

Version anonymisée

Traduction

C-312/19 - 1

Affaire C-312/19

Demande de décision préjudicielle

Date de dépôt :

16 avril 2019

Juridiction de renvoi :

Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Lituanie)

Date de la décision de renvoi :

10 avril 2019

Partie requérante :

XT

Partie défenderesse :

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

[omissis –

numéro d’inscription au rôle]

LIETUVOS VYRIAUSIASIS ADMINISTRACINIS TEISMAS

(Cour administrative suprême de Lituanie)

ORDONNANCE

AU NOM DE LA RÉPUBLIQUE DE LITUANIE

10 avril 2019

Vilnius

Le Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Cour administrative suprême de Lituanie), statuant en formation collégiale [omissis – composition],

a examiné [omissis] l'appel interjeté par XT, partie requérante en première instance (ci-après le « requérant »), contre le jugement rendu le 14 février 2017 par le Vilniaus apygardos administracinis teismas (tribunal administratif régional de Vilnius, Lituanie) (ci-après le « jugement dont appel ») dans la procédure en annulation d'une décision et en injonction opposant le requérant à la Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (direction nationale des impôts près le ministère des Finances de la République de Lituanie, Lituanie), partie défenderesse en première instance (ci-après la « direction nationale des impôts », la « partie défenderesse » ou l'« administration fiscale centrale »), la Vilniaus apskrities valstybinė mokesčių inspekcija (inspection des impôts du district de Vilnius, Lituanie ; ci-après l'« inspection des impôts » ou l'« administration fiscale locale ») intervenant à la procédure.

La juridiction de céans

a constaté :

I.

- 1 Le requérant a saisi le 16 août 2016 le Vilniaus apygardos administracinis teismas (tribunal administratif régional de Vilnius) d'un recours, sollicitant l'annulation de la décision n° S-149 (7-81/2016) de la Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės (Commission des litiges fiscaux près le gouvernement de la République de Lituanie, Lituanie ; ci-après la « commission des litiges fiscaux ») du 18 juillet 2016, l'annulation de la décision n° 68-59 de la direction nationale des impôts du 3 mars 2016, ainsi que l'annulation de la décision portant approbation d'un rapport de contrôle n° (4.65)-FR0682-688 de l'inspection des impôts du 3 novembre 2015, et que le dossier soit renvoyé à l'inspection des impôts.
- 2 La partie défenderesse a conclu au rejet du recours comme infondé.
- 3 Par jugement du 14 février 2017, le Vilniaus apygardos administracinis teismas (tribunal administratif régional de Vilnius) a rejeté le recours du requérant comme infondé.
- 4 Le requérant a interjeté appel, demandant l'annulation du jugement du Vilniaus apygardos administracinis teismas (tribunal administratif régional de Vilnius) du 14 février 2017 et le prononcé d'une nouvelle décision, faisant droit au recours.

La juridiction de céans

constate :

[Or. 2]

2

II.

- 5 La présente affaire soulève une question relative à l'interprétation et à l'application du droit de l'Union européenne ; il est de ce fait nécessaire de saisir la Cour de justice de l'Union européenne (ci-après la « Cour ») d'une demande de décision préjudicielle [omissis].
- 6 Le présent litige fiscal a pour objet la décision portant approbation d'un rapport de contrôle n° (4.65)-FR0682-688 de l'inspection des impôts du 3 novembre 2015, par laquelle cette dernière a, entre autres, fixé à 39 586,71 euros le montant de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la « TVA ») et à 11 695 euros le montant des pénalités de retard dues par le requérant et a infligé à ce dernier une amende fiscale s'élevant à 3 959 euros.

Dispositions de droit national applicables

- 7 L'article 2, paragraphe 2, 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 lituanienne sur la TVA ») (telle que modifiée par la loi n° XI-[518] du 3 décembre 2009) précise que l'on entend par « “assujetti” un assujetti de la République de Lituanie ou étranger ».
- 8 L'« assujetti de la République de Lituanie » mentionné dans cette disposition est défini comme « 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 » (article 2, paragraphe 15, de la loi lituanienne sur la TVA, telle que modifiée par la loi n° XI-[518] du 3 décembre 2009).
- 9 Ainsi qu'il est prévu à l'article 71, paragraphe 1, de la loi lituanienne sur la TVA (telle que modifiée par la loi n° XI-[518] du 3 décembre 2009 et par la loi n° XII-78 du 20 décembre 2012), « [l]es 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. ».
- 10 Ce même article dispose à son paragraphe 2 (tel que modifié par la loi n° XI-1817 du 20 décembre 2011) que « nonobstant [l'article 71,] paragraphe 1, [de la loi lituanienne sur 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 dont la contrepartie ne dépasse pas ladite somme de 155 000 [LTL]. [...] »

- 11 L'article 71, paragraphe 4, de la loi lituanienne sur la TVA (telle que modifiée par la loi n° IX-1960 du 15 janvier 2004) énonce que « l'omission d'introduire une demande d'enregistrement aux fins de la TVA n'exonère pas l'assujetti de l'obligation de calculer la TVA sur les biens livrés ou services prestés par lui [...] et de la verser au Trésor public [...] ».
- 12 « [...] l'assujetti qui a effectué une livraison de bien ou prestation de service doit établir une facture faisant ressortir la TVA [...] » (article 79, paragraphe 1, de la loi lituanienne sur la TVA, telle que modifiée par la loi n° XI-1817 du 20 décembre 2011). « Dans les cas et suivant les modalités prévus par le gouvernement lituanien ou par l'autorité qu'il aura habilitée, une seule facture peut être établie pour un bien livré ou un service presté par plusieurs assujettis ensemble » (article 79, paragraphe 5, de la loi lituanienne sur la TVA, telle que modifiée par la loi n° XI-1817 du 20 décembre 2011).
- 13 Concernant l'argumentation relative à cette dernière disposition de la loi lituanienne sur la TVA qu'avance la partie défenderesse, la juridiction de céans observe que, notamment compte tenu des mots « peut être établie », c'est bien un droit et non pas une obligation des assujettis qui livrent un bien ou prestent un service ensemble qui y est énoncé ; en outre, la situation qui se présente en l'espèce n'est prévue ni par les Mokesčiams apskaičiuoti naudojamų apskaitos dokumentų išrašymo ir pripažinimo taisyklės (Règles d'établissement et de reconnaissance des documents comptables utilisés pour le calcul du montant des taxes et impôts), adoptées [par arrêté] n° 780 du gouvernement de la République de Lituanie du 29 mai 2002, ni par les Prekių tiekimo ar paslaugų teikimo įforminimo viena PVM sąskaita faktūra taisyklės (Règles d'établissement d'une facture unique en cas de livraison de biens ou de prestation de services), adoptées par arrêté n° 1K-207 du ministre des Finances de la République de Lituanie du 2 juin 2004.

[Or. 3]

- 14 L'article 6.969, paragraphe 1, du Lietuvos Respublikos Civilinis kodeksas (code civil de la République de Lituanie, dans sa rédaction issue de la loi n° VIII-1864 du 18 juillet 2000, ci-après le « code civil lituanien ») dispose que « [p]ar le contrat d'activité commune (partenariat)^[*], deux ou plusieurs personnes (partenaires), mettant en commun des biens, leur industrie ou leurs connaissances,

* Ndt : « *jungtinė veikla (partnerystė)* », littéralement « activité unie (partenariat) ». La définition et le régime de cette « activité commune » sont très proches de ceux de la « société simple » de droit belge ou de la « société en participation » de droit français, elles aussi dépourvues de personnalité morale. Il convient toutefois de noter que, à la différence de la société de droit français, cette « activité commune » ne poursuit pas nécessairement un but lucratif et que ce contrat est, en pratique, fréquemment utilisé pour encadrer des coopérations entre entreprises ou entre entreprises et organismes publics.

s'engagent à œuvrer ensemble dans un certain but, non contraire à la loi, ou à exercer une certaine activité ensemble ».

- 15 « Sauf disposition contraire de la loi ou stipulation contraire du contrat d'activité commune, les biens apportés par les partenaires, tout comme les produits, revenus et fruits fabriqués ou perçus dans le cadre de l'activité commune, sont la propriété indivise de tous les partenaires » (article 6.971, paragraphe 1, du code civil lituanien). Conformément à l'article 6.971, paragraphes 3 et 4, du code civil lituanien, l'un des partenaires, désigné du commun accord de tous les partenaires, est responsable de la comptabilité du patrimoine commun et les biens communs sont utilisés, gérés et il en est disposé du commun accord de tous les partenaires. Sauf stipulation contraire du contrat d'activité commune, les bénéfices générés par l'activité commune sont distribués entre les partenaires, à proportion de la valeur de l'apport de chacun à l'activité commune (article 6.976, paragraphe 1, du code civil lituanien).
- 16 Concernant la gestion des affaires communes, chacun des partenaires est habilité à agir au nom de l'ensemble des partenaires, à moins que le contrat d'activité commune ne prévoie que l'un des partenaires, ou tous les partenaires ensemble, gère(nt) les affaires ; dans les relations avec les tiers, le pouvoir du partenaire d'agir au nom de l'ensemble des partenaires est attesté par un pouvoir établi par les autres partenaires ou par le contrat d'activité commune (article 6.972, paragraphes 1 et 2, du code civil lituanien).
- 17 L'article 6.974, paragraphe 1, du code civil lituanien prévoit que « [l]a répartition des dépenses et pertes communes, liées à l'activité commune, est déterminée par le contrat d'activité commune. En l'absence de stipulation régissant ce point, chaque partenaire contribue aux dépenses et pertes communes à proportion de sa part. » Ce même article dispose à son paragraphe 2 que « [l]a stipulation libérant l'un des partenaires entièrement de l'obligation de contribuer aux dépenses et pertes communes est invalide ». Enfin, aux termes de l'article 6.975, paragraphe 3, du code civil lituanien, « [s]i le contrat d'activité commune est afférent à une activité commerciale des partenaires, tous les partenaires sont solidairement responsables des dettes communes, quelle que soit leur nature ».

Les faits

- 18 Il est constant que le requérant et une autre personne physique (ci-après le « partenaire ») ont conclu le 19 février 2010 un contrat d'activité commune [omissis], qui avait pour objet la construction, en commun, d'un immeuble d'habitation à Vilnius ou dans les environs de Vilnius.
- 19 Le 25 avril 2010, le requérant et son partenaire ont décidé d'acquérir un terrain à usage agricole d'une surface de 0,50 hectares dans le district de Vilnius [omissis]. 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 (en remettant

son apport au requérant) et le requérant 30 %. La décision a été prise de faire inscrire le seul requérant en qualité de propriétaire du terrain au registre.

- 20 Le 5 mai 2010, le requérant et son partenaire ont décidé [omissis] de construire un ensemble comprenant cinq bâtiments, de charger le requérant des formalités administratives nécessaires à la construction et de confier l'exécution des travaux de construction à la société UAB « Konsela », société à responsabilité civile au sein de laquelle le requérant occupait la fonction de directeur.
- 21 Le 2 novembre 2010, les autorités administratives du district de Vilnius ont délivré un permis de construire, au nom du requérant, autorisant la construction de cinq immeubles sur le terrain de 0,50 ha. Le 22 mai 2010, a été conclu un contrat de promotion immobilière, signé par le requérant en qualité de maître d'ouvrage et en qualité de représentant (directeur) de la société UAB « Konsela ». Le promoteur a établi le 15 février 2011 une facture, faisant ressortir la TVA, pour la construction des immeubles n^{os} 1 à 4 et, le 11 février 2013, une facture, faisant ressortir la TVA, pour la construction de l'immeuble n^o 5.
- 22 Par décision du 2 décembre 2010 [omissis], le requérant et son partenaire ont décidé de vendre l'immeuble n^o 1 avec une partie du terrain et d'utiliser les fonds ainsi obtenus avec le promoteur pour les constructions. Ces biens immeubles ont été vendus par contrat de vente d'une partie d'un terrain et d'un immeuble et fixant les modalités d'utilisation du terrain, conclu le 14 décembre 2010 entre le requérant et les acquéreurs (des personnes physiques).

[Or. 4]

- 23 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 [omissis]. Par cet accord, il a été convenu de mettre fin au contrat d'activité commune et de restituer 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, jusqu'en 2017, la somme de 300 000 LTL (86 886 euros) afin de compenser la différence entre leurs apports respectifs ainsi que la différence entre les parts leur revenant des actifs communs. En vertu dudit accord, les immeubles n^{os} 1 à 3 ont été attribués au requérant.
- 24 Par des contrats de vente conclus les 30 mai 2011 et 13 novembre 2012 entre le requérant et des personnes physiques (acquéreurs), les immeubles, respectivement, n^{os} 2 et 3 et les parties du terrain y attachées ont été vendus.
- 25 Le 1^{er} février 2013, le requérant et son partenaire ont passé un acte de transfert (partage) d'actifs [omissis], dans lequel il était précisé que, eu égard à l'accord conclu le 10 janvier 2011, le requérant transférait à son partenaire les bâtiments nos 4 et 5 et les parties du terrain y attachées.

- 26 Par décision du 6 février 2013 [omissis], 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° 5 et la partie du terrain y attachée, dont le requérant était inscrit au registre en qualité de propriétaire, et de remettre la somme obtenue sans tarder à son partenaire. Par contrat de vente du 13 février 2013, ces biens immeubles ont été vendus à une personne morale immatriculée en Lituanie.
- 27 Le requérant et, ainsi qu'il ressort du dossier, son partenaire n'ont pas considéré que lesdites ventes de biens immeubles effectuées les 14 décembre 2010, 30 mai 2011, 13 novembre 2012 et 13 février 2013 (ci-après les « livraisons en cause ») 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 établi de facture faisant ressortir la TVA), n'ont pas déclaré de TVA et n'en ont pas acquitté, pas plus qu'ils n'ont déduit la TVA acquittée en amont.
- 28 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 soumise à la TVA et a considéré le requérant comme « assujetti », responsable de l'exécution des obligations en matière de TVA relatives à (toutes) ces livraisons. Par conséquent, par décision portant approbation d'un rapport de contrôle du 3 novembre 2015, l'inspection des impôts a confirmé les montants du supplément de TVA et des accessoires (pénalités de retard et amende) fixés dans le rapport de contrôle.
- 29 Saisie d'un recours contre cette décision de l'administration fiscale locale, la direction nationale des impôts a confirmé la décision de l'inspection des impôts par décision du 3 mars 2016. Les recours successifs du requérant ont de même été rejetés par décision de la commission des litiges fiscaux du 18 juillet 2016 ainsi que par le jugement dont appel du Vilniaus apygardos administracinis teismas (tribunal administratif régional de Vilnius).
- 30 Il convient de préciser que, lorsqu'il a déterminé le montant de la TVA due, l'administration fiscale locale a d'office reconnu au requérant le droit de déduire le montant de la taxe acquittée par lui en amont conformément à la facture établie par la société UAB « Konsela » et a déduit la TVA sur l'acquisition (la construction) des immeubles précités lors du calcul de la TVA due.

III.

- 31 Dans ces circonstances, la question se pose tout d'abord de savoir s'il convient de considérer comme « assujetti » tenu de ces obligations uniquement le requérant ou les deux participants à l'activité commune, c'est-à-dire l'activité commune (le requérant et son partenaire ensemble).

- 32 En l'espèce, l'administration fiscale locale et la partie défenderesse [omissis] n'ont pas apprécié ni remis en cause la réalité du contrat d'activité commune du 19 février 2010, des décisions prises et accords conclus par le requérant et son partenaire en exécution de ce contrat ou encore de l'activité commune elle-même.
- 33 En outre, ainsi qu'il ressort de la décision portant approbation d'un rapport de contrôle litigieuse, l'administration fiscale locale a notamment tenu compte dudit contrat d'activité commune et des décisions précitées prises par le requérant et son partenaire lorsqu'elle a procédé à la répartition des revenus tirés de[s] livraison[s] en cause pour déterminer le montant de l'impôt sur le revenu dû par le requérant et par son partenaire (l'administration fiscale locale a décidé [**Or. 5**] qu'une partie des revenus tirés des livraisons en cause étaient à considérer comme des revenus, au sens des dispositions du Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas (loi de la République de Lituanie relative à l'impôt sur le revenu des personnes physiques) en vigueur à l'époque en cause, non pas du requérant mais de son partenaire.

Sur l'« indépendance » de l'activité du participant à une activité commune

- 34 Il convient d'appliquer en l'espèce la loi lituanienne sur la TVA, laquelle a été adoptée, entre autres, en transposition de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO 2006, L 347, p. 1 ; ci-après la « directive TVA ») ; l'article 193 de ladite directive dispose que la TVA est due par l'assujetti effectuant une livraison de biens ou une prestation de services imposable, sauf dans les cas où la taxe est due par une autre personne en application des articles 194 à 199 et de l'article 202 de cette même directive (le cas litigieux ne relève pas de ces exceptions). L'article 9, paragraphe 1, de la directive TVA énonce qu'« [e]st 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 ».
- 35 La Cour a dit pour droit que l'article 9, paragraphe 1, de la directive TVA donne de la notion d'« assujetti » une définition large 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 assujettis à la TVA (arrêt du 12 octobre 2016, Nigl e.a., C-340/15, EU:C:2016:764, point 27).
- 36 Il ressort de l'article 9, paragraphe 1, de la directive TVA que l'une des caractéristiques obligatoirement requises de l'assujetti est l'indépendance dans l'exercice d'une activité économique ; pour constater cette indépendance, 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 activités (voir, par exemple, arrêts du 27 janvier 2000, Heerma, C-23/98, EU:C:2000:46, point 18 ;

du 18 octobre 2007, van der Steen, C-355/06, EU:C:2007:615, point 23, ainsi que du 29 septembre 2015, Gmina Wrocław, C-276/14, EU:C:2015:635, point 34). Pour constater l'indépendance des activités en question, sont pris en compte l'absence de tout lien de subordination hiérarchique à l'égard de l'autorité publique des opérateurs qui ne sont pas intégrés dans l'administration publique, ainsi que le fait qu'ils agissent pour leur propre compte et sous leur propre responsabilité, qu'ils organisent librement les modalités d'exécution de leur travail et qu'ils perçoivent eux-mêmes les émoluments constituant leurs revenus. Les mêmes critères d'appréciation de la condition d'indépendance dans l'exercice des activités économiques sont applicables aux personnes privées (arrêt du 29 septembre 2015, Gmina Wrocław, C-276/14, EU:C:2015:635, points 34 et 35).

37 À cet égard, il convient d'observer que, en l'occurrence, l'administration fiscale locale a qualifié l'activité dans le cadre de laquelle s'inscrivaient les livraisons en cause ainsi que les livraisons en cause elles-mêmes de constituant ensemble une seule activité (économique) aux fins de la TVA. En outre, ainsi qu'il a été mentionné, comme le requérant et son partenaire n'ont pas considéré que l'activité dans le cadre de laquelle s'inscrivaient les livraisons en cause constituait une activité économique aux fins de la TVA, les livraisons en cause ont été réalisées sans que la TVA ne soit facturée.

38 Si l'administration fiscale n'a pas contesté les éléments de fait relatifs au contrat d'activité commune exposés ci-dessus et que le dossier ne contient aucune information remettant ces éléments en cause, la juridiction de céans a cependant quelques doutes quant à l'exercice, par le requérant, d'une activité économique « indépendante », au sens de la directive TVA. En effet :

(1) ainsi qu'il ressort, par exemple, de l'article 3, paragraphe 3, du contrat d'activité commune, et qu'il est confirmé par l'ensemble des informations figurant au dossier, les actifs communs créés et les obligations contractées dans l'exercice de l'activité ont été répartis suivant les modalités convenues entre les participants ; dès lors que la réalité de l'activité commune n'est pas contestée, il est probable qu'il n'existe aucun élément qui permettrait de constater que le requérant a effectué les livraisons en cause en agissant exclusivement à ses propres risques (sur ce point, voir également point 17 de la présente ordonnance) ;

(2) dès lors que l'administration fiscale ne remet pas en cause, et a même en substance confirmé, que le requérant et son partenaire prenaient ensemble les décisions concernant l'acquisition, la création (construction) et la vente des biens immeubles en cause, et que le dossier ne contient aucun élément en sens contraire, il y a lieu de penser que l'on ne saurait pas davantage constater que le requérant prenait (pouvait prendre) en toute indépendance (seul, à son gré) les décisions concernant les livraisons (parties de livraisons) effectuées dans l'exercice de l'activité en cause ;

[Or. 6]

(3) dès lors que, aux fins de l'impôt sur le revenu, l'administration fiscale a considéré les revenus, c'est-à-dire en substance la contrepartie pour les biens immeubles vendus, comme ayant été perçus non seulement par le requérant mais aussi par son partenaire, on peut considérer que les revenus concernés, tirés des livraisons en cause, n'étaient pas ceux du requérant ;

(4) le fait que ce fût le requérant qui était inscrit en qualité de propriétaire au registre foncier et que ce fût lui qui a conclu les contrats de vente, ne saurait, dans les circonstances caractérisant la présente affaire, établir à lui seul que le requérant décidait en toute indépendance des livraisons en cause, c'est-à-dire satisfaisait aux critères pour être qualifié d'assujetti aux fins de la taxation sur la valeur ajoutée de ces livraisons (à cet égard, il convient de préciser que l'article 4, paragraphe 2, du contrat d'activité commune stipulait que, dans les relations avec les tiers, le requérant agissait au nom des deux participants ; voir également points 15 et 16 de la présente ordonnance) ;

(5) il y a par ailleurs lieu de penser que, dès lors que les éléments de fait afférents à la participation du partenaire ne sont pas contestés, il ne saurait être considéré en l'absence d'autres éléments que le requérant décidait en toute indépendance du transfert du pouvoir de disposer des biens, c'est-à-dire de leur livraison (article 14, paragraphe 1, de la directive TVA) à leurs acquéreurs (acheteurs).

39 Au regard de ces circonstances, on peut raisonnablement penser que, à supposer que les livraisons en cause soient à considérer comme une activité économique soumise à la TVA, les critères de l'assujetti énoncés à l'article 9, paragraphe 1, de la directive TVA pourraient être remplis d'une manière objective par le requérant et son partenaire, qui ont agi ensemble sur le fondement du contrat d'activité commune. Autrement dit, au regard des éléments de fait exposés ci-dessus, il y a lieu de penser que c'est de fait l'activité commune en cause (les participants à cette activité commune, ensemble) qui répond aux critères précités de l'assujetti, et non pas le seul requérant, individuellement. Il convient par conséquent de considérer aux fins de l'article 193 de la directive TVA que le requérant ne peut être pas non plus être considéré comme étant tenu individuellement des obligations en matière de TVA nées des livraisons.

40 Cependant, ainsi qu'il ressort du dossier, dans les relations avec les tiers, y compris en ce qui concerne les livraisons en cause, seul le requérant intervenait : c'est à son nom que le terrain a été acquis, que le permis de construire a été délivré, que le contrat de promotion immobilière a été conclu ; il a conclu en son propre nom les contrats de vente des immeubles et des parties du terrain y attachées, le contrat d'activité commune n'est pas mentionné dans ces contrats. À ce stade et compte tenu des éléments figurant au dossier, on peut raisonnablement penser que les acquéreurs participant aux livraisons en cause ignoraient l'existence d'un partenaire. Autrement dit, seul le requérant accomplissait en réalité (de fait) les actions relatives à la construction des immeubles et à leur vente

et son partenaire s'est en substance borné à financer partiellement l'acquisition du terrain.

- 41 Il convient de rappeler que la Cour a précisé qu'il importe spécialement, pour une application uniforme de la directive TVA, que la notion d'« assujetti » définie sous le titre III de celle-ci reçoive une interprétation autonome et uniforme [arrêt du 17 septembre 2014, Skandia America (USA), filial Sverige, C-7/13, EU:C:2014:2225, point 23].
- 42 Par conséquent, eu égard à cette exigence, compte tenu notamment du fait que, en droit national, une activité commune n'est pas considérée comme un assujetti et n'a pas la personnalité morale, et afin de dissiper les doutes de la juridiction de céans, il y a lieu de saisir la Cour et de lui demander de trancher à titre préjudiciel la question de savoir s'il convient d'interpréter l'article 9, paragraphe 1, et l'article 193 de la directive TVA en ce sens que, dans des circonstances telles que celles en cause en l'espèce, une personne physique telle que le requérant ne peut être considérée comme ayant effectué les livraisons en cause « de façon indépendante » et comme devant seule répondre du paiement de la TVA, c'est-à-dire de savoir s'il faut, au contraire, considérer comme « assujetti » tenu des obligations en cause l'activité commune (le requérant et son partenaire, ensemble) et non pas le seul requérant.

Sur la répartition des obligations fiscales entre les participants à l'activité commune

- 43 Dans l'hypothèse où la Cour dirait pour droit qu'il faut considérer comme « assujetti », aux fins de l'article 9, paragraphe 1, et de l'article 193 de la directive TVA, tenu des obligations fiscales en cause, tous les participants à l'activité commune (le requérant et son partenaire) et non pas le seul requérant, la question se pose ensuite de savoir de quelle manière il convient de répartir les obligations fiscales.
- 44 En effet, ainsi qu'il a été mentionné, le droit national ne reconnaît, en vertu d'une règle générale, la qualité d'assujetti de la République de Lituanie qu'aux personnes physiques et morales, ainsi [Or. 7] qu'aux organismes de placement collectif. Les dispositions de droit national applicables au litige ne prévoient pas que des personnes physiques agissant en exécution d'un contrat d'activité commune soient à considérer comme un seul assujetti aux fins de la loi lituanienne sur la TVA ; il n'est pas non plus prévu que seulement une de ces personnes physiques réponde de toutes les obligations nées de l'activité économique (imposable) commune, lorsque les biens sont livrés sans que ne soit établi de facture faisant ressortir la TVA, comme en l'espèce.
- 45 Toutefois, selon la juridiction de céans, même si l'activité commune, à laquelle le droit national ne reconnaît pas la personnalité morale, satisfait en l'occurrence aux critères prévus à l'article 9, paragraphe 1, de la directive TVA pour être qualifiée d'assujetti, cette réglementation nationale ne devrait pas libérer les participants à

cette activité commune de l'obligation de payer la TVA sur les opérations en cause.

- 46 Il y a lieu de penser que, s'agissant d'une activité économique soumise à la TVA exercée sur le fondement d'une activité commune de personnes physiques, c'est, en l'absence de dispositions législatives (spéciales) y relatives, par référence à la part revenant à chaque participant à l'activité commune qu'il y a lieu de calculer et payer la TVA due au titre d'une livraison de bien effectuée dans le cadre de l'activité commune, sans que n'ait été établie, comme en l'espèce, de facture faisant ressortir la TVA (document comptable indiquant spécifiquement la TVA due).
- 47 Concernant ces parts (revenant aux participants), il convient de rappeler que la TVA est calculée sur la base d'imposition, consistant en vertu d'une règle générale en la contrepartie obtenue ou à obtenir par le fournisseur du bien ou le prestataire du service de la part de l'acquéreur (articles 73 et 93 de la directive TVA ; article 15 de la loi lituanienne sur la TVA, telle que modifiée par la loi n° XI-1960 du 15 janvier 2004). Comme la base d'imposition est constituée par la contrepartie réellement reçue, ce qui a pour corollaire que l'administration fiscale ne saurait percevoir au titre de la TVA un montant supérieur à celui que l'assujetti avait perçu (arrêt du 6 décembre 2018, *Tratave*, C-672/17, EU:C:2018:989, point 29), c'est-à-dire qu'il ne saurait être réclaté à l'assujetti de payer la TVA sur un montant supérieur à la contrepartie perçue (ou à percevoir) par lui, il y a lieu de penser que, en l'espèce, les participants à l'activité commune sont tenus (devraient être tenus) des obligations en matière de TVA sur la part de la contrepartie obtenue (à obtenir) par (appartenant à) chacun d'entre eux, calculée par référence à la base d'imposition.
- 48 Dans ces conditions, il y a également lieu d'interroger la Cour sur le point de savoir s'il convient d'interpréter l'article 193 de la directive TVA en ce sens que, dans un cas tel que celui en cause dans la présente affaire, la TVA est due, individuellement, par chaque participant à l'activité commune, dépourvue de statut juridique en droit national, sur la part de la contrepartie des livraisons en cause obtenue (à obtenir) par chacun d'entre eux (appartenant à chacun d'entre eux).

Sur l'application de l'article 287 de la directive TVA

- 49 La présente affaire soulève également la question de l'application de l'article 71, paragraphe 2, de la loi lituanienne sur la TVA (telle que modifiée par la loi n° XI-1817 du 20 décembre 2011), c'est-à-dire de savoir si la limite du chiffre d'affaires annuel (sur 12 mois) prévue par cette disposition – limite en cas de dépassement de laquelle le droit national impose de s'identifier à la TVA et de calculer et d'acquitter la TVA – s'applique, dans des circonstances telles que celles en cause en l'espèce, (1) aux participants à l'activité commune ensemble (en procédant au calcul sur la base de l'ensemble des revenus de l'activité commune) ou (2) à chaque participant à l'activité commune individuellement (en

procédant au calcul pour chacun des participants séparément, sur la base des revenus perçus par lui).

- 50 L'article 287, point 11, de la directive TVA dispose que « [l]es 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 : [...] la Lituanie : 29 000 EUR ». Il y a lieu de rappeler que, par décision d'exécution 2011/335/UE du Conseil, du 30 mai 2011, autorisant la République de Lituanie à appliquer une mesure dérogatoire à l'article 287 de la directive 2006/112 (JO 2011, L 150, p. 6), cette somme a été temporairement portée à 45 000 euros.
- 51 À cet égard, il convient d'observer que, ainsi que le rappelle le considérant 5 de la directive TVA, un système de TVA atteint la plus grande simplicité et la plus grande neutralité lorsque la taxe est perçue d'une manière aussi générale que possible. Cela implique, entre autres, que si, dans des circonstances telles que celles en cause en l'espèce, une activité commune (les participants à l'activité commune, ensemble) est considérée comme « assujetti » au sens de l'article 9, paragraphe 1, [Or. 8] de la directive TVA, il faudrait, pour déterminer les obligations dont chacun des participants est concrètement tenu, prendre en compte la limite du chiffre d'affaires annuel (volume d'activité) prévue à l'article 287 de la directive TVA en se référant au volume total d'activité de l'activité commune (le chiffre d'affaires visé à l'article 288 de la directive TVA), indépendamment de la manière dont les revenus tirés de cette activité sont répartis entre les participants à l'activité commune.
- 52 Cependant, ainsi qu'il a été mentionné, la législation nationale prévoit que, exception faite de certains organismes de placement collectif, seules peuvent être considérés comme « assujettis » des personnes morales et physiques ; une activité commune, qui ne possède pas la personnalité juridique, n'est donc pas considérée comme un assujetti. En outre, ainsi qu'il ressort de la pratique de l'administration [omissis], lorsqu'une livraison imposable est effectuée par des époux qui livrent un bien de communauté, les époux sont considérés comme des assujettis distincts et leur chiffre d'affaires (volume d'activité) aux fins des dispositions du droit national qui correspondent à l'article 287 de la directive TVA ou le mettent en œuvre, est pris en compte séparément – l'époux est exonéré de l'obligation d'acquitter la TVA si sa part dans la livraison n'excède pas ladite limite annuelle du chiffre d'affaires, alors même que la livraison effectuée par les époux ensemble excèderait cette limite.
- 53 Dans ces conditions, il convient d'interroger la Cour également sur le point de savoir s'il y a lieu d'interpréter l'article 287 de la directive TVA 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 considération tous les revenus de l'activité commune (obtenus par les participants à l'activité commune, ensemble).

Sur la demande de décision préjudicielle

- 54 Le Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Cour administrative suprême de Lituanie) est la juridiction de dernière instance en matière administrative (article 21 du Lietuvos Respublikos administracinių bylų teisenos įstatymas, loi de la République de Lituanie sur la justice administrative) ; par conséquent, dès lors que se pose une question d'interprétation d'actes pris par les institutions de l'Union qu'il est nécessaire de résoudre pour pouvoir statuer sur le litige, il est tenu de saisir la Cour de justice en vue d'une décision à titre préjudiciel (article 267, troisième alinéa, TFUE [omissis – renvoi à des dispositions de droit national]).
- 55 Dans ces conditions, afin de dissiper les doutes quant à l'interprétation et l'application des normes du droit de l'Union pertinentes aux fins du présent litige, il y a lieu de saisir la Cour d'une demande d'interprétation des dispositions en cause de la directive TVA. La réponse aux questions énoncées dans le dispositif de la présente ordonnance est d'une importance essentielle pour la présente affaire, car elle permettrait d'assurer l'efficacité du droit de l'Union, d'interpréter les règles de droit national et de les appliquer au litige afin de déterminer la portée de l'obligation fiscale du requérant.

Sur le fondement des considérations qui précèdent et de l'article 267, troisième alinéa, TFUE [omissis – renvoi à des dispositions de droit national], le Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Cour administrative suprême de Lituanie), statuant en formation collégiale,

décide :

[omissis]

Les questions suivantes sont déférées à titre préjudiciel à la Cour de justice de l'Union européenne :

- 1) Convient-il d'interpréter l'article 9, paragraphe 1, et l'article 193 de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, 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 **[Or. 9]** comme devant seule payer la taxe sur la valeur ajoutée 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 considérée comme un assujéti 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) ?

[omissis – points de procédure et noms des juges]

DOCUMENT DE TRAVAIL