



## Recueil de la jurisprudence

ARRÊT DE LA COUR (dixième chambre)

2 mai 2019\*

« Renvoi préjudiciel – Harmonisation des législations fiscales – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée (TVA) – Directive 2006/112/CE – Régime particulier des petites entreprises – Articles 282 à 292 – Franchise de TVA au profit des petites entreprises dont le chiffre d'affaires annuel est inférieur au seuil fixé – Livraison simultanée de deux biens immobiliers par une seule opération – Dépassement de la limite annuelle du chiffre d'affaires compte tenu du prix de vente de l'un des deux biens – Obligation d'acquitter la taxe sur la valeur totale de l'opération »

Dans l'affaire C-265/18,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduite par le Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Cour administrative suprême de Lituanie), par décision du 11 avril 2018, parvenue à la Cour le 17 avril 2018, dans la procédure

**Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos**

contre

**Akvilė Jarmuškienė,**

en présence de :

**Vilniaus apskrities valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,**

LA COUR (dixième chambre),

composée de M. C. Lycourgos, président de chambre, MM. E. Juhász (rapporteur) et I. Jarukaitis, juges,

avocat général : M. G. Pitruzzella,

greffier : M. A. Calot Escobar,

vu la procédure écrite,

considérant les observations présentées :

- pour le gouvernement lituanien, par M<sup>mes</sup> R. Krasuckaitė et V. Vasiliauskienė, en qualité d'agents,
- pour la Commission européenne, par M<sup>mes</sup> L. Lozano Palacios et J. Jokubauskaitė, en qualité d'agents,

vu la décision prise, l'avocat général entendu, de juger l'affaire sans conclusions,

\* Langue de procédure : le lituanien.

rend le présent

### Arrêt

- 1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation des articles 282 à 292 de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO 2006, L 347, p. 1, ci-après la « directive TVA »).
- 2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant la Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (Direction nationale des impôts auprès du ministère des Finances de la République de Lituanie, ci-après la « direction nationale des impôts ») à M<sup>me</sup> Akvilė Jarmuškienė au sujet du refus de lui octroyer une franchise de taxe sur la valeur ajoutée (TVA) dans le cadre d'une opération économique impliquant la livraison d'une maison et du terrain sur lequel celle-ci est bâtie.

### Le cadre juridique

#### *Le droit de l'Union*

- 3 Aux termes du considérant 49 de la directive TVA, « [e]n ce qui concerne les petites entreprises, il importe de permettre aux États membres de continuer à appliquer leurs régimes particuliers conformément à des dispositions communes et en vue d'une harmonisation plus poussée ».
- 4 Le chapitre 1, relatif aux « [l]ivraisons de biens », du titre IV, intitulé « Opérations imposables », de cette directive comprend l'article 14 de celle-ci. Cet article dispose, à son paragraphe 1, qu'est considéré comme « livraison de biens » le transfert du pouvoir de disposer d'un bien corporel comme un propriétaire.
- 5 Sous la section 2, intitulée « Franchises ou atténuations dégressives », du chapitre 1, relatif au « [r]égime particulier des petites entreprises », du titre XII, intitulé « Régimes particuliers », de ladite directive figurent les articles 282 à 292 de celle-ci.
- 6 Aux termes de l'article 282 de la même directive, les franchises et les atténuations prévues à ladite section s'appliquent aux livraisons de biens et aux prestations de services effectuées par les petites entreprises (ci-après le « régime particulier des petites entreprises »).
- 7 L'article 287 de la directive TVA est libellé comme suit :

« Les États membres ayant adhéré après le 1<sup>er</sup> janvier 1978 peuvent octroyer une franchise de taxe aux assujettis dont le chiffre d'affaires annuel est au maximum égal à la contre-valeur en monnaie nationale des montants suivants au taux du jour de leur adhésion :

[...]

11) la Lituanie : 29 000 [euros] ;

[...] »

8 L'article 288 de cette directive prévoit :

« Le chiffre d'affaires qui sert de référence pour l'application du régime prévu à la présente section est constitué par les montants hors TVA suivants :

- 1) le montant des livraisons de biens et des prestations de services, pour autant qu'elles soient imposées ;
- 2) le montant des opérations exonérées avec droit à déduction de la TVA payée au stade antérieur en vertu des articles 110 et 111, de l'article 125, paragraphe 1, de l'article 127 et de l'article 128, paragraphe 1 ;
- 3) le montant des opérations exonérées en vertu des articles 146 à 149 et des articles 151, 152 et 153 ;
- 4) le montant des opérations immobilières, des opérations financières visées à l'article 135, paragraphe 1, points b) à g), et des prestations d'assurance, à moins que ces opérations n'aient le caractère d'opérations accessoires.

Toutefois, les cessions de biens d'investissement corporels ou incorporels de l'entreprise ne sont pas prises en considération pour la détermination du chiffre d'affaires. »

9 En vertu de l'article 1<sup>er</sup> de la décision d'exécution 2011/335/UE du Conseil, du 30 mai 2011, autorisant la République de Lituanie à appliquer une mesure dérogatoire à l'article 287 de la directive 2006/112 (JO 2011, L 150, p. 6), « [p]ar dérogation à l'article 287, [point] 11, de la directive [TVA], la République de Lituanie est autorisée à octroyer une franchise de TVA aux assujettis dont le chiffre d'affaires annuel est au maximum égal à la contre-valeur en monnaie nationale de 45 000 [euros] au taux de conversion du jour de son adhésion à l'Union européenne ».

### ***Le droit lituanien***

10 L'article 4, paragraphe 1, point 1, de la Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (loi de la République de Lituanie relative à la taxe sur la valeur ajoutée), telle que modifiée par la loi n° XI-1817, du 20 décembre 2011 (ci-après la « loi relative à la TVA »), prévoit :

« Est considéré comme une livraison de biens :

- 1) le transfert de biens à une autre personne lorsque, selon les conditions de l'opération, cette personne ou un tiers acquiert le droit de disposer de ces biens en tant que propriétaire [...] »

11 L'article 71, paragraphes 1, 2 et 4, de cette loi dispose :

« 1. L'obligation de s'enregistrer à la TVA et de calculer la TVA ainsi que de la payer au budget de l'État incombe aux assujettis qui livrent des biens sur le territoire national [...] Une personne tenue de s'enregistrer à la TVA doit introduire une demande d'enregistrement à la TVA.

2. Nonobstant le paragraphe 1, un assujetti établi sur le territoire de la République de Lituanie n'est pas tenu d'introduire une demande d'enregistrement à la TVA et de calculer la TVA et de la payer au budget de l'État selon les modalités prévues par cette loi au titre des biens [...] et (ou) des services fournis sur le territoire du pays, si le montant total annuel de la contrepartie perçue au titre des biens et (ou) des services fournis lors de la réalisation des activités économiques (au cours des 12 derniers mois) n'a pas excédé 155 000 litas lituaniens (LTL). La TVA doit commencer à être calculée à partir du mois lors duquel cette limite a été franchie. La TVA n'est pas calculée au titre des biens et services fournis pour lesquels la contrepartie n'excédait pas le montant mentionné de 155 000 LTL. [...]

[...]

4. L'absence d'introduction d'une demande d'enregistrement à la TVA n'exonère pas l'assujetti de l'obligation de calculer la TVA au titre des biens qu'il a livrés et (ou) des services qu'il a fournis. »

12 L'article 92, paragraphe 1, de ladite loi prévoit :

« Un assujetti qui était obligé de présenter une demande d'enregistrement à la TVA conformément à l'article 71 de [la présente] loi [...], mais ne l'a pas présentée doit, en suivant la procédure prévue à cet article, calculer et payer au budget de l'État la TVA au titre des biens et services pour lesquels il serait tenu, conformément aux dispositions de [la présente loi] de calculer et de payer la TVA en tant que redevable de la TVA. Le montant de la TVA à verser au titre des biens livrés et (ou) des services fournis est calculé selon la formule suivante ([...] pour les livraisons de biens et les prestations de services pour lesquelles la contrepartie n'excède pas le montant de 155 000 LTL prévu à l'article 71, paragraphe 2, de cette loi, la TVA n'est pas calculée, mais, lorsque la limite prévue est dépassée, la TVA doit être calculée au titre de tous les biens livrés et (ou) les services fournis à l'égard desquels la limite prévue a été dépassée) :

le montant de TVA à verser est égal à : contrepartie \* T/(100 % + T),

T étant ici le taux de TVA prévu par cette loi pour ces biens et (ou) services (en %) ; et \* étant le signe de multiplication. »

### **Le litige au principal et la question préjudicielle**

- 13 Par contrat de vente du 10 février 2011, M<sup>me</sup> Jarmuškienė a acquis, en copropriété avec une autre personne physique, une parcelle de terrain à usage agricole. Le 4 juillet 2011, elle a obtenu un permis de construire pour ce bien. Une maison d'habitation et deux bâtiments de tourisme rural ont ainsi, par la suite, été érigés sur la parcelle acquise.
- 14 Le 28 décembre 2012, M<sup>me</sup> Jarmuškienė et le copropriétaire ont vendu la maison d'habitation avec une partie du terrain pour la somme de 450 000 LTL (environ 130 329 euros) (ci-après l'« opération en cause »). De ce prix de vente, M<sup>me</sup> Jarmuškienė a perçu 112 500 LTL (environ 32 437 euros) au titre d'une partie du terrain et 150 000 LTL (environ 43 443 euros) au titre d'une partie de la maison d'habitation érigée sur ce terrain.
- 15 À la suite d'un contrôle relatif à la TVA portant sur la période 2012-2013, l'administration fiscale locale a constaté, dans sa décision du 23 octobre 2015, que l'opération en cause n'avait pas été réalisée à titre ponctuel ou occasionnel, mais que M<sup>me</sup> Jarmuškienė exerçait une activité économique, au sens de la loi relative à la TVA. Selon cette administration fiscale, elle aurait ainsi dû déclarer, en aval, une somme de 45 558 LTL (environ 13 195 euros) au titre de la TVA, calculée sur le montant total qu'elle avait perçu de l'opération en cause, à savoir 262 500 LTL (environ 76 025 euros). Toutefois, dès lors que la TVA en amont pour les travaux de construction de la maison d'habitation s'élevait à 21 000 LTL (environ 6 082 euros), l'administration fiscale locale a considéré que M<sup>me</sup> Jarmuškienė aurait dû déduire ce montant de la somme susvisée de 45 558 LTL (environ 13 195 euros), de sorte qu'elle demeurait redevable d'une somme de 24 558 LTL (7 112 euros) au titre de la TVA due en aval dans le cadre de l'opération en cause. En définitive, compte tenu de l'existence d'une livraison ultérieure distincte, l'administration fiscale locale a décidé que, pour la période 2012-2013, M<sup>me</sup> Jarmuškienė était tenue au versement d'une somme de 21 915,55 euros au titre de la TVA, majorée de 5 034 euros d'intérêts de retard, ainsi que d'une amende de 2 192 euros.

- 16 M<sup>me</sup> Jarmuškienė a introduit une réclamation contre cette décision devant la direction nationale des impôts, qui a confirmé, par décision du 2 février 2016, les montants de TVA imposés par l'administration fiscale locale.
- 17 M<sup>me</sup> Jarmuškienė a alors saisi la Mokestinių ginčų komisija (commission des litiges fiscaux, Lituanie) (ci-après la « CLF »), laquelle, par décision du 9 mai 2016, a annulé la décision de la direction nationale des impôts du 2 février 2016 et renvoyé l'affaire à cette dernière pour réexamen. À l'appui de sa décision, la CLF a estimé que M<sup>me</sup> Jarmuškienė avait vendu, par l'opération en cause, deux biens distincts, à savoir une partie du terrain et une partie de la maison d'habitation, et que c'est dès lors à tort que l'administration fiscale locale avait considéré que la vente des biens immobiliers à l'occasion de cette opération était constitutive d'une seule et même livraison de biens. Selon la CLF, au moment des faits, seules étaient soumises à la TVA les livraisons de biens dont le prix entraînait le dépassement du plafond prévu par la loi relative à la TVA. Or, en l'occurrence, seule une des ventes de biens ayant fait l'objet de l'opération en cause aurait permis que ce plafond soit dépassé.
- 18 La direction nationale des impôts a introduit un recours en justice contre la décision de la CLF du 9 mai 2016, en faisant valoir que M<sup>me</sup> Jarmuškienė avait réalisé, par l'opération en cause, une seule livraison de biens, étant donné que les biens en question ne pouvaient être livrés séparément, étaient intrinsèquement liés et constituaient un tout d'un point de vue économique.
- 19 La juridiction de première instance ayant rejeté ce recours, la direction nationale des impôts a formé un pourvoi devant la juridiction de renvoi, le Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Cour administrative suprême de Lituanie).
- 20 Cette dernière précise que, afin de résoudre le litige dont elle est saisie, il conviendrait de savoir comment le régime des petites entreprises, prévu aux articles 282 à 292 de la directive TVA, doit être interprété dans des circonstances telles que celles en cause dans ce litige, où deux biens font l'objet d'une livraison lors d'une même opération, mais où la limite annuelle du chiffre d'affaires, définie à l'article 287 de cette directive, n'est dépassée qu'en raison de la livraison de l'un de ces biens.
- 21 D'une part, la juridiction de renvoi relève qu'il serait logique de considérer que les assujettis soumis à ce régime particulier des petites entreprises ne soient astreints au paiement de la TVA qu'à partir du moment où les montants prévus à l'article 287 de la directive TVA sont dépassés. Elle indique que, en droit lituanien, la livraison d'une construction immobilière est possible sans transfert du droit de propriété portant sur la parcelle de terrain sur laquelle cet immeuble est bâti et que, en l'occurrence, lesdits biens immobiliers étaient mentionnés séparément dans le contrat, avec leurs propres prix de vente. En outre, selon cette juridiction, ne pas permettre à Mme Jarmuškienė de bénéficier de la franchise de TVA à l'égard de l'un des biens ayant fait l'objet de l'opération en cause entraînerait une inégalité de traitement par rapport à un autre assujetti qui serait parvenu au même résultat, mais au moyen de deux transactions distinctes, et qui ne dépasserait la limite annuelle qu'en raison d'opérations ultérieures. Elle ajoute encore que l'arrêt du 8 juin 2000, *Breitsohl* (C 400/98, EU:C:2000:304), n'est à son avis pas transposable à la présente affaire.
- 22 D'autre part, la juridiction de renvoi souligne que les dispositions du régime particulier des petites entreprises, en tant que dérogation au régime général prévu par la directive TVA, doivent être interprétées de manière stricte. Elle indique aussi que, selon le libellé de l'article 288, paragraphe 1, de cette directive, « le montant des livraisons de biens » constituant le chiffre d'affaires, mentionné à l'article 287 de celle-ci, vise spécifiquement la valeur totale de la livraison concernée, indépendamment du nombre de biens composant cette livraison. Faisant référence au point 70 de l'arrêt du 26 octobre 2010, *Schmelz* (C-97/09, EU:C:2010:632), cette juridiction considère qu'une telle approche serait conforme à l'objectif de ce régime particulier qui viserait à encourager exclusivement les petites entreprises. Elle fait par ailleurs remarquer que l'assujetti doit savoir, avant même d'effectuer une opération relative à plusieurs biens, si cette opération composée bénéficiera de la franchise de TVA applicable aux petites entreprises.

23 C'est dans ces conditions que le Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Cour administrative suprême de Lituanie) a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour la question préjudicielle suivante :

« Les articles 282 à 292 de la directive [TVA] doivent-ils être interprétés comme signifiant que, dans des circonstances telles que celles de la présente affaire, où deux biens sont livrés par une même opération tandis que la limite annuelle de chiffre d'affaires (de volume d'activité) prévue à l'article 287 de la directive [TVA] (et dans la disposition correspondante de la législation nationale) n'est dépassée qu'en raison de la livraison de l'un de ces biens, l'assujetti (le fournisseur) a notamment l'obligation de calculer et de payer la TVA sur la valeur de l'ensemble de l'opération (la valeur de la livraison des deux biens) ou seulement sur la part de l'opération excédant la limite (le volume d'activité) susmentionnée (la valeur de la livraison d'un des biens) ? »

### Sur la question préjudicielle

24 Par sa question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si les articles 282 à 292 de la directive TVA doivent être interprétés en ce sens que, lorsqu'une livraison, en faveur d'un même acheteur, comporte deux biens immobiliers, liés par leur nature et relevant d'un seul contrat de vente, et que la limite annuelle du chiffre d'affaires servant de référence pour l'applicabilité du régime particulier des petites entreprises prévu par cette directive est dépassée, l'assujetti est tenu de payer la taxe sur la base de la valeur de l'ensemble de la livraison en cause, c'est-à-dire en tenant compte de la valeur des deux biens faisant l'objet de cette livraison, même si la prise en compte de la valeur de l'un de ces biens ne conduirait pas au dépassement de ladite limite annuelle.

25 À cet égard, il convient de rappeler que les articles 282 à 292 de la directive TVA prévoient la possibilité pour les États membres d'octroyer une franchise de TVA aux petites entreprises.

26 En vertu de l'article 287 de cette directive, les États membres ayant adhéré après le 1<sup>er</sup> janvier 1978 peuvent octroyer une franchise de taxe aux assujettis dont le chiffre d'affaires annuel est au maximum égal à la contre-valeur en monnaie nationale des montants indiqués, respectivement, pour les États membres qui y sont énumérés. Conformément à la décision d'exécution 2011/335, la République de Lituanie, qui a par ailleurs introduit l'euro depuis son entrée en vigueur, est autorisée, par dérogation à l'article 287, point 11, de la directive TVA, [« à octroyer une franchise de TVA aux assujettis dont le chiffre d'affaires annuel est au maximum égal à la contre-valeur en monnaie nationale de 45 000 euros au taux de conversion du jour de son adhésion à l'Union européenne ». Ce chiffre d'affaires est calculé en appliquant l'article 288 de la même directive.

27 Selon la jurisprudence de la Cour, en tant qu'exception au système commun de la directive TVA, le régime particulier des petites entreprises ne doit être appliqué que dans la mesure nécessaire pour atteindre son objectif et doit être interprété de manière stricte (voir, en ce sens, arrêt du 28 septembre 2006, Commission/Autriche, C-128/05, EU:C:2006:612, point 22).

28 En l'occurrence, il n'est pas contesté que, par la vente en cause au principal, l'assujetti a dépassé le plafond au-delà duquel il n'est plus possible d'obtenir la franchise pour les petites entreprises. La juridiction de renvoi s'interroge toutefois sur le point de savoir si seule la valeur de l'une des composantes de l'opération ayant abouti au dépassement dudit plafond doit être soumise à la TVA.

29 Dès lors que seule cette question fait l'objet du litige au principal, la Cour ne doit pas trancher, en l'occurrence, celle de savoir si, une fois le plafond fixé à l'article 287 de la directive TVA dépassé, l'assujetti est tenu de soumettre l'intégralité des opérations qu'il a réalisées à la TVA, en ce compris toutes les opérations antérieures à celle dont la valeur a entraîné le dépassement dudit plafond.

- 30 Il ressort de la décision de renvoi que la vente de la partie de la maison et du terrain y attenant, en cause au principal a été effectuée, en faveur d'un même acheteur, par un seul contrat. Il en ressort également que la contrepartie perçue pour la livraison de ces biens immobiliers était un montant global.
- 31 Certes, en l'occurrence, le contrat de vente distinguait le prix de la maison de celui du terrain. Il n'en demeure pas moins que ces biens sont étroitement liés tant par leur nature que par leurs prix respectifs, qui ont été déterminés conjointement.
- 32 À cet égard, il y a lieu d'indiquer que, selon l'article 14, paragraphe 1, de la directive TVA, est considéré comme « livraison de biens » le transfert du pouvoir de disposer d'un bien corporel comme un propriétaire.
- 33 Or, dans l'affaire au principal, le transfert du pouvoir de disposer des biens immobiliers dans leur ensemble a été réalisé par le même acte juridique.
- 34 Il n'existe en l'espèce, au sens de l'article 14, paragraphe 1, de la directive TVA, qu'une seule livraison, même si celle-ci a pour objet deux biens.
- 35 En effet, les composants de cette livraison unique ne sauraient être décomposés, car cela revêtirait un caractère artificiel au regard du système de TVA (voir, par analogie, l'arrêt du 18 janvier 2018, Stadion Amsterdam, C-463/16, EU:C:2018:22, point 22).
- 36 Il s'ensuit que la TVA est due sur l'intégralité du montant de l'opération en cause.
- 37 Cette conclusion est corroborée par l'objectif poursuivi par le régime particulier des petites entreprises. Ce dernier prévoit, en effet, des simplifications administratives qui tendent à renforcer la création, l'activité et la compétitivité des petites entreprises ainsi qu'à maintenir un rapport raisonnable entre les charges administratives liées au contrôle fiscal et les faibles revenus fiscaux à escompter. Ainsi, ce régime vise à épargner de telles charges administratives tant aux petites entreprises qu'aux administrations fiscales (voir, en ce sens, arrêt du 26 octobre 2010, Schmelz, C-97/09, EU:C:2010:632, points 63 et 68).
- 38 Or, il convient de souligner que les charges administratives pesant sur l'autorité fiscale concernée et sur l'assujetti ne seraient pas amoindries s'il y avait lieu d'effectuer des calculs séparés, portant sur les différents biens d'une seule et même livraison, relevant d'un même contrat de vente.
- 39 Il résulte de ce qui précède qu'il convient de répondre à la question posée que les articles 282 à 292 de la directive TVA doivent être interprétés en ce sens que, lorsqu'une livraison, en faveur d'un même acheteur, comporte deux biens immobiliers, liés par leur nature et relevant d'un seul contrat de vente, et que la limite annuelle du chiffre d'affaires servant de référence pour l'applicabilité du régime particulier des petites entreprises prévu par cette directive est dépassée, l'assujetti est tenu de payer la taxe sur la base de la valeur de l'ensemble de la livraison en cause, c'est-à-dire en tenant compte de la valeur des deux biens faisant l'objet de cette livraison, même si la prise en compte de la valeur de l'un de ces biens ne conduirait pas au dépassement de ladite limite annuelle.

### **Sur les dépens**

- 40 La procédure revêtant, à l'égard des parties au principal, le caractère d'un incident soulevé devant la juridiction de renvoi, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens. Les frais exposés pour soumettre des observations à la Cour, autres que ceux desdites parties, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement.

Par ces motifs, la Cour (dixième chambre) dit pour droit :

**Les articles 282 à 292 de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, doivent être interprétés en ce sens que, lorsqu'une livraison, en faveur d'un même acheteur, comporte deux biens immobiliers, liés par leur nature et relevant d'un seul contrat de vente, et que la limite annuelle du chiffre d'affaires servant de référence pour l'applicabilité du régime particulier des petites entreprises prévu par cette directive est dépassée, l'assujetti est tenu de payer la taxe sur la base de la valeur de l'ensemble de la livraison en cause, c'est-à-dire en tenant compte de la valeur des deux biens faisant l'objet de cette livraison, même si la prise en compte de la valeur de l'un de ces biens ne conduirait pas au dépassement de ladite limite annuelle.**

Signatures