Recueil de la jurisprudence

CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL
M[ME] JULIANE KOKOTT
présentées le 3 mars 2016 [1]

Affaire C-229/15

Minister Finansów
contre
Jan Mateusiak

[demande de décision préjudicielle formée par le Naczelny Sąd Administracyjny (Cour suprême administrative, Pologne)]

«Droit fiscal — Taxe sur la valeur ajoutée (TVA) — Article 18, sous c), de la directive 2006/112/CE — Imposition de la détention de biens lors de la cessation de l'activité économique — Incidence de l'expiration de la période de régularisation des déductions prévue à l'article 187, paragraphe 1, de la directive 2006/112»

I – Introduction

1. La présente demande de décision préjudicielle polonaise porte sur un fait générateur très spécifique de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA). Si un assujetti cesse son activité économique, les États membres peuvent imposer les actifs de l'entreprise qui subsistent encore à cette date. Cette imposition est subordonnée à la condition que l'assujetti ait antérieurement acquis les biens concernés de l'entreprise sans supporter la TVA, en déduisant la taxe payée en amont. Ladite imposition vise à éviter qu'un assujetti puisse faire une utilisation privée desdits biens en étant exempté de TVA.

2. Dans le litige au principal, un assujetti projette de cesser son activité économique. Le patrimoine de son entreprise comprend une partie d'un bâtiment qu'il a construit déjà voici un certain temps, en exerçant son droit à déduction. L'assujetti soulève aujourd'hui la question de savoir si la taxation de cette partie du bâtiment peut être exclue au motif que la construction de celui-ci remonte à une période aussi reculée. Ainsi a-t-il soutenu que la période durant laquelle les déductions opérées au titre de l'acquisition de cette partie du bâtiment pouvaient être régularisées a posteriori avait déjà expiré. Or, fait-il valoir, s'il n'est plus possible de procéder à une telle correction de la taxe payée en amont, il n'y a plus non plus de raison d'effectuer indirectement cette correction en taxant cette partie du bâtiment lors de la cessation de l'activité.

3. La présente affaire tourne donc autour des différentes techniques de correction a posteriori de la déduction de la taxe payée en amont. Le droit de l'Union en matière de TVA offre en l'occurrence différents systèmes réglementaires qui semblent partiellement se recouper. La Cour devra donc se consacrer à délimiter ces différents régimes.

1 — Langue originale: l'allemand.

II – Le cadre juridique

A – *Le droit de l'Union*

4. Le prélèvement de la TVA dans l'Union européenne est régi par la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée[2][3].

5. Aux termes de l'article 2, paragraphe 1, sous a), de la directive TVA, sont soumises à la TVA «les livraisons de biens effectuées à titre onéreux sur le territoire d'un État membre par un assujetti agissant en tant que tel».

6. L'article 18 de la directive TVA apporte les précisions suivantes:

«Les États membres peuvent assimiler à une livraison de biens effectuée à titre onéreux les opérations suivantes:

[…]

c) à l'exception des cas visés à l'article 19, la détention de biens par un assujetti ou par ses ayants droit en cas de cessation de son activité économique imposable, lorsque ces biens ont ouvert droit à une déduction complète ou partielle de la TVA lors de leur acquisition […].»

7. L'article 19 de la directive TVA, auquel il est fait référence, comporte une règle au sujet de «la transmission, à titre onéreux ou à titre gratuit ou sous forme d'apport à une société, d'une universalité totale ou partielle de biens».

8. À son article 168, la directive TVA octroie à l'assujetti un droit à 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;

[…]»

9. La «régularisation des déductions» est régie aux articles 184 à 192 de la directive TVA. L'article 185, paragraphe 1, dispose à cet égard:

«1. La régularisation a lieu notamment lorsque des modifications des éléments pris en considération pour la détermination du montant des déductions sont intervenues postérieurement à la déclaration de TVA […]»

2 — JO 2006, L 347, p. 1, ci-après la «directive TVA».

3 — Antérieurement, et jusqu'au 31 décembre 2006, s'est appliquée 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»). La directive TVA ne constitue en substance qu'une refonte de la sixième directive (voir considérant 3 de la directive TVA). Il convient donc également, dans la présente affaire, de tenir compte de la jurisprudence relative aux dispositions correspondantes de la sixième directive.

10. L'article 187 de la directive TVA apporte les précisions suivantes:

«1. En ce qui concerne les biens d'investissement, la régularisation est opérée pendant une période de cinq années, dont celle au cours de laquelle le bien a été acquis ou fabriqué.

[…]

En ce qui concerne les biens d'investissement immobiliers, la durée de la période servant de base au calcul des régularisations peut être prolongée jusqu'à vingt ans.

2. Chaque année, la régularisation ne porte que sur le cinquième ou, dans le cas où la période de régularisation a été prolongée, sur la fraction correspondante de la TVA dont les biens d'investissement ont été grevés.

La régularisation visée au premier alinéa est effectuée en fonction des modifications du droit à déduction intervenues au cours des années suivantes, par rapport à celui de l'année au cours de laquelle le bien a été acquis, fabriqué ou, le cas échéant, utilisé pour la première fois.»

B – *Le droit polonais*

11. La loi relative à la taxe sur les biens et services, du 11 mars 2004 (version consolidée, Dz. U. 2011, n° 177, position 1054, telle que modifiée, ci-après la «loi polonaise»), réglemente le prélèvement de la TVA en Pologne. L'article 14 de ladite loi dispose:

«1. Sont soumis à la taxe les biens produits pour compte propre […], en cas de:

[…]

2) cessation des activités imposables d'un assujetti visé à l'article 15, ayant la qualité de personne physique […].

[…]

4. Les dispositions des paragraphes 1 et 3 s'appliquent aux biens ouvrant droit à déduction de la taxe payée en amont.

5. Dans les cas visés aux paragraphes 1 et 3, les assujettis sont tenus d'établir un inventaire physique des biens à la date […] de la cessation des activités imposables […]. Les assujettis sont tenus de joindre à la déclaration d'impôt relative à la période […] de la cessation des activités imposables les informations concernant l'inventaire physique réalisé […].

[…]»

12. S'agissant de la régularisation des déductions afférentes aux biens immobiliers, la loi polonaise prévoit, à son article 91, paragraphe 2, une période de dix ans.

III – Le litige au principal

13. Le litige au principal a pour objet une demande de rescrit portant sur l'interprétation de la législation en matière de TVA, que M. Jan Mateusiak a adressée à l'administration fiscale polonaise en 2013.

14. Au cours des années 1997 à 1999, M. Mateusiak a érigé un bâtiment à usage d'habitation et de services. Celui-ci a d'emblée été affecté pour partie à son usage privé et pour partie à son activité de notaire. Il n'a exercé un droit à déduction que pour les seules prestations destinées à la construction de la partie du bâtiment consacrée à l'exercice de son activité.

15. M. Mateusiak interroge aujourd'hui l'administration fiscale polonaise sur le point de savoir s'il est tenu, en cas de cessation de son activité, de soumettre à la TVA la partie du bâtiment qu'il a utilisée à des fins professionnelles. Il estime qu'une telle taxation n'a plus lieu d'être une fois qu'a expiré la période de régularisation des déductions concernant le bâtiment. L'administration fiscale polonaise n'a pas pu se rallier à sa thèse. M. Mateusiak a alors formé un recours.

IV – Procédure devant la Cour

16. Le Naczelny Sąd Administracyjny (Cour suprême administrative, Pologne), qui est aujourd'hui saisi de l'affaire, estime que l'issue de celle-ci dépend du droit de l'Union, en sorte que, le 19 mai 2015, il a saisi la Cour, en vertu de l'article 267 TFUE, de la question préjudicielle suivante:

«L'article 18, sous c), de la directive [TVA] doit-il être interprété en ce sens que, après l'expiration de la période de régularisation prévue à l'article 187 de la directive, les immobilisations d'un assujetti lors de l'acquisition desquelles ce dernier a déduit la TVA ne doivent pas être imposables ni inscrites à l'inventaire de liquidation au moment de la cessation de son activité, dès lors que la période légale de régularisation de la taxe payée en amont au titre de leur acquisition, résultant de leur durée de vie estimée dans l'activité économique de l'assujetti, a expiré, ou bien en ce sens que ces immobilisations, au moment de la cessation de l'activité économique de l'assujetti, sont imposables, indépendamment de la période de régularisation?»

17. Au mois de septembre 2015, M. Mateusiak, la République hellénique, la République de Pologne et la Commission européenne ont présenté des observations écrites devant la Cour.

V – Appréciation juridique

18. Par sa question, la juridiction de renvoi souhaite savoir, en substance, si l'article 18, sous c), de la directive TVA s'applique également aux biens qui sont des biens d'investissement au sens de l'article 187 et pour lesquels la période prévue au paragraphe 1 de cette disposition a déjà expiré, avec cette conséquence que les déductions ne peuvent plus être régularisées.

19. Notre conviction est que cette question appelle une réponse affirmative. L'expiration de la période de régularisation que l'article 187, paragraphe 1, de la directive TVA prévoit pour un bien n'a aucune incidence sur l'imposition de celui-ci en vertu de l'article 18, sous c), de la directive TVA.

20. Les termes de l'article 18, sous c), de la directive TVA ne comportent ni de limitation dans le temps de l'imposition ni de référence à l'article 187. C'est d'autant plus important que l'article 168 bis, paragraphe 1, deuxième alinéa, de la directive TVA renvoie expressément aux dispositions des articles 184 à 192 en ce qui concerne la taxation de l'utilisation privée d'un bien immobilier en vertu de l'article 26 de cette même directive.

21. Ainsi que nous l'exposerons ci-dessous, il n'existe au surplus également aucun motif d'appliquer par analogie l'article 187 dans le cadre de l'article 18, sous c), de la directive TVA.

1. Points communs des systèmes réglementaires

22. Il existe certes quelques points communs entre les dispositions relatives à la régularisation des déductions, dont relève l'article 187 de la directive TVA, et les dispositions relatives à l'imposition de l'utilisation privée d'un bien, parmi lesquelles se range l'article 18, sous c).

23. Ces deux systèmes réglementaires visent en effet à éviter que, grâce au droit à déduction dont il a déjà bénéficié, un assujetti puisse utiliser des biens sans supporter la TVA, alors que la nature ultérieure de l'usage qu'il en fait ne lui confère aucun droit à déduction. En vertu de la jurisprudence, un assujetti ne saurait ainsi se voir procurer un avantage économique injustifié par rapport à un consommateur final, et la correspondance entre la déduction de la taxe payée en amont et la perception de la taxe payée en aval doit être garantie au moyen de ces deux systèmes réglementaires [4].

24. Les dispositions prévues aux articles 184 et suivants de la directive TVA au sujet de la régularisation des déductions se fondent à cet égard directement sur la déduction de la taxe payée en amont. Conformément à l'article 167 de la directive TVA, lu conjointement avec l'article 63 de cette même directive, le droit à déduction est en principe accordé dès l'acquisition d'un bien, sur la base de son utilisation *prévue*. Les articles 168 et 169 de la directive TVA définissent les utilisations qui ouvrent droit à déduction. Ce droit est normalement subordonné à la condition que l'assujetti affecte le bien qu'il acquiert à la réalisation d'opérations taxées. Selon la jurisprudence, les règles prévues en matière de régularisation visent à accroître la précision des déductions, par la mise en œuvre d'un contrôle, postérieurement à la date d'acquisition du bien, sur la mesure dans laquelle l'assujetti utilise *effectivement* celui-ci à des fins ouvrant droit à déduction [5]. S'agissant des biens d'investissement, la période au cours de laquelle s'exerce ce contrôle conformément à l'article 187, paragraphe 1, de la directive TVA s'étend de cinq à 20 ans.

25. En revanche, les dispositions relatives à l'imposition de l'utilisation privée de biens ne s'appuient pas sur le droit à déduction, mais soumettent une telle utilisation à la TVA, sans même toucher au droit à déduction qui a été un jour accordé. L'article 26, paragraphe 1, sous a), de la directive TVA vise l'utilisation privée d'un bien qui continue de figurer dans le patrimoine de l'entreprise [6], tandis que les faits générateurs de la TVA prévus à l'article 16 et à l'article 18, sous c), concernent le transfert d'un bien de l'entreprise vers le patrimoine privé d'un assujetti. Durant l'activité de l'entreprise, de tels transferts sont impérativement taxés en tant que prélèvements, par application de l'article 16 de la directive TVA. L'article 18, sous c), de la directive TVA offre en outre aux États membres la possibilité de taxer le transfert d'un bien du patrimoine de l'entreprise à celui de l'assujetti du fait de la cessation de l'activité économique [7].

4 — Voir arrêt du 14 septembre 2006, Wollny (C-72/05, EU:C:2006:573, points 35 et 36); voir également, au sujet de l'article 5, paragraphe 3, où les deux systèmes réglementaires sont en quelque sorte considérés comme interchangeables, proposition de la sixième directive du Conseil 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 [COM(73), 950 final], p. 7.

5 — Voir, en ce sens, arrêts du 15 décembre 2005, Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:773, point 57); du 18 octobre 2012, TETS Haskovo (C-234/11, EU:C:2012:644, point 31); du 10 octobre 2013, Pactor Vastgoed (C-622/11, EU:C:2013:649, point 34), et du 13 mars 2014, FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151, point 50); voir en outre points 27 et 28 des conclusions que nous avons présentées le 14 juin 2012 dans l'affaire TETS Haskovo (C-234/11, EU:C:2012:352).

6 — S'agissant des changements dans l'utilisation privée d'un bien immobilier ayant d'emblée fait l'objet d'un usage mixte, il existe depuis peu une exception inscrite à l'article 168 bis, paragraphe 1, deuxième alinéa, de la directive TVA, qui a été institué par l'article 1er, point 12, de la directive 2009/162/UE du Conseil, du 22 décembre 2009, modifiant diverses dispositions de la directive 2006/112 (JO 2009, L 10, p. 14).

7 — Comme la République de Pologne a exercé l'option prévue à l'article 18, sous c), de la directive TVA, il n'y a pas lieu, dans la présente affaire, d'examiner la question de savoir si l'article 16 vise également les prélèvements opérés en cas de cessation de l'activité, bien qu'ils soient spécifiquement régis à l'article 18, sous c); voir à ce sujet arrêt du 17 mai 2001, Fischer et Brandenstein (C-322/99 et C-323/99, EU:C:2001:280, point 87) ainsi que point 83 des conclusions que l'avocat général Jacobs a présentées dans la même affaire (EU:C:2000:700).

2. Différences entre les systèmes réglementaires

26. Les deux systèmes réglementaires – la régularisation des déductions et la taxation de l'utilisation privée – poursuivent leurs objectifs comparables, mais de manière différente. En effet, bien que la Cour ait jugé que les deux systèmes avaient le même effet économique [8], ni leurs conditions ni leurs conséquences juridiques ne sont identiques.

27. D'une part, nous avons déjà exposé ailleurs que les règles en matière d'utilisation privée constituent les dispositions les plus spécifiques par rapport à celles relatives à la régularisation des déductions [9].

28. D'autre part, la régularisation des déductions est une disposition corrective tournée vers le passé, tandis que l'imposition de l'utilisation privée tient également compte des modifications de la valeur des actifs de l'entreprise entre l'acquisition d'un bien et le début de l'usage privé. En effet, conformément à l'article 74 de la directive TVA, la base d'imposition en cas de prélèvement (article 16) et en cas de cessation de l'activité [article 18, sous c)] est constituée par la valeur du bien à la date du prélèvement [10] ou de la cessation d'activité [11].

29. Cela s'explique par le fait que l'imposition dans ces cas poursuit un objectif qui va encore au-delà de celui de la régularisation de la taxe payée en amont. Selon la jurisprudence, l'imposition prévue à l'article 16 de la directive TVA a pour but d'assurer une égalité de traitement entre l'assujetti qui prélève un bien, notamment pour son utilisation privée, et un consommateur ordinaire qui achète un bien du même type [12]. La Cour adopte une formulation analogue en ce qui concerne l'article 18, sous c), de la directive TVA: l'imposition a pour objectif d'éviter que des biens ayant ouvert droit à déduction ne fassent l'objet d'une consommation finale non taxée à la suite de la cessation de l'activité imposable [13]. Ainsi un assujetti qui reçoit de son entreprise un bien destiné à sa consommation finale privée doit-il supporter la TVA de la même façon qu'il le ferait s'il acquérait ce bien auprès d'un autre assujetti. La livraison par un tiers et la livraison à soi-même sont donc assimilées.

3. Application parallèle des systèmes réglementaires

30. Eu égard à ces différences, les deux systèmes réglementaires doivent donc, ainsi que la Cour l'a déjà suggéré [14], être appliqués parallèlement et indépendamment l'un de l'autre.

31. Comme l'a déjà relevé à juste titre l'avocat général Stix-Hackl [15], il existe néanmoins un certain besoin de coordination entre les deux systèmes pour préserver le principe de la neutralité fiscale. Ce principe vise notamment à éviter les doubles impositions [16].

8 — Arrêt du 30 mars 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, point 30).

9 — Voir point 25 des conclusions que nous avons présentées le 8 décembre 2011 dans l'affaire van Laarhoven (C-594/10, EU:C:2011:820).

10 — Arrêt du 17 mai 2001, Fischer et Brandenstein (C-322/99 et C-323/99, EU:C:2001:280, point 80).

11 — Arrêt du 8 mai 2013, Marinov (C-142/12, EU:C:2013:292, point 33).

12 — Voir arrêts du 6 mai 1992, de Jong (C-20/91, EU:C:1992:192, point 15); du 17 mai 2001, Fischer et Brandenstein (C-322/99 et C-323/99, EU:C:2001:280, point 56), et du 17 juillet 2014, BCR Leasing IFN (C-438/13, EU:C:2014:2093, point 23).

13 — Arrêt du 8 mai 2013, Marinov (C-142/12, EU:C:2013:292, point 27).

14 — Voir arrêt du 30 mars 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, point 29); voir également déjà point 54 des conclusions que l'avocat général Jacobs a présentées le 20 janvier 2005 dans l'affaire Charles et Charles-Tijmens (C-434/03, EU:C:2005:48).

15 — Point 26 des conclusions qu'il a présentées le 15 septembre 2005 dans l'affaire Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2005:557).

16 — Voir arrêts du 17 mai 2001, Fischer et Brandenstein (C-322/99 et C-323/99, EU:C:2001:280, point 76), ainsi que du 2 juillet 2015, NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440, point 40).

32. Il en résulte, par exemple, qu'une régularisation des déductions en cas de travaux effectués sur un bien n'entre en ligne de compte que dans la mesure où ces travaux ne sont pas déjà taxés dans le cadre de l'imposition du prélèvement du bien [17]. À défaut, l'assujetti supporterait deux fois la TVA. Il en va également de même en sens inverse: le prélèvement d'un bien ne peut être taxé que dans la mesure où son acquisition et son maintien ont donné lieu à la déduction de la taxe payée en amont [18].

33. Dans la présente affaire, le principe de la neutralité fiscale n'exige cependant pas que l'imposition prévue à l'article 18, sous c), n'intervienne que dans le cadre temporel de la période de régularisation de l'article 187, paragraphe 1, de la directive TVA. En effet, on ne discerne pas de double imposition.

34. L'imposition prévue à l'article 18, sous c), de la directive TVA ne peut intervenir, en vertu du libellé de cette disposition, que si l'acquisition d'un bien a ouvert droit à déduction. Ce bien fait alors partie du patrimoine de l'entreprise en étant exempté de toute charge fiscale. Dès lors que le bien possède encore une valeur résiduelle après la cessation d'activité, il n'a pas encore été consommé dans le cadre de l'activité économique, de sorte qu'il convient de taxer – pour la première fois – l'utilisation privée dont il fait ensuite l'objet, sauf en cas d'application d'une exonération [19].

35. Il s'agit là d'ailleurs en principe du même traitement fiscal que celui qui aurait sans conteste été suivi en vertu de l'article 2, paragraphe 1, sous a), de la directive TVA si M. Mateusiak avait vendu l'immeuble à la même date. En conséquence, une imposition en vertu de l'article 18, sous c), de la directive TVA, qui est indépendante de l'expiration de la période de régularisation prévue à l'article 187, paragraphe 1, garantit également la neutralité du système de TVA, dans la mesure où elle est sans incidence sur les décisions économiques de l'assujetti.

VI – Conclusion

36. Nous proposons donc à la Cour d'apporter la réponse suivante à la question du Naczelny Sąd Administracyjny (Cour suprême administrative):

L'article 18, sous c), de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée est également applicable aux biens pour lesquels la période de régularisation des déductions prévue à l'article 187, paragraphe 1, de ladite directive a déjà expiré lors de la cessation de l'activité économique.

17 — Arrêt du 17 mai 2001, Fischer et Brandenstein (C-322/99 et C-323/99, EU:C:2001:280, point 95).

18 — Voir arrêt du 17 mai 2001, Fischer et Brandenstein (C-322/99 et C-323/99, EU:C:2001:280, points 74 à 76); voir également, en ce qui concerne l'assiette de l'actuel article 74 de la directive TVA, arrêt du 23 avril 2015, Property Development Company (C-16/14, EU:C:2015:265, point 42).

19 — On songera ici à l'article 135, paragraphe 1, sous j), de la directive TVA.