Recueil de la jurisprudence

ARRÊT DE LA COUR (huitième chambre)

3 juillet 2019*

« Renvoi préjudiciel – Taxe sur la valeur ajoutée (TVA) – Déduction de la taxe payée en amont – Frais de gestion d'un fonds de dotation réalisant des investissements dans le but de couvrir des coûts de l'ensemble des opérations effectuées en aval par l'assujetti – Frais généraux »

Dans l'affaire C-316/18,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduite par la Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) [Cour d'appel (Angleterre et pays de Galles) (division civile), Royaume-Uni], par décision du 26 avril 2018, parvenue à la Cour le 14 mai 2018, dans la procédure

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

contre

The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge,

LA COUR (huitième chambre),

composée de M. F. Biltgen, président de chambre, M. C. G. Fernlund (rapporteur) et M^me^ L. S. Rossi, juges,

avocat général : M^me^ J. Kokott,

greffier : M. A. Calot Escobar,

vu la procédure écrite,

considérant les observations présentées :

– pour The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge, par MM. S. Moore et A. Hitchmough, QC, M^me^ B. Belgrano, barrister, ainsi que par M^me^ A. Brown, advocate,

– pour le gouvernement du Royaume-Uni, par M. F. Shibli et M^me^ R. Fadoju, en qualité d'agents, assistés de M. K. Beal, QC,

– pour la Commission européenne, par M. R. Lyal et M^me^ A. Armenia, en qualité d'agents,

vu la décision prise, l'avocate générale entendue, de juger l'affaire sans conclusions,

rend le présent

* Langue de procédure : l'anglais.

Arrêt

1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation de l'article 168, sous a), de 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, ci-après la « directive TVA »).

2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant les Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (administration des impôts et des douanes, Royaume-Uni) (ci-après l'« administration fiscale ») à The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge (ci-après l'« université de Cambridge ») au sujet du refus de cette administration d'accorder à l'université de Cambridge la déduction de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) afférente aux frais exposés dans le cadre d'activités d'investissement ne relevant pas de la directive TVA, mais dont les revenus générés ont été utilisés pour couvrir des coûts de l'ensemble des activités de cette université.

Le cadre juridique

Le droit de l'Union

La sixième directive

3 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 »), prévoyait, à son article 17, paragraphe 2, sous a) :

« 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 ».

La directive TVA

4 L'article 2, paragraphe 1, sous a) et c), de la directive TVA dispose :

« Sont soumises à la TVA les opérations suivantes :

a) les livraisons de biens effectuées à titre onéreux sur le territoire d'un État membre par un assujetti agissant en tant que tel ;

[...]

c) les prestations de services, effectuées à titre onéreux sur le territoire d'un État membre par un assujetti agissant en tant que tel ».

5 L'article 9, paragraphe 1, de cette directive énonce :

« Est considéré comme "assujetti" quiconque exerce, d'une façon indépendante et quel qu'en soit le lieu, une activité économique, quels que soient les buts ou les résultats de cette activité.

Est considérée comme “activité économique” toute activité de producteur, de commerçant ou de prestataire de services, y compris les activités extractives, agricoles et celles des professions libérales ou assimilées. Est en particulier considérée comme activité économique, l'exploitation d'un bien corporel ou incorporel en vue d'en tirer des recettes ayant un caractère de permanence. »

6 L'article 168, sous a), de ladite directive prévoit :

« Dans la mesure où les biens et les services sont utilisés pour les besoins de ses opérations taxées, l'assujetti a le droit, dans l'État membre dans lequel il effectue ces opérations, de déduire du montant de la taxe dont il est redevable les montants suivants :

a) la TVA due ou acquittée dans cet État membre pour les biens qui lui sont ou lui seront livrés et pour les services qui lui sont ou lui seront fournis par un autre assujetti ».

Le droit du Royaume-Uni

7 L'article 1er, paragraphe 1, du Value Added Tax Act 1994 (loi de 1994 sur la taxe sur la valeur ajoutée) dispose :

« 1) La [TVA] est perçue, conformément aux dispositions de la présente loi,

a) sur les fournitures de biens ou de services au Royaume-Uni (ainsi que sur toutes prestations assimilées) [...] ».

8 En vertu de l'article 26 de cette loi, la seule taxe d'amont déductible est celle qui, en vertu du VAT Regulations 1995 (règlement de 1995 sur la taxe sur la valeur ajoutée), est afférente aux livraisons imposables effectuées par l'assujetti et non celle qui est afférente aux livraisons exonérées. L'article 26, paragraphe 3, de ladite loi dispose que, lorsqu'un assujetti effectue à la fois des opérations imposables et des opérations exonérées, l'administration fiscale prend des dispositions en vue d'assurer une répartition juste et raisonnable de la taxe d'amont entre les opérations imposables et les opérations exonérées.

Le litige au principal et les questions préjudicielles

9 L'université de Cambridge est un établissement d'enseignement à but non lucratif qui, en sus de son activité principale consistant à fournir des prestations de services d'enseignement, lesquelles sont exonérées de TVA, effectue également des opérations imposables, dans le cadre d'activités de recherche à des fins commerciales, de vente de publications, de fourniture de conseils, de restauration, d'hébergement ainsi que de location d'installations et de matériel. La TVA d'amont afférente aux coûts exposés afin d'effectuer à la fois des opérations soumises à la TVA et des opérations exonérées est, conformément à une méthode spéciale d'exonération partielle approuvée par l'administration fiscale en vertu du droit national, répartie entre ces deux types d'opérations.

10 Les activités de l'université de Cambridge sont financées en partie par des dons et des dotations, qui sont placés dans un fonds puis investis. Ce fonds est géré par un tiers. Au mois de mars 2009, cette université a demandé à l'administration fiscale la déduction de la TVA afférente aux commissions acquittées et relatives à la gestion du fonds concerné, pour les périodes allant du 1er avril 1973 au 1er mai 1997 et du 1er mai 2006 au 30 janvier 2009, en faisant valoir que les revenus générés par ce fonds avaient été utilisés pour financer des coûts de l'ensemble de ses activités.

11 L'administration fiscale a rejeté cette demande au motif que ces commissions étaient directement et exclusivement imputables à l'activité d'investissement concernée, laquelle ne relevait pas de la directive TVA. Cette administration a considéré que, en tout état de cause, lesdites commissions ne constituaient pas un élément du prix de la fourniture en aval de biens ou de services soumis à la TVA, les revenus générés par ce fonds finançant en partie cette fourniture de biens ou de services.

12 L'université de Cambridge a contesté la décision de ladite administration devant le First-tier Tribunal (Tax Chamber) [tribunal de première instance (chambre de la fiscalité), Royaume-Uni]. Cette juridiction, considérant que les commissions relatives à la gestion du fonds concerné constituaient des dépenses exposées pour les besoins des activités économiques de l'université de Cambridge et que, à ce titre, elles faisaient partie des frais généraux de cette dernière, a fait droit à la demande de l'université de Cambridge. Cette appréciation ayant été confirmée par l'Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [tribunal supérieur (chambre de la fiscalité et de la Chancery, Royaume-Uni)], l'administration fiscale a interjeté appel de la décision de cette dernière juridiction devant la Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) [Cour d'appel (Angleterre et pays de Galles) (division civile), Royaume-Uni].

13 La juridiction de renvoi relève que le placement des dons et des dotations concernés dans un fonds ne constitue pas en soi une activité économique, au sens de la jurisprudence de la Cour, et que, partant, il n'entre pas dans le champ d'application du régime de la TVA.

14 Cette juridiction indique que les dépenses relatives aux commissions afférentes à la gestion du fonds en question ne peuvent être liées aux activités de l'université de Cambridge que s'il peut être considéré que les frais afférents à la prestation de gestion fournie en amont sont imputables aux activités économiques au soutien desquelles ce fonds a été créé. Cela impliquerait que soit ignoré le caractère non imposable de l'activité d'investissement exercée, au profit des activités économiques imposables proposées par l'université de Cambridge.

15 Selon la juridiction de renvoi, il semblerait ressortir de la jurisprudence de la Cour que, dans certains cas, les dépenses effectivement imputables directement à une activité non imposable puissent, aux fins de la TVA, être considérées comme étant liées à l'activité économique imposable qui sera exercée ultérieurement.

16 C'est dans ces conditions que la Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) [Cour d'appel (Angleterre et pays de Galles) (division civile)] a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes :

« 1) Est-il nécessaire d'établir une distinction entre les opérations exonérées et les opérations non soumises à la TVA afin de déterminer si la TVA acquittée au titre de ces opérations est déductible ?

2) Lorsque des commissions de gestion ne sont acquittées que dans le cadre d'une activité d'investissement non soumise à la TVA, est-il néanmoins possible d'établir le lien nécessaire entre ces coûts et les activités économiques qui sont financées à l'aide des revenus générés par ces investissements, de manière à permettre la déduction de la TVA en fonction de la nature et de l'importance de l'activité économique en aval, qui ouvre droit à déduction de la TVA ? Dans quelle mesure est-il pertinent de tenir compte de la finalité au service de laquelle les revenus ainsi produits sont affectés ?

3) Est-il nécessaire d'établir une distinction entre la TVA acquittée aux fins d'apporter des capitaux à une entreprise et la TVA qui produit son propre flux de revenus, indépendamment de tout flux de revenus provenant d'une activité économique en aval ? »

Sur les questions préjudicielles

17 À titre liminaire, il y a lieu d'indiquer, d'une part, que la directive TVA, entrée en vigueur le 1er janvier 2007, a abrogé la sixième directive, sans apporter de changements de fond par rapport à cette dernière. Dès lors que les dispositions pertinentes de la directive TVA ont une portée en substance identique à celle des dispositions pertinentes de la sixième directive, la jurisprudence de la Cour relative à cette dernière directive est également applicable en ce qui concerne la directive TVA.

18 D'autre part, il ressort de la décision de renvoi que le litige au principal porte sur une période au cours de laquelle, initialement, la sixième directive et, par la suite, la directive TVA étaient en vigueur. Dès lors, l'interprétation de l'article 168, sous a), de la directive TVA retenue dans le présent arrêt doit être comprise comme valant également pour l'article 17, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive.

19 Ces précisions étant apportées, il y a lieu de considérer, que par ses questions, qu'il convient d'examiner ensemble, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 168, sous a), de la directive TVA doit être interprété en ce sens qu'un assujetti exerçant tant des activités soumises à la TVA que des activités exonérées de cette taxe, qui investit les dons et les dotations qu'il reçoit dans un fonds, et qui utilise les revenus générés par ce fonds pour couvrir des coûts de l'ensemble de ces activités, est autorisé à déduire, au titre des frais généraux, la TVA, acquittée en amont et afférente aux frais liés à ce placement.

20 Il convient de rappeler, en premier lieu, que, si la directive TVA assigne un champ d'application très large à la TVA, seules les activités ayant un caractère économique sont visées par cette taxe. En effet, il ressort de l'article 2 de cette directive, qui définit le champ d'application de la TVA, que seules les livraisons de biens et les prestations de services effectuées à titre onéreux sont soumises à ladite taxe (voir, en ce sens, arrêt du 5 juillet 2018, Marle Participations, C-320/17, EU:C:2018:537, point 19 et jurisprudence citée).

21 S'agissant de cette dernière condition, il ressort de la jurisprudence de la Cour que la possibilité de qualifier une livraison de biens ou une prestation de services d'opération effectuée à titre onéreux suppose l'existence d'une transaction entre les parties, comportant la stipulation d'un prix ou d'une contre-valeur, et que cette livraison de biens ou cette prestation de services n'est effectuée « à titre onéreux », au sens de l'article 2 de la directive TVA, que s'il existe un lien direct entre le bien fourni ou le service rendu et la contre-valeur reçue (voir, en ce sens, arrêt du 5 juillet 2018, Marle Participations, C-320/17, EU:C:2018:537, point 23 et jurisprudence citée).

22 En second lieu, le régime de déduction institué par la directive TVA vise à soulager entièrement l'entrepreneur du poids de la TVA due ou acquittée dans le cadre de toutes ses activités économiques. Le système commun de TVA garantit ainsi la parfaite 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 5 juillet 2018, Marle Participations, C-320/17, EU:C:2018:537, point 25 et jurisprudence citée).

23 Toutefois, il résulte de l'article 168 de la directive TVA que, pour pouvoir bénéficier du droit à déduction, il importe, d'une part, que l'intéressé soit un « assujetti », au sens de cette directive, et, d'autre part, que les biens ou les services invoqués pour fonder ce droit soient utilisés en aval par l'assujetti pour les besoins de ses opérations taxées, et que, en amont, ces biens soient livrés ou ces services soient rendus par un autre assujetti (arrêt du 5 juillet 2018, Marle Participations, C-320/17, EU:C:2018:537, point 26 et jurisprudence citée).

24 Ainsi, les opérations qui ne relèvent pas du champ d'application de la directive TVA ou celles qui sont exonérées de TVA n'ouvrent pas non plus, en principe, un droit à déduction (voir, en ce sens, arrêt du 14 septembre 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, point 30 et jurisprudence citée).

25 Selon une jurisprudence constante, pour qu'un droit à déduction de la TVA d'amont soit reconnu à l'assujetti, il est nécessaire qu'il existe un lien direct et immédiat entre une opération particulière en amont et une ou plusieurs opérations en aval ouvrant droit à déduction. Le droit à déduction de la TVA grevant l'acquisition d'un bien ou d'une prestation de service en amont présuppose que la dépense effectuée pour acquérir ce bien ou cette prestation fasse 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).

26 Cependant, un droit à déduction est également admis en faveur de l'assujetti, même en l'absence d'un 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 biens ou des services 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 entretenant 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).

27 Il en découle que, dans l'un ou l'autre cas, l'existence d'un tel lien direct et immédiat présuppose que le coût des biens ou des prestations en amont soit 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 30 mai 2013, X, C-651/11, EU:C:2013:346, point 55 et jurisprudence citée).

28 En l'occurrence, afin de répondre à la question de savoir si, dans des circonstances telles que celles en cause au principal, il est possible de déduire la TVA acquittée et afférente aux frais liés au placement des dons et des dotations dans un fonds, dans le but de générer des ressources destinées à couvrir des coûts de l'ensemble des activités d'un établissement d'enseignement tel que l'université de Cambridge, il convient de déterminer, au préalable, si la perception de ces dons et de ces dotations ainsi que leur placement dans un fonds constituent une activité économique, au sens de la directive TVA, et, à ce titre, entrent dans le champ d'application de cette directive.

29 À cet égard, il y a lieu de constater que, dans le cadre de la collecte et de la perception de dons et de dotations, l'université de Cambridge n'agit pas en tant qu'assujetti. En effet, pour être considéré comme un assujetti, une personne doit exercer des activités économiques, c'est-à-dire des activités effectuées à titre onéreux. Or, les dons et les dotations, versés essentiellement pour des motifs subjectifs, à des fins caritatives et de manière aléatoire, n'étant la contrepartie d'aucune activité économique, leur collecte et leur perception n'entrent pas dans le champ d'application de la TVA (voir, en ce sens, arrêt du 3 mars 1994, Tolsma, C-16/93, EU:C:1994:80, points 17 et 19). Il s'ensuit, ainsi qu'il découle du point 24 du présent arrêt, que la TVA acquittée en amont et afférente aux éventuels frais exposés dans le cadre de la perception de dons et de dotations, nonobstant la raison pour laquelle ces dons et ces dotations ont été reçus, n'est pas déductible.

30 Une activité qui consiste à placer des dons ainsi que des dotations et les frais afférents à cette activité de placement doivent recevoir le même traitement, en ce qui concerne la TVA, que l'activité non économique que constituent leur perception et les éventuels frais liés à cette dernière. En effet, une telle activité de placement financier non seulement constitue, pour l'université de Cambridge, à l'instar d'un investisseur privé, un moyen permettant de générer des revenus à partir des dons et des dotations ainsi recueillis, mais également une activité directement rattachable à la perception de ceux-ci, et, partant, ne constitue que le prolongement direct de cette activité non économique. Dès lors, la TVA acquittée en amont et afférente aux frais liés à ce placement ne saurait non plus être déductible.

31 Certes, le fait que des coûts soient encourus pour l'acquisition d'une prestation dans le cadre d'une activité non économique n'exclut pas, à lui seul, que ces derniers ouvrent droit à déduction dans le cadre de l'activité économique de l'assujetti, dans la mesure où ils sont incorporés dans le prix des

opérations particulières effectuées en aval ou dans le prix des biens ou des services fournis par l'assujetti dans le cadre de cette activité économique (voir, en ce sens, arrêt du 26 mai 2005, Kretztechnik, C-465/03, EU:C:2005:320, point 36).

32 Toutefois, en l'occurrence, il ressort du dossier dont dispose la Cour que, d'une part, les frais afférents à la gestion des dons et des dotations placés dans le fonds concerné ne sont pas incorporés dans le prix d'une opération particulière effectuée en aval. D'autre part, dans la mesure où il ressort de ce dossier que l'université de Cambridge est un établissement d'enseignement à but non lucratif et que les frais en question sont exposés afin de générer des ressources qui sont utilisées pour couvrir des coûts de l'ensemble des opérations effectuées en aval par cette université, lesquelles ressources permettent, ainsi, de diminuer les prix des biens et des services fournis par cette dernière, ces frais ne sauraient être considérés comme étant des éléments constitutifs de ces prix et, partant, ne font pas partie des frais généraux de ladite université. Dès lors qu'il n'existe, en l'occurrence, de lien direct et immédiat ni entre lesdits frais et une opération particulière effectuée en aval ni entre ceux-ci et l'ensemble des activités de l'université de Cambridge, la TVA afférente aux mêmes frais n'est, en tout état de cause, pas déductible.

33 Eu égard à l'ensemble des considérations qui précèdent, il y a lieu de répondre aux questions posées que l'article 168, sous a), de la directive TVA doit être interprété en ce sens qu'un assujetti exerçant tant des activités soumises à la TVA que des activités exonérées de cette taxe, qui investit les dons et les dotations qu'il reçoit en les plaçant dans un fonds, et qui utilise les revenus générés par ce fonds pour couvrir des coûts de l'ensemble de ces activités, n'est pas autorisé à déduire, au titre des frais généraux, la TVA acquittée en amont et afférente aux frais liés à ce placement.

Sur les dépens

34 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 :

L'article 168, sous a), de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, doit être interprété en ce sens qu'un assujetti exerçant tant des activités soumises à la taxe sur la valeur ajoutée que des activités exonérées de cette taxe, qui investit les dons et les dotations qu'il reçoit en les plaçant dans un fonds, et qui utilise les revenus générés par ce fonds pour couvrir des coûts de l'ensemble de ces activités, n'est pas autorisé à déduire, au titre des frais généraux, la taxe sur la valeur ajoutée acquittée en amont et afférente aux frais liés à ce placement.

Signatures