



Recueil de la jurisprudence

ARRÊT DE LA COUR (huitième chambre)

19 décembre 2019*

« Renvoi préjudiciel – Fiscalité – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée – Directive 2006/112/CE – Opérations imposables – Déduction de la taxe payée en amont – Acquisition de biens immobiliers non inscrits au registre foncier national – Dépenses liées à la première inscription audit registre prises en charge par l'acquéreur – Recours à des sociétés tierces spécialisées – Entremise dans une prestation de services ou dépenses d'investissement effectuées pour les besoins d'une entreprise »

Dans l'affaire C-707/18,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduite par le Tribunalul Timiș (tribunal de grande instance de Timiș, Roumanie), par décision du 30 octobre 2018, parvenue à la Cour le 13 novembre 2018, dans la procédure

Amărăști Land Investment SRL

contre

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara,

Administrația Județeană a Finanțelor Publice Timiș,

LA COUR (huitième chambre),

composée de M^{me} L. S. Rossi, présidente de chambre, MM. J. Malenovský (rapporteur) et N. Wahl, juges,

avocat général : M. G. Hogan,

greffier : M. A. Calot Escobar,

vu la procédure écrite,

considérant les observations présentées :

- pour le gouvernement roumain, par M. C.-R. Canțar ainsi que par M^{mes} R. I. Hațieganu et L. Lițu, en qualité d'agents,
- pour la Commission européenne, par M^{me} L. Lozano Palacios et M. A. Biolan, en qualité d'agents,

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

rend le présent

* Langue de procédure : le roumain.

Arrêt

- 1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation des articles 24, 28, 167 et 168 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 Amărăști Land Investment SRL à la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara (direction générale régionale des finances publiques de Timișoara, Roumanie) et à l'Administrația Județeană a Finanțelor Publice Timiș (administration départementale des finances publiques de Timiș, Roumanie) au sujet du droit au remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) afférente aux opérations par lesquelles Amărăști Land Investment a accompli, à ses frais, les démarches nécessaires à la première inscription au registre foncier national (ci-après le « registre foncier ») des terrains qu'elle envisageait d'acquérir.

Le cadre juridique

Le droit de l'Union

- 3 Aux termes de l'article 2, paragraphe 1, de la directive TVA :
« Sont soumises à la TVA les opérations suivantes :
[...]
c) les prestations de services, effectuées à titre onéreux sur le territoire d'un État membre par un assujetti agissant en tant que tel ».
- 4 L'article 24, paragraphe 1, de cette directive prévoit :
« Est considérée comme "prestation de services" toute opération qui ne constitue pas une livraison de biens. »
- 5 L'article 28 de ladite directive est ainsi libellé :
« Lorsqu'un assujetti, agissant en son nom propre mais pour le compte d'autrui, s'entremet dans une prestation de services, il est réputé avoir reçu et fourni personnellement les services en question. »
- 6 L'article 167 de la même directive dispose :
« Le droit à déduction prend naissance au moment où la taxe déductible devient exigible. »
- 7 L'article 168 de la directive TVA, figurant au titre X de celle-ci, intitulé « Déductions », est rédigé en ces termes :
« 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 ;
[...] »

Le droit roumain

La loi n° 227/2015

- 8 Aux termes de l'article 297, paragraphe 4, de la Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (loi n° 227/2015, portant code fiscal) :

« Tout assujetti a le droit de déduire la taxe afférente aux achats si ces derniers sont utilisés pour les besoins des opérations suivantes :

a) les opérations taxées ;

[...] »

- 9 L'article 271, paragraphe 2, de cette loi dispose :

« Lorsqu'un assujetti, agissant en son nom propre, mais pour le compte d'autrui, s'entremet dans une prestation de services, il est réputé avoir reçu et fourni personnellement les services en question. »

Le code civil

- 10 L'article 885, paragraphe 1, de la Legea nr. 287/2009 privind Codul civil al României (loi n° 287/2009, portant code civil roumain) (*Monitorul Oficial al României*, partie I, n° 505 du 15 juillet 2011, ci-après le « code civil »), est ainsi libellé :

« Sous réserve de dispositions légales contraires, les droits réels sur les immeubles inscrits au livre foncier s'acquièrent, entre les parties et à l'égard des tiers, seulement par inscription au livre foncier, sur le fondement de l'acte ou du fait qui a justifié l'inscription. »

- 11 L'article 886 du code civil dispose :

« La modification d'un droit réel immobilier s'opère conformément aux règles qui régissent l'acquisition ou l'extinction des droits réels, si la loi n'en dispose pas autrement. »

- 12 Aux termes de l'article 888 de ce code :

« L'inscription au livre foncier est effectuée sur le fondement d'un acte notarial, de la décision de justice devenue insusceptible d'appel, du certificat de succession ou d'un autre acte délivré par les autorités administratives, dans les cas où la loi le prévoit. »

- 13 L'article 893 dudit code énonce :

« L'inscription d'un droit réel peut s'effectuer seulement :

a) contre celui qui, à la date de l'enregistrement de la demande, est inscrit comme titulaire du droit sur lequel l'inscription sera faite ;

[...] »

14 L'article 1244 du code civil prévoit :

« En dehors des autres cas mentionnés par la loi, doivent être conclues par écrit, en la forme authentique, sous peine de nullité absolue, les conventions qui transmettent ou constituent des droits réels dont l'inscription au livre foncier est obligatoire. »

Le litige au principal et les questions préjudicielles

15 Amărăști Land Investment a été constituée au cours de l'année 2014, dans le but d'exercer des activités agricoles et, à cette fin, cette société a acquis des terrains.

16 Le processus d'acquisition de ces terrains a comporté deux étapes. En premier lieu, une promesse synallagmatique de vente a été conclue entre la personne promettant de vendre des terrains et Amărăști Land Investment, par laquelle cette dernière a acquis un droit de créance sur la propriété de ces terrains. En second lieu, après l'accomplissement des formalités administratives requises par la loi aux fins de la conclusion du contrat de vente desdits terrains, ce dernier a été signé par les parties concernées.

17 À cet égard, la juridiction de renvoi précise que le droit roumain exige que les contrats de vente de biens immeubles, tels que les terrains en cause dans le litige au principal, prennent la forme d'actes authentiques et que, pour que ces contrats soient valablement conclus dans la forme authentique, les terrains concernés doivent être inscrits au registre foncier et le vendeur doit y être mentionné en tant que propriétaire de ceux-ci, ce qui n'était pas le cas des terrains en cause au principal.

18 Dans le cadre de ses investissements fonciers et afin d'accomplir les formalités administratives requises préalablement à la conclusion du contrat de vente de ces terrains, Amărăști Land Investment a recouru, à ses frais, à des services fournis par des tiers, à savoir des avocats, des notaires ainsi que des sociétés spécialisées en matière cadastrale et topographique. En particulier, elle a fait appel aux services d'une société de cadastrage en vue de la première inscription des terrains au registre foncier.

19 Les promesses de vente des terrains concernés contenaient une clause en vertu de laquelle l'auteur de la promesse de vente déclarait accepter qu'Amărăști Land Investment effectue, à ses frais, toutes les opérations de collecte de documents, d'établissement des dossiers, de légalisation et d'enregistrement de documents, de cadastrage ainsi que d'inscription au registre foncier. En outre, celui-ci a déclaré comprendre que toutes les procédures d'enregistrement effectuées par Amărăști Land Investment étaient absolument nécessaires pour que le contrat de vente puisse être conclu dans la forme authentique.

20 Les coûts liés à la première inscription desdits terrains au registre foncier, que les parties au contrat ont évalué d'un commun accord à 750 euros par hectare, n'ont pas été refacturés au vendeur. Les promesses de vente stipulaient, en outre, qu'Amărăști Land Investment versait au vendeur, lors de leur conclusion, le prix intégral des terrains, lequel n'incluait pas la contre-valeur des opérations de cadastrage.

21 Ces promesses de vente comportaient, par ailleurs, une clause en vertu de laquelle le vendeur était tenu de payer à Amărăști Land Investment les frais engagés en vue d'inscrire les terrains concernés au registre foncier ainsi que des dommages et intérêts d'un montant de 2 000 euros par hectare s'il ne satisfaisait pas à son obligation de conclure le contrat de vente dans le délai fixé, en raison d'un manquement qui lui serait imputable ou pour toutes autres raisons, à l'exception de celles qui seraient imputables à Amărăști Land Investment.

- 22 À la suite de l'acquisition des terrains, Amărăști Land Investment a, le 23 janvier 2017, déposé une demande de remboursement de la TVA, portant sur un montant de 73 828 lei roumains (RON) (environ 15 456 euros), qui a été acceptée par l'administration fiscale.
- 23 Toutefois, cette administration a, par la suite, procédé à un rappel de TVA de 41 911 RON (environ 8 772 euros), au motif que la somme de 750 euros par hectare visée au point 20 du présent arrêt représentait la contre-valeur du service, fourni par Amărăști Land Investment aux vendeurs, relatif à l'enregistrement des terrains concernés et à la conclusion des contrats de vente dans la forme authentique en échange de la livraison de ces terrains. Ladite administration a fait valoir, à cet égard, que, en échange desdits terrains, Amărăști Land Investment avait, d'une part, payé un prix et, d'autre part, fourni aux vendeurs un service, dont le coût devait nécessairement être supporté par ceux-ci.
- 24 Amărăști Land Investment a introduit une réclamation contre l'avis d'imposition portant rappel de TVA, laquelle a été rejetée par l'administration fiscale au motif que cette société avait fourni les services en cause en son nom propre, mais pour le compte des vendeurs, sans toutefois en facturer la contre-valeur aux bénéficiaires ni percevoir la TVA afférente à cette prestation de services.
- 25 Devant la juridiction de renvoi, Amărăști Land Investment soutient que les coûts supportés par elle et évalués à 750 euros par hectare sont des coûts liés à l'investissement, engagés pour les besoins d'opérations taxées, pour lesquels elle est en droit de déduire la TVA.
- 26 Elle fait valoir, en outre, que le montant des coûts liés à l'inscription des terrains en cause au principal au registre foncier a été fixé à 750 euros par hectare, afin de faciliter l'évaluation du préjudice qui pourrait lui avoir été causé si les vendeurs ne s'étaient pas acquittés de leur obligation de conclure les contrats de vente des terrains dans la forme authentique. Amărăști Land Investment précise que, en pratique, ce montant, qui variait d'une opération à l'autre, pouvait être supérieur ou inférieur à cette somme de 750 euros.
- 27 Considérant que le litige dont il est saisi nécessite une interprétation de dispositions du droit de l'Union, le Tribunalul Timiș (tribunal de grande instance de Timiș, Roumanie) a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes :
- « 1) Dans le cadre de l'interprétation de la [directive TVA], notamment de ses articles 24, 28, 167 et de son article 168, sous a), lors d'une opération de vente de biens immeubles qui n'étaient pas inscrits au [registre foncier] (livre foncier) ni n'avaient fait l'objet d'un cadastrage au moment de la livraison, l'acquéreur assujetti qui assume son obligation contractuelle d'effectuer, à ses frais, les démarches nécessaires à la première inscription au registre foncier de ces immeubles effectue-t-il une prestation de services en faveur du vendeur ou une acquisition de services en lien avec son investissement immobilier au titre de laquelle le droit de déduire la TVA doit lui être reconnu ?
- 2) La [directive TVA], en particulier ses articles 167 et 168, sous a), peut-elle être interprétée en ce sens que les dépenses engagées par l'acquéreur assujetti lors de la première inscription au registre foncier des immeubles sur lesquels il dispose d'un droit de créance consistant dans le futur transfert du droit de propriété et qui ont été livrés par des vendeurs dont le droit de propriété sur les immeubles n'est pas inscrit au livre foncier peuvent être qualifiées d'opérations préalables à l'investissement au titre desquelles l'assujetti bénéficie du droit de déduire la TVA ?
- 3) Les dispositions de la [directive TVA], en particulier ses articles 24, 28, 167 et 168, sous a), doivent-elles être interprétées en ce sens que les dépenses engagées par l'acquéreur assujetti lors de la première inscription au registre foncier des immeubles qui lui ont été livrés et sur lesquels il dispose, en vertu d'un contrat, d'un droit de créance consistant dans le futur transfert du droit de propriété par des vendeurs dont le droit de propriété sur les immeubles n'est pas inscrit au livre

foncier doivent être qualifiées de prestations de services en faveur des vendeurs, lorsque l'acquéreur et les vendeurs sont convenus que le prix des immeubles n'inclut pas la contre-valeur des opérations de cadastrage ?

- 4) Au sens de la [directive TVA], les dépenses liées aux opérations administratives en lien avec les immeubles qui ont été livrés à l'acquéreur et sur lesquels ce dernier dispose d'un droit de créance consistant dans le futur transfert du droit de propriété par le vendeur, incluant, mais sans s'y limiter, les dépenses liées à la première inscription au registre foncier, doivent-elles nécessairement être à la charge du vendeur ou peuvent-elles être supportées par l'acquéreur ou indifféremment par l'une des parties à la transaction, conformément à ce dont les parties sont convenues, avec la reconnaissance consécutive en faveur de cette personne du droit de déduire la TVA ? »

Sur les questions préjudicielles

Sur la quatrième question

- 28 Par sa quatrième question, à laquelle il convient de répondre en premier lieu, la juridiction de renvoi demande, en substance, si la directive TVA doit être interprétée en ce sens qu'elle s'oppose à ce que les parties à une opération ayant pour objectif le transfert de la propriété d'un immeuble conviennent que le futur acquéreur (ci-après l'« acquéreur ») supporte tout ou partie des dépenses afférentes aux formalités administratives en lien avec cette opération, notamment celles tenant à la première inscription de cet immeuble au registre foncier, et à ce que cet acquéreur se voie en conséquence reconnaître un droit à déduction de la TVA.
- 29 À cet égard, il y a lieu de constater que la directive TVA ne contient aucune disposition restreignant la liberté dont disposent en principe les parties à une opération de vente immobilière, telle que celle en cause au principal, de déterminer de manière contractuelle celle d'entre elles qui supportera le coût des formalités administratives liées à cette opération.
- 30 Par ailleurs, il convient de relever que, ainsi qu'il ressort de la décision de renvoi, la réglementation nationale en cause au principal exige qu'un immeuble dont la vente est envisagée soit inscrit au registre foncier et que la personne ayant la qualité de vendeur y soit mentionnée en tant que propriétaire de cet immeuble, sous peine de nullité du contrat de vente.
- 31 Or, la première inscription au registre foncier de cet immeuble et la mention, sur ce registre, de son propriétaire, ne relèvent pas de la liberté contractuelle des parties à une vente immobilière, dès lors qu'elles traduisent une obligation légale pesant sur le vendeur.
- 32 Ainsi, l'insertion d'une clause contractuelle, telle que celle en cause au principal, destinée à faire supporter à l'acquéreur d'un immeuble les coûts liés à la première inscription au registre foncier dudit immeuble et à la mention du propriétaire de celui-ci ne saurait déroger à la nature légale de l'obligation, pesant sur le futur vendeur (ci-après le « vendeur »), qui est à l'origine de tels coûts, ni se substituer à celle-ci.
- 33 Par conséquent, la seule présence d'une telle clause dans une promesse synallagmatique de vente d'immeubles n'est pas déterminante aux fins de savoir si l'acquéreur dispose d'un droit à déduction de la TVA afférente au paiement des frais résultant de la première inscription des immeubles concernés au registre foncier.
- 34 Eu égard à l'ensemble des considérations qui précèdent, il y a lieu de répondre à la quatrième question que la directive TVA doit être interprétée en ce sens qu'elle ne s'oppose pas à ce que les parties à une opération ayant pour objectif le transfert de la propriété d'immeubles conviennent d'une clause selon

laquelle l'acquéreur supportera tout ou partie des dépenses afférentes aux formalités administratives en lien avec cette opération, notamment celles relatives à la première inscription de ces immeubles au registre foncier. Toutefois, la seule présence d'une telle clause dans une promesse synallagmatique de vente d'immeubles n'est pas déterminante aux fins de savoir si l'acquéreur dispose d'un droit à déduction de la TVA afférente au paiement des frais résultant de la première inscription des immeubles concernés au registre foncier.

Sur les première et troisième questions

- 35 Par ses première et troisième questions, qu'il convient d'examiner ensemble et en deuxième lieu, la juridiction de renvoi demande, en substance, si la directive TVA, notamment son article 28, doit être interprétée en ce sens que, dans le cadre d'une promesse synallagmatique de vente d'immeubles non inscrits au registre foncier, l'acquéreur assujetti qui, ainsi qu'il s'y est engagé de manière contractuelle à l'égard du vendeur, accomplit les démarches nécessaires à la première inscription des immeubles concernés audit registre en recourant à des services fournis par des tiers assujettis, est réputé avoir fourni personnellement, au vendeur, les services en question, au sens de cet article 28, alors même que les parties au contrat sont convenues que le prix de vente desdits immeubles n'inclut pas la contre-valeur des opérations de cadastrage.
- 36 À cet égard, il importe de souligner que l'article 28 de la directive TVA prévoit que, lorsqu'un assujetti, agissant en son nom propre, mais pour le compte d'autrui, s'entremet dans une prestation de services, il est réputé avoir reçu et fourni personnellement les services en question.
- 37 Ainsi, cette disposition crée la fiction juridique de deux prestations de services identiques fournies consécutivement, l'opérateur qui s'entremet dans une prestation de services et qui constitue le commissionnaire étant réputé avoir, dans un premier temps, reçu les services en question de prestataires spécialisés avant de fournir, dans un second temps, ces services à l'opérateur pour le compte duquel il agit (arrêt du 4 mai 2017, Commission/Luxembourg, C-274/15, EU:C:2017:333, point 86).
- 38 Eu égard à ce qui précède, et étant donné que l'article 28 de la directive 2006/112 relève du titre IV de cette directive, intitulé « Opérations imposables », il y a lieu de considérer que, si la prestation de services dans laquelle un opérateur s'entremet est soumise à la TVA, la relation juridique entre cet opérateur et l'opérateur pour le compte duquel il agit doit également être soumise à la TVA (voir, en ce sens, arrêt du 4 mai 2017, Commission/Luxembourg, C-274/15, EU:C:2017:333, point 87).
- 39 En premier lieu, dans l'affaire au principal, il est constant que, lorsqu'elle a conclu un contrat avec des tiers assujettis en vue de l'accomplissement des démarches nécessaires à l'inscription des immeubles concernés au registre foncier, Amărăști Land Investment a agi en son nom propre.
- 40 S'agissant, en deuxième lieu, de la question de savoir si, dans ce cadre, Amărăști Land Investment a agi pour le compte du vendeur desdits immeubles, il convient de rappeler que, ainsi qu'il résulte du point 31 du présent arrêt, l'obligation de procéder à la première inscription au registre foncier d'un immeuble traduit une obligation légale qui incombe au vendeur, lequel doit y être mentionné en tant que propriétaire de cet immeuble.
- 41 Il s'ensuit que, si, en vertu d'un contrat conclu avec le vendeur dudit immeuble, l'acquéreur accomplit, à ses propres frais, les démarches nécessaires à la première inscription au registre foncier du même immeuble et à la mention, sur ce registre, du propriétaire de celui-ci, afin de se conformer à une obligation légale pesant sur ce dernier, ces démarches doivent être considérées comme étant effectuées pour le compte d'autrui, au sens de l'article 28 de la directive TVA.

- 42 En troisième lieu, étant donné que le libellé de l'article 28 de la directive TVA ne prévoit aucune condition tenant au caractère onéreux de l'entremise dans la prestation de services, est dénuée de pertinence, aux fins de l'application de cet article, la circonstance que les coûts liés à la première inscription de l'immeuble concerné au registre foncier n'ont pas été refacturés par l'acquéreur au vendeur, de telle sorte que la contre-valeur des opérations de cadastrage n'a pas été incluse dans le prix de vente de cet immeuble.
- 43 Eu égard aux considérations qui précèdent, il y a lieu de répondre aux première et troisième questions que la directive TVA, notamment son article 28, doit être interprétée en ce sens que, dans le cadre d'une promesse synallagmatique de vente d'immeubles non inscrits au registre foncier, l'acquéreur assujetti qui, ainsi qu'il s'y est engagé de manière contractuelle à l'égard du vendeur, accomplit les démarches nécessaires à la première inscription des immeubles concernés audit registre en recourant à des services fournis par des tiers assujettis, est réputé avoir fourni personnellement, au vendeur, les services en question, au sens de cet article 28, alors même que les parties au contrat sont convenues que le prix de vente desdits immeubles n'inclut pas la contre-valeur des opérations de cadastrage.

Sur la deuxième question

- 44 Par sa deuxième question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si la directive TVA, notamment ses articles 167 et 168, sous a), doit être interprétée en ce sens que les dépenses engagées par une société constituée en vue d'exercer des activités agricoles, qui recourt aux services de tiers assujettis aux fins de la première inscription au registre foncier des terrains qu'elle acquiert, sont susceptibles d'être qualifiées de dépenses d'investissement pour les besoins de l'activité économique qu'elle envisage de commencer à exercer.
- 45 Ainsi qu'il ressort de la demande de décision préjudicielle et du libellé même de la première question, il apparaît que la deuxième question a été posée dans l'hypothèse où l'acquéreur assujetti ne serait pas réputé avoir fourni personnellement, au vendeur, les services en question, au sens de l'article 28 de la directive TVA.
- 46 Dès lors que la Cour a jugé, dans sa réponse aux première et troisième questions, qu'un acquéreur tel que la requérante au principal est réputé avoir fourni personnellement, au vendeur, les services en question, au sens de l'article 28 de la directive TVA, il n'y a pas lieu de répondre à la deuxième question.

Sur les dépens

- 47 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 (huitième chambre) dit pour droit :

- 1) La directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, doit être interprétée en ce sens qu'elle ne s'oppose pas à ce que les parties à une opération ayant pour objectif le transfert de la propriété d'immeubles conviennent d'une clause selon laquelle le futur acquéreur supportera tout ou partie des dépenses afférentes aux formalités administratives en lien avec cette opération, notamment celles relatives à la première inscription de ces immeubles au registre foncier national. Toutefois, la seule présence d'une telle clause dans une promesse synallagmatique de**

vente d'immeubles n'est pas déterminante aux fins de savoir si le futur acquéreur dispose d'un droit à déduction de la taxe sur la valeur ajoutée afférente au paiement des frais résultant de la première inscription des immeubles concernés au registre foncier national.

- 2) **La directive 2006/112, notamment son article 28, doit être interprétée en ce sens que, dans le cadre d'une promesse synallagmatique de vente d'immeubles non inscrits au registre foncier national, le futur acquéreur assujetti qui, ainsi qu'il s'y est engagé de manière contractuelle à l'égard du futur vendeur, accomplit les démarches nécessaires à la première inscription des immeubles concernés audit registre en recourant à des services fournis par des tiers assujettis, est réputé avoir fourni personnellement, au futur vendeur, les services en question, au sens de cet article 28, alors même que les parties au contrat sont convenues que le prix de vente desdits immeubles n'inclut pas la contre-valeur des opérations de cadastrage.**

Signatures