Recueil de la jurisprudence

ARRÊT DE LA COUR (sixième chambre)

13 juin 2013 *

«TVA — Directive 2006/112/CE — Article 199, paragraphe 1, sous g) — Procédure d'insolvabilité volontaire — Redevable de la taxe — Assujetti destinataire de certaines opérations — Notion de 'procédure de vente forcée'»

Dans l'affaire C-125/12,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduite par le Juzgado de lo Mercantil nº 1 de Granada (Espagne), par décision du 24 février 2012, parvenue à la Cour le 8 mars 2012, dans la procédure

Promociones y Construcciones BJ 200 SL,

LA COUR (sixième chambre),

composée de Mme M. Berger, président de chambre, MM. A. Borg Barthet (rapporteur) et E. Levits, juges,

avocat général: M. M. Wathelet,

greffier: M. A. Calot Escobar,

vu la procédure écrite,

considérant les observations présentées:

— pour Promociones y Construcciones BJ 200 SL, par Mme B. S. Sánchez Pozo, procuradora, assistée de Me E. Osuna Martínez, abogado,

— pour Me I. Alba Muñoz, abogado, agissant en qualité d'administrateur judiciaire de Promociones y Construcciones BJ 200 SL, par lui-même,

— pour le gouvernement espagnol, par Mme N. Díaz Abad, en qualité d'agent,

— pour le gouvernement hongrois, par M. M. Z. Fehér et Mme K. Szíjjártó, en qualité d'agents,

— pour la Commission européenne, par Mme L. Lozano Palacios, en qualité d'agent,

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

rend le présent

* Langue de procédure: l'espagnol.

Arrêt

1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation de l'article 199, paragraphe 1, sous g), 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'une procédure d'insolvabilité volontaire de Promociones y Construcciones BJ 200 SL (ci-après «Promociones y Construcciones»), au cours de laquelle la vente de deux immeubles appartenant à cette société a donné lieu à la taxe sur la valeur ajoutée (ci après la «TVA»).

Le cadre juridique

Le droit de l'Union

3 Le considérant 42 de la directive 2006/112 est rédigé comme suit:

«Les États membres devraient, dans des cas précis, être en mesure de désigner le destinataire des livraisons de biens ou des prestations de services comme redevable de la taxe. Cette mesure leur permettrait de simplifier les règles et de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales enregistrées dans certains secteurs ou à l'occasion de certains types d'opérations.»

4 L'article 199, paragraphe 1, sous g), de la directive 2006/112 dispose que les États membres peuvent prévoir que le redevable de la taxe est l'assujetti destinataire des opérations de livraisons d'un bien immeuble vendu par le débiteur d'une créance exécutoire dans le cadre d'une procédure de vente forcée.

Le droit espagnol

5 L'article 84, paragraphe 1, de la loi 37/1992 relative à la taxe sur la valeur ajoutée (Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido), du 28 décembre 1992 (BOE nº 312, du 29 décembre 1992, p. 44247), tel que modifié par la loi 38/2011 portant réforme de la loi 22/2003, du 9 juillet 2003, sur la procédure d'insolvabilité (Ley 38/2011 de reforma de la Ley 22/2003, de 9 de julio 2003, Concursal), du 10 octobre 2011 (BOE nº 245, du 11 octobre 2011, p. 106745), est libellé comme suit:

«Sont assujettis à la taxe:1. Les personnes physiques ou morales ayant la qualité d'entreprises ou de professionnels qui effectuent les livraisons de biens ou les prestations de services soumis à la taxe, sous réserve des dispositions des paragraphes suivants.2. Les entreprises ou les professionnels au profit desquels sont effectuées les opérations soumises à la taxe, dans les cas énumérés ci-après:

[…]

e) dans le cas des livraisons de biens immeubles effectuées [à la] suite [d']une procédure d'insolvabilité.

[...]»

Le litige au principal et les questions préjudicielles

6 Par ordonnance du 22 février 2010, Promociones y Construcciones a été déclarée insolvable et la procédure d'insolvabilité volontaire («proceso concursal voluntario») correspondante a été engagée.

7 Au cours de la phase commune de cette procédure, l'administrateur judiciaire a informé la juridiction de renvoi ainsi que les créanciers de l'actif et du passif de Promociones y Construcciones.

8 L'occasion s'est alors présentée de vendre deux immeubles appartenant à cette société. Le 31 janvier 2012, celle-ci a demandé, sur avis favorable de l'administrateur judiciaire et avec l'accord de l'acquéreur, Banesto SA, l'autorisation de réaliser cette vente au titre de la loi 22/2003 sur la procédure d'insolvabilité (Ley 22/2003, Concursal), du 9 juillet 2003 (BOE nº 164, du 10 juillet 2003, p. 26905).

9 Par ordonnance du 1er février 2012, définitive et non contestée, le Juzgado de lo Mercantil nº 1 de Granada a déclaré que cette vente était opportune et favorable aux intérêts de la masse des créanciers et l'a donc autorisée.

10 L'autorisation de cette vente, inhérente à l'activité commerciale de Promociones y Construcciones, a donné lieu au fait générateur de la TVA et, en conséquence, à l'obligation d'acquitter la somme correspondante auprès de l'Agencia Estatal de Administracíon Tributaria (Agence nationale de l'administration des impôts).

11 La juridiction de renvoi émet des doutes quant à l'identité du destinataire de cette obligation fiscale, à savoir Promociones y Construcciones ou l'acquéreur des immeubles. La juridiction de renvoi estime que cette question est pertinente aux fins de la détermination exacte des conditions dans lesquelles la vente autorisée doit s'effectuer.

12 Dans ces conditions, le Juzgado de lo Mercantil nº 1 de Granada a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes:

«1) L'article 199, paragraphe 1, sous g), de la directive [2006/112] aux termes duquel '[l]es États membres peuvent prévoir que le redevable de la taxe est l'assujetti destinataire des opérations suivantes: […] g) les livraisons d'un bien immeuble vendu par le débiteur d'une créance exécutoire dans le cadre d'une procédure de vente forcée' doit-il être interprété, lorsque la procédure judiciaire est une procédure collective déclenchée par la déclaration d'insolvabilité de ce débiteur, en ce sens qu'il ne se réfère qu'aux transmissions relevant strictement de la nature liquidative de la procédure ou encore de la phase liquidative de cette procédure, de sorte que l'aliénation d'un tel bien doit intervenir à la suite de la liquidation globale du patrimoine du débiteur, ou bien, dès lors qu'une procédure d'insolvabilité peut notamment aboutir à la liquidation de l'entreprise insolvable, en ce sens qu'il vise également toute transmission de biens immeubles effectuée par le débiteur déclaré insolvable tout au long d'une procédure d'insolvabilité?

2) L'article 199, paragraphe 1, sous g), de la directive [2006/112] doit-il être interprété en ce sens que la 'procédure de vente forcée' à laquelle il fait référence inclut une procédure judiciaire collective d'insolvabilité dans laquelle s'est produite, en dehors de toute phase de liquidation obligatoire du patrimoine du débiteur et pour de simples raisons d'opportunité, une vente volontaire d'un ou de plusieurs de ses biens ou, au contraire, en ce sens qu'il ne se réfère qu'aux procédures d'exécution forcée destinées à liquider les biens du débiteur d'une créance exécutoire?

3) Dans ce dernier cas, si l'article 199, paragraphe 1, sous g), de la directive [2006/112] se réfère strictement aux procédures d'exécution forcée destinées à liquider les biens du débiteur d'une créance exécutoire, cette même disposition peut-elle être interprétée en ce sens qu'elle exclut l'inversion de l'assujetti à la TVA dans tous les cas de transmission d'un bien immeuble par un débiteur déclaré insolvable pour des raisons d'opportunité, dans l'intérêt de la masse des créanciers et en dehors de toute procédure de liquidation globale de ses biens, de telle sorte qu'il

convient d'écarter l'application d'une loi nationale ayant étendu le champ d'application matériel de l'article 199, paragraphe 1, sous g), de la directive 2006/112 à des cas de figure que cette disposition ne prévoit pas?»

Sur la recevabilité des questions préjudicielles

13 Le gouvernement espagnol conteste la recevabilité des questions préjudicielles à plusieurs égards. En premier lieu, la juridiction de renvoi ne serait pas compétente pour soumettre à la Cour des questions relatives à une règle dont l'interprétation appartiendrait exclusivement aux juridictions administratives. En deuxième lieu, ces questions seraient hypothétiques et sans rapport avec l'objet du litige au principal dans la mesure où elles concerneraient un rapport de droit fiscal entre l'acquéreur de l'immeuble et l'administration fiscale et seraient donc étrangères à la procédure d'insolvabilité. En troisième lieu, la décision de renvoi serait entachée d'un défaut de motivation en ce qui concerne les motifs pour lesquels une réponse auxdites questions serait nécessaire afin que la juridiction de renvoi puisse rendre son jugement.

14 S'agissant du premier argument, tiré d'une absence de compétence de la juridiction de renvoi, il y a lieu de rappeler qu'il n'appartient pas à la Cour de vérifier si la décision de renvoi a été prise conformément aux règles nationales d'organisation et de procédures judiciaires (voir arrêts du 11 juillet 1996, SFEI e.a., C-39/94, Rec. p. I-3547, point 24, ainsi que du 1er décembre 2005, Burtscher, C-213/04, Rec. p. I-10309, point 30).

15 En outre, selon une jurisprudence constante, il appartient au seul juge national, qui est saisi du litige et qui doit assumer la responsabilité de la décision juridictionnelle à intervenir, d'apprécier, au regard des particularités de l'affaire, tant la nécessité d'une décision préjudicielle pour être en mesure de rendre son jugement que la pertinence des questions qu'il pose à la Cour. En conséquence, dès lors que les questions posées portent sur l'interprétation du droit de l'Union, la Cour est, en principe, tenue de statuer (voir, notamment, arrêt du 19 juillet 2012, Garkalns, C-470/11, point 17 et jurisprudence citée). Les questions portant sur le droit de l'Union bénéficient donc d'une présomption de pertinence (arrêt Garkalns, précité, point 18).

16 S'agissant du deuxième argument, relatif au caractère hypothétique des questions préjudicielles, force est de constater que cet argument est dénué de pertinence. En effet, d'une part, il repose sur la prémisse qu'il revient à l'acquéreur des biens immeubles de payer la TVA. Or, l'objet de ces questions est précisément de savoir qui est redevable de la TVA dans le cadre d'une procédure d'insolvabilité: la société insolvable, vendeur de biens immeubles, ou l'acheteur. D'autre part, ainsi que le relève, au demeurant, la juridiction de renvoi dans sa décision, les questions préjudicielles sont pertinentes aux fins de la détermination exacte des conditions dans lesquelles la vente autorisée doit s'effectuer.

17 S'agissant du troisième argument, tiré d'un défaut de motivation de la décision de renvoi, force est de constater qu'il doit également être écarté. En effet, il ressort de cette décision que l'autorisation de la vente des biens immeubles par la juridiction de renvoi a donné lieu au fait générateur de la TVA et, en conséquence, à l'obligation d'acquitter la somme correspondante auprès des autorités fiscales. La juridiction de renvoi émettant des doutes quant à l'identité de l'entité redevable de cette taxe, elle a, par conséquent, décidé de suspendre l'exécution de l'autorisation octroyée et d'adresser à la Cour les présentes questions préjudicielles.

18 Il résulte des considérations qui précèdent que les questions préjudicielles sont recevables.

Sur les questions préjudicielles

19 Par ses deux premières questions, qu'il convient d'examiner ensemble, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 199, paragraphe 1, sous g), de la directive 2006/112 doit être interprété en ce sens que relève de la notion de «procédure de vente forcée» toute vente d'un bien immeuble réalisée par le débiteur tout au long d'une procédure d'insolvabilité, en ce compris la première phase qui n'est pas de nature liquidative et où la vente est effectuée au titre d'un accord volontaire entre les parties.

20 Aux termes de l'article 199, paragraphe 1, sous g), de la directive 2006/112, les États membres peuvent prévoir que le redevable de la taxe est l'assujetti destinataire des livraisons d'un bien immeuble vendu par le débiteur d'une créance exécutoire dans le cadre d'une procédure de vente forcée.

21 Il y a lieu, d'abord, de relever que, si la version en langue espagnole de cette directive utilise le terme «liquidation» («liquidación»), l'examen de différentes versions linguistiques indique que l'expression la plus utilisée est «procédure de vente forcée» (à savoir dans les versions en langue tchèque, «řízení o nuceném prodeji», en langue allemande, «Zwangsversteigerungsverfahren», en langue anglaise, «compulsory sale procedure», en langue lituanienne, «priverstinio pardavimo», en langue maltaise, «proċedura ta' bejgħ obbligatorju», en langue portugaise, «um processo de venda coerciva», et, en langue slovaque, «konanie o nútenom predaji»). Une telle notion englobe un champ d'application plus large que la liquidation proprement dite.

22 Selon une jurisprudence constante, la formulation utilisée dans l'une des versions linguistiques d'une disposition du droit de l'Union ne saurait servir de base unique à l'interprétation de cette disposition ou se voir attribuer, à cet égard, un caractère prioritaire par rapport aux autres versions linguistiques. Une telle approche serait en effet incompatible avec l'exigence d'uniformité d'application du droit de l'Union. En cas de divergence entre les diverses versions linguistiques, la disposition en cause doit ainsi être interprétée en fonction de l'économie générale et de la finalité de la réglementation dont elle constitue un élément (voir arrêts du 12 novembre 1998, Institute of the Motor Industry, C-149/97, Rec. p. I-7053, point 16, et du 25 mars 2010, Helmut Müller, C-451/08, Rec. p. I-2673, point 38).

23 S'agissant, en premier lieu, de l'économie générale de l'article 199, paragraphe 1, sous g), de la directive 2006/112, il convient de relever qu'il constitue une exception au principe rappelé à l'article 193 de cette directive selon lequel la TVA est due par l'assujetti effectuant une livraison de biens ou une prestation de services imposable. Ledit article 199 permet en effet aux États membres de recourir, dans les situations visées à son paragraphe 1, sous a) à g), au mécanisme de l'autoliquidation en vertu duquel le redevable de la TVA est l'assujetti destinataire de l'opération soumise à la TVA.

24 Ainsi que la Commission européenne et le gouvernement hongrois l'ont indiqué dans leurs observations soumises à la Cour, la disposition figurant à l'article 199, paragraphe 1, sous g), de la directive 2006/112 a été introduite pour la première fois par la directive 2006/69/CE du Conseil, du 24 juillet 2006, modifiant la directive 77/388/CEE en ce qui concerne certaines mesures visant à simplifier la perception de la taxe sur la valeur ajoutée et à lutter contre la fraude et l'évasion fiscales, et abrogeant certaines décisions accordant des dérogations (JO L 221, p. 9), dans le texte de la directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme (JO L 145, p. 1).

25 Ainsi qu'il ressort du considérant 1 de la directive 2006/69, l'objectif de celle-ci était de permettre à tous les États membres d'appliquer les mesures dérogatoires qui avaient été accordées à certains États membres et qui visaient à lutter contre la fraude et l'évasion fiscales.

26 Les dérogations qui ont inspiré la rédaction de l'article 199, paragraphe 1, sous g), de la directive 2006/112 étaient justifiées par le fait que le redevable était, dans les hypothèses visées par ces dérogations, le plus souvent incapable de s'acquitter de la TVA facturée du fait des difficultés financières qu'il rencontrait.

27 Il importe encore de relever que, si l'article 21, paragraphe 2, dans sa version figurant à l'article 28 *octies*, sous c), vii), de la directive 77/388, tel que modifié par la directive 2006/69 se réfère à «une procédure de vente forcée», la proposition de directive du Conseil modifiant la directive 77/388 en ce qui concerne certaines mesures visant à simplifier la perception de la taxe sur la valeur ajoutée et à lutter contre la fraude et l'évasion fiscales et abrogeant certaines décisions accordant des dérogations, [COM(2005) 89 final] mentionnait une notion plus restrictive, à savoir celle de «liquidation judiciaire». L'intention du législateur était, par conséquent, non pas de limiter l'application du mécanisme d'autoliquidation aux procédures de liquidation des actifs du débiteur stricto sensu, mais bien de lui donner un champ d'application plus large.

28 S'agissant, en second lieu, de l'objectif poursuivi par l'article 199, paragraphe 1, sous g), de la directive 2006/112, il convient de relever que, selon le considérant 42 de cette directive, les États membres devraient être en mesure de recourir au mécanisme de l'autoliquidation dans certains secteurs ou à l'occasion de certains types d'opérations, afin de simplifier les règles et de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales. Cette disposition permet ainsi aux autorités fiscales de percevoir la TVA appliquée sur les opérations en cause lorsque la capacité du débiteur à s'acquitter de celle-ci est compromise.

29 Dès lors que la capacité d'un débiteur à payer aux autorités fiscales la TVA facturée sur la vente d'un bien immeuble est mise en cause dès l'ouverture d'une procédure d'insolvabilité puisque celle-ci a été déclenchée par la déclaration d'insolvabilité prononcée à l'égard de ce débiteur, la mise en œuvre du régime de l'autoliquidation ne saurait être limitée aux transmissions de biens immeubles réalisées dans le cadre d'une procédure de liquidation du patrimoine du débiteur insolvable. La circonstance que ce dernier soit contraint de vendre lesdits biens dans le cadre d'une procédure d'insolvabilité qui ne produit pas d'effets liquidatifs, telle que celle en cause dans l'affaire au principal, en vue de désintéresser les créanciers ou de rétablir l'activité économique ou professionnelle du débiteur, suffit pour recourir au régime de l'autoliquidation.

30 Il s'ensuit que le mécanisme de l'autoliquidation peut s'appliquer à la vente d'un bien immeuble réalisée par le débiteur d'une créance exécutoire dans le cadre de toute procédure d'insolvabilité, qu'elle soit de nature liquidative ou pas, pour autant que cette vente s'impose en vue de désintéresser les créanciers ou de rétablir l'activité économique ou professionnelle du débiteur.

31 Certes, l'article 199, paragraphe 1, sous g), de la directive 2006/112 est une exception au régime normal de cette directive et doit, dès lors, faire l'objet d'une interprétation stricte, conformément à une jurisprudence constante. Toutefois, il y a lieu de relever que cette interprétation stricte ne saurait conduire à ce que cette disposition soit privée de ses effets (voir arrêt du 13 décembre 2012, BLV Wohn- und Gewerbebau, C-395/11, point 33 et jurisprudence citée). Or, limiter l'application du mécanisme de l'autoliquidation à la vente du bien immeuble réalisée au cours d'une procédure de liquidation des actifs du débiteur ne contribuerait pas à la pleine réalisation de l'objectif poursuivi puisque le risque d'évasion et de fraude fiscales existe dès que le débiteur a été déclaré insolvable.

32 Par conséquent, il convient de répondre aux première et deuxième questions que l'article 199, paragraphe 1, sous g), de la directive 2006/112 doit être interprété en ce sens que relève de la notion de procédure de vente forcée toute vente d'un bien immeuble réalisée par le débiteur d'une créance exécutoire non seulement dans le cadre d'une procédure de liquidation du patrimoine de celui-ci, mais également dans le cadre d'une procédure d'insolvabilité qui intervient antérieurement à une telle procédure de liquidation, pour autant que cette vente s'impose en vue de désintéresser les créanciers ou de rétablir l'activité économique ou professionnelle dudit débiteur.

33 Eu égard à la réponse apportée aux première et deuxième questions, il n'y a pas lieu de répondre à la troisième question.

Sur les dépens

34 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 (sixième chambre) dit pour droit:

L'article 199, paragraphe 1, sous g), de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, doit être interprété en ce sens que relève de la notion de procédure de vente forcée toute vente d'un bien immeuble réalisée par le débiteur d'une créance exécutoire non seulement dans le cadre d'une procédure de liquidation du patrimoine de celui-ci, mais également dans le cadre d'une procédure d'insolvabilité qui intervient antérieurement à une telle procédure de liquidation, pour autant que cette vente s'impose en vue de désintéresser les créanciers ou de rétablir l'activité économique ou professionnelle dudit débiteur.

Signatures