

**CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL**

**M. F. G. JACOBS**

présentées le 28 octobre 2004 (1)

**Affaire C-32/03**

**I/S Fini H**

**contre**

**Skatteministeriet**

1. La présente demande de décision préjudicielle émanant du Højesteret (Danemark) pose la question de savoir si une personne, qui est titulaire d'un bail portant sur des locaux dans lesquels elle a accompli une activité économique, mais qui a désormais cessé de le faire, peut continuer ou non à être considérée comme assujettie à la TVA en raison de la poursuite du bail, aux fins de déduire en tant qu'assujettie la taxe dont elle est redevable au titre des dépenses afférentes aux locaux.

**Cadre juridique**

2. L'objet du système de la TVA est présenté à l'article 2 de la première directive TVA (2):

«Le principe du système commun de taxe sur la valeur ajoutée, est d'appliquer aux biens et aux services un impôt général sur la consommation exactement proportionnel au prix des biens et des services, quel que soit le nombre des transactions intervenues dans le processus de production et de distribution antérieur au stade d'imposition.

À chaque transaction, la taxe sur la valeur ajoutée, calculée sur le prix du bien ou du service au taux applicable à ce bien ou à ce service, est exigible déduction faite du montant de la taxe sur la valeur ajoutée qui a grevé directement le coût des divers éléments constitutifs du prix.»

3. Aux termes de l'article 2 de la sixième directive TVA (3), les livraisons de biens et les prestations de services, effectuées à titre onéreux par un assujetti agissant en tant que tel sont soumises à la TVA.

4. L'assujetti est défini à l'article 4, paragraphe 1, comme quiconque accomplit une activité économique, quels qu'en soient les buts ou les résultats. Sont des activités économiques au sens de l'article 4, paragraphe 2, «toutes les activités de producteur, de commerçant ou de prestataire de services, y compris les activités extractives, agricoles et celles des professions libérales», ainsi

que «l'exploitation d'un bien corporel ou incorporel en vue d'en retirer des recettes ayant un caractère de permanence». L'article 4, paragraphe 3, dispose que «[l]es 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. Les dispositions essentielles concernant le droit à déduction figurent à l'article 17 de la sixième directive. L'article 17, paragraphe 2, dispose: «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 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 [...]». En vertu de l'article 17, paragraphe 1, de la sixième directive, ce droit prend naissance au moment où la taxe déductible devient exigible.

6. La Cour a traité dans plusieurs affaires des questions relatives à l'utilisation des biens et des services taxés en amont «pour les besoins» d'opérations taxées en aval et, par conséquent, des conditions de la reconnaissance d'un droit à déduction au sens de l'article 17, paragraphe 2, de la sixième directive.

7. Dans le cas présent, il apparaît utile de rappeler la jurisprudence de la Cour (4) selon laquelle, lorsqu'une personne a l'intention, confirmée par des éléments objectifs, de commencer une activité économique et qu'elle acquiert, dans ce but, des biens et des services taxés, elle doit être considérée comme un assujetti agissant en tant que tel et comme ayant le droit de déduire immédiatement la TVA relative aux acquisitions effectuées pour les besoins des opérations taxées qu'elle envisage, sans devoir attendre le début de l'exploitation de l'entreprise, quand bien même celle-ci ne commencerait jamais.

8. La Cour n'a pas encore statué sur la situation inverse dans laquelle un assujetti a cessé une activité économique, mais continue cependant d'acquérir des biens et des services taxés en raison des obligations contractées pour l'exercice de cette activité.

9. Toutefois, il a été jugé que, tout au moins lorsqu'une entreprise effectuant des opérations taxées est transférée avec continuité d'exploitation, les coûts des services acquis par le cédant afin de réaliser la cession font partie des frais généraux de l'entreprise antérieurs à la cession et que, de ce fait, la TVA grevant ces services est, en principe, déductible (5).

10. Au Danemark, l'article 3 du momslov (6) (loi sur la TVA) définit les «assujettis» comme «les personnes physiques ou morales exerçant une activité économique indépendante».

11. La pratique de l'administration fiscale danoise a été publiée dans le momsvejledning 2001 (la circulaire TVA pour 2001). Il ressort de cette circulaire que les cas dans lesquels l'administration fiscale considère que les personnes physiques ou morales exercent une activité économique indépendante sont déterminés en fonction de la jurisprudence de la Cour de justice.

## **Faits, procédures et observations**

12. I/S Fini H (ci-après «Fini H») est une société en commandite qui a été créée pour exploiter un restaurant dans des locaux loués à cet effet. Le bail de dix ans courait jusqu'au mois de juillet 1998, sans pouvoir être dénoncé par l'un ou l'autre des contractants et il était stipulé qu'après cette date le bail pouvait être résilié par l'une ou l'autre des parties moyennant un préavis. Le restaurant a fermé en juillet 1993 et les locaux sont restés ensuite inutilisés.

13. En dépit des clauses restrictives du contrat, il appert que, d'une part, Fini H a cherché à dénoncer le bail, mais que le propriétaire s'y est opposé et que, d'autre part, les seuls locataires

potentiels qui ont pu être trouvés n'étaient pas disposés à payer le même loyer ou à reprendre les éléments de mobilier fixes dans des conditions acceptables par Fini H. Le bailleur aurait accepté un autre locataire, sous réserve que Fini H règle la différence entre les deux loyers. Fini H a refusé cette solution et, dans les faits, elle est restée locataire jusqu'à l'expiration du bail.

14. Après la cessation de l'activité de restauration, si les deux associés ont poursuivi séparément leurs activités commerciales, la société en commandite est restée immatriculée au registre de la TVA et a fait valoir son droit à déduction des taxes en amont grevant les dépenses liées aux locaux qui continuaient à être effectuées, à savoir les charges de loyer, de chauffage, d'électricité et les frais fixes de téléphone. Dès lors qu'il n'y avait aucune vente et donc aucune taxe en aval à déclarer, cela s'est traduit par des versements nets en faveur de Fini H.

15. Néanmoins, en septembre 1998, le told-og skatteregion (administration fiscale régionale) des impôts et accises a décidé, d'une part, que les montants qu'elle avait versés au titre des déductions depuis octobre 1993 devaient être remboursés et, d'autre part, qu'aucun versement ne serait ordonné pour la période s'étendant d'avril à septembre 1998. Cette décision était fondée sur le fait que, depuis le troisième trimestre de 1993, Fini H n'avait exercé aucune activité comportant des opérations taxées de livraison de biens ou de prestation de services au sens du momslov, alors qu'il s'agit de l'une des conditions du droit à déduction. En novembre 1999, le Landsskatteretten (administration fiscale nationale) a confirmé cette décision, mais Fini H a formé un recours devant le Vestre Landsret en février 2000.

16. En août 2001, le Vestre Landsret a confirmé la décision au motif que les dépenses de loyer postérieures à la cessation d'activité, qui ne seraient pas justifiées dans le cadre d'opérations de mise en liquidation ordinaires, mais qui découlent de la clause de non-résiliation, ne sauraient être considérées comme des dépenses d'exploitation liées à une activité indépendante au sens de l'article 3 du momslov et que, en restant immatriculée au registre de la TVA, Fini H ne peut pas être réputée avoir agi de bonne foi.

17. Un pourvoi a été formé contre l'arrêt du Vestre Landsret devant le Højesteret, qui a décidé de soumettre à la Cour de justice 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?»

18. Fini H, le gouvernement danois et la Commission ont présenté des observations écrites et ont comparu à l'audience du 15 septembre 2004 pour y être entendus en leurs observations orales. Fini H considère qu'elle bénéficie d'un droit à déduction, ce que contestent le gouvernement danois et la Commission.

19. En substance, Fini H soutient qu'elle tire son droit à déduction du fait que le bail a été contracté aux fins de commencer ou d'accomplir une activité économique. Elle cite les arrêts

Rompelman, Inzo et Breitsohl (7), se fondant en particulier sur les principes de neutralité fiscale et de sécurité juridique auxquels la Cour se réfère. Si le droit à déduction n'était pas reconnu à Fini H, elle devrait supporter la TVA en amont sur les biens et services acquis pour les besoins d'une exploitation commerciale effectuant des opérations taxées en aval et les obligations contractées au cours de l'exploitation changeraient de nature en raison d'une modification postérieure des circonstances. À l'audience, Fini H a souligné que la durée de la clause de non-résiliation était courante en matière commerciale.

20. Le gouvernement danois a insisté sur le membre de phrase «en vue d'en retirer des recettes ayant un caractère de permanence» figurant à l'article 4, paragraphe 2, de la sixième directive. Lorsqu'un assujetti n'exploite plus les biens dans un tel dessein, le droit à déduction cesse en même temps que l'activité économique ou, du moins, dans un bref délai suivant cette cessation. Dès lors, l'assujetti ne saurait bénéficier indéfiniment d'un droit au motif qu'il a accompli antérieurement une telle activité. À l'issue de cette période d'activité, l'assujetti doit céder les biens ou les utiliser autrement en vue d'en retirer des recettes. Dans le cas présent, aucun effort n'a été consenti pour utiliser les locaux ou céder le bail dans ce but. Les dépenses postérieures à la cessation d'activité ne sont pas liées au commencement, à la poursuite ou à la cessation de l'activité commerciale. Reconnaître un droit à déduction dans ce cas serait enfreindre le principe de neutralité fiscale dès lors qu'aucune TVA n'est répercutée sur le consommateur final. En revanche, refuser ce droit à déduction n'apparaît pas contraire au principe de sécurité juridique dans la mesure où il est fondé sur des critères objectifs et prévisibles. La jurisprudence invoquée par Fini H concerne une situation différente qui n'est pas transposable au cas présent. En revanche, d'autres arrêts (8) ont clairement affirmé que la simple détention d'un bail ne constitue pas une activité économique.

21. En premier lieu, la Commission rappelle que, en application d'une jurisprudence constante depuis l'arrêt Rompelman jusqu'à l'arrêt Breitsohl (9), la Cour ne s'oppose pas à ce que l'administration fiscale exige que l'intention déclarée d'exercer une activité économique donnant lieu à des opérations taxées soit confirmée par des éléments objectifs, en l'absence desquels elle peut refuser le droit à déduction. En deuxième lieu, bien qu'effectuées après la cessation de l'activité, certaines opérations qui ont trait, par exemple, à la fermeture de l'entreprise continuent d'être accomplies «pour les besoins» d'opérations taxées en aval. Dans le cas présent, il incombe au juge national de déterminer si les opérations révèlent l'intention de poursuivre l'activité ou si elles sont directement et nécessairement liées à la fermeture de l'entreprise. Il n'en reste pas moins que le simple maintien d'une obligation contractuelle résultant des dispositions d'un bail ne saurait démontrer l'intention de poursuivre une activité économique. En fait, si Fini H avait cherché à utiliser les locaux aux fins d'en retirer des recettes ? élément qui doit être lui aussi déterminé par la juridiction nationale ? biens ou services acquis auraient pu être rattachés à la nouvelle, voire la future, activité économique, mais en aucun cas à l'activité de restauration précédente.

## **Appréciation**

### *Considérations générales*

22. Dans le cadre normal d'une activité commerciale où l'assujetti effectue des opérations en amont et en aval qui sont soumises à la TVA, il cherche à réaliser un bénéfice régulier qui implique que le montant de la taxe en aval sera en général supérieur au montant de la taxe en amont. Par conséquent, l'assujetti versera périodiquement à l'administration fiscale la différence entre les deux, différence qui correspond au montant de la taxe en aval qu'il a perçue auprès de ses clients, déduction faite de la TVA en amont qu'il a supportée sur les biens et services qu'il utilise pour les besoins de ses opérations taxées (10).

23. Il s'agit cependant là d'un scénario simplifié dont le fonctionnement concret peut s'en écarter

dans le détail.

24. En premier lieu, bien que la taxe en amont ne puisse faire l'objet d'une déduction que si les biens et les services auxquels elle se rapporte sont utilisés pour les besoins d'opérations taxées en aval, la déduction ne dépend pas de l'achèvement d'une séquence chronologique enchaînant des opérations taxées en amont et en aval spécifiquement liées entre elles, même si la métaphore d'une chaîne d'opérations est souvent celle employée dans ce contexte.

25. Par conséquent, la taxe en amont est déductible dès qu'elle devient exigible et il n'est pas nécessaire d'attendre que les opérations en amont soient utilisées dans le cadre d'une opération en aval (11). Ce qui importe, c'est de déterminer si l'opération en amont est un élément constitutif du prix d'une opération taxée en aval et donc de savoir si elle présente un lien direct et immédiat avec une telle opération (12).

26. En deuxième lieu, bien qu'ils ne puissent pas être rattachés à des opérations en aval clairement identifiées, les frais généraux de fonctionnement d'une entreprise qui effectue des opérations taxées en amont doivent être en principe considérés comme un élément constitutif du prix de ces opérations dès lors qu'ils entretiennent un lien direct et immédiat avec l'ensemble de l'activité économique (13).

27. En troisième lieu, avant même qu'une quelconque opération taxée soit effectuée en aval ? par exemple, au commencement de l'activité ?, non seulement la TVA en amont est déductible, aussi bien pour des opérations précises que pour les frais généraux de fonctionnement, mais le droit à déduction reste acquis alors même que l'activité économique envisagée ne donne pas lieu à des opérations taxées ou que l'assujetti n'a pas pu utiliser les biens ou les services acquis en raison de circonstances étrangères à sa volonté. Dans ces cas, il est cependant nécessaire qu'une intention réelle d'effectuer de telles opérations soit confirmée par des éléments objectifs que l'administration fiscale a parfaitement le droit d'exiger, et que les dépenses aient été exposées à cette fin (14).

28. En quatrième lieu, le droit à déduction peut subsister même si l'assujetti ne réalise plus d'opérations en aval après avoir acquis des biens et services en amont, comme dans le cas des dépenses exposées en vue de la cessation de l'activité économique.

29. La Cour a jugé que tel est le cas, en principe, en ce qui concerne les dépenses supportées dans le cadre de la transmission d'une universalité totale ou partielle de biens à un autre assujetti (15). Même si cette règle a été dégagée dans le cadre spécifique de l'article 5, paragraphe 8, de la sixième directive, en vertu duquel il est possible de considérer qu'aucune livraison n'est intervenue dans un tel cas, la même interprétation doit être adoptée dans les cas où l'assujetti cesse son activité économique dans d'autres circonstances. La Cour l'a déclaré dans l'arrêt *Abbey National* (16):

«Toute autre interprétation de l'article 17 de la sixième directive serait contraire au principe qui exige que le système de TVA soit d'une parfaite neutralité quant à la charge fiscale de toutes les activités économiques de l'entreprise, à condition que celles-ci soient elles-mêmes soumises à la TVA, et mettrait à la charge de l'opérateur économique le coût de la TVA dans le cadre de son activité économique sans lui donner la possibilité de la déduire (voir, en ce sens, arrêt *Gabalfrisa e.a.*, précité, point 45). Ainsi, il serait procédé 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 effectuées au cours de ladite exploitation et, d'autre part, les dépenses effectuées pour mettre fin à cette exploitation.»

30. Enfin, le montant de la taxe en amont peut parfois excéder celui de la taxe en aval, ce qui se

traduit par un paiement de l'administration fiscale au profit de l'assujetti. Une telle hypothèse est possible lorsqu'une entreprise ne fait pas de profits ou tout simplement n'effectue aucune opération taxée en aval. Cela peut se produire pendant les périodes fiscales durant lesquelles une entreprise débute son activité ou est liquidée et où les opérations en aval ne sont pas encore effectuées ou ne le sont plus.

31. Une telle situation n'est en elle-même absolument pas incompatible avec le régime communautaire de la TVA, même si elle implique un paiement net à l'assujetti correspondant à une partie ou à l'ensemble de la période d'activité économique de cet assujetti qui reste une activité économique quels qu'en soient les résultats (17).

32. La TVA est conçue comme un impôt général sur la consommation finale des particuliers (18) et non comme une charge qui pèse sur les entreprises qui interviennent dans les étapes qui aboutissent à cette consommation. La Cour a itérativement souligné que le régime des déductions vise à soulager entièrement l'entrepreneur du poids de la TVA due ou acquittée dans le cadre de toutes ses activités économiques (19). Les cas où un assujetti peut se voir restituer la TVA en amont sans effectuer d'opération taxée en aval impliquent simplement le remboursement des taxes qui avaient été avancées à l'administration fiscale dans l'attente que les opérations qui les avaient justifiées mènent à une dernière opération taxée au titre de la consommation finale. Dès lors que cette prévision ne se réalise pas et qu'aucune consommation finale n'intervient, il n'y a aucune raison de percevoir cette taxe aux stades antérieurs. Par conséquent, les montants avancés doivent être restitués à l'assujetti qui supporte actuellement la taxe.

#### *Le cas présent*

33. Même si les questions posées par le juge national se concentrent sur le point de savoir ce qui peut constituer une activité économique au sens de l'article 4 de la sixième directive, le problème consiste en fait à déterminer si, au regard des circonstances de fait qui ont été décrites antérieurement, Fini H est autorisée à déduire les taxes en amont qu'elle a supportées.

34. Ce droit à déduction ne dépend pas uniquement de la qualité d'assujetti de Fini H (c'est-à-dire une personne qui accomplit une activité économique au sens de cet article), mais également, comme l'exigent l'article 17 de la directive et la jurisprudence citée aux notes 12 et 13, de l'existence d'un lien direct et immédiat entre les opérations en amont et les opérations en aval actuelles ou envisagées au titre de l'activité économique dont il s'agit.

35. Fini H a cessé son activité de restauration dans les locaux en cause en juillet 1993, mais a continué à régler le loyer en application de l'obligation qu'elle avait contractée aux fins d'exercer cette activité.

36. Lorsqu'un assujetti cesse son activité économique, il semble clair que son statut d'assujetti ne peut pas expirer à la minute même où l'opération en aval finale est effectuée. Il y aura inévitablement des dépenses postérieures qui devront être imputées sur le bénéfice total final de l'entreprise, dont celles liées aux obligations qui ne peuvent pas s'éteindre sur le champ. La TVA afférente à ces dépenses doit pouvoir être déduite dès lors que les opérations affectent la valeur ajoutée totale dégagée durant la période d'exploitation de l'activité dans son ensemble, ce qui, à son tour, détermine le calcul du montant total de la TVA à déclarer.

37. De plus, il résulte de l'arrêt Abbey National (20) que le droit à déduction de la TVA sur les dépenses effectuées en vue de la cessation de l'activité reste acquis alors même qu'aucune opération taxée en aval n'a été effectuée par la suite. De telles dépenses font partie des frais généraux afférents à l'exploitation de l'activité de restauration dans son ensemble depuis sa création jusqu'à sa cessation et, par conséquent, elles présentent un lien direct et immédiat avec

les opérations effectuées en aval dans le cadre de cette activité.

38. Les dépenses induites par la cession du bail portant sur les locaux commerciaux relèvent de cette catégorie au même titre que les dépenses liées à la cession des autres éléments d'actif du restaurant. Dans la mesure où une entreprise qui est en cours de fermeture ne peut pas raisonnablement espérer céder ses actifs du jour au lendemain, les frais provisoires indispensables, tel le loyer dans l'attente de la cession définitive, doivent également être inclus dans les frais généraux.

39. Par conséquent, en principe, la réponse à la première question de la juridiction nationale doit être affirmative: dans les conditions exposées, l'assujetti peut être considéré comme continuant à agir en tant que tel, en d'autres termes comme continuant à accomplir une activité économique au sens de l'article 4 de la sixième directive.

#### *Durée du bail*

40. Toutefois, la difficulté rencontrée dans le cas présent, à laquelle le juge national se réfère dans la seconde question, résulte de la durée inhabituelle ? environ cinq ans ? de la période de maintien du bail après la fermeture de l'entreprise sans qu'aucune cession ni aucune utilisation pour une autre activité économique ne soit intervenue.

41. Deux raisons peuvent être avancées pour expliquer cette durée: d'abord, le bail ne pouvait pas être résilié sans le consentement du propriétaire qui, en l'espèce, ne l'a pas donné; ensuite, en raison des conditions dont elles étaient assorties, Fini H n'a pas donné suite aux différentes propositions visant à trouver un nouveau locataire.

42. En ce qui concerne le premier point, il ressort de la décision de renvoi que Fini H n'avait aucune possibilité juridique de faire cesser le bail avant 1998. Le bail a été contracté aux fins d'exploitation d'une activité de restauration qui constitue une activité économique impliquant des opérations taxées en aval. Dans la mesure où Fini H se trouvait dans l'obligation de payer le loyer après la cessation de l'activité (et dès lors que les locaux n'étaient pas utilisés à d'autres fins), le loyer doit être considéré comme un élément constitutif des frais généraux de l'activité économique dans son ensemble. La TVA perçue sur ce loyer doit donc pouvoir être déduite.

43. Cependant, il apparaît également que Fini H aurait eu une possibilité de ne pas payer tout le loyer, si elle avait accepté qu'un nouveau locataire prenne sa suite, moyennant toutefois des conditions qui ne la satisfaisaient pas complètement. Le fait de refuser ces conditions affecte-t-il son droit à déduction?

44. En général, une personne qui gère une activité économique cherche à le faire de la manière la plus rentable possible, que ce soit dans la phase d'ouverture, d'exploitation ou de cessation de l'entreprise. Du reste, cette présomption sous-tend l'ensemble du système de la taxe sur la valeur ajoutée.

45. De surcroît, il s'agit d'une présomption tout à fait raisonnable dans le cadre de l'exploitation normale d'une activité, ce qui tend à rendre infondées les craintes du gouvernement danois quant à la possibilité qu'un entrepreneur puisse s'arranger pour obtenir 98 ans de restitution de TVA en amont sur la base d'un bail de 99 ans portant sur des locaux qui n'auraient été utilisés qu'un an pour les besoins d'une entreprise en activité. En l'absence de fraude, le montant de la taxe déductible en amont ne peut jamais dépasser le montant des dépenses effectivement engagées en amont.

46. Cependant, il arrive parfois que certaines phases d'une exploitation économique ne soient

pas rentables.

47. Depuis l'arrêt Rompelman jusqu'à l'arrêt Breitsohl, la Cour a reconnu que de telles circonstances n'affectent pas, en principe, le droit à déduction de la taxe en amont lorsque la phase d'activité initiale n'a jamais été engagée pour des causes étrangères au contrôle de l'opérateur économique. La même règle doit être appliquée lorsque la phase finale, voire l'ensemble de l'activité, génère des pertes en ce que la valeur des prestations taxées en amont excède celle des prestations taxées en aval.

48. De notre avis, la même solution doit être adoptée même si les causes de cette situation ne sont pas, ou ne sont pas entièrement, étrangères au contrôle de l'assujetti, dès lors qu'il n'y a aucune fraude, aucun abus ou autre détournement de l'utilisation des biens et services en question.

49. L'application de la TVA est soumise à des conditions objectives. La taxe est perçue sur la valeur réellement ajoutée, même si un opérateur plus diligent aurait pu ajouter une valeur supérieure, générant une taxe plus conséquente. De même, le fait qu'un assujetti n'a pas réussi à limiter ses pertes, de telle sorte que le montant des taxes en amont que l'administration fiscale doit lui restituer au titre d'une période fiscale donnée ou pendant toute la période d'exploitation de l'entreprise s'en trouve augmenté, n'est pas un élément affectant la détermination de la taxe. Le niveau de bénéfice attendu dépend de nombreux facteurs (21), et un assujetti ne saurait être astreint à gérer son entreprise en vue de générer un maximum de recettes de TVA au risque d'être pénalisé.

50. De plus, il faut garder à l'esprit que, sous réserve de l'existence d'une volonté de frauder l'administration fiscale, les assujettis tentent généralement de limiter leurs pertes au maximum, de sorte que les «manques à gagner» de recettes de TVA dans des circonstances telles que celles du cas présent sont probablement assez rares en pratique.

51. La position que nous défendons suppose néanmoins que les opérations en amont dont il s'agit conservent un lien direct et immédiat avec les opérations taxées effectuées en aval dans le cadre de l'activité économique dans son ensemble, depuis sa création jusqu'à sa cessation.

52. Ce lien peut être rompu de diverses façons dès lors que les prestations en amont ? en l'espèce les locaux loués et les services qui y sont afférents ? sont utilisées à des fins différentes de celles de l'activité économique. Tel est le cas si les locaux sont utilisés à des fins privées (ce qui caractérise une consommation finale qui s'oppose à tout droit à déduction) ou pour les besoins d'une autre activité (dans ce cas, le droit à déduction dépend des conditions d'exercice de cette activité; voir les points 54 à 57 ci-dessous). Bien évidemment, ce serait également le cas si une fraude ou un abus portant soit sur le système de la TVA lui-même, soit sur un autre système était établi.

53. À cet égard, par analogie avec la jurisprudence applicable en matière de dépenses supportées lors de la création d'une entreprise, il semble raisonnable de considérer que l'administration fiscale est en droit d'exiger des éléments objectifs établissant que les opérations en amont n'ont pas été utilisées pour des besoins différents de ceux de l'activité d'origine.

#### *Intention éventuelle de commencer une nouvelle activité économique*

54. Le dernier aspect de la seconde question posée par le juge national consiste à savoir si le fait que Fini H ait eu l'intention d'utiliser les locaux pour exercer une autre activité économique assujettie à la TVA est un élément pertinent ou non.

55. Une telle situation serait couverte par la jurisprudence actuelle telle qu'elle résulte des arrêts Rompelman à Breitsohl. Si, pendant la période en cause, Fini H a véritablement eu l'intention d'utiliser les locaux en vue d'en retirer des recettes par des opérations soumises à la TVA, telle une sous-location, alors la taxe en amont doit être en principe déduite, quand bien même ces recettes ne seraient finalement pas perçues.

56. Néanmoins, il ressort clairement de la jurisprudence que l'administration fiscale est en droit d'exiger des éléments objectifs établissant que Fini H avait de bonne foi l'intention d'utiliser les locaux en vue d'en retirer des recettes. En l'absence de tels éléments de preuve, elle peut refuser le droit à déduction (22). Cela suppose que l'intention soit bien arrêtée et raisonnablement spécifique. Nous sommes d'avis que la simple volonté d'utiliser les locaux en vue d'en retirer des recettes lorsque l'occasion se présentera ne suffit pas.

57. Si une telle approche entrait en ligne de compte, il incomberait au juge national d'apprécier cet élément de fait. Néanmoins, comme il semble que, dans le cas présent, Fini H elle-même n'invoque pas une telle approche, l'appréciation portera vraisemblablement uniquement sur les facteurs que nous avons soulignés précédemment concernant le lien entre la fermeture de l'entreprise de restauration et la poursuite du bail.

## Conclusion

58. Nous estimons en conséquence qu'il convient de répondre comme suit aux questions déférées par le Højesteret:

«1) Les articles 4 et 17 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, doivent être interprétés en ce sens que dès lors qu'un assujetti contracte l'obligation d'acquérir des biens ou des services taxés ? telle la location de locaux commerciaux ? pour les besoins de ses opérations taxées en aval, mais qu'il cesse d'effectuer des opérations taxées en aval avant l'expiration de cette obligation, tout en continuant néanmoins à acquérir les biens et les services en question en vertu de cette obligation, la qualité d'assujetti agissant en tant que tel doit, en principe, lui rester acquise et, à cet égard, le droit à déduction de la TVA afférente à ces biens et services doit lui être accordé tant que dure l'obligation initiale, à condition que:

- le lien direct et immédiat entre les biens et services et les opérations pour les besoins desquelles l'obligation initiale de les acquérir a été contractée ne soit pas rompu par une utilisation à des fins privées ou pour les besoins d'une autre activité économique, et que
- la persistance de ce lien direct et immédiat puisse être, sur demande de l'administration fiscale, établie par des éléments objectifs.

2) À cet égard, la durée de la période qui s'écoule jusqu'à l'expiration de l'obligation n'est pas en principe pertinente. Le fait que l'intéressé cherche activement à utiliser les biens ou les services acquis à d'autres fins que celles des opérations initiales taxées en aval n'a d'importance que s'il est susceptible de rompre le lien direct et immédiat qui les unit à ces opérations.»

1 – Langue originale: l'anglais.

2 – Première directive 67/227/CEE du Conseil, du 11 avril 1967, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires (JO 1967, 71 p. 1301).

3 – 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, ci-après la «sixième directive»).

4 – Arrêts du 14 février 1985, Rompelman (268/83, Rec. p. 655); du 29 février 1996, Inzo (C?110/94, Rec. p. I-857); du 15 janvier 1998, Ghent Coal Terminal (C?37/95, Rec. p. I-1); du 21 mars 2000, Gabalfrisa e.a. (C?110/98 à C?147/98, Rec. p. I-1577); du 8 juin 2000, Schloßstraße (C?396/98, Rec. p. I-4279), et du 8 juin 2000, Breitsohl (C?400/98, Rec. p. I-4321).

5 – Voir points 35 et suiv. de l'arrêt du 22 février 2001, Abbey National (C?408/98, Rec. p. I-1361), et point 39 de l'arrêt du 29 avril 2004, Faxworld (C?137/02, non encore publié au Recueil).

6 – Telle que publiée dans l'arrêté de publication n° 804, du 16 août 2000.

7 – Précitées note 4.

8 – Arrêts du 20 juin 1991, Polysar Investments Netherlands (C?60/90, Rec. p. I-3111); du 6 février 1997, Harnas & Helm (C?80/95, Rec. p. I-745), et ordonnance du 12 juillet 2001, Welthgrove (C?102/00, Rec. p. I-5679).

9 – Arrêts précités note 4. La Commission cite plus particulièrement le point 39 de l'arrêt Breitsohl.

10 – La situation est plus complexe lorsque certaines opérations sont taxées et d'autres non, ce qui donne lieu à une déduction au prorata. Cependant, dans le cas présent, aucun indice ne laisse penser que Fini H ait pu accomplir des opérations ne relevant pas d'une activité commerciale entièrement soumise à la TVA.

11 – Voir article 17, paragraphe 2, de la sixième directive.

12 – Voir, par exemple, point 19 de l'arrêt du 6 avril 1995, BLP Group (C?4/94, Rec. p. I-983), et points 20 et suiv. de l'arrêt du 8 juin 2000, Midland Bank (C?98/98, Rec. p. I-4177).

13 – Voir, par exemple, point 35 de l'arrêt du 27 septembre 2001, Cibo Participations (C?16/00, Rec. p. I-6663).

14 – Voir, par exemple, arrêts précités note 4 et arrêt Midland Bank précité note 12, point 22.

15 – Voir arrêts Abbey National et Faxworld précités note 5.

16 – Point 35 de l'arrêt.

17 – Voir article 4, paragraphe 1, de la sixième directive.

18 – Voir article 2 de la première directive TVA.

19 – Voir, par exemple, point 15 de l'arrêt Ghent Coal Terminal, précité note 4.

20 – Voir points 28 et 29.

21 – Voir point 26 de l'arrêt BLP Group, précité note 12.

22 – Voir, par exemple, point 46 de l'arrêt Gabalfrisa e.a., précité note 4.