

ARRÊT DE LA COUR (troisième chambre)

7 novembre 2013 (*)

«Fiscalité – TVA – Directive 2006/112/CE – Articles 73 et 78 – Transactions immobilières effectuées par des personnes physiques – Qualification de ces transactions d’opérations imposables – Détermination de la TVA due lorsque les parties n’ont rien prévu en ce qui concerne celle-ci lors de la conclusion du contrat – Existence ou absence d’une possibilité pour le fournisseur de récupérer la TVA auprès de l’acquéreur – Conséquences»

Dans les affaires jointes C-249/12 et C-250/12,

ayant pour objet des demandes de décision préjudicielle au titre de l’article 267 TFUE, introduites par l’Înalta Curte de Casație și Justiție (Roumanie), par décisions du 15 mars 2012, parvenues à la Cour le 22 mai 2012, dans les procédures

Corina-Hrisi Tulică

contre

Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor (C-249/12),

et

Călin Ion Plavoșin

contre

Direcția Generală a Finanțelor Publice Timiș – Serviciul Soluționare Contestații,

Activitatea de Inspecție Fiscală – Serviciul de Inspecție Fiscală Timiș (C-250/12),

LA COUR (troisième chambre),

composée de M. M. Ilešič, président de chambre, MM. C. G. Fernlund (rapporteur), A. Ó Caoimh, M^{me} C. Toader et M. E. Jarašiūnas, juges,

avocat général: M. M. Wathelet,

greffier: M. A. Calot Escobar,

vu la procédure écrite,

considérant les observations présentées:

– pour le gouvernement roumain, par M. R.-H. Radu ainsi que par M^{mes} R.-M. Giurescu et A.-L. Crișan, en qualité d’agents,

– pour la Commission européenne, par M^{mes} L. Bouyon et C. Soulay, en qualité d'agents, vu la décision prise, l'avocat général entendu, de juger l'affaire sans conclusions, rend le présent

Arrêt

- 1 Les demandes de décision préjudicielle portent sur l'interprétation de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO L 347, p. 1, ci-après la «directive TVA»), notamment de ses articles 73 et 78.
- 2 Ces demandes ont été présentées dans le cadre de litiges opposant, respectivement, M^{me} Tulică à l'Agentia Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor (Agence nationale de l'administration fiscale – direction générale du traitement des réclamations), et M. Plavoșin à la Direcția Generală a Finanțelor Publice Timiș – Serviciul Soluționare Contestații (direction générale des finances publiques de Timiș – service du traitement des réclamations), au sujet de la détermination de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA») due, lorsque les parties n'ont rien prévu en ce qui concerne cette taxe lors de la fixation du prix du bien livré.

Le cadre juridique

Le droit de l'Union

- 3 Le considérant 7 de la directive TVA est rédigé comme suit:

«Le système commun de TVA devrait, même si les taux et les exonérations ne sont pas complètement harmonisés, aboutir à une neutralité concurrentielle, en ce sens que sur le territoire de chaque État membre les biens et les services semblables supportent la même charge fiscale, quelle que soit la longueur du circuit de production et de distribution.»
- 4 L'article 1^{er} de cette directive prévoit:
 - «1. La présente directive établit le système commun de [TVA].
 2. Le principe du système commun de TVA est d'appliquer aux biens et aux services un impôt général sur la consommation exactement proportionnel au prix des biens et des services, quel que soit le nombre des opérations intervenues dans le processus de production et de distribution antérieur au stade d'imposition.

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

Le système commun de TVA est appliqué jusqu'au stade du commerce de détail inclus.»

- 5 L'article 73 de ladite directive dispose:

«Pour les livraisons de biens et les prestations de services autres que celles visées aux articles 74 à 77,

la base d'imposition comprend tout ce qui constitue la contrepartie obtenue ou à obtenir par le fournisseur ou le prestataire pour ces opérations de la part de l'acquéreur, du preneur ou d'un tiers, y compris les subventions directement liées au prix de ces opérations.»

6 L'article 78 de la même directive énonce:

«Sont à comprendre dans la base d'imposition les éléments suivants:

- a) les impôts, droits, prélèvements et taxes, à l'exception de la TVA elle-même;
- b) les frais accessoires, tels que les frais de commission, d'emballage, de transport et d'assurance demandés par le fournisseur à l'acquéreur ou au preneur.

Aux fins du premier alinéa, point b), les États membres peuvent considérer comme frais accessoires ceux faisant l'objet d'une convention séparée.»

Le droit roumain

7 Sous le titre VI, intitulé «La taxe sur la valeur ajoutée», de la loi n° 571/2003 relative au code des impôts, dans sa version applicable au litige au principal (ci-après le «code des impôts»), l'article 125 bis de cette loi, intitulé «Signification de certains termes et expressions», dispose:

«1. Aux fins du présent titre, les termes et les expressions ci-dessous ont les significations suivantes:

[...]

5. 'base d'imposition': contrevaletur d'une livraison de biens ou d'une prestation de services imposable, d'une importation imposable ou d'une acquisition intracommunautaire imposable, effectuée conformément au chapitre VII;

[...]»

8 L'article 137 du code des impôts, intitulé «Base d'imposition pour la livraison de biens et la prestation de services effectuées à l'intérieur du pays», prévoit:

«1. La base d'imposition de la [TVA] est constituée:

- a) en ce qui concerne les livraisons de biens et les prestations de services, de tout ce qui constitue la contrepartie obtenue ou à obtenir par le fournisseur ou le prestataire pour les opérations de la part de l'acheteur, du preneur ou d'un tiers, y compris les subventions directement liées au prix de ces opérations;

[...]

2. La base d'imposition comprend les éléments suivants:

- a) les impôts et les taxes, sauf disposition légale contraire, à l'exclusion de la [TVA];
- b) les frais accessoires, tels que: les frais de commission, d'emballage, de transport et d'assurance demandés par le fournisseur ou le prestataire à l'acquéreur ou au preneur. Les frais facturés à l'acquéreur par le fournisseur de biens ou le prestataire de services qui font l'objet d'un contrat séparé et qui sont liés à la livraison des biens ou à la prestation des services en cause sont

considérés comme des frais accessoires.»

9 Le code civil, dans sa version applicable au litige au principal, prévoit:

«Article 962

L'objet du contrat est ce à quoi s'engagent les parties ou juste l'une d'entre elles.

[...]

Article 969

Les conventions légalement formées tiennent lieu de loi entre les parties contractantes. Elles peuvent être révoquées par consentement mutuel ou pour les causes que la loi autorise.

Article 970

Les conventions doivent être exécutées de bonne foi. Elles obligent non seulement à ce qui y est exprimé, mais encore à toutes les suites que l'équité, l'usage ou la loi donnent à l'obligation d'après sa nature.»

Les litiges au principal et la question préjudicielle

- 10 M^{me} Tulică et M. Plavoşin ont conclu de nombreux contrats de vente de biens immobiliers, à savoir, respectivement, 134 contrats pendant la période comprise entre 2007 et 2008 et 15 contrats pour la période comprise entre 2007 et 2009.
- 11 M^{me} Tulică et M. Plavoşin n'ont rien prévu en ce qui concerne la TVA lors de la conclusion de ces contrats de vente.
- 12 Après que lesdites opérations eurent été réalisées et à la suite de contrôles, l'administration fiscale a constaté que l'activité exercée par M^{me} Tulică et M. Plavoşin présentait les caractéristiques d'une activité économique.
- 13 M^{me} Tulică et M. Plavoşin ont, par conséquent, été qualifiés d'office d'assujettis à la TVA par l'administration fiscale, qui a émis à l'encontre des intéressés des avis d'impositions, par lesquels elle a exigé le paiement de la TVA, cette dernière étant, d'une part, calculée en ajoutant son montant au prix convenu par les parties contractantes et, d'autre part, majorée de pénalités de retard.
- 14 Au cours de la procédure à l'origine de l'affaire C-249/12, M^{me} Tulică a fait valoir que la pratique de l'administration fiscale consistant à calculer la TVA en ajoutant le montant de cette dernière au prix convenu par les parties contractantes enfreignait plusieurs principes du droit, au nombre desquels figure le principe de liberté contractuelle. La TVA serait une composante du prix et non un élément s'ajoutant à celui-ci. Il ne serait nullement évident que l'acquéreur aurait consenti à l'achat de l'immeuble en cause dans les conditions préconisées par l'administration fiscale. La TVA exigée par cette dernière ne pourrait plus être récupérée auprès de l'acquéreur, car elle excéderait l'objet du contrat et ne pourrait être opposée à celui-ci, que ce soit au titre d'une obligation contractuelle ou au titre d'une obligation légale extracontractuelle.
- 15 L'administration fiscale soutient, en se fondant sur les dispositions de l'article 137 du code des impôts,

que, pour déterminer le montant de la TVA due, il convient de prendre pour base de calcul le prix convenu entre les parties contractantes.

16 M^{me} Tulică a introduit un recours devant la Curtea de Apel București (cour d'appel de Bucarest), laquelle a rejeté celui-ci comme non fondé.

17 M^{me} Tulică s'est alors pourvue en cassation contre l'arrêt de la Curtea de Apel București devant l'Înalta Curte de Casație și Justiție (Haute Cour de cassation et de justice).

18 Dans son pourvoi, M^{me} Tulică a notamment réitéré son argumentation tirée du caractère erroné de la détermination de la base d'imposition. Au soutien de cette argumentation, elle a invoqué les points 26 et 27 de l'arrêt du 24 octobre 1996, Elida Gibbs (C-317/94, Rec. p. I-5339).

19 Au cours de la procédure engagée devant l'Înalta Curte de Casație și Justiție, la décision interprétative n° 2 de la Commission centrale fiscale, du 12 avril 2011, a été publiée au *Monitorul Oficial al României* n° 278 du 20 avril 2011 (ci-après la «décision interprétative n° 2/2011»). Cette décision a été adoptée par ladite Commission dans l'exercice de son rôle d'unification de l'application de la législation fiscale. Ladite décision confirme l'approche de l'administration fiscale en matière de détermination de la base d'imposition à la TVA. Elle est libellée comme suit:

«[...] pour les livraisons imposables de constructions et de terrains, la [TVA] perçue à cet égard est déterminée, en fonction de la volonté des parties résultant de contrats ou d'autres moyens de preuve conformément à l'ordonnance du gouvernement roumain n° 92/2003 [...]:

a) en appliquant le taux de TVA à la contre-valeur de la livraison [...] lorsque:

- 1) les parties ont convenu que la TVA n'est pas comprise dans la contre-valeur de la livraison, ou
- 2) les parties n'ont rien convenu relativement à la TVA;

b) en appliquant la méthode du calcul inversé [...] lorsque les parties ont convenu d'inclure la TVA dans la contre-valeur de la livraison.»

20 Au cours de la procédure à l'origine de l'affaire C-250/12, M. Plavoșin a fait valoir que l'ajout de la TVA au montant payé comme contrepartie de la vente méconnaissait l'objet du contrat conclu entre les parties et produisait des effets contraires à l'objectif visé par la TVA. Cette taxe ne peut, selon lui, être à la charge du fournisseur, étant donné qu'elle est, par nature, une taxe sur la consommation, qui doit être supportée par le consommateur final.

21 Selon M. Plavoșin, lorsque le contrat de vente ne contient aucune mention relative à la TVA, la taxe due doit être appliquée à un montant égal au prix convenu entre les parties, diminué de la valeur globale de la taxe, de sorte que le montant payé par l'acquéreur couvre tant le prix dû au fournisseur que la TVA.

22 L'administration fiscale invoque la décision interprétative n° 2/2011, laquelle confirmerait l'approche suivie par cette administration en matière de calcul de la TVA applicable.

23 M. Plavoșin a introduit un recours devant la Curtea de Apel Timișoara (cour d'appel de Timișoara), laquelle a rejeté son recours.

- 24 L'intéressé a alors formé un pourvoi contre l'arrêt rendu par la Curtea de Apel Timișoara devant l'Înalta Curte de Casație și Justiție.
- 25 Cette juridiction nourrit des doutes quant au bien-fondé de la décision interprétative n° 2/2011, s'agissant de la notion de «contrepartie obtenue» et de la portée des articles 73 et 78 de la directive TVA, lorsque les parties n'ont rien prévu en ce qui concerne la TVA lors d'une vente. L'Înalta Curte de Casație și Justiție a donc décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour, dans chacune des affaires dont elle a été saisie, la question préjudicielle suivante:
- «Lorsque le [fournisseur] d'un bien immobilier est requalifié d'assujetti à la TVA et que la contrepartie (le prix) de la livraison de ce bien a été établie par les parties sans aucune mention de la TVA, les articles 73 et 78 de la directive [TVA] doivent-ils être interprétés en ce sens que la base d'imposition est constituée par:
- a) la contrepartie (le prix) de la livraison du bien qui a été établie par les parties après déduction du taux de TVA ou par
 - b) la contrepartie (le prix) de la livraison du bien qui a été convenue par les parties?»
- 26 Par ordonnance du 22 juin 2012, le président de la Cour a ordonné la jonction des affaires C-249/12 et C-250/12 aux fins de la procédure écrite et orale ainsi que de l'arrêt.

Sur la question préjudicielle

- 27 La juridiction de renvoi demande, en substance, eu égard aux articles 73 et 78 de la directive TVA, si, lorsque le prix d'un bien a été établi par les parties sans aucune mention de la TVA et que le fournisseur dudit bien est la personne qui est redevable de la TVA sur l'opération imposée, le prix convenu doit être considéré comme un prix incluant déjà la TVA ou comme un prix hors TVA qui doit être majoré de celle-ci.
- 28 Il ressort du dossier dont dispose la Cour que les requérants au principal, fournisseurs de biens immobiliers, sont les redevables de la TVA due sur les opérations imposables qu'ils ont réalisées. Il ressort également de ce dossier que les parties aux contrats en cause au principal n'ont rien prévu en ce qui concerne la TVA lorsqu'elles ont fixé le prix des biens immobiliers faisant l'objet de la vente. En revanche, aucune information n'a été fournie par la juridiction de renvoi sur le point de savoir si ces fournisseurs disposent ou non, en vertu du droit national, d'une possibilité de récupérer auprès des acquéreurs, en sus du prix convenu, la TVA exigée par l'administration fiscale.
- 29 M^{me} Tulică et M. Plavoșin ainsi que la Commission européenne considèrent, en substance, que la TVA est par nature une taxe sur la consommation, qui doit être supportée par le consommateur final et qui ne peut, dès lors, être à la charge du fournisseur. La TVA devrait donc être une composante du prix et non pas un élément qui s'ajoute à celui-ci.
- 30 Le gouvernement roumain estime, en substance, que, pour déterminer la contrepartie obtenue par le fournisseur, celle-ci ayant une valeur subjective, il convient de se référer à la volonté des parties et de considérer que cette contrepartie est constituée du montant que le fournisseur entendait recevoir et que l'acquéreur était prêt à payer. Ce montant correspondrait, en l'occurrence, au prix fixé dans le contrat, sans déduction de la TVA.
- 31 Ledit gouvernement ajoute que, s'il devait être considéré que la contrepartie était constituée du prix du

bien livré, diminué du montant de la TVA, le fournisseur serait avantagé par rapport à ses concurrents, ce qui serait contraire au principe de neutralité de la TVA et pourrait favoriser des irrégularités telles que celles auxquelles les fournisseurs en cause au principal se sont livrés.

- 32 À cet égard, il convient de rappeler qu'il résulte des articles 1^{er}, paragraphe 2, et 73 de la directive TVA que le principe du système commun de TVA consiste à appliquer aux biens et aux services un impôt général sur la consommation exactement proportionnel au prix de ceux-ci et que la base d'imposition comprend tout ce qui constitue la contrepartie obtenue ou à obtenir par le fournisseur de biens ou le prestataire de services pour les opérations visées de la part de l'acquéreur, du preneur ou d'un tiers. L'article 78 de cette directive énumère certains éléments qui sont à comprendre dans la base d'imposition. Selon l'article 78, sous a), de ladite directive, la TVA n'est pas à comprendre dans ladite base.
- 33 Conformément à la règle générale énoncée à l'article 73 de la directive TVA, la base d'imposition pour la livraison d'un bien ou la prestation d'un service, effectuées à titre onéreux, est constituée par la contrepartie réellement reçue à cet effet par l'assujetti. Cette contrepartie constitue la valeur subjective, à savoir réellement perçue, et non une valeur estimée selon des critères objectifs (voir, notamment, arrêts du 5 février 1981, *Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats*, 154/80, Rec. p. 445, point 13, et du 26 avril 2012, *Balkan and Sea Properties et Provadinvest*, C-621/10 et C-129/11, non encore publié au Recueil, point 43).
- 34 Cette règle doit être appliquée en conformité avec le principe de base de ladite directive, qui réside dans le fait que le système de la TVA vise à grever uniquement le consommateur final (voir, notamment, arrêt *Elida Gibbs*, précité, point 19, et ordonnance du 9 décembre 2011, *Connoisseur Belgium*, C-69/11, point 21).
- 35 Or, lorsqu'un contrat de vente a été conclu sans mention de la TVA, dans l'hypothèse où le fournisseur, selon le droit national, ne peut récupérer auprès de l'acquéreur la TVA ultérieurement exigée par l'administration fiscale, la prise en compte de la totalité du prix, sans déduction de la TVA, comme constituant la base sur laquelle la TVA s'applique, aurait pour conséquence que la TVA grèverait ce fournisseur et se heurterait donc au principe selon lequel la TVA est une taxe sur la consommation, qui doit être supportée par le consommateur final.
- 36 Une telle prise en compte se heurterait, par ailleurs, à la règle selon laquelle l'administration fiscale ne saurait percevoir au titre de la TVA un montant supérieur à celui que l'assujetti a perçu (voir, notamment, arrêts *Elida Gibbs*, précité, point 24; du 3 juillet 1997, *Goldsmiths*, C-330/95, Rec. p. I-3801, point 15, ainsi que *Balkan and Sea Properties et Provadinvest*, précité, point 44).
- 37 Il en irait, en revanche, autrement dans l'hypothèse où le fournisseur, selon le droit national, aurait la possibilité d'ajouter au prix stipulé un supplément correspondant à la taxe applicable à l'opération et de récupérer celui-ci auprès de l'acquéreur du bien.
- 38 Il importe de souligner, en outre, que l'une des caractéristiques essentielles de la TVA réside dans le fait que cette taxe est exactement proportionnelle au prix des biens et des services concernés. Cela implique que tous les fournisseurs contribuent au paiement de la TVA dans la même proportion par rapport à la totalité du montant perçu pour les biens vendus.
- 39 En l'occurrence, il appartient à la juridiction nationale de vérifier si le droit roumain laisse la possibilité aux fournisseurs de récupérer, auprès des acquéreurs, la TVA exigée ultérieurement par l'administration fiscale.

- 40 S'il devait résulter de cette vérification qu'une telle récupération n'est pas possible, il conviendrait de conclure que la directive TVA s'oppose à une règle telle que celle énoncée dans la décision interprétative n° 2/2011.
- 41 Dans la mesure où le gouvernement roumain soutient qu'une règle telle que celle en cause au principal a pour effet de dissuader les irrégularités, il convient de relever que tout État membre dispose de la compétence pour prendre toutes les mesures législatives et administratives propres à garantir la perception de l'intégralité de la TVA ainsi qu'à lutter contre la fraude et à l'obligation d'adopter de telles mesures (voir, en ce sens, arrêt du 26 février 2013, Åkerberg Fransson, C-617/10, non encore publié au Recueil, point 25 et jurisprudence citée).
- 42 Ces mesures ne doivent cependant pas aller au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre l'objectif poursuivi (arrêt du 12 juillet 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, non encore publié au Recueil, point 67 et jurisprudence citée). Or, tel serait précisément le cas de la règle en cause au principal s'il s'avérait que celle-ci conduit à une situation dans laquelle la TVA grève le fournisseur et n'est donc pas perçue d'une manière qui soit compatible avec le principe de base du système de la TVA, tel que rappelé au point 34 du présent arrêt.
- 43 Au vu de l'ensemble des considérations qui précèdent, il convient de répondre à la question posée que la directive TVA, notamment ses articles 73 et 78, doit être interprétée en ce sens que, lorsque le prix d'un bien a été établi par les parties sans aucune mention de la TVA et que le fournisseur dudit bien est la personne qui est redevable de la TVA due sur l'opération imposée, le prix convenu doit être considéré, dans le cas où le fournisseur n'a pas la possibilité de récupérer auprès de l'acquéreur la TVA réclamée par l'administration fiscale, comme incluant déjà la TVA.

Sur les dépens

- 44 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 (troisième chambre) dit pour droit:

La directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, notamment ses articles 73 et 78, doit être interprétée en ce sens que, lorsque le prix d'un bien a été établi par les parties sans aucune mention de la taxe sur la valeur ajoutée et que le fournisseur dudit bien est la personne qui est redevable de la taxe sur la valeur ajoutée due sur l'opération imposée, le prix convenu doit être considéré, dans le cas où le fournisseur n'a pas la possibilité de récupérer auprès de l'acquéreur la taxe sur la valeur ajoutée réclamée par l'administration fiscale, comme incluant déjà la taxe sur la valeur ajoutée.

Signatures

* Langue de procédure: le roumain.