Recueil de la jurisprudence

ARRÊT DE LA COUR (cinquième chambre)

9 juillet 2020*

« Renvoi préjudiciel – Fiscalité – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée (TVA) – Directive 2006/112/CE – Article 288, premier alinéa, point 4 – Régime particulier des petites entreprises – Méthode de calcul du chiffre d'affaires annuel servant de référence pour l'application du régime particulier des petites entreprises – Notion d'"opération immobilière accessoire" – Location d'un bien immobilier par une personne physique exerçant plusieurs professions libérales »

Dans l'affaire C-716/18,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduite par la Curtea de Apel Timișoara (cour d'appel de Timișoara, Roumanie), par décision du 1er novembre 2018, parvenue à la Cour le 14 novembre 2018, dans la procédure

**CT**

contre

**Administrația Județeană a Finanțelor Publice Caraș-Severin – Serviciul Inspecție Persoane Fizice,**

**Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara – Serviciul Soluționare Contestații 1,**

LA COUR (cinquième chambre),

composée de M. E. Regan, président de chambre, MM. I. Jarukaitis, E. Juhász (rapporteur), M. Ilešič et C. Lycourgos, juges,

avocat général : Mme J. Kokott,

greffier : M. A. Calot Escobar,

vu la procédure écrite,

considérant les observations présentées :

– pour CT, par Me N. Șvidchi, avocat,

– pour le gouvernement roumain, initialement, par Mmes E. Gane, L. Lițu et O.-C. Ichim ainsi que par M. C.-R. Canțăr, puis par ces trois premiers, en qualité d'agents,

– pour la Commission européenne, par Mmes A. Armenia et J. Jokubauskaitė, en qualité d'agents,

ayant entendu l'avocate générale en ses conclusions à l'audience du 6 février 2020,

* Langue de procédure : le roumain.

rend le présent

## Arrêt

1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation de l'article 288, premier alinéa, point 4, de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO 2006, L 347, p. 1), telle que modifiée par la directive 2009/162/UE du Conseil, du 22 décembre 2009 (JO 2010, L 10, p. 14) (ci-après la « directive TVA »).

2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant CT à l'Administrația Județeană a Finanțelor Publice Caraș-Severin – Serviciul Inspecție Persoane Fizice (administration départementale des finances publiques de Caraș-Severin – service du contrôle fiscal auprès des personnes physiques, ci-après l'« AJFP Caraș-Severin ») et à la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara – Serviciul Soluționare Contestații 1 (direction générale régionale des finances publiques de Timișoara – service du traitement des réclamations n° 1), au sujet de la méthode de calcul de son chiffre d'affaires annuel aux fins de l'application, à son égard, du régime particulier des petites entreprises prévu dans la directive TVA.

### Le cadre juridique

#### *Le droit de l'Union*

3 L'article 9 de la directive TVA énonce :

« 1. 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 Aux termes de l'article 135, paragraphe 1, point l), et paragraphe 2, de cette directive :

« 1. Les États membres exonèrent les opérations suivantes :

[...]

l) l'affermage et la location de biens immeubles.

2. Sont exclues de l'exonération prévue au paragraphe 1, point l), les opérations suivantes :

a) les opérations d'hébergement telles qu'elles sont définies dans la législation des États membres qui sont effectuées dans le cadre du secteur hôtelier ou de secteurs ayant une fonction similaire, y compris les locations de camps de vacances ou de terrains aménagés pour camper ;

b) les locations d'emplacements pour le stationnement des véhicules ;

c) les locations d'outillages et de machines fixés à demeure ;

d) les locations de coffres-forts.

Les États membres peuvent prévoir des exclusions supplémentaires au champ d'application de l'exonération prévue au paragraphe 1, point l). »

5 L'article 174, paragraphe 2, de ladite directive indique ce qui suit :

« Par dérogation au paragraphe 1, il est fait abstraction, pour le calcul du prorata de déduction, des montants suivants :

a) le montant du chiffre d'affaires afférent aux livraisons de biens d'investissement utilisés par l'assujetti dans son entreprise ;

b) le montant du chiffre d'affaires afférent aux opérations accessoires immobilières et financières ;

c) le montant du chiffre d'affaires afférent aux opérations visées à l'article 135, paragraphe 1, points b) à g), lorsqu'il s'agit d'opérations accessoires. »

6 Sous le titre XII, intitulé « Régimes particuliers », la directive TVA comporte un chapitre 1, intitulé « Régime particulier des petites entreprises ». Dans la section 2 de ce chapitre, intitulée « Franchises ou atténuations dégressives », figurent les articles 282 à 292 de cette directive.

7 Aux termes de l'article 282 de ladite directive, les franchises et les atténuations prévues dans cette section s'appliquent aux livraisons de biens et aux prestations de services effectuées par les petites entreprises.

8 L'article 287 de la même directive est libellé comme suit :

« Les États membres ayant adhéré après le 1er janvier 1978 peuvent octroyer une franchise de taxe aux assujettis dont le chiffre d'affaires annuel est au maximum égal à la contre-valeur en monnaie nationale des montants suivants au taux du jour de leur adhésion :

[...]

18) la Roumanie : 35 000 [euros] ;

[...] »

9 L'article 288 de la directive TVA dispose :

« Le chiffre d'affaires qui sert de référence pour l'application du régime prévu à la présente section est constitué par les montants hors [taxe sur la valeur ajoutée (TVA)] suivants :

1) le montant des livraisons de biens et des prestations de services, pour autant qu'elles soient imposées ;

2) le montant des opérations exonérées avec droit à déduction de la TVA payée au stade antérieur en vertu des articles 110 et 111 de l'article 125, paragraphe 1, de l'article 127 et de l'article 128, paragraphe 1 ;

3) le montant des opérations exonérées en vertu des articles 146 à 149 et des articles 151, 152 et 153 ;

4) le montant des opérations immobilières, des opérations financières visées à l'article 135, paragraphe 1, points b) à g), et des prestations d'assurance, à moins que ces opérations n'aient le caractère d'opérations accessoires.

Toutefois, les cessions de biens d'investissement corporels ou incorporels de l'entreprise ne sont pas prises en considération pour la détermination du chiffre d'affaires. »

10 En vertu de l'article 1er de la décision d'exécution 2012/181/UE du Conseil, du 26 mars 2012, autorisant la Roumanie à introduire une mesure dérogatoire à l'article 287 de la directive 2006/112 (JO 2012, L 92, p. 26), « [p]ar dérogation à l'article 287, point 18, de la directive [TVA], la Roumanie était autorisée à octroyer une franchise de TVA aux assujettis dont le chiffre d'affaires annuel est inférieur ou égal à la contre-valeur en monnaie nationale de 65 000 [euros] au taux de conversion du jour de son adhésion à l'Union européenne ».

### *Le droit roumain*

11 L'article 127 de la lege nr. 571 privind Codul fiscal (loi nº 571 relative au code des impôts), du 22 décembre 2003 (*Monitorul Oficial al României,* partie I, nº 927 du 23 décembre 2003), telle que modifiée par la lege nr. 343 pentru modificarea şi completarea Legii nr. 571 privind Codul fiscal (loi nº 343 modifiant et complétant la loi nº 571 relative au code des impôts), du 17 juillet 2006 (*Monitorul Oficial al României,* partie I, nº 662 du 1er août 2006) (ci-après le « code des impôts »), intitulé « Assujettis et activité économique », prévoit :

« 1. Est considéré comme assujetti quiconque exerce, d'une façon indépendante et quel qu'en soit le lieu, une activité économique relevant du paragraphe 2, quel que soit le but ou le résultat de cette activité.

2. Au sens du présent titre, les activités économiques comprennent 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 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. »

12 L'article 141 de ce code, intitulé « Exonérations pour des opérations réalisées à l'intérieur du pays », dispose, à son paragraphe 2 :

« Les opérations suivantes sont également exonérées de TVA :

[...]

e) les baux fonciers, les concessions, la location et le crédit-bail de biens immeubles [...] »

13 L'article 152, paragraphe 1, dudit code, intitulé « Régime spécial d'exonération des petites entreprises », est libellé comme suit :

« Un assujetti établi en Roumanie, au sens de l'article 125 bis, paragraphe 2, sous a), dont le chiffre d'affaires annuel, déclaré ou réalisé, est inférieur au plafond de 65 000 euros, en équivalent [lei roumains (RON)] fixé selon le taux de change communiqué par la Banca Națională a României [(Banque nationale de Roumanie)] à la date d'adhésion et arrondi au millième suivant, à savoir 220 000 RON, peut appliquer l'exonération de la taxe [...] aux opérations prévues à l'article 126, paragraphe 1, à l'exception des livraisons intracommunautaires de moyens de transport neufs, exonérées conformément à l'article 143, paragraphe 2, sous b). »

14 L'article 152, paragraphe 2, du même code détermine les opérations dont le montant total, hors taxe, sert de référence aux fins de l'application du régime particulier des petites entreprises et pose la condition selon laquelle ces opérations ne peuvent être accessoires à l'activité principale de l'assujetti.

15 L'article 153 du code des impôts, intitulé « Identification à la TVA », prévoit :

« 1. L'assujetti dont l'activité économique est exercée en Roumanie et qui exerce ou a l'intention d'exercer une activité économique qui implique des opérations imposables et/ou exonérées de TVA avec droit à déduction doit demander son identification à la TVA auprès de l'autorité fiscale compétente [...], comme suit : [...]

b) si, au cours d'une année civile, il atteint ou dépasse le plafond d'exonération prévu à l'article 152, paragraphe 1, dans un délai de dix jours à compter de la fin du mois au cours duquel il a atteint ou dépassé ce plafond ;

[...] »

16 Les normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal (modalités d'application de la loi nº 571/2003 relative au code des impôts), approuvées par la hotărâre nr. 44 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal (décision gouvernementale nº 44 portant approbation des modalités d'application de la loi nº 571/2003 relative au code des impôts), du 22 janvier 2004 (*Monitorul Oficial al României,* partie I, nº 112 du 6 février 2004), telles que modifiées par la hotărâre nr. 670 pentru modificarea şi completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 (décision gouvernementale nº 670 modifiant et complétant les modalités d'application de la loi nº 571/2003 relative au code des impôts, approuvée par la décision gouvernementale nº 44/2004), du 4 juillet 2012 (*Monitorul Oficial al României,* partie I, nº 481 du 13 juillet 2012), disposaient, à leur point 47, paragraphe 3 :

« Une opération est accessoire à l'activité principale de l'assujetti si les conditions suivantes sont cumulativement remplies :

a) la réalisation de cette opération nécessite des ressources techniques limitées en ce qui concerne les équipements et l'emploi de personnel ;

b) l'opération n'est pas directement liée à l'activité principale de l'assujetti ; et

c) le montant des acquisitions effectuées aux fins de ladite opération et le montant de la taxe déductible afférente à la même opération sont insignifiants. »

17 Ces modalités d'application disposaient, à leur point 61, paragraphe 1, quant à l'article 152 du code des impôts :

« Au sens de l'article 152, paragraphe 2, du code des impôts, une opération est accessoire à l'activité principale de l'assujetti si les conditions prévues au point 47, paragraphe 3, sont cumulativement remplies. »

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

18 Le requérant au principal, enseignant en université, exerce plusieurs professions de façon indépendante, à savoir celles d'expert-comptable, de consultant fiscal, de praticien en matière de procédures collectives ainsi que d'avocat, et perçoit, en outre, des revenus en tant qu'auteur d'articles et d'ouvrages. Il a obtenu en 2008, en tant que personne physique, un numéro d'enregistrement fiscal pour les « activités comptables » qui incluent l'expertise comptable et la consultance fiscale.

19 Le requérant au principal, ayant domicilié l'exercice de la majorité de ses activités à son adresse personnelle, a déclaré l'exercice de sa profession de praticien en matière de procédures collectives à l'adresse d'un immeuble dont il est copropriétaire avec une autre personne et qui est en partie loué à une société commerciale dont il est l'associé-gérant. Cette société, identifiée à la TVA, a son siège social dans cet immeuble, où elle exerce notamment des activités de conseil pour les affaires et autres conseils de gestion, de comptabilité et d'audit financier ainsi que de consultance dans le domaine fiscal. L'objet principal déclaré de l'activité de ladite société est le suivant : « Conseil pour les affaires et autres conseils de gestion ».

20 En 2016, le requérant au principal a fait l'objet d'un contrôle fiscal relatif à la TVA portant sur son activité économique en tant que personne physique, à l'issue duquel l'AJFP Caraș-Severin a constaté que, au cours de l'année 2012, son chiffre d'affaires avait été supérieur à 220 000 RON (environ 65 000 euros), constituant à l'époque le seuil de référence pour l'application du régime particulier des petites entreprises en Roumanie. Dès lors, par un avis d'imposition, cette autorité fiscale a mis à la charge du requérant au principal le montant que ce dernier aurait dû acquitter à compter de la date à laquelle il était tenu de s'identifier à la TVA, à savoir le 1er septembre 2012.

21 Aux fins de déterminer si le chiffre d'affaires annuel du requérant au principal avait dépassé ce seuil de référence en 2012, l'AJFP Caraș-Severin a pris en compte les revenus tirés par celui-ci non seulement de l'exercice de ses différentes professions libérales et de ses droits d'auteurs, mais aussi de la location dudit immeuble. Le calcul effectué par cette autorité n'incluait pas les revenus salariaux perçus par l'intéressé en qualité d'enseignant en université ni ceux provenant de son activité en qualité d'avocat, ces derniers revenus ayant déjà été soumis à la TVA dans le cadre de la société civile professionnelle d'avocats dont il était l'associé.

22 En particulier, après avoir constaté que, en 2012, le montant total des revenus du requérant au principal pertinent aux fins de l'application du régime particulier des petites entreprises provenait à 69 % de l'activité de praticien en matière de procédures collectives, à 17 % de la location de l'immeuble dont celui-ci était copropriétaire et à 14 % de l'activité d'expert-comptable et de conseiller fiscal, l'AJFP Caraș-Severin a considéré que l'activité principale de l'intéressé était, au cours de cette année, l'activité de praticien en matière de procédures collectives. Cette autorité a précisé que la location de l'immeuble ne pouvait être qualifiée d'« opération accessoire » à cette activité principale, au sens de l'article 152, paragraphe 2, du code des impôts, les revenus tirés de celle-ci ne pouvant ainsi être exclus du calcul du chiffre d'affaires servant de référence pour déterminer l'application du régime particulier des petites entreprises.

23 Le requérant au principal a introduit une réclamation contre l'avis d'imposition et le rapport de contrôle fiscal de l'AJFP Caraș-Severin. Par la décision du 22 août 2017, la direction générale régionale des finances publiques de Timișoara – service du traitement des réclamations n° 1 a rejeté cette réclamation.

24 Le requérant au principal a introduit un recours administratif contre cette décision. Par l'arrêt du 26 mars 2018, le Tribunalul Timiș (tribunal de grande instance de Timiș, Roumanie) a rejeté ce recours administratif.

25 Le requérant au principal a dès lors introduit un recours devant la juridiction de renvoi, par lequel il fait valoir que la location du bien immeuble dont il est copropriétaire représente une opération accessoire, au sens de l'article 152, paragraphe 2, du code des impôts, et que les revenus qui en sont issus n'ont pas à être inclus dans le calcul du chiffre d'affaires aux fins de l'application du régime particulier des petites entreprises. La Curtea de Apel Timişoara (cour d'appel de Timişoara, Roumanie), estimant que la solution du litige dont elle est saisie nécessitait l'interprétation des dispositions de la directive TVA, a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes :

« 1) Dans des circonstances telles que celles du présent litige, dans lesquelles une personne physique a une activité économique consistant dans l'exercice de plusieurs professions libérales ainsi que dans la location d'un bien immeuble, en tirant ainsi des recettes ayant un caractère de permanence, les dispositions de l'article 288, [premier alinéa], point 4, de la directive [TVA], exigent-elles d'identifier une activité professionnelle déterminée, en tant qu'activité principale, en vue de vérifier si cette location peut être qualifiée d'opération accessoire à celle-ci et, dans l'affirmative, selon quels critères cette activité principale pourrait être identifiée, ou [ces dispositions] doivent-elles être interprétées en ce sens que chacune des activités professionnelles au moyen desquelles l'activité économique de cette personne physique est exercée représente une "activité principale" ?

2) Lorsque le bien immeuble loué par une personne physique à un tiers n'est pas destiné et utilisé pour l'exercice du reste de l'activité économique de cette personne, et qu'il n'est donc pas possible d'établir un lien entre ce bien immeuble et l'exercice des différentes professions de ladite personne, les dispositions de l'article 288, [premier alinéa], point 4, de la directive [TVA] permettent-elles de qualifier l'opération de location d'"opération accessoire", ce qui aurait pour conséquence de l'exclure du calcul du chiffre d'affaires qui sert de référence en vue de l'application du régime spécial d'exonération des petites entreprises ?

3) Dans le cas de figure décrit dans la deuxième question, le fait qu'une opération de location a été réalisée au bénéfice d'un tiers, personne morale dans laquelle la personne physique a qualité d'associé-gérant, qui a son siège dans le même immeuble et qui exerce des activités professionnelles de la même nature que la personne physique concernée, est-il pertinent aux fins de la qualification de cette opération de location d'"accessoire" ? »

**Sur les questions préjudicielles**

26 Par ses questions, qu'il convient d'examiner ensemble, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 288, premier alinéa, point 4, de la directive TVA doit être interprété en ce sens que, pour ce qui est d'un assujetti en tant que personne physique dont l'activité économique consiste en l'exercice de plusieurs professions libérales ainsi qu'en la location d'un bien immeuble, une telle location constitue une « opération accessoire », au sens de cette disposition, aux fins de l'application du régime particulier des petites entreprises.

27 À titre liminaire, premièrement, il convient de relever que, en tant qu'exception au système commun de la directive TVA, le régime particulier des petites entreprises établi par les articles 281 à 294 de cette directive doit être interprété de manière stricte et n'être appliqué que dans la mesure nécessaire pour atteindre son objectif (voir, en ce sens, arrêt du 2 mai 2019, Jarmuškienė, C-265/18, EU:C:2019:348, point 27 et jurisprudence citée).

28 Deuxièmement, en ce qui concerne la location de biens immeubles, la Cour a jugé qu'il s'agit d'une activité économique relevant du champ d'application de la directive TVA dans la mesure où l'opération de location est accomplie en vue d'en retirer des recettes ayant un caractère de permanence, conformément à l'article 9, paragraphe 1, deuxième alinéa, de cette directive (voir, en ce sens, arrêt du 27 janvier 2000, Heerma, C-23/98, EU:C:2000:46, point 19 et jurisprudence citée).

29 Troisièmement, ainsi que M^me^ l'avocate générale l'a relevé aux points 30 et 31 de ses conclusions, la location d'un bien immobilier n'est susceptible de constituer une « opération immobilière », au sens de l'article 288, premier alinéa, point 4, de la directive TVA, que pour autant qu'il s'agisse d'une opération exonérée, ce qu'il appartient à la juridiction de renvoi de vérifier eu égard à l'article 135, paragraphe 1, sous l), et paragraphe 2, dernier alinéa, de cette directive.

30 Sous le bénéfice de ces observations liminaires, il convient de relever que l'article 288, premier alinéa, point 4, de la directive TVA ne comportant aucun renvoi au droit des États membres, la notion d'« opération accessoire », au sens de cette disposition, constitue une notion autonome du droit de l'Union qu'il y a lieu d'interpréter de manière uniforme sur le territoire de l'Union, indépendamment des qualifications utilisées dans les États membres, en tenant compte non seulement du libellé de ladite disposition, mais également du contexte dans lequel la même disposition se situe ainsi que de l'objectif que cette dernière poursuit [voir, en ce sens, arrêt du 5 février 2020, Staatssecretaris van Justitie en Veiligheid (Enrôlement des marins dans le port de Rotterdam), C-341/18, EU:C:2020:76, point 40 et jurisprudence citée].

31 S'agissant du libellé de l'article 288, premier alinéa, point 4, de la directive TVA, il y a lieu de relever qu'il ne précise pas ce qu'il convient d'entendre par « opération accessoire », laquelle notion n'est d'ailleurs définie par aucune des autres dispositions de cette directive.

32 En ce qui concerne le contexte de l'article 288, premier alinéa, point 4, de la directive TVA, il convient de mentionner l'article 174, paragraphe 2, sous b), de cette directive figurant au chapitre 2, intitulé « Prorata de déduction », du titre X, intitulé « Déductions », de ladite directive qui énonce qu'il est fait abstraction, pour le calcul de prorata de déduction, du montant du chiffre d'affaires afférent aux « opérations accessoires immobilières et financières ».

33 Cette dernière disposition correspond, en substance, à l'article 19, paragraphe 2, de la sixième 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 1977, L 145, p. 1), par lequel le législateur de l'Union a entendu exclure du calcul du prorata le chiffre d'affaires afférent aux opérations revêtant un caractère inhabituel par rapport à l'activité courante de l'assujetti concerné (voir, en ce sens, arrêt du 6 mars 2008, Nordania Finans et BG Factoring, C-98/07, EU:C:2008:144, point 24).

34 En particulier, aux fins de l'interprétation de la notion d'« opération accessoire », au sens de cette disposition, la Cour a renvoyé à l'exposé des motifs accompagnant la proposition de sixième directive du Conseil 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, présentée par la Commission au Conseil des Communautés européennes le 29 juin 1973 [COM(73) 950 final](*Bulletin des Communautés européennes,* supplément 11/73, p. 20) (ci-après la « proposition de sixième directive »). Aux termes de cet exposé, « [les] éléments visés à [l'article 19, paragraphe 2, de cette proposition] doivent être exclus du calcul du prorata de déduction, afin d'éviter qu'ils puissent en fausser la signification réelle dans la mesure où de tels éléments ne reflètent pas l'activité professionnelle de l'assujetti ». Selon ledit exposé, « [tel] est le cas de la vente de biens d'investissement et des opérations immobilières ou financières qui ne sont effectuées qu'à titre accessoire, c'est-à-dire qui n'ont qu'une importance secondaire ou accidentelle par rapport au chiffre

d'affaires global de l'entreprise ». Le même exposé précise que « [ces] opérations ne sont d'ailleurs exclues que si elles ne relèvent pas de l'activité professionnelle habituelle de l'assujetti » (arrêt du 29 octobre 2009, NCC Construction Danmark, C-174/08, EU:C:2009:669, point 30).

35 Il y a lieu d'observer que l'article 288, premier alinéa, point 4, de la directive TVA répond aux mêmes considérations. En effet, cette disposition correspond à l'article 25, paragraphe 2, de la proposition de sixième directive, devenu l'article 24, paragraphe 4, de la sixième directive 77/388. Conformément à l'exposé des motifs accompagnant la proposition de sixième directive, « [ladite disposition] établit le mode de détermination du chiffre d'affaires qui sert de référence pour l'application d'une franchise et d'une décote ». Selon cet exposé, « [elle] exclut les opérations plus ou moins occasionnelles qui sont susceptibles de perturber, d'une année sur l'autre, le volume du chiffre d'affaires » et « [elle] écarte également les opérations qui, comme les cessions de créances, n'expriment pas la dimension réelle de l'entreprise ».

36 Certes, il y a lieu de relever qu'il existe des versions linguistiques de la directive TVA, notamment les versions en langues bulgare, allemande, anglaise, croate, néerlandaise et slovène, qui ne comportent pas les termes identiques « opérations accessoires » à l'article 174, paragraphe 2, et à l'article 288, premier alinéa, point 4, de cette directive.

37 Pour autant, eu égard aux considérations exposées aux points 34 et 35 du présent arrêt, il convient de conclure que les notions figurant dans ces dispositions, bien qu'elles soient utilisées dans des contextes différents, ont le même objet.

38 Ainsi, la notion d'« opération accessoire » désigne certaines opérations qui ne relèvent pas de l'activité professionnelle habituelle de l'assujetti.

39 Dans le contexte du régime particulier en cause, la qualification d'une opération en tant qu'« opération accessoire » de l'assujetti ne requiert pas l'identification d'un élément constitutif de l'activité économique de cet assujetti comme étant principal et ne requiert pas non plus son rattachement à une quelconque autre activité économique dudit assujetti. Cette expression doit être considérée comme une notion autonome.

40 Une telle interprétation de l'article 288, premier alinéa, point 4, de la directive TVA est corroborée par l'objectif poursuivi par le régime particulier des petites entreprises. À cet égard, la Cour a relevé que ce régime prévoit des simplifications administratives qui tendent à renforcer la création, l'activité et la compétitivité des petites entreprises ainsi qu'à maintenir un rapport raisonnable entre les charges administratives liées au contrôle fiscal et les faibles revenus fiscaux à escompter. Ainsi, ledit régime vise à épargner de telles charges administratives tant aux petites entreprises qu'aux administrations fiscales (arrêts du 26 octobre 2010, Schmelz, C-97/09, EU:C:2010:632, points 63 et 68, et du 2 mai 2019, Jarmuškienė, C-265/18, EU:C:2019:348, point 37).

41 Il en découle que, afin de garantir la réalisation de l'objectif poursuivi par le régime particulier des petites entreprises, il n'y a pas lieu d'imposer de telles charges administratives en raison d'opérations qui ne relèvent pas de l'activité professionnelle habituelle de l'assujetti.

42 Il importe de rappeler que, à l'égard des dispositions figurant à présent à l'article 174, paragraphe 2, de la directive TVA, la Cour a jugé qu'une activité économique ne saurait être qualifiée d'« accessoire » si, notamment, elle constitue le prolongement direct, permanent et nécessaire de l'activité professionnelle taxable habituelle de l'entreprise concernée (voir, en ce sens, arrêt du 29 octobre 2009, NCC Construction Danmark, C-174/08, EU:C:2009:669, point 31).

43 Dans des situations autres que celle figurant au point précédent, la circonstance décisive est celle de savoir si l'opération immobilière a été effectuée ou non dans le cadre de l'activité professionnelle habituelle de l'assujetti, circonstance qui doit être examinée par les autorités fiscales et, le cas échéant, par les juridictions nationales.

44 Ainsi, les autorités fiscales et les juridictions nationales doivent prendre en considération les éléments produits devant elles, notamment la nature du bien immeuble concerné, l'origine du financement de l'acquisition de ce bien et l'usage de celui-ci.

45 S'agissant de la situation en cause au principal, il ressort de la décision de renvoi que, ainsi que M^me^ l'avocate générale l'a relevé aux points 51 et 52 de ses conclusions, d'une part, le siège de l'activité de praticien en matière de procédures collectives exercée par le requérant au principal est établi à l'adresse de l'immeuble loué dont celui-ci est copropriétaire. D'autre part, cet immeuble, qui comprend des locaux à usage de bureaux, est loué par le requérant au principal à une personne morale dont il est l'associé-gérant. De surcroît, cette personne morale a son siège dans ledit immeuble et exerce des activités de même nature que celles exercées par le requérant au principal. Il appartient à la juridiction de renvoi d'apprécier si ces circonstances démontrent que la location en cause relève de l'activité professionnelle habituelle de l'assujetti.

46 Il résulte de l'ensemble des considérations qui précèdent qu'il convient de répondre aux questions posées que l'article 288, premier alinéa, point 4, de la directive TVA doit être interprété en ce sens que, pour ce qui est d'un assujetti en tant que personne physique dont l'activité économique consiste en l'exercice de plusieurs professions libérales ainsi qu'en la location d'un bien immeuble, une telle location ne constitue pas une « opération accessoire », au sens de cette disposition, lorsque cette opération est effectuée dans le cadre d'une activité professionnelle habituelle de l'assujetti.

## Sur les dépens

47 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 (cinquième chambre) dit pour droit :

**L'article 288, premier alinéa, point 4, de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, telle que modifiée par la directive 2009/162/UE du Conseil, du 22 décembre 2009, doit être interprété en ce sens que, pour ce qui est d'un assujetti en tant que personne physique dont l'activité économique consiste en l'exercice de plusieurs professions libérales ainsi qu'en la location d'un bien immeuble, une telle location ne constitue pas une « opération accessoire », au sens de cette disposition, lorsque cette opération est effectuée dans le cadre d'une activité professionnelle habituelle de l'assujetti.**

Signatures