, effectuées par les filiales.

41 **Sur la première question préjudicielle**

- 42 1. Il est donc permis de se demander si la requérante a acquis pour son entreprise les prestations en amont qu'elle transfère à X-KG et à Y-KG à titre de contribution d'associé, et si les coûts y afférents font partie de ses « frais généraux » (à savoir des éléments constitutifs du coût de ses opérations taxées en aval « comptabilité et gestion pour les filiales »).
- 43 a) Cette interrogation découle de l'arrêt de la Cour (refusant une déduction de la taxe payée en amont) C&D Foods Acquisition (EU:C:2018:888, points 37 et suivants). En effet, selon la Cour, il convient de tenir compte de la cause exclusive de l'opération en cause aux fins de la déduction de la TVA payée en amont. Ainsi, dans l'affaire **[Or. 14]** C&D Foods Acquisition, une cession d'actions par la société holding n'aurait pu relever du champ d'application de la TVA que si elle avait eu sa cause exclusive directe dans l'activité économique taxable de la société

mère ou qu'elle avait constitué le prolongement direct, permanent et nécessaire de cette activité. Or, étant donné que l'objectif de la cession d'actions était d'utiliser le produit de la cession pour acquitter les dettes dues à la nouvelle propriétaire, la Cour a refusé. La cession ne constituerait pas une opération consistant à retirer des recettes ayant un caractère permanent d'activités qui excèdent le cadre de la simple vente d'actions, et ne relèverait, par conséquent, pas du champ d'application de la TVA. Il s'ensuivrait que la TVA afférente aux prestations de services en amont litigieuses ne serait pas déductible. Implicitement, la Cour a donc également exclu le fait que (en l'absence d'un lien direct et immédiat) les dépenses afférentes aux prestations en amont en cause fassent partie des frais généraux de la requérante concernée et qu'elles soient – en tant que telles – des éléments constitutifs du prix des biens livrés ou des prestations fournies.

- 44 b) Par ailleurs, la Cour a également refusé, dans les « affaires ne concernant pas des holdings », à savoir les arrêts du 3 juillet 2019, *The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge* (C-316/18, EU:C:2019:559, points 26, 27, 29, 31 et s.), *Vos Aannemingen* (EU:C:2020:785, point 39) et *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments* (EU:C:2017:683, point 39), le droit à déduction de la taxe payée en amont au titre des frais généraux dans certaines circonstances.
- 45 aa) Dans l'affaire *The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge*, la Cour a refusé le droit à déduction de la taxe payée en amont afférente aux coûts d'un placement de capitaux, au titre des frais généraux, au motif que les opérations qui ne relèvent pas du champ d'application de la directive TVA ou celles qui sont exonérées de TVA n'ouvrent pas droit à déduction et que le placement de capitaux est une activité non économique. Le coût des prestations en amont qui, comme c'était le cas dans cette affaire, n'est pas incorporé dans le prix d'opérations particulières effectuées en aval ou dans le prix des biens ou des services fournis par l'assujetti dans le cadre de ses activités économiques, **[Or. 15]** n'ouvre pas droit, selon la Cour, à la déduction de la taxe payée en amont.
- 46 bb) Dans l'affaire *Vos Aannemingen*, la Cour a refusé la déduction de la taxe payée en amont, au titre des frais généraux, pour des frais ayant bénéficié à un tiers, dans l'hypothèse où ces dépenses seraient liées non pas aux opérations réalisées par l'assujetti mais à des opérations effectuées par un tiers. Si les services au titre desquels les dépenses ont été exposées étaient utilisés pour les besoins d'opérations effectuées par des tiers, le lien direct et immédiat existant entre ces services et les opérations taxées de cette société serait partiellement rompu, de sorte que celle-ci ne serait pas en droit de procéder à la déduction de la TVA ayant grevé cette partie des dépenses.
- 47 cc) Dans l'affaire *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*, la Cour a refusé la déduction de la taxe payée en amont, au titre des frais généraux, pour des frais qui dépassaient les besoins générés par les seuls immeubles construits par Iberdrola. Il n'existerait pas, pour les dépenses correspondant à la partie des frais encourus pour la remise en état de la station de pompage des eaux usées qui n'est

pas objectivement nécessaire pour permettre à Iberdrola d’effectuer ses opérations taxées, de lien direct et immédiat entre ledit service et l’opération taxée effectuée en aval par Iberdrola.

- 48 c) Faisant suite à cette jurisprudence, le BFH (Cour fédérale des finances) a, par arrêt du 6 avril 2016 [OMISSIS] [référence plus détaillée à l’arrêt en question], refusé le droit à déduction de la taxe payée en amont par une société holding au motif que les capitaux levés n’étaient pas liés aux charges se rapportant à la participation ou aux prestations de services fournies à la filiale.
- 49 d) En l’espèce, il n’est donc pas exclu que la déduction de la taxe payée en amont doive être refusée sur le fondement de la jurisprudence de la Cour également. Les prestations pourraient ne pas être acquises pour l’entreprise de la requérante et ses opérations taxées dès lors qu’elles entretiennent un lien direct et immédiat avec les activités (en grande partie) exonérées de taxe sur le chiffre d’affaires des filiales. La requérante pourrait ne pas avoir acquis, en définitive, les prestations pour sa propre entreprise, mais pour celles de ses filiales. Elles [Or. 16] auraient alors un lien avec les opérations exonérées des filiales. Si la requérante prenait en charge, pour son propre compte, l’acquisition pour la filiale concernée et apportait ensuite les prestations acquises dans sa filiale, l’acquisition de la prestation pour l’entreprise de la requérante pourrait, dans un tel cas de « transit », être écartée, car il n’y aurait aucun lien avec les prestations de services fournies par la requérante aux filiales ni avec sa qualité de holding de gestion. Les dépenses exposées pour les prestations acquises ne constituent pas non plus des éléments constitutifs du prix des prestations de services fournies par la requérante (comptabilité et gestion) et ne font pas partie des frais généraux, mais doivent être imputées à des opérations particulières effectuées en aval par les filiales. La base d’imposition des opérations en faveur des filiales est indépendante des contributions d’associé fournies et de leur montant. Elles influencent « uniquement » le montant du bénéfice auquel la requérante a droit.

50 **Sur la deuxième question préjudicielle**

- 51 2. Dans l’hypothèse où la Cour considérerait que les prestations en amont litigieuses relatives à l’apport des contributions d’associé ouvrent néanmoins droit à la déduction de la taxe payée en amont, la juridiction de renvoi s’interrogerait sur le point de savoir si l’interposition d’une société mère dans l’acquisition de prestations de la filiale aux fins de la déduction de la taxe payée en amont, auquel elle n’a en principe pas droit, ne constitue pas typiquement un abus de droit.
- 52 a) L’article 42 de l’AO doit être interprété, spécifiquement en matière de taxes sur le chiffre d’affaires, dans le sens de la jurisprudence dite de l’« abus de droit » de la Cour [OMISSIS] [références à la jurisprudence du Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances)].
- 53 aa) La constatation de l’existence d’une pratique abusive au sens de la jurisprudence de la Cour (et donc aussi au sens de l’article 42 de l’AO) exige

donc, d'une part, **[Or. 17]** que les opérations en cause – malgré l'application formelle des conditions prévues par les dispositions pertinentes 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 ou de la directive 2006/112/CE et de la législation nationale transposant ces directives – aient pour résultat l'obtention d'un avantage fiscal dont l'octroi serait contraire à l'objectif poursuivi par ces dispositions, et, d'autre part, qu'il résulte également d'un ensemble d'éléments objectifs que le but essentiel des opérations en cause est l'obtention d'un avantage fiscal [voir arrêts de la Cour du 21 février 2006, Halifax e. a. (C-255/02, EU:C:2006:121, points 74 et s.) ; du 22 novembre 2017, Cussens e. a. (C-251/16, EU:C:2017:881, points 53 et 70) ; voir aussi arrêt du 26 février 2019, T Danmark et Y Danmark (C-116/16 et C-117/16, EU:C:2019:135, point 97)].

- 54 bb) L'appréciation de l'existence d'un abus de droit en ce sens nécessite un examen factuel des circonstances de chaque cas d'espèce par le FG (tribunal des finances), qui [OMISSIS] [droit procédural national] lie le BFH (Cour fédérale des finances) [OMISSIS] [références à la jurisprudence du Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances)]. En l'espèce, le FG (tribunal des finances) a considéré qu'il existait des raisons non fiscales. Cette conclusion lie la chambre de céans [OMISSIS] [législation nationale].
- 55 b) Toutefois, la chambre de céans se demande si des circonstances telles que celles de l'affaire au principal ne sont pas caractéristiques d'une situation dans laquelle on doit généralement considérer, pour des raisons tenant à l'économie de la directive 2006/112/CE et afin d'éviter des distorsions de concurrence (pour éviter de privilégier les montages en holding par rapport aux sociétés à un seul niveau), qu'il s'agit d'un abus, même si l'assujetti invoque de (prétendues) raisons non fiscales.
- 56 aa) Au niveau national, dans les affaires de location taxable d'un immeuble à un locataire ne bénéficiant pas du droit à déduction de la taxe payée en amont, la jurisprudence dite **[Or. 18]** « de l'interposition en amont » (« Vorschalt ») (qui est toujours d'actualité, en tout cas dans le domaine d'application de l'article 27, paragraphe 2, de l'UStG) du BFH (Cour fédérale des finances) [OMISSIS] [références à la jurisprudence du Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances) et à la doctrine] a souvent conduit à l'application de l'article 42 de l'AO.
- 57 bb) Par la suite, le législateur a instauré, avec l'article 9, paragraphe 2, de l'UStG, une réglementation légale prévoyant l'exclusion catégorielle des options d'interposition en amont, sans qu'il soit nécessaire de procéder à un examen au cas par cas.
- 58 c) En l'espèce, le mécanisme est le même d'un point de vue économique que dans les cas d'interposition en amont, de sorte qu'un tel abus pourrait être caractérisé. La société mère est censée obtenir, par son interposition, un droit à déduction de la

taxe payée en amont dont elle ne bénéficierait pas en cas d'acquisition directe des prestations [OMISSIS] [référence à la doctrine].

- 59 d) Dans l'hypothèse où la Cour considérerait qu'un tel aménagement n'est pas abusif, ou si les circonstances établies par le FG (tribunal des finances) en tant que juridiction inférieure étaient de nature à exclure l'existence d'un tel abus (en tant que raisons non fiscales), on risquerait d'assister, dans les cas où la filiale ne bénéficie pas du droit à déduction totale de la taxe payée en amont, à une nouvelle « vague d'interpositions en amont » chez les assujettis. À l'avenir, le bien ne serait plus seulement loué à la filiale dans les circonstances décrites au point 56, (comme c'est toujours le cas dans le cadre de l'article 27 de l'UStG), mais des sociétés holding viendraient s'entremettre, y compris en amont, ou « s'interposeraient » dans l'ensemble de ses acquisitions de prestations. Une ou plusieurs prestations seraient fournies (à juste titre) à bas prix à la filiale, et la plupart des prestations « coûteuses » seraient en outre fournies gratuitement (= apportées à la filiale). Le holding obtiendrait néanmoins le droit à déduction intégrale de la taxe payée au titre de toutes les prestations en amont, bien que la plupart n'aient aucun lien avec ses opérations effectuées à titre onéreux, de sorte qu'un droit à déduction de la taxe payée en amont serait acquis, dont ni la société mère ni la filiale ne bénéficieraient dans le cas de prestations directes. **[Or. 19]**
- 60 Ce résultat ne serait pas non plus conforme à l'économie du système s'il y avait des raisons non fiscales justifiant l'« interposition », et cela conférerait aux holdings un avantage concurrentiel par rapport aux sociétés à un seul niveau auxquelles la déduction de la taxe payée en amont est refusée.

V.

- 61 Les questions préjudicielles sont également pertinentes pour la solution du litige.
- 62 1. Si la requérante, en sa qualité de holding de gestion, bénéficiait en principe du droit à déduction intégrale de la taxe payée en amont, et si la question préjudicielle 1 appelait une réponse affirmative et la question préjudicielle 2 une réponse négative, le recours en « Revision » du FA devrait être rejeté comme non fondé. Si la question préjudicielle 1 appelait une réponse négative ou la question préjudicielle 2 une réponse affirmative, le recours en « Revision » du FA serait fondé et le recours devrait être rejeté, et la décision antérieure annulée.
- 63 2. La chambre de céans s'est demandé si, en vertu des principes énoncés dans l'arrêt de la Cour Amărăști Land Investment du 19 décembre 2019 (C-707/18, EU:C:2019:1136, point 2 du dispositif et points 36 et suivants, entre autres références) on pourrait considérer qu'il s'agit de la fourniture rémunérée d'un service de la requérante à ses filiales au sens de l'article 3, paragraphe 11, de l'UStG, article 28 de la directive 2006/112/EG. Toutefois, la requérante a apporté aux filiales les prestations acquises en tant qu'associée en contrepartie d'une participation aux bénéfices, sur la base du droit des sociétés, ce qui exclut, selon la

chambre de céans, qu'elle ait agi pour le compte d'autrui (ses filiales). Si la Cour ne partage pas cette analyse, la chambre de céans la prie de lui faire savoir.

VI.

64 [OMISSIS] [Base juridique du sursis à statuer]

DOCUMENT DE TRAVAIL