



Recueil de la jurisprudence

ARRÊT DE LA COUR (huitième chambre)

16 septembre 2020 *

« Renvoi préjudiciel – Fiscalité – Taxe sur la valeur ajoutée (TVA) – Sixième directive 77/388/CEE – Article 17, paragraphe 2, sous a) – Déduction de la taxe payée en amont – Naissance et étendue du droit à déduction – Extension d’une route appartenant à une commune – Comptabilisation des coûts générés par les travaux comme faisant partie des frais généraux de l’assujetti – Détermination de l’existence d’un lien direct et immédiat avec l’activité économique de l’assujetti – Livraison à titre gratuit – Livraison assimilée à une livraison effectuée à titre onéreux – Article 5, paragraphe 6 »

Dans l’affaire C-528/19,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l’article 267 TFUE, introduite par le Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances, Allemagne), par décision du 13 mars 2019, parvenue à la Cour le 10 juillet 2019, dans la procédure

Mitteldeutsche Hartstein-Industrie AG

contre

Finanzamt Y,

LA COUR (huitième chambre),

composée de M^{me} L. S. Rossi, présidente de chambre, MM. J. Malenovský et N. Wahl (rapporteur),
juges,

avocat général : M. G. Hogan,

greffier : M. A. Calot Escobar,

vu la procédure écrite,

considérant les observations présentées :

- pour Mitteldeutsche Hartstein-Industrie AG, par M. O.-G. Lippross, Rechtsanwalt,
- pour le gouvernement allemand, par M. J. Möller et M^{me} S. Eisenberg, en qualité d’agents,
- pour la Commission européenne, par M^{me} L. Lozano Palacios et M. L. Mantl, en qualité d’agents,

vu la décision prise, l’avocat général entendu, de juger l’affaire sans conclusions,

rend le présent

* Langue de procédure : l’allemand.

Arrêt

- 1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation de l'article 5, paragraphe 6, et de l'article 17, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée : assiette uniforme (JO 1977, L 145, p. 1, ci-après la « sixième directive »).
- 2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant Mitteldeutsche Hartstein-Industrie AG au Finanzamt Y (administration fiscale Y, Allemagne) au sujet d'un refus de déduction de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) acquittée en amont pour la réalisation de travaux d'extension d'une route appartenant à une commune.

Le cadre juridique

Le droit de l'Union

- 3 Aux termes de l'article 2, paragraphe 1, de la sixième directive, sont soumises à TVA « les livraisons de biens et les prestations de services, effectuées à titre onéreux à l'intérieur du pays par un assujetti agissant en tant que tel ».
- 4 L'article 5, paragraphe 6, de cette directive énonce :

« Est assimilé à une livraison effectuée à titre onéreux le prélèvement par un assujetti d'un bien de son entreprise pour ses besoins privés ou ceux de son personnel ou qu'il transmet à titre gratuit ou, plus généralement, qu'il affecte à des fins étrangères à son entreprise, lorsque ce bien ou les éléments le composant ont ouvert droit à une déduction complète ou partielle de la [TVA]. Toutefois, ne sont pas visés les prélèvements effectués pour les besoins de l'entreprise pour donner des cadeaux de faible valeur et des échantillons. »

- 5 L'article 6, paragraphe 2, de ladite directive prévoit :

« Sont assimilées à des prestations de services effectuées à titre onéreux :

- a) l'utilisation d'un bien affecté à l'entreprise pour les besoins privés de l'assujetti ou pour ceux de son personnel ou, plus généralement, à des fins étrangères à son entreprise, lorsque ce bien a ouvert droit à une déduction complète ou partielle de la [TVA] ;
- b) les prestations de services à titre gratuit effectuées par l'assujetti pour ses besoins privés ou pour ceux de son personnel ou, plus généralement, à des fins étrangères à son entreprise.

Les États membres ont la faculté de déroger aux dispositions de ce paragraphe à condition que cette dérogation ne conduise pas à des distorsions de concurrence. »

- 6 L'article 17, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive dispose :

« Dans la mesure où les biens et les services sont utilisés pour les besoins de ses opérations taxées, l'assujetti est autorisé à déduire de la taxe dont il est redevable :

- a) la [TVA] due ou acquittée pour les biens qui lui sont ou lui seront livrés et pour les services qui lui sont ou lui seront rendus par un autre assujetti. »

Le droit allemand

- 7 L'article 1^{er} de l'Umsatzsteuergesetz (loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires, ci-après l'« UStG »), intitulé « Opérations imposables », prévoit :

« (1) Sont soumises à la [TVA] les opérations suivantes :

1. les livraisons et autres prestations effectuées à titre onéreux à l'intérieur du pays par un entrepreneur dans le cadre de son entreprise.

[...] »

- 8 Aux termes de l'article 3 de l'UStG :

« (1) Les livraisons d'un entrepreneur sont les prestations par lesquelles celui-ci ou un tiers mandaté par lui permet à un acheteur ou à un tiers en son nom de disposer d'un bien en son nom propre (remise du pouvoir de disposition).

[...]

(1b) Sont assimilés à une livraison effectuée à titre onéreux :

1. le prélèvement par un entrepreneur d'un bien de son entreprise à des fins étrangères à son entreprise ;
2. la transmission à titre gratuit d'un bien par un entrepreneur à son personnel pour ses besoins privés, sauf s'il s'agit de petits cadeaux ;
3. toute autre transmission à titre gratuit d'un bien à l'exception des cadeaux de faible valeur et des échantillons pour les besoins de l'entreprise.

Le bien ou les éléments le composant doivent avoir ouvert droit à une déduction complète ou partielle. »

- 9 L'article 15 de l'UStG, intitulé « Déductions », dispose :

« (1) L'entrepreneur peut déduire les montants suivants :

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

[...]

(2) Est exclue du droit à déduction la taxe afférente aux livraisons, à l'importation et à l'acquisition intracommunautaire de biens ou à toutes autres prestations que l'entrepreneur utilise aux fins d'opérations suivantes :

1. les opérations exonérées ;

[...] »

Le litige au principal et les questions préjudicielles

- 10 Mitteldeutsche Hartstein-Industrie, requérante au principal, est une société holding de gestion. Elle forme une entité fiscale avec ses filiales A GmbH et B GmbH.
- 11 À la suite de la décision de l'administration départementale d'autoriser la réouverture et l'exploitation d'une carrière de pierre à chaux (ci-après la « carrière de pierre à chaux »), A GmbH a été autorisée, par décision du 16 février 2001, à exploiter cette carrière moyennant l'aménagement de l'accès à celle-ci par une route ouverte au public et appartenant à la commune sur le territoire de laquelle est située ladite carrière (ci-après la « route communale en cause »). Cette décision a été modifiée pendant l'année 2005, afin qu'il y soit précisé que le permis d'exploitation de la même carrière serait caduc si l'extension de cette route n'était pas achevée le 31 décembre 2006.
- 12 Dans la mesure où l'évacuation de la pierre à chaux requérait ladite extension, une convention relative à cette dernière a été conclue entre la commune concernée et le prédécesseur en droit de A GmbH, par laquelle cette commune s'est engagée, d'une part, à concevoir et à réaliser l'extension de la route communale en cause et, d'autre part, en cas de maintien de l'ouverture de cette dernière au public, à la mettre sans restriction à la disposition du prédécesseur en droit de A GmbH. En contrepartie, il était prévu que ce dernier supporterait tous les frais liés à l'extension de ladite route. Au cours de l'année 2006, A GmbH a chargé B GmbH de réaliser, en qualité de maître d'œuvre, cette extension conformément à la convention passée avec ladite commune. À la suite de l'achèvement des travaux, la section de route a été empruntée par les poids lourds de A GmbH, à partir du mois de décembre 2006, ainsi que par d'autres véhicules.
- 13 Dans le cadre des déclarations de TVA au titre de l'année 2006, les dépenses exposées par A GmbH pour les travaux d'extension de la route communale en cause n'ont pas été prises en compte par la requérante au principal, mais cette dernière a déduit, au titre de la taxe payée en amont, les montants de TVA ayant grevé les prestations reçues, en amont, de B GmbH.
- 14 À la suite d'un contrôle, l'administration fiscale Y a estimé que, en construisant l'extension de la route communale en cause, la requérante au principal avait fourni à la commune concernée un ouvrage à titre gratuit, soumis à la TVA au titre de l'article 3, paragraphe 1b, première phrase, point 3, de l'UStG, et elle a émis, le 1^{er} mars 2012, un avis d'imposition rectificatif au titre de l'année 2006, rehaussant la base d'imposition de la TVA au taux de 16 %.
- 15 Alors que la réclamation introduite par la requérante au principal avait fait l'objet d'une décision de rejet, le Hessisches Finanzgericht (tribunal des finances de Hesse, Allemagne) a partiellement fait droit au recours introduit par celle-ci contre cette décision. Il a estimé que les conditions fixées à l'article 3, paragraphe 1b, deuxième phrase, de l'UStG n'étaient pas réunies pour que les travaux réalisés sur la route communale en cause soient imposés. Il a, en revanche, considéré que la TVA afférente aux opérations en amont et directement liées à ces travaux ne devait pas être prise en compte dans la mesure où, selon la jurisprudence du Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances, Allemagne), l'entreprise qui, au moment où elle reçoit des prestations en amont, envisage de les affecter exclusivement et directement à un prélèvement à titre gratuit, au sens de l'article 3, paragraphe 1b, de l'UStG, n'a pas le droit de déduire la TVA afférente à ces prestations.
- 16 La requérante au principal a saisi la juridiction de renvoi d'un recours en *Revision* contre la décision du Hessisches Finanzgericht (tribunal des finances de Hesse).
- 17 La juridiction de renvoi indique que, selon le droit national, ce recours n'est pas fondé, la requérante au principal n'ayant pas droit à la déduction de la TVA en cause au principal. Ainsi, la déduction de la TVA serait exclue dès lors que les prestations reçues en amont de B GmbH ont été affectées à la

réalisation d'une livraison à titre gratuit à la commune concernée. Cependant, cette juridiction nourrit des doutes quant à la conformité au droit de l'Union de cette interprétation de la réglementation nationale.

- 18 En effet, s'agissant de la première question préjudicielle, la juridiction de renvoi indique que la requérante au principal pourrait prétendre à une déduction de la TVA versée pour les prestations reçues en amont, en vertu des arrêts du 22 octobre 2015, *Sveda* (C-126/14, EU:C:2015:712), et du 14 septembre 2017, *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments* (C-132/16, EU:C:2017:683).
- 19 S'agissant des deuxième et troisième questions préjudicielles, elle souligne qu'elles visent à déterminer si, dans l'hypothèse où la requérante au principal pourrait déduire la TVA versée en amont, le droit à déduction pourrait être compensé avec une créance de TVA afférente à une livraison à titre onéreux ou à une prestation assimilée à une livraison à titre onéreux, au sens de l'article 5, paragraphe 6, de la sixième directive, afin, notamment, d'éviter, conformément à l'objet de cette dernière disposition, une consommation finale, non taxée, par la commune.
- 20 C'est dans ces conditions que le Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances) a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes :

- « 1) Dans des circonstances telles que celles de la procédure au principal, dans lesquelles un assujetti réalise des travaux pour le compte d'une commune sur une route communale, cet assujetti, qui a bénéficié de prestations d'autres assujettis pour construire la route cédée à la commune, se voit-il ouvrir le droit à déduction visé à l'article 17, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive [...] ?
- 2) Si la première question appelle une réponse affirmative : dans des circonstances telles que celles de la procédure au principal, dans lesquelles un assujetti réalise des travaux pour le compte d'une commune sur une route communale, y a-t-il livraison de biens à titre onéreux en ce sens que le permis d'exploitation d'une carrière est la contrepartie obtenue pour la livraison d'une route ?
- 3) Si la deuxième question appelle une réponse négative : dans des circonstances telles que celles de la procédure au principal, dans lesquelles un assujetti réalise des travaux pour le compte d'une commune sur une route communale, la cession à titre gratuit à la commune de la route ouverte au public est-elle assimilée à une livraison de biens effectuée à titre gratuit au titre de l'article 5, paragraphe 6, de la [sixième directive], bien que la cession soit intervenue pour les besoins de l'entreprise, afin d'éviter une consommation finale par la commune non imposée ? »

Sur les questions préjudicielles

Sur la première question

- 21 Par sa première question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 17, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive doit être interprété en ce sens qu'un assujetti a le droit de déduire la TVA acquittée en amont pour les travaux d'extension d'une route communale effectués au profit d'une commune.
- 22 À cet égard, il importe de rappeler, à titre liminaire, que la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO 2006, L 347, p. 1), entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2007, a abrogé la sixième directive sans apporter de changements de fond par rapport à celle-ci. Il s'ensuit que, les dispositions pertinentes de la sixième directive revêtant une portée en substance identique à celles de la directive 2006/112, la jurisprudence de la Cour relative à cette dernière directive est également applicable à la sixième directive (arrêt du 17 octobre 2018, *Ryanair*, C-249/17, EU:C:2018:834, point 14).

- 23 S'agissant du droit à déduction prévu à l'article 17, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive, ce droit 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 (arrêt du 14 septembre 2017, *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*, C-132/16, EU:C:2017:683, point 25 et jurisprudence citée).
- 24 Le régime des déductions vise, en effet, 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 (arrêt du 14 septembre 2017, *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*, C-132/16, EU:C:2017:683, point 26 et jurisprudence citée).
- 25 Il résulte de l'article 17, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive que, dans la mesure où l'assujetti, agissant en tant que tel au moment où il acquiert un bien ou un service, utilise ce bien ou ce service pour les besoins de ses opérations taxées, celui-ci est autorisé à déduire la TVA due ou acquittée pour ledit bien ou ledit service (arrêt du 14 septembre 2017, *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*, C-132/16, EU:C:2017:683, point 27 et jurisprudence citée).
- 26 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 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 (arrêt du 14 septembre 2017, *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*, C-132/16, EU:C:2017:683, point 28 et jurisprudence citée).
- 27 Un droit à déduction est cependant également admis 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 coûts des opérations 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 (arrêt du 14 septembre 2017, *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*, C-132/16, EU:C:2017:683, point 29 et jurisprudence citée).
- 28 Il en résulte que l'existence du droit à déduction est déterminée en fonction des opérations en aval auxquelles les opérations en amont sont affectées. Ainsi, ce droit existe dans le cas où l'opération en amont soumise à la TVA se trouve en lien direct et immédiat avec une ou plusieurs opérations en aval ouvrant droit à déduction. Si tel n'est pas le cas, il y a lieu d'examiner si les dépenses effectuées pour acquérir des biens ou des services en amont font partie des frais généraux liés à l'ensemble de l'activité économique de l'assujetti. Dans l'un ou l'autre cas, l'existence d'un lien direct et immédiat présuppose que le coût des prestations en amont est incorporé respectivement dans le prix des opérations particulières en aval ou dans le prix des biens ou des services fournis par l'assujetti dans le cadre de ses activités économiques (arrêt du 29 octobre 2009, *SKF*, C-29/08, EU:C:2009:665, point 60).
- 29 Afin de déterminer si l'article 17, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive doit être interprété en ce sens que le droit à déduction de la TVA acquittée en amont pour procéder aux travaux d'extension de la route communale en cause doit être reconnu à un assujetti tel que la requérante au principal, il convient donc de définir s'il existe un lien direct et immédiat entre, d'une part, ces travaux d'extension et, d'autre part, une opération taxée effectuée en aval par celle-ci ou son activité économique.

- 30 Il convient de rappeler, à cet égard, 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 (arrêt du 14 septembre 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, point 31 et jurisprudence citée).
- 31 Or, d'une part, il ressort de la décision de renvoi que, sans les travaux d'extension de la route communale en cause, l'exploitation de la carrière de pierre à chaux aurait été impossible tant en pratique que d'un point de vue juridique. En effet, l'extension de ladite route a permis l'adaptation de cette dernière au trafic de poids lourds généré par l'exploitation de la carrière et, en vertu de la modification apportée, au cours de l'année 2005, à la décision du 16 février 2001 autorisant l'exploitation de cette carrière moyennant l'aménagement de l'accès par la route communale en cause, le permis d'exploitation de ladite carrière devait expirer si ces travaux d'extension n'avaient pas été achevés le 31 décembre 2006.
- 32 Il s'ensuit que les travaux d'extension de la route communale en cause étaient indispensables pour que le projet d'exploitation de la carrière de pierre à chaux puisse être concrétisé, et que, à défaut de tels travaux, la requérante au principal n'aurait pas pu exercer son activité économique.
- 33 D'autre part, la juridiction de renvoi a indiqué que le coût des prestations reçues en amont, liées aux travaux d'extension de la route communale en cause, fait partie des éléments du coût des opérations effectuées en aval par la requérante au principal.
- 34 De telles circonstances sont susceptibles de démontrer l'existence d'un lien direct et immédiat entre les travaux d'extension de la route communale en cause et l'ensemble de l'activité économique liée à l'exploitation de la carrière de pierre à chaux.
- 35 Cette conclusion ne saurait être remise en cause par la circonstance que cette route communale est ouverte gratuitement au public.
- 36 En effet, il est certes vrai que, selon la jurisprudence de la Cour, lorsque des biens ou des services acquis par un assujetti sont utilisés pour les besoins d'opérations exonérées ou ne relevant 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. 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 (arrêt du 22 octobre 2015, Sveda, C-126/14, EU:C:2015:712, point 32 et jurisprudence citée).
- 37 Toutefois, la circonstance que le public puisse circuler gratuitement sur la route communale en cause est indifférente. En effet, il ressort du dossier dont dispose la Cour que les travaux d'extension de cette route ont été effectués non pas pour les besoins de la commune concernée ou de la circulation publique, mais afin d'adapter la route communale en cause au trafic de poids lourds généré par l'exploitation de la carrière de pierre à chaux par la requérante au principal. En outre, cette route a, par la suite, été utilisée tant par ces poids lourds que par d'autres véhicules. En tout état de cause, les dépenses encourues par la requérante au principal pour l'extension de la route communale en cause peuvent être rattachées, ainsi qu'il ressort du point 34 du présent arrêt, à son activité économique en tant qu'assujetti, de sorte que, sous réserve des vérifications à opérer par la juridiction de renvoi, ces dépenses ne se rapportent pas à des activités exonérées ou se situant hors du champ d'application de la TVA.
- 38 Enfin, s'agissant de l'étendue du droit à déduction, il incombe à la juridiction de renvoi de déterminer si les travaux d'extension de la route communale en cause se sont limités, ou non, à ce qui était nécessaire pour assurer l'exploitation de la carrière de pierre à chaux par la requérante au principal. En

effet, selon la jurisprudence de la Cour, si les travaux d'extension de cette route se sont limités à ce qui était nécessaire à cet effet, le droit à déduction devrait être reconnu pour l'ensemble des frais engendrés par ces travaux. En revanche, si lesdits travaux ont excédé ce qui était nécessaire pour assurer l'exploitation de cette carrière, l'existence d'un lien direct et immédiat entre lesdits travaux et l'activité économique de la requérante au principal est en partie rompu, de sorte que le droit à déduction ne doit être reconnu que pour la TVA acquittée en amont ayant grevé la partie des frais encourus pour les travaux d'extension de la route communale en cause qui a été objectivement nécessaire pour permettre à la requérante au principal d'exercer son activité économique (voir, en ce sens, arrêt du 14 septembre 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, points 37 à 39).

- 39 Compte tenu de l'ensemble des considérations qui précèdent, il convient de répondre à la première question que l'article 17, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive doit être interprété en ce sens qu'un assujetti a le droit de déduire la TVA acquittée en amont pour les travaux d'extension d'une route communale effectués au profit d'une commune lorsque cette route est utilisée tant par cet assujetti dans le cadre de son activité économique que par le public, dans la mesure où ces travaux d'extension n'ont pas excédé ce qui était nécessaire pour permettre audit assujetti d'exercer son activité économique et où leur coût est inclus dans le prix des opérations effectuées en aval par le même assujetti.

Sur la deuxième question

- 40 Par sa deuxième question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si, dans l'hypothèse où la première question recevrait une réponse affirmative, la sixième directive doit être interprétée en ce sens que le permis d'exploitation d'une carrière octroyé unilatéralement par une administration d'un État membre constitue la contrepartie obtenue par un assujetti ayant effectué, sans contrepartie en argent, des travaux d'extension d'une route communale, de sorte que ces travaux constituent une opération à titre onéreux, au sens de cette directive.
- 41 La juridiction de renvoi a indiqué que, au regard du droit de l'Union, il n'était pas certain que la requérante au principal ait effectué, au profit de la commune concernée, une livraison à titre onéreux. Néanmoins, elle doute également de la possibilité de qualifier les travaux d'extension de la route communale en cause de livraison à titre gratuit. Ainsi, elle relève que le permis d'exploiter la carrière de pierre à chaux délivré par l'administration départementale pourrait constituer la contrepartie de ces travaux, de sorte que lesdits travaux devraient être qualifiés de prestation à titre onéreux, ouvrant un droit à déduction, mais entraînant également l'obligation d'acquitter la TVA afférente aux travaux d'extension de ladite route communale.
- 42 À cet égard, il convient de rappeler que, aux termes de l'article 2, paragraphe 1, de la sixième directive, sont soumises à la TVA les livraisons de biens et les prestations de services, effectuées à titre onéreux sur le territoire d'un État membre par un assujetti agissant en tant que tel.
- 43 Il ressort également de la jurisprudence de la Cour que la qualification d'opération à titre onéreux en matière de TVA suppose uniquement l'existence d'un lien direct entre la livraison de biens ou la prestation de services et une contrepartie réellement reçue par l'assujetti. Un tel lien direct est établi lorsqu'il existe entre le prestataire et le bénéficiaire un rapport juridique dans le cadre duquel des prestations réciproques sont échangées, la rétribution perçue par le prestataire constituant la contre-valeur effective du service fourni au bénéficiaire (arrêt du 3 juillet 2019, UniCredit Leasing, C-242/18, EU:C:2019:558, point 69 et jurisprudence citée).
- 44 La Cour a également jugé que la contrepartie d'une livraison de biens peut consister en une prestation de services et en constituer la base d'imposition, au sens de l'article 11, A, paragraphe 1, sous a), de la sixième directive, à condition toutefois qu'il existe un lien direct entre la livraison de biens et la

prestation de services et que la valeur de cette dernière puisse être exprimée en argent. Il en va de même lorsqu'une prestation de services est échangée contre une autre prestation de services, dès lors que ces mêmes conditions sont remplies (arrêt du 26 septembre 2013, *Serebryannay vek*, C-283/12, EU:C:2013:599, point 38 et jurisprudence citée).

- 45 Enfin, il ressort de la jurisprudence de la Cour que les contrats d'échange, dans lesquels la contrepartie est par définition en nature, et les opérations pour lesquelles la contrepartie est monétaire sont, du point de vue économique et commercial, deux situations identiques (arrêt du 26 septembre 2013, *Serebryannay vek*, C-283/12, EU:C:2013:599, point 39 et jurisprudence citée).
- 46 En premier lieu, force est de constater qu'il existe entre la commune concernée et la requérante au principal un rapport juridique. Ainsi, par la convention de viabilisation de la route communale en cause, d'une part, cette commune s'était engagée à concevoir, à réaliser l'extension de cette route et à mettre à la disposition de la requérante au principal, sans restriction, l'extension de la voirie en cas de développements éventuels de la carrière de pierre à chaux et, d'autre part, la requérante au principal s'était engagée à supporter tous les frais liés à cette extension, sans que cette convention prévoie d'obligation de paiement de la part de ladite commune.
- 47 Une telle convention ne saurait néanmoins constituer le cadre juridique dans le cadre duquel des prestations réciproques, à savoir l'extension de la route municipale et l'octroi du permis d'exploitation de la carrière de pierre à chaux, sont échangées.
- 48 En effet, premièrement, d'un point de vue organique, les travaux en cause au principal ont été effectués sur une route appartenant à une commune, alors que le permis d'exploitation de la carrière de pierre à chaux a été délivré par l'administration départementale.
- 49 Deuxièmement, la décision d'octroyer le permis d'exploitation de cette carrière est une décision unilatérale de l'administration départementale du 16 février 2001. Or, il découle de la jurisprudence de la Cour qu'un acte unilatéral de puissance publique ne saurait, en principe, instaurer de rapport juridique dans le cadre duquel des prestations réciproques seraient échangées (voir, en ce sens, arrêt du 11 mai 2017, *Posnania Investment*, C-36/16, EU:C:2017:361, points 31 à 35).
- 50 Troisièmement, il est constant que les travaux d'extension de la route communale en cause n'ont donné lieu au versement d'aucune contrepartie en argent.
- 51 Certes, la Cour a jugé que la contrepartie d'une livraison de biens ou d'une prestation de services peut être une contrepartie en argent ou en nature. Toutefois, dans la mesure où, selon la décision unilatérale de l'administration départementale d'autoriser l'exploitation de la carrière de pierre à chaux, une telle autorisation aurait été caduque si les travaux d'extension de la route municipale n'avaient pas été achevés le 31 décembre 2006, ces travaux sont non pas la contrepartie du droit d'exploiter cette carrière, mais la condition *sine qua non* de l'exercice de ce droit.
- 52 Compte tenu de ces éléments, il ne saurait être établi de lien direct entre la remise des travaux d'extension de la route communale en cause à la commune concernée et l'octroi à la requérante au principal du permis d'exploitation de la carrière de pierre à chaux, ce permis ne pouvant être considéré comme la contrepartie des travaux d'extension de cette route.
- 53 En second lieu, il importe de souligner que, dans l'arrêt du 14 septembre 2017, *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments* (C-132/16, EU:C:2017:683), la Cour a déjà reconnu à un assujetti le droit de déduire la TVA acquittée en amont pour une prestation de services ayant consisté à construire ou à améliorer un bien immobilier dont un tiers était propriétaire, dans le cas où ces services étaient utilisés tant par cet assujetti que par ce tiers dans le cadre de leurs activités économiques, alors même que ledit tiers bénéficiait à titre gratuit du résultat desdits services.

54 Compte tenu de l'ensemble des considérations qui précèdent, il convient de répondre à la deuxième question que la sixième directive, notamment l'article 2, paragraphe 1, de celle-ci, doit être interprétée en ce sens que le permis d'exploitation d'une carrière octroyé unilatéralement par une administration d'un État membre ne constitue pas la contrepartie obtenue par un assujetti ayant effectué, sans contrepartie en argent, des travaux d'extension d'une route appartenant à une commune, de sorte que ces travaux ne constituent pas une opération effectuée à titre onéreux, au sens de cette directive.

Sur la troisième question

55 Par sa troisième question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 5, paragraphe 6, de la sixième directive doit être interprété en ce sens que des travaux d'extension d'une route communale ouverte au public, effectués, à titre gratuit, par un assujetti au bénéfice d'une commune, constituent une opération devant être assimilée à une livraison de biens effectuée à titre onéreux, au sens de cette disposition.

56 À titre liminaire, il y a lieu de rappeler que, en ce qui concerne l'interprétation des dispositions de l'ordre juridique national, la Cour est, en principe, tenue de se fonder sur les qualifications résultant de la décision de renvoi. En effet, selon une jurisprudence constante, la Cour n'est pas compétente pour interpréter le droit interne d'un État membre (arrêt du 17 mars 2011, Naftiliaki Etaireia Thasou et Amaltheia I Naftiki Etaireia, C-128/10 et C-129/10, EU:C:2011:163, point 40).

57 En l'occurrence, il ressort du dossier dont dispose la Cour que la juridiction de renvoi fonde sa troisième question sur la prémisse selon laquelle, conformément à l'article 3, paragraphe 4, de l'UStG, les travaux d'extension de la route communale en cause constituent une livraison d'ouvrage à la commune concernée, la République fédérale d'Allemagne ayant ainsi fait usage de la possibilité, prévue à l'article 5, paragraphe 5, de la sixième directive, d'assimiler la délivrance de certains travaux immobiliers à une livraison de biens.

58 Il n'appartient pas à la Cour de remettre en cause une telle prémisse. Néanmoins, dans la mesure où, d'une part, la requérante au principal fait valoir que, en procédant aux travaux d'extension de la route communale en cause, elle a effectué une prestation de services, de sorte que l'article 5, paragraphe 6, de la sixième directive ne serait pas applicable, et, d'autre part, le libellé de l'article 5, paragraphe 6, et celui de l'article 6, paragraphe 2, de la sixième directive, relatifs, respectivement, aux livraisons de biens et aux prestations de services, présentent des différences majeures, il appartiendra à la juridiction de renvoi de vérifier que, en vertu du droit allemand, les travaux d'extension de cette route constituent une livraison d'ouvrage.

59 S'agissant de l'article 5, paragraphe 6, de la sixième directive, il y a lieu de rappeler que cette disposition vise à assurer une égalité de traitement entre l'assujetti qui prélève un bien pour ses besoins privés ou pour ceux de son personnel, d'une part, et le consommateur final qui se procure un bien du même type, d'autre part (arrêt du 11 mai 2017, Posnania Investment, C-36/16, EU:C:2017:361, point 40 et jurisprudence citée). Ainsi, la taxation des prélèvements mentionnés à l'article 5, paragraphe 6, première phrase, de la sixième directive vise à écarter des situations de consommation finale non taxée (arrêt du 30 septembre 2010, EMI Group, C-581/08, EU:C:2010:559, point 18).

60 À cette fin, ladite disposition assimile certaines opérations, pour lesquelles aucune contrepartie réelle n'est perçue par l'assujetti, à des livraisons de biens effectuées à titre onéreux, soumises à la TVA (arrêt du 17 juillet 2014, BCR Leasing IFN, C-438/13, EU:C:2014:2093, point 23).

61 Plus précisément, l'article 5, paragraphe 6, de la sixième directive assimile à une livraison de biens effectuée à titre onéreux le prélèvement, par un assujetti, d'un bien de son entreprise qu'il destine à ses besoins privés ou à ceux de son personnel, qu'il transmet à titre gratuit ou, plus généralement, qu'il affecte à des fins étrangères à son entreprise, lorsque ce bien ou les éléments le composant ont

ouvert droit à une déduction complète ou partielle de la TVA (arrêt du 11 mai 2017, Posnania Investment, C-36/16, EU:C:2017:361, point 41 et jurisprudence citée). Toutefois, cette disposition n'assimile pas à une livraison de biens effectuée à titre onéreux les prélèvements effectués pour les besoins de l'entreprise pour donner des cadeaux de faible valeur et des échantillons.

- 62 Il y a lieu de relever également qu'il résulte des réponses apportées aux première et deuxième questions que la sixième directive doit être interprétée en ce sens que, dans des circonstances telles que celles en cause au principal, les travaux d'extension d'une route communale sont susceptibles d'ouvrir un droit à déduction et d'être qualifiés de transmission à titre gratuit, de sorte que certaines conditions d'application de l'article 5, paragraphe 6, de cette directive sont remplies.
- 63 En outre, les travaux d'extension de cette route ne constituent pas des cadeaux de faible valeur ou des échantillons, au sens de cette disposition.
- 64 Enfin, les travaux ayant été délivrés à la commune concernée, il est constant que l'hypothèse d'une consommation pour les besoins privés ou pour ceux du personnel de l'entreprise est exclue, de même que celle tenant à l'affectation du bien à des fins étrangères à l'entreprise, dès lors que ces travaux ont été effectués pour les besoins de la requérante au principal. Cette dernière circonstance ne s'oppose toutefois pas à l'application de l'article 5, paragraphe 6, de la sixième directive. En effet, selon la jurisprudence de la Cour, il découle de son libellé même que l'article 5, paragraphe 6, première phrase, de la sixième directive assimile à une livraison effectuée à titre onéreux et, dès lors, soumet à la TVA le prélèvement, par un assujetti, d'un bien de son entreprise qu'il transmet à titre gratuit, lorsque ce bien a ouvert droit à une déduction de la TVA perçue en amont, sans qu'il soit en principe décisif que cette transmission intervienne ou non pour les besoins de l'entreprise (arrêt du 27 avril 1999, Kuwait Petroleum, C-48/97, EU:C:1999:203, point 22).
- 65 De même, la circonstance, mentionnée par la juridiction de renvoi, que la route communale en cause n'est pas utilisée par la commune concernée à des fins privées, mais qu'elle est, au contraire, ouverte gratuitement à la circulation publique ne s'oppose pas, en principe, à l'application de l'article 5, paragraphe 6, de la sixième directive. En effet, au sens de cette disposition, le prélèvement d'un bien en vue d'une utilisation à de telles fins vise, en tout état de cause, le prélèvement et l'utilisation par l'assujetti, en l'occurrence la requérante au principal, et non par un tiers, à savoir la commune concernée. Or, les travaux d'extension de cette route ont été effectués pour répondre aux besoins de la requérante au principal et le résultat de ces travaux, à savoir la route aménagée afin de supporter le trafic de poids lourds généré par l'exploitation de la carrière de pierre à chaux, est avant tout utilisé pour ses besoins.
- 66 Toutefois, l'absence de soumission à la TVA de la livraison, à la commune concernée, des travaux d'extension de la route communale en cause effectués à titre gratuit par la requérante au principal n'étant pas susceptible de donner lieu à une situation de consommation finale non taxée ou à une rupture du principe d'égalité de traitement, de tels travaux ne constituent pas une opération devant être assimilée à une livraison de biens effectuée à titre onéreux, au sens de l'article 5, paragraphe 6, de la sixième directive.
- 67 En effet, même si la route communale en cause est ouverte à la circulation publique, il convient de prendre en compte l'utilisation finale effective de cette route. Or, il découle de la réponse à la première question que, sous réserve des vérifications à opérer par la juridiction de renvoi, d'une part, les travaux d'extension de cette route bénéficient à la requérante au principal et entretiennent un lien direct et immédiat avec l'ensemble de son activité économique, laquelle engendre des opérations taxées, et, d'autre part, le coût des prestations reçues en amont et liées aux travaux d'extension de ladite route fait partie des éléments du coût des opérations effectuées en aval par la requérante au principal.

68 Compte tenu de l'ensemble des considérations qui précèdent, il convient de répondre à la troisième question que l'article 5, paragraphe 6, de la sixième directive doit être interprété en ce sens que des travaux d'extension, au bénéfice d'une commune, d'une route communale ouverte au public, mais utilisée, dans le cadre de son activité économique, par l'assujetti ayant effectué à titre gratuit ces travaux, ainsi que par le public, ne constituent pas une opération devant être assimilée à une livraison de biens effectuée à titre onéreux, au sens de cette disposition.

Sur les dépens

69 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 (huitième chambre) dit pour droit :

- 1) **L'article 17, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée : assiette uniforme, doit être interprété en ce sens qu'un assujetti a le droit de déduire la taxe sur la valeur ajoutée acquittée en amont pour les travaux d'extension d'une route communale effectués au profit d'une commune lorsque cette route est utilisée tant par cet assujetti dans le cadre de son activité économique que par le public, dans la mesure où ces travaux d'extension n'ont pas excédé ce qui était nécessaire pour permettre audit assujetti d'exercer son activité économique et où leur coût est inclus dans le prix des opérations effectuées en aval par le même assujetti.**
- 2) **La sixième directive 77/388, notamment l'article 2, paragraphe 1, de celle-ci, doit être interprétée en ce sens que le permis d'exploitation d'une carrière octroyé unilatéralement par une administration d'un État membre ne constitue pas la contrepartie obtenue par un assujetti ayant effectué, sans contrepartie en argent, des travaux d'extension d'une route appartenant à une commune, de sorte que ces travaux d'extension ne constituent pas une opération effectuée à titre onéreux, au sens de cette directive.**
- 3) **L'article 5, paragraphe 6, de la sixième directive 77/388 doit être interprété en ce sens que des travaux d'extension, au bénéfice d'une commune, d'une route communale ouverte au public, mais utilisée, dans le cadre de son activité économique, par l'assujetti ayant effectué à titre gratuit ces travaux, ainsi que par le public, ne constituent pas une opération devant être assimilée à une livraison de biens effectuée à titre onéreux, au sens de cette disposition.**

Signatures