

Affaire C-707/18

Demande de décision préjudicielle

Date de dépôt :

13 novembre 2018

Jurisdiction de renvoi :

Tribunalul Timiș (România)

Date de la décision de renvoi :

30 octobre 2018

Partie requérante :

Amărăști Land Investment SRL

Parties défenderesses :

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara

Administrația Județeană a Finanțelor Publice Timiș

**DEMANDE DE DÉCISION PRÉJUDICIELLE INTRODUITE
CONFORMÉMENT À L'ARTICLE 267 TFUE**

**Le Tribunalul Timiș (tribunal de grande instance de Timiș, Roumanie) –
chambre du contentieux administratif et fiscal**

dans l'affaire [omissis] ayant pour objet un recours formé par la partie requérante, AMĂRĂȘTI LAND INVESTMENT SRL, à l'encontre de DIRECȚIA GENERALĂ REGIONALĂ A FINANȚELOR PUBLICE TIMIȘOARA (direction générale des finances publiques de Timișoara) et [de] ADMINISTRAȚIA JUDEȚEANĂ A FINANȚELOR PUBLICE TIMIȘ (administration départementale des finances publiques de Timiș),

à la demande de la partie requérante et conformément à l'article 267, premier et deuxième alinéas, TFUE,

demande qu'il plaise à la

COUR DE JUSTICE DE L'UNION EUROPÉENNE

de bien vouloir répondre aux questions préjudicielles suivantes relatives à l'interprétation du droit de l'Union européenne :

Question n° 1 : Dans le cadre de l'interprétation de la directive 2006/112, 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 national (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 ?

Question n° 2 : La directive 2006/112, 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 ?

Question n° 3 : Les dispositions de la directive 2006/112, 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, [Or. 2] 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'acheteur et les vendeurs sont convenus que le prix des immeubles n'inclut pas la contre-valeur des opérations de cadastrage ?

Question n° 4 : Au sens de la directive 2006/112, 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 ?

L'objet du litige. Les faits pertinents

1. La partie requérante, AMĂRĂȘTI LAND INVESTMENT SRL, a saisi la chambre du contentieux administratif et fiscal du Tribunalul Timiș (tribunal de grande instance de Timiș) d'un recours contre les parties défenderesses, la direction générale des finances publiques de Timișoara et l'administration départementale des finances publiques de Timiș, concluant à :
 - l'annulation pour illégalité de la décision n° 3357, du 8 septembre 2017, de la direction générale des finances publiques de Timișoara tranchant sa réclamation préalable ;
 - l'annulation partielle de l'avis d'imposition F-TM n° 107, du 15 mars 2017, ainsi que du rapport de contrôle fiscal F-TM n° 107, du 15 mars 2017, en ce qu'ils sont illégaux et non fondés concernant le rappel de TVA de 41 911 RON ;
 - la condamnation des parties défenderesses à rembourser la somme de 41 911 RON versée à titre de rappel de TVA ;
 - la condamnation des parties défenderesses à payer les intérêts fiscaux de 0,02 % par jour sur la somme de 41 911 RON, de la date de retenue illégale de la TVA à la date de remboursement effectif et intégral de la somme ;
 - la condamnation solidaire des parties défenderesses aux dépens.
2. Concernant les faits, le Tribunalul Timiș (tribunal de grande instance de Timiș) constate que la société requérante a été constituée en 2014 en vue d'exercer des activités d'exploitation par l'installation d'une exploitation agricole sur un terrain d'environ 4 000 hectares, et que, à cette fin, la société achète des terres agricoles. La requérante est actuellement en processus d'investissement, c'est-à-dire d'achat de terrains.
3. Au niveau formel, le processus d'acquisition est divisé en deux étapes. Dans un premier temps, des promesses de vente et d'achat sont conclues entre des personnes promettant de vendre et la requérante, qui promet d'acheter, par lesquelles cette dernière acquiert un droit de créance sur la propriété du terrain. La seconde étape intervient après l'accomplissement des formalités administratives prévues par la loi en vue de la conclusion des contrats et consiste à signer les contrats de vente et d'achat permettant d'acquérir la propriété des terrains.

[Or. 3]

4. Au sens de la directive 2006/112, la livraison des biens immeubles faisant l'objet de la vente, à savoir la possession et le droit d'en disposer en tant que propriétaire, se fait sur le fondement des contrats de fermage conclus, entre le vendeur et l'acheteur, en même temps que les promesses de vente et d'achat.

5. En vue du bon déroulement du processus d'investissement, la société Amărăști Land Investment SRL a recouru aux services de sociétés spécialisées, telles que des sociétés d'intermédiation, des cabinets d'avocats, des études de notaires, des sociétés spécialisées en matière de cadastre et de topographie, afin de vérifier la situation juridique des terrains faisant l'objet de la vente et d'effectuer toutes les opérations précédant la conclusion effective des contrats de vente et d'achat, prenant à sa charge les honoraires des sociétés d'intermédiation, des notaires, des avocats, les frais de cadastre.
6. La requérante a justifié la nécessité de recourir à ces services par le fait que, dans la zone géographique dans laquelle l'activité est développée (où se trouvent plusieurs localités du département de Dolj), les terrains sont fractionnés, ont des superficies réduites et ne sont pas inscrits au registre foncier national (livre foncier). Or, en droit roumain, la forme d'acte authentique du contrat est une condition de validité des contrats de vente et d'achat de biens immeubles. Pour que des contrats de vente et d'achat de biens immeubles soient valablement conclus sous forme authentique, la loi exige que le terrain soit inscrit au livre foncier et que la personne ayant qualité de vendeur dans le cadre de la transaction soit celle étant inscrite au livre foncier en tant que propriétaire du terrain. S'ensuit l'impossibilité, pour la requérante, d'acheter directement les terrains en concluant des contrats de vente et d'achat sous forme authentiques et la nécessité de diviser le processus d'acquisition en deux étapes, comme indiqué précédemment.
7. Dans le but déclaré d'acquérir les terrains et d'organiser une exploitation agricole, la société ayant promis d'acheter a également fait appel aux services d'une société de cadastrage en vue de la première inscription des terrains au livre foncier et a assumé les coûts de ces opérations. Ces coûts n'ont pas été refacturés aux personnes ayant promis de vendre et ne sont en pratique pas supportés par ceux-ci. Ainsi, les promesses bilatérales de vente et d'achat des terrains contiennent une clause en vertu de laquelle celui promettant de vendre a déclaré accepter que celui promettant d'acheter (la société requérante) effectue à ses frais tous les travaux de collecte, d'établissement des dossiers, de légalisation des documents, d'enregistrement des documents, de cadastrage, d'inscription au livre foncier. La personne ayant promis de vendre a déclaré comprendre que toutes les procédures d'enregistrement effectuées par Amărăști Land Investment SRL sont absolument nécessaires pour que le contrat de vente et d'achat du terrain puisse avoir une forme authentique. Les deux parties sont convenues de préévaluer le montant des travaux décrits ci-dessus à 750 euros par hectare. Elles ont toutefois inséré une clause pénale selon laquelle, si la personne promettant de vendre ne satisfait pas à son obligation de conclure le contrat de vente dans le délai fixé, par sa faute ou pour toute autre raison, à l'exception de celles imputables à celui promettant d'acheter, elle est tenue de payer à ce dernier les frais engagés en vue d'inscrire le terrain au livre foncier ainsi que des dommages et intérêts d'un montant de 2 000 euros par hectare.

[Or. 4]

8. Concernant le prix fixé dans le contrat, ainsi qu'il ressort de l'article III des promesses de vente et d'achat, les parties sont convenues que la personne promettant d'acheter payerait à celle promettant de vendre le prix intégral des terrains au moment de la conclusion des promesses. Le prix des terrains, tel que convenu par les parties, n'inclue pas la contre-valeur des opérations de cadastrage, étant distinct de celles-ci.
9. Le 23 janvier 2017, la requérante a déposé auprès des autorités fiscales la demande de remboursement de TVA n° 108049570, portant sur un montant de 73 828 RON. En conséquence, un contrôle fiscal a eu lieu, qui a abouti à l'adoption de l'avis d'imposition F-TM 107, du 15 mars 2017, ainsi que du rapport de contrôle fiscal F-TM 107, du 15 mars 2017, dont l'annulation partielle est demandée en l'espèce. La requérante a obtenu le remboursement intégral du montant de TVA de 73 828 RON demandé. Toutefois, les autorités fiscales ont perçu un rappel de TVA de 41 911 RON sur une base d'imposition de 209 522 RON représentant la contre-valeur du service fourni par la requérante au vendeur, base d'imposition obtenue en multipliant la superficie des terrains de 74,43 hectares pour lesquels des contrats de vente et d'achats définitifs étaient conclus au 31 décembre 2016 par 750 euros par hectare.
10. Les autorités fiscales ont procédé à un rappel de TVA au motif que la somme de 750 euros par hectare représenterait la contre-valeur du service fourni par la requérante au vendeur en échange de la livraison des biens. Elles affirment que, en échange de l'achat du terrain, la requérante a, d'une part, payé un prix et, d'autre part, fourni un service aux vendeurs. Elles soutiennent en outre que les coûts liés à l'enregistrement des terrains et à la conclusion des contrats de vente et d'achat sous forme authentique doivent obligatoirement être à la charge des vendeurs.
11. La requérante a introduit une réclamation contre l'avis d'imposition concernant la somme de 41 911 RON de rappel de TVA dans le cadre d'une procédure administrative préalable, qui a toutefois été rejetée par les autorités fiscales. Tant dans la décision de rejet de la réclamation, dont l'annulation est demandée, que dans le cadre du contentieux fiscal, les autorités fiscales ont considéré en substance qu'Amărăști Land Investment SRL avait fourni les services précités (qui constituent des opérations soumises à la TVA) en son nom propre, mais pour le compte d'autres personnes (les vendeurs de terrains – personnes physiques), sans toutefois en facturer la contre-valeur aux bénéficiaires en percevant la TVA correspondante. Les autorités ont estimé que ces prestations sont devenues exigibles à la date de conclusion des contrats de vente et d'achat sous forme authentique et que, pendant la période ayant fait l'objet du contrôle fiscal, la requérante a conclu des contrats sous forme authentique portant sur l'achat de 74,34 hectares de terres agricoles, au titre desquels, conformément aux dispositions contractuelles, elle aurait dû facturer le remboursement de leur contre-valeur, d'un montant de 750 euros par hectare, soit un montant total à recouvrer de 55 755 euros. La requérante aurait dû faire apparaître et déclarer, concernant les prestations de services précitées, [un] montant de TVA perçue de 41 911 RON.

12. La requérante n'est pas d'accord avec la situation décrite par l'autorité fiscale et considère que les coûts des opérations effectuées supportés par la requérante, évalués à 750 euros par hectare, sont **[Or. 5]** des coûts liés à l'investissement pour les besoins d'opérations taxées, pour lesquels la société a le droit de déduire la TVA.
13. À cet égard, la requérante indique que le montant des coûts décrits précédemment a été préévalué à 750 euros par hectare, afin de faciliter la détermination de l'étendue du préjudice qui pourrait être causé à la société si les personnes ayant promis de vendre ne s'acquittaient pas de l'obligation de conclure les contrats de vente des terrains sous forme authentique. La requérante a toutefois précisé que, en pratique, ce montant variait d'un cas à l'autre, pouvant être plus ou moins élevé. Elle fait valoir que ces coûts, qui concernent principalement le cadastrage et l'enregistrement des terrains, ne sont pas inclus dans le prix des terrains et sont des frais propres à la société, qualifiés par celle-ci de coûts liés à l'investissement immobilier effectué.

Les dispositions de la législation nationale pertinentes en l'espèce

- **Article 8 de la Legea n° 554/2004 privind contenciosul administrativ (loi n° 554/2004 sur le contentieux administratif), intitulé « Objet du recours », qui prévoit :**

La personne lésée dans un droit reconnu par la loi ou dans un intérêt légitime par un acte administratif unilatéral, qui est insatisfaite de la réponse donnée à sa réclamation préalable [...] ou qui n'a pas reçu de réponse dans le délai prévu à l'article 2, paragraphe 1, sous h), peut saisir la juridiction administrative compétente d'un recours visant l'annulation, en tout ou en partie, de l'acte, la réparation du dommage subi et, le cas échéant, la réparation du préjudice moral.

- **Article 18 de la loi n° 554/2004, intitulé « Règlement du litige par la juridiction », qui prévoit :**

La juridiction, en statuant sur le recours mentionné à l'article 8, paragraphe 1, peut, selon le cas, annuler, en tout ou en partie, l'acte administratif, ordonner à l'autorité publique d'émettre un acte administratif, de délivrer un autre document ou d'effectuer une certaine opération administrative. (...) [...] Si elle statue sur le recours, la juridiction se prononce également sur la réparation du préjudice matériel et moral subi, si le requérant en fait la demande. (...) [...] Dans tous les cas, la juridiction peut fixer, dans le dispositif de sa décision, à la demande de la partie intéressée, un délai d'exécution ainsi que l'amende prévue à l'article 24, paragraphe 2.

- **Article 297, paragraphe 4, de la Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (loi n° 227/2015 portant code des impôts) : 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 ; (...)

– **Point 67, paragraphe 4, des Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal (modalités d’application de la loi n° 227/2015 portant code des impôts), du 6 janvier 2016, approuvées par décision du gouvernement n° 1/2016 :** *Celui qui a l’intention, confirmée par des éléments objectifs, de commencer d’une façon indépendante une activité économique au sens de l’article 269 du code des impôts et qui commence à engager des dépenses ou [Or. 6] fait les investissements préparatoires nécessaires au lancement de cette activité économique doit être considéré comme un assujetti agissant en tant que tel, qui a, conformément à l’article 297 du code des impôts, le droit de déduire immédiatement la taxe due ou acquittée sur les dépenses ou les investissements effectués pour les besoins des opérations qu’il envisage de faire et qui ouvrent droit à déduction, sans devoir attendre le début de l’exploitation effective de son activité.*

– **Article 271, paragraphe 2, du code des impôts roumain :** *Lorsqu’un assujetti, agissant en son nom propre mais pour le compte d’autrui, s’entretient dans une prestation de services, il est réputé avoir reçu et fourni personnellement les services en question.*

– **Article 281, paragraphe 6, du code des impôts roumain :** *Pour les livraisons de biens corporels, y compris de biens immeubles, la date de livraison est la date à laquelle intervient le transfert du pouvoir de disposer d’un bien comme un propriétaire. Par exception, en cas de contrats prévoyant un paiement échelonné ou de tout autre type de contrat prévoyant que la propriété est acquise au plus tard lors du paiement du dernier montant échu, à l’exception des contrats de crédit-bail, la date de livraison est la date à laquelle le bien est livré au bénéficiaire.*

– **Article 1672 de la Legea nr. 287/2009 privind Codul civil al României (loi n° 287/2009 portant code civil), republiée au Monitorul Oficial al României, partie I, n° 505, du 15 juillet 2011 :** *Le vendeur a les obligations principales suivantes : 1. transmettre la propriété du bien ou le droit vendu ; 2. délivrer le bien ; 3. garantir l’acheteur contre l’éviction et les vices du bien.*

– **Article 1719 du code civil roumain :** *L’acheteur a les obligations principales suivantes : a) retirer le bien vendu ; b) payer le prix.*

– **Article 1676 du code civil roumain :** *En matière de vente d’immeubles, le transfert de la propriété du vendeur à l’acheteur est soumis aux dispositions relatives au livre foncier.*

– **Article 1244 du code civil roumain :** *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.

– **Article 885, paragraphe 1, du code civil roumain :** *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.*

[Or. 7]

– **Article 886 du code civil roumain :** *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.*

– **Article 888 du code civil roumain :** *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.*

– **Article 893 du code civil roumain :** *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 (...).

Les dispositions du droit de l'Union européenne pertinentes en l'espèce

– **Article 9, paragraphe 1, de la directive 2006/112 :** *Est considéré comme « assujetti » quiconque exerce, d'une façon indépendante et quel qu'en soit le lieu, une activité économique, quels que soient les buts ou les résultats de cette activité. Est considérée comme « activité économique » toute activité de producteur, de commerçant ou de prestataire de services, y compris les activités extractives, agricoles et celles des professions libérales ou assimilées. Est en particulier considérée comme activité économique, l'exploitation d'un bien corporel ou incorporel en vue d'en tirer des recettes ayant un caractère de permanence.*

– **Article 24, paragraphe 1, de la directive 2006/112 :** *Est considérée comme « prestation de services » toute opération qui ne constitue pas une livraison de biens.*

– **Article 28 de la directive 2006/112 :** *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.*

– **Article 167 de la directive 2006/112** : *Le droit à déduction prend naissance au moment où la taxe déductible devient exigible.*

– **Article 168, sous a), de la directive 2006/112** : *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.*

[Or. 8]

– **Le principe de neutralité**

Ainsi qu'il ressort d'une jurisprudence constante de la Cour, le droit des assujettis de déduire la taxe acquittée ou due pour les biens ou les services acquis destinés à être utilisés pour les besoins de leurs opérations taxées constitue un principe fondamental du système de TVA. Ce droit à déduction fait partie intégrante du mécanisme de la TVA et ne peut en principe pas être limité. Il est exercé immédiatement pour la totalité des taxes appliquées aux opérations effectuées en amont. Pour bénéficier du droit à déduction, il convient tout d'abord de satisfaire aux conditions de fond, à savoir, d'une part, que l'intéressé soit un assujetti et, d'autre part, que les biens ou les services invoqués pour fonder ce droit soient utilisés en aval par l'assujetti pour les besoins de ses propres opérations taxées et que, en amont, ces biens ou ces services soient fournis par un autre assujetti.

Le droit de déduire la TVA doit être reconnu, sa limitation ne pouvant être justifiée qu'en cas de fraude.

Dans l'affaire *INZO, C-110/94*, la Cour a jugé que le droit à déduction est définitivement acquis au moment des premières dépenses en vue de l'exécution de l'activité économique, même si celle-ci n'a pas lieu à l'avenir.

Dans le même sens, la Cour a jugé, dans l'affaire *Gabalfrisa e.a., C-110/98*, que celui qui a l'intention, confirmée par des éléments objectifs, de commencer d'une façon indépendante une activité économique au sens de l'article 4 de la sixième directive et qui effectue les premières dépenses d'investissement à ces fins doit être considéré comme un assujetti. Agissant en tant que tel, il a donc, conformément aux articles 17 et suivants de la sixième directive, le droit de déduire immédiatement la TVA due ou acquittée sur les dépenses d'investissement effectuées pour les besoins des opérations qu'il envisage de faire et qui ouvrent droit à déduction, sans devoir attendre le début de l'exploitation effective de son entreprise.

Les motifs ayant conduit la juridiction nationale à saisir la Cour d'une demande de décision préjudicielle

1. Eu égard aux points de vue divergents des parties sur le droit de la requérante de déduire la TVA des coûts qu'elle a exposés, en qualité d'acheteur assujetti, lors de la première inscription au registre foncier des terrains sur lesquels elle dispose d'un droit de créance consistant dans le futur transfert du droit de propriété, divergence qui réside dans l'interprétation distincte de la directive 2006/112, la juridiction de céans constate les difficultés d'interprétation de cette réglementation de l'Union en l'espèce.
2. Ainsi, le droit de l'Union ne régit pas explicitement le problème du régime juridique des coûts de la première inscription des immeubles au registre foncier, et ni la directive 2006/112 ni la jurisprudence établie sur le fondement de celle-ci ne précisent si de tels coûts peuvent être qualifiés de dépenses liées à l'investissement ou de prestation de services en faveur du vendeur.

[Or. 9]

3. Pour résoudre le litige, il convient d'établir si les opérations effectuées par la société Amărăști Land Investment SRL peuvent être qualifiées de « coûts liés à l'investissement », pour lesquels l'assujetti bénéficie du droit de déduire la TVA. La qualification de ces opérations relève de la compétence exclusive de la juridiction nationale. Toutefois, afin d'appliquer correctement les dispositions du droit de l'Union en l'espèce, il est nécessaire que le juge de l'Union interprète préalablement ces dispositions. La juridiction de céans estime donc que la saisine de la Cour s'impose.

Les arguments pertinents des parties

1. La requérante affirme que les frais décrits ci-dessus qu'elle a engagés constituent des coûts liés à l'investissement, le droit à déduction de la TVA afférente à ces frais devant donc lui être reconnu et garanti.
2. *En ce qui concerne la première question préjudicielle*, la requérante fait valoir que, au moment de la conclusion des promesses de vente et d'achat, elle a acquis un droit de créance consistant dans le transfert du droit de propriété sur les immeubles faisant l'objet des contrats. La requérante, qui possède ces immeubles et détient sur eux un droit de créance et qui, partant, a vocation au droit réel de propriété sur ceux-ci, exploite les biens. Selon elle, l'exploitation doit être comprise comme incluant également les actes préparatoires effectués sur l'immeuble. De tels actes préparatoires, tels que l'enregistrement de l'immeuble, doivent être considérés comme relevant de l'activité commerciale de l'acheteur, étant donné que, sans cette inscription au livre foncier, le droit de propriété sur le terrain ne peut être opposé aux tiers ni faire l'objet d'un contrat de vente et d'achat, et la société ne pourrait pas effectuer d'opérations taxées. En l'espèce,

l'opération taxée que la requérante envisage de faire est précisément l'exploitation agricole du terrain qu'elle est en train d'acheter.

3. *S'agissant de la deuxième question préjudicielle*, la requérante a précisé que les coûts exposés en vue de la première inscription des terrains au livre foncier ne sont pas supportés par les personnes ayant promis de vendre et ne sont pas inclus dans le prix des terrains ; ils constituent des coûts propres à la société, qualifiés par celle-ci de coûts liés à l'investissement immobilier effectué.

Dans l'affaire INZO, C-110/94, la Cour a jugé [que], lorsque l'administration fiscale a admis la qualité d'assujetti à la TVA d'une société qui a déclaré son intention de commencer une activité économique donnant lieu à des opérations taxées, la commande d'une étude de rentabilité pour l'activité envisagée peut être considérée comme une activité économique au sens de cet article, même si cette étude a pour but d'examiner dans quelle mesure l'activité envisagée est rentable.

[Or. 10]

La requérante a également indiqué qu'il ressort de la jurisprudence de la Cour qu'il existe des situations dans lesquelles le droit à déduction de la TVA est accordé aux sociétés pour l'achat de biens ou de services effectués avant le début de leur activité imposable (au stade de l'investissement), même si ceux-ci ne sont par la suite pas utilisés dans le cadre de l'activité imposable, mais uniquement s'il est établi que la personne avait l'intention, lors de l'achat, d'utiliser les biens ou les services aux fins de l'activité imposable ultérieure.

Bien qu'il soit certain que la requérante se trouve dans une période d'investissement, il convient de déterminer si les opérations [qu'elle] a effectuées peuvent être qualifiées d'opérations préalables à l'investissement. Il ne ressort ni de l'interprétation de la directive 2006/112 ni de l'analyse de la jurisprudence de la Cour dans des affaires connexes dans quelle mesure les coûts exposés par l'acheteur assujetti lors de la première inscription au registre foncier des immeubles sur lequel il a un droit de créance consistant dans le futur transfert du droit de propriété et qui lui 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 à déduction de la TVA.

4. *Concernant la troisième question préjudicielle*, la requérante a indiqué que les autorités fiscales ont procédé à un rappel de TVA au motif que la somme de 750 euros par hectare représenterait la contre-valeur du service fourni par la requérante au vendeur en échange de la livraison des biens. Selon les autorités fiscales, en s'engageant à supportant les coûts de la première inscription au registre foncier des immeubles faisant l'objet des promesses de vente, y compris l'inscription au livre foncier du droit des vendeurs sur le terrain, la requérante a fourni un service aux vendeurs.

Selon la requérante, il convient donc de déterminer si, au sens de la directive 2006/112, un acheteur assujéti qui s'engage contractuellement à assumer des coûts tels que ceux de l'espèce agit comme un commissionnaire par rapport au vendeur des biens immeubles relativement auxquels des opérations d'inscription au livre foncier ont été effectuées.

5. *Relativement à la [quatrième] question préjudicielle*, la requérante a estimé que la question est pertinente au regard du droit des parties de déterminer contractuellement qui – de l'acheteur ou du vendeur – sera tenu de supporter les coûts des opérations administratives liées aux immeubles qui ont été livrés à l'acheteur et sur lequel ce dernier a un droit de créance consistant dans le futur transfert du droit de propriété par le vendeur. Les dispositions de la directive 2006/112 doivent être interprétées, en ce qui concerne le droit de choix des parties, par rapport à la reconnaissance ou non, en faveur de cette personne, du droit à déduction de la TVA sur les opérations ainsi effectuées.

[Or. 11]

6. Les parties défenderesses, la DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES DE TIMIȘOARA et l'ADMINISTRATION DÉPARTEMENTALE DES FINANCES PUBLIQUES DE TIMIȘ, n'ont pas exprimé leur point de vue sur la demande de la requérante de saisir la Cour.
7. Il ressort des pièces du dossier provenant des défenderesses que l'administration fiscale considère que la somme de 750 euros par hectare représenterait la contre-valeur du service fourni par la requérante au vendeur en échange de la livraison des biens. Les parties défenderesses ont conclu que le prix de vente inclut également la somme de 750 euros par hectare et que, au moyen de la réduction du prix, il a été procédé à un échange de biens et de services, ceux de cadastrage et d'enregistrement des terrains, les frais étant supportés par la requérante en échange de la livraison légale des biens immeubles. Ainsi, les dépenses exposées par la société n'ont pas été faites aux fins d'opérations taxées, mais en faveur du vendeur. La requérante a agi en qualité de commissionnaire et est fiscalement considérés comme acheteur et revendeur des services de cadastrage et d'inscription.
8. Eu égard à l'ensemble des considérations qui précèdent, la juridiction de renvoi pose à la Cour les questions suivantes :

[questions reproduites dans la partie introductive de la présente demande de décision préjudicielle]

[omissis]