

Édition provisoire

CONCLUSIONS DE L'AVOCATE GÉNÉRALE

MME JULIANE KOKOTT

Présentées le 24 mars 2022 (1)

Affaire C-56/21

UAB « ARVI » ir ko

contre

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,

(demande de décision préjudicielle adressée par la Mokestinė ginų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės [Commission des litiges fiscaux près le gouvernement de la République de Lituanie])

« Renvoi préjudiciel – Fiscalité – Taxe sur la valeur ajoutée – Directive 2006/112/CE – Article 137 – Faculté d'opter pour la taxation d'opérations exonérées – Conditions du droit d'option – Marge d'appréciation des États membres – Du sens de la forme – Conséquences d'une méconnaissance des formalités »

I. Introduction

1. En 1858 déjà, Rudolf von Jhering, juriste allemand bien connu, disait : « sœur jumelle de la liberté, la forme est l'ennemie jurée de l'arbitraire » (2).

2. Il est possible que ce soit également pour cette raison que la Lituanie a assorti d'effets juridiques au fond dans le régime de la TVA le respect de certaines formalités. Ainsi, la faculté d'opter pour la taxation ne peut-elle s'exercer que lorsque l'opération est effectuée pour un assujetti identifié à la TVA. En l'espèce, l'identification de l'acheteur n'a pu être accomplie qu'un mois plus tard. Cette condition n'était donc pas remplie au moment de l'opération. En vertu du droit lituanien, le prestataire ne pouvait dès lors pas renoncer à l'exonération de l'opération. Du seul fait du non-respect de formalités, il a donc dû régulariser, prorata temporis, la TVA en amont afférente aux coûts de production qu'il avait déduite.

3. Selon la jurisprudence de la Cour, dans le régime de la TVA les considérations de fond prévalent cependant, dans certains cas, sur le respect de formalités (« substance over form » [le fond prime la forme]) (3), notamment en matière de déduction de la taxe payée en amont ou d'exonération d'une opération. Mais cette approche peut-elle être transposée aux droits d'option des États membres ? En l'espèce, il s'agit de l'incidence de formalités dans un État membre qui a

exercé son droit d'option et prévu une taxation facultative. La Commission préconise également une approche purement matérielle dans ce cas de figure.

4. En revanche, ces derniers temps, le législateur de l'Union a tendance à considérer que le respect des formalités contribue à la sécurité juridique. On en voudra pour preuve la refonte de l'article 138, paragraphes 1 et 1 bis, de la directive TVA, qui n'était pas encore en vigueur en l'espèce (4). Il se peut que le législateur de l'Union se soit également inspiré sur ce point de l'adage cité plus haut. En tout état de cause, la Cour a ici une nouvelle occasion de se pencher sur le « sens de la forme » dans le régime de la TVA (5), cette fois dans le contexte de la faculté d'opter pour la taxation.

II. Le cadre juridique

A. Le droit de l'Union

5. Le cadre juridique est tracé par la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (6) (ci-après la « directive TVA »).

6. L'article 135, paragraphe 1, sous j), de la directive TVA comporte l'exonération suivante :

« Les États membres exonèrent les opérations suivantes :

j) les livraisons de bâtiments ou d'une fraction de bâtiment et du sol y attenant autres que ceux visés à l'article 12, paragraphe 1, point a) ; »

7. L'article 137, paragraphe 1, sous b), de la directive TVA dispose :

« 1. Les États membres peuvent accorder à leurs assujettis le droit d'opter pour la taxation des opérations suivantes :

b) les livraisons de bâtiments ou d'une fraction de bâtiment et du sol y attenant autres que ceux visés à l'article 12, paragraphe 1, point a) ; »

8. L'article 137, paragraphe 2, de la directive TVA prévoit :

« Les États membres déterminent les modalités de l'exercice du droit d'option prévu au paragraphe 1. Les États membres peuvent restreindre la portée de ce droit. »

9. L'article 168, sous a), de la directive TVA régit le champ d'application matériel du droit à déduction :

« 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 ».

10. L'article 187 de la directive TVA, relatif à la régularisation de la TVA déduite, est libellé comme suit :

« 1. En ce qui concerne les biens d'investissement, la régularisation est opérée pendant une période de cinq années, dont celle au cours de laquelle le bien a été acquis ou fabriqué.

Toutefois, les États membres peuvent, lors de la régularisation, se baser sur une période de cinq

années entières à compter du début de l'utilisation du bien.

En ce qui concerne les biens d'investissement immobiliers, la durée de la période servant de base au calcul des régularisations peut être prolongée jusqu'à vingt ans.

(2) Chaque année, la régularisation ne porte que sur le cinquième ou, dans le cas où la période de régularisation a été prolongée, sur la fraction correspondante de la TVA dont les biens d'investissement ont été grevés.

... »

11. L'article 188 de la directive TVA est libellé comme suit :

« 1. En cas de livraison pendant la période de régularisation, le bien d'investissement est considéré comme s'il était resté affecté à une activité économique de l'assujetti jusqu'à l'expiration de la période de régularisation.

L'activité économique est présumée être entièrement taxée pour le cas où la livraison du bien d'investissement est taxée.

L'activité économique est présumée être entièrement exonérée pour le cas où la livraison du bien d'investissement est exonérée.

2. La régularisation prévue au paragraphe 1 se fait en une seule fois pour tout le temps de la période de régularisation restant à courir. Toutefois, lorsque la livraison du bien d'investissement est exonérée, les États membres peuvent ne pas exiger une régularisation dans la mesure où l'acquéreur est un assujetti qui utilise le bien d'investissement en question uniquement pour des opérations pour lesquelles la TVA est déductible ».

B. Le droit lituanien

12. L'article 32, paragraphe 3, du Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (loi lituanienne relative à la taxe sur la valeur ajoutée ; ci-après le « Code de la TVA »), qui est l'expression de la faculté des États membres prévue à l'article 137, paragraphe 1, sous b), de la directive TVA, dispose :

« Pour un bien immeuble par nature qui est exonéré de la TVA en vertu du paragraphe 1 ou du paragraphe 2 du présent article, l'assujetti peut opter pour la taxation, selon les modalités prévues à la présente loi, si le bien est livré ou autrement transféré à un assujetti identifié à la TVA [...] et que cette option s'applique, pour une durée d'au moins 24 mois à compter de la date de la déclaration d'option, à l'ensemble de ses opérations correspondantes. L'assujetti est tenu de déclarer son option selon les modalités fixées par l'administration fiscale centrale. [...] »

13. Aux termes de l'article 58, paragraphe 1, du Code de la TVA, « l'assujetti peut déduire la TVA en amont et (ou) à l'importation due au titre de biens et (ou) de services acquis et (ou) importés dès lors que ces biens et (ou) services sont destinés à être utilisés pour les besoins de ses opérations ci-après : 1. la livraison de biens et (ou) la prestation de services soumis à TVA ; ... »

14. L'article 67, paragraphe 2, du Code de la TVA dispose :

« Les déductions sont régularisées de la manière définie au présent article : en ce qui concerne les biens immobiliers pour une période de 10 ans, à partir de la période imposable au cours de laquelle la TVA en amont et (ou) la taxe sur le chiffre d'affaires à l'importation sur le bien immeuble

ont été déduites en totalité ou en partie (pour les travaux de rénovation de bâtiments/ouvrages, la déduction de la taxe en amont est régularisée pour les biens d'investissement qui en résultent plus de 10 ans à compter de la période d'imposition au cours de laquelle les travaux ont été achevés).
... »

15. Aux termes de l'article 67, paragraphe 5, du Code de la TVA :

« S'il apparaît que le bien d'investissement corporel a été mis en service pour une activité autre que celles visées à l'article 58, paragraphe 1, de la présente loi ou est perdu, la déduction doit être régularisée dans la déclaration de TVA afférente à la période imposable au cours de laquelle les faits sont apparus, en majorant le montant de la TVA due (ou en réduisant le montant de la TVA à rembourser) du montant correspondant (à savoir la partie de la TVA déduite en amont ou à l'importation afférente à la période restant à courir avant l'expiration du délai de régularisation) ».

16. La République de Lituanie s'est prononcée contre la possibilité que lui offre l'article 188, paragraphe 2, de la directive TVA de renoncer à la régularisation.

III. Le litige au principal

17. La présente demande de décision préjudicielle s'inscrit dans un litige opposant « ARVI » ir ko UAB (ci-après « ARVI »), une société à responsabilité limitée, au Kauno apskrities valstybin? mokes?i? inspekcija (Inspection nationale des impôts du district de Kaunas, Lituanie ; ci?après l'« administration fiscale »).

18. Sur un terrain loué par les associés, affecté à d'autres fins, ARVI avait érigé un bâtiment agricole annexe avec des engins d'entraînement et une salle de fitness (ci?après le « bâtiment »). ARVI a déclaré la valeur du bien d'investissement et la TVA dans sa déclaration de TVA pour le mois de janvier 2013.

19. Le 8 mai 2015, ARVI a vendu le bâtiment et la cour attenante à la société UAB « Investicij?r inovacij? fondas » (ci?après « Fondas »), pour la somme de 371 582,48 euros, dont 64 489,52 euros de TVA. Au moment de la vente, l'acheteur était certes un assujetti mais il n'était pas encore identifié à la TVA. Au moment de la signature du contrat, l'acheteur avait certes déjà sollicité une identification à la TVA. Cette (première) identification demandée ne lui a cependant pas été accordée pour des raisons inconnues de la Cour. Ce n'est qu'un mois plus tard (en juin 2015) que l'acheteur a été identifié à la TVA.

20. L'administration fiscale estime cependant que le statut d'assujetti identifié à la TVA de l'acquéreur est une condition requise pour que l'assujetti opte pour la taxation de sa livraison. L'opération aurait dès lors dû être forcément considérée comme une livraison immobilière exonérée. En conséquence, la TVA déduite en janvier 2013 aurait dû être régularisée dans la déclaration de TVA du mois de mai 2015. ARVI aurait dès lors dû présenter un montant de régularisation correspondant à la période allant de mai 2015 à décembre 2022. L'administration fiscale a donc réclamé à ARVI le paiement d'un montant de 252 296 euros de TVA majoré de pénalités et d'intérêts de retard.

21. ARVI estime, en revanche, que la condition prévue à l'article 32, paragraphe 3, du Code de la TVA, selon laquelle l'acquéreur doit être non seulement un assujetti, mais également un assujetti identifié à la TVA, constitue une violation des principes de neutralité fiscale en matière de TVA et n'est pas conforme aux objectifs de la directive et à la jurisprudence de la Cour. ARVI a introduit à ce titre une réclamation auprès de l'administration fiscale centrale. Celle-ci a été rejetée. ARVI a saisi la commission des litiges fiscaux d'un recours contre cette décision.

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

22. Saisie de ce recours, la Mokestinių komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės (commission des litiges fiscaux auprès du gouvernement de la République de Lituanie) a, par décision du 16 octobre 2020, posé à la Cour les questions préjudicielles suivantes :

1. Une réglementation nationale en vertu de laquelle une personne identifiée à la TVA ne peut opter pour porter en compte la TVA sur [la livraison d'un] bien immeuble exonéré que dans le cas où ce bien est cédé à un assujéti qui, au moment de la conclusion de l'opération, est identifié à la TVA, est-elle conforme à l'article 135 et à l'article 137 de la directive TVA et aux principes de neutralité fiscale et d'effectivité ?

2. En cas de réponse affirmative à la première question, une interprétation de la législation nationale selon laquelle le fournisseur d'un bien immeuble est tenu de régulariser la déduction de la TVA payée en amont sur ce bien immeuble, le fournisseur ayant opté pour soumettre cette livraison à la TVA alors que cette option est exclue par la législation nationale pour la seule raison que l'acquéreur n'a pas la qualité de personne identifiée à la TVA, est-elle conforme aux dispositions de la directive TVA régissant le droit du fournisseur à la déduction et à la régularisation ainsi qu'aux principes de neutralité et d'effectivité de la TVA ?

3. Une pratique administrative en vertu de laquelle, dans des circonstances telles que celles de l'affaire au principal, le fournisseur d'un bien immeuble est tenu de régulariser la déduction de la TVA payée en amont sur l'acquisition ou la production de ce bien immeuble, car cette opération est considérée comme une livraison d'un bien immeuble exonérée en raison de l'absence du droit de porter en compte la TVA sur celle-ci (l'acquéreur ne disposant pas d'un numéro d'identification à la TVA au moment où elle a été conclue), alors que l'acquéreur avait déjà demandé une identification à la TVA avant la conclusion de l'opération et qu'il a été identifié à la TVA un mois après celle-ci, est-elle conforme aux dispositions de la directive TVA relatives au droit du fournisseur à la déduction de la TVA et à la régularisation ainsi qu'au principe de neutralité de la TVA ? Dans ce cas, est-il pertinent de déterminer si l'acquéreur du bien immeuble, identifié à la TVA après l'opération, a effectivement utilisé le bien acquis dans le cadre d'une activité soumise à la TVA et qu'il n'existe pas de preuve de fraude ou d'abus ?

23. Dans la procédure devant la Cour, ARVI, la Lituanie et la Commission européenne ont présenté des observations écrites. La Cour a décidé de ne pas tenir d'audience de plaidoiries conformément à l'article 76, paragraphe 2, du règlement de procédure.

V. Appréciation juridique

A. Sur la recevabilité de la demande de décision préjudicielle

24. La demande de décision préjudicielle a été adressée par la Commission des litiges fiscaux auprès du gouvernement de la République de Lituanie. Il s'agit d'une instance précontentieuse d'examen des litiges fiscaux. Certes, la Cour a jugé, en 2010, à l'endroit de cette commission, qu'elle était une juridiction habilitée à adresser un renvoi préjudiciel au sens de l'article 267 TFUE (7). Or, eu égard à la jurisprudence récente de la Cour, les considérations émises dans cette affaire pourraient devoir être réexaminées (8).

25. En l'espèce, on peut douter que la Commission des litiges fiscaux ait la qualité de juridiction habilitée à adresser un renvoi préjudiciel quand on sait que sa décision ne peut pas être contestée dans la même mesure par les deux parties. L'administration fiscale ne peut entreprendre cette décision que dans des circonstances particulières (divergence d'interprétation du droit fiscal par la

Commission et par l'administration fiscale). La décision de la Commission semble ainsi servir principalement à préserver l'uniformité de l'interprétation juridique au sein de l'administration fiscale. Cela expliquerait également la raison pour laquelle elle est intégrée non pas dans le pouvoir judiciaire, mais dans le pouvoir exécutif (gouvernement), et que les tribunaux ne tranchent alors qu'ensuite les litiges qui ne seraient pas vidés.

26. En revanche, les membres de la Commission sont des experts indépendants et, en tout état de cause, le contribuable peut contester la décision devant un tribunal statuant en pleine juridiction. À cet égard, les circonstances ne semblent pas avoir sensiblement changé par rapport à l'arrêt de 2010 et aucune des parties intéressées n'a mis en cause l'habilitation à adresser un renvoi préjudiciel. La Cour ne dispose dès lors pas de nouveaux éléments précis. Nous considérons par conséquent que la Commission des litiges fiscaux est habilitée à adresser un renvoi préjudiciel.

B. Sur les questions préjudicielles

27. Les trois questions préjudicielles portent, en définitive, toutes sur le point de savoir si la directive TVA s'oppose à une réglementation nationale qui subordonne la faculté d'opter pour la taxation d'une opération en soi exonérée à la condition que le destinataire soit un assujetti identifié.

28. Le non-respect de cette condition ayant pour conséquence que le prestataire doit régulariser prorata temporis la TVA qu'il a déduite, la juridiction de renvoi s'interroge sur la violation du principe de neutralité et du principe de proportionnalité. Cette dernière question semble d'autant plus se poser à la juridiction de renvoi que la condition a été remplie dès le mois suivant, que le preneur effectue des opérations ouvrant droit à déduction et qu'il n'y a, selon la juridiction de renvoi, ni fraude ni abus.

29. Dès lors que toutes les trois questions dépendent de l'étendue de l'habilitation des États membres à prévoir une telle option et de lier celle-ci à des exigences de forme, elles peuvent être envisagées conjointement. À cet égard, nous précisons, tout d'abord, l'objet et la finalité du droit d'option visé à l'article 137, paragraphe 1, de la directive TVA (point C). Nous exposerons ensuite les limites des compétences réglementaires relatives aux modalités d'exercice du droit d'option que l'article 137, paragraphe 2, de la directive TVA reconnaît aux États membres (point D).

C. L'objet et la finalité du droit d'option visé à l'article 137, paragraphe 1, de la directive TVA

30. L'article 137, paragraphe 1, de la directive TVA permet aux États membres d'accorder à leurs assujettis le droit d'opter pour la taxation de certaines opérations exonérées au départ.

31. La possibilité de renoncer à une exonération s'explique par le fait que les exonérations de TVA visent à favoriser non pas l'entreprise prestataire, mais le preneur de la prestation (9). Cela résulte de la nature de la TVA qui est une taxe générale sur la consommation qui entend grever de la TVA non pas l'entreprise prestataire (assujetti) mais le preneur de la prestation (le destinataire de la taxe) (10).

32. Or, cet avantage donné au preneur de la prestation a pour effet *d'exclure la déduction de la TVA acquittée en amont par le prestataire*, en l'occurrence ARVI. Certes, par l'exonération prévue à l'article 135, paragraphe 1, sous j), de la directive TVA, la vente de ce terrain est exonérée pour ARVI. Il s'ensuit toutefois qu'il n'est pas possible de déduire la TVA payée en amont sur les frais de construction des immeubles (comme en l'espèce). Par conséquent, le prestataire doit inclure ce coût dans le prix qu'il demande. Mais il ne peut pas l'afficher séparément, la prestation étant

exonérée. Ainsi, tout acquéreur supportera cette TVA afférente aux frais de construction, sans possibilité de dégrèvement. Le dégrèvement se heurtera toujours à l'absence d'une facture mentionnant séparément la TVA (11) afférente à une prestation taxable.

33. Or, lorsque l'acquéreur est un entrepreneur qui a le droit de déduire la TVA, il n'a économiquement aucun intérêt à acheter à ARVI le terrain bâti en exonération de la TVA. Il ferait mieux d'acheter un terrain non bâti et d'y construire lui-même le bâtiment. Le cas échéant, il bénéficierait alors d'un droit à déduction de la TVA acquittée en amont sur les frais de construction de l'immeuble. Il s'ensuit qu'aucun assujetti ayant le droit à déduction n'achèterait à ARVI un terrain bâti, mais y construirait toujours lui-même.

34. Celui qui fournit une prestation exonérée (terrain bâti) à d'autres assujettis ayant le droit de déduire la TVA est, de ce fait, désavantagé dans la concurrence. Il vaut mieux que ces derniers construisent eux-mêmes sur le terrain, puisqu'ils peuvent alors déduire la TVA acquittée en amont. Or, si un assujetti a intérêt à se fournir en propre plutôt qu'à se fournir chez des tiers, il n'y a plus de place possible pour les fournisseurs professionnels (comme, en l'espèce, ARVI) sur ce marché (vente à des entreprises ayant le droit de déduire la TVA).

35. Il s'ensuit que la faculté d'option prévue à l'article 137 de la directive TVA garantit que le prestataire (en l'occurrence ARVI) ne soit pas exclu de l'accès à ce marché. L'objectif de cette renonciation à l'exonération est d'empêcher les désavantages que le prestataire subit dans la concurrence dans les domaines couverts par l'article 137 de la directive TVA. C'est précisément dans les ventes d'immeubles que le législateur de l'Union a manifestement vu un risque de distorsion de concurrence pour les marchands de biens et les bailleurs professionnels et permis aux États membres de l'éliminer.

D. Limites de l'habilitation conférée par l'article 137, paragraphe 2, de la directive TVA

36. L'article 137, paragraphe 2, de la directive TVA dispose que les États membres déterminent les modalités de l'exercice du droit d'option prévu au paragraphe 1. À cet égard, ils peuvent restreindre la portée du droit d'option. Il s'ensuit, ainsi que la Cour l'a confirmé à plusieurs reprises (12), que les États membres disposent, comme le souligne également la Lituanie, d'un « large pouvoir d'appréciation ». En effet, il leur appartient de vérifier si, compte tenu de la situation existant dans leur pays à un moment donné, il leur paraît opportun d'introduire le droit d'option (13). Dès lors, ils peuvent également supprimer un droit d'option institué (14). Selon la jurisprudence de la Cour, les États membres peuvent définir les modalités d'exercice du droit d'option, voire l'exclure (15).

37. La Cour a précisé que cette faculté irait, par exemple, jusqu'à requérir une déclaration expresse préalable d'option (16), mais pas jusqu'à prévoir un délai supplémentaire pour la déduction de la TVA après l'exercice effectif de la renonciation (17). L'article 137, paragraphe 2, de la directive TVA permet également aux États membres, dans l'exercice de leur pouvoir d'appréciation relatif au droit d'option, d'exclure certaines opérations ou certaines catégories d'assujettis du champ d'application de ce droit (18).

38. Lorsque les États membres font usage de la faculté de limiter la portée du droit d'option et de fixer les modalités de son exercice, ils doivent seulement respecter les objectifs et les principes généraux de la directive TVA, notamment le principe de neutralité fiscale et l'exigence d'une application correcte, simple et uniforme des exonérations prévues (19) ainsi que le principe de proportionnalité (20).

1. Limites de fond de l'habilitation des États membres

39. L'article 137, paragraphe 2, habilite les États membres à définir les modalités d'exercice du droit d'option visées au paragraphe 1 lorsqu'ils confèrent une telle faculté de renonciation à l'assujetti. Cette habilitation porte sur les modalités d'exercice de la renonciation à l'exonération de ses propres opérations et sur l'étendue du droit d'option (21).

40. En revanche, selon la jurisprudence de la Cour, les États membres ne peuvent pas exercer cette faculté pour exclure un droit à déduction déjà acquis (22). En effet, une limitation des déductions effectuées en relation avec les opérations taxées, après l'exercice du droit d'option, concernerait non pas la « portée » du droit d'option que les États membres peuvent restreindre en vertu de l'article 137, paragraphe 2, deuxième phrase, de la directive TVA, mais les conséquences de l'exercice de ce droit (23).

41. Ainsi, dans le régime de la TVA, le prestataire ne pourrait par exemple pas révoquer unilatéralement la renonciation au détriment du preneur de la prestation, avec effet rétroactif. En effet, la révocation rétroactive d'une renonciation concerne non pas une modalité d'exercice de la renonciation du prestataire, mais uniquement les conséquences d'un droit à déduction déjà exercé par le preneur de la prestation. En outre, selon la Cour, les principes de protection de la confiance légitime et de sécurité juridique s'opposent à ce qu'une modification législative postérieure à la prestation prive rétroactivement l'assujetti du droit à déduction de la TVA acquittée en amont (24).

42. Or, cette limitation sur le fond de la faculté de tracer les contours du droit de renoncer à l'exonération est étrangère à la régularisation de la TVA déduite par ARVI en l'espèce. En effet, celle-ci ne modifie pas a posteriori l'exigence relative aux modalités d'exercice de cette renonciation (25) ou aux conséquences juridiques de celle-ci. Au contraire, la régularisation en cause est simplement la conséquence de l'exonération de la TVA découlant de l'absence de renonciation (effective). Elle se produirait (voir l'article 188, paragraphe 1, de la directive TVA) même si la Lituanie n'avait prévu aucune faculté de renonciation, dès lors qu'elle résulte de la directive elle-même c'est-à-dire de sa transposition.

43. Dès lors, ainsi que l'a déjà relevé l'avocat général Geelhoed il y a bien 18 ans (26), cette conséquence (à savoir la régularisation de la TVA déduite en raison de l'exonération d'une cession) est imputable non pas aux dispositions nationales, mais au comportement des assujettis (en l'occurrence, la vente d'un terrain par un assujetti à un assujetti non identifié). Partant, il n'y a pas eu violation des limites que l'article 137, paragraphe 2, de la directive TVA comporte sur le fond à l'habilitation des États membres.

2. ***Le principe de neutralité***

44. Or, la condition selon laquelle dans la livraison en question du bien immeuble, le preneur de la prestation doit être non seulement un assujetti, mais un assujetti identifié, risque éventuellement de porter atteinte au principe de neutralité du régime de la TVA.

45. Le principe de la neutralité fiscale s'oppose à ce que des opérateurs économiques qui effectuent les mêmes opérations soient traités différemment en matière de perception de la TVA (27).

46. En l'espèce, cette égalité dans la concurrence n'apparaît pas avoir été rompue. En effet, ainsi que nous l'avons exposé au point C ci-dessus, la faculté d'option a précisément pour objet d'éviter au prestataire des désavantages dans la concurrence.

47. La qualité d'assujetti identifié requise de l'acquéreur au moment de l'opération par le droit lituanien n'y change rien. En effet, la renonciation à l'exonération est soumise, pour tous les

fournisseurs de terrains, à la même condition que l'acquéreur soit un assujetti identifié (28). En l'espèce, aucun autre vendeur de terrains n'aurait pu effectivement opter pour la taxation.

3. *Le principe de proportionnalité*

48. Or, obliger un assujetti à régulariser une TVA déjà déduite au seul motif que son acquéreur ne s'était pas identifié en tant qu'assujetti, ou, en l'occurrence, seulement un mois plus tard, pourrait être disproportionné. La régularisation sera disproportionnée si l'identification requise n'est pas propre à garantir la réalisation de l'objectif qu'elle poursuit ou va au-delà de ce qui est nécessaire pour l'atteindre (29).

49. L'objectif de l'identification requise du preneur de la prestation est de faciliter le contrôle par l'administration fiscale de la renonciation à l'exonération, celle-ci n'ayant de sens que vis-à-vis d'un assujetti ayant le droit de déduire la TVA, ainsi que nous l'avons relevé au point C. D'autre part, elle sert la sécurité juridique (30) et la clarté juridique. Ainsi, la preuve de l'identification permet au prestataire de savoir clairement si les conditions d'une renonciation à l'exonération sont réunies, de sorte qu'il n'y a pas lieu de régulariser la TVA qu'il a déduite. En l'absence d'une telle marque d'identification, un autre particulier (et parfois aussi l'administration fiscale) pourra difficilement déterminer si une personne exerce déjà des activités en tant qu'assujetti au sens du régime de la TVA, et tout particulièrement au début de l'activité économique.

50. Tant la gestion et le contrôle effectifs de la TVA, qui, selon la Cour, auront une incidence directe sur le financement de l'Union européenne (31), que le principe de sécurité juridique sont des objectifs légitimes. La prise en compte d'une identification aboutie n'est pas impropre à réaliser ces objectifs.

51. Dans ces conditions, il convient encore d'examiner s'il existe un moyen moins contraignant tout aussi adéquat et, sinon, de vérifier si le rapport entre la fin et les moyens a été respecté. Nous n'apercevons pas de moyen moins contraignant qui soit tout aussi adéquat. Les vérifications sont nettement plus difficiles tant pour l'administration fiscale que pour le prestataire lorsqu'ils se fondent sur l'existence matérielle de la qualité d'assujetti. Elle n'est donc ni moins contraignante pour ceux-ci ni tout aussi adéquate dans la poursuite des objectifs susmentionnés.

52. De même, dans la mise en balance (rapport entre la fin et les moyens) des valeurs juridiques concernées (sécurité juridique, gestion plus efficace, d'une part, et intérêt du prestataire à renoncer à l'exonération pour ne pas devoir régulariser les déductions de la TVA versée en amont), il n'apparaît pas non plus disproportionné de se fonder sur l'identification du preneur de la prestation.

53. Il ne nous paraît pas déraisonnable d'exiger d'un assujetti désireux, en l'état actuel de la législation, d'opter pour la taxation d'une opération exonérée au départ, de se voir justifier de l'identification à la TVA du preneur de la prestation. En effet, si le preneur ne la lui justifie pas, il pourra intégrer dans le calcul du prix de vente le risque d'une régularisation de la TVA déduite, de sorte qu'il ne subit aucun préjudice. Si le preneur de la prestation ne veut pas payer ce prix, probablement plus élevé, il doit justifier de son identification. Sans cette preuve, le prestataire peut soit rechercher un autre acquéreur, soit différer la conclusion de la transaction jusqu'à l'aboutissement de la demande d'identification éventuellement déjà introduite.

54. Il s'ensuit que le preneur de la prestation est lui-même en mesure d'influencer le traitement de la livraison d'un bien immobilier au regard de la TVA (32) en lançant l'identification et en attendant qu'elle aboutisse. En revanche, le prestataire peut savoir quand il a affaire à un assujetti identifié et quand il a affaire à une personne qui ne l'est pas. Il peut ajuster le prix de vente le cas échéant. À cet égard, ces limitations (temporaires) de la faculté de renoncer à l'exonération ne

sont pas disproportionnées par rapport aux objectifs poursuivis (gestion efficace et sécurité juridique des parties intéressées).

55. En conclusion, la condition posée par la législation nationale selon laquelle le preneur de la prestation doit être un assujetti identifié pour que le prestataire puisse valablement renoncer à l'exonération de sa prestation est donc proportionnée.

56. La jurisprudence de la Cour selon laquelle l'assujetti ne saurait être empêché *d'exercer son droit à déduction* au motif qu'il ne s'est pas identifié à la TVA avant d'utiliser les biens acquis dans le cadre de son activité taxée (33) ne conduit pas à une conclusion différente. En effet, il s'agit ici non pas de l'exercice du droit à déduction de l'assujetti, mais de l'efficacité de la renonciation à une exonération à l'égard d'un preneur non identifié.

57. On ne saurait non plus tirer de conclusion différente de la jurisprudence dite « substance over form » (« le fond prime la forme ») que la Cour a développée en matière de TVA (34). En vertu de cet adage, le principe de neutralité fiscale exigerait que l'exonération de la TVA (ou la déduction de la TVA payée en amont) soit accordée si ses conditions de fond sont remplies, même si certaines formalités ont été négligées par l'assujetti.

58. Ainsi, la question se pose déjà de savoir si cette jurisprudence peut continuer à être maintenue dans sa forme antérieure, compte tenu de l'évolution législative de la directive TVA. En réponse, notamment, à la jurisprudence de la Cour (35), le législateur a désormais expressément inscrit, à l'article 138, paragraphe 1, de la directive TVA, la condition (de fond) d'exonération d'une livraison intracommunautaire selon laquelle le preneur doit avoir communiqué son numéro d'identification TVA au fournisseur.

59. Par ailleurs, la Cour a déjà nuancé son approche « substance over form » (« le fond prime la forme »). Certaines formalités peuvent avoir plus d'importance que d'autres et doivent donc être respectées, malgré leur caractère formel (36).

60. S'agissant des droits d'option, la Cour a même expressément jugé que le respect d'une certaine procédure (le Luxembourg avait subordonné l'option à une procédure préalable d'agrément auprès de l'administration fiscale) ne constitue précisément pas une restriction au droit à déduction de la TVA acquittée en amont (37). L'absence de rétroactivité d'une telle procédure d'agrément ne la rendait pas non plus, à juste titre, disproportionnée aux yeux de la Cour (38). Il est dès lors sans importance, en l'espèce, que le preneur de la prestation d'ARVI ait obtenu, un mois plus tard, sans rétroactivité, le statut d'assujetti identifié.

61. La jurisprudence de la Cour relative à l'absence d'incidence en général des aspects formels dans le régime de la TVA est donc dénuée de pertinence à l'égard des droits des États membres de lever ou non l'option et d'en concevoir la mise en œuvre.

VI. Conclusion

62. Par ces motifs, je propose à la Cour de répondre aux questions préjudicielles de la Mokestini? gin?? komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausyb?s (commission des litiges fiscaux auprès du gouvernement de la République de Lituanie) comme suit :

1. L'article 137 de la directive 2006/112/CE, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, permet à un État membre de subordonner la renonciation effective du prestataire à une exonération y visée à la condition que le preneur de la prestation soit un assujetti identifié. Le respect de cette condition « formelle » n'est pas contraire au principe de neutralité ni disproportionné.

2. Le non-respect de cette « formalité » entraîne la régularisation de la TVA déduite par le prestataire et cette conséquence juridique résulte de l'exonération de la cession, prévue dans la directive TVA. Le fait que, premièrement, le preneur a été identifié un mois plus tard, deuxièmement, a utilisé le bien pour effectuer des opérations imposables et, troisièmement, qu'il n'y ait pas non plus de cas de fraude, est sans incidence.

1 Langue originale : l'allemand.

2 Rudolf von Jhering, *Geist des Römischen Rechts auf den verschiedenen Stufen seiner Entwicklung*, Partie 2, Volume 2, Leipzig, 1858, Haften an der Aeußerlichkeit. III. Der Formalismus. § 45, p. 497 (32) – 1ère édition.

3 Voir notamment, arrêts du 20 octobre 2016, Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:791, points 39 et suiv.) ; du 9 juillet 2015, Salomie et Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, points 60 et suiv.), ainsi que du 11 décembre 2014, Idexx Laboratories Italia (C-590/13, EU:C:2014:2429, points 41 et suiv.) ; du 27 septembre 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, points 45) et du 27 septembre 2007, Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, point 29).

4 Inséré par directive du Conseil du 4 décembre 2018, modifiant la directive 2006/112/CE en ce qui concerne l'harmonisation et la simplification de certaines règles du système de la taxe sur la valeur ajoutée en matière de taxation des échanges entre États membres (JO 2018, L 311, p. 3) (entrée en vigueur le 27 décembre 2018).

5 Voir également, à cet égard, de façon circonstanciée : Kokott, J., « Vom Sinn der Form », Festschrift zu 100 Jahre Umsatzsteuer in Deutschland 1918/2018, Cologne, 2018, p. 109 et suiv.

6 Directive du Conseil, du 28 novembre 2006, JO L 347, p. 1, dans la version applicable à l'exercice litigieux (2015).

7 Arrêt du 21 octobre 2010, Nidera Handelscompagnie, C-385/09, EU:C:2010:627, points 34 et suiv.

8 Ainsi, en ce qui concerne expressément les instances espagnoles de recours (TEAC), la grande chambre de la Cour arrêt du 21 janvier 2020, Banco de Santander, C-274/14, EU:C:2020:17, point 55.

9 Arrêt du 26 février 2015, VDP Dental Laboratory e.a., C-144/13 et C-160/13, EU:C:2015:116, point 43. Spécialement aux fins d'exonération de prestations éducatives voir arrêts du 26 février 2015, VDP Dental Laboratory e.a., C-144/13 et C-160/13, EU:C:2015:116, point 23 ; et du 20 juin 2002, Commission/Allemagne, C-287/00, EU:C:2002:388, point 47.

10 Arrêts du 10 avril 2019, PSM « K », C-214/18, EU:C:2019:301, point 40 ; du 18 mai 2017, Latvijas Dzelsceļš, C-154/16, EU:C:2017:392, point 69 ; du 7 novembre 2013, Tulic et Plavošin, C-249/12 et C-250/12, EU:C:2013:722, point 34 ; et du 24 octobre 1996, Elida Gibbs, C-317/94, EU:C:1996:400, point 19.

11 Sur cette nécessité, voir les développements circonstanciés y consacrés dans les

conclusions que nous avons présentées dans l'affaire Wilo Salmson France, C?80/20, EU:C:2021:326, points 55 e.suiv. et dans l'affaire Zipvit, C?156/20, EU:C:2021:558, points 46 e.suiv.

12 Ordonnance du 18 mai 2021, Skellefteå Industrihus, C?248/20, EU:C:2021:394, point 39 ; arrêts du 28 février 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C?672/16, EU:C:2018:134, point 48 ; du 12 janvier 2006, Turn – und Sportunion Waldburg, C?246/04, EU:C:2006:22, point 29 ; du 9 septembre 2004, Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg, C?269/03, EU:C:2004:512, point 21 ; du 4 octobre 2001, « Goed Wonen », C?326/99, EU:C:2001:506, point 45 ; et du 3 décembre 1998, Belgocodex, C?381/97, EU:C:1998:589, point 17.

13 En ce sens expressément, arrêts du 12 janvier 2006, Turn – und Sportunion Waldburg, C?246/04, EU:C:2006:22, point 29 ; et du 3 décembre 1998, Belgocodex, C?381/97, EU:C:1998:589, point 17.

14 Arrêt du 3 décembre 1998, Belgocodex, C?381/97, EU:C:1998:589, points 17 e. suiv.

15 Ordonnance du 18 mai 2021, Skellefteå Industrihus, C?248/20, EU:C:2021:394, point 39 ; du 28 février 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C?672/16, EU:C:2018:134, point 48 ; du 12 janvier 2006, Turn – und Sportunion Waldburg, C?246/04, EU:C:2006:22, points 27 e.suiv. ; du 9 septembre 2004, Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg, C?269/03, EU:C:2004:512, point 21 ; du 4 octobre 2001, « Goed Wonen », C?326/99, EU:C:2001:506, point 45 ; et du 3 décembre 1998, Belgocodex, C?381/97, EU:C:1998:589, points 16 e.suiv.

16 Arrêt du 9 septembre 2004, Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg, C?269/03, EU:C:2004:512, points 26 e.suiv.

17 Arrêt du 30 mars 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C?184/04, EU:C:2006:214, points 43 et suiv.).

18 Arrêt du 12 janvier 2006, Turn – und Sportunion Waldburg (C?246/04, EU:C:2006:22, point 30).

19 Ordonnance du 18 mai 2021, Skellefteå Industrihus (C?248/20, EU:C:2021:394, point 40) ; arrêt du 12 janvier 2006, Turn – und Sportunion Waldburg (C?246/04, EU:C:2006:22, point 31).

20 Celui-ci est également un principe général du régime de la TVA : arrêts du 26 octobre 2010, Schmelz (C?97/09, EU:C:2010:632, point 57) ; et du 27 janvier 2009, Persche (C?318/07, EU:C:2009:33, point 52).

21 Ordonnance du 18 mai 2021, Skellefteå Industrihus (C?248/20, EU:C:2021:394, point 39) ; arrêts du 28 février 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários (C?672/16, EU:C:2018:134, point 49) ; et du 30 mars 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C?184/04, EU:C:2006:214, point 46).

22 Arrêts du 28 février 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários (C?672/16, EU:C:2018:134, point 48) ; et du 3 décembre 1998, Belgocodex (C?381/97, EU:C:1998:589, points 24 et 26).

23 Arrêts du 28 février 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários (C?672/16, EU:C:2018:134) ; et du 30 mars 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C?184/04, EU:C:2006:214, point 46).

- 24 Arrêts du 8 juin 2000, *Schloßstrasse* (C?396/98, EU:C:2000:303, point 47) ; et du 3 décembre 1998, *Belgocodex* (C?381/97, EU:C:1998:589, points 24 et 26).
- 25 Arrêt du 26 novembre 2020, *Sögård Fastigheter* (C?787/18, EU:C:2020:964, points 48 e. suiv. et jurisprudence citée).
- 26 Conclusions de l’avocat général Geelhoed dans l’affaire *Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg* (C?269/03, EU:C:2004:189, point 51).
- 27 Arrêts du 16 octobre 2008, *Canterbury Hockey Club et Canterbury Ladies Hockey Club* (C?253/07, EU:C:2008:571, point 30) ;
- 28 C’est en cela que le présent cas de figure se distingue par exemple de celui sur lequel la Cour s’est prononcée dans l’arrêt du 12 janvier 2006, *Turn – und Sportunion Waldburg* (C?246/04, EU:C:2006:22, point 47).
- 29 Arrêts du 26 octobre 2010, *Schmelz* (C?97/09, EU:C:2010:632, point 57) ; et du 27 janvier 2009, *Persche* (C?318/07, EU:C:2009:33, point 52).
- 30 Sur ce critère voir les conclusions de l’avocat général Geelhoed dans l’affaire *Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg* (C?269/03, EU:C:2004:189, point 49).
- 31 On retrouve cet argument dans plusieurs arrêts de la Cour (arrêt du 17 janvier 2019, *Dzivev e.a.*, C?310/16, EU:C:2019:30, point 26 ; du 5 décembre 2017, *M.A.S. et M.B.*, C?42/17, EU:C:2017:936, point 31 ; du 8 septembre 2015, *Taricco e.a.*, C?105/14, EU:C:2015:555, point 38 ; et du 26 février 2013, *Åkerberg Fransson*, C?617/10, EU:C:2013:105, point 26). Il est néanmoins remis en cause par une déclaration récente de la Commission et par la conception effective du mécanisme de financement de l’Union européenne. Voir Proposition du 24 avril 2019 de directive du Conseil modifiant la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée et la directive 2008/118/CE relative au régime général d’accise en ce qui concerne l’effort de défense dans le cadre de l’Union, COM (2019) 192 final, page 10 (« En étendant le champ d’application des exonérations de TVA, la proposition pourrait réduire les recettes de TVA perçues par les États membres et, par conséquent, la ressource propre TVA. Si cela n’aura aucune incidence négative sur le budget de l’UE, étant donné que toutes les dépenses qui ne sont pas couvertes par les ressources propres traditionnelles et par la ressource propre TVA font l’objet d’une compensation de la ressource propre fondée sur le revenu national brut (RNB), les ressources propres TVA non perçues de certains États membres devraient être compensées par l’ensemble des États membres au moyen de la ressource propre RNB ».)
- 32 Sur cet argument voir également les conclusions de l’avocat général Geelhoed dans l’affaire *Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg*, C?269/03, EU:C:2004:189, point 51, et l’arrêt du 9 septembre 2004, *Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg*, C?269/03, EU:C:2004:512, points 26 e. suiv.
- 33 Arrêts du 7 mars 2018, *Dobre* (C?159/17, EU:C:2018:161, point 33) ; du 9 juillet 2015, *Salomie et Oltean* (C?183/14, EU:C:2015:454, point 61), ainsi que du 21 octobre 2010, *Nidera Handelscompagnie* (C?385/09, EU:C:2010:627, point 51).
- 34 Sur ce point, voir également, de façon circonstanciée : Kokott, J., « Vom Sinn der Form », *Festschrift zu 100 Jahre Umsatzsteuer in Deutschland 1918/2018*, Cologne, 2018, p. 109 et suiv.

En ce qui concerne la déduction de la TVA, voir :

Arrêts du 21 novembre 2018, *V?dan* (C?664/16, EU:C:2018:933, point 41) ; du 15 septembre 2016, *Senatex* (C?518/14, EU:C:2016:691, point 38) ; du 9 juillet 2015, *Salomie et Oltean* (C?183/14, EU:C:2015:454, points 60 et suiv.), ainsi que du 11. Décembre 2014, *Idexx Laboratories Italia* (C?590/13, EU:C:2014:2429, points 41 et suiv.).

En ce qui concerne les exonérations fiscales, voir :

Arrêts du 20 octobre 2016, *Plöckl* (C?24/15, EU:C:2016:791, points 39 et suiv.) ; du 27 septembre 2012, *VSTR* (C?587/10, EU:C:2012:592, points 45 et suiv.), ainsi que du 27 septembre 2007, *Collée* (C?146/05, EU:C:2007:549, point 29).

35 Sinon, on ne peut absolument pas comprendre les indications données dans les considérants 3 et 7 de la directive du Conseil du 4 décembre 2018, portant modification de la directive 2006/112/CE en ce qui concerne l'harmonisation et la simplification de certaines règles du système de la TVA en matière de taxation des échanges entre États membres (JO 2018, L 311, p. 3) :

(3) « le Conseil a demandé à la Commission d'améliorer la législation de l'Union en matière de TVA pour les opérations transfrontalières, eu égard à l'importance du numéro d'identification TVA dans le contexte de l'exonération des livraisons intracommunautaires ».

(7) « il est proposé que l'inscription du numéro d'identification à la TVA de l'acquéreur devienne une condition matérielle et non pas seulement une exigence formelle d'exonération ».

36 Arrêt du 21 octobre 2021, *Wilo Salmson France*, C?80/20, EU:C:2021:870, point 82). Malheureusement, la Cour n'a pas précisé les indications formelles qui doivent impérativement figurer dans une facture pour pouvoir parler d'une facture. Voir, à cet égard, nos conclusions dans l'affaire *Wilo Salmson France* (C?80/20, EU:C:2021:326, points 89 et suiv.) et dans l'affaire *Zipvit* (C?156/20, EU:C:2021:558, points 77 et suiv.).

37 Arrêt du 9 septembre 2004, *Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg*, C?269/03, EU:C:2004:512, point 28.

38 Arrêt du 9 septembre 2004, *Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg*, C?269/03, EU:C:2004:512, points 29.