



Recueil de la jurisprudence

CONCLUSIONS DE L'AVOCATE GÉNÉRALE
M^{ME} JULIANE KOKOTT
présentées le 23 avril 2020¹

Affaire C-312/19

XT

autres parties à la procédure :

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

[demande de décision préjudicielle formée par le Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Cour administrative suprême de Lituanie)]

« Renvoi préjudiciel – Législation fiscale – Taxe sur la valeur ajoutée – Directive 2006/112/CE – Article 9, paragraphe 1 – Notion d'« assujetti » – Capacité d'être un assujetti – Capacité juridique – Rattachement de l'opération à un assujetti – Action conjointe de plusieurs personnes – Action d'une société interne »

I. Introduction

1. Dans la présente affaire, deux personnes ont conçu et réalisé un projet immobilier comprenant plusieurs bâtiments, mais seule l'une des deux – le requérant au principal – est intervenue activement à l'égard de l'extérieur. En revanche, son partenaire a uniquement participé financièrement aux frais d'acquisition, à concurrence de 70 %, tout en étant associé aux décisions relatives au projet ; après l'achèvement du projet commun et la vente des bâtiments construits, le requérant lui a versé une part proportionnée à sa participation.

2. Quel est, dès lors, l'assujetti prestataire qui est redevable de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) due lorsque deux personnes agissent conjointement, mais que seule l'une d'entre elles apparaît à l'égard de l'extérieur en son nom propre ? La réponse à cette question présente un intérêt non seulement pour l'obligation fiscale du prestataire, mais aussi pour le droit à déduction du preneur. En effet, ce dernier a besoin pour cela d'une facture sur laquelle le nom et l'adresse de l'assujetti vendeur doivent être mentionnés.

3. Les décisions rendues jusqu'à présent par la Cour ne portaient pas sur l'hypothèse dans laquelle quelqu'un était associé en coulisse (participation tacite) à une activité qui était exercée par une autre personne en son nom propre. La Cour s'est uniquement penchée sur la question du droit à déduction (proportionnelle) d'un propriétaire, en indivision, d'une copropriété au titre d'une facture qui était adressée aux deux copropriétaires². La présente affaire lui donne donc l'occasion de développer le thème tout à fait fondamental de la détermination de l'assujetti dans l'hypothèse où des tiers sont également associés aux activités de celui-ci.

¹ Langue originale : l'allemand.

² Arrêt du 21 avril 2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241).

II. Le cadre juridique

A. Le droit de l'Union

4. En droit de l'Union, le cadre juridique est constitué par l'article 9, paragraphe 1, ainsi que par les articles 193 et 287 de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de la taxe sur la valeur ajoutée³ (ci-après la « directive TVA »).

5. L'article 9, paragraphe 1, première phrase, de la directive TVA dispose :

« 1. 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. »

6. L'article 193 de la directive TVA concerne la personne de l'assujetti et prévoit, dans sa version en vigueur au cours de la période litigieuse :

« La TVA est due par l'assujetti effectuant une livraison de biens ou une prestation de services imposable [...] ».

7. L'article 287, point 11, de la directive TVA, qui vise le régime de la franchise de TVA pour les petites entreprises (aussi appelé « franchise en base de TVA »), dispose :

« Les États membres ayant adhéré après le 1^{er} 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 EUR ; [...] ».

B. Les dispositions du droit lituanien

8. L'article 2, paragraphe 15, du Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (loi de la République de Lituanie relative à la taxe sur la valeur ajoutée, ci-après la « loi relative à la TVA ») prévoit :

« On entend par “assujetti de la République de Lituanie” une personne morale ou physique de la République de Lituanie exerçant une activité économique, de quelque nature qu'elle soit, ou un organisme de placement collectif dépourvu de personnalité juridique établi sur le territoire de la République de Lituanie dont la forme opérationnelle est celle d'un fonds d'investissement ».

9. L'article 71, paragraphe 1, de la loi relative à la TVA dispose :

« Les assujettis qui effectuent des livraisons de biens ou des prestations de services sur le territoire national ont l'obligation de s'identifier à la TVA et de calculer et verser cette taxe au Trésor public [...] La personne tenue de s'identifier à la TVA doit déposer une demande d'enregistrement aux fins de la TVA. »

³ JO 2006, L 347, p. 1.

10. L'article 71, paragraphe 2, de la loi relative à la TVA prévoit, par dérogation à ce qui précède :

« Nonobstant [l'article 71,] paragraphe 1, [de la loi relative à la TVA,] un assujetti de la République de Lituanie n'est pas tenu de déposer une demande d'enregistrement aux fins de la TVA ni de calculer et verser au Trésor public, selon les modalités prévues par la [...] loi, la TVA [...] si le montant total de la contrepartie perçue au titre des biens livrés ou des services prestés dans le cadre de l'activité économique exercée sur le territoire national ne dépasse pas 155 000 litas [lituaniens (LTL)] par an (sur les 12 mois écoulés). La TVA doit être calculée à compter du mois au cours duquel ce plafond a été dépassé. La TVA n'est pas calculée pour les livraisons de biens et les prestations de services pour lesquelles la contrepartie ne dépasse pas ledit montant de 155 000 [LTL]. [...] »

III. Le litige au principal

11. Le requérant au principal (ci-après le « requérant ») et une autre personne physique (ci-après le « partenaire ») ont conclu, le 19 février 2010, un contrat d'activité commune qui portait sur une collaboration en vue de la construction d'un immeuble d'habitation à Vilnius (Lituanie) ou dans les environs de Vilnius.

12. Le 25 avril 2010, le requérant et son partenaire ont décidé d'acquérir un terrain à usage agricole d'une surface de 0,5 ha dans le district de Vilnius. Le 27 avril 2010, le requérant et les propriétaires dudit terrain ont signé le contrat de vente. Le partenaire a apporté 70 % du montant de la transaction et le requérant 30 %. Ils ont décidé de faire inscrire le requérant en qualité de propriétaire du terrain au registre.

13. Le 5 mai 2010, le requérant et son partenaire ont décidé de construire un complexe comprenant cinq bâtiments, de charger le requérant de toutes les formalités administratives nécessaires à la construction et de confier l'exécution des travaux de construction à la société à responsabilité limitée Konsela (ci-après « Konsela UAB »), dont le requérant était le gérant.

14. Le 2 novembre 2010, les autorités administratives du district de Vilnius ont délivré au requérant un permis de construire à son nom qui autorisait la construction de cinq immeubles sur le terrain. Le contrat de promotion immobilière conclu le 22 avril 2010 a été signé par le requérant en qualité de maître d'ouvrage et en qualité de représentant de Konsela UAB. Le promoteur a établi, le 15 février 2011, une facture de TVA pour la construction des immeubles n^{os} 1 à 4 et, le 11 février 2013, une facture de TVA pour la construction de l'immeuble n^o 5.

15. Le 2 décembre 2010, le requérant et son partenaire ont décidé de vendre l'immeuble n^o 1 avec une partie du terrain et d'utiliser la somme obtenue pour financer les travaux de construction. Ces biens immeubles ont été vendus en vertu d'un contrat de vente conclu le 14 décembre 2010 entre le requérant et les acquéreurs (des personnes physiques).

16. Le 10 janvier 2011, le requérant et son partenaire ont conclu un accord mettant fin au contrat d'activité commune du 19 février 2010 et procédant au partage des actifs et des dettes. Par cet accord, il a été convenu de mettre fin au contrat d'activité commune et de conférer au partenaire le droit sur certains des actifs créés, à savoir les immeubles n^{os} 4 et 5 ; le requérant s'engageait à verser à son partenaire, d'ici à l'année 2017, la somme de 300 000 LTL (86 886 euros) correspondant à la différence entre ses apports et la part des actifs communs lui revenant.

17. Les immeubles n^{os} 2 et 3 attribués au requérant en vertu dudit accord ont été vendus, avec les parties du terrain y afférentes, les 30 mai 2011 et 13 novembre 2012, respectivement.

18. Le 1^{er} février 2013, le requérant et son partenaire ont passé un acte de transfert (partage) d'actifs, dans lequel il était précisé que, eu égard à l'accord conclu le 10 janvier 2011, le requérant transférerait à son partenaire les bâtiments n^{os} 4 et 5 et les parties du terrain y afférentes.

19. Par décision du 6 février 2013, le requérant et son partenaire ont décidé, en application du contrat d'activité commune du 19 février 2010, que le requérant vendrait l'immeuble n^o 5 et la partie y afférente du terrain qui était inscrit à son nom au registre et remettrait immédiatement la somme obtenue à son partenaire. Par contrat de vente du 13 février 2013, ces biens immeubles ont été vendus à une personne morale établie en Lituanie.

20. Le requérant et son partenaire n'ont pas considéré que lesdites ventes de biens immeubles intervenues les 14 décembre 2010, 30 mai 2011, 13 novembre 2012 et 13 février 2013 constituaient une activité (économique) soumise à la TVA ; pour cette raison, ils n'ont pas calculé de TVA due par les acheteurs et n'en ont pas précisé le montant, n'ont pas déclaré de TVA et n'en ont pas acquitté, pas plus qu'ils n'ont déduit la TVA acquittée en amont.

21. À l'issue d'un contrôle fiscal du requérant concernant l'impôt sur le revenu et la TVA pour les années 2010 à 2013, l'administration fiscale locale a qualifié les livraisons en cause d'activité unique soumise à la TVA et a considéré que le requérant était l'assujetti qui était redevable de la TVA relative à toutes ces livraisons.

22. Lorsqu'elle a déterminé le montant de la TVA due, l'administration fiscale locale a reconnu d'office au requérant le droit de déduire le montant de la taxe acquittée par lui en amont conformément aux factures de TVA établies par Konsela UAB et a déduit la TVA relative à l'acquisition (la construction) des immeubles lors du calcul du montant contesté de la TVA due.

23. Le requérant a été invité à payer la TVA ainsi calculée, d'un montant de 39 586,71 euros majoré d'intérêts de retard d'un montant de 11 695 euros. L'avis d'imposition a été confirmé par décision du Vilniaus apskrities valstybinė mokesčių inspekcija (inspection des impôts de Vilnius, Lituanie) du 3 novembre 2015. Le recours introduit contre cette décision a été rejeté par la Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (direction nationale des impôts auprès du ministère des Finances de la République de Lituanie) par décision du 3 mars 2016.

24. Les recours ultérieurs du requérant ont été rejetés par décision de la Mokestinių ginčų komisija (commission des litiges fiscaux, Lituanie) du 18 juillet 2016, ainsi que par le jugement du Vilniaus apygardos administracinis teismas (tribunal administratif régional de Vilnius, Lituanie). Le requérant a interjeté appel du jugement de rejet devant le Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Cour administrative suprême de Lituanie).

IV. La demande de décision préjudicielle et la procédure devant la Cour

25. Par décision du 10 avril 2019, le Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Cour administrative suprême de Lituanie) a saisi la Cour des questions préjudicielles suivantes en vertu de l'article 267 TFUE :

« 1) Convient-il d'interpréter l'article 9, paragraphe 1, et l'article 193 de la directive [2006/112], en ce sens que, dans des circonstances telles que celles en cause dans la présente affaire, une personne physique telle que le requérant ne peut être considérée comme ayant exercé l'activité (économique) en cause "de façon indépendante" et comme devant payer seule la [TVA] au titre des livraisons en cause, c'est-à-dire en ce sens qu'il faut considérer comme "assujetti" aux fins de l'article 9, paragraphe 1, et de l'article 193 de la directive 2006/112, tenu des obligations en cause, l'activité commune (partenariat) (les participants à l'activité commune, ensemble, en l'occurrence

le requérant et son partenaire, ensemble), qui n'est pas considérée comme un assujetti en droit national et ne possède pas la personnalité morale, et non pas la seule personne physique, telle que le requérant ?

- 2) En cas de réponse affirmative à la première question, convient-il d'interpréter l'article 193 de la directive 2006/112 en ce sens que, dans des circonstances telles que celles en cause dans la présente affaire, la TVA est due, individuellement, par chaque participant à l'activité commune, qui n'est pas considéré comme un assujetti en droit national et ne possède pas la personnalité morale (en l'occurrence, par le requérant et par son partenaire), sur la part de la contrepartie des livraisons imposables de biens immeubles obtenue (à obtenir) par chacun d'entre eux (appartenant à chacun d'entre eux) ? Convient-il d'interpréter l'article 287 de la directive 2006/112 en ce sens que, dans des circonstances telles que celles en cause en l'espèce, le montant du chiffre d'affaires annuel visé à ladite disposition est établi en prenant en compte tous les revenus de l'activité commune (obtenus par les participants à l'activité commune, ensemble) ? »

26. Dans le cadre de la procédure devant la Cour, seules la République de Lituanie et la Commission européenne ont présenté des observations écrites.

V. Appréciation juridique

A. Sur la première question et la première branche de la seconde question : qui est le véritable assujetti en l'espèce ?

27. Par la première question et la première branche de la seconde question – qui peuvent être examinées conjointement –, la juridiction de renvoi souhaite savoir, en définitive, qui est en l'espèce l'assujetti, au sens de l'article 9, paragraphe 1, de la directive TVA, qui est redevable de la TVA relative aux livraisons de biens immeubles.

28. Seuls entrent en ligne de compte le requérant (selon l'administration fiscale lituanienne), la société constituée par le requérant et son partenaire (c'est ce que soutient en partie la Commission), le requérant et son partenaire conjointement (la juridiction de renvoi s'est exprimée en ce sens) ou – en tout cas pour partie – le partenaire seul (c'est ce que soutient également, en partie, la Commission).

29. La réponse à cette question suppose que la capacité d'être un assujetti au sens de la directive TVA puisse être reconnue à l'un au moins des opérateurs ou des ensembles d'opérateurs correspondant à ces quatre variantes (le requérant, son partenaire, la société constituée par le requérant et son partenaire, le requérant et son partenaire conjointement) (sous 1.). Le corollaire de cette question est celle de savoir au regard de quels critères il convient de déterminer en l'espèce lequel des assujettis entrant en ligne de compte est redevable de la TVA relative à la vente des biens immeubles. Cela constitue, en définitive, une question de rattachement des opérations en cause à l'un des assujettis entrant en ligne de compte (sous 2.).

1. La capacité d'être un assujetti

30. En vertu de l'article 9, paragraphe 1, première phrase, de la directive TVA, 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 un « assujetti »⁴.

⁴ Voir, notamment, arrêts du 12 octobre 2016, Nigl e.a. (C-340/15, EU:C:2016:764, point 26) ; du 29 septembre 2015, Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:635, point 27), et du 29 octobre 2009, Commission/Finlande (C-246/08, EU:C:2009:671, point 35).

31. Il ressort de la jurisprudence de la Cour que les termes utilisés à l'article 9, paragraphe 1, de la directive TVA, notamment le terme « quiconque », donnent de la notion d'« assujetti » une définition large⁵. Cette définition est axée sur l'indépendance dans l'exercice d'une activité économique, en ce sens que toutes les personnes, physiques ou morales, aussi bien publiques que privées, ainsi que les entités dépourvues de personnalité juridique, qui, d'une manière objective, remplissent les critères figurant à cette disposition, doivent être considérées comme des assujetties à la TVA⁶.

32. Par conséquent – selon la Cour –, pour constater l'indépendance de l'exercice d'une activité économique, il convient de contrôler si la personne concernée accomplit ses activités en son nom, pour son propre compte et sous sa propre responsabilité, et si elle supporte le risque économique lié à l'exercice de ces activités⁷.

33. Si ce dernier critère concerne davantage la question du rattachement de l'opération à une personne concrète que la qualité d'assujetti, il est néanmoins, selon la jurisprudence de la Cour, une condition fondamentale de l'activité économique au sens de l'article 9 de la directive TVA. En revanche, il importe peu de savoir sous quelle forme juridique ces activités sont exercées (personne physique, personne morale ou société de personnes) et de savoir si le droit national reconnaît la personnalité juridique à cette forme juridique⁸.

34. L'activité économique suppose cependant que l'ordre juridique national confère à l'entité en question la capacité d'accomplir des actes juridiques (économiques)⁹. Or, seules peuvent accomplir des actes juridiques les structures qui sont en mesure d'être titulaires de droits et d'obligations, c'est-à-dire qui jouissent de la capacité juridique.

35. Les personnes physiques et morales sont, par définition, dotées de la capacité juridique. D'autres structures (c'est-à-dire d'autres formes d'action) peuvent également en être dotées dans leur ordre juridique national, sans – comme la Cour le souligne à juste titre – nécessairement devoir jouir d'une personnalité juridique propre. En l'absence de capacité juridique propre, il est néanmoins impossible d'être un assujetti au sens de la directive TVA.

36. Cela est corroboré, d'une part, par la jurisprudence de la Cour relative à l'existence d'une opération imposable. La Cour y souligne que, pour qu'il y ait opération imposable d'un assujetti, il faut qu'il y ait entre les parties un rapport juridique au cours duquel la prestation et la contrepartie sont échangées¹⁰. Toutefois, seule une personne qui est également dotée de la capacité juridique peut établir un rapport juridique.

5 Arrêts du 12 octobre 2016, Nigl e.a. (C-340/15, EU:C:2016:764, point 27), et du 29 septembre 2015, Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:635, point 28).

6 Arrêts du 12 octobre 2016, Nigl e.a. (C-340/15, EU:C:2016:764, point 27), et du 29 septembre 2015, Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:635, point 34).

7 Arrêts du 12 octobre 2016, Nigl e.a. (C-340/15, EU:C:2016:764, point 28), et du 29 septembre 2015, Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:635, point 34). Voir également, en ce sens, arrêt du 18 octobre 2007, van der Steen (C-355/06, EU:C:2007:615, point 23).

8 Voir, expressément, arrêts du 12 octobre 2016, Nigl e.a. (C-340/15, EU:C:2016:764, point 27) ; du 29 septembre 2015, Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:635, point 28), et du 21 avril 2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241, point 54).

9 La Cour parle d'une entité qui, même dépourvue de la personnalité juridique, possède en fait le pouvoir d'agir de façon indépendante – voir arrêt du 21 avril 2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241, point 54).

10 Arrêts du 27 mars 2014, Le Rayon d'Or (C-151/13, EU:C:2014:185, point 29) ; du 3 mai 2012, Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264, point 27), et du 3 mars 1994, Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, point 14). L'arrêt du 29 octobre 2009, Commission/Finlande (C-246/08, EU:C:2009:671, point 43), parle même de l'existence d'une transaction entre les parties comportant stipulation d'un prix. Or, seule une personne dotée de la capacité juridique peut être partie à une telle transaction.

37. Cela est corroboré, d'autre part, par la jurisprudence de la Cour relative à la fonction de l'assujetti dans le système de la TVA¹¹. La Cour a déclaré dans ce cadre que l'assujetti exerçait la fonction de collecteur de taxes pour le compte de l'État¹². Or, seule une structure dotée de la capacité juridique peut mentionner des taxes sur une facture, les collecter au moyen du prix ou les recouvrer.

38. C'est à tort que la Commission rétorque à cela que la Cour a déjà reconnu qu'une communauté (non dotée de la capacité juridique) résultant d'un partenariat/d'un mariage était un assujetti¹³.

39. En effet, la décision de la Cour qui est invoquée par la Commission¹⁴ ne portait pas sur la question de savoir qui était, dans le cas d'espèce, l'assujetti redevable de la TVA. Elle portait au contraire sur une copropriété de droit allemand dans le cadre de laquelle plusieurs personnes étaient propriétaires d'un objet en indivision. Cette indivision était uniquement une participation réelle à un objet qui ne pouvait pas accomplir elle-même d'actes juridiques¹⁵. Toutefois, l'un des copropriétaires avait déjà la qualité d'assujetti et voulait déduire la TVA en amont ayant grevé la construction d'une partie de la propriété qui était utilisée à des fins professionnelles.

40. Dans cette affaire ayant donné lieu à l'arrêt HE, la Cour a jugé, en ce qui concerne la question de savoir qui était le bénéficiaire des opérations, que l'indivision entre deux époux n'était pas une société dotée de la personnalité juridique ou une entité qui, même dépourvue de cette personnalité, possédait en fait le pouvoir d'agir de façon indépendante et, partant, qu'elle n'avait pas exercé une activité économique¹⁶. Les copropriétaires devaient, au contraire, être considérés comme les bénéficiaires des opérations¹⁷. En revanche, la Cour a dénié par là – et ce à juste titre – à une forme de coopération dépourvue de capacité juridique (c'est-à-dire une communauté n'ayant pas le pouvoir d'agir) la capacité d'être un assujetti.

41. Ainsi, il demeure qu'une certaine capacité juridique est nécessaire pour être un assujetti au sens de la directive TVA. En l'espèce, le requérant seul, le partenaire seul, ainsi que le requérant et son partenaire conjointement, qui sont des personnes physiques et donc des personnes disposant de la capacité juridique, jouissent tous incontestablement de cette capacité.

42. Toutefois, il n'est pas certain que la forme de coopération entre le requérant et son partenaire ait cette capacité. Il appartient à la juridiction nationale de trancher, conformément au droit national, le point de savoir si cette forme de collaboration peut effectivement accomplir des actes juridiques ou s'il s'agit uniquement d'une société interne qui ne peut pas agir à l'égard de l'extérieur. En effet, il pourrait s'agir d'une société dite « en participation » dans le cadre de laquelle le partenaire ne s'est associé que financièrement aux activités du requérant, dans les relations internes, tandis que ce dernier (et non la société) agit à l'égard des tiers.

11 Voir, entre autres, arrêts du 8 mai 2019, A-PACK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377, point 22) ; du 23 novembre 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, point 23) ; du 21 février 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, point 21), et du 20 octobre 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, point 25), ainsi que nos conclusions dans l'affaire Dong Yang Electronics (C-547/18, EU:C:2019:976, point 41).

12 Voir, entre autres, arrêts du 8 mai 2019, A-PACK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377, point 22) ; du 23 novembre 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, point 23) ; du 21 février 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, point 21), et du 20 octobre 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, point 25).

Voir également, à ce sujet, nos conclusions dans l'affaire Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:440, point 21).

13 La Commission cite, à l'appui de cette affirmation, l'arrêt du 21 avril 2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241, point 58). Celui-ci énonce expressément : « Il y a dès lors lieu de répondre à la deuxième question que, lorsqu'une communauté résultant d'un mariage, qui n'est pas dotée de la personnalité juridique et n'exerce pas elle-même une activité économique au sens de la sixième directive, passe commande d'un bien d'investissement, les copropriétaires formant ladite communauté doivent être considérés comme bénéficiaires de l'opération pour les besoins de l'application de ladite directive. » Nous ne voyons pas comment la Cour a pu reconnaître par là qu'une communauté résultant d'un mariage était un assujetti.

14 Arrêt du 21 avril 2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241).

15 Voir également, à ce sujet, les constatations pertinentes de la Cour dans l'arrêt du 21 avril 2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241 point 32). Il en va différemment lorsque les indivisaires créent une société de personnes qui est en mesure d'accomplir des actes juridiques à l'égard des tiers et de réaliser elle-même des opérations. Du fait de cette capacité juridique, c'est alors la société de personnes qui est l'assujetti ayant agi.

16 Arrêt du 21 avril 2005 (C-25/03, EU:C:2005:241, point 54).

17 Arrêt du 21 avril 2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241, point 58).

43. Si le droit national reconnaît à la présente forme de coopération entre le requérant et son partenaire la capacité d'être elle-même partie à une relation juridique, elle peut également être un assujetti. En revanche, si le droit national n'accorde pas cette possibilité à une telle forme de coopération [en Allemagne, la « stille Gesellschaft » (société en participation) au sens de l'article 230 du Handelsgesetzbuch (code de commerce) en constitue un exemple], elle ne saurait être un assujetti.

2. Le rattachement des opérations en cause à l'un des assujettis

44. Il convient de distinguer la question qui précède de celle de savoir quel est celui des trois ou quatre assujettis entrant en ligne de compte auquel il faut rattacher les opérations imposables en l'espèce, cette personne étant alors redevable de la TVA.

45. La jurisprudence déjà citée (voir points 31 et 32 des présentes conclusions) peut servir de point de départ. Selon celle-ci, il convient, pour constater l'indépendance de l'exercice d'une activité économique, de contrôler si la personne concernée accomplit ses activités en son nom, pour son propre compte et sous sa propre responsabilité, et si elle supporte le risque économique lié à l'exercice de ces activités¹⁸. En effet, lorsque plusieurs assujettis entrent en ligne de compte, c'est toujours uniquement l'un d'entre eux qui peut en définitive remplir ces critères. À notre connaissance, il n'est pas possible d'agir simultanément et pleinement en son nom propre et au nom d'autrui.

46. Ces critères dégagés par la Cour garantissent en outre que l'acquéreur puisse exercer son éventuel droit à déduction de manière juridiquement sûre. En effet, il a besoin pour cela, aux termes de l'article 226, point 5, de la directive TVA, du nom complet et de l'adresse de l'assujetti. Or, il ne peut vérifier cette mention de la facture que s'il sait quelle est l'autre partie (c'est-à-dire qui est apparu à l'égard de l'extérieur).

47. Il faut donc vérifier en l'espèce qui a livré, conformément à ces critères, les bâtiments construits aux différents acheteurs.

48. Selon la juridiction de renvoi, le requérant a acheté les terrains seul, en son nom ; il était inscrit au registre foncier en tant que propriétaire unique ; il a demandé et obtenu seul le permis de construire ; il a également vendu seul les bâtiments construits et il a établi les factures y afférentes. Même si, en droit national, la coopération entre le requérant et son partenaire avait la capacité juridique, elle n'est pas apparue en son propre nom. Étant donné qu'il a été mis fin à la coopération entre le requérant et son partenaire dès le 10 janvier 2011, il est également difficilement envisageable que les opérations des mois de mai 2011, novembre 2012 et février 2013 aient encore été effectuées par elle. De même, le requérant et son partenaire ne sont pas non plus apparus conjointement – que ce soit avant ou après la fin de leur coopération. Par conséquent, il résulte déjà de ces éléments que seul le requérant a agi en qualité d'assujetti en l'espèce.

49. La participation interne du partenaire aux bénéfices et aux pertes n'infirmes pas cette conclusion. Contrairement au point de vue de la juridiction de renvoi et de la Commission, la participation financière interne d'un tiers n'implique pas que celui qui agit à l'égard de l'extérieur (en l'espèce, le requérant) n'agit plus de façon indépendante. Bien au contraire, il a agi, en tout cas dans un premier temps, seul, pour son propre compte et à ses propres risques et il est par conséquent l'assujetti qui est redevable de la TVA résultant des actes accomplis.

¹⁸ Arrêts du 12 octobre 2016, Nigl e.a. (C-340/15, EU:C:2016:764, point 28), et du 29 septembre 2015, Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:635, point 34). Voir aussi arrêt du 18 octobre 2007, van der Steen (C-355/06, EU:C:2007:615, point 23).

50. Ce n'est qu'ultérieurement que le requérant a la possibilité de transférer une partie du risque à une autre personne ou l'obligation de partager les bénéfices avec une autre personne. Si la juridiction de renvoi semble être mal à l'aise avec l'idée que le requérant supporte seul l'intégralité de la TVA, elle méconnaît le fait que, selon les modalités de l'accord interne, le partenaire est également associé à ces coûts supplémentaires du projet. Si la répartition de ces coûts avait été oubliée dans l'accord interne, ce serait uniquement une question d'interprétation de cet accord. Cela n'aurait cependant pas d'incidence sur la détermination, au regard de la TVA, de l'assujetti agissant concrètement.

51. Le fait, relevé par la juridiction de renvoi, que l'administration fiscale a imputé certaines recettes au partenaire aux fins de l'impôt sur le revenu est également dépourvu de pertinence à cet égard. La législation nationale en matière d'impôt sur le revenu et le droit de l'Union en matière de TVA poursuivent des objectifs différents. Ainsi, la législation en matière d'impôt sur le revenu prévoit également, en règle générale, l'imposition des recettes des personnes n'agissant pas d'une façon indépendante, tels les travailleurs, alors que la directive sur la TVA exclut explicitement (à l'article 10) ces derniers de la notion d'assujetti.

52. En outre, la seule possibilité (interne) ultérieure de transférer une partie des risques à un tiers ne change rien au fait que l'opérateur a agi, dans un premier temps, pour son propre compte. Cela peut être illustré par l'exemple d'une assurance. Même si une assurance couvre l'ensemble des risques économiques d'une opération d'une entreprise, cela ne change rien au fait que l'entreprise qui a agi est l'assujetti. La compagnie d'assurances ne devient pas l'assujetti en ce qui concerne cette opération au motif que l'entreprise peut, en cas de sinistre, répercuter sur elle le risque de perte qui s'est réalisé. Il en serait de même en cas de participation de la compagnie d'assurances aux bénéfices internes.

53. L'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive TVA démontre lui aussi que les formes de coopération interne doivent effectuer elles-mêmes des opérations pour être considérées comme des assujettis. Or, ce n'est précisément pas le cas dans la présente affaire. Selon les éléments de fait communiqués, les opérations en aval, à savoir la vente des bâtiments construits, ont été exécutées par le requérant agissant seul et non par la coopération entre le requérant et son partenaire.

54. La participation du partenaire aux décisions commerciales dans le cadre des relations internes, qui a été soulignée par la juridiction nationale, ne saurait pas davantage infirmer cette conclusion. Elle ne produit pas d'effets à l'égard de l'extérieur et, partant, ne peut pas non plus avoir d'incidence sur la qualité d'assujetti de la personne agissant à l'égard de l'extérieur. D'une part, il est difficile de déterminer de manière juridiquement sûre quelle est l'influence d'un tiers qui serait nécessaire à cet égard. D'autre part, le preneur ne peut absolument pas s'apercevoir de cette influence interne, si bien que son droit à déduction serait toujours menacé par l'absence d'une facture régulière. Cela serait contraire à l'objectif d'un système simple et efficace de TVA¹⁹.

55. En outre, la Cour a déjà jugé que « l'existence d'une certaine coopération » ne saurait suffire à mettre en cause l'indépendance de la personne qui agit²⁰. De plus, le rôle déterminant d'une personne dans la production « n'apparaît pas susceptible » de remettre en cause le constat de l'exercice indépendant de leurs activités par des personnes, en ce que chacune d'elles agit en son nom propre, pour son propre compte et sous sa responsabilité²¹. Dans ce contexte, la Cour a également considéré comme des entreprises indépendantes assujetties à la TVA des personnes qui apparaissaient en tant que telles de façon indépendante à l'égard de leurs fournisseurs, des autorités publiques et, dans une certaine mesure, de leurs clients, et ce en dépit du fait qu'elles opéraient en grande partie sous une

19 Voir, à ce sujet, considérant 5 de la directive TVA.

20 Arrêt du 12 octobre 2016, Nigl e.a. (C-340/15, EU:C:2016:764, point 31) ; voir déjà, en ce sens, conclusions de l'avocat général Szpunar dans l'affaire Nigl e.a.(C-340/15, EU:C:2016:505, point 21), selon lequel « [l]e fait même d'une collaboration, même étroite » n'est pas un indice de la perte de la qualité d'assujetti indépendant.

21 Arrêt du 12 octobre 2016, Nigl e.a. (C-340/15, EU:C:2016:764, point 33).

marque commune par l'intermédiaire d'une société de capitaux qu'elles détenaient²². Cela vaut a fortiori dans la présente affaire, dans laquelle le requérant est apparu de manière autonome à l'égard du vendeur du terrain, puis de l'autorité compétente pour délivrer le permis de construire et enfin de ses acheteurs.

56. De surcroît, la pertinence de l'intervention à l'égard de l'extérieur est illustrée par les dispositions de la directive TVA qui sont relatives à la commission à l'achat ou à la vente [article 14, paragraphe 2, sous c), et article 28]. L'article 28 de la directive TVA²³, en particulier, démontre clairement que ce qui est déterminant, c'est surtout l'action en son nom propre et moins l'action pour son propre compte. En effet, même si une personne agit en son propre nom, mais pour le compte d'autrui, elle effectue une livraison de biens ou une prestation de services et reste à cet égard un assujetti indépendant.

57. Cela pourrait notamment s'avérer pertinent en ce qui concerne la « convention de dissolution » du 10 janvier 2011 et l'acte de transfert d'actifs du 1^{er} février 2013, relatif aux bâtiments n^{os} 4 et 5. En effet, la vente ultérieure du bâtiment n^o 5 à des tiers par le requérant pourrait également s'analyser en une opération au titre d'un contrat de commission au sens de l'article 14, paragraphe 2, sous c), de la directive TVA.

58. Toutefois, même s'il y avait une telle opération pour compte d'autrui en l'espèce, cela ne remettrait pas en cause la qualité d'assujetti, agissant de façon indépendante, du requérant. Lors de la vente des bâtiments, ce dernier a agi soit en son nom et pour son propre compte (opération pour compte propre), soit en son nom et pour compte d'autrui (opération au titre d'un contrat de commission).

3. Conclusion intermédiaire

59. Par conséquent, l'assujetti redevable de la TVA qui entre en ligne de compte en l'espèce est le requérant. Il est le seul à avoir agi en son nom, pour son propre compte (et peut-être aussi pour le compte d'autrui) et, partant, à ses propres risques à l'égard de ses clients (c'est-à-dire à l'égard de l'extérieur).

B. Sur la seconde branche de la seconde question : le calcul du chiffre d'affaires annuel aux fins de l'application du régime de la franchise de TVA pour les petites entreprises

60. Étant donné que, selon l'analyse retenue dans le cadre des présentes conclusions, seul le requérant peut être considéré comme un assujetti, il n'est pas nécessaire de répondre à la seconde branche de la seconde question.

61. Ce n'est que dans l'hypothèse où la Cour considérerait que soit la société (en participation) constituée par le requérant et son partenaire, soit chacune de ces deux personnes entrent en ligne de compte en tant qu'assujetties qu'il conviendrait de répondre à cette question, à titre subsidiaire. Elle porte sur le calcul du chiffre d'affaires annuel aux fins du régime de la franchise de TVA pour les petites entreprises lorsque plusieurs personnes interviennent dans le cadre de la réalisation des opérations.

62. Comme la Commission l'expose à juste titre à cet égard, la franchise en base de TVA se rapporte à l'assujetti individuel et aux opérations qu'il a réalisées. Cela découle du libellé ainsi que de l'esprit et de la finalité de la franchise prévue à l'article 287 de la directive TVA.

²² Arrêt du 12 octobre 2016, Nigl e.a. (C-340/15, EU:C:2016:764, point 34).

²³ L'article 28 de la directive TVA est libellé comme suit : « [l]orsqu'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 ».

63. Puisque la franchise de TVA n'est pas objectivement liée à la nature de l'activité, mais uniquement au fait que l'assujetti individuel n'atteint pas personnellement un seuil de chiffre d'affaires, l'article 287 de la directive TVA prévoit une exonération fiscale subjective. Comme la Cour l'a déjà jugé²⁴ et comme nous l'avons indiqué à une autre occasion²⁵, la finalité de cette exonération fiscale subjective est à titre premier une simplification administrative.

64. En l'absence d'un tel seuil, l'administration fiscale devrait traiter comme un assujetti, dès le premier euro perçu, toute personne qui exerce une activité économique au sens de l'article 9 de la directive TVA, aussi minime soit-elle. Cela entraînerait non seulement pour l'assujetti, mais également pour l'administration fiscale, des coûts administratifs auxquels ne correspondrait aucune recette fiscale²⁶. Le seuil de minimis prévu à l'article 287 de la directive TVA vise précisément à éviter cela²⁷.

65. Cette finalité trouve également à s'appliquer lorsque deux assujettis agissent conjointement – mais chacun pour son propre compte – sans devoir être considérés, ensemble, comme un assujetti indépendant. Il en est de même lorsque l'action commune a donné naissance à un nouvel assujetti qui doit être distingué de ses « fondateurs » en raison de sa capacité juridique propre et qui ne dépasse pas le seuil de minimis.

66. Par conséquent, si la société constituée par le requérant et son partenaire était l'assujetti ayant agi, il faudrait prendre en compte les opérations de la société aux fins de la détermination du chiffre d'affaires annuel au sens de l'article 287 de la directive TVA. Si ce sont le requérant et son partenaire, chacun à concurrence de sa participation proportionnelle aux transactions communes, le chiffre d'affaires annuel doit être examiné séparément pour chacun d'eux. Dès lors que le schéma concrètement retenu n'est pas constitutif d'un montage abusif²⁸, ce que rien n'indique en l'espèce, cette conclusion n'est pas remise en cause.

67. À titre subsidiaire, il convient par conséquent de répondre comme suit à la seconde branche de la seconde question préjudicielle : l'article 287 de la directive TVA constitue une exonération fiscale subjective. Le chiffre d'affaires annuel est donc celui qui a été réalisé par l'assujetti ayant agi.

VI. Conclusion

68. En conclusion, nous proposons à la Cour de répondre comme suit aux questions du Lietuvos vyriausioji administracinis teismas (Cour administrative suprême de Lituanie) :

- 1) Il convient d'interpréter l'article 9, paragraphe 1, et l'article 193 de la directive 2006/112/CE, du 28 novembre 2006, relative au système commun de la taxe sur la valeur ajoutée, en ce sens que l'assujetti visé dans ces dispositions doit être en mesure d'être partie à une relation juridique, de mentionner la TVA dans une facture et de la collecter sur la base du prix convenu. Cela suppose qu'il puisse, conformément au droit national, accomplir en tant que tel des actes juridiques, c'est-à-dire qu'il jouisse de la capacité juridique.

24 Arrêts du 2 mai 2019, Jarmuškiėnė (C 265/18, EU:C:2019:348, point 37 in fine), et du 26 octobre 2010, Schmelz (C 97/09, EU:C:2010:632, point 63).

25 Conclusions dans l'affaire Administrația Județeană a Finanțelor Publice Caraș-Severin – Serviciul Inspecție Persoane Fizice und Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara – Serviciul Soluționare Contestații 1 (C-716/18, EU:C:2020:82, points 22 et suiv.) et dans l'affaire Schmelz (C-97/09, EU:C:2010:354, point 33 in fine).

26 Voir aussi, expressément, arrêt du 2 mai 2019, Jarmuškiėnė (C 265/18, EU:C:2019:348, point 38).

27 Voir motifs relatifs à l'article 25 (petites entreprises) à la page 27 de la proposition de la Commission du 20 juin 1973, COM(73) 950 final.

28 Voir, en particulier, arrêt du 22 novembre 2017, Cussens e.a. (C-251/16, EU:C:2017:881, points 31 et suiv.).

- 2) Il convient d'interpréter l'article 9, paragraphe 1, et l'article 193 de la directive 2006/112 en ce sens qu'une personne qui a la capacité d'être un assujetti exerce l'activité économique en cause « de façon indépendante » lorsqu'elle agit – comme le requérant l'a fait en l'espèce – en son nom et pour son propre compte (ou bien pour le compte d'autrui dans le cadre d'une opération au titre d'un contrat de commission).