

**Downloaded via the EU tax law app / web**

ARRÊT DE LA COUR (troisième chambre)

29 novembre 2012 (\*)

«Directive 2006/112/CE – Taxe sur la valeur ajoutée – Articles 167, 168 et 185 – Droit à déduction – Régularisation des déductions – Acquisition d'un terrain et des bâtiments construits sur ce dernier, en vue de la démolition de ces bâtiments et de la réalisation d'un projet immobilier sur ce terrain»

Dans l'affaire C-257/11,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduite par la Curtea de Apel București (Roumanie), par décision du 20 décembre 2010, parvenue à la Cour le 26 mai 2011, dans la procédure

**SC Gran Via Moinești SRL**

contre

**Agenția Națională de Administrare Fiscală (ANAF),**

**Administrația Finanțelor Publice București Sector 1,**

LA COUR (troisième chambre),

composée de Mme R. Silva de Lapuerta (rapporteur), faisant fonction de président de la troisième chambre, MM. K. Lenaerts, G. Arestis, J. Malenovský et T. von Danwitz, juges,

avocat général: M. Y. Bot,

greffier: Mme R. ?ere?, administrateur,

vu la procédure écrite et à la suite de l'audience du 21 juin 2012,

considérant les observations présentées:

- pour SC Gran Via Moinești SRL, par Mes A. Lefter, V. R?doi et M. Mitroi, avocați,
- pour le gouvernement roumain, par M. R. H. Radu ainsi que par Mmes R.-I. Munteanu et I. Bara, en qualité d'agents,
- pour la Commission européenne, par Mmes C. Soulay et L. Bouyon, en qualité d'agents,

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

rend le présent

**Arrêt**

1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation des articles 167, 168 et 185, paragraphe 2, 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).

2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant SC Gran Via Moine?ti SRL (ci-après «GVM») à l'Agen?ia Na?ional? de Administrare Fiscal? (ANAF) (Agence nationale de l'administration fiscale, ci-après l'«ANAF») et à l'Administra?ia Finan?elor Publice Bucure?ti Sector 1 (administration des finances publiques du secteur 1 de Bucarest, ci-après l'«AFP») au sujet de l'imposition à laquelle GVM a été soumise au titre de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA») en raison de l'acquisition d'un terrain et des bâtiments construits sur celui-ci en vue de la réalisation d'un projet immobilier.

### **Le cadre juridique**

3 Aux termes de l'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.»

4 L'article 167 de cette directive prévoit:

«Le droit à déduction prend naissance au moment où la taxe déductible devient exigible.»

5 L'article 168 de ladite directive énonce:

«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;

[...]»

6 L'article 184 de la même directive dispose:

«La déduction initialement opérée est régularisée lorsqu'elle est supérieure ou inférieure à celle que l'assujetti était en droit d'opérer.»

7 L'article 185 de la directive 2006/112 est libellé comme suit:

«1. La régularisation a lieu notamment lorsque des modifications des éléments pris en considération pour la détermination du montant des déductions sont intervenues postérieurement à la déclaration de TVA, entre autres en cas d'achats annulés ou en cas de rabais obtenus.

2. Par dérogation au paragraphe 1, il n'y a pas lieu à régularisation en cas d'opérations totalement ou partiellement impayées, en cas de destruction, de perte ou de vol dûment prouvés ou justifiés et en cas de prélèvements effectués pour donner des cadeaux de faible valeur et des

échantillons visés à l'article 16.

En cas d'opérations totalement ou partiellement impayées et en cas de vol, les États membres peuvent toutefois exiger la régularisation.»

8 Selon l'article 186 de ladite directive, les États membres déterminent les modalités d'application des articles 184 et 185 de celle-ci.

### **Le litige au principal et les questions préjudicielles**

9 Par un contrat de vente conclu le 16 mars 2007, GVM a acquis un terrain et les bâtiments construits sur celui-ci.

10 En vertu de ce contrat, un permis de démolir relatif à ces bâtiments a également fait l'objet d'une transmission à GVM.

11 Sur la base de ce permis, GVM a exécuté des travaux de démolition, dont un procès-verbal a été établi le 30 septembre 2008.

12 Par ailleurs, le 16 avril 2008, un certificat d'urbanisme en vue de l'obtention d'un permis de construire pour la réalisation d'un lotissement sur le terrain en cause a été délivré à GVM.

13 GVM a déduit la TVA relative à la totalité du terrain et des bâtiments achetés et a établi une déclaration de TVA, enregistrée le 27 octobre 2008 auprès de l'AFP, faisant apparaître un solde négatif avec option de remboursement.

14 À la suite d'un contrôle fiscal, l'AFP a, le 8 mai 2009, dressé un rapport d'inspection fiscale et a, le 12 mai suivant, émis un avis d'imposition selon lequel, compte tenu de la démolition desdits bâtiments, il convenait de procéder à une régularisation de la TVA relative aux bâtiments démolis, qui avait été déduite par GVM.

15 Par une réclamation introduite le 19 juin 2009, GVM a demandé l'annulation de ce rapport d'inspection fiscale et de cet avis d'imposition, en faisant valoir que son intention avait été d'acquérir le terrain en cause uniquement en vue d'y réaliser un lotissement et que, dans ce contexte, l'acquisition des bâtiments construits sur ce terrain était inévitable. Par conséquent, GVM n'a pas procédé à la régularisation de la TVA relative à l'acquisition de ces bâtiments, qui avait été déduite initialement, puisque la démolition de ceux-ci faisait partie de son plan d'investissement et que le projet de lotissement devait servir à la réalisation d'opérations taxées.

16 Par une décision du 11 septembre 2009, l'ANAF a rejeté cette réclamation au motif que GVM avait déduit de manière illégale la TVA relative auxdits bâtiments, puisqu'elle avait acquis ces derniers non pas dans le but de réaliser des opérations taxées, mais uniquement dans celui de les détruire. À cet égard, l'ANAF relève que ces bâtiments avaient été comptabilisés en tant que stocks et non comme immobilisations.

17 Par un recours introduit le 8 octobre 2009 devant la juridiction de renvoi, GVM a demandé l'annulation de ladite décision ainsi que du rapport d'inspection fiscale du 8 mai 2009 et de l'avis d'imposition émis le 12 mai 2009 par l'AFP.

18 C'est dans ce contexte que la Curtea de Apel București a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes:

«1) L'acquisition, par une société commerciale assujettie à la TVA, de bâtiments destinés à être démolis et du terrain sur lequel ils sont construits, faite en vue de réaliser un lotissement sur ledit

terrain, peut-elle représenter une activité préparatoire prenant la forme d'une dépense d'investissement en vue de la réalisation du lotissement de sorte qu'elle ouvre droit à la déduction de la TVA afférente à l'achat de ces bâtiments, au regard des articles 167 et 168 de la directive [2006/112]?

2) La démolition des bâtiments destinés à la destruction achetés avec le terrain sur lequel ils ont été construits, effectuée en vue de réaliser un lotissement sur ledit terrain, entraîne-t-elle l'obligation de régulariser la TVA afférente à l'achat de ces bâtiments, compte tenu des dispositions de l'article 185, paragraphe 2, de la directive [2006/112]?»

## **Sur les questions préjudicielles**

### *Sur la première question*

19 Par sa première question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si les articles 167 et 168 de la directive 2006/112 doivent être interprétés en ce sens qu'une société ayant acquis un terrain et des bâtiments construits sur ce dernier, en vue de la démolition de ceux-ci et de la réalisation d'un lotissement sur ce terrain, a le droit de déduire la TVA relative à l'acquisition desdits bâtiments.

20 Il y a lieu de rappeler que, selon une jurisprudence constante de la Cour, le droit des assujettis de déduire de la TVA dont ils sont redevables la TVA due ou acquittée pour les biens acquis et les services reçus par eux en amont constitue un principe fondamental du système commun de la TVA mis en place par la législation de l'Union (arrêt du 21 juin 2012, Mahagében et Dávid, C-80/11 et C-142/11, point 37 et jurisprudence citée).

21 À cet égard, la Cour a itérativement jugé que le droit à déduction prévu aux articles 167 et suivants de la directive 2006/112 fait partie intégrante du mécanisme de la TVA et ne peut en principe être limité. Ce droit s'exerce immédiatement pour la totalité des taxes ayant grevé les opérations effectuées en amont (voir, notamment, arrêts du 21 mars 2000, Gabalfrisa e.a., C-110/98 à C-147/98, Rec. p. I-1577, point 43; du 15 décembre 2005, Centralan Property, C-63/04, Rec. p. I-11087, point 50; du 6 juillet 2006, Kittel et Recolta Recycling, C-439/04 et C-440/04, Rec. p. I-6161, point 47, ainsi que Mahagében et Dávid, précité, point 38).

22 Le régime des déductions vise à soulager entièrement l'entrepreneur du poids de la TVA due ou acquittée dans le cadre de toutes ses activités économiques. Le système commun de la TVA garantit, par conséquent, la parfaite neutralité quant à la charge fiscale de toutes les activités économiques, quels que soient les buts ou les résultats de ces activités, à condition que lesdites activités soient elles-mêmes soumises à la TVA (voir arrêts du 14 février 1985, Rompelman, 268/83, Rec. p. 655, point 19; du 15 janvier 1998, Ghent Coal Terminal, C-37/95, Rec. p. I-1, point 15; Gabalfrisa e.a., précité, point 44; du 3 mars 2005, Fini H, C-32/03, Rec. p. I-1599, point 25; Centralan Property, précité, point 51, ainsi que Mahagében et Dávid, précité, point 39).

23 Il ressort du libellé de l'article 168 de la directive 2006/112 que, pour pouvoir bénéficier du droit à déduction, il faut, d'une part, que l'intéressé soit un «assujetti» au sens de cette directive et, d'autre part, que les biens et les services en question soient utilisés pour les besoins de ses opérations taxées (voir arrêt Centralan Property, précité, point 52).

24 Selon les termes de l'article 9, paragraphe 1, de ladite directive, la notion d'«assujetti» est définie en relation avec celle d'«activité économique» (voir arrêt Fini H, précité, point 19).

25 À cet égard, il convient de rappeler qu'un particulier qui acquiert des biens pour les besoins d'une activité économique au sens de cette disposition le fait en tant qu'assujetti, même si ces

biens ne sont pas immédiatement utilisés pour cette activité économique (voir arrêt du 11 juillet 1991, Lennartz, C-97/90, Rec. p. I-3795, point 14).

26 En effet, selon une jurisprudence constante de la Cour, la notion d'activité économique, visée à l'article 9, paragraphe 1, de la directive 2006/112, peut consister en plusieurs actes consécutifs et, parmi ces actes, les activités préparatoires, comme l'acquisition des moyens d'exploitation et, partant, l'achat d'un immeuble, doivent être considérées comme des activités économiques (voir arrêts Rompelman, précité, point 22; Lennartz, précité, point 13; du 29 février 1996, INZO, C-110/94, Rec. p. I-857, point 15, ainsi que Fini H, précité, points 21 et 22). Quiconque accomplit des actes préparatoires est, par conséquent, considéré comme assujéti au sens de cette disposition et a droit à la déduction de la TVA (arrêt Fini H, précité, point 22).

27 Par ailleurs, celui qui effectue des dépenses d'investissement dans l'intention, confirmée par des éléments objectifs, d'exercer une activité économique, au sens dudit article 9, paragraphe 1, doit être considéré comme un assujéti. Agissant en tant que tel, il a donc, conformément aux articles 167 et suivants de la directive 2006/112, 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 (voir, en ce sens, arrêts Rompelman, précité, points 23 et 24; INZO, précité, points 16 et 17; Ghent Coal Terminal, précité, point 17; Gabalfrisa e.a., précité, point 47, ainsi que du 8 juin 2000, Breitsohl, C-400/98, Rec. p. I-4321, point 34).

28 Il en résulte que c'est l'acquisition des biens par un assujéti agissant en tant que tel qui détermine l'application du système de la TVA et, partant, du mécanisme de déduction. L'utilisation qui est faite d'un bien ou d'un service, ou qui est envisagée pour ceux-ci, ne détermine que l'étendue de la déduction initiale à laquelle l'assujéti a droit en vertu de l'article 168 de la directive 2006/112 et l'étendue des éventuelles régularisations au cours des périodes suivantes, lesquelles doivent être effectuées dans les conditions prévues aux articles 184 et suivants de la même directive (voir arrêts Lennartz, précité, point 15; Ghent Coal Terminal, précité, point 18; du 8 juin 2000, Schloßstrasse, C-396/98, Rec. p. I-4279, point 37; Breitsohl, précité, point 35; Centralan Property, précité, point 54; du 16 février 2012, Eon Aset Menidjmont, C-118/11, point 57, et du 19 juillet 2012, X, C-334/10, point 17).

29 Dans ce contexte, la Cour a jugé que, en l'absence de circonstances frauduleuses ou abusives et sous réserve d'éventuelles régularisations conformément aux conditions prévues à l'article 185 de la directive 2006/112, le droit à déduction, une fois né, reste acquis même lorsque l'activité économique envisagée n'a pas donné lieu à des opérations taxées (voir arrêts INZO, précité, points 20 et 21; Ghent Coal Terminal, précité, points 19 à 23; Schloßstrasse, précité, point 42; du 8 juin 2000, Midland Bank, C-98/98, Rec. p. I-4177, point 22, et Fini H, précité, point 22).

30 S'agissant du litige dont est saisie la juridiction de renvoi, il ressort du dossier que l'acquisition par GVM du terrain et des bâtiments en cause au principal constitue une activité préparatoire visant, ainsi qu'en atteste la délivrance du permis de construire mentionnée au point 12 du présent arrêt, à la réalisation d'un lotissement sur ce terrain pour les besoins des activités de développement immobilier de cette société.

31 En procédant à cette acquisition, GVM accomplit donc une activité économique en tant qu'assujéti, au sens de l'article 9, paragraphe 1, de la directive 2006/112.

32 Concernant la seconde condition rappelée au point 23 du présent arrêt, à savoir l'utilisation des biens ou des services acquis en amont pour les besoins d'opérations taxées en aval, il ressort du dossier que, dès l'acquisition du terrain et des bâtiments en cause au principal, GVM a manifesté son intention de démolir ces bâtiments afin de procéder à la réalisation d'un lotissement sur ce terrain.

33 Cette intention a été confirmée par des éléments objectifs, puisque, lors de l'acquisition des bâtiments en cause au principal, un permis de démolir avait été transmis à GVM et que, avant même d'effectuer sa déclaration de la TVA, cette société avait exécuté des travaux de démolition desdits bâtiments et un certificat d'urbanisme lui avait été délivré en vue de l'obtention d'un permis de construire pour la réalisation dudit lotissement.

34 Toutefois, dans de telles circonstances, ladite intention n'a pas pour effet de priver GVM du droit à déduction de la TVA relative à l'acquisition des bâtiments en cause au principal.

35 En effet, ces bâtiments ont été acquis avec le terrain sur lequel ils étaient construits et ce dernier continue à être utilisé par GVM pour les besoins de ses opérations taxées. Dans ces circonstances, le remplacement de structures vétustes par des bâtiments plus modernes et, par conséquent, l'utilisation de ces derniers pour des opérations taxables en aval ne rompent aucunement le lien direct existant entre, d'une part, l'acquisition des immeubles concernés en amont et, d'autre part, les activités économiques réalisées par la suite par l'assujetti. L'acquisition de ces immeubles puis leur destruction en vue de procéder à de nouvelles constructions plus modernes peuvent, ainsi, être considérées comme une suite d'opérations liées entre elles ayant pour objet l'accomplissement d'opérations taxables au même titre que l'achat d'immeubles neufs et l'utilisation directe de ceux-ci (voir arrêt du 18 octobre 2012, TETS Haskovo, C-234/11, point 34).

36 Dans ces conditions, il y a lieu de répondre à la première question que les articles 167 et 168 de la directive 2006/112 doivent être interprétés en ce sens que, dans des circonstances telles que celles en cause au principal, une société ayant acquis un terrain et des bâtiments construits sur ce dernier, en vue de la démolition de ceux-ci et de la réalisation d'un lotissement sur ce terrain, a le droit de déduire la TVA relative à l'acquisition desdits bâtiments.

#### *Sur la seconde question*

37 Par sa seconde question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 185 de la directive 2006/112 doit être interprété en ce sens que la démolition de bâtiments construits sur un terrain, acquis en vue de la réalisation d'un lotissement en lieu et place de ces bâtiments, implique une régularisation de la déduction initialement opérée de la TVA relative à l'acquisition desdits bâtiments.

38 À cet égard, il convient de rappeler que, selon la jurisprudence de la Cour, les règles relatives à la régularisation des déductions constituent un élément essentiel du système mis en place par la directive 2006/112 en ce qu'elles visent à assurer l'exactitude des déductions et, en conséquence, la neutralité de la charge fiscale (voir arrêt du 30 mars 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, Rec. p. I-3039, point 26). Par ces règles, cette directive a pour objectif d'établir une relation étroite et directe entre le droit à déduction de la TVA payée en amont et l'utilisation des biens ou des services concernés pour des opérations taxées en aval (voir arrêts précités Centralan Property, point 57, et TETS Haskovo, point 31).

39 Ainsi, le mécanisme de régularisation prévu par la directive 2006/112 fait partie intégrante du régime de déduction de la TVA établi par celle-ci (voir arrêt TETS Haskovo, précité, point 30).

40 En ce qui concerne la naissance d'une éventuelle obligation de régularisation d'une déduction de la TVA effectuée au titre de la taxe payée en amont, l'article 185, paragraphe 1, de ladite directive établit le principe selon lequel une telle régularisation a lieu notamment lorsque des modifications des éléments pris en considération pour la détermination du montant de la déduction concernée sont intervenues postérieurement à la déclaration de la TVA (voir arrêt TETS Haskovo, précité, point 32).

41 Or, s'agissant du litige dont est saisie la juridiction de renvoi, la démolition des bâtiments en cause au principal ne constitue pas une modification au sens dudit article 185, paragraphe 1, puisque, ainsi qu'il résulte des points 32 à 35 du présent arrêt, cette démolition était prévue par GVM dès l'acquisition de ces bâtiments.

42 Dans ces conditions, il y a lieu de répondre à la seconde question que l'article 185 de la directive 2006/112 doit être interprété en ce sens que, dans des circonstances telles que celles en cause au principal, la démolition de bâtiments, acquis avec le terrain sur lequel ils ont été construits, effectuée en vue de la réalisation d'un lotissement en lieu et place de ces bâtiments, n'entraîne pas une obligation de régulariser la déduction initialement opérée de la TVA relative à l'acquisition desdits bâtiments.

### **Sur les dépens**

43 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:

**1) Les articles 167 et 168 de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, doivent être interprétés en ce sens que, dans des circonstances telles que celles en cause au principal, une société ayant acquis un terrain et des bâtiments construits sur ce dernier, en vue de la démolition de ceux-ci et de la réalisation d'un lotissement sur ce terrain, a le droit de déduire la taxe sur la valeur ajoutée relative à l'acquisition desdits bâtiments.**

**2) L'article 185 de la directive 2006/112 doit être interprété en ce sens que, dans des circonstances telles que celles en cause au principal, la démolition de bâtiments, acquis avec le terrain sur lequel ils ont été construits, effectuée en vue de la réalisation d'un lotissement en lieu et place de ces bâtiments, n'entraîne pas une obligation de régulariser la déduction initialement opérée de la taxe sur la valeur ajoutée relative à l'acquisition desdits bâtiments.**

Signatures

\* Langue de procédure: le roumain.