



## Recueil de la jurisprudence

CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL  
M<sup>ME</sup> JULIANE KOKOTT  
présentées le 6 avril 2017<sup>1</sup>

### Affaire C-132/16

**Direktor na Direktsia « Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika » – Sofia  
contre  
« Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments » EOOD**

[demande de décision préjudicielle formée par le Varhoven administrativen sad (Cour administrative suprême, Bulgarie)]

« Demande de décision préjudicielle – Taxe sur la valeur ajoutée (TVA) – Déduction de la taxe acquittée en amont – Prestations de services à titre gratuit en faveur des infrastructures communales – Lien avec l'activité économique de l'assujetti – Rattachement économique ou rapport éloigné de causalité – Comptabilisation des coûts en tant que frais généraux »

### I. Introduction

1. Du point de vue de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA), quel lien plus ou moins étroit les dépenses soumises à la TVA qu'un entrepreneur supporte pour générer des recettes doivent-elles présenter avec ses opérations imposables pour qu'une déduction soit possible ? Suffit-il que ces dépenses aient été utiles ou nécessaires à l'entreprise ? Le simple fait que les dépenses ont été *causées* par les recettes à venir est-il suffisant ou faut-il que les dépenses soient directement et *immédiatement imputables* aux recettes soumises à la TVA ?

2. Par exemple, lorsqu'une entreprise fait rénover les infrastructures communales des eaux usées pour obtenir les permis de construire de ses immeubles destinés à une location qui sera imposable à l'avenir, est-ce que cela suffit ? Ou les frais de rénovation doivent-ils être directement et immédiatement imputables à des opérations déterminées de l'entreprise ? Dans ce dernier cas, la déduction par l'entreprise des frais de rénovation dépend de l'appréciation de la prestation qui a été fournie à la commune. En effet, c'est pour la commune en sa fonction d'entité chargée de l'élimination des eaux usées que l'entreprise effectue directement et immédiatement la rénovation.

3. C'est sur ces questions de principe que la Cour doit se pencher dans la présente procédure préjudicielle. Dans la réponse à ces questions, il y a lieu de tenir également compte de l'arrêt *Sveda*<sup>2</sup> prononcé récemment par la Cour. Cet arrêt a engendré, dans les États membres, des incertitudes quant au champ d'application de la déduction. La présente affaire donne à la Cour l'occasion de préciser les constatations qu'elle y a formulées.

<sup>1</sup> Langue originale : l'allemand.

<sup>2</sup> Arrêt du 22 octobre 2015, *Sveda* (C-126/14, EU:C:2015:712).

## II. Le cadre juridique

### A. Le droit de l'Union

4. La présente affaire relève de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée<sup>3</sup>. L'article 26, paragraphe 1, sous b), de la directive TVA dispose ce qui suit :

« 1. Sont assimilées à des prestations de services effectuées à titre onéreux les opérations suivantes :

[...]

b) la prestation de services à titre gratuit effectuée par l'assujetti pour ses besoins privés ou pour ceux de son personnel ou, plus généralement, à des fins étrangères à son entreprise. »

5. Voici ce que l'article 168 de la directive TVA prévoit quant à la déduction :

« 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 [...]. »

6. L'article 176, second alinéa, de la directive TVA contient la disposition transitoire suivante :

« Jusqu'à l'entrée en vigueur des dispositions visées au premier alinéa, les États membres peuvent maintenir toutes les exclusions prévues par leur législation nationale soit au 1<sup>er</sup> janvier 1979 soit, pour les États membres ayant adhéré à la Communauté après cette date, à la date de leur adhésion. »

### B. Le droit bulgare

7. L'article 69 du Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (loi relative à la taxe sur la valeur ajoutée, ci-après le « ZDDS ») dispose ce qui suit :

« 1. Lorsque les biens et les services sont utilisés pour les besoins des livraisons ou des prestations imposables effectuées par l'assujetti enregistré, celui-ci est autorisé à déduire :

1) la TVA sur les biens ou les services que le fournisseur, lorsque celui-ci est aussi un assujetti enregistré conformément à la présente loi, lui a livrés ou fournis ou doit lui livrer ou fournir [...]. »

8. L'article 70 du ZDDS précise ce qui suit :

« 1. Même si les conditions de l'article 69 ou de l'article 74 sont remplies, le droit de déduire une TVA acquittée en amont n'existe pas lorsque :

[...]

<sup>3</sup> JO 2006, L 347, p. 1, ci-après la « directive TVA ».

- 2) les biens ou les services sont destinés à des livraisons ou prestations à titre gratuit ou à des activités étrangères à l'activité économique de l'assujetti [...]. »

### III. L'affaire au principal

9. Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments EOOD (ci-après « Iberdrola ») est propriétaire de terrains sur lesquels un village de vacances doit être érigé. Le village de vacances est destiné à une location soumise à la TVA. Pour raccorder le village à la station de pompage des eaux usées de la commune, cette station devait faire l'objet d'une profonde rénovation. Sans remise en état, elle ne pouvait pas prendre également en charge les eaux usées des immeubles projetés d'Iberdrola. Iberdrola et la commune ont alors conclu un contrat par lequel Iberdrola s'est engagée à réaliser, à ses frais, la remise en état des infrastructures communales des eaux usées. La rénovation a ensuite été exécutée par une entreprise de construction pour le compte d'Iberdrola.

10. Après sa remise en état, les immeubles du complexe de vacances ont été érigés et ont pu être raccordés à la station de pompage de la commune. Iberdrola a procédé à la déduction de la TVA afférente aux coûts que la rénovation avait entraînés. L'administration nationale la lui a cependant refusée en vertu de l'article 70, paragraphe 1, point 2, du ZDDS. Iberdrola a contesté cette décision devant l'Administrativen sad (tribunal administratif, Bulgarie).

11. L'Administrativen sad (tribunal administratif) a considéré qu'en faisant rénover la station de pompage, Iberdrola avait fourni une prestation de services à titre gratuit à la commune. Il a néanmoins estimé que cette rénovation a été utile à l'activité économique d'Iberdrola (la location du village de vacances). Selon lui, en effet, ce n'est qu'en conséquence de la remise en état de la station de pompage de la commune que le complexe de vacances peut être utilisé conformément à sa destination.

12. L'Administrativen sad (tribunal administratif) est parti du principe que, pour une déduction au titre de la facture en amont de l'entrepreneur de construction, il fallait que les dépenses y figurant fassent partie des frais généraux d'Iberdrola et constituent un facteur de formation du prix des opérations qu'elle a exécutées. Selon le rapport de l'expertise ordonnée par l'Administrativen sad (tribunal administratif), les dépenses ont été indiquées dans la comptabilité en tant que dépenses pour la réalisation du projet de village de vacances. Celui-ci estime qu'il est ainsi établi que les dépenses sont intégrées dans celles de la construction des bâtiments sur les terrains de la société et qu'elles sont liées à l'activité économique d'Iberdrola.

13. L'Administrativen sad (tribunal administratif) a donc annulé l'avis de redressement fiscal et son avis modificatif. Cette annulation fait l'objet d'un pourvoi en cassation devant le Varhoven administrativen sad (Cour administrative suprême, Bulgarie). Cette juridiction a décidé de suspendre la procédure et d'introduire une demande de décision préjudicielle.

### IV. La procédure devant la Cour

14. Saisi du litige, le Varhoven administrativen sad (Cour administrative suprême) a posé à la Cour les questions préjudicielles suivantes :

- « 1) L'article 26, paragraphe 1, sous b), l'article 168, sous a), et l'article 176 de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée s'opposent-ils à une disposition de droit national telle que l'article 70, paragraphe 1, point 2, du ZDDS, qui restreint le droit de déduire une TVA acquittée en amont pour une prestation de services de construction ou d'amélioration d'un bien immobilier dont un tiers est propriétaire, qui

sont utilisés tant par le destinataire de la prestation que par le tiers, pour la seule raison que le tiers obtient à titre gratuit le résultat de ces services, sans tenir compte du fait que les services seront utilisés dans le cadre de l'activité économique du destinataire assujetti ?

- 2) L'article 26, paragraphe 1, sous b), l'article 168, sous a), et l'article 176 de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée s'opposent-ils à une pratique fiscale consistant à refuser de reconnaître le droit de déduire une TVA acquittée en amont pour la prestation de services, alors que les dépenses correspondant à ces services sont comptabilisées dans les frais généraux de l'assujetti, au motif qu'elles ont été engagées pour construire ou améliorer un bien immobilier dont une autre personne est propriétaire, sans tenir compte du fait que ce bien immobilier sera également utilisé par le destinataire de la prestation des services de construction dans le cadre de son activité économique ? »

15. Des observations écrites sur ces questions ont été présentées par Iberdrola, par la République de Bulgarie ainsi que par la Commission européenne. Celles-ci ont aussi participé à l'audience du 24 novembre 2016, de même que l'administration fiscale bulgare.

## V. Appréciation juridique

### A. Sur l'applicabilité de la clause de *standstill* prévue à l'article 176 de la directive TVA

16. À titre liminaire, il y a lieu de déterminer si une violation de la directive TVA par l'article 70 du ZDDS est à écarter, en soi, en raison de la possibilité qu'ouvre l'article 176, second alinéa, de la directive TVA de maintenir d'anciennes exclusions nationales du droit à la déduction. Cette exclusion a été promulguée effectivement au moment de l'adhésion<sup>4</sup>.

17. Toutefois, la clause de *standstill* prévue à l'article 176, second alinéa, de la directive TVA ne permet pas à un nouvel État membre de modifier sa législation interne à l'occasion de son adhésion à l'Union européenne dans un sens qui éloignerait cette législation des objectifs de cette directive. Une modification en ce sens serait contraire à l'esprit même de cette clause<sup>5</sup>. Dans l'affaire au principal, il incombe donc à la juridiction de renvoi, seule compétente pour interpréter son droit national, d'apprécier si l'instauration de l'article 70 du ZDDS a maintenu une ancienne restriction ou a entraîné une modification de la situation juridique<sup>6</sup>. L'exposé des faits qui figure dans la décision de renvoi ne contenant aucune indication allant dans le sens de la première hypothèse, nous partirons, dans les considérations qui suivent, du principe que l'article 176, second alinéa, de la directive TVA n'est pas d'application en l'espèce.

### B. Sur les questions préjudicielles

18. Les questions de la juridiction de renvoi portent toutes deux essentiellement sur la même problématique. Il s'agit de savoir si la directive TVA impose un droit de déduction même lorsque les prestations en amont (en l'espèce la rénovation), certes liées aux prestations en aval imposables (en l'espèce la location), sont fournies directement, mais à titre gratuit, à un tiers (en l'espèce à une commune). Ce problème se pose, en particulier, lorsque la commune utilise les prestations pour ses propres besoins, à savoir l'évacuation communale des eaux usées.

4 Voir arrêt du 18 juillet 2013, AES-3C Maritza East 1 (C-124/12, EU:C:2013:488, point 5).

5 Voir arrêt du 18 juillet 2013, AES-3C Maritza East 1 (C-124/12, EU:C:2013:488, point 43).

6 Voir, en ce sens, arrêt du 18 juillet 2013, AES-3C Maritza East 1 (C-124/12, EU:C:2013:488, point 47).

19. Par sa première question, la juridiction de renvoi souhaite savoir si la directive TVA s'oppose au droit national sur ce point. Par sa seconde question, elle demande si la directive TVA s'oppose à une pratique fiscale où le mode de « comptabilisation » jouerait lui aussi un rôle. Dans leur teneur, les deux questions sont toutefois si étroitement liées qu'elles appellent une réponse conjointe.

20. Tout d'abord nous aborderons donc le caractère non pertinent de la façon concrète dont les dépenses sont « comptabilisées » (sous 1) et ensuite examinerons les conditions de la déduction (sous 2). Dans ce dernier cadre, nous montrerons tout d'abord la *primauté d'un lien direct* entre les prestations en amont et celles en aval sur un rapport éloigné de causalité [sous 2, a), et b)]. Cette primauté est déjà appliquée dans la jurisprudence de la Cour [sous 2, c)]. Une analyse plus approfondie de l'arrêt Sveda<sup>7</sup> [sous 2, d)] permet de conclure qu'il ne s'y oppose pas. Enfin, nous nous pencherons sur l'interaction, déterminante en l'espèce, entre l'imposition de prestations à titre gratuit (article 26 de la directive TVA) et la déduction (article 168 de la directive TVA) [sous 2, e)].

### ***1. Sur le caractère non pertinent du mode de comptabilisation***

21. Au préalable, il convient d'observer que, du fait même de sa systématique, le droit de la TVA ne peut pas, contrairement à ce qu'Iberdrola a soutenu lors de l'audience et la Commission dans ses observations, dépendre de la façon dont l'assujetti comptabilise certains éléments déterminés.

22. À la différence d'un droit typique en matière d'imposition des revenus, le droit de l'Union en matière de TVA ne soumet pas les modifications du patrimoine (c'est-à-dire les plus-values) à l'impôt, mais exclusivement des activités. C'est ce qui ressort du libellé de l'article 2 (« opérations »), de l'article 9 (« activité économique »), de l'article 13 (« activités [...] qu'ils accomplissent ») et de l'article 168 de la directive TVA (« les biens [...] sont utilisés »). En conséquence, le droit de la TVA dans son ensemble ne contient aucune obligation d'établir un inventaire patrimonial (c'est-à-dire de ventiler l'actif et le passif). La dette de TVA se calcule non plus à partir de la comparaison de plusieurs patrimoines à différents moments (que l'on appelle la « comparaison de l'actif net »), mais bien à partir de la dépense d'un tiers pour une fourniture ou une prestation de services.

23. Dès lors que la comparaison de l'actif net n'est pas pertinente en droit de la TVA, la façon dont les opérations sont comptabilisées ne peut pas non plus permettre de tirer des conclusions sur l'existence d'un droit dans cette matière (en l'espèce un droit à la déduction). Se fonder sur la manière dont un assujetti individuel comptabilise tel ou tel élément lui laisserait en outre de facto la haute main sur l'appréciation au regard de la réglementation de la TVA. Cela ne saurait être correct. C'est pourquoi les articles 167 et suivants de la directive TVA n'opèrent aucunement un rattachement avec le traitement comptable retenu par l'assujetti. Plus particulièrement, les formalités de déduction qui figurent à l'article 178 de la directive TVA ne renvoient pas au droit comptable. Il y a donc lieu de répondre à la question à trancher sans se soucier de la manière dont l'assujetti a opéré la comptabilisation conformément au droit comptable en vigueur.

24. Par ailleurs, l'interprétation donnée par la Cour à l'article 26 de la directive TVA montre justement qu'il doit pouvoir y avoir des coûts exposés pour les besoins de l'entreprise qui représentent des frais généraux pour l'assujetti (en particulier également d'un point de vue comptable), mais qui n'ouvrent cependant aucun droit à la déduction. Il s'agit de frais exposés à des fins dites non professionnelles sans toutefois être étrangères à l'entreprise<sup>8</sup> (nous examinerons ce point plus en détail aux points 48 et suivants des présentes conclusions).

<sup>7</sup> Arrêt du 22 octobre 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712).

<sup>8</sup> Voir, à cet égard, arrêts du 30 mars 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, point 24) ; du 12 février 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2009:88, point 28), ainsi que du 16 février 2012, Eon Aset Menidjmnt (C-118/11, EU:C:2012:97, points 44 et 70).

## 2. Sur les conditions de la déduction

25. Contrairement à ce qu'affirment Iberdrola et la Commission, un lien uniquement causal entre les prestations en amont et les prestations économiques en aval ne suffit pas pour la déduction au titre de l'article 168 de la directive TVA. Il en va en tout cas ainsi lorsque l'opération en amont peut être directement rattachée à une opération en aval exonérée ou non taxable. Dans ce cas, le *rattachement* économique l'emporte sur le *rapport de causalité économique*. La conception contraire préconisée par Iberdrola et par la Commission repose sur un amalgame inadmissible du droit de l'impôt sur le revenu et des règles de la TVA.

### a) Sur les termes de l'article 168 de la directive TVA

26. La primauté de ce rattachement sur une simple causalité résulte déjà des termes de l'article 168 de la directive TVA. Celui-ci dispose que l'assujetti a droit à la déduction « [d]ans la mesure où les biens et les services sont utilisés pour les besoins de ses opérations taxées ». La directive ne dit pas que l'acquisition des prestations en amont par l'entreprise doit présenter un lien causal. Bien au contraire, c'est une *utilisation* déterminée par l'entreprise qui est requise.

27. C'est ce en quoi le droit de la TVA se distingue, entre autres, du droit de l'impôt sur le revenu dans les États membres. Dans le droit de l'impôt sur le revenu, où l'imposition frappe le flux des revenus ou la réalisation de plus-values, une déduction de certaines dépenses de l'assiette fiscale (la déduction dite des frais d'exploitation) peut tout à fait se fonder sur le principe de causalité pour parvenir à une imposition homogène selon la capacité contributive du contribuable. Dans ce cadre, la causalité des dépenses, c'est-à-dire le simple fait d'avoir été causé, aux fins de la réalisation de revenus peut à elle seule suffire.

28. Dans le droit de la TVA, toutefois, il s'agit de la juste taxation du consommateur. C'est la raison pour laquelle, contrairement à l'interprétation qu'en donne la Commission, la notion d'« utilisation » est plus restreinte que celle de « causalité ». L'interprétation de la Commission entraînerait souvent une consommation finale non taxée. Cela irait à l'encontre de la conception de la TVA en tant qu'imposition générale sur la consommation frappant en principe toutes les livraisons de biens et prestations de services.

29. Le risque d'une consommation finale non taxée se présenterait, par exemple, si la commune subordonnait l'octroi de permis supplémentaires de construire d'autres immeubles à usage d'habitation sur son territoire à la condition que le promoteur rénove les aires de jeux communales. Dans ce cas de figure, le destinataire et l'« utilisateur » des prestations de rénovation seraient la commune dans le cadre de son activité de puissance publique. Permettre au promoteur de déduire la taxe à la faveur d'une approche purement causale diminuerait les recettes provenant de la TVA et permettrait au destinataire (la commune dans l'exemple susmentionné) de bénéficier d'une consommation finale non taxée, ce qui serait incompatible avec le système. Or, une telle situation ne pourrait pas se produire si la commune devait commander elle-même la rénovation.

***b) Sur la raison d'être de la déduction***

30. En outre, la déduction de la taxe en amont en droit de la TVA remplit une autre fonction que celle de la déduction des frais d'exploitation en droit de l'impôt sur le revenu. Elle permet d'éviter une taxation répétée (cumul des taxes) dans le cadre de l'imposition de toute la chaîne de consommation. La déduction garantit que seul le consommateur final supporte la TVA<sup>9</sup> et que l'assujetti (l'entreprise) n'a pas à la supporter (principe de neutralité). Dans tous les maillons de la chaîne, l'assujetti fait ainsi office de collecteur de taxes pour le compte de l'État<sup>10</sup>.

31. Pour que l'assujetti puisse remplir son rôle de collecteur de taxes, il faut en principe<sup>11</sup> que des opérations imposables soient réalisées. C'est ce qui ressort notamment de l'article 168 de la directive TVA (« pour les besoins de ses opérations taxées »). Il est donc déterminant de savoir si la prestation en amont se produit dans le cadre d'une livraison ou prestation au consommateur qui est taxée, exonérée ou encore non imposable. La déduction des taxes en amont est ainsi liée à la perception des taxes immédiatement en aval<sup>12</sup>. Ce lien ne peut toutefois pas résulter d'un rapport éloigné de causalité, mais existe uniquement dans la mesure où la prestation en amont se rattache à des prestations déterminées en aval. Or, ce lien nécessaire fait défaut lorsque les opérations en amont sont directement utilisées pour des opérations exonérées ou pour des opérations non taxables.

***c) Sur la jurisprudence de la Cour relative au lien entre la prestation en amont et la prestation entrepreneuriale en aval***

32. Selon une jurisprudence constante<sup>13</sup>, une prestation en amont n'est utilisée pour les besoins des opérations taxées que lorsqu'il existe un lien direct et immédiat entre l'utilisation et l'activité économique de l'assujetti.

33. Selon une jurisprudence très récente de la Cour, le critère tiré de l'utilisation du bien ou du service pour les besoins d'opérations relevant de l'activité économique de l'entreprise doit même être différent selon qu'il s'agit de l'acquisition d'un service ou d'un bien d'investissement<sup>14</sup>.

34. S'agissant d'une opération consistant en l'acquisition d'un service, telle que la rénovation d'un bâtiment appartenant à autrui, l'existence d'un lien direct et immédiat entre une opération particulière en amont et une ou plusieurs opérations en aval ouvrant droit à déduction est, en principe, nécessaire pour qu'un droit à déduction de la TVA en amont soit reconnu à l'assujetti et pour déterminer l'étendue d'un tel droit<sup>15</sup>.

9 Arrêts du 24 octobre 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, point 19) ; du 7 novembre 2013, Tulică et Plavoşin (C-249/12 et C-250/12, EU:C:2013:722, point 34), ainsi qu'ordonnance du 9 décembre 2011, Connoisseur Belgium (C-69/11, non publiée, EU:C:2011:825, point 21).

10 Arrêts du 20 octobre 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, point 25), et du 21 février 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, point 21).

11 L'article 169 de la directive TVA contient des exceptions pour des opérations en général internationales afin d'éviter tout désavantage concurrentiel pour les entreprises exportatrices.

12 Voir, en ce sens, arrêt du 30 mars 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214).

13 Voir, notamment, arrêts du 30 mars 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, point 24) ; du 12 février 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2009:88, point 28) ; du 29 octobre 2009, SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, point 57) ; du 16 février 2012, Eon Aset Menidjunt (C-118/11, EU:C:2012:97, points 44 et suiv.), ainsi que du 22 octobre 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, point 27).

14 Arrêt du 16 février 2012, Eon Aset Menidjunt (C-118/11, EU:C:2012:97, point 45).

15 Arrêts du 29 octobre 2009, SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, point 57 et jurisprudence citée), ainsi que du 16 février 2012, Eon Aset Menidjunt (C-118/11, EU:C:2012:97, point 46).

35. La Cour admet toutefois une exception à ce principe. L'assujetti dispose d'un droit à la déduction, même *en l'absence* de lien direct et immédiat entre une opération particulière en amont et une ou plusieurs opérations en aval, lorsque les coûts des services concernés 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<sup>16</sup>.

36. Cette jurisprudence procède du principe que, dans ces cas, l'assujetti fait office de « consommateur » des prestations dont il supporte les coûts. Faute d'autres critères, l'allégement de la TVA doit alors se calculer en fonction de l'ensemble de son activité économique. S'il existe cependant un lien direct avec une prestation en aval déterminée, la prise en considération de cette prestation en aval constitue alors une méthode plus précise de détermination du droit à la déduction fiscale. La méthode plus précise l'emporte sur une approche forfaitaire du chiffre d'affaires total.

37. Le droit à déduction n'est donc pas ouvert *s'il existe* un lien direct et immédiat avec une opération en aval qui, faute d'activité économique, ne relève pas du champ d'application de la taxe. C'est ce que la Cour a jugé à plusieurs reprises<sup>17</sup>. Il en va de même lorsque l'entrepreneur acquiert une prestation pour renforcer indirectement l'ensemble de son activité économique ouvrant droit à déduction. En effet, le but ultime que l'assujetti poursuit est sans intérêt<sup>18</sup>. Par conséquent, les motifs économiques de l'assujetti ne peuvent pas, à eux seuls, être suffisants.

38. À cet égard, la Cour a précisé également que le seul fait qu'une prestation de services soit une « condition nécessaire » à l'activité économique de l'assujetti n'exclut pas qu'elle soit réalisée pour les besoins privés d'un tiers. Elle a estimé qu'un « lien indirect » ne saurait, à lui seul, aboutir à assimiler une prestation à titre gratuit à une prestation à titre onéreux<sup>19</sup>, qui ouvrirait alors un droit à déduction.

39. La jurisprudence de la Cour confirme ainsi qu'un simple rapport de causalité entre les opérations taxées en aval et l'opération en amont ne saurait en principe suffire, en soi, pour donner droit à la déduction.

40. Contrairement à ce que la Commission considère, il ne peut donc pas être déterminant en l'espèce de savoir si la rénovation de l'infrastructure communale était une condition de la réalisation du projet immobilier. Même l'objectif (c'est-à-dire le motif) qui sous-tend cette rénovation des installations d'infrastructures d'autrui est sans intérêt.

16 Arrêts du 8 février 2007, Investrand (C-435/05, EU:C:2007:87, point 24) ; du 29 octobre 2009, SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, point 58 et jurisprudence citée) ; du 16 février 2012, Eon Aset Menidjmnt (C-118/11, EU:C:2012:97, point 47), ainsi que du 6 septembre 2012, Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557, point 38).

17 Arrêts du 13 mars 2008, Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, point 30), et du 29 octobre 2009, SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, point 59 ainsi que jurisprudence citée).

18 Arrêts du 6 avril 1995, BLP Group (C-4/94, EU:C:1995:107, point 19) ; du 8 juin 2000, Midland Bank (C-98/98, EU:C:2000:300, point 20) ; du 22 février 2001, Abbey National (C-408/98, EU:C:2001:110, point 25), et du 6 septembre 2012, Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557, point 38).

19 Voir, en termes exprès, arrêt du 16 février 2012, Eon Aset Menidjmnt (C-118/11, EU:C:2012:97, point 51), ainsi que, dans le même sens, arrêt du 16 octobre 1997, Julius Fillibeck Söhne (C-258/95, EU:C:1997:491, point 27).



41. En revanche, ce qui est déterminant, c'est de savoir qui, de l'assujetti ou d'un tiers, utilise effectivement la prestation en amont et si cela donne lieu à une consommation finale non taxée. En l'occurrence, seule la commune utilise directement les prestations de restauration des installations d'élimination des eaux usées<sup>20</sup>. Elle entretient et exploite les infrastructures qui sont à présent rénovées<sup>21</sup>.

42. Tout autre critère irait à l'encontre du principe de neutralité : la rénovation de l'infrastructure communale par l'entremise d'un investisseur désireux de construire ne serait pas soumise à la TVA tandis que la rénovation de cette infrastructure par la commune au moyen de l'argent du contribuable le serait. C'est donc non pas la motivation de l'investisseur qui peut être déterminante, mais seulement la classification, au regard de la TVA, de la prestation en amont fournie à la commune (voir, à cet égard, point 48).

#### *d) Sur la délimitation relative à l'arrêt Sveda*

43. Un examen plus approfondi montre que cette solution ne va pas à l'encontre de l'arrêt Sveda<sup>22</sup> que la Cour a rendu dans le courant de l'année 2015. Certes, il y était aussi question d'une infrastructure devant être mise à la disposition d'un tiers à titre gratuit, en l'occurrence un circuit pédestre. Dans son arrêt, la Cour a admis l'existence d'un lien immédiat avec l'activité économique future de l'assujetti<sup>23</sup>.

44. Ainsi que le gouvernement bulgare le fait valoir, et contrairement à ce qu'Iberdrola a soutenu lors de l'audience, les deux cas ne sont toutefois pas comparables. D'une part, on peut se demander si, dans l'affaire Sveda, l'assujetti mettait effectivement le circuit à la disposition d'un tiers à titre gratuit puisque, *en échange*, il percevait une subvention publique. La Cour ne s'est pas penchée sur cette question.

45. D'autre part, l'assujetti utilisait lui-même le circuit pour réaliser ses propres activités de vente de biens et de services. La présente situation se distingue de celle qui était en cause dans l'arrêt Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712) du fait de l'intervention d'un tiers indépendant, à savoir la commune, qui, grâce aux prestations de services qu'elle a obtenues, poursuivait un objectif propre d'élimination des eaux usées. Le fait de tolérer que le chemin soit utilisé pour les besoins de son propre commerce (comme dans l'affaire Sveda) constitue non pas une prestation autonome en faveur d'un tiers, mais uniquement une partie des opérations de vente imposables<sup>24</sup>.

20 C'est ce qui différencie nettement le cas d'espèce du cas de l'entreprise de taxi qui installe divers équipements dans le véhicule mis à sa disposition (par autrui), que la Commission a invoqué à titre d'exemple lors de l'audience. Dans l'exemple du taxi, c'est l'entreprise de taxi qui utilise les équipements. De ce fait, seule l'entreprise de taxi a droit à la déduction afférente aux équipements. En principe, elle peut d'ailleurs généralement démonter à nouveau ceux-ci lors de la restitution du véhicule, si elle n'est pas remboursée de leur valeur. Tel n'est toutefois pas la situation en l'espèce.

21 C'est pour cette raison que, en Allemagne, une jurisprudence constante refuse à l'investisseur qui a construit des infrastructures au bénéfice de la collectivité (ou de l'État) tout droit à déduction de ce fait, même si ce n'est qu'ainsi que cet investisseur peut réaliser son projet de construction imposable. Voir, à cet égard, arrêts du Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances, Allemagne) du 9 novembre 2006, V R 9/04, BStBl. II 2007, p. 285, et du 13 janvier 2011, V R 12/08, BStBl. II 2012, p. 61.

22 Arrêt du 22 octobre 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712).

23 Arrêt du 22 octobre 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, point 35).

24 C'est la raison pour laquelle la rénovation d'un parking qu'une firme destine à sa clientèle peut incontestablement faire l'objet d'une déduction, même si c'est gratuitement que les clients de la firme font, pour un moment, usage du parking.

46. La rénovation gratuite de l'infrastructure d'un tiers n'est cependant pas une prestation accessoire non autonome par rapport aux prestations de location imposables envisagées. Une prestation peut être considérée comme une prestation accessoire non autonome lorsqu'elle constitue pour la clientèle non pas une fin en soi, mais seulement le moyen de bénéficier dans les meilleures conditions du service principal du prestataire<sup>25</sup>. Toutefois, rien n'autorise à prétendre que la rénovation d'installations de tiers au profit de la commune ou l'élimination des eaux usées par la commune ne feraient que compléter les prestations de location qu'Iberdrola entend fournir à ses locataires.

47. En l'espèce, à la différence de la situation en cause dans l'affaire Sveda, Iberdrola n'utilise pas l'infrastructure rénovée dans le cadre de ses opérations de location. Les logements sont loués indépendamment de l'élimination des eaux usées par la commune. La disponibilité d'une infrastructure communale suffisante constitue uniquement la condition à remplir pour pouvoir ériger le complexe de vacances qui, lui, est utilisé alors aux fins des opérations de location. Contrairement au cas de figure qui était au centre de l'affaire Sveda, on ne saurait donc dire qu'il n'existe pas de lien direct et immédiat entre une opération déterminée en amont (l'acquisition des prestations de rénovation) et une opération en aval (la fourniture des prestations de rénovation à la commune).

#### *e) Sur l'interaction avec l'article 26 de la directive TVA*

48. Il n'en reste donc pas moins que la prestation de rénovation se rattache directement à la prestation fournie à la commune. Ainsi, la seule question déterminante est de savoir si cette prestation a été effectuée à titre onéreux et si elle est donc soumise à la taxe en application de l'article 2, paragraphe 1, sous c), de la directive TVA, ou bien si elle l'a été à titre gratuit et est néanmoins imposable (et taxée) en application de l'article 26, paragraphe 1, sous b), de la directive TVA. Ce n'est qu'alors qu'Iberdrola pourrait déduire la TVA. Est exclue, en revanche, toute déduction de dépenses exposées pour des activités non soumises à la TVA<sup>26</sup>.

49. Il revient à la juridiction de renvoi de trancher la question de savoir s'il s'agit effectivement d'une prestation de service à titre gratuit en l'espèce, ce qu'elle semble admettre. L'exposé des faits permet toutefois d'en douter. Lorsqu'un promoteur immobilier ne peut réaliser son projet qu'après avoir rénové les installations d'épuration municipales avec l'autorisation que la commune lui en a donnée par contrat, il reçoit d'elle un avantage qui correspond au moins à la valeur des frais de rénovation qu'il a dû exposer.

50. Il n'est pas incongru de penser qu'une entreprise accorde rarement quelque chose à un tiers si elle n'en attend pas un avantage correspondant. En l'espèce, ce serait la possibilité d'obtenir le permis de construire. Dans cette approche, il y aurait une prestation *à titre onéreux*, qui ouvre certes un droit à déduction, mais qui entraîne aussi l'obligation d'acquitter la taxe afférente à la rénovation à titre onéreux pour un montant identique.

51. S'il s'agit néanmoins effectivement d'une prestation de service *à titre gratuit*, il faut alors décider si elle est imposable en vertu de l'article 26 de la directive TVA. La jurisprudence de la Cour relative à ce qui peut être appelé le « droit de choisir l'affectation »<sup>27</sup> ouvre certes des possibilités pour une déduction intégrale malgré l'utilisation partielle des biens à des fins privées. Premièrement, il est

25 Voir arrêts du 27 septembre 2012, Field Fisher Waterhouse (C-392/11, EU:C:2012:597, point 17 et jurisprudence citée), ainsi que du 16 avril 2015, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie (C-42/14, EU:C:2015:229, point 31).

26 Arrêts du 30 mars 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, point 24) ; du 12 février 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2009:88, point 28), ainsi que du 16 février 2012, Eon Aset Menidjunt (C-118/11, EU:C:2012:97, points 44 et 70).

27 Arrêt du 11 juillet 1991, Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, point 17), confirmé dans l'arrêt du 4 octobre 1995, Armbrecht (C-291/92, EU:C:1995:304, point 20).

toutefois douteux que cette jurisprudence vise également des prestations de services<sup>28</sup>. Secondement, il reste encore à savoir par ailleurs si une utilisation à « des fins privées »<sup>29</sup> entrerait vraiment en considération dans le cas de personnes morales. Une telle utilisation ne se présente en tout cas pas en l'espèce.

52. Comme la rénovation à titre gratuit n'a pas été réalisée à des fins étrangères à l'entreprise en l'espèce, l'article 26, paragraphe 1, sous b), de la directive TVA n'impose pas non plus l'obligation d'acquitter la TVA. Il s'ensuit que les coûts de la rénovation se rapportent non pas directement à des opérations taxées, mais à des opérations non taxées, (la rénovation à titre gratuit au profit de la commune). C'est pourquoi une déduction est également exclue.

## VI. Conclusion

53. Nous proposons de répondre comme suit aux deux questions préjudicielles du Varhoven administrativen sad (Cour administrative suprême, Bulgarie) :

L'article 26, paragraphe 1, sous b), l'article 168, sous a), et l'article 176 de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée doivent être interprétés en ce sens qu'ils ne permettent pas de déduire la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) afférente à des prestations de services qui ont été fournies directement et à titre gratuit à un tiers à des fins qui lui sont propres, même si elles l'ont été pour des motifs liés à l'entreprise. Il en est ainsi indépendamment du traitement comptable que l'assujetti leur a réservé conformément à son droit national. Partant, les dispositions susmentionnées ne s'opposent ni à des règles nationales telles que l'article 70, paragraphe 1, point 2, du Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (loi relative à la taxe sur la valeur ajoutée ni à une pratique fiscale qui s'y conforme sur ce point.

<sup>28</sup> Il y a des doutes à cet égard, car les prestations de services ne peuvent ni être « affectées » à la moindre entreprise ni se voir, à la différence des biens, aussi en principe immédiatement utilisées, de sorte qu'il n'existe aucune justification pour un redressement fiscal échelonné (crédit au moyen de la déduction).

<sup>29</sup> La Cour parle à cet égard de fins étrangères à l'entreprise. Voir arrêts du 11 juillet 1991, Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, point 26) ; du 23 avril 2009, Puffer (C-460/07, EU:C:2009:254, point 39), et du 16 février 2012, Eon Aset Menidjment (C-118/11, EU:C:2012:97, à la fin du point 74).