

Arrêt de la Cour  
Affaire C-32/03

I/S Fini H  
contre  
Skatteministeriet

(demande de décision préjudicielle, introduite par le Højesteret)

«Sixième directive TVA – Qualité d'assujetti – Droit à déduction – Liquidation – Lien direct et immédiat – Opérations inhérentes à l'ensemble de l'activité économique»

Conclusions de l'avocat général M. F. G. Jacobs, présentées le 28 octobre 2004 Arrêt de la Cour (troisième chambre) du 3 mars 2005

Sommaire de l'arrêt

*Dispositions fiscales – Harmonisation des législations – Taxes sur le chiffre d'affaires – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée – Activités économiques au sens de l'article 4 de la sixième directive – Assujettis – Notion – Personne ayant cessé une activité commerciale mais continuant à payer le loyer et les charges afférents au local ayant servi pour cette activité en raison de l'impossibilité de résilier le bail – Inclusion – Bénéfice du droit à déduction – Conditions (Directive du Conseil 77/388, art. 4, § 1 à 3)* L'article 4, paragraphes 1 à 3, de la sixième directive 77/388, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires, doit être interprété en ce sens qu'une personne qui a cessé une activité commerciale, mais qui continue de payer le loyer et les charges afférents au local ayant servi pour cette activité, en raison du fait que le contrat de location contient une clause de non-résiliation, est considérée comme un assujetti au sens de cet article et peut déduire la taxe sur la valeur ajoutée sur les montants ainsi acquittés, pour autant qu'il existe un lien direct et immédiat entre les paiements effectués et l'activité commerciale et que l'absence d'intention frauduleuse ou abusive est établie.

En effet, des opérations telles que les paiements qu'une personne continue à effectuer pendant la période de liquidation de son activité doivent être considérées comme faisant partie de l'activité économique au sens de l'article 4 de la sixième directive. Il existe par ailleurs un lien direct et immédiat entre l'obligation de continuer à payer le loyer et les autres charges après que l'activité commerciale eut cessé et l'exercice de cette activité, dans la mesure où le contrat de location a été conclu en vue de pouvoir disposer d'un local nécessaire à l'exercice de celle-ci et y a effectivement été affecté. La durée de l'obligation de payer le loyer et les charges afférents audit local est à cet égard sans incidence pour autant que ce laps de temps est strictement nécessaire à l'achèvement des opérations de liquidation.

(cf. points 24, 26, 28-29, 35 et disp.)

ARRÊT DE LA COUR (troisième chambre)  
3 mars 2005(1)

«Sixième directive TVA – Qualité d'assujetti – Droit à déduction – Liquidation – Lien direct et

immédiat – Opérations inhérentes à l'ensemble de l'activité économique»

Dans l'affaire C-32/03,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 234 CE, introduite par le Højesteret (Danemark), par décision du 22 janvier 2003, parvenue à la Cour le 28 janvier 2003, dans la procédure

**I/S Fini H**

contre

**Skatteministeriet**,

LA COUR (troisième chambre),,

composée de M. A. Rosas, président de chambre, MM. A. Borg Barthet, J.-P. Puissochet, J. Malenovský et U. Löhmus (rapporteur), juges,

avocat général: M. F. G. Jacobs,

greffier: M. H. von Holstein, greffier adjoint,

vu la procédure écrite et à la suite de l'audience du 15 septembre 2004,

considérant les observations présentées:

– pour I/S Fini H, par M es S. Halling-Overgaard et M. Krarup, advokaterne,

– pour le Skatteministeriet, par M. P. Biering, en qualité d'agent,

– pour le gouvernement danois, par MM. J. Molde et P. Biering, en qualité d'agents,

– pour la Commission des Communautés européennes, par MM. E. Traversa et T. Fich, en qualité d'agents,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 28 octobre 2004,

rend le présent

## **Arrêt**

1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation de l'article 4, paragraphes 1 à 3, de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme (JO L 145, p. 1), telle que modifiée par la directive 95/7/CE du Conseil, du 10 avril 1995 (JO L 102, p. 18, ci-après la «sixième directive»).

2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant la société en commandite simple I/S Fini H (ci-après «Fini H») au Skatteministeriet (ministère des Impôts et Accises). Ce dernier réclame à ladite société le reversement du montant de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA») négative qui lui avait été versée pendant la période allant du 1<sup>er</sup> octobre 1993 au 31 mars 1998. Il refuse, en outre, le versement au profit de Fini H de la TVA négative pour la période allant du 1<sup>er</sup> avril 1998 au 30 septembre 1998.

### **Le cadre juridique**

#### ***La réglementation communautaire***

**3 Selon son quatrième considérant, la sixième directive vise, notamment, à garantir la neutralité du système commun de taxes sur le chiffre d'affaires.**

**4 L'article 4 de la sixième directive dispose:**

**«1. Est considéré comme assujetti quiconque accomplit, d'une façon indépendante et quel qu'en soit le lieu, une des activités économiques mentionnées au paragraphe 2, quels que soient les buts ou les résultats de cette activité.**

**2. Les activités économiques visées au paragraphe 1 sont toutes les activités de producteur, de commerçant ou de prestataire de services, y compris les activités extractives, agricoles et celles des professions libérales ou assimilées. Est notamment considérée comme activité économique une opération comportant l'exploitation d'un bien corporel ou incorporel en vue d'en retirer des recettes ayant un caractère de permanence.**

**3. Les États membres ont la faculté de considérer également comme assujetti quiconque effectue, à titre occasionnel, une opération relevant des activités visées au paragraphe 2 [...].**

**[...]»**

**5 L'article 17, paragraphe 2, de la sixième directive, est libellé comme suit:**

**«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 taxe sur la valeur ajoutée due ou acquittée à l'intérieur du pays 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 réglementation nationale***

**6 L'article 3 de la momsloven (loi en matière de TVA), telle que publiée par l'arrêté de consolidation n°804, du 16 août 2000 (ci-après la «loi en matière de TVA»), est libellé comme suit:**

**«Sont considérées comme assujetties les personnes physiques ou morales exerçant une activité économique indépendante.»**

**7 Le droit de déduire la TVA sur les dépenses liées à une activité économique indépendante est prévu à l'article 37 de la loi en matière de TVA.**

### **Le litige au principal et les questions préjudicielles**

**8 Fini H est une société en commandite qui a été créée en 1989 et dont l'objet social était l'activité de restauration. Pour l'exercice de celle-ci, elle a loué des locaux à partir du 20 mai 1988. Le contrat de location, conclu pour une durée de dix ans, ne pouvait être dénoncé ou résilié qu'avec effet au 30 septembre 1998.**

**9 Fini H a cessé son activité de restauration à la fin de l'année 1993 et les locaux sont ensuite restés inutilisés. Elle a cherché à dénoncer le bail, le bailleur s'y est opposé en se prévalant de l'absence dans le contrat d'une clause de résiliation ou de dénonciation anticipée. Fini H n'a, par ailleurs, pas trouvé de repreneur pour son bail, qui n'a pris fin qu'à son échéance contractuelle.**

**10 De la fin de l'année 1993 jusqu'au 30 septembre 1998, Fini H est restée immatriculée au registre de la TVA alors même qu'elle n'exerçait plus son activité de restauration. Elle a donc continué à faire valoir son droit à déduction des taxes acquittées en amont par elle sur les dépenses liées à la location en question, à savoir les loyers ainsi que les frais de chauffage, d'électricité et de téléphone. Dès lors que le restaurant ne fonctionnait plus et qu'il n'y avait aucune taxe en aval à déclarer, cela s'est traduit par des versements nets en faveur de Fini H.**

**11 En septembre 1998, le told-og skatteregionen (administration régionale des Impôts, ci-après l'«administration») a demandé le remboursement des montants qu'elle avait versés à Fini H en tant que TVA négative entre le mois d'octobre 1993 et celui de mars 1998. Elle a aussi décidé que les montants de TVA non encore versés au titre de la période allant du 1<sup>er</sup> avril 1998 au 30 septembre 1998 ne seraient pas remboursés. L'administration a fait valoir à cet égard que Fini H n'exerçait plus aucune activité soumise à la TVA depuis le troisième trimestre de l'année 1993.**

12 Cette position a été confirmée par le Landsskatteretten (autorité administrative suprême en matière fiscale). Celui-ci a considéré que Fini H n'avait pas exercé, postérieurement à la cessation de son activité de restauration, une activité économique au sens de l'article 3 de la loi en matière de TVA. Le contrat de location en cause ne pourrait pas, par lui-même, entraîner l'assujettissement à la TVA en vertu de ce même article 3. Le Landsskatteretten ajoutait que la circonstance que les locaux ont été utilisés, au cours d'une certaine période, à des fins économiques sous la forme d'une activité de restauration ne semblait pas devoir justifier l'assujettissement de Fini H à la TVA, au titre dudit article 3, après que cette activité a pris fin.

13 Fini H a alors introduit un recours à l'encontre de la décision du Landsskatteretten devant le Vestre Landsret (Danemark) qui l'a rejeté par un arrêt du 29 août 2001. Cette juridiction a considéré que le droit à déduction de la taxe en amont présuppose que les dépenses taxables se rapportent à une activité économique indépendante au sens de l'article 3 de la loi en matière de TVA. Elle a jugé en effet que les dépenses de loyer et de charges postérieures à la cessation de l'activité de restauration de Fini H qui ne seraient pas justifiées dans le cadre d'opérations de mise en liquidation ordinaires ne peuvent pas être considérées comme des dépenses d'exploitation liées à une activité indépendante au sens dudit article 3.

14 Fini H a interjeté appel de cet arrêt du Vestre Landsret devant le Højesteret.

15 C'est dans ces conditions que le Højesteret a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes:

«1) Une personne peut-elle être réputée exercer une activité économique indépendante au sens de l'article 4, paragraphes 1 à 3, de la sixième directive TVA dans une situation où l'intéressée avait à l'origine conclu un bail dans le cadre d'une activité économique indépendante, aujourd'hui disparue, alors que le contrat de location s'est perpétué durant une certaine période du fait de la clause de non-résiliation et sans que des opérations imposables, fondées sur le bail, soient intervenues après la cessation effective de l'activité, en vue d'en retirer des recettes ayant un caractère de permanence?

2) La réponse à la première question serait-elle différente si l'intéressée a cherché activement, pendant le reste de la période à courir où elle ne pouvait pas dénoncer le bail, à se servir du bail commercial pour effectuer des opérations imposables en vue d'en retirer des recettes ayant un caractère de permanence, ou à céder le bail. La durée de la période de non-dénonciation ou la part restante de cette période revêtent-elles une importance à cet égard?»

**Sur les questions préjudicielles**

***Sur la première question***

16 Par sa première question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 4, paragraphes 1 à 3, de la sixième directive doit être interprété en ce sens qu'une personne, qui a cessé son activité commerciale mais qui continue de payer le loyer et les charges afférents au local ayant servi pour cette activité, en raison du fait que le contrat de location contient une clause de non-résiliation, est considérée comme un assujetti et peut, en conséquence, déduire la TVA sur les montants ainsi acquittés.

17 Fini H soutient qu'elle tire son droit à déduction du fait que le contrat de location a été conclu aux fins de commencer ou d'accomplir une activité économique. Si le droit à déduction de la TVA ne lui était pas reconnu, elle devrait supporter celle-ci sur les biens et services acquis pour les besoins d'une exploitation commerciale.

18 Selon le gouvernement danois et la Commission des Communautés européennes, lorsqu'un assujetti n'exerce plus d'activité économique, le droit à déduction ne lui est plus applicable à partir de la date à laquelle cette activité a cessé ou après un délai raisonnable, de brève durée, calculée à compter de ladite date. En effet, un assujetti ne saurait bénéficier indéfiniment du droit à déduction en raison du fait que, dans le passé, il a exercé une activité économique.

19 À cet égard, il convient de rappeler d'emblée que, selon les termes de l'article 4, paragraphe 1, de la sixième directive, la notion d'assujetti est définie en relation avec celle d'activité économique. En effet, c'est l'existence d'une telle activité qui justifie la qualification d'assujetti qui se voit reconnaître, par la sixième directive, le droit à déduction.

20 Ledit article 4 énumère, à son paragraphe 2, ce qu'il convient d'entendre par «activités économiques», celles-ci concernant notamment toutes les activités de producteur, de commerçant ou de prestataire de services, y compris les activités extractives, agricoles et celles des professions libérales ou assimilées. L'expression «toutes les activités», contenue dans cette disposition, suggère que l'activité économique concernée peut consister en plusieurs opérations consécutives.

21 Il découle également de la jurisprudence que la notion d'activité économique, au sens de la sixième directive, ne consiste pas nécessairement en un seul acte, mais peut consister en une série d'actes consécutifs (voir, notamment, arrêt du 14 février 1985, Rompelman, 268/83, Rec. p. 655, point 22).

22 Les activités préparatoires doivent ainsi être considérées comme des activités économiques au sens de la sixième directive. Quiconque accomplit des actes préparatoires est, par conséquent, considéré comme assujetti au sens de l'article 4 de cette directive et a droit à la déduction (arrêts Rompelman, précité, point 23, et du 29 février 1996, INZO, C?110/94, Rec. p. I?857, point 18). Cette déduction reste acquise même si, ultérieurement, il a été décidé, au vu des résultats d'une étude de rentabilité, de ne pas passer à la phase opérationnelle et de mettre la société concernée en liquidation, de sorte que l'activité économique envisagée n'a pas donné lieu à des opérations taxées (arrêt INZO, précité, point 20).

23 S'agissant de la transmission d'une universalité de biens, la Cour a reconnu que, lorsque l'assujetti ne réalise plus d'opérations après l'utilisation de services fournis afin de réaliser celle-ci, les coûts de ces services devaient être considérés comme inhérents à l'ensemble de l'activité économique de son entreprise avant la transmission et que le droit à déduction devait lui être reconnu. Toute autre interprétation reviendrait à procéder à une distinction arbitraire entre, d'une part, les dépenses effectuées pour les besoins d'une entreprise avant l'exploitation effective de celle-ci et celles réalisées au cours de ladite exploitation et, d'autre part, les dépenses effectuées pour mettre fin à cette exploitation (voir arrêts du 22 février 2001, Abbey National, C?408/98, Rec. p. I?1361, point 35, et du 29 avril 2004, Faxworld, C?137/02, non encore publié au Recueil, point 39).

24 Les mêmes considérations imposent que des opérations, telles que les paiements que Fini H a dû continuer à effectuer pendant la période de liquidation de son activité de restauration, doivent être considérées comme faisant partie de l'activité économique au sens de l'article 4 de la sixième directive.

25 Une telle interprétation est justifiée par le régime des déductions dont la Cour a itérativement jugé qu'il 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, par conséquent, la parfaite 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 celles-ci soient, en principe, elles-mêmes soumises à la TVA (voir, en ce sens, arrêts Rompelman, précité, point 19; du 15 janvier 1998, Ghent Coal Terminal, C?37/95, Rec. p. I?1, point 15; du 21 mars 2000, Gabalfrisa e.a., C?110/98 à C?147/98, Rec. p. I?1577, point 44; du 8 juin 2000, Midland Bank, C?98/98, Rec. p. I?4177, point 19, et Abbey National, précité, point 24).

26 Toutefois, un lien direct et immédiat entre une opération particulière en amont et une ou plusieurs opérations en aval ouvrant droit à déduction est nécessaire pour qu'un droit à déduction de la TVA en amont soit reconnu à l'assujetti et pour déterminer l'étendue d'un tel droit (arrêt Midland, précité, point 24).

27 Dans l'affaire au principal, il y a lieu de constater que l'obligation pour Fini H de continuer à payer les loyers commerciaux et les charges afférents à un immeuble qu'elle avait pris à bail pour exercer une activité de restauration jusqu'au terme normal du contrat de location, en raison du fait que celui-ci comporte une clause de non-résiliation, pourrait en principe être considérée comme directement et immédiatement liée à l'activité de restauration.

28 En effet, dans la mesure où le contrat de location a été conclu par Fini H en vue de pouvoir disposer d'un local nécessaire à l'exercice de son activité de restauration et compte tenu du fait que le local a été effectivement affecté à cette activité, il convient d'admettre que l'obligation qu'avait la société de continuer à payer le loyer et les autres charges après que cette activité eut cessé découle directement de l'exercice de celle-ci.

29 Dans ces conditions, la durée de l'obligation de payer le loyer et les charges afférents audit local est sans incidence sur l'existence d'une activité économique, au sens de l'article 4, paragraphe 1, de la sixième directive, pour autant que ce laps de temps est strictement nécessaire à l'achèvement des opérations de liquidation.

30 Il s'ensuit que, pour le paiement des loyers et des charges du local précédemment affecté à l'exercice de l'activité de restauration, paiement qui a été effectué pendant la période au cours de laquelle le restaurant n'a pas été exploité, soit du mois d'octobre 1993 à celui de septembre 1998, l'assujetti doit pouvoir bénéficier du droit à la déduction de la TVA au même titre que durant la période allant du lancement de son activité de restauration jusqu'à la date à laquelle celle-ci a pris fin, car, pendant toute la durée du bail, les locaux ont été directement et immédiatement liés à l'activité économique de cet assujetti.

31 Le droit à déduction de la TVA, en raison de la mise en liquidation de l'exploitation, doit ainsi être reconnu pour autant que sa mise en œuvre ne donne pas lieu à des situations frauduleuses ou abusives.

32 À cet égard, la Cour a déjà jugé que les justiciables ne sauraient frauduleusement ou abusivement se prévaloir des normes communautaires (voir, notamment, arrêt du 12 mai 1998, *Kefalas e.a.*, C?367/96, Rec. p. I?2843, point 20, et du 23 mars 2000, *Diamantis*, C?373/97, Rec. p. I?1705, point 33). Tel serait le cas, par exemple, si Fini H, tout en se prévalant du droit à déduction de la TVA pour le paiement des loyers et des charges afférents à la période postérieure à la cessation de l'activité de restauration, continuait à utiliser le local précédemment affecté à la restauration à des fins purement privées.

33 Si l'administration fiscale venait à constater que le droit à déduction a été exercé de manière frauduleuse ou abusive, elle serait habilitée à demander, avec effet rétroactif, le remboursement des sommes déduites (voir, notamment, arrêts précités *Rompelman*, point 24; *INZO*, point 24, et *Gabalfrisa e.a.*, point 46).

34 Il appartient, en tout état de cause, au juge national de refuser le bénéfice du droit à déduction s'il est établi, au vu d'éléments objectifs, que ce droit est invoqué frauduleusement ou abusivement.

35 Il convient par conséquent de répondre à la première question que l'article 4, paragraphes 1 à 3, de la sixième directive doit être interprété en ce sens qu'une personne qui a cessé une activité commerciale, mais qui continue de payer le loyer et les charges afférents au local ayant servi pour cette activité, en raison du fait que le contrat de location contient une clause de non-résiliation, est considérée comme un assujetti au sens de cet article et peut déduire la TVA sur les montants ainsi acquittés, pour autant qu'il existe un lien direct et immédiat entre les paiements effectués et l'activité commerciale et que l'absence d'intention frauduleuse ou abusive est établie.

#### *Sur la seconde question*

36 Compte tenu de la réponse apportée à la première question, la seconde question est devenue sans objet et il n'y a pas lieu d'y répondre.

#### *Sur les dépens*

37 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 (troisième chambre) dit pour droit:**

**L'article 4, paragraphes 1 à 3, de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme, telle que modifiée par la directive 95/7/CE du Conseil, du 10 avril 1995, doit être interprété en ce sens qu'une personne qui a cessé une activité commerciale, mais qui continue de payer le loyer et les charges afférents au local ayant servi pour cette activité, en raison du fait que le contrat de location contient une clause de non-résiliation, est considérée comme un assujetti au sens de cet article et peut déduire la TVA sur les montants ainsi acquittés, pour autant qu'il existe un lien direct et immédiat entre les paiements effectués et l'activité commerciale et que l'absence d'intention frauduleuse ou abusive est établie.**

**Signatures**

**1 – Langue de procédure: le danois.**