

Édition provisoire

**CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL**

**M. GIOVANNI PITRUZZELLA**

présentées le 3 mars 2022 (1)

**Affaire C-98/21**

**Finanzamt R**

**contre**

**W-GmbH**

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

« Renvoi préjudiciel – Taxe sur la valeur ajoutée – Déductions – Interposition d'une société holding dans les opérations des filiales – Activités des filiales en grande partie exonérées – Frais généraux – Pratiques abusives »

1. La présente demande de décision préjudicielle, introduite par le Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances, Allemagne), concerne, en substance, certains aspects relatifs à la possibilité, pour une société holding, de déduire la TVA.
2. Les holdings sont, en général, des sociétés détenant une partie, ou la totalité, du capital d'autres entreprises, lesquelles peuvent avoir pour objet des secteurs économiques différents ou des stades distincts du même processus de production. Du point de vue de l'activité exercée, il d'usage d'établir une distinction entre la « holding pure », dont l'activité se limite à l'acquisition et à la détention de parts sociales, ainsi qu'à l'exercice des droits d'actionnaire y afférents, et la « holding mixte », qui complète celle-ci par une activité propre de production ou d'échange.
3. La réglementation de l'Union en matière de TVA – à savoir la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la « directive TVA ») (2) – ne comporte pas de dispositions spécifiques en matière de sociétés holdings. Pour cette raison, le régime juridique qui leur est applicable a été mis en place, au fil du temps, par plusieurs arrêts de la Cour. Néanmoins, la matière continue à susciter des interrogations, en raison de la multiplicité et de la complexité des situations factuelles qui se présentent dans la pratique et de la difficulté de les rattacher à un système unitaire.
4. La présente affaire concerne notamment le droit de la société W-GmbH (ci-après « W » ou la « requérante ») – une holding mixte détentrice de la participation de contrôle dans les sociétés X-

KG et Y?KG (ci-après, également, les « filiales »), auxquelles elle fournit aussi des services administratifs et comptables rémunérés – de déduire la TVA acquittée en amont pour des biens et des services destinés, à titre de contribution d'associé au profit de ses filiales, aux activités commerciales, pour la plupart exonérées de TVA, de celles-ci.

5. La Cour est invitée dans ce cadre à préciser si l'article 168, sous a), lu en combinaison avec l'article 167, de la directive TVA, doit être interprété en ce sens que ce droit à déduction existe.

6. Dans l'hypothèse où il serait répondu par l'affirmative à cette question, il conviendra également de déterminer si une telle opération peut être considérée comme abusive, compte tenu du fait que les filiales n'auraient pas droit à la déduction intégrale de la taxe payée en amont au cas où, au lieu de recevoir de la société holding lesdits biens et services, elles les auraient acquis directement.

## I. Le cadre juridique

### A. Le droit de l'Union

7. L'article 2, paragraphe 1, de la directive TVA dispose :

« Sont soumises à la TVA les opérations suivantes :

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

[...]

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

[...] ».

8. L'article 9, paragraphe 1, 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.

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

9. Aux termes de l'article 167 de la directive TVA, le « droit à déduction prend naissance au moment où la taxe déductible devient exigible ».

10. L'article 168 de la même directive prévoit :

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

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

[...] ».

## B. Le droit allemand

11. L'article 2 de l'Umsatzsteuergesetz (loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires) du 21 février 2005 (3) (ci-après l'« UStG ») dispose :

« (1) Est entrepreneur quiconque exerce une activité économique ou professionnelle de manière indépendante. L'entreprise comprend la totalité de l'activité économique ou professionnelle de l'entrepreneur. Est commerciale ou professionnelle toute activité permanente exercée en vue d'en retirer des recettes, quand bien même il n'y a pas d'intention de réaliser des bénéfices et, dans le cas d'une association de personnes, même si celle-ci n'a d'activité qu'à l'égard de ses membres.

(2) L'activité commerciale ou professionnelle n'est pas exercée d'une façon indépendante :

1. si des personnes physiques sont, individuellement ou ensemble, intégrées à une entreprise de telle sorte qu'elles sont tenues de suivre les instructions de l'entrepreneur,

2. lorsque l'architecture globale des liens effectifs montre qu'une personne morale est intégrée sur les plans financier, économique et de l'organisation à l'entreprise de l'organe faitier (unité fiscale). Les effets de l'unité fiscale se limitent aux prestations internes entre les branches de l'entreprise sises dans le pays. Ces branches doivent être traitées comme une seule entreprise. [...] »

12. L'article 15 de l'UStG, intitulé « Déduction de la taxe payée en amont », est libellé comme suit :

« (1) L'entrepreneur peut déduire les taxes payées en amont suivantes :

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

13. L'article 42 de l'Abgabenordnung (code des impôts) (4), dans sa version applicable au litige au principal (ci-après l'« AO »), dispose :

« (1) La loi fiscale ne saurait être contournée par un recours abusif aux aménagements prévus par la législation. Si les conditions fixées par une disposition fiscale visant à lutter contre l'évasion fiscale sont réunies, les conséquences juridiques en sont déterminées par ladite disposition. Dans les autres cas où un abus, au sens du paragraphe 2, est avéré, l'impôt est dû dans les mêmes conditions que sous le régime de l'aménagement juridique approprié aux opérations économiques.

(2) Un abus est avéré lorsqu'un aménagement juridique non approprié a été choisi, qui confère au contribuable ou à un tiers un avantage fiscal non prévu par la loi par rapport aux conséquences d'un aménagement juridique approprié. Cette règle ne s'applique pas si le contribuable établit l'existence de raisons non fiscales ayant motivé le choix de l'aménagement, qu'il convient de prendre en considération au regard de l'ensemble de sa situation. »

## II. Les faits à l'origine du litige, la procédure au principal et les questions préjudicielles

14. W est une société à responsabilité limitée dont l'activité consiste en l'acquisition, la gestion

et l'exploitation de biens immobiliers, ainsi qu'en la conception, l'assainissement et la réalisation de projets de construction.

15. En 2013, elle détenait une participation dans les sociétés X-KG et Y-KG, toutes deux constituées sous la forme de sociétés de personnes à responsabilité limitée en commandite (GmbH & Co. KG) et ayant des activités de construction de biens immobiliers et de vente des logements, pour la plupart sous un régime d'exonération de TVA.

16. Plus particulièrement, au cours de l'année en cause, X-KG était détenue par Z-KG, qui détenait 6 % des parts, et par W, à hauteur de 94 % des parts. En vertu d'un accord conclu le 31 janvier 2013, Z-KG devait effectuer un apport de 600 000,00 EUR au capital de la filiale, tandis que W devait fournir à titre gratuit, en lien avec deux projets de construction relevant de la filiale, des prestations de services d'une valeur de 9 400 000,00 EUR. Plus précisément, W devait fournir, au profit de X-KG, des services de planification de l'approvisionnement énergétique, de l'isolation thermique et des raccordements aux réseaux, des prestations d'architecte, des services d'entreprise générale, d'aménagement et de commercialisation, ainsi que des études relatives à la statique, en les fournissant en partie avec son propre personnel et son propre équipement et en partie en acquérant des biens et des services auprès d'autres entreprises.

17. Le même jour, W et X-KG ont conclu un autre accord, en vertu duquel la première devait fournir, à titre onéreux, des services de comptabilité et de gestion à la seconde, en lien avec lesdits projets de construction. Ces services comprenaient le recrutement et le licenciement du personnel, l'achat de matériel, l'établissement des comptes annuels et des déclarations fiscales et leur communication à l'administration fiscale. Étaient expressément exclues de ces prestations de comptabilité et de gestion les prestations de services que la requérante devait effectuer à titre de contribution d'associé.

18. En outre, W détenait 89,64 % des parts de Y-KG en 2013 ; le reste des parts était détenu par P I GmbH. En vertu d'un accord conclu le 10 avril 2013, P I GmbH devait verser à Y-KG un apport de 3 500 000,00 EUR et W devait effectuer gratuitement, en lien avec un projet de construction de Y-KG, des prestations de services – semblables à celles décrites au point 16 des présentes conclusions – d'une valeur de 30 290 000,00 EUR. Le même jour, W et Y-KG ont également conclu un accord en vertu duquel la première devait fournir à la seconde, à titre onéreux, des services de comptabilité et de gestion comparables à ceux indiqués au point 17 ci-dessus.

19. Dans ses déclarations fiscales relatives à la TVA pour l'année 2013, W a déduit l'intégralité de la TVA payée sur ses opérations en amont. À la suite d'un contrôle fiscal, l'administration fiscale allemande a toutefois estimé que les contributions d'associé de W au profit de X-KG et de Y-KG devaient être qualifiées d'activités non imposables, dans la mesure où elles n'avaient pas servi à générer des recettes au sens de la législation sur les taxes sur le chiffre d'affaires et n'étaient donc pas imputables à l'activité commerciale de la société holding. Les montants de TVA acquittés en amont au titre de ces activités ne pouvaient, dès lors, pas être déduits.

20. Sa réclamation ayant été rejetée, W a introduit un recours devant le Niedersächsisches Finanzgericht (tribunal des finances de Basse-Saxe, Allemagne) qui, par décision du 19 avril 2018, a fait droit à celui-ci. Selon cette juridiction, W pouvait déduire l'intégralité de la taxe sur la valeur ajoutée acquittée en amont, étant donné que la fourniture de services de comptabilité et de gestion par W à X-KG et à Y-KG impliquait une immixtion directe ou indirecte dans la gestion de ces sociétés contre rémunération. Dès lors, la fourniture de prestations en nature en tant qu'apport d'associé relevait également de l'activité commerciale de gestion active des participations. Le tribunal des finances a souligné, en outre, qu'il existait des raisons non fiscales justifiant la structure choisie pour l'opération en cause.

21. Le Finanzamt (bureau des contributions) a introduit un recours en « Revision » contre cette décision devant la juridiction de renvoi, le Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances), en soutenant que : (i) les prestations litigieuses – à savoir celles qui sont liées aux contributions d'associé effectuées en nature au profit des filiales –, qui doivent être distinguées des prestations de gestion et de comptabilité à titre onéreux, ne font pas, en l'absence de rémunération, l'objet d'un échange ; (ii) les opérations réalisées par W sont en tout état de cause constitutives d'un abus au regard de la législation en matière de déduction de la TVA.

22. Dans le cadre de la décision de renvoi, le Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances) relève, tout d'abord, qu'il n'y a pas d'« unité fiscale » entre W et ses filiales au sens de l'article 2, paragraphe 2, de l'UStG, de sorte que ces sociétés ne peuvent pas être considérées comme une seule entreprise.

23. La juridiction de renvoi indique ensuite que, dès lors que W a fourni à ses filiales, à titre onéreux, des prestations de comptabilité et de gestion, elle pourrait, en dépit de sa qualité de société holding, bénéficiaire, en principe, de la déduction intégrale de la taxe acquittée au titre des prestations en amont. Elle rappelle que, selon la jurisprudence de la Cour, ce droit à déduction existe tant lorsque les coûts se rapportent à une opération particulière en amont qui a un lien direct et immédiat avec les opérations en aval ouvrant droit à déduction que lorsque ces coûts font partie des frais généraux de la société et sont, en tant que tels, des éléments constitutifs du prix des biens ou des services qu'elle fournit.

24. Le Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances) doute cependant que les prestations transférées par W à X-KG et à Y-KG à titre de contribution d'associé aient un lien direct et immédiat avec les prestations imposables fournies par W, ou puissent être considérées comme ses frais généraux, dès lors qu'elles étaient en réalité utiles non pas à l'activité économique de la holding, mais à l'exercice de celle, principalement exonérée, de ses filiales.

25. Ensuite, la juridiction de renvoi s'interroge – pour le cas où il devrait être considéré que la taxe acquittée par W sur les opérations en amont est déductible, dans l'abstrait, au regard des dispositions de la directive TVA – sur le point de savoir si l'interposition d'une société mère dans l'acquisition de prestations par une filiale aux fins de la déduction de la taxe payée en amont, à laquelle cette filiale n'aurait pas droit, constitue un contournement de la législation en matière de TVA.

26. Elle souligne, à cet égard, que l'appréciation de l'existence d'un tel abus suppose un examen factuel des circonstances de l'espèce, qui vise à vérifier si l'opération litigieuse est justifiée par des raisons non fiscales et que, en droit national, cet examen factuel est effectué par le Finanzgericht (tribunal des finances), dans le cadre d'une décision qui lie sur ce point le Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances). Dès lors que, dans le cadre du litige au principal, le Niedersächsisches Finanzgericht (tribunal des finances de Basse-Saxe) a estimé qu'il existait des raisons non fiscales à l'appui des opérations réalisées par W, la juridiction de renvoi se demande

si la présence de telles raisons fait obstacle à la constatation d'un abus de droit.

27. Enfin, la juridiction de renvoi relève que, si une telle opération ne devait pas être considérée comme abusive, il existerait le risque que toute interposition d'une société holding dans les acquisitions des filiales, effectuée en vue de bénéficier d'un droit à déduction de la TVA qui n'aurait pas appartenu à ces dernières en cas d'acquisition directe, soit légitimée.

28. Le Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances) a par conséquent sursis à statuer et a posé à la Cour les questions préjudicielles suivantes :

« 1. Dans des circonstances telles que celles de l'affaire au principal, l'article 168, sous a), lu en combinaison avec l'article 167, de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, doit-il être interprété en ce sens qu'une société holding de gestion, qui effectue des opérations imposables en aval au profit de filiales, a également le droit de déduire la taxe en amont grevant des prestations qu'elle acquiert auprès de tiers et qu'elle apporte aux filiales en échange de l'octroi d'une participation aux bénéfices généraux, bien que les prestations en amont n'aient pas de lien direct et immédiat avec les opérations propres de la société holding, mais avec les activités (en grande partie) exonérées des filiales, que lesdites prestations n'entrent pas dans le prix des opérations imposables (réalisées en faveur des filiales) et qu'elles ne fassent pas partie des frais généraux de l'activité économique propre de la société holding ?

2. Si la question 1 appelle une réponse affirmative : Le fait qu'une société holding de gestion "s'interpose" dans l'acquisition des prestations des filiales en acquérant elle-même les prestations pour lesquelles les filiales n'auraient aucun droit à déduction de la taxe payée en amont dans le cas d'une acquisition directe, en apportant lesdites prestations aux filiales moyennant une participation aux bénéfices de celles-ci, puis en faisant valoir le droit à déduction complète de la taxe payée en amont au motif tiré de sa qualité de holding de gestion, constitue-t-il un abus de droit au sens de la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne, ou bien cette interposition peut-elle être justifiée par des raisons non fiscales, bien que le droit à déduction complète de la taxe payée au titre des prestations en amont soit, en principe, contraire à l'économie du système et aboutirait à créer un avantage concurrentiel pour les sociétés holdings par rapport aux sociétés à un seul niveau ? »

### **III. Les principaux arguments des parties**

29. Au cours de la procédure écrite devant la Cour, W, le gouvernement allemand et la Commission ont présenté des observations.

30. Dans ses observations, W affirme tout d'abord que les opérations décrites ci-dessus s'appuient sur des raisons non fiscales : (i) en premier lieu, dans la mesure où la réalisation des projets par l'intermédiaire des filiales permet de limiter les responsabilités liées à la décontamination des sites retenus pour les projets de construction (il s'agit en effet de bâtiments militaires contaminés par des munitions explosives) ; (ii) en deuxième lieu, effectuer un apport en nature, plutôt qu'en numéraire, protégerait davantage W contre les actions potentielles de créanciers des filiales ou d'un administrateur judiciaire, dans la mesure où le fait pour ces derniers de réclamer l'exécution des prestations faisant l'objet de cet apport n'a de sens qu'en cas de poursuite des projets de construction, laquelle serait cependant très peu probable si les filiales étaient insolvable ; (iii) en troisième lieu, dans la mesure où la centralisation de la conception et des achats dans le chef de la société holding entraîne des gains d'efficacité et des avantages économiques en termes de réduction des coûts d'acquisition ; (iv) enfin, dans la mesure où cette structure préserve la confidentialité des marges bénéficiaires, étant donné qu'un acheteur ne pourrait se prévaloir d'un droit à l'information qu'à l'égard des parties au contrat et donc des

filiales, et non de la société mère W.

31. Dans ces conditions, W soutient, en ce qui concerne la première question préjudicielle, qu'elle a droit à la déduction, puisqu'elle a agi exclusivement en qualité d'assujettie, en s'immiscant dans la gestion de ses filiales par la prestation de services administratifs et comptables à titre onéreux. Elle estime que les coûts des prestations qu'elle a acquises aux fins des apports en nature à ses filiales ouvrent droit à la déduction intégrale de la taxe en amont, dans la mesure où ces coûts, qui contribuent à renforcer l'ensemble de son activité économique, font partie de ses frais généraux. En outre, W s'oppose à ce que lui soit refusé le droit de déduire la taxe en amont en raison des prestations en aval partiellement exonérées de ses filiales, dès lors qu'il s'agit d'assujettis distincts et que les prestations en amont n'ont pas de lien direct et immédiat avec les différentes prestations en aval de ses filiales.

32. En ce qui concerne la seconde question préjudicielle, W estime que la réalisation des opérations en cause ne constitue pas un abus de droit, dès lors qu'elle est justifiée par les raisons non fiscales décrites au point 30 des présentes conclusions. À cet égard, elle relève également que l'avantage retiré d'une organisation à plusieurs niveaux comprenant une holding, par rapport à une organisation à un seul niveau, est uniquement l'expression de la liberté d'organisation et non d'un abus.

33. Le gouvernement allemand et la Commission estiment, sur le fondement d'arguments qui coïncident en grande partie, qu'il convient de répondre à la première question préjudicielle par la négative. Étant donné que le droit de déduire la TVA qui est énoncé à l'article 168, sous a), de la directive TVA présuppose un lien direct et immédiat entre, d'une part, une opération particulière en amont et, d'autre part, une ou plusieurs opérations en aval ouvrant droit à déduction ou l'ensemble de l'activité économique de l'assujetti, les prestations en amont n'auraient pas, en l'espèce, de lien direct et immédiat avec les activités économiques de la holding. En effet, s'il est vrai que les services de comptabilité et de gestion fournis à titre onéreux sont une opération imposable, les prestations acquises en amont et fournies gratuitement aux filiales ne constituent pas, en l'espèce, des éléments constitutifs du prix de ces services. Par ailleurs, en vertu de la directive TVA, l'assujetti n'est autorisé à déduire la TVA due ou acquittée pour les biens et les services qui lui sont rendus par un autre assujetti que dans la mesure où ils sont utilisés pour les besoins de ses propres opérations taxées. Dans la mesure où, en l'espèce, ces biens et ces services ont été utilisés pour réaliser les opérations en aval des filiales, en grande partie soumises à un régime d'exonération, le droit à déduction n'existerait pas.

34. S'agissant de la seconde question préjudicielle, le gouvernement allemand estime – dans l'hypothèse où il serait néanmoins répondu par l'affirmative à la première question – que l'opération constitue en tout état de cause un abus, étant donné qu'elle vise à titre principal à l'obtention d'un avantage fiscal contraire à l'objectif poursuivi par les dispositions pertinentes de la directive TVA. En revanche, la Commission a estimé qu'il n'était pas nécessaire de répondre à cette question.

#### **IV. Analyse juridique**

##### **A. Propos introductifs**

35. Afin de fournir une proposition de réponse aux questions préjudicielles reproduites ci-dessus, je me pencherai, dans les points qui suivent, sur les conditions requises pour qu'une société holding puisse bénéficier du droit à déduction de la TVA et sur les conditions de l'abus de droit. Sur la base du dossier dont dispose la Cour, je fournirai ensuite des indications pour permettre au juge national d'apprécier si ces conditions sont ou non réunies en l'espèce.

36. Il demeure en tout état de cause qu'il appartient à la juridiction de renvoi d'apprécier, en tenant compte de toutes les circonstances concrètes dans lesquelles se sont déroulées les opérations en cause, si ces conditions sont remplies en l'espèce (5). En effet, selon une jurisprudence constante, le système de coopération établi à l'article 267 TFUE est fondé sur une nette séparation des fonctions entre les juridictions nationales et la Cour. Dans le cadre d'une procédure introduite en vertu de cet article, la constatation des faits de l'affaire et l'interprétation de la législation nationale incombent aux juridictions des États membres. En revanche, la Cour est compétente pour fournir à la juridiction nationale tous les éléments d'interprétation relevant du droit de l'Union et les indications, tirées du dossier de l'affaire au principal ainsi que des observations, sous forme écrite ou orale, qui lui ont été soumises, de nature à permettre à la juridiction nationale de statuer (6).

## **B. Sur la première question préjudicielle**

37. Par sa première question préjudicielle, la juridiction de renvoi demande si, dans des circonstances telles que celles de l'affaire au principal, l'article 168, sous a), lu en combinaison avec l'article 167, de la directive 2006/112, doit être interprété en ce sens qu'une société holding, qui effectue des opérations imposables en aval au profit de filiales, a le droit de déduire la taxe en amont grevant des prestations qu'elle acquiert auprès de tiers et qu'elle apporte aux filiales en échange de l'octroi d'une participation aux bénéfices généraux, bien que les prestations en amont (i) n'aient de lien direct et immédiat non avec les opérations propres de la holding, mais avec les activités (en grande partie) exonérées des filiales ; (ii) n'entrent pas dans le prix des opérations imposables (réalisées au profit des filiales) ; et (iii) ne fassent pas partie des frais généraux de l'activité économique propre de la holding.

38. Afin de répondre à cette question, il convient de rappeler que, selon une jurisprudence constante, il résulte de l'article 168 de la directive TVA que, pour pouvoir bénéficier du droit à déduction, il importe, d'une part, que l'intéressé soit un « assujetti », au sens de cette directive et, d'autre part, que les biens ou les services invoqués pour fonder ce droit soient utilisés en aval par l'assujetti pour les besoins de ses opérations taxées (7). Je me pencherai sur chacune de ces conditions dans les points suivants.

### **1. Sur la qualité d'assujetti de W**

39. En vertu de l'article 9 de la directive TVA, 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 et les résultats de cette activité. En outre, il ressort de cet article 9 que la notion d'activité économique recouvre toutes les activités de producteur, de commerçant ou de prestataire de services et, plus particulièrement, les opérations comportant l'exploitation d'un bien corporel ou incorporel en vue d'en tirer des recettes ayant un caractère de permanence (8).

40. Selon une jurisprudence constante, une société holding dont l'objet unique est la prise de participations dans d'autres sociétés sans que celle-ci s'immisce directement ou indirectement dans la gestion de ces sociétés n'a ni la qualité d'assujetti à la TVA, au sens de l'article 9 de la directive TVA, ni, par conséquent, de droit à déduction. La simple acquisition et la simple détention d'actions ne constituent pas, en elles-mêmes, une activité économique au sens de la directive TVA, conférant à leur auteur la qualité d'assujetti, dès lors que ces opérations ne comportent pas l'exploitation d'un bien visant à produire des recettes ayant un caractère de permanence. En effet, la perception d'un éventuel dividende, fruit de cette participation, ou d'une plus-value à la suite de la cession de celle-ci, résulte de la simple propriété du bien (9).

41. Il en va différemment lorsque la participation est accompagnée d'une immixtion directe ou

indirecte dans la gestion de la filiale, si celle-ci implique la mise en œuvre de transactions soumises à la TVA (10). En particulier, une société holding mixte qui détient non seulement des participations dans des sociétés, mais qui fournit à ces dernières des prestations de services à titre onéreux, soumises à la TVA, est, à cet égard, un assujetti qui bénéficie en principe d'un droit à déduction de la taxe payée en amont (11). Les sociétés holdings de ce type sont normalement appelées holdings « de direction » (12) ou « de gestion ».

42. La Cour a précisé que la notion d'« immixtion d'une holding dans la gestion de sa filiale » doit être entendue comme recouvrant toutes les opérations constitutives d'une activité économique, au sens de la directive TVA, effectuées par la holding au profit de sa filiale (13). Même si les exemples d'activités traduisant une telle immixtion ne constituent pas une énumération exhaustive, il est constant que la fourniture de services administratifs, financiers, commerciaux, et techniques en relèvent (14).

43. En l'espèce, il ressort du dossier dont dispose la Cour que W fournissait à ses filiales des services d'administration et de comptabilité soumis à la TVA (ainsi qu'il a été dit, il s'agissait de services liés au recrutement et au licenciement du personnel, à l'achat de matériel, à l'établissement des comptes annuels et des déclarations fiscales). Pour cette raison, il peut sans conteste être affirmé qu'elle exerçait une activité économique, en s'immisçant dans la gestion de ses filiales par la mise en œuvre de transactions soumises à la TVA et qu'elle doit, par conséquent, être considérée comme un assujetti au sens de l'article 9, paragraphe 1, de la directive TVA.

## **2. *Sur le lien entre les biens ou les services invoqués par l'assujetti pour fonder le droit à déduction et ses opérations taxées en aval***

44. Ainsi que je l'ai indiqué, il est nécessaire, aux fins de la déductibilité de la taxe, que, outre la qualité d'assujetti de l'acquéreur, il existe également un lien entre les opérations en amont et l'activité économique de celui-ci. En d'autres termes, ces opérations doivent être effectivement inhérentes à l'activité de l'entreprise.

45. En effet, il résulte de l'article 168 de la directive TVA qu'un assujetti est autorisé à déduire la TVA due ou acquittée pour un bien ou un service qu'il a acquis, dans la mesure où il utilise ce bien ou ce service pour les besoins de ses opérations taxées (15).

46. Selon la jurisprudence, pour qu'un droit à déduction de la TVA en amont soit reconnu à l'assujetti, il est nécessaire qu'il existe un lien direct et immédiat entre une opération particulière en amont et une ou plusieurs opérations en aval ouvrant droit à déduction (16).

47. En outre, un droit à déduction est également admis, même en l'absence de lien direct et immédiat entre une opération particulière en amont et une ou plusieurs opérations en aval ouvrant droit à déduction, lorsque les coûts des services en cause font partie des frais généraux de l'assujetti. De tels coûts entretiennent, en effet, un lien direct et immédiat avec l'ensemble de l'activité économique de l'assujetti, entendue de façon générale (17).

48. Dans l'un et l'autre cas, il est nécessaire que le coût des prestations en amont soit incorporé respectivement dans le prix des opérations particulières en aval ou dans le prix des biens ou des services fournis par l'assujetti dans le cadre de ses activités économiques (18).

49. En revanche, lorsque des biens ou des services acquis par un assujetti ont un lien avec des opérations exonérées ou 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 (19).

50. La Cour a également précisé que, pour apprécier si les conditions susmentionnées sont remplies, il convient de tenir compte de la cause exclusive de l'opération en question, celle-ci devant être considérée comme constituant un critère de détermination du contenu objectif. Dès lors qu'il est établi qu'une opération n'a pas été effectuée pour les besoins des activités taxables d'un assujetti, cette opération ne saurait être considérée comme entretenant un lien direct et immédiat avec ces activités, quand bien même cette opération serait, au regard de son contenu objectif, imposable au titre de la TVA (20).

51. Dans la présente affaire, il ressort du dossier dont dispose la Cour que les biens et les services faisant l'objet des opérations en amont de W ont été utilisés, au sens de l'article 168 de la directive TVA, non pas pour les besoins de ses opérations taxées, mais, compte tenu de leur « cause exclusive », dans le cadre de la fourniture, naturellement gratuite, d'une contribution d'associé aux deux filiales. Or, une contribution – qu'elle soit en numéraire ou en nature – de la société holding au profit des sociétés dans lesquelles elle détient une participation est, par nature, utile à la perception de dividendes.

52. Dans ces conditions, il y a lieu d'écarter la thèse selon laquelle l'opération en aval d'apport d'une contribution en nature aux filiales constitue une « activité économique » au sens de l'article 9, paragraphe 1, de cette directive. En effet, cette activité concerne, comme je l'ai indiqué, l'exploitation d'un bien corporel ou incorporel en vue d'en tirer des recettes ayant un certain caractère de permanence, notion dont ne relève pas, selon une jurisprudence constante, la simple perception de dividendes. Il s'ensuit que les dépenses exposées pour acquérir des biens et des services utiles à la fourniture de la contribution aux filiales ne sauraient être déductibles, étant donné qu'elles visent à permettre l'exercice d'une activité qui, en ce qui concerne W, n'a pas de caractère économique.

53. En outre, il ressort clairement de la description figurant dans la décision de renvoi que les opérations en amont pour lesquelles le droit à déduction est contesté (dépenses effectuées pour fournir des prestations d'architecte, des calculs concernant la statique, des services de planification, d'entreprise générale, d'aménagement et de commercialisation) avaient un lien direct et immédiat avec les opérations en aval réalisées par les filiales dans le cadre de leur activité de construction d'immeubles et de vente de logements. Il s'agit d'un lien qui peut être établi d'un point de vue objectif, compte tenu de la nature même des activités en cause ; ce lien, qui n'est pas exclu du fait que les services acquis par W ont ensuite été fournis aux filiales par celle-ci, semble même être confirmé par cette circonstance.

54. Par conséquent, il peut être exclu que lesdites opérations en amont aient un lien direct et immédiat avec les opérations en aval soumises à la TVA de W, lesquelles consistent pour leur part en la fourniture à titre onéreux de services de comptabilité et de gestion aux filiales, et que le coût de ces opérations en amont soit incorporé dans le prix desdits services d'administration et de comptabilité.

55. Il reste donc à apprécier si les opérations en amont qui sont en cause peuvent être considérées comme relevant des frais généraux de W. À ma connaissance, il n'y a, dans les précédents de la Cour, pas de définition commune des « frais généraux », mais seulement le rattachement de cas particuliers à cette notion dans certaines décisions.

56. En particulier, selon une jurisprudence constante, qui a d'ailleurs été abondamment citée par W dans ses observations, les dépenses exposées par une société holding s'immisçant dans la gestion d'une filiale pour les différents services qu'elle a acquis dans le cadre d'une prise de participations dans cette filiale font partie des frais généraux de l'assujetti et sont, en tant que tels, des éléments constitutifs du prix de ses produits, entretenant donc en principe un lien direct et

immédiat avec l'ensemble de l'activité économique de la société holding (21).

57. À mon avis, la situation en cause au principal se distingue clairement de celles qui étaient visées par la jurisprudence mentionnée en dernier lieu. En effet, ces dernières concernaient des dépenses (telles que des dépenses de conseil juridique ou financier) liées à l'acquisition de participations dans les filiales, dont la société holding avait effectivement bénéficié. De telles dépenses semblent donc présenter un lien direct et immédiat avec l'ensemble de l'activité économique de la holding de direction qui fournit aux filiales des services soumis à la TVA, dès lors qu'elles constituent le préalable nécessaire pour que la participation soit acquise et, partant, que l'activité économique de la holding soit exercée.

58. En revanche, dans le cas qui nous occupe, les dépenses exposées en amont par W ne présentent pas de lien direct et immédiat avec l'activité commerciale de cette société, étant donné qu'elles constituent, ainsi qu'il a déjà été expliqué aux points précédents, l'objet d'une contribution « en nature » au bénéfice des filiales. Il s'agit donc non pas de dépenses qui sont nécessaires à la société holding pour l'acquisition de participations, mais de dépenses qui constituent elles-mêmes l'objet de la contribution aux filiales, utiles à l'exercice de l'activité économique généralement exonérée de celles-ci. Il me semble donc que la jurisprudence citée ne saurait être invoquée pour reconnaître l'existence d'un droit à déduction dans le chef de W.

59. J'estime qu'il est plus utile, aux fins de la solution du présent litige, de se reporter à ce qui a été établi dans un arrêt récent dans lequel la Cour a écarté la déductibilité de la TVA payée en amont par une holding dans un cas où les services acquis (afin de bénéficier des fonds récoltés grâce à un emprunt obligataire) avaient en fait été utilisés aux fins de la réalisation d'une opération exonérée (à savoir l'octroi d'un prêt à la société mère) (22). En effet, il peut être déduit de cet arrêt qu'il est nécessaire d'apprécier la destination effective de l'opération au titre de laquelle la TVA a été payée en amont, dès lors qu'il y a lieu d'exclure la déduction lorsque cette opération est liée à la réalisation d'une opération en aval exonérée. Il est donc essentiel de souligner que, en l'espèce, eu égard à ce qui a été exposé au point 53 des présentes conclusions, les opérations pour lesquelles la déduction est demandée avaient en réalité un lien direct et immédiat avec les activités exonérées des filiales, de sorte que la déduction devrait être exclue.

60. À titre de confirmation supplémentaire de la solution proposée, il est également possible de rappeler la jurisprudence de la Cour qui, tout en ne concernant pas spécifiquement les sociétés holdings, a néanmoins fourni, contrairement à ce que W soutient dans ses observations, des règles généralement applicables pour ce qui est de la déduction de la TVA et donc également pour le cas qui nous occupe.

61. La circonstance que les dépenses engagées par l'assujetti ont été exposées non pour les besoins de ses opérations taxées, mais pour ceux d'une opération effectuée par un tiers est de nature à rompre le lien direct et immédiat qui doit exister entre l'acquisition des services en amont et l'opération en aval, empêchant ainsi l'assujetti de procéder à la déduction intégrale de la TVA (23). Il s'agit d'un principe qui est applicable à la situation en cause au principal, compte tenu de la personnalité juridique distincte des filiales par rapport à la holding.

62. Enfin, l'observation formulée par le Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances) au point 59 de la décision de renvoi ne me paraît pas dénuée de pertinence : adopter le raisonnement proposé par W et retenu par la juridiction de première instance reviendrait à légitimer, dans toute hypothèse d'immixtion d'une holding dans les sociétés filiales exerçant une activité exonérée, une interposition globale de la première dans les acquisitions de biens et de services utiles à l'activité des secondes, lui permettant de bénéficier d'un droit à déduction intégral en méconnaissance du principe de neutralité de la TVA.

63. Eu égard à l'ensemble des considérations qui précèdent, j'estime qu'il y a lieu de répondre comme suit à la première question préjudicielle : « l'article 168, sous a), lu en combinaison avec l'article 167, de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée doit être interprété en ce sens qu'une société holding de gestion, qui effectue des opérations imposables en aval au profit de filiales, n'a pas le droit de déduire la TVA grevant des prestations qu'elle acquiert auprès de tiers et qu'elle apporte aux filiales en échange de l'octroi d'une participation aux bénéfices généraux, lorsque les prestations en amont ont un lien direct et immédiat non pas avec les opérations propres de la société holding, mais avec les activités (en grande partie) exonérées des filiales, que lesdites prestations n'entrent pas dans le prix des opérations imposables (réalisées en faveur des filiales) et qu'elles ne font pas partie des frais généraux de l'activité économique propre de la société holding ».

### **C. Sur la seconde question préjudicielle**

64. Par sa seconde question préjudicielle, la juridiction de renvoi demande, pour le cas où il serait répondu par l'affirmative à la première question, si le fait qu'une société holding de gestion « s'interpose » dans l'acquisition des prestations des filiales en acquérant elle-même les prestations pour lesquelles les filiales n'auraient aucun droit à déduction de la taxe payée en amont dans le cas d'une acquisition directe, en apportant lesdites prestations aux filiales moyennant une participation aux bénéfices de celles-ci, puis en faisant valoir le droit à déduction complète de la taxe payée en amont au motif tiré de sa qualité de holding de gestion, constitue un abus de droit au sens de la jurisprudence de la Cour, ou bien si cette interposition peut être justifiée par des raisons non fiscales, bien que le droit à déduction complète de la taxe payée au titre des prestations en amont soit, en principe, contraire à l'économie du système et aboutirait à créer un avantage concurrentiel pour les sociétés holdings par rapport aux sociétés à un seul niveau.

65. Pour les raisons exposées aux points précédents, j'estime qu'il convient d'apporter une réponse négative à la première question préjudicielle et que, en l'espèce, W n'a dès lors pas fait une application correcte des conditions prévues par les dispositions pertinentes de la directive TVA. Par conséquent, il n'y aurait pas lieu de répondre à la question relative à un éventuel abus de droit. J'estime cependant utile, pour le cas où la Cour aboutirait à des conclusions différentes, de formuler également quelques observations en réponse à la seconde question.

66. Comme chacun sait, la lutte contre la fraude, l'évasion fiscale et les abus éventuels est un objectif reconnu et encouragé par la réglementation en matière de TVA (24).

67. Le principe d'interdiction de l'abus de droit impose de prohiber les montages purement artificiels, dépourvus de réalité économique, effectués à la seule fin d'obtention d'un avantage fiscal (25). En matière de TVA, ce principe ne figure pas dans une disposition spécifique du droit de l'Union, mais trouve son fondement dans la jurisprudence constante de la Cour, selon laquelle le refus d'un droit ou d'un avantage en raison de faits abusifs ou frauduleux n'est que la simple conséquence de la constatation selon laquelle, en cas de fraude ou d'abus de droit, les conditions objectives requises aux fins de l'obtention de l'avantage recherché ne sont, en réalité, pas satisfaites (26).

68. La constatation de l'existence d'une pratique abusive exige que l'administration fiscale d'un État membre apporte la preuve que deux conditions cumulatives sont remplies. D'une part, il doit s'avérer que les opérations en cause, malgré l'application formelle des conditions prévues par les dispositions pertinentes de la directive TVA et de la législation nationale transposant cette directive, ont pour résultat l'obtention d'un avantage fiscal dont l'octroi serait contraire à l'objectif de ces dispositions (la « condition objective »). D'autre part, il doit résulter d'un ensemble d'éléments objectifs que les opérations en cause ont pour but essentiel l'obtention d'un avantage

fiscal (la « condition subjective ») (27).

69. Ainsi que je l'ai déjà indiqué, c'est à la juridiction nationale qu'il appartient de vérifier si les éléments constitutifs d'une pratique abusive sont réunis dans le litige au principal. Toutefois, la Cour, statuant sur renvoi préjudiciel, peut, le cas échéant, apporter des précisions visant à guider la juridiction nationale dans son interprétation (28).

#### 1. **Sur la condition objective de l'abus de droit**

70. S'agissant de la condition objective de l'abus de droit, il convient tout d'abord de relever que l'objectif des dispositions en matière de déductions est de soulager entièrement l'entrepreneur du poids de la TVA due ou acquittée dans le cadre de toutes ses activités économiques. Par conséquent, la réglementation en cause vise à garantir la neutralité quant à la charge fiscale uniquement pour les activités économiques soumises à la TVA (29).

71. Eu égard à ce qui ressort de la décision de renvoi, j'estime que l'avantage fiscal que la déduction procure à la requérante va à l'encontre de l'objectif susmentionné. En effet, étant donné que les biens et les services acquis en amont par W sont utiles à l'activité économique des filiales, son interposition lui a permis de bénéficier d'une déduction à laquelle ne correspond aucune imposition en aval, ni en ce qui concerne W elle-même, puisque l'apport des prestations en cause aux filiales est une activité non imposable, ni en ce qui concerne les filiales, dont l'activité est en grande partie exonérée.

72. Une telle situation apparaît dès lors contraire à l'objectif du système commun de la TVA, lequel vise, comme je l'ai indiqué, à garantir la neutralité quant à la charge fiscale uniquement pour les activités économiques taxées visées à l'article 9 de la directive TVA.

73. Ce qui précède est confirmé par le fait que l'on constate également, si l'on raisonne au niveau du groupe de sociétés, que l'avantage fiscal résultant de la déduction intégrale de la TVA payée en amont par W n'aurait pas été obtenu en présence d'un aménagement différent de l'opération.

74. Supposons, en premier lieu, que la requérante ait transféré les biens et les prestations acquises en amont aux filiales à titre onéreux. Dans ce cas, un tel transfert aurait été soumis à la TVA, de sorte que, d'une part, W aurait pu déduire la taxe sur les opérations en amont, dans la mesure où il se serait agi d'acquisitions de biens et de services utilisés pour les besoins de ses opérations taxées (à savoir les prestations à titre onéreux au profit des filiales). D'autre part, la taxe payée par les filiales n'aurait pas été déductible, à tout le moins dans son intégralité, compte tenu du fait que celles-ci exercent principalement des activités exonérées.

75. De même, il n'y aurait pas eu de droit à la déduction intégrale si W et ses filiales avaient constitué un groupement TVA, au sens de l'article 11 de la directive TVA. En effet, dans ce cas, dès lors que le groupement TVA est considéré comme un seul assujetti (30), le droit à déduction de la taxe acquittée en amont serait déterminé uniquement sur le fondement des opérations effectuées par le groupement – et donc également par les filiales – avec les tiers (31). Dès lors, les biens et les services acquis par W en amont auraient dû être liés – dans le cadre de l'activité commerciale entendue de manière unitaire – aux prestations en grande partie exonérées, portant sur la construction et la vente de logements, réalisées par les filiales, avec pour conséquence l'exclusion ou la limitation de la taxe déductible.

76. Envisageons, en second lieu, l'hypothèse où W aurait, à l'instar des autres personnes détenant des parts dans les filiales, versé ses contributions en numéraire, en finançant ainsi les acquisitions de biens et de services qui seraient effectuées directement par lesdites filiales. Dans

ce cas aussi, la taxe acquittée par ces dernières sur les biens et les services acquis n'aurait pas été déductible, à tout le moins dans son intégralité, en raison de l'exercice par celles-ci d'activités principalement exonérées.

77. Eu égard à ce qui précède, et sous réserve de l'appréciation finale de la juridiction nationale, j'estime qu'une opération telle que celle en cause au principal est contraire à la finalité des articles 167 et 168 de la directive TVA et, partant, que la condition objective de l'abus de droit peut être considérée comme remplie.

## **2. Sur la condition subjective de l'abus de droit**

78. En ce qui concerne la « condition subjective » de l'abus du droit en matière de TVA, il doit, selon la jurisprudence de la Cour et ainsi qu'il a déjà été souligné, résulter d'un ensemble d'éléments objectifs que les opérations ont pour but essentiel l'obtention d'un avantage fiscal.

79. W a avancé une série de raisons non fiscales – indiquées au point 30 des présentes conclusions – justifiant, selon elle, l'aménagement des opérations en cause au principal ; ces raisons ont été admises par la juridiction nationale de première instance, dont la décision sur ce point lie, selon les indications figurant dans la décision de renvoi, le Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances). Ce dernier se demande donc si l'existence de raisons non fiscales fait obstacle, dans un cas tel que celui en cause au principal, à la constatation d'un abus de droit.

80. À cet égard, il convient de souligner que, bien que des formules non uniformes aient été utilisées (32), la jurisprudence de la Cour n'exige pas qu'il soit démontré que l'obtention d'un avantage fiscal constitue le seul objectif des opérations en cause. Si des opérations poursuivant exclusivement un tel objectif sont susceptibles de remplir l'exigence résultant de cette jurisprudence, la Cour a précisé qu'il peut également y avoir abus lorsque la recherche d'un avantage fiscal constitue le but essentiel (mais non exclusif) des opérations en cause (33). En matière d'impôts directs – matière dans le cadre de laquelle l'interdiction de l'abus de droit est régie par des règles spécifiques (34) –, la Cour a dit pour droit qu'était susceptible de constituer un motif économique valable une opération qui est fondée sur plusieurs objectifs, parmi lesquels peuvent également figurer des considérations de nature fiscale, à condition toutefois que ces dernières ne soient pas prépondérantes dans le cadre de l'opération envisagée (35). Il en découle que la présence de raisons commerciales étrangères au régime fiscal ne fait pas obstacle, en elle-même, à l'existence d'un abus de droit, pour autant qu'il puisse être considéré que l'objectif prépondérant de l'opération est l'obtention de l'avantage fiscal.

81. À cet égard, la Cour a également précisé que l'objectif essentiel des opérations contestées résidait dans l'obtention d'un avantage fiscal si ces opérations ne constituaient pas des transactions commerciales normales (36) ou ne répondaient pas à la réalité économique et commerciale (37).

82. Il appartient bien entendu au juge national de vérifier si tel est le cas dans l'affaire au principal, en établissant le contenu et la signification réels des opérations. Il doit donc procéder à un examen attentif des « raisons économiques » qui sous-tendent les transactions effectuées, afin de vérifier si elles peuvent être justifiées d'une manière objective, eu égard aux pratiques commerciales courantes, ou si ces transactions reflètent des éléments d'« anomalie » économique. Le juge national peut notamment prendre en considération l'éventuel caractère purement artificiel de ces opérations ainsi que les liens de nature juridique, économique et/ou personnelle entre les opérateurs impliqués dans le plan de réduction de la charge fiscale (38), de tels éléments étant de nature à montrer que l'obtention de l'avantage fiscal constitue le but essentiel poursuivi, nonobstant l'existence éventuelle, par ailleurs, d'objectifs économiques inspirés de considérations, par exemple, de marketing, d'organisation et de garantie (39).

83. En revanche, je considère qu'est dénuée de pertinence – aux fins de la constatation d'une pratique abusive – la circonstance, pourtant soulignée dans la seconde question posée par le Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances), constituée par l'avantage concurrentiel dont bénéficieraient les opérations dans lesquelles interviennent des sociétés holdings par rapport à celles qui relèvent de sociétés à un niveau unique. La liberté d'organisation peut légitimement être exercée afin d'obtenir un avantage, même fiscal, par rapport à des entreprises concurrentes, à condition que les conditions susmentionnées d'une pratique abusive ne soient pas réunies.

84. Eu égard à l'ensemble des considérations exposées, j'estime – pour le cas où la Cour entendrait, contrairement à l'opinion exprimée dans les points qui précèdent, répondre par l'affirmative à la première question préjudicielle – qu'il y a lieu de répondre comme suit à la seconde question préjudicielle : « Le fait qu'une société holding de gestion "s'interpose" dans l'acquisition des prestations des filiales en acquérant elle-même les prestations pour lesquelles les filiales n'auraient aucun droit à déduction de la taxe payée en amont dans le cas d'une acquisition directe, en apportant lesdites prestations aux filiales moyennant une participation aux bénéfices de celles-ci, puis en faisant valoir le droit à déduction complète de la taxe payée en amont au motif tiré de sa qualité de holding de gestion, crée un avantage fiscal dont l'octroi est contraire à l'objectif poursuivi par les dispositions de la directive TVA en matière de déduction. Une telle opération constitue un abus de droit, même dans le cas où elle peut être justifiée par des raisons non fiscales, lorsqu'il apparaît que le but essentiel de l'opération réside dans l'obtention de l'avantage fiscal ».

## V. Conclusion

85. Eu égard à l'ensemble des considérations qui précèdent, je propose à la Cour de répondre aux questions préjudicielles posées par le Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances, Allemagne) de la manière suivante :

1) L'article 168, sous a), lu en combinaison avec l'article 167, de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée doit être interprété en ce sens qu'une société holding de gestion, qui effectue des opérations imposables en aval au profit de filiales, n'a pas le droit de déduire la TVA grevant des prestations qu'elle acquiert auprès de tiers et qu'elle apporte aux filiales en échange de l'octroi d'une participation aux bénéfices généraux, lorsque les prestations en amont ont un lien direct et immédiat non pas avec les opérations propres de la société holding, mais avec les activités (en grande partie) exonérées des filiales, que lesdites prestations n'entrent pas dans le prix des opérations imposables (réalisées en faveur des filiales) et qu'elles ne font pas partie des frais généraux de l'activité économique propre de la société holding.

2) Le fait qu'une société holding de gestion « s'interpose » dans l'acquisition des prestations des

filiales en acquérant elle-même les prestations pour lesquelles les filiales n'auraient aucun droit à déduction de la taxe payée en amont dans le cas d'une acquisition directe, en apportant lesdites prestations aux filiales moyennant une participation aux bénéfices de celles-ci, puis en faisant valoir le droit à déduction complète de la taxe payée en amont au motif tiré de sa qualité de holding de gestion, crée un avantage fiscal dont l'octroi est contraire à l'objectif poursuivi par les dispositions de la directive TVA en matière de déduction. Une telle opération constitue un abus de droit, même dans le cas où elle peut être justifiée par des raisons non fiscales, lorsqu'il apparaît que le but essentiel de l'opération réside dans l'obtention de l'avantage fiscal.

1 Langue originale : l'italien.

2 JO 2006, L 347, p. 1.

3 BGBl. 2005 I, p. 386.

4 BGBl. 2002 I, p. 3866.

5 Voir, en matière de droit à déduction par la société holding, arrêts du 29 octobre 2009, SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, point 63 et jurisprudence citée), et du 1er octobre 2020, Vos Aannemingen (C-405/19, EU:C:2020:785, point 40). Quant à la vérification du point de savoir si les conditions d'une pratique abusive sont réunies, voir arrêts du 21 février 2006, Halifax e.a. (C-255/02, EU:C:2006:121, points 76 et 77), et du 17 décembre 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, point 34).

6 Voir, en dernier lieu, arrêt du 18 novembre 2020, Syndicat CFTC (C-463/19, EU:C:2020:932, points 29 et 67). Dans le même sens, voir ordonnance du président de la Cour du 28 janvier 2015, Gimnasio Deportivo San Andrés (C-688/13, EU:C:2015:46, point 30 et jurisprudence citée), et arrêt du 3 octobre 2019, Fonds du Logement de la Région de Bruxelles-Capitale (C-632/18, EU:C:2019:833, point 48).

7 Voir arrêt du 3 juillet 2019, The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge (C-316/18, EU:C:2019:559, point 27).

8 Voir, en ce sens, arrêts du 8 novembre 2018, C&D Foods Acquisition (C-502/17, EU:C:2018:888, point 29), et du 29 octobre 2009, SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, point 27).

9 Voir avant tout, en ce sens, arrêt du 20 juin 1991, Polysar Investments Netherlands (C-60/90, EU:C:1991:268, points 13 et 14). Voir aussi, pour ce qui est de la jurisprudence récente, arrêts du 12 novembre 2020, Sonaecom SGPS SA (C-42/19, EU:C:2020:913, point 30) ; du 8 novembre 2018, C&D Foods Acquisition (C-502/17, EU:C:2018:888, point 30) ; du 5 juillet 2018, Marle Participations (C-320/17, EU:C:2018:537, points 27 et 28), et du 17 octobre 2018, Ryanair (C-249/17, EU:C:2018:834, point 16).

10 Voir arrêts du 12 novembre 2020, Sonaecom SGPS SA (C-42/19, EU:C:2020:913, point 31) ; du 5 juillet 2018, Marle Participations (C-320/17, EU:C:2018:537, point 29), et du 17 octobre 2018, Ryanair (C-249/17, EU:C:2018:834, point 17 et jurisprudence citée).

11 Voir, en ce sens, arrêts du 12 novembre 2020, Sonaecom SGPS SA (C-42/19, EU:C:2020:913, point 32) ; du 27 septembre 2001, Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495, point 22), et du 13 mars 2008, Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, point 31).

12 Voir conclusions de l'avocat général Mengozzi dans les affaires jointes Larentia + Minerva et Marenave Schiffahrt (C-108/14 et C-109/14, EU:C:2015:212, point 31).

- 13 Voir, en ce sens, arrêt du 5 juillet 2018, Marle Participations (C?320/17, EU:C:2018:537, point 32).
- 14 Voir, en ce sens, arrêt du 5 juillet 2018, Marle Participations (C?320/17, EU:C:2018:537, points 30 et 31 ainsi que jurisprudence citée).
- 15 Voir arrêts du 12 novembre 2020, Sonaecom SGPS SA (C?42/19, EU:C:2020:913, point 36), et du 17 octobre 2018, Ryanair (C?249/17, EU:C:2018:834, point 21 et jurisprudence citée). Il convient de relever que, si ces arrêts se réfèrent à l'article 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 (JO 1977, L 145, p. 1 ; ci-après la « sixième directive »), les dispositions pertinentes de la directive TVA ont une portée en substance identique à celle des dispositions pertinentes de la sixième directive. Pour cette raison, il a été dit pour droit que la jurisprudence de la Cour relative à la sixième directive était également pertinente aux fins de l'interprétation de la directive TVA (voir arrêt du 3 juillet 2019, The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge, C?316/18, EU:C:2019:559, point 17).
- 16 Voir arrêts du 12 novembre 2020, Sonaecom SGPS SA (C?42/19, EU:C:2020:913, point 41), et du 17 octobre 2018, Ryanair (C?249/17, EU:C:2018:834, point 26 et jurisprudence citée).
- 17 Voir arrêts du 12 novembre 2020, Sonaecom SGPS SA (C?42/19, EU:C:2020:913, point 42), et du 17 octobre 2018, Ryanair (C?249/17, EU:C:2018:834, point 27 et jurisprudence citée).
- 18 Voir arrêt du 3 juillet 2019, The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge (C?316/18, EU:C:2019:559, point 27).
- 19 Voir arrêt du 29 octobre 2009, SKF (C?29/08, EU:C:2009:665, point 59 et jurisprudence citée).
- 20 Voir, en ce sens, arrêt du 8 novembre 2018, C&D Foods Acquisition (C?502/17, EU:C:2018:888, point 37).
- 21 Voir arrêts du 12 novembre 2020, Sonaecom SGPS SA (C?42/19, EU:C:2020:913, point 49) ; du 5 juillet 2018, Marle Participations (C?320/17, EU:C:2018:537, point 43 et jurisprudence citée), et du 16 juillet 2015, Larentia + Minerva et Marenave Schiffahrt (C?108/14 et C?109/14, EU:C:2015:496, point 33).
- 22 Voir arrêt du 12 novembre 2020, Sonaecom SGPS SA (C?42/19, EU:C:2020:913, points 67 et 68).
- 23 Voir arrêt du 1er octobre 2020, Vos Aannemingen (C?405/19, EU:C:2020:785, point 45).
- 24 Voir arrêts du 21 février 2006, Halifax e.a. (C?255/02, EU:C:2006:121, point 71), et du 29 avril 2004, Gemeente Leusden et Holin Groep (C?487/01 et C?7/02, EU:C:2004:263, point 76).
- 25 Voir arrêt du 22 mai 2008, Amplisientifica et Amplifin (C?162/07, EU:C:2008:301, point 28).
- 26 Voir arrêt du 22 novembre 2017, Cussens e.a. (C?251/16, EU:C:2017:881, point 32).
- 27 Voir arrêts du 21 février 2006, Halifax e.a. (C?255/02, EU:C:2006:121, point 86), et du 26 février 2019, T Danmark et Y Denmark (C?116/16 et C?117/16, EU:C:2019:135, point 97).

- 28 Voir arrêts du 21 février 2006, Halifax e.a. (C?255/02, EU:C:2006:121, points 76 et 77), et du 17 décembre 2015, WebMindLicenses (C?419/14, EU:C:2015:832, point 34).
- 29 Voir arrêt du 21 février 2006, Halifax e.a. (C?255/02, EU:C:2006:121, point 78).
- 30 Voir, en ce sens, arrêts du 22 mai 2008, Ampliscientifica et Amplifin (C?162/07, EU:C:2008:301, point 19), et du 17 septembre 2014, Skandia America (USA), filial Sverige (C?7/13, EU:C:2014:2225, point 29). Voir également conclusions de l'avocat général Mengozzi dans les affaires jointes Larentia + Minerva et Marenave Schiffahrt (C?108/14 et C?109/14, EU:C:2015:212, points 46 à 50), en ce qui concerne les dispositions correspondantes de la sixième directive.
- 31 Voir également, en ce sens, communication de la Commission au Conseil et au Parlement européen concernant la possibilité de groupement TVA prévue à l'article 11 de la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée [COM(2009) 325 final, 2 juillet 2009, p. 11].
- 32 Voir, à cet égard, conclusions de l'avocat général Bobek dans l'affaire Cussens e.a. (C?251/16, EU:C:2017:648, point 97).
- 33 Voir arrêts du 21 février 2008, Part Service (C?425/06, EU:C:2008:108, point 45), et du 22 novembre 2017, Cussens e.a. (C?251/16, EU:C:2017:881, point 53).
- 34 Sans revenir sur l'ensemble de la réglementation introduite dans ce cadre au niveau européen, il convient de mentionner l'article 6 de la directive (UE) 2016/1164 du Conseil, du 12 juillet 2016, établissant des règles pour lutter contre les pratiques d'évasion fiscale qui ont une incidence directe sur le fonctionnement du marché intérieur (JO 2016, L 193, p. 1). Ladite disposition permet de conclure à l'existence d'une pratique abusive à condition que la poursuite de l'avantage fiscal allant à l'encontre du droit fiscal applicable constitue l'un « des objectifs principaux » de l'opération. Cette opération doit, cependant, être « non authentique », c'est-à-dire qu'elle ne doit pas avoir été réalisée « pour des motifs commerciaux valables qui reflètent la réalité économique ».
- 35 Voir arrêt du 10 novembre 2011, Foggia – Sociedade Gestora de Participações Sociais (C?126/10, EU:C:2011:718, point 35). Cet arrêt a trait à la clause anti-abus spécifique figurant à l'article 11, point 1, sous a), de la directive 90/434/CEE du Conseil, du 23 juillet 1990, concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'États membres différents (JO 1990, L 225, p. 1).
- 36 Voir arrêt du 21 février 2006, Halifax e.a. (C?255/02, EU:C:2006:121, point 69).
- 37 Voir arrêt du 20 juin 2013, Newey (C?653/11, EU:C:2013:409, points 44 et 45).
- 38 Voir arrêt du 21 février 2006, Halifax e.a. (C?255/02, EU:C:2006:121, points 76 et 81).
- 39 Voir arrêt du 21 février 2008, Part Service (C?425/06, EU:C:2008:108, point 62).