Recueil de la jurisprudence

CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL
M. EVGENI TANCHEV
présentées le 20 mai 2021 [1]

Affaires jointes C-45/20 et C-46/20

E
contre
Finanzamt N (C-45/20)
et
Z
contre
Finanzamt G (C-46/20)

[demandes de décision préjudicielle formées par le Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances, Allemagne)]

« Renvoi préjudiciel – Taxe sur la valeur ajoutée – Déduction de la taxe payée en amont – Directive 2006/112/CE du Conseil, telle que modifiée par la directive 2009/162/CE du Conseil – Articles 167 et 168, sous a) – Installation d'un système d'énergie photovoltaïque – Installation d'un bureau dans un logement privé familial – Bien immeuble – Bien à usage mixte – Affectation au patrimoine d'une entreprise – Compatibilité avec le droit de l'Union du délai de forclusion d'un État membre aux fins de l'affectation et présomption en faveur d'une affectation au patrimoine privé en l'absence de preuves contraires – Perte du droit à déduction de la taxe payée en amont »

1. Par les présentes demandes de décision préjudicielle, le Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances, Allemagne), la juridiction de renvoi, demande des précisions quant à la jurisprudence de la Cour en matière d'affectation de biens d'investissement [2] et, plus spécifiquement, de biens immeubles [3], utilisés aussi bien dans le cadre d'une entreprise qu'à des fins privées (ci-après les « biens à usage mixte »), au patrimoine privé d'un assujetti ou au patrimoine de l'entreprise d'un assujetti, ou à une combinaison des deux (ci-après la « décision d'affectation »). Ces questions portent plus précisément sur les conséquences de la décision d'affectation sur le droit à déduction de la taxe payée en amont, en vertu des articles 167 et 168, sous a), de la directive

[1] Langue originale : l'anglais.

[2] Il appartient cependant à la juridiction de renvoi de vérifier, au regard du droit national, si les biens en question en l'espèce sont effectivement des biens d'investissement. En vertu de l'article 189, sous a), de la directive TVA, les États membres ont la faculté de définir la notion de « biens d'investissement ». La Cour a jugé que cette notion recouvrait les biens qui, utilisés aux fins d'une activité économique, se distinguaient par leur caractère durable et leur valeur, lesquels impliquaient que les coûts d'acquisition ne soient pas normalement comptabilisés comme dépenses courantes, mais soient amortis au cours de plusieurs exercices. Voir, par exemple, arrêt du 27 mars 2019, Mydibel (C-201/18, EU:C:2019:254, point 23), qui fait référence à l'arrêt du 16 février 2012, Eon Aset Menidjmunt (C-118/11, EU:C:2012:97, point 35).

[3] Voir point 35 des présentes conclusions.

2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée [4], telle que modifiée par la directive 2009/162/UE du Conseil, du 22 décembre 2009 [5] (ci-après la « directive TVA »).

2. Les présentes questions préjudicielles portent sur la compatibilité avec le droit de l'Union, au regard notamment de la jurisprudence de la Cour dans l'arrêt du 25 juillet 2018, Gmina Ryjewo [6], du délai de forclusion prévu dans le droit allemand aux fins de la communication à l'administration fiscale allemande de la décision d'affectation, dont l'expiration a été interprétée, dans la jurisprudence de la juridiction de renvoi, comme entraînant la perte du droit de déduire la taxe payée en amont. Il semble que cette même conséquence découle, dans la jurisprudence de la juridiction de renvoi, de la présomption d'affectation des biens à usage mixte au patrimoine privé d'un assujetti, qui s'applique en l'absence d'éléments suffisants pour démontrer le contraire.

3. Je suis parvenu à la conclusion que, dans les circonstances des procédures au principal, l'interprétation du droit de l'État membre dans la jurisprudence de la juridiction de renvoi selon laquelle un assujetti perd le droit de déduire la taxe payée en amont pour n'avoir pas communiqué une décision d'affectation relative à des biens à usage mixte dans le délai prévu à cet effet par la législation nationale est incompatible avec les articles 167 et 168, sous a), de la directive TVA, en ce qu'elle n'est pas conforme aux principes de neutralité fiscale et de proportionnalité, dès lors qu'il n'est question, en aucun point du dossier, de soupçons d'évasion fiscale [7]. La même conclusion vaut s'agissant de la présomption susmentionnée d'affectation au patrimoine privé de l'assujetti lorsqu'elle a pour conséquence la perte du droit à déduction.

I. Le cadre juridique

A. Le droit de l'Union

4. L'article 167 de la directive TVA dispose :

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

5. L'article 168, sous a), de la directive TVA est ainsi libellé :

« 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 ;

[...] »

4 JO 2006, L 347, p. 1.

5 JO 2010, L 10, p. 14.

6 C-140/17, EU:C:2018:595.

7 Arrêt du 12 juillet 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, points 65 à 70). Voir également, par exemple, arrêt du 12 avril 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, point 39), faisant référence à l'arrêt du 28 juillet 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, point 52 et jurisprudence citée). Voir également les récents arrêts du 26 avril 2018, Zabrus Siret (C-81/17, EU:C:2018:283, points 32 à 34 et 49 à 51), ainsi que du 2 juillet 2020, Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520, points 37 et 38).

6. L'article 168 bis, paragraphe 1, de la directive TVA dispose :

« Dans le cas d'un bien immeuble faisant partie du patrimoine de l'entreprise d'un assujetti et utilisé par l'assujetti à la fois aux fins des activités de l'entreprise et pour son usage privé ou celui de son personnel ou, plus généralement, à des fins autres que celles de son entreprise, la TVA sur les dépenses liées à ce bien ne doit être déductible, conformément aux principes énoncés aux articles 167, 168, 169 et 173, qu'à proportion de son utilisation aux fins des activités de l'entreprise de l'assujetti.

Par dérogation à l'article 26, les changements dans la proportion de l'utilisation d'un bien immobilier visé au premier alinéa sont pris en compte, dans le respect des principes énoncés aux articles 184 à 192, tels qu'ils sont appliqués dans l'État membre concerné. »

7. L'article 250, paragraphe 1, de la directive TVA dispose :

« Tout assujetti doit déposer une déclaration de TVA dans laquelle figurent toutes les données nécessaires pour constater le montant de la taxe exigible et celui des déductions à opérer, y compris, et dans la mesure où cela est nécessaire pour la constatation de l'assiette, le montant global des opérations relatives à cette taxe et à ces déductions ainsi que le montant des opérations exonérées. »

B. Le droit allemand

8. L'article 15, paragraphe 1, de l'Umsatzsteuergesetz (loi relative à la taxe sur la valeur ajoutée), du 26 novembre 1979 (BGBl. 2005 I, p. 386, ci-après l'« UStG »), dispose :

« L'entrepreneur peut déduire les montants suivants au titre de la taxe payée en amont :

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

9. L'article 18, paragraphe 3, de l'UStG dispose :

« L'entrepreneur doit transmettre par voie électronique, dans la forme prescrite, pour l'année civile ou une période imposable plus courte, une déclaration fiscale dans laquelle il calcule lui-même, conformément à l'article 16, paragraphes 1 à 4, et à l'article 17, la taxe à acquitter ou l'excédent qui résulte en sa faveur (déclaration fiscale). Dans les cas prévus à l'article 16, paragraphes 3 et 4, la déclaration fiscale doit être transmise dans le mois suivant l'expiration de la période imposable plus courte. Afin d'éviter toute contrainte excessive, le Finanzamt peut, sur demande, renoncer à la transmission électronique. Dans ce cas, l'entrepreneur est tenu de transmettre une déclaration fiscale dans la forme prescrite par l'administration et de la signer manuellement. »

10. L'article 149, paragraphe 2, de l'Abgabenordnung (code fiscal allemand), du 16 mars 1976 (BGBl. 2002 I, p. 3866, ci-après le « code fiscal »), dans sa version en vigueur au moment du litige [8], dispose :

« Sauf dispositions contraires des lois fiscales, les déclarations fiscales qui se rapportent à une année civile ou à un moment déterminé par la loi doivent être déposées au plus tard dans les cinq mois qui suivent [...] »

II. Les faits, les procédures au principal et les questions préjudicielles

A. C-45/20, E/Finanzamt N (ci-après l'« affaire E »)

11. Le requérant dans l'affaire E exploite une entreprise d'échafaudages. En 2014, il a mis en projet la construction d'une maison unifamiliale qui devait, conformément aux plans établis par un bureau d'architecte, datés du 29 juillet 2014, accueillir à son rez-de-chaussée une pièce de « bureau » d'une superficie de 16,57 m^2. La maison, par ailleurs réservée à un usage privé, devait avoir une surface utile totale de 149,75 m^2. Les factures relatives à la construction de la maison, bureau compris, ont été établies entre le mois d'octobre 2014 et le mois de novembre 2014 [9].

12. Le requérant n'a pas fait valoir la déduction au prorata des taxes payées en amont relatives au bureau dans les déclarations provisoires (mensuelles) qu'il était tenu de déposer au titre des années 2014 et 2015 en vertu de l'article 18, paragraphe 2, deuxième phrase, de l'UStG, mais l'a fait valoir, pour la première fois, dans la déclaration annuelle de la TVA établie au titre de l'année 2015, conformément à l'article 18, paragraphe 3, première phrase, de l'UStG [10]. Cette déclaration a été reçue le 28 septembre 2016 par le Finanzamt N (centre des impôts).

13. Le centre des impôts, par une décision du 5 avril 2017, a fixé la taxe sur le chiffre d'affaires de E pour l'année 2015, sans admettre la déduction du montant de [X] euros, correspondant selon E à la taxe payée en amont afférente au bureau en question. Le centre des impôts a rejeté la réclamation en tant que non fondée par une décision du 17 janvier 2018. Le recours qui a été introduit contre cette réclamation a également été rejeté. Dans son arrêt du 19 mars 2018, le Sächsisches Finanzgericht (tribunal des finances de Saxe, Allemagne) a indiqué que la déduction de la taxe payée en amont sollicitée n'était pas envisageable, car l'affectation du bien au patrimoine de l'entreprise n'était pas intervenue en temps utile, c'est-à-dire avant le 31 mai 2015 inclus.

14. Il est indiqué dans la décision de renvoi que, conformément à la jurisprudence de la juridiction de renvoi, il résulte du principe de la déduction immédiate de la taxe acquittée en amont que la décision d'affectation doit être prise dès l'acquisition ou la production du bien [11]. La jurisprudence de la juridiction de renvoi indique par ailleurs qu'à des fins pratiques, l'assujetti peut faire connaître cette décision d'affectation au moyen d'éléments en témoignant. Toutefois, aux termes de l'article 18, paragraphe 3, de l'UStG, cela doit intervenir, au plus tard et avec effet définitif, dans une déclaration de la taxe sur le chiffre d'affaires établie pour l'année dont relève

[8] D'après les observations écrites du gouvernement allemand, la version en vigueur à compter du 1er novembre 2011 est celle qui s'applique.

[9] D'après les observations écrites du Finanzamt N.

[10] D'après les observations écrites du Finanzamt N.

[11] BFH-Arrêt BFHE 234, 519, BStBl II 2014, 76, Rz 23 ; BFH/NV 2012, 808, Rz 18 ; BFH/NV 2012, 1828, Rz 28ff. ; BFH/NV 2013, 266, Rz 38.

l'acquisition de la prestation [12]. Cette date limite est fixée dans la jurisprudence de la juridiction de renvoi par référence à l'expiration du délai légal général de dépôt des déclarations fiscales, conformément à l'article 149, paragraphe 2, du code fiscal. Cette date, dans l'affaire au principal, était le 31 mai de l'année suivante, à savoir l'année 2015 [13]. Par ailleurs, selon la jurisprudence de la juridiction de renvoi, les prolongations de délai accordées pour le dépôt des déclarations fiscales définitives n'ont pas pour conséquence de prolonger le délai aux fins de la communication des éléments témoignant de la décision d'affectation [14].

15. Dans son pourvoi devant la juridiction de renvoi, E a fait valoir qu'il n'était pas essentiel qu'il n'ait pas communiqué au centre des impôts les éléments indiquant sa décision d'affectation au moyen de la déclaration de la taxe sur le chiffre d'affaires, étant donné que les plans d'architecte et l'utilisation effective du bureau exclusivement aux fins des activités de l'entreprise constituent des indices suffisants de son affectation au patrimoine de l'entreprise.

B. C-46/20, Z/Finanzamt G (ci-après l'« affaire Z »)

16. L'affaire Z a pour objet la déduction de la TVA payée en amont durant l'année 2014, lorsque Z s'est équipé d'une installation photovoltaïque. Le requérant Z utilisait en partie le courant produit pour sa propre consommation, le reste étant injecté dans le réseau électrique auprès d'un fournisseur d'énergie. Le contrat relatif à l'injection de l'énergie dans le réseau électrique a été conclu au cours de l'exercice litigieux et prévoyait une rémunération, à laquelle s'ajoutait la taxe sur le chiffre d'affaires.

17. Le 29 février 2016, Z a déposé la déclaration de la taxe sur le chiffre d'affaires pour l'exercice litigieux et a déclaré une taxe d'un montant de [X] euros. Les montants afférents à la taxe payée en amont concernaient pour l'essentiel la taxe figurant sur la facture du 11 septembre 2014 pour la livraison et la mise en place de l'installation photovoltaïque. Z n'avait déposé aucune déclaration relative à l'installation photovoltaïque auparavant. La partie défenderesse, le Finanzamt G (centre des impôts), a dans un premier temps approuvé la déclaration de la taxe sur le chiffre d'affaires pour l'exercice litigieux.

18. À la suite d'un contrôle fiscal spécifique sur la taxe sur le chiffre d'affaires, le centre des impôts a considéré que la déduction de la taxe payée en amont figurant dans la facture du 11 septembre 2014 ne pouvait pas être accordée. Selon lui, Z n'avait pas pris de décision d'affectation du bien au patrimoine de l'entreprise en temps utile, c'est-à-dire avant le 31 mai 2015.

19. Le centre des impôts a ensuite fixé en conséquence la taxe sur le chiffre d'affaires de Z pour l'exercice litigieux par un avis d'imposition du 30 novembre 2016, modifié en dernier lieu par une décision du 27 mars 2017. Tant la réclamation, sur laquelle il a été statué par une décision du 18 mai 2017, que le recours, ont été rejetés. Le Finanzgericht Baden-Württemberg (tribunal des finances de Bade-Wurtemberg, Allemagne) indique en substance dans son arrêt du 12 septembre 2018 que Z, qui disposait d'un droit de choisir l'affectation de l'installation photovoltaïque en question, n'avait pas affecté celle-ci en temps utile au patrimoine de son

[12] BFH-Arrêt BFHE 234, 519, BStBl II 2014, 76, Rz 24ff., 34 ; BFHE 234, 531, BStB1 II 2014, 81, Rz 24ff. ; BFH/NV 2013, 266, Rz 40f. ; BFH Beschluss BFH/NV 2017, 922, Rz 5, jeweils m.w.N, et jurisprudence respectivement citée.

[13] BFH-Arrêt BFHE 234, 519, BSt1 II2014, 76, Rz 33 ff. ; BFH/NV 2013, 266, Rz 40f. ; BFH/NV 2014, 1097, Rz 14 ; BFH-Beschlüsse, BFH/NV 2014, 914, Rz 6 ; BFH/NV 2017, 922, Rz 5. Conformément à la décision de renvoi, il s'agit à présent du 31 juillet de l'année suivante.

[14] BFH-Arrêt, BFHE 234, 531, BStB1 II 2014, 81, Rz 36f. ; BFH/NV 2012, 808, Rz 18.

entreprise. Cela découlait d'une jurisprudence contraignante pour le Finanzgericht (tribunal des finances) (voir point 14 des présentes conclusions). Cette approche reste, selon lui, valable, y compris au regard de la jurisprudence de la Cour entre-temps intervenue.

20. Devant le Finanzgericht (tribunal des finances), Z a fait valoir qu'il y avait lieu, compte tenu notamment de l'arrêt du 25 juillet 2018, Gmina Ryjewo (C-140/17, EU:C:2018:595), de remettre en cause la jurisprudence de la juridiction de renvoi relative à la communication, dans un délai relativement bref, des éléments qui témoignent de la décision d'affectation de biens d'investissement faisant l'objet d'un usage mixte.

21. Conformément à la décision de renvoi, le centre des impôts a défendu la décision attaquée et a fait observer que le requérant, avant l'exploitation commerciale de l'installation photovoltaïque, n'était pas un entrepreneur au sens de la législation sur la taxe sur le chiffre d'affaires et que, dans le cas de figure dans lequel la Cour s'était prononcée dans l'affaire Gmina Ryjewo (C-140/17), le droit de choisir l'affectation était inexistant.

22. Dans ces circonstances, la juridiction de renvoi a décidé de surseoir à statuer dans les procédures faisant l'objet des affaires C-45/20 et C-46/20 et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes :

« 1) Les dispositions combinées de l'article 168, sous a), et de l'article 167 de la [directive TVA] s'opposent-elles à une jurisprudence nationale qui, dans les cas dans lesquels l'assujetti dispose, lors de l'acquisition d'une prestation, du droit d'en choisir l'affectation, exclut le droit à déduction lorsque aucune décision d'affectation identifiable par l'administration fiscale n'est intervenue avant l'expiration du délai légal de dépôt de la déclaration annuelle de la taxe sur le chiffre d'affaires ?

2) L'article 168, sous a), de la [directive TVA] s'oppose-t-il à une jurisprudence nationale qui considère qu'en l'absence d'indices (suffisants) d'une affectation au patrimoine de l'entreprise, une prestation est affectée au patrimoine privé, ou qu'il existe une présomption en ce sens ? »

23. La Cour a soumis des questions écrites au gouvernement allemand et à la Commission européenne. Le gouvernement allemand a répondu le 14 décembre 2020 et la Commission le 16 décembre 2020.

24. Des observations écrites sur les questions préjudicielles ont été présentées par le Finanzamt N (s'agissant de l'affaire E), le gouvernement allemand et la Commission. Il n'y a pas eu d'audience.

III. Observations liminaires

25. Je propose de répondre aux questions soulevées dans la décision de renvoi dans l'ordre suivant.

26. En premier lieu, la première question à traiter sera nécessairement la question de savoir si E et Z bénéficiaient tous deux d'un droit de déduction de la taxe payée en amont au moment de l'acquisition des biens à usage mixte en cause, à savoir une maison dans le cas de E et une installation photovoltaïque dans le cas de Z. L'appréciation en la matière est directement liée à la décision d'affectation, dès lors que, comme cela ressort des observations écrites du gouvernement

allemand, le fait que la taxe payée en amont soit déductible ou non dépend de la manière dont la personne a affecté les biens à usage mixte concernés [15].

27. En deuxième lieu, comme l'a également fait valoir le gouvernement allemand dans ses observations écrites, il est tout aussi déterminant, aux fins de la solution des litiges au principal, de savoir si l'existence d'une décision d'affectation identifiable relative aux biens à usage mixte est une condition de fond ou une condition formelle dans le droit de l'Union en matière de TVA. En effet, ne pas se conformer à une condition formelle pour un assujetti ne le prive pas nécessairement du droit à déduction de la taxe payée en amont, contrairement à une condition de fond [16]. Comme cela sera expliqué dans les présentes conclusions, je suis parvenu à la conclusion que l'existence d'une décision d'affectation identifiable est une condition de fond du droit de déduire la taxe payée en amont s'agissant de biens à usage mixte, qui peut toutefois être établie par des éléments démontrant, de manière objective, l'existence d'une telle décision d'affectation. À ce jour, la jurisprudence n'a jamais exigé d'aucun assujetti qu'il fasse une déclaration spécifique auprès des autorités fiscales d'un État membre consacrée à la décision d'affectation. Dans cette section, j'aborderai également l'étendue du pouvoir discrétionnaire des États membres pour fixer le délai de communication d'une décision d'affectation identifiable aux autorités fiscales nationales.

28. En troisième lieu, après avoir traité ces aspects, je conclurai en répondant aux questions préjudicielles formées par la juridiction de renvoi.

29. Pour ce qui est de la pertinence de l'arrêt du 25 juillet 2018, Gmina Ryjewo (C-140/17, EU:C:2018:595), il est important de relever que cette affaire ne portait pas sur les conséquences découlant i) de l'affectation totale de biens d'investissement à usage mixte au patrimoine de l'entreprise, ii) de leur rétention intégrale dans le patrimoine privé, les excluant ainsi totalement du régime de la TVA, ni iii) de leur intégration dans le patrimoine de l'entreprise uniquement dans la mesure dans laquelle ils étaient véritablement utilisés aux fins des activités de l'entreprise [17].

30. L'affaire Gmina Ryjewo (C-140/17) portait en revanche sur les conséquences de la situation dans laquelle un bien immeuble avait été utilisé par une commune à des fins de transactions non soumises à l'impôt dans un premier temps, puis à des fins de transactions soumises à l'impôt, ainsi que sur les conséquences de cette situation en matière de déduction de la taxe payée en amont lors de la construction de cet immeuble. Partant, je souscris aux conclusions présentées dans les observations écrites du Finanzamt N, selon lesquelles, contrairement à certains points de vue exprimés dans la doctrine, il ne ressort pas de la jurisprudence de la Cour dans l'arrêt du 25 juillet 2018, Gmina Ryjewo (C-140/17, EU:C:2018:595), qu'il ne serait plus nécessaire qu'une décision d'affectation soit prise à l'égard de biens à usage mixte pour déterminer si l'assujetti agit en tant que tel.

31. Tant le gouvernement allemand que le Finanzamt N se sont prononcés, dans leurs observations écrites, en faveur d'un impact réduit de l'arrêt du 25 juillet 2018, Gmina Ryjewo (C-140/17, EU:C:2018:595), sur l'issue des procédures au principal, en raison notamment des

[15] Voir, par exemple, arrêt du 22 mars 2012, Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, points 38 et 39 ainsi que jurisprudence citée).

[16] Voir, par exemple, arrêt du 12 avril 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, points 30 à 33 et jurisprudence citée). Voir également, par exemple, arrêts du 12 juillet 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, points 60 à 63), et du 15 novembre 2017, Geissel et Butin (C-374/16 et C-375/16, EU:C:2017:867, point 40).

[17] Arrêt du 23 avril 2009, Puffer (C-460/07, EU:C:2009:254, point 39 et jurisprudence citée). Voir également, par exemple, arrêts du 16 février 2012, Eon Aset Menidjmunt (C-118/11, EU:C:2012:97, point 53), et du 9 juillet 2015, Trgovina Prizma (C-331/14, EU:C:2015:456, point 20).

différences entre l'objet du litige dans cette affaire et dans les affaires au principal. Je me limiterai à indiquer qu'il sera fait référence à cet arrêt dans les présentes conclusions dans la mesure où il est pertinent au regard du point de droit devant être résolu en l'espèce.

IV. Analyse

A. L'existence d'un droit à la déduction

32. L'article 167 de la directive TVA constitue le point de départ dans la jurisprudence. Aux termes de cet article, le droit à déduction prend naissance au moment où la taxe déductible devient exigible. La qualité en laquelle un particulier agit à ce moment peut déterminer l'existence d'un droit à déduction [18].

33. En vertu de l'article 168, sous a), de la directive TVA, les biens ou services invoqués pour fonder ce droit doivent être utilisés en aval par l'assujetti pour les besoins de ses propres opérations taxées tandis que, en amont, ces biens ou services doivent être fournis par un autre assujetti [19]. Puisque tant le bureau que l'installation photovoltaïque ont, semble-t-il, été utilisés aux fins des activités des entreprises, il sera satisfait à cette condition s'ils ont été fournis en amont par un autre assujetti [20].

34. Il ressort d'une jurisprudence constante de la Cour qu'il n'y a pas de droit à déduction de la taxe payée en amont pour les biens affectés intégralement au patrimoine privé [21]. Il existe un droit partiel à la déduction si les biens à usage mixte sont affectés en partie au patrimoine de l'entreprise. La partie qui n'est pas utilisée pour effectuer des prestations ou des livraisons professionnelles taxables ne relève pas du champ d'application du système de la TVA et ne doit pas être prise en compte pour l'application de l'article 168, sous a), de la directive 2006/112 [22]. Toutefois, si les biens à usage mixte sont affectés en totalité au patrimoine de l'entreprise, alors la totalité de la taxe payée en amont est déductible [23]. Si un assujetti choisit d'affecter un bien d'investissement qu'il utilise à des fins privées et d'entreprise au patrimoine de l'entreprise, il a en principe le droit de déduire, entièrement et immédiatement, la TVA payée en amont au titre de l'acquisition de ce bien [24].

35. Une modification importante a cependant été apportée à la directive TVA par l'introduction de la directive 2009/162, à savoir l'article 168 bis, qui est pertinent aux fins des procédures au principal. Comme cela est indiqué au point 6 des présentes conclusions, la TVA sur les dépenses liées à un bien immeuble ne doit être déductible qu'à proportion de son utilisation aux fins des

[18] Voir conclusions de l'avocate générale Kokott dans l'affaire Szef Krajowej Administracji Skarbowej (C-140/17, EU:C:2018:273, point 28), faisant référence à l'arrêt du 11 juillet 1991, Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, points 8 et 9). Voir également arrêts du 28 février 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários (C-672/16, EU:C:2018:134, point 35), et du 30 mars 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, point 38).

[19] Voir, par exemple, arrêt du 15 septembre 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, point 40), faisant référence à l'arrêt du 22 octobre 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, point 28).

[20] Ce fait n'est pas directement abordé dans le dossier. Il n'est cependant pas contesté que tant E que Z ont payé la taxe en amont sur les biens en question.

[21] Voir, par exemple, arrêt du 8 mars 2001, Bakcsi (C-415/98, EU:C:2001:136, point 27). Dans le contexte des biens fonciers, voir arrêt du 9 juillet 2015, Trgovina Prizma (C-331/14, EU:C:2015:456, point 21).

[22] Arrêt du 4 octobre 1995, Armbrecht (C-291/92, EU:C:1995:304, point 28).

[23] Arrêt du 22 mars 2012, Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, point 38 et jurisprudence citée).

[24] Voir, par exemple, arrêt du 18 juillet 2013, Medicom et Maison Patrice Alard (C-210/11 et C-211/11, EU:C:2013:479, point 24).

activités de l'entreprise de l'assujetti. Même s'il s'agit d'un aspect qui doit être vérifié par la juridiction de renvoi, tant le bureau situé dans une maison dans l'affaire E que l'installation photovoltaïque dans l'affaire Z semblent être des biens immeubles [25].

36. En tout état de cause, c'est une déduction partielle de la TVA payée en amont, du fait de l'affectation partielle des biens à usage mixte au patrimoine de l'entreprise, qui est demandée par les requérants dans les procédures au principal. Dans l'affaire E, il s'agit d'une déduction partielle puisqu'il ne s'agit que du bureau de la maison. Dans l'affaire Z, la déduction demandée est également partielle, car elle est relative à l'installation photovoltaïque, et est ainsi proportionnelle et liée à la mesure dans laquelle elle est utilisée à des fins économiques [26].

37. Il est de jurisprudence constante que celui qui effectue des dépenses d'investissement dans l'intention, confirmée par des éléments objectifs, d'exercer une activité économique, au sens de l'article 9, paragraphe 1, de la directive TVA, doit être considéré comme étant un assujetti [27]. Rappelons que, conformément à l'article 168 de cette directive, la TVA est déductible dans la mesure où les biens et les services sont utilisés pour les besoins des opérations taxées de l'assujetti. Agissant en tant que tel, ce dernier a donc, conformément aux articles 167 et suivants de ladite directive, le droit de déduire immédiatement la TVA due ou acquittée sur les dépenses d'investissement effectuées pour les besoins des opérations qu'il envisage de faire et qui ouvrent droit à déduction. Ce droit à déduction prend naissance, conformément aux articles 63 et 167 de la même directive, au moment où la taxe devient exigible, soit lors de la livraison des biens [28].

38. Je suis cependant d'avis que, selon une jurisprudence constante, l'assujetti n'est en réalité pas *tenu* de déduire la taxe payée en amont dès la naissance de ce droit, et ce au vu de deux aspects qui revêtent de l'importance dans les procédures au principal. En premier lieu, même si le Finanzamt N et le gouvernement allemand font valoir à bon droit que, selon la Cour, le droit à déduction de la taxe payée en amont s'exerce immédiatement pour la totalité des taxes ayant grevé les opérations effectuées en amont [29], cela ne signifie pas que le droit de l'Union autorise les États membres, en toute circonstance, à exclure le droit à déduction en cas de non-respect du délai fixé dans le droit national pour présenter une demande de déduction aux autorités fiscales, en particulier en l'absence d'éléments établissant une fraude [30]. Cet aspect sera développé aux points 50 à 60 des présentes conclusions.

39. En second lieu, comme le soutient la Commission dans ses observations écrites, l'envoi d'une demande spécifique de déduction de la taxe payée en amont aux autorités fiscales n'est pas essentiel pour démontrer l'existence d'une décision d'affectation au moment de l'acquisition des biens à usage mixte concernés.

[25] Voir article 13 ter du règlement d'exécution (UE) nº 282/2011 du Conseil, du 15 mars 2011, portant mesures d'exécution de la [directive TVA] (JO 2011, L 77, p. 1), tel que modifié par le règlement d'exécution (UE) nº 1042/2013 du Conseil, du 7 octobre 2013 (JO 2013, L 284, p. 1). Voir également, par exemple, arrêt du 15 novembre 2012, Leichenich (C-532/11, EU:C:2012:720).

[26] S'agissant de l'importance du prorata de déduction dans le cas des biens à usage mixte, voir arrêt du 8 mai 2019, Związek Gmin Zagłębia Miedziowego (C-566/17, EU:C:2019:390).

[27] Arrêt du 22 octobre 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, point 20).

[28] Arrêt du 22 octobre 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712), faisant référence aux arrêts du 29 novembre 2012, Gran Via Moineşti (C-257/11, EU:C:2012:759, point 27), et du 22 mars 2012, Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, point 36 et jurisprudence citée).

[29] Voir, par exemple, arrêt du 28 juillet 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, point 44).

[30] Arrêt du 12 juillet 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, points 65 à 70). Voir également, par exemple, arrêt du 12 avril 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, point 39), faisant référence à l'arrêt du 28 juillet 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, point 52 et jurisprudence citée). Voir également les récents arrêts du 26 avril 2018, Zabrus Siret (C-81/17, EU:C:2018:283, points 32 à 34 et 49 à 51), ainsi que du 2 juillet 2020, Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520, points 37 et 38).

40. La question de savoir si l'assujetti a agi en tant que tel pour les besoins d'une activité économique (voir article 9, paragraphe 1, de la directive TVA) constitue une question de fait qui doit être appréciée compte tenu de l'ensemble des données de l'espèce, parmi lesquelles figurent la nature du bien visé et la période écoulée entre son acquisition et son utilisation aux fins des activités économiques de cet assujetti. Il revient à la juridiction de renvoi d'effectuer cette appréciation [31].

41. Il est important de relever que, dans l'arrêt Gmina Rykewo, la Cour a considéré que « si une déclaration univoque et expresse de l'intention d'affecter le bien à un usage économique lors de son acquisition peut être suffisante pour conclure que le bien a été acquis par l'assujetti agissant en tant que tel, l'absence d'une telle déclaration n'exclut pas qu'une telle intention puisse apparaître de manière implicite » [32]. Comme je l'ai indiqué dans les présentes conclusions, la Cour a ainsi interprété la notion d'« activité économique » figurant à l'article 9, paragraphe 1, de la directive TVA dans le contexte du litige faisant l'objet de l'arrêt du 25 juillet 2018, Gmina Rykewo (C-140/17, EU:C:2018:595), dans le cadre duquel le droit à déduction était revendiqué du fait d'une modification de la destination d'un bien d'investissement, passée de non économique à économique [33]. Dès lors que le refus du droit à déduction forme une exception à l'application du principe fondamental que constitue ce droit [34], le principe énoncé dans l'arrêt Gmina Rykewo doit s'appliquer de la même manière à l'établissement de l'existence d'une décision d'affectation. Je suis d'accord avec l'affirmation de la Commission selon laquelle il s'agit là de la seule interprétation cohérente, au regard de l'acception large de la notion d'acquisition en qualité d'« assujetti » établie dans la jurisprudence [35].

42. Ainsi, il y a lieu de déterminer si E et Z ont acquis ou produit les biens d'investissement concernés dans l'intention, confirmée par des éléments objectifs, d'exercer une activité économique et ont, par conséquent, agi en tant qu'assujettis, au sens de l'article 9, paragraphe 1, de la directive TVA [36]. Existe-t-il un lien direct et immédiat entre une opération particulière en amont et une ou plusieurs opérations en aval ouvrant droit à déduction [37] ?

43. Bien que l'appréciation appartienne à la juridiction de renvoi, rien dans le dossier n'indique l'absence du lien requis s'agissant de la construction du bureau dans l'affaire E [38] ou de l'installation photovoltaïque dans l'affaire Z, eu égard au contenu objectif des transactions en question [39] décrites dans la décision de renvoi. La période écoulée entre l'acquisition de ces biens et leur utilisation aux fins des activités économiques des assujettis s'est révélée plutôt brève. Tant

[31] Arrêt du 22 octobre 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, point 21), faisant référence à l'arrêt du 22 mars 2012, Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, points 40 et 41). Voir également, par exemple, arrêt du 8 mars 2001, Bakcsi (C-415/98, EU:C:2001:136, point 29).

[32] Arrêt du 25 juillet 2018, Gmina Ryjewo (C-140/17, EU:C:2018:595, point 47).

[33] Voir point 30 des présentes conclusions.

[34] Voir point 58 des présentes conclusions.

[35] Arrêt du 25 juillet 2018, Gmina Ryjewo (C-140/17, EU:C:2018:595, point 54).

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

[37] Voir point 27 de l'arrêt du 22 octobre 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712), faisant référence à l'arrêt du 29 octobre 2009, SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, point 57). Comme l'a relevé la Cour dans son arrêt du 16 février 2012, Eon Aset Menidjmunt (C-118/11, EU:C:2012:97, points 45 et 47 ainsi que jurisprudence citée) : « Le critère tiré de l'utilisation du bien ou du service pour les besoins d'opérations relevant de l'activité économique de l'entreprise diffère selon qu'il s'agit de l'acquisition d'un service ou d'un bien d'investissement » (point 45). Dans le cas d'un bien d'investissement, le droit à déduction est admis, en tout état de cause, « lorsque les coûts des services concernés font partie des frais généraux [de l'assujetti] et sont, en tant que tels, des éléments constitutifs du prix des biens ou des services qu'il fournit » (point 47). Voir, également, sur l'existence du lien requis, arrêt du 8 mai 2019, Związek Gmin Zagłębia Miedziowego (C-566/17, EU:C:2019:390, point 27 et jurisprudence citée).

[38] L'affaire E est, en effet, similaire à celle examinée par la Cour dans le cadre de l'arrêt du 21 avril 2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241, point 52, notamment).

[39] Arrêt du 22 octobre 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, point 29), faisant référence à l'arrêt du 21 février 2013, Becker (C-104/12, EU:C:2013:99, points 22, 23 et 33).

le bureau que l'installation photovoltaïque étaient par nature des biens adaptés à une telle finalité [40]. Il est particulièrement important de relever que, aux fins des procédures au principal, l'absence d'une demande immédiate aux autorités fiscales de déduction de la taxe payée en amont n'est pas concluante afin d'établir si un droit à déduction existait au moment de l'acquisition, même si, au regard de la jurisprudence de la juridiction de renvoi, l'invocation du droit à déduction est un indicateur important de l'affectation de biens à l'entreprise [41].

44. Ainsi, le fait que E n'ait pas déclaré le bureau dans sa déclaration fiscale provisoire ne fait pas obstacle, en soi, au droit à déduction. Par ailleurs, les exigences du droit allemand selon lesquelles un demandeur se trouvant dans la situation de E ou de Z devrait entreprendre de déclarer l'existence d'une décision d'affectation lors de l'acquisition, même si la déduction de la taxe payée en amont est demandée *postérieurement* à la déclaration de TVA relative à la période d'acquisition des biens, ne trouvent aucun soutien direct dans la jurisprudence de la Cour. Eu égard à la jurisprudence de la Cour dans l'arrêt du 25 juillet 2018, Gmina Ryjewo (C-140/17, EU:C:2018:595), ce sont des éléments attestant objectivement de l'existence d'une décision d'affectation au patrimoine de l'entreprise qu'il y a lieu de fournir, une telle décision étant nécessaire pour déterminer si la TVA relative à des biens à usage mixte est déductible [42]. Demander la déduction dans la déclaration de TVA relative à la période de l'acquisition peut démontrer l'existence d'une décision d'affectation [43], mais cela n'est pas une obligation absolue au vu de la jurisprudence de la Cour. Il appartient à la juridiction de renvoi de déterminer si les plans de l'utilisation effective du bureau dans l'affaire E et la facture du 11 septembre 2014 relative à la livraison et au montage de l'installation photovoltaïque dans l'affaire Z constituent des éléments suffisants pour attester objectivement de l'existence d'une décision d'affectation, au regard de l'ensemble des autres éléments de fait pertinents portés à sa connaissance.

45. Cette approche respecte également le fondement de la réglementation en matière de TVA relative aux régularisations et aux déductions. Il y a lieu de relever que « les périodes de régularisation des déductions n'ont, en tant que telles, aucune incidence sur la naissance du droit à déduction de la TVA [...] qui [...] est déterminée par la seule qualité en laquelle l'intéressé agit au moment de l'acquisition du bien concerné » [44]. Le système de régularisation des déductions a pour vocation d'assurer l'exactitude des déductions et donc la neutralité de la charge fiscale [45]. En effet, il est constant dans la jurisprudence de la Cour que les modalités d'exercice du droit à déduction s'assimilent à des exigences ou à des conditions de nature formelleuniquement [46].

46. Enfin, comme je l'ai indiqué au point 21 des présentes conclusions, un doute a été émis quant au fait que Z agissait en qualité d'entrepreneur au moment de l'acquisition de l'installation photovoltaïque, et son droit à déduction au regard de la jurisprudence de la Cour dans l'arrêt du

[40] S'agissant de la construction du bureau et de l'acquisition de l'installation photovoltaïque, il ne ressort du dossier, ni dans l'affaire E, ni dans l'affaire Z, que l'un ou l'autre agissait en qualité de personne privée. Voir, par exemple, arrêt du 9 juillet 2015, Trgovina Prizma (C-331/14, EU:C:2015:456, point 21 et jurisprudence citée).

[41] BFH-Arrêt, BFHE 234, 531, BStB1 II 2014, 81, Rz 23 ; BFH/NV 2013, 266, Rz 37 ; BFH-Arrêt du 20.09.2012 – VB 109/11, BFH/NV 2013, 98, Rz 3.

[42] Relevons cependant que les règles de preuve prévues par le droit national ne doivent pas porter atteinte à l'efficacité du droit de l'Union et doivent respecter les droits que ce dernier garantit, notamment au moyen de la charte des droits fondamentaux de l'Union européenne. Voir arrêt du 4 juin 2020, C.F. (Contrôle fiscal) (C-430/19, EU:C:2020:429, point 45), faisant référence à l'arrêt du 16 octobre 2019, Glencore Agriculture Hungary (C-189/18, EU:C:2019:861, point 37).

[43] Comme l'a relevé le gouvernement allemand dans ses observations écrites, cela a été déclaré par la Cour dans l'arrêt du 11 juillet 1991, Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, point 26).

[44] Arrêt du 22 octobre 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, point 36), faisant référence à l'arrêt du 11 juillet 1991, Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, points 8 et 20).

[45] Voir, par exemple, arrêt du 30 mars 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, point 26).

[46] Voir, par exemple, arrêt du 19 octobre 2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, point 40).

25 juillet 2018, Gmina Ryjewo (C-140/17, EU:C:2018:595), a été mis en doute. Or l'installation photovoltaïque a été utilisée, au moins partiellement, aux fins des opérations taxées en aval de Z, cet investissement a été réalisé afin d'entreprendre une activité économique, et la déduction avait pour finalité des opérations que Z comptait mener à bien (voir point 37 des présentes conclusions). En outre, loin de limiter l'éventuelle qualification d'« assujetti » de Z, la jurisprudence de la Cour dans l'arrêt Gmina Ryjewo va dans le sens d'une acception large du terme « assujetti »[47].

47. En conclusion, alors que cette question relève de l'appréciation de la juridiction de renvoi, au regard des principes juridiques susmentionnés, il semble que E ait eu un droit à déduction partielle de la taxe payée en amont lors de l'acquisition du bureau en question, tout comme Z lors de l'acquisition de l'installation photovoltaïque.

B. La décision d'affectation identifiable en tant qu'exigence de fond ou formelle et son délai de communication aux autorités fiscales

1. La décision d'affectation identifiable

48. Eu égard à la jurisprudence de la Cour, les autorités fiscales des États membres doivent disposer des données nécessaires pour établir que les exigences de fond ouvrant droit à la déduction de la taxe acquittée en amont sont satisfaites, en dépit de manquements aux conditions formelles[48]. Comme je l'ai expliqué dans les présentes conclusions, la décision d'affectation est essentielle afin d'établir le droit à déduction. Il ne s'agit pas d'une simple exigence formelle à des fins de contrôle[49] ni d'obligations de comptabilité et de déclaration[50]. Au contraire, l'absence d'une décision d'affectation identifiable empêche d'apporter la preuve certaine que les exigences de fond ont été satisfaites[51], dès lors que c'est la décision d'affectation elle-même qui détermine si la déduction de la taxe payée en amont s'agissant de biens d'usage mixte est possible et, le cas échéant, dans quelle mesure.

49. Partant, comme l'a fait valoir le Finanzamt N dans ses observations écrites, l'existence d'une décision d'affectation identifiable est une exigence matérielle, mais il y a lieu de souligner que la déduction de la taxe payée en amont dans la déclaration relative à la période de l'acquisition pertinente n'est qu'un élément, bien que potentiellement décisif, attestant de l'existence d'une décision d'affectation[52]. De la même manière, l'absence d'une telle déclaration n'empêche pas de manière absolue l'existence d'une décision d'affectation.

47 Voir arrêt du 25 juillet 2018 (C-140/17, EU:C:2018:595, points 54 et 55).

48 Arrêt du 7 mars 2018, Dobre (C-159/17, EU:C:2018:161, point 38).

49 Arrêt du 7 mars 2018, Dobre (C-159/17, EU:C:2018:161, point 32).

50 Arrêt du 7 mars 2018, Dobre (C-159/17, EU:C:2018:161, point 34).

51 Arrêt du 7 mars 2018, Dobre (C-159/17, EU:C:2018:161, point 35), faisant référence à l'arrêt du 28 juillet 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, point 46).

52 Voir point 44 des présentes conclusions.

2. Le délai de communication de la décision d'affectation

50. Les administrations fiscales doivent disposer des données nécessaires pour établir que les exigences de fond ouvrant droit à déduction de la TVA payée en amont sont satisfaites, ce qu'il appartient à la juridiction de renvoi de vérifier [53]. Dès lors que l'administration fiscale dispose des données nécessaires pour établir que l'assujetti, en tant que destinataire des transactions en cause, est redevable de la TVA, elle ne saurait imposer, en ce qui concerne le droit de ce dernier de déduire cette taxe payée en amont, des conditions supplémentaires pouvant avoir pour effet de réduire à néant l'exercice de ce droit [54].

51. Aussi se pose la question de savoir si la fixation du délai en question, la perte consécutive du droit à déduction découlant de la jurisprudence de la juridiction de renvoi et la présomption, tirée de cette même jurisprudence, d'affectation au patrimoine privé en l'absence d'éléments établissant l'affectation au patrimoine de l'entreprise sont des conditions supplémentaires produisant un tel effet.

52. Ainsi qu'il résulte du libellé des articles 167 et 179 de la directive TVA, le droit à déduction s'exerce, en principe, au cours de la même période que celle pendant laquelle il a pris naissance, à savoir au moment où la taxe devient exigible [55]. Néanmoins, en vertu des articles 180 et 182 de cette directive, un assujetti peut être autorisé à procéder à la déduction même s'il n'a pas exercé son droit au cours de la période pendant laquelle ce droit a pris naissance, sous réserve, cependant, du respect des conditions et des modalités fixées par les réglementations nationales [56].

53. Il est de jurisprudence constante que la fixation par les États membres de délais dans lesquels il est possible de déduire la TVA payée en amont est admise à des fins de sécurité juridique, sans préjudice toutefois des principes d'effectivité et d'équivalence [57]. Il appartient à la juridiction de renvoi de déterminer si le délai expirant le 31 mai 2015, s'agissant de la déclaration annuelle de l'année 2014, aux fins de la communication de la décision d'affectation, qui est de fait un délai restreignant l'exercice du droit à déduction de la TVA payée en amont, est conforme aux principes d'effectivité et d'équivalence.

54. Conformément à la jurisprudence de la Cour, s'agissant du principe d'effectivité, il y a lieu, afin d'apprécier un tel délai de forclusion, de tenir compte de sa durée totale ; les juridictions des États membres doivent également rechercher si l'exercice du droit à déduction dans un tel délai de forclusion n'est pas rendu impossible ou excessivement difficile [58].

53 Arrêt du 12 septembre 2018, Siemens Gamesa Renewable Energy România (C-69/17, EU:C:2018:703, point 43).

54 Arrêt du 7 août 2018, TGE Gas Engineering (C-16/17, EU:C:2018:647, point 46 et jurisprudence citée). Voir également arrêt du 15 septembre 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, point 42 et jurisprudence citée).

55 Arrêt du 28 juillet 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, point 31).

56 Arrêt du 28 juillet 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, point 32 et jurisprudence citée). Dans l'arrêt du 27 mars 2019, Mydibel (C-201/18, EU:C:2019:254, point 32), la Cour a relevé que « [l]'article 187 de [la directive TVA] décrit certaines modalités de régularisation de la déduction de la TVA en ce qui concerne les biens d'investissement. Notamment, il ressort de l'article 187, paragraphe 1, de [cette] directive que, en ce qui concerne de tels biens, la régularisation est opérée pendant une période de cinq années, période qui peut être prolongée jusqu'à vingt ans pour les biens d'investissement immobiliers ».

57 Arrêt du 28 juillet 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, points 33 à 38 et jurisprudence citée). Voir également arrêts du 26 avril 2018, Zabrus Siret (C-81/17, EU:C:2018:283, point 38), et du 2 juillet 2020, Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520, point 32).

58 Arrêts du 12 juillet 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, points 52 et 58), ainsi que du 26 avril 2018, Zabrus Siret (C-81/17, EU:C:2018:283, points 38 et 41). Voir également arrêt du 2 juillet 2020, Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520, point 32).

55. En l'absence de la perte intégrale, conformément au droit de l'État membre, du droit à déduction de la taxe payée en amont en raison de l'absence de communication à l'administration fiscale, avant le 31 mai 2015, des éléments attestant objectivement de l'existence d'une décision d'affectation, le délai en cause semble ne pas pouvoir être contesté du point de vue du droit de l'Union [59].

56. Cependant, il est également de jurisprudence constante que le fait de sanctionner le non-respect par l'assujetti des obligations de comptabilité et de déclaration par un refus du droit à déduction va au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre l'objectif d'assurer l'application correcte de ces obligations, dès lors que le droit de l'Union n'empêche pas les États membres d'infliger, le cas échéant, une amende ou une sanction pécuniaire proportionnée à la gravité de l'infraction [60], en tant qu'alternatives proportionnées à la perte du droit à déduction.

57. Ainsi, l'action des États membres ne doit pas porter une atteinte excessive au principe de neutralité de la TVA [61]. Plus spécifiquement, au cas où aucune fraude fiscale ni atteinte au budget de l'État n'est établie, la Cour considère, compte tenu de la place prépondérante qu'occupe le droit à déduction dans le système commun de TVA, qu'une sanction consistant en un refus absolu du droit à déduction lorsque la taxe est acquittée tardivement apparaît disproportionnée [62]. Un acquittement tardif de la TVA ne saurait être, per se, assimilé à une fraude [63]. Dans de telles circonstances, une sanction administrative pécuniaire [64] ou le versement d'intérêts de retard [65] constituent une sanction adéquate.

58. La Cour a également jugé que le refus du droit à déduction formant une exception à l'application du principe fondamental que constitue ce droit, il incombe aux autorités fiscales compétentes d'établir à suffisance de droit que les éléments objectifs établissant l'existence d'une fraude ou d'un abus sont réunis. Il appartient ensuite aux juridictions nationales de vérifier si les autorités fiscales concernées ont établi l'existence de tels éléments objectifs [66]. Aucun élément de preuve en ce sens ne ressort du dossier de l'affaire au principal.

59. Il en irait autrement si la violation du délai expirant le 31 mai 2015 signifiait que les exigences de fond relatives aux éléments attestant objectivement de l'existence d'une décision d'affectation partielle au patrimoine de l'entreprise ne pouvaient être satisfaites [67]. Cependant, si la

[59] Sous réserve du principe selon lequel les délais fixés par l'État membre ne peuvent « être utilis[és] de manière telle qu'[ils] remettraient systématiquement en cause le droit à déduction de la TVA » (voir arrêt du 21 mars 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, point 48).

[60] Arrêt du 12 septembre 2018, Siemens Gamesa Renewable Energy România (C-69/17, EU:C:2018:703, point 37), faisant référence aux arrêts du 9 juillet 2015, Salomie et Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, point 63), et du 7 mars 2018, Dobre (C-159/17, EU:C:2018:161, point 34). Voir également, par exemple, arrêt du 15 septembre 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, points 47 et 48).

[61] Arrêt du 8 mai 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, point 33).

[62] Arrêt du 12 juillet 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, points 65 à 70). Voir également arrêt du 26 avril 2018, Zabrus Siret (C-81/17, EU:C:2018:283, point 51). Voir, à titre de comparaison, arrêt du 19 octobre 2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, point 43).

[63] Arrêt du 12 juillet 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, point 74). Voir également arrêt du 19 octobre 2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, point 56), dans lequel la Cour a jugé que « [s]i l'absence de dépôt des déclarations fiscales prévues par la loi peut être considérée comme un indice de fraude, elle ne prouve pas de manière irréfutable l'existence d'une fraude à la TVA ».

[64] Arrêt du 26 avril 2018, Zabrus Siret (C-81/17, EU:C:2018:283, point 49).

[65] Arrêt du 12 juillet 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, point 75).

[66] Arrêt du 12 avril 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, point 39), faisant référence à l'arrêt du 28 juillet 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, point 52).

[67] Il incombe à l'assujetti qui demande la déduction de la TVA d'établir qu'il répond aux conditions prévues pour en bénéficier. Les autorités fiscales peuvent donc exiger de l'assujetti lui-même les preuves qu'elles jugent nécessaires pour apprécier s'il y a lieu ou non d'accorder la déduction demandée. Voir arrêt du 15 septembre 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, point 46 et jurisprudence citée).

communication de la décision d'affectation, au moyen d'éléments établissant son existence objective à suffisance de droit, a été reçue par l'administration fiscale le 28 septembre 2016 dans le cas de E et le 29 février 2016 dans le cas de Z, les exigences de fond aux fins de la déduction de la TVA pourraient bien être satisfaites [68]. En outre, le retard de E, comme celui de Z, ne sauraient être qualifiés d'« ingérables » pour l'administration. La demande de E concernant la déduction de la taxe payée en amont a été reçue par le centre des impôts le 28 septembre 2016, c'est-à-dire seize mois après l'expiration du délai fixé au 31 mai 2015, et Z a introduit une déclaration de la taxe sur le chiffre d'affaires le 29 février 2016, neuf mois après l'expiration du délai fixé au 31 mai 2015.

60. Par souci d'exhaustivité, on peut ajouter que des doutes quant au respect du principe de proportionnalité et quant à une atteinte excessive au principe de neutralité pourraient émerger de la jurisprudence de la juridiction de renvoi citée au point 14 des présentes conclusions, en ce sens que les prolongations de délai accordées pour le dépôt des déclarations fiscales annuelles n'ont pas pour conséquence de prolonger le délai de communication de la décision d'affectation relative aux biens à usage mixte. Cet aspect pourrait également être examiné à l'aune du principe d'équivalence.

V. Réponses aux questions préjudicielles

61. Je suis parvenu à la conclusion que, dans les circonstances caractérisant les procédures au principal, une jurisprudence nationale qui exclut le droit à déduction de la TVA dans les cas dans lesquels l'assujetti dispose, lors de l'acquisition d'une prestation, du droit d'en choisir l'affectation, mais qu'aucune décision d'affectation identifiable par l'administration fiscale n'a été communiquée à cette dernière avant l'expiration du délai légal de dépôt de la déclaration annuelle de la taxe sur le chiffre d'affaires, est incompatible avec les dispositions combinées de l'article 168, sous a), et de l'article 167 de la directive TVA. La même chose vaut nécessairement s'agissant d'une présomption d'affectation de biens à usage mixte au patrimoine privé lorsque la sanction est également la perte du droit à déduction.

62. Conformément à la jurisprudence constante de la Cour, le droit à déduction fait partie intégrante du mécanisme de la TVA et ne peut, en principe, être limité. Le régime des déductions vise à soulager entièrement l'assujetti du poids de la TVA due ou acquittée dans le cadre de toutes ses activités économiques. Le système commun de la TVA garantit, par conséquent, la neutralité quant à la charge fiscale de toutes les activités économiques, quels que soient les buts ou les résultats de ces activités, à condition que lesdites activités soient, en principe, elles-mêmes soumises à la TVA [69].

[68] La situation en l'espèce est différente de celle que j'ai examinée dans mes conclusions dans l'affaire Vădan (C-664/16, EU:C:2018:346, point 80, notamment), dans laquelle la conservation de factures a eu pour effet d'empêcher d'apporter la preuve certaine que les exigences de fond avaient été satisfaites.

[69] Arrêt du 26 avril 2017, Farkas (C-564/15, EU:C:2017:302, points 42 et 43 ainsi que jurisprudence citée). Voir également, par exemple, arrêts du 15 septembre 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, points 37 à 39) ; du 26 avril 2018, Zabrus Siret (C-81/17, EU:C:2018:283, points 32 à 34), et du 21 novembre 2018, Fontana (C-648/16, EU:C:2018:932, points 39 et 40).

63. Conformément aux dispositions de l'article 273 de la directive TVA, les États membres peuvent prévoir des mesures visant à assurer l'exacte perception de la TVA et à lutter contre la fraude, mais dans le respect des principes de proportionnalité et de neutralité fiscale [70] ; de telles mesures ne doivent pas remettre systématiquement en cause le droit à déduction de la TVA [71].

64. Enfin, dès lors que les questions déférées dans la décision de renvoi portent principalement sur la compatibilité de la jurisprudence de la juridiction de renvoi avec les principes pertinents du droit de l'Union, il importe de rappeler que l'exigence d'interprétation conforme inclut l'obligation, pour les juridictions nationales, de modifier, le cas échéant, une jurisprudence établie si celle-ci repose sur une interprétation du droit national incompatible avec le droit de l'Union [72].

VI. Conclusion

65. Je propose donc les réponses suivantes aux questions préjudicielles formées par le Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances, Allemagne).

1) Dans les circonstances caractérisant les procédures au principal, une jurisprudence nationale qui exclut le droit à déduction de la taxe sur la valeur ajoutée dans les cas dans lesquels l'assujetti dispose, lors de l'acquisition d'une prestation, du droit d'en choisir l'affectation, mais qu'aucune décision d'affectation identifiable par l'administration fiscale n'a été communiquée à cette dernière avant l'expiration du délai légal de dépôt de la déclaration annuelle de la taxe sur le chiffre d'affaires, est incompatible avec les dispositions combinées de l'article 168, sous a), et de l'article 167 de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, telle que modifiée par la directive 2009/162/UE du Conseil, du 22 décembre 2009.

2) Dans les circonstances caractérisant les procédures au principal, une jurisprudence nationale qui considère que, en l'absence d'indices (suffisants) d'une affectation au patrimoine de l'entreprise, une prestation est affectée au patrimoine privé, ou qu'il existe une présomption en ce sens, est incompatible avec l'article 168, sous a), de la directive 2006/112, telle que modifiée par la directive 2009/162.

[70] Arrêt du 21 novembre 2018, Fontana (C-648/16, EU:C:2018:932, point 35 et jurisprudence citée).

[71] Arrêt du 28 juillet 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, point 49 et jurisprudence citée).

[72] Voir, par exemple, arrêt du 4 mars 2020, Telecom Italia (C-34/19, EU:C:2020:148, point 60 et jurisprudence citée).