# CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL SIR GORDON SLYNN

présentées le 15 novembre 1984 [1]

*Monsieur le Président,*
*Messieurs les Juges,*

Par deux contrats écrits datés du 25 novembre 1978, M. et M^me^ Rompelman ont acquis un droit de propriété futur sur deux lots dans un immeuble en construction, ainsi qu'un droit d'emphytéose sur le sol y attenant. Le lot acheté par M. Rompelman portait le n° 100 tandis que celui acheté par son épouse portait le n° 99. Le droit de propriété acquis dans les deux cas est décrit comme un droit de « copropriété futur ». Le rez-de-chaussée de l'immeuble devait être occupé par des salles d'exposition ou des magasins et les autres étages par des appartements. Les lots achetés étaient des salles d'exposition.

Dans une lettre datée du 26 juin 1979 et envoyée à l'inspecteur des contributions au nom et pour le compte de M. et M^me^ Rompelman, il est dit que les lots étaient destinés à la location et que, après la passation de l'acte notarié portant transfert de propriété, l'acte de propriété relatif aux lots litigieux serait établi conjointement aux noms de M. et M^me^ Rompelman de sorte que, selon le rédacteur de cette lettre, ces derniers devraient être considérés comme un seul et même entrepreneur aux fins de la taxe sur le chiffre d'affaires. L'acte notarial de transfert de propriété fut passé le 31 octobre 1979. Le 18 octobre, une déclaration de taxe sur le chiffre d'affaires était faite aux noms de M. et M^me^ Rompelman pour les trois premiers trimestres de 1979; dans cette déclaration, ils prétendaient au remboursement de 14 186,46 HFL au titre de la taxe versée en amont. Il s'agissait apparemment en l'occurrence de la taxe due sur la vente de la propriété aux époux Rompelman. Le prix semble avoir été payé par tranches, au fur et à mesure de l'avancement des travaux de construction.

L'inspecteur des contributions a refusé d'accorder le remboursement parce que l'exploitation de la propriété n'avait pas en fait commencé. Les époux Rompelman ont alors formé contre la décision de l'inspecteur un recours devant le Gerechtshof. D'après l'ordonnance de renvoi, l'immeuble était déjà achevé à cette époque mais les locaux en question n'avaient pas encore été loués. Le Gerechtshof a confirmé la décision de l'inspecteur au motif que, d'après la législation néerlandaise relative à la taxe sur le chiffre d'affaires, les époux Rompelman ne constituaient pas une entreprise puisque seule une personne exerçant une activité économique de façon indépendante peut être considérée comme un entrepreneur. Une activité d'entreprise inclut l'exploitation d'un bien corporel, ce qui signifie l'usage effectif, dans les rapports sociaux, d'un bien existant; la propriété en question n'était pas existante (les époux Rompelman disposaient seulement d'une créance concernant la cession de droits dans le futur) et les époux Rompelman n'étaient dès lors pas des entrepreneurs. Les époux Rompelman se sont pourvus contre cette décision auprès du Hoge Raad en faisant valoir que le Gerechtshof aurait commis une erreur en statuant que l'exploitation d'un bien exige l'utilisation effective d'un bien existant. Le Hoge Raad vous a posé la question préjudicielle suivante:

« Y a-t-il déjà exploitation au sens de l'article 4, paragraphe 2, deuxième phrase, de la sixième directive (directive 77/388 du Conseil du 17 mai 1977, JO L 145, 1977, p. 1) au moment où une personne achète un bien futur avec l'intention de le donner en location au moment opportun? »

1 — Traduit de l'anglais.

L'article 2 de la directive dispose, entre autres, que sont soumises à la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la TVA) « les livraisons de biens et les prestations de services, effectuées à titre onéreux à l'intérieur du pays par un assujetti agissant en tant que tel ». L'assujetti est autorisé à déduire de la taxe dont il est redevable la TVA due ou acquittée pour les biens qui lui sont ou lui seront livrés et pour les services qui lui sont ou lui seront rendus par un autre assujetti, dans la mesure où ces biens ou services sont utilisés pour les besoins de ses opérations taxées (voir paragraphe 2 de l'article 17). L'article 4, paragraphe 1, définit l'« assujetti » comme « quiconque accomplit, d'une façon indépendante et quel qu'en soit le lieu, une des activités économiques mentionnées au paragraphe 2, quels que soient les buts ou les résultats de cette activité ». Aux termes du paragraphe 2, « les activités économiques visées au paragraphe 1 sont toutes les activités de producteur, de commerçant ou de prestataire de services, y compris les activités extractives, agricoles et celles des professions libérales ou assimilées. Est notamment considérée comme activité économique une opération comportant l'exploitation d'un bien corporel ou incorporel en vue d'en retirer des recettes ayant un caractère de permanence ».

La question préjudicielle vise à déterminer si les époux Rompelman pouvaient être considérés comme des assujettis au moment où ils ont demandé le remboursement, alors même qu'ils n'avaient pas encore effectué d'opération taxée, de sorte qu'ils demandaient en substance à déduire de la TVA payable sur une opération taxée à venir (la location des locaux) la TVA déjà payée au regard de la livraison de biens (la vente du bien en question) destinés à être utilisés pour les besoins de la future opération taxée.

Nous tiendrons pour acquis que la vente des locaux à M. et M^me^ Rompelman était effectivement imposable au titre de la TVA, qu'il y a eu un fait générateur de la taxe au sens de l'article 10 de la directive et que la TVA a été régulièrement payée pour cette livraison.

Normalement, la location d'un bien immeuble est exonérée de TVA au titre de l'article 13, lettre B, sous b), de la directive, bien qu'aux termes de son article 13, lettre C, les États membres puissent accorder à leurs assujettis un droit d'opter pour la taxation. Il semble qu'un droit d'opter existe aux Pays-Bas et puisse être exercé conjointement par le bailleur et le locataire. L'ordonnance de renvoi semble être fondée sur l'idée que si l'option est exercée, la location doit être traitée comme une opération taxée aux fins de déduction et qu'il est possible de déduire au cours d'une période fiscale la taxe déductible qui était devenue exigible au cours d'une autre période. Aucun argument n'a été invoqué en sens contraire. Quoique la réponse à la question de savoir quelles opérations futures concernant la livraison de biens d'investissement seront taxées puisse être incertaine, il semble que a) le droit à déduction prenne naissance au moment où la taxe déductible devient exigible, autrement dit lorsque les biens d'investissement sont livrés (article 17, paragraphe 1), et que b) le droit à déduction puisse être exercé lorsque les biens sont utilisés pour les besoins d'opérations taxées (articles 17, paragraphe 2, et 18, paragraphe 2) sous réserve de régularisations qui peuvent être opérées au titre de l'article 18, paragraphe 4, et de l'article 20. Pour les biens immeubles, la régularisation peut être étalée sur une période de dix ans, au lieu des cinq ans normalement prévus pour des biens d'investissement.

Les mandataires de M. et M^me^ Rompelman ont fait valoir, avec l'appui de la Commission, que l'acquisition des moyens nécessaires à l'exercice d'une activité économique (en l'occurrence l'achat du bien) constitue le premier acte dans l'exercice de l'activité et qu'en conséquence une personne doit être considérée comme assujettie au sens de l'article 4, paragraphe 1, à partir de la date où elle exécute de tels actes préparatoires. Le gouvernement néerlandais admet que l'exploitation commence en général avant la

perception de revenus et qu'elle peut être considérée comme commençant lorsqu'une personne achète un bien qui n'existe pas encore. Cependant, le gouvernement néerlandais est en désaccord avec les autres parties en ce qu'il affirme que, puisqu'un acte préparatoire ne conduit pas nécessairement à l'exploitation du bien, il faut des éléments suffisants ayant valeur de preuve objective pour établir qu'une telle exploitation est effectivement prévue. L'intention affirmée par la personne concernée n'est pas suffisante.

Une personne est considérée comme assujettie au sens de la directive si elle accomplit de façon indépendante « une des activités économiques mentionnées au paragraphe 2 (de l'article 4) quels que soient les buts ou les résultats de cette activité »; de telles activités ne se limitent pas, selon notre interprétation, à celles définies aux articles 5 et 6 de la directive.

L'achat d'un bien immeuble est à notre avis une « activité économique ». La question est par conséquent de savoir si elle est mentionnée au paragraphe 2 de l'article 4. Nous pensons que, puisque, ou en tout cas si, la concession du droit d'utiliser les locaux n'emporte pas transfert du droit d'en disposer comme un propriétaire au sens de l'article 5, la location d'immeubles constitue une prestation de services au sens de la directive. L'achat de biens immeubles pour la location est à notre avis une activité de prestataire de services au sens de la première phrase du paragraphe 2 de l'article 4. Nous ne considérons pas que la première phrase exclut les actes préparatoires à la véritable prestation de services. Cette phrase inclut « toutes les activités ... de prestataire de services » et l'achat d'un bien immeuble pour le louer constitue, selon nous, une telle activité. Malgré l'utilisation du terme « also » (littéralement « aussi ») dans la version anglaise et de son équivalent dans la version allemande, la deuxième phrase donne à notre avis un exemple spécifique de l'une des activités incluses dans la première phrase et elle ne doit pas être lue comme venant compléter la liste de ces dernières. Les versions néerlandaise et danoise se réfèrent, si nous les comprenons bien, aux opérations impliquant l'exploitation de biens corporels ou incorporels comme étant « entre autres » incluses dans les « activités économiques »; les versions française et italienne appuient ce point de vue par l'usage des termes « notamment » et « in particolare ». En tout état de cause, ce n'est pas, croyons-nous, un langage naturel que de qualifier l'acquisition d'un bien d'« exploitation » de ce bien. C'est l'usage qu'on en fait par la suite, comme en l'espèce en le louant, qui constitue l'exploitation ou l'utilisation du bien.

Sur cette base, l'acquisition d'un bien destiné à être utilisé dans le cadre d'une activité de prestation de services est une activité économique mentionnée au paragraphe 2 de l'article 4, mais dans la première phrase, et non pas dans la seconde comme la question déférée semble le postuler. Une personne accomplissant une telle activité de façon indépendante est une personne assujettie au sens de l'article 4, paragraphe 1.

Selon nous, le gouvernement néerlandais a très clairement raison de dire qu'il faut des preuves que le bien acquis est destiné à être utilisé pour la prestation de services. Autrement dit, il faudra démontrer que ce que l'on affirme être un acte préparatoire à une activité économique future « prépare » véritablement à cette activité. Le simple fait d'acheter un bien immeuble n'est pas en soi un acte préparatoire, puisqu'il peut être acquis par exemple pour l'occuper personnellement plutôt que pour le louer ou pour y exercer d'autres activités économiques.

Quant à savoir si l'achat est un tel acte préparatoire, c'est, en tout état de cause, entièrement une question de preuve et, selon nous, l'intention affirmée par l'acheteur peut, si elle est acceptée, constituer une preuve suffisante. Quant à savoir si cette intention affirmée devrait être acceptée, cela dépendra de l'agencement des locaux et de l'aptitude du bien acheté à servir à l'usage auquel on prétend l'affecter. En l'espèce, il est dit que les biens immeubles litigieux étaient prévus et ont été achetés pour servir de salles d'exposition.

Par conséquent, nous proposons de répondre à la question préjudicielle dans le sens suivant:

« Les activités économiques mentionnées au paragraphe 2 de l'article 4 de la directive 77/388 incluent la conclusion d'un contrat d'achat d'un bien immeuble encore à construire, pourvu que des éléments de preuve suffisants établissent que ce bien est destiné à servir aux activités de producteurs, de commerçants ou de prestataires de services. La location d'un bien immeuble constitue à cet égard une prestation de services. »

Il appartiendra à la juridiction de renvoi de statuer sur les dépens des parties à la procédure au principal. Il n'y a pas lieu de statuer sur les dépens de la Commission et ceux du gouvernement des Pays-Bas.