



## Recueil de la jurisprudence

ARRÊT DE LA COUR (cinquième chambre)

22 octobre 2015 \*

«Renvoi préjudiciel — TVA — Directive 2006/112/CE — Article 168 — Droit à déduction — Déduction de la taxe acquittée en amont sur l'acquisition ou la production de biens d'investissement — Parcours récréatif directement destiné à être utilisé gratuitement par le public — Utilisation du parcours récréatif comme moyen de réaliser des opérations taxées»

Dans l'affaire C-126/14,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduite par le Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Cour administrative suprême, Lituanie), par décision du 18 février 2014, parvenue à la Cour le 17 mars 2014, dans la procédure

«Sveda» UAB

contre

**Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,**

en présence de:

**Klaipėdos apskrities valstybinė mokesčių inspekcija,**

LA COUR (cinquième chambre),

composée de M. T. von Danwitz, président de la quatrième chambre, faisant fonction de président de la cinquième chambre, MM. D. Šváby, A. Rosas, E. Juhász et C. Vajda (rapporteur), juges,

avocat général: M<sup>me</sup> J. Kokott,

greffier: M. M. Aleksejev, administrateur,

vu la procédure écrite et à la suite de l'audience du 4 février 2015,

considérant les observations présentées:

- pour le gouvernement lituanien, par MM. D. Kriauciūnas et R. Dzikovič ainsi que par M<sup>me</sup> D. Stepanienė, en qualité d'agents,
- pour le gouvernement du Royaume-Uni, par M<sup>mes</sup> S. Brighthouse et J. Kraehling ainsi que par M. M. Holt, en qualité d'agents, assistés de M. O. Thomas, barrister,
- pour la Commission européenne, par M<sup>mes</sup> L. Lozano Palacios et A. Steiblytė, en qualité d'agents,

\* Langue de procédure: le lituanien.

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 22 avril 2015,

rend le présent

### Arrêt

- 1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation de l'article 168 de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO L 347, p. 1, ci-après la «directive TVA»).
- 2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant «Sveda» UAB (ci-après «Sveda») à la Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (Inspection nationale des impôts rattachée au ministère des Finances de la République de Lituanie, ci-après l'«Inspection nationale des impôts») au sujet d'une décision refusant la déduction de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) que Sveda a acquittée en amont dans le cadre de la mise en place d'un parcours récréatif et de découverte de la mythologie balte (ci-après le «parcours récréatif»).

### Le cadre juridique

#### *Le droit de l'Union*

- 3 L'article 9, paragraphe 1, de la directive TVA dispose:

«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.»

- 4 L'article 63 de cette directive prévoit:

«Le fait générateur de la taxe intervient et la taxe devient exigible au moment où la livraison de biens ou la prestation de services est effectuée.»

- 5 L'article 167 de ladite directive est libellé comme suit:

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

- 6 L'article 168 de la même directive dispose:

«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;

[...]»

### *Le droit lituanien*

- 7 L'article 58, paragraphe 1, point 1, de la loi n° IX-751, du 5 mars 2002, relative à la taxe sur la valeur ajoutée, est libellé comme suit:

«L'assujetti à la TVA a le droit de déduire la TVA acquittée en amont et/ou la TVA à l'importation au titre des produits et/ou services acquis et/ou importés, si ces produits et/ou services sont destinés à être utilisés pour les activités suivantes réalisées par ledit assujetti à la TVA:

- 1) la livraison de produits et /ou la prestation de services taxés à la TVA».

### **Le litige au principal et la question préjudicielle**

- 8 Sveda est une personne morale à but lucratif dont les activités consistent en la fourniture d'hébergement, d'alimentation et de boissons, l'organisation de salons professionnels, de congrès et de loisirs ainsi que l'ingénierie et les consultations liées à ces activités.
- 9 Le 2 mars 2012, Sveda a conclu une convention de subventionnement avec l'Agence nationale des paiements auprès du ministère de l'Agriculture (Nacionalinė mokėjimo agentūra prie Žemės ūkio ministerijos). Conformément à cette convention, Sveda s'est engagée à mettre en œuvre le projet intitulé «Parcours (éducatif) récréatif de la mythologie balte» ainsi qu'à offrir au public un accès gratuit à celui-ci. Cette agence s'est engagée à prendre en charge une part des frais de réalisation de ce projet représentant jusqu'à 90 % de ceux-ci, les dépenses de mise en œuvre restantes étant à la charge de Sveda.
- 10 Sveda a 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 et a établi une déclaration de TVA pour le mois de juin 2012, dans laquelle elle a mentionné la taxe acquittée en amont comme étant déductible. L'Inspection nationale des impôts du district de Klaipėda (Klaipėdos apskrities valstybinė mokesčių inspekcija) saisie d'une demande de Sveda tendant au remboursement des montants de TVA concernés a 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, le 24 août 2012, l'Inspection nationale des impôts du district de Klaipėda a refusé la déduction de ces montants.
- 11 Sveda a saisi le Vilniaus apygardos administracinis teismas (tribunal administratif régional de Vilnius) d'un recours tendant à l'annulation de la décision refusant cette déduction. Ce recours a été rejeté comme non fondé.
- 12 Sveda a alors formé un pourvoi devant le Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Cour administrative suprême).
- 13 Si, selon la juridiction de renvoi, Sveda a effectué les dépenses d'investissement concernées avec l'intention d'exercer dans le futur des activités économiques, la juridiction de renvoi éprouve néanmoins des doutes quant à la déductibilité de la TVA acquittée en amont. Elle s'interroge, à cet égard, sur l'existence d'un lien direct et immédiat entre les dépenses liées aux travaux réalisés et les activités économiques envisagées par Sveda, au motif que le parcours récréatif est directement destiné à être utilisé gratuitement par le public.

- 14 C'est dans ces conditions que le Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Cour administrative suprême) a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour la question préjudicielle suivante:

«L'article 168 de la directive TVA peut-il être interprété comme conférant à l'assujetti le droit de déduire la TVA acquittée en amont à l'occasion de la production (acquisition) d'actifs non courants destinés à une activité commerciale, qui, comme dans le cas de l'affaire au principal, sont directement destinés à être utilisés gratuitement par le public, mais peuvent être reconnus comme étant un moyen d'inciter les visiteurs à venir dans un lieu où l'assujetti, en exerçant son activité économique, envisage de fournir des biens et/ou des services?»

### **Sur la question préjudicielle**

- 15 Par sa question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 168 de la directive TVA doit être interprété en ce sens qu'il confère, dans des circonstances telles que celles en cause au principal, à un assujetti le droit de déduire la TVA acquittée en amont pour l'acquisition ou la production de biens d'investissement en vue d'une activité économique envisagée liée au tourisme rural et récréatif, qui sont, d'une part, directement destinés à être utilisés gratuitement par le public et peuvent, d'autre part, être un moyen de réaliser des opérations taxées.
- 16 En vue de répondre à cette question, il convient, à titre liminaire, de rappeler que le droit à déduction prévu à l'article 168, sous a), de la directive TVA 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 (voir, en ce sens, arrêt SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, point 55 et jurisprudence citée).
- 17 En effet, le régime de déduction 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 ainsi la neutralité quant à la charge fiscale de toutes les activités économiques, quels que soient les buts ou les résultats de celles-ci, à condition que lesdites activités soient, en principe, elles-mêmes soumises à la TVA (voir, notamment, arrêt Eon Aset Menidjunt, C-118/11, EU:C:2012:97, point 43 et jurisprudence citée).
- 18 Il résulte de l'article 168 de la directive TVA que, dans la mesure où l'assujetti, agissant en tant que tel au moment où il acquiert un bien, utilise le bien pour les besoins de ses opérations taxées, il est autorisé à déduire la TVA due ou acquittée pour ledit bien (voir, notamment, arrêt Klub, C-153/11, EU:C:2012:163, point 36 et jurisprudence citée).
- 19 S'agissant, en premier lieu, du point de savoir si Sveda a agi en tant qu'assujetti lors de la construction du parcours récréatif, à savoir, pour les besoins d'une activité économique, au sens de l'article 9, paragraphe 1, second alinéa, de la directive TVA, il convient de rappeler que des biens et des services peuvent être acquis par une personne agissant en tant qu'assujetti, pour les besoins d'une activité économique au sens de cette disposition, même s'ils ne sont pas immédiatement utilisés pour cette activité économique (voir, en ce sens, arrêt Lennartz, C-97/90, EU:C:1991:315, point 14).
- 20 Il est de jurisprudence constante que celui qui effectue des dépenses d'investissement dans l'intention, confirmée par des éléments objectifs, d'exercer une activité économique, au sens de l'article 9, paragraphe 1, de la directive TVA, doit être considéré comme un assujetti. Agissant en tant que tel, il a donc, conformément aux articles 167 et suivants de cette directive, 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 (voir, en ce sens, arrêt Gran Via Moinești, C-257/11, EU:C:2012:759, point 27 et jurisprudence citée). Ce droit à déduction prend naissance, conformément aux articles 63 et 167 de la directive TVA, au moment où la taxe devient exigible, soit lors de la livraison des biens (arrêt Klub C-153/11, EU:C:2012:163, point 36 et jurisprudence citée).

- 21 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 compte tenu de l'ensemble des données de l'espèce, parmi lesquelles figurent la nature du bien visé et la période écoulée entre son acquisition et son utilisation aux fins des activités économiques de cet assujetti (voir en ce sens, notamment, arrêt Klub, C-153/11, EU:C:2012:163, points 40 et 41 ainsi que jurisprudence citée). Il revient à la juridiction de renvoi d'effectuer cette appréciation.
- 22 En l'occurrence, la juridiction de renvoi a décrit les dépenses liées aux biens d'investissement en cause au principal comme étant, en définitive, destinées à l'exercice des activités économiques envisagées par Sveda. Selon les constatations effectuées par cette juridiction, lesquelles s'appuient sur des éléments objectifs du dossier qui a été soumis à cette dernière, le parcours récréatif concerné peut être considéré comme un moyen d'attirer des visiteurs en vue de leur fournir des biens et des services, grâce à la vente de souvenirs, d'alimentation et de boissons, ainsi qu'à la possibilité offerte d'accéder à des attractions et à des baignades payantes.
- 23 Ainsi, il apparaît ressortir desdites constatations que Sveda a acquis ou a produit les biens d'investissement concernés dans l'intention, confirmée par des éléments objectifs, d'exercer une activité économique et a, par conséquent, agi en tant qu'assujetti, au sens de l'article 9, paragraphe 1, de la directive TVA.
- 24 Ce constat n'est aucunement remis en cause par la circonstance relevée par le gouvernement lituanien, selon laquelle ces biens d'investissement devront, aux termes de la convention de subventionnement concernée, être mis à la disposition du public à titre gratuit pendant une période de cinq ans à compter de leur acquisition, et ne pourront pas dès lors être utilisés pendant cette même période dans le cadre des activités économiques de Sveda.
- 25 En effet, le fait qu'une telle convention de subventionnement ne permet pas, pendant ladite période, une mise à disposition à titre onéreux du parcours récréatif en cause au principal, n'empêche pas Sveda d'exercer les activités économiques énoncées au point 22 du présent arrêt. Plus particulièrement, selon la juridiction de renvoi, il peut être considéré que ce parcours récréatif est destiné à attirer des visiteurs et à les encourager à acheter les biens et les services assujettis à la TVA proposés par Sveda. En outre, ainsi qu'il ressort de la décision de renvoi, les dépenses d'investissement supportées par Sveda, personne morale à but lucratif, pour la construction dudit parcours récréatif seront, à tout le moins en partie, couvertes par les revenus tirés de la fourniture de biens et de services dans le cadre de ces activités économiques envisagées.
- 26 S'agissant, en second lieu, du point de savoir si les biens d'investissement en cause au principal sont utilisés par Sveda pour les besoins de ses opérations taxées, conformément à l'article 168 de la directive TVA, il résulte des constatations effectuées par la juridiction de renvoi que l'acquisition ou la production de ces biens d'investissement est directement destinée à un usage par le public à titre gratuit, mais qu'elle s'inscrit, dans un même temps, dans l'objectif de l'accomplissement ultérieur par l'assujetti d'opérations taxables.
- 27 Selon une jurisprudence constante, 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 acquittée en amont soit reconnu à l'assujetti et pour déterminer l'étendue d'un tel droit. Le droit à déduction de la TVA grevant l'acquisition de biens ou de services en amont présuppose que les dépenses effectuées pour acquérir ceux-ci fassent partie des éléments constitutifs du prix des opérations taxées en aval ouvrant droit à déduction (voir, notamment, arrêt SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, point 57).
- 28 Toutefois, ainsi que l'a relevé M<sup>me</sup> l'avocat général aux points 33 et 34 de ses conclusions, la Cour a également admis un droit à déduction de la TVA en faveur de l'assujetti, même 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 dépenses encourues 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 telles dépenses entretiennent, en effet, un lien direct et immédiat avec l'ensemble de l'activité économique de l'assujetti (voir, en ce sens, arrêts *Investrand*, C-435/05, EU:C:2007:87, point 24, et *SKE*, C-29/08, EU:C:2009:665, point 58).

- 29 Il ressort de la jurisprudence de la Cour que, dans le cadre de l'application du critère du lien direct incombant aux administrations fiscales et aux juridictions nationales, il appartient à celles-ci de prendre en considération toutes les circonstances dans lesquelles se sont déroulées les opérations concernées et de tenir compte des seules opérations qui sont objectivement liées à l'activité imposable de l'assujetti. L'existence d'un tel lien doit ainsi être appréciée au regard du contenu objectif de l'opération en question (voir, en ce sens, arrêt *Becker*, C-104/12, EU:C:2013:99, points 22, 23 et 33 ainsi que jurisprudence citée).
- 30 Il résulte des constatations effectuées par la juridiction de renvoi que, dans l'affaire au principal, les dépenses encourues par Sveda au titre des travaux de construction du parcours récréatif en cause au principal devraient entrer en partie dans le prix des biens ou des services fournis dans le cadre de l'activité économique envisagée par celle-ci.
- 31 Or, la juridiction de renvoi nourrit des doutes quant à l'existence d'un lien direct et immédiat entre les opérations en amont et l'ensemble de l'activité économique envisagée par Sveda, en raison du fait que les biens d'investissement concernés sont directement destinés à un usage par le public à titre gratuit.
- 32 À cet égard, il ressort de la jurisprudence de la Cour que, lorsque des biens ou des services acquis par un assujetti sont utilisés pour les besoins d'opérations exonérées ou ne relèvent pas du champ d'application de la TVA, il ne saurait y avoir ni perception de la taxe en aval ni déduction de celle-ci en amont (arrêt *Eon Aset Menidjmont*, C-118/11, EU:C:2012:97, point 44 et jurisprudence citée). En effet, dans ces deux cas, le lien direct et immédiat entre les dépenses encourues en amont et les activités économiques réalisées par la suite par l'assujetti est rompu.
- 33 Or, d'une part, il ne résulte nullement de la décision de renvoi que la mise à la disposition du public du parcours récréatif en cause au principal relève d'une quelconque exonération visée par la directive TVA. D'autre part, les dépenses encourues par Sveda pour la mise en place de ce parcours pouvant être rattachées, ainsi qu'il ressort du point 23 du présent arrêt, à l'activité économique envisagée de l'assujetti, celles-ci ne se rapportent pas à des activités se situant hors du champ d'application de la TVA.
- 34 Dès lors, l'utilisation immédiate des biens d'investissement à titre gratuit ne remet pas en cause, dans des circonstances telles que celles en cause au principal, le lien direct et immédiat existant entre les opérations en amont et celles en aval ouvrant droit à déduction ou avec l'ensemble des activités économiques de l'assujetti et, partant, cette utilisation n'a aucune incidence sur l'existence d'un droit à déduction de la TVA.
- 35 Ainsi, il apparaît qu'il existe un lien direct et immédiat entre les dépenses encourues par Sveda et l'ensemble de l'activité économique envisagée par celle-ci, ce qu'il incombe toutefois à la juridiction de renvoi de vérifier.
- 36 Par ailleurs, les périodes de régularisation des déductions n'ont, en tant que telles, aucune incidence sur la naissance du droit à déduction de la TVA (voir, en ce sens, arrêt *Lennartz*, C-97/90, EU:C:1991:315, points 8 et 20), qui, selon la jurisprudence rappelée au point 20 du présent arrêt, est déterminée par la seule qualité en laquelle l'intéressé agit au moment de l'acquisition du bien concerné. Il en va toutefois ainsi sans préjudice du reversement de la taxe acquittée en amont auquel l'assujetti devra procéder s'il s'avère, par la suite, que le bien acquis ou produit en amont n'a pas été utilisé pour les besoins de son activité économique.

- 37 Eu égard à l'ensemble des considérations qui précèdent, il y a lieu de répondre à la question posée que l'article 168 de la directive TVA doit être interprété en ce sens qu'il confère, dans des circonstances telles que celles en cause au principal, à un assujetti le droit de déduire la TVA acquittée en amont pour l'acquisition ou la production de biens d'investissement aux fins d'une activité économique envisagée, liée au tourisme rural et récréatif, qui sont, d'une part, directement destinés à être utilisés gratuitement par le public et, d'autre part, peuvent permettre de réaliser des opérations taxées, si un lien direct et immédiat entre les dépenses liées aux opérations en amont et une ou plusieurs opérations en aval ouvrant droit à déduction ou avec l'ensemble de l'activité économique de l'assujetti est établi, ce qu'il incombe à la juridiction de renvoi de vérifier sur la base d'éléments objectifs.

### **Sur les dépens**

- 38 La procédure revêtant, à l'égard des parties au principal, le caractère d'un incident soulevé devant la juridiction de renvoi, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens. Les frais exposés pour soumettre des observations à la Cour, autres que ceux desdites parties, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement.

Par ces motifs, la Cour (cinquième chambre) dit pour droit:

**L'article 168 de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, doit être interprété en ce sens qu'il confère, dans des circonstances telles que celles en cause au principal, à un assujetti le droit de déduire la taxe sur la valeur ajoutée acquittée en amont pour l'acquisition ou la production de biens d'investissement aux fins d'une activité économique envisagée, liée au tourisme rural et récréatif, qui sont, d'une part, directement destinés à être utilisés gratuitement par le public et, d'autre part, peuvent permettre de réaliser des opérations taxées, si un lien direct et immédiat entre les dépenses liées aux opérations en amont et une ou plusieurs opérations en aval ouvrant droit à déduction ou avec l'ensemble de l'activité économique de l'assujetti est établi, ce qu'il incombe à la juridiction de renvoi de vérifier sur la base d'éléments objectifs.**

Signatures