

ARRÊT DE LA COUR (deuxième chambre)

8 mai 2019 (*)

« Renvoi préjudiciel – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée (TVA) – Directive 2006/112/CE – Article 168, sous a) – Déduction de la taxe payée en amont – Principe de neutralité de la TVA – Assujetti exerçant à la fois des activités économiques et non économiques – Biens et services acquis aux fins de la réalisation à la fois d'opérations soumises à la TVA et d'opérations non soumises à la TVA – Absence de critères de répartition dans la réglementation nationale – Principe de légalité de l'impôt »

Dans l'affaire C-566/17,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduite par le Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (tribunal administratif de voïvodie de Wrocław, Pologne), par décision du 10 juillet 2017, parvenue à la Cour le 26 septembre 2017, dans la procédure

Związek Gmin Zagłębia Miedziowego w Polkowicach

contre

Szef Krajowej Administracji Skarbowej,

LA COUR (deuxième chambre),

composée de M. K. Lenaerts, président de la Cour, faisant fonction de président de la deuxième chambre, Mmes A. Prechal, C. Toader, MM. A. Rosas (rapporteur) et M. Ilešič, juges,

avocat général : Mme E. Sharpston,

greffier : Mme R. Šereš, administratrice,

vu la procédure écrite et à la suite de l'audience du 20 septembre 2018,

considérant les observations présentées :

- pour Związek Gmin Zagłębia Miedziowego w Polkowicach, par MM. P. Koźmiński et K. Ziemiński, radcowie prawni, ainsi que par M. P. Kaźmierczak, doradca podatkowy,
- pour le Szef Krajowej Administracji Skarbowej, par MM. B. Koździej et J. Kaute,
- pour le gouvernement polonais, par M. B. Majczyna et Mme A. Kramarczyk – Szałdzińska, en qualité d'agents,
- pour la Commission européenne, par Mmes J. Jokubauskaitė et M. Siekierzyńska, en qualité d'agents,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 6 décembre 2018,

rend le présent

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 la Zwi?zek Gmin Zag??bia Miedziowego w Polkowicach (communauté de communes du bassin du cuivre à Polkowice, ci-après la « communauté de communes ») au Szef Krajowej Administracji Skarbowej (chef de l'administration fiscale nationale, ci-après l'« autorité fiscale »), au sujet d'une demande de rescrit fiscal portant sur le droit à déduction de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) grevant l'acquisition de biens et de services par la communauté de communes en vue de la réalisation à la fois d'activités économiques, soumises à la TVA, et d'activités non économiques, qui ne relèvent pas du champ d'application de la TVA (ci-après les « dépenses mixtes »).

Le cadre juridique

Le droit de l'Union

3 Le titre III de la directive TVA est intitulé « Assujettis ». Sous ce titre, l'article 9, paragraphe 1, premier alinéa, de cette directive prévoit :

« 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. »

4 Sous ce même titre, l'article 13, paragraphe 1, premier alinéa, de ladite directive dispose :

« Les États, les régions, les départements, les communes et les autres organismes de droit public ne sont pas considérés comme des assujettis pour les activités ou opérations qu'ils accomplissent en tant qu'autorités publiques, même lorsque, à l'occasion de ces activités ou opérations, ils perçoivent des droits, redevances, cotisations ou rétributions. »

5 Le titre X de la même directive, intitulé « Déductions », comporte cinq chapitres dont le premier est intitulé « Naissance et étendue du droit à déduction ». Sous ce chapitre, l'article 168 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 ;

[...] »

6 Le chapitre 2 de ce même titre est intitulé « Prorata de déduction ». Sous ledit chapitre, l'article 173 de la directive TVA prévoit :

« 1. En ce qui concerne les biens et les services utilisés par un assujetti pour effectuer à la fois des opérations ouvrant droit à déduction visées [à l'article] 168 [...] et des opérations n'ouvrant pas droit à déduction, la déduction n'est admise que pour la partie de la TVA qui est proportionnelle au montant afférent aux premières opérations.

Le prorata de déduction est déterminé, conformément aux articles 174 et 175, pour l'ensemble des opérations effectuées par l'assujetti.

2. Les États membres peuvent prendre les mesures suivantes :

- a) autoriser l'assujetti à déterminer un prorata pour chaque secteur de son activité, si des comptabilités distinctes sont tenues pour chacun de ces secteurs ;
- b) obliger l'assujetti à déterminer un prorata pour chaque secteur de son activité et à tenir des comptabilités distinctes pour chacun de ces secteurs ;
- c) autoriser ou obliger l'assujetti à opérer la déduction suivant l'affectation de tout ou partie des biens et services ;
- d) autoriser ou obliger l'assujetti à opérer la déduction, conformément à la règle prévue au paragraphe 1, premier alinéa, pour tous les biens et services utilisés pour toutes les opérations y visées ;
- e) prévoir, lorsque la TVA qui ne peut être déduite par l'assujetti est insignifiante, qu'il n'en sera pas tenu compte. »

7 Les articles 174 et 175 de cette directive portent sur le calcul du prorata de déduction.

Le droit polonais

La Constitution de la République de Pologne

8 En vertu de l'article 217 de la Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej (Constitution de la République de Pologne), du 2 avril 1997 (Dz. U. n° 78, position 483), une loi détermine l'assujettissement aux impôts et à d'autres contributions. Elle détermine les assujettis, les assiettes de l'imposition, les taux de l'impôt, les principes de l'octroi d'allègements et d'amortissements ainsi que les catégories d'assujettis exempts d'impôt.

La loi relative à la TVA

9 Aux termes de l'article 15, paragraphe 6, de l'Ustawa o podatku od towarów i usług (loi relative à la taxe sur les biens et services), du 11 mars 2004 (Dz. U. no 177, position 1054), dans sa version applicable au litige au principal (ci-après la « loi relative à la TVA ») :

« Ne sont pas considérés comme des assujettis, les autorités publiques et les organes qui les servent, en ce qui concerne les missions instituées par des dispositions spécifiques et pour la réalisation desquelles ils ont été désignés, à l'exclusion des opérations réalisées en vertu de contrats de droit privé. »

10 L'article 86, paragraphe 1, de la loi relative à la TVA dispose :

« Dans la mesure où les biens et les services sont utilisés aux fins d'opérations taxées, l'assujetti visé à l'article 15 bénéficie d'un droit de déduire du montant de la taxe due le montant de la taxe payée en amont [...] »

11 L'article 90, paragraphes 1 à 3, de cette loi prévoit :

« 1. En ce qui concerne les biens et services qui sont utilisés par l'assujetti pour des opérations ouvrant droit à déduction de la taxe due et pour des opérations n'ouvrant pas un tel droit,

l'assujetti est tenu d'indiquer séparément les montants de la taxe payée pour les opérations ouvrant droit à déduction de la taxe due.

2. S'il n'est pas possible de distinguer tout ou partie des montants visés au paragraphe 1, l'assujetti peut déduire du montant de la taxe due la partie du montant de la taxe payée en amont pouvant être imputée, au prorata, à des opérations ouvrant droit à déduction de la taxe due [...]

3. Le prorata visé au paragraphe 2 est déterminé comme la partie du chiffre d'affaires annuel des opérations ouvrant droit à déduction du montant de la taxe due, calculée sur la base du chiffre d'affaires annuel total, couvrant tant les opérations ouvrant droit à déduction du montant de la taxe due que les opérations n'ouvrant pas un tel droit. »

Le litige au principal et la question préjudicielle

12 Il ressort de la décision de renvoi que la communauté de communes est une personne morale, établie conformément à la législation polonaise, qui accomplit certaines missions publiques incombant aux communes qui sont membres de celle-ci. Elle compte parmi ses attributions, notamment, la planification et l'exécution de tâches dans le domaine de la gestion des déchets communaux sur le territoire de ses membres. Ces activités, financées par une redevance perçue par les communes, ne constituent pas des activités économiques relevant du système commun de TVA et, à ce titre, ne sont pas soumises à cette taxe.

13 À partir de l'année 2013, la communauté de communes a fourni des services complémentaires aux particuliers consistant, notamment, à équiper des immeubles de conteneurs appropriés pour des déchets mixtes et à fournir des services d'enlèvement et de transport de conteneurs de déchets verts ainsi que de déchets de construction et de démolition. La fourniture de ces services constitue une activité économique qui relève du système commun de TVA. Les recettes que la communauté de communes a tirées de cette activité économique s'élevaient, au cours des exercices 2013 à 2015, à un total annuel, respectivement, de 59 368,18 zlotys polonais (PLN) (environ 13 845 euros), de 372 166,48 PLN (environ 86 796 euros) et de 386 393,79 PLN (environ 90 114 euros).

14 Au cours de ces exercices fiscaux, la communauté de communes a exposé des dépenses liées notamment au fonctionnement de cette entité et à la gestion des déchets. Une partie de celles-ci se rapportait à des dépenses mixtes. Il ressort en effet de la décision de renvoi que ces dépenses ne sauraient être rattachées exclusivement soit aux opérations non économiques exécutées par la communauté de communes, qui ne relèvent pas du système commun de TVA, soit à ses opérations économiques, à savoir des opérations soumises à la TVA.

15 Nourrissant des doutes quant aux montants dont elle serait redevable au titre de la TVA pour les exercices 2013 à 2015, la communauté de communes a introduit une demande de rescrit fiscal auprès de l'autorité fiscale portant sur l'interprétation de la loi relative à la TVA. Dans son rescrit fiscal du 17 octobre 2016, l'autorité fiscale a estimé que, s'agissant des dépenses mixtes, la communauté de communes est tenue de procéder, dans un premier temps, à une répartition de la TVA payée en amont pour déterminer le montant de cette taxe liée à l'activité économique de celle-ci. En l'absence de règles de droit national à ce sujet, il incomberait à l'assujetti de choisir une méthode appropriée permettant à celui-ci de ventiler les montants de TVA acquittée en amont entre ses activités économiques et ses activités non économiques. Afin d'établir le montant de TVA déductible, il conviendrait d'appliquer, dans un second temps, le prorata prévu à l'article 90, paragraphe 3, de la loi relative à la TVA, relatif aux activités économiques afin de déterminer, le cas échéant, les montants respectifs de la TVA payée en amont, liée, d'une part, aux opérations taxées ouvrant droit à déduction et, d'autre part, aux opérations exonérées n'ouvrant pas un tel droit.

16 La communauté de communes a introduit un recours devant la juridiction de renvoi, le Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (tribunal administratif de voïvodie de Wrocław, Pologne), en vue de l'annulation de ce rescrit fiscal, tirée d'une violation de l'article 86, paragraphe 1, de la loi relative à la TVA. Elle s'est notamment appuyée sur le fait que, en ce qui concerne les dépenses mixtes, cette loi ne prévoit aucune règle de répartition de la TVA payée en amont selon que ces dépenses se rapportent aux activités économiques ou aux activités non économiques de l'assujetti. Ainsi, la communauté de communes soutient, d'une part, qu'elle ne saurait être tenue d'appliquer une méthode de répartition de la TVA payée en amont au titre de dépenses mixtes. D'autre part, le droit à déduction concernant lesdites dépenses ne pourrait, en conséquence, être limité au-delà du prorata prévu à l'article 90 de la loi relative à la TVA, concernant les activités économiques soumises à cette taxe ou exonérées de cette taxe.

17 Au vu de ces éléments, la juridiction de renvoi relève que, jusqu'au 1er janvier 2016, à l'exception des règles prévues aux articles 90 et 91 de la loi relative à la TVA, le législateur polonais n'avait arrêté aucune autre règle relative à la ventilation de la TVA acquittée en amont pour des dépenses mixtes. À la suite des modifications apportées à la loi relative à la TVA, entrées en vigueur le 1er janvier 2016, ladite question serait désormais réglée, mais ces nouvelles dispositions ne seraient pas applicables aux exercices fiscaux 2013 à 2015, visés par le litige dont elle est saisie.

18 En outre, la juridiction de renvoi observe que la directive TVA ne contient pas de règles relatives à la répartition des montants de la taxe acquittée en amont grevant les dépenses mixtes d'un assujetti. Il ressortirait de la jurisprudence de la Cour que, la directive TVA étant muette à cet égard, il appartiendrait aux États membres de déterminer la méthode et les critères d'une telle répartition, dans le respect du droit de l'Union et des principes qui sous-tendent le système commun de TVA.

19 À cet égard, la juridiction de renvoi expose que le Naczelny Sąd Administracyjny (Cour suprême administrative, Pologne) a considéré, dans un arrêt du 24 octobre 2011, que, en l'absence de tels critères dans le droit national, l'assujetti devait disposer d'un droit de déduire intégralement la TVA, y compris la partie de la taxe payée en amont qui est liée à des opérations ne relevant pas du système commun de TVA. En se fondant notamment sur le principe de légalité en matière d'imposition, de prélèvements publics et de fixation des taux d'imposition, consacré à l'article 217 de la Constitution de la République de Pologne, cette juridiction aurait jugé que, avant l'entrée en vigueur des modifications apportées à la loi relative à la TVA, le 1er janvier 2016, le non-respect des critères établis selon les termes de ces dernières modifications ne saurait être

reproché aux assujettis.

20 Or, la juridiction de renvoi éprouve des doutes quant à la compatibilité d'une telle interprétation du droit national avec la directive TVA. Cette juridiction relève, en particulier, que l'article 86, paragraphe 1, de la loi relative à la TVA, à l'instar de l'article 168 de cette directive qu'il vise à transposer en droit national, indique expressément que le droit à la déduction de la TVA n'est lié qu'aux opérations soumises à la TVA.

21 Elle considère, notamment, que l'absence, en droit national, de dispositions « techniques » portant sur la ventilation, entre activités économiques et activités non économiques, des montants de la TVA acquittée en amont au titre de dépenses mixtes ne saurait conduire à ce que, dans une telle situation, les assujettis disposent pour autant du droit de déduire intégralement cette taxe. Selon cette juridiction, une telle pratique nationale se heurterait au libellé de l'article 168 de la directive TVA ainsi qu'au principe de neutralité de la TVA, et ce, notamment, dans la mesure où, s'agissant de l'affaire dont elle est saisie, ladite pratique conférerait un avantage indu à la communauté de communes. La juridiction de renvoi indique, par ailleurs, que la position exprimée par l'autorité fiscale selon laquelle l'assujetti a, dans une telle situation, la possibilité de choisir la méthode la plus appropriée aux fins de la ventilation, lui apparaît conforme à la directive TVA.

22 Dans ces conditions, le Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (tribunal administratif de voïvodie de Wrocław) a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour la question préjudicielle suivante :

« L'article 168, sous a), de la directive [TVA] ainsi que le principe de neutralité de la TVA s'opposent-ils à une pratique nationale accordant un droit de déduire l'intégralité de la taxe payée en amont liée à l'achat de biens et de services qui sont utilisés à la fois aux fins d'opérations soumises à la TVA (taxées et exonérées) et aux fins d'opérations ne relevant pas du champ d'application de la TVA, en raison de l'absence dans la loi nationale de méthodes et de critères de répartition des montants de la taxe payée en amont pour les types de transactions susmentionnés ? »

Sur la question préjudicielle

23 Par sa question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 168, sous a), de la directive TVA doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une pratique nationale autorisant l'assujetti à déduire l'intégralité de la taxe ayant grevé en amont des dépenses mixtes, en raison de l'absence, dans la réglementation fiscale applicable, de règles spécifiques portant sur les critères et les méthodes de ventilation qui permettraient à l'assujetti de déterminer la part de cette TVA acquittée en amont qui doit être considérée comme étant liée, respectivement, à ses activités économiques et à ses activités non économiques.

24 Afin de répondre à cette question, il convient de rappeler, à titre liminaire, les fondements juridiques du droit à déduction de la TVA, tels qu'ils découlent de la directive TVA et de la jurisprudence de la Cour.

25 En premier lieu, les modalités afférentes au droit à déduction sont régies, notamment, par l'article 168 de la directive TVA. Selon le point a) de cet article, l'assujetti a le droit de déduire du montant de la taxe dont il est redevable les montants de 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 fournis par un autre assujetti, dans la mesure où les biens et les services sont utilisés pour les besoins de ses opérations taxées.

26 En effet, la logique du système mis en place par la directive TVA repose sur la neutralité.

Seules les taxes ayant grevé en amont les biens ou les services utilisés par un assujetti aux fins de ses opérations taxées peuvent être déduites. En d'autres termes, la déduction des taxes en amont est liée à la perception des taxes en aval. Lorsque des biens ou des services acquis par un assujetti sont utilisés pour les besoins d'opérations exonérées ou ne relevant pas du champ d'application de la TVA, il ne saurait y avoir ni perception de la taxe en aval ni déduction de cette taxe en amont. En revanche, dans la mesure où des biens ou des services sont utilisés aux fins d'opérations taxées en aval, une déduction de la taxe ayant grevé ceux-ci en amont s'impose, afin d'éviter une double imposition (voir, en ce sens, arrêt du 16 juin 2016, Mateusiak, C-229/15, EU:C:2016:454, point 24 et jurisprudence citée).

27 Ainsi, l'existence d'un droit à déduction suppose, d'une part, que l'assujetti agissant en tant que tel acquiert un bien ou un service et l'utilise pour les besoins de son activité économique (voir, notamment, arrêt du 16 février 2012, Eon Aset Menidjunt, C-118/11, EU:C:2012:97, point 69). D'autre part, pour que la TVA soit déductible, les opérations effectuées en amont doivent, en règle générale, présenter un lien direct et immédiat avec les opérations en aval ouvrant droit à déduction. En définitive, le droit à déduction de la taxe grevant l'acquisition de biens ou de services en amont présuppose que les dépenses effectuées pour acquérir ceux-ci fassent partie des éléments constitutifs du prix des opérations taxées en aval (voir, en ce sens, arrêts du 13 mars 2008, Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, point 27 ; du 6 septembre 2012, Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, point 36, ainsi que du 16 juillet 2015, Larentia + Minerva et Marenave Schiffahrt, C-108/14 et C-109/14, EU:C:2015:496, points 23 et 24).

28 En deuxième lieu, dans l'hypothèse où un assujetti utilise des biens et des services pour effectuer à la fois des opérations économiques ouvrant droit à déduction et des opérations économiques n'ouvrant pas droit à déduction, à savoir des opérations exonérées, les articles 173 à 175 de la directive TVA prévoient des règles permettant de déterminer la partie de la TVA déductible, qui doit être proportionnelle au montant afférent aux opérations économiques taxées de l'assujetti. À cet égard, la Cour a précisé que ces dernières règles portent sur la TVA en amont qui greève des dépenses se rattachant exclusivement à des opérations économiques, en opérant une ventilation, parmi lesdites activités, entre celles, taxées, qui ouvrent droit à déduction et celles, exonérées, qui n'ouvrent pas un tel droit (voir, en ce sens, arrêts du 13 mars 2008, Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, point 33 ; du 6 septembre 2012, Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, point 42, ainsi que du 16 juillet 2015, Larentia + Minerva et Marenave Schiffahrt, C-108/14 et C-109/14, EU:C:2015:496, point 27). En revanche, afin de ne pas compromettre l'objectif de neutralité que le système commun de TVA garantit, les opérations qui ne relèvent pas du champ d'application de la directive TVA doivent être exclues du calcul du prorata de déduction visé à ces dernières dispositions (voir, en ce sens, arrêts du 14 novembre 2000, Floridienne et Berginvest, C-142/99, EU:C:2000:623, point 32 ; du 27 septembre 2001, Cibo Participations, C-16/00, EU:C:2001:495, point 44, et du 29 avril 2004, EDM, C-77/01, EU:C:2004:243, point 54).

29 En troisième lieu, il convient de rappeler que la Cour a déjà jugé que, dans le silence de la directive TVA à ce sujet, la détermination des méthodes et des critères de ventilation des montants de la TVA payée en amont entre activités économiques et activités non économiques relève du pouvoir d'appréciation des États membres. Dans l'exercice de ce pouvoir, ces derniers doivent tenir compte de la finalité et de l'économie de la directive TVA et, à ce titre, prévoir un mode de calcul reflétant objectivement la part d'imputation réelle des dépenses en amont à chacune de ces deux activités (voir, notamment, arrêt du 25 juillet 2018, Gmina Ryjewo, C-140/17, EU:C:2018:595, point 58 et jurisprudence citée).

30 En l'occurrence, il ressort de la décision de renvoi que, au cours des exercices fiscaux en cause au principal, la législation en vigueur en Pologne ne comportait pas de règles spécifiques portant sur les critères et les méthodes de ventilation, entre activités économiques et activités non

économiques, de la TVA acquittée en amont au titre de dépenses mixtes. En s'appuyant sur cette absence de réglementation nationale, la communauté de communes soutient devant la juridiction de renvoi qu'il ne saurait être exigé qu'elle procède à une telle ventilation et que, partant, elle aurait le droit de déduire l'intégralité de la taxe grevant ce type de dépenses.

31 Il y a donc lieu d'examiner si une telle absence de réglementation nationale a pour effet qu'un assujetti, tel que la communauté de communes, est, de ce seul fait, autorisé à déduire intégralement la TVA payée en amont au titre de dépenses mixtes.

32 D'emblée, il doit être souligné que l'obligation incombant à un assujetti de ventiler les montants de TVA payée en amont entre activités économiques et non économiques découle du libellé même de l'article 168, sous a), de la directive TVA. En effet, cette disposition prévoit un droit à déduction de la taxe payée en amont uniquement dans la mesure où les biens et les services sont utilisés pour les besoins des opérations taxées de l'assujetti.

33 Ainsi qu'il résulte notamment de la jurisprudence citée au point 26 du présent arrêt, lorsque des biens ou des services acquis par un assujetti sont utilisés pour les besoins d'opérations qui ne relèvent pas du champ d'application de la TVA, il ne saurait y avoir ni perception de taxe en aval ni déduction de celle-ci en amont.

34 Certes, la directive TVA ne prévoit pas de règles spécifiques portant sur les critères et les méthodes de ventilation, entre activités économiques et non économiques, de la TVA acquittée en amont au titre de dépenses mixtes. Ainsi, les États membres disposent d'une marge d'appréciation pour ce qui concerne le choix de tels critères ou méthodes de ventilation.

35 Cependant, la simple absence de telles règles, dans la réglementation fiscale applicable, ne signifie pas pour autant qu'un assujetti est en droit de déduire intégralement la TVA grevant de telles dépenses en ce qui concerne également la partie de la taxe payée en amont qui est liée à des opérations ne relevant pas du système commun de TVA. Ouvrir un tel droit à déduction intégrale aurait pour conséquence un élargissement de la portée dudit droit, contraire aux principes de base du système commun de TVA.

36 En effet, ainsi que Mme l'avocate générale l'a relevé au point 57 de ses conclusions, autoriser un assujetti, tel que la communauté de communes, exerçant à la fois des activités économiques et non économiques, à déduire intégralement la TVA payée en amont au titre de dépenses mixtes reviendrait à lui accorder un avantage contraire au principe de neutralité fiscale, principe qui, selon la Cour, constitue la traduction par le législateur de l'Union, en matière de TVA, du principe général d'égalité de traitement (voir, en ce sens, arrêt du 29 octobre 2009, NCC Construction Danmark, C-174/08, EU:C:2009:669, point 41 et jurisprudence citée).

37 Il s'ensuit que l'absence, dans la réglementation d'un État membre, de règles spécifiques portant sur les critères et les méthodes de ventilation, entre activités économiques et non économiques, de la TVA acquittée en amont ne saurait, par principe, avoir une incidence sur la portée du droit à déduction prévu à l'article 168 de la directive TVA.

38 La juridiction de renvoi relève toutefois que la pratique nationale consistant à accorder un droit à déduction intégrale, en ce qui concerne les dépenses mixtes, est motivée par une interprétation de l'article 217 de la Constitution de la République de Pologne, consacrant le principe de légalité de l'impôt.

39 À cet égard, il importe de noter que, ainsi qu'il résulte des traditions constitutionnelles communes aux États membres, le principe de légalité de l'impôt peut être considéré comme faisant partie de l'ordre juridique de l'Union, en tant que principe général du droit. Même si ce

principe exige, comme l'a relevé Mme l'avocate générale au point 110 de ses conclusions, que toute obligation de paiement d'un impôt, tel que la TVA, ainsi que tous les éléments essentiels qui définissent les caractéristiques fondamentales de celui-ci soient prévus par la loi, ledit principe n'exige pas que tous les aspects techniques de l'imposition soient réglementés d'une manière exhaustive, pour autant que les règles établies par la loi permettent à l'assujetti de prévoir et de calculer le montant de l'impôt dû et de déterminer à quel moment il lui sera exigible.

40 Par conséquent, l'absence, dans la réglementation fiscale applicable, de règles techniques ayant un caractère accessoire par rapport à un élément essentiel de l'impôt ne constitue pas, par elle-même, une violation du principe de légalité de l'impôt, en tant que principe général du droit de l'Union. De même, le fait que la réglementation fiscale applicable ait laissé à l'assujetti le choix parmi plusieurs lignes de conduite possibles afin de pouvoir bénéficier d'un droit ne peut être considéré, à lui seul, comme contraire à ce principe.

41 S'agissant d'un élément essentiel d'un impôt ayant fait l'objet d'une harmonisation par le législateur de l'Union, tel que la TVA, la question de savoir quels sont les éléments de celui-ci qui doivent être prévus par la loi est une question qui doit être examinée à la lumière du principe de légalité de l'impôt en tant que principe général du droit de l'Union, et non pas sur la base d'une interprétation de ce principe en droit national.

42 Pour ce qui concerne, plus spécifiquement, le droit à déduction, celui-ci constitue un élément essentiel de l'obligation de paiement de la TVA. La portée dudit droit est fixée dans des termes clairs à l'article 168 de la directive TVA. Ainsi que la Cour l'a souligné, ladite disposition indique avec précision les conditions de naissance et l'étendue du droit à déduction et ne laisse aux États membres aucune marge d'appréciation quant à sa mise en œuvre (voir, en ce sens, arrêt du 10 mars 2005, Commission/Royaume-Uni, C?33/03, EU:C:2005:144, point 16 et jurisprudence citée).

43 Partant, pour autant que l'assujetti puisse établir, sur la base de la réglementation fiscale applicable, la portée précise du droit à déduction, il ne saurait être considéré que l'obligation mise à sa charge de déterminer, parmi ses dépenses mixtes, la part de celles-ci qui se rattache à des opérations économiques soit contraire au principe de légalité de l'impôt. En effet, une telle exigence revêt, dans le système commun de TVA, non pas un caractère essentiel qui définit l'une des caractéristiques fondamentales de la TVA, devant être, à ce titre, expressément prévue par la réglementation fiscale applicable, mais uniquement un caractère accessoire, en tant que condition préalable devant être remplie par l'assujetti afin de bénéficier d'un droit à déduction.

44 Même s'il revient, en définitive, à la juridiction de renvoi d'apprécier, dans le cadre du litige au principal, si les exigences découlant du principe de légalité de l'impôt visées aux points précédents sont remplies, il appartient à la Cour de lui donner toutes les indications nécessaires au regard du droit de l'Union pour lui permettre de trancher le litige dont elle est saisie.

45 Tout d'abord, il convient de relever que l'article 168 de la directive TVA a été transposé en droit polonais par l'article 86 de la loi relative à la TVA. Cette dernière disposition prévoit, à l'instar de l'article 168 de la directive TVA, que l'assujetti bénéficie d'un droit de déduire de la taxe due la taxe payée en amont dans la mesure où les biens et les services sont utilisés aux fins d'opérations taxées. Ainsi, l'article 86 de la loi relative à la TVA semble, ce qu'il appartient à la juridiction de renvoi de vérifier, définir la portée et l'étendue du droit à déduction de manière précise.

46 Ensuite, ainsi qu'il ressort de la décision de renvoi, en l'absence de règles spécifiques, expressément prévues par la réglementation fiscale applicable, portant sur les critères et les méthodes de ventilation de la TVA acquittée en amont entre activités économiques et non économiques, l'assujetti peut obtenir, de la part des autorités fiscales nationales compétentes, un

rescrit fiscal analysant sa situation spécifique et lui indiquant les modalités d'application correcte de la loi. Par ailleurs, selon les informations dont dispose la Cour, l'assujetti peut choisir une méthode appropriée aux fins de procéder à une telle ventilation. Dans ces conditions, et au vu notamment de l'article 86 de la loi relative à la TVA, une telle absence de règles ne semble pas de nature à empêcher l'assujetti de déterminer le montant de TVA déductible.

47 Enfin, dans le prolongement des considérations qui précèdent, la pratique nationale en cause dans l'affaire au principal est considérée par la juridiction de renvoi comme contraire à l'article 168 de la directive TVA.

48 À cet égard, il convient de rappeler, d'une part, que les juridictions nationales sont tenues d'interpréter, dans la mesure du possible, le droit national d'une manière conforme au droit de l'Union, et qu'une telle interprétation conforme peut, en principe, être opposée à un assujetti par l'autorité fiscale nationale compétente (voir, en ce sens, arrêts du 26 septembre 1996, *Arcaro*, C?168/95, EU:C:1996:363, points 41 et 42 ; du 5 juillet 2007, *Kofoed*, C?321/05, EU:C:2007:408, point 45, ainsi que du 15 septembre 2011, *Franz Mücksch*, C?53/10, EU:C:2011:585, point 34).

49 D'autre part, si l'obligation d'interprétation conforme ne saurait servir de fondement à une interprétation *contra legem* du droit national (voir, notamment, arrêt du 15 avril 2008, *Impact*, C?268/06, EU:C:2008:223, point 100 et jurisprudence citée), les juridictions nationales doivent modifier, le cas échéant, une jurisprudence établie si celle-ci repose sur une interprétation du droit national incompatible avec les objectifs d'une directive (arrêts du 19 avril 2016, *DI*, C?441/14, EU:C:2016:278, point 33 ; du 17 avril 2018, *Egenberger*, C?414/16, EU:C:2018:257, point 72, et du 11 septembre 2018, *IR*, C?68/17, EU:C:2018:696, point 64).

50 Eu égard aux considérations qui précèdent, il convient de répondre à la question posée que l'article 168, sous a), de la directive TVA doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une pratique nationale autorisant l'assujetti à déduire l'intégralité de la TVA ayant grevé en amont des dépenses mixtes, en raison de l'absence, dans la réglementation fiscale applicable, de règles spécifiques portant sur les critères et les méthodes de ventilation qui permettraient à l'assujetti de déterminer la part de cette TVA acquittée en amont qui devrait être considérée comme étant liée, respectivement, à ses activités économiques et à ses activités non économiques.

Sur les dépens

51 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 (deuxième 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'il s'oppose à une pratique nationale autorisant l'assujetti à déduire l'intégralité de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) ayant grevé en amont l'acquisition de biens et de services par celui-ci en vue de la réalisation à la fois d'activités économiques, soumises à la TVA, et d'activités non économiques, qui ne relèvent pas du champ d'application de la TVA, en raison de l'absence, dans la réglementation fiscale applicable, de règles spécifiques portant sur les critères et les méthodes de ventilation qui permettraient à l'assujetti de déterminer la part de cette TVA acquittée en amont qui devrait être considérée comme étant liée, respectivement, à ses activités économiques et à ses activités non économiques.

Signatures

- * Langue de procédure : le polonais.