

|

61991J0020

Arrêt de la Cour (troisième chambre) du 6 mai 1992. - Pieter de Jong contre Staatssecretaris van Financiën. - Demande de décision préjudicielle: Hoge Raad - Pays-Bas. - Redressement de taxe sur le chiffre d'affaires - Sixième directive TVA. - Affaire C-20/91.

Recueil de jurisprudence 1992 page I-02847

Sommaire

Parties

Motifs de l'arrêt

Décisions sur les dépenses

Dispositif

Mots clés

++++

Dispositions fiscales - Harmonisation des législations - Taxes sur le chiffre d'affaires - Système commun de taxe sur la valeur ajoutée - Opérations imposables - Prélèvement d'un bien d'entreprise pour les besoins privés de l'assujetti - Construction, dans le cadre de l'activité professionnelle et à des fins d'occupation privée, d'une maison d'habitation sur un terrain acquis et détenu à titre privé - Imposabilité du seul bâtiment

((Directive du Conseil 77/388, art. 5, § 6, et 11 A, § 1, sous b)))

Sommaire

L'article 5, paragraphe 6, de la sixième directive 77/388, qui assimile à une livraison effectuée à titre onéreux le prélèvement par un assujetti d'un bien de son entreprise pour ses besoins privés lorsque ce bien a ouvert droit à une déduction de la taxe sur la valeur ajoutée, doit être interprété en ce sens que, lorsqu'un assujetti - à savoir un entrepreneur de construction - acquiert un terrain dans le seul but de l'utiliser à des fins privées mais y érige, dans le cadre de son activité professionnelle, une maison d'habitation pour l'occuper lui-même, seule la maison, à l'exclusion du terrain, doit être considérée au regard de cette disposition comme prélevée pour des besoins privés. La base d'imposition sera dès lors, conformément à l'article 11 A, paragraphe 1, sous b), exclusivement la valeur du bâtiment construit, mais pas la valeur du terrain.

Parties

Dans l' affaire C-20/91,

ayant pour objet une demande adressée à la Cour, en application de l' article 177 du traité CEE, par le Hoge Raad der Nederlanden (troisième chambre) et tendant à obtenir, dans le litige pendant devant cette juridiction entre

Pieter de Jong

et

Staatssecretaris van Financiën,

une décision à titre préjudiciel sur l' interprétation des articles 5, paragraphe 6, et 11, lettre A, paragraphe 1, sous b), 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 L 145, p. 1),

LA COUR (troisième chambre),

composée de MM. F. Grévisse, président de chambre, J. C. Moitinho de Almeida et M. Zuleeg, juges,

avocat général: M. F. G. Jacobs

greffier: M. J. A. Pompe, greffier adjoint

considérant les observations écrites présentées:

- pour le gouvernement néerlandais, par M. B. R. Bot, secrétaire général au ministère des Affaires étrangères;

- pour le gouvernement allemand, par M. E. Roeder, en qualité d' agent;

- pour la Commission des Communautés européennes, par MM. J. Foens Buhl, conseiller juridique, et B. J. Drijber, membre du service juridique, en qualité d' agents;

vu le rapport d' audience,

ayant entendu les observations orales du gouvernement néerlandais représenté par M. J. W. de Zwaan, en qualité d' agent, du gouvernement allemand représenté par M. C.-D. Quassowski, en qualité d' agent, et de la Commission, à l' audience du 24 janvier 1992,

ayant entendu l' avocat général en ses conclusions à l' audience du 27 février 1992,

rend le présent

Arrêt

Motifs de l'arrêt

1 Par arrêt du 19 décembre 1990, parvenu à la Cour le 23 janvier 1991, le Hoge Raad der Nederlanden a posé, en application de l' article 177 du traité CEE, trois questions préjudicielles relatives à l' interprétation des articles 5, paragraphe 6, et 11, lettre A, paragraphe 1, sous b), 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 L 145, p. 1; ci-après "sixième directive TVA").

2 Ces questions ont été soulevées dans le cadre d'un litige qui oppose M. de Jong au secrétaire d'État aux Finances néerlandais, à la suite d'un redressement de taxe sur le chiffre d'affaires.

3 Le 15 août 1978, M. de Jong, entrepreneur de construction, a acheté, en exemption de la taxe sur le chiffre d'affaires, un terrain sur lequel se trouvait un édifice.

4 Le 30 juillet 1979, il a revendu environ la moitié du terrain à un tiers, sans lui facturer la taxe sur le chiffre d'affaires. Il a ensuite démoli l'édifice existant et a construit deux maisons d'habitation, l'une - achevée en 1980 - pour le compte de l'acheteur sur la partie du terrain qui avait été vendue, l'autre - achevée en 1981 - pour lui-même sur l'autre partie du terrain.

5 M. de Jong a déduit, à titre de taxe payée en amont, la taxe sur le chiffre d'affaires qui lui avait été facturée pour les biens et les services fournis dans le cadre de la construction des maisons. Lorsqu'il a affecté l'une de ces deux maisons d'habitation à des fins privées, il a ensuite fait figurer sur sa déclaration de TVA au titre de la taxe exigible (taxe en aval) un montant égal à la taxe déduite (taxe en amont) pour les biens et les services utilisés pour la construction de la maison d'habitation affectée à des fins privées.

6 L'administration fiscale néerlandaise a cependant estimé qu'en vertu de l'article 3, paragraphe 1, sous g), de la loi néerlandaise relative à la taxe sur le chiffre d'affaires la base d'imposition devait comprendre non seulement la valeur de la maison, mais aussi la valeur du terrain sur lequel elle était construite, étant donné que la maison et le terrain attenant devaient être considérés comme une seule et même livraison de biens. Elle a dès lors procédé à un redressement d'un montant de 26 168 HFL au titre de la taxe sur le chiffre d'affaires, montant correspondant à 18 % de la valeur du terrain.

7 Saisi du litige, le Gerechtshof te Amsterdam a confirmé le redressement en rejetant l'argument de M. de Jong selon lequel le terrain avait toujours fait partie de son patrimoine privé et n'était pas passé dans son patrimoine professionnel lors de la construction de la maison.

8 Cet arrêt du Gerechtshof a fait l'objet d'un pourvoi en cassation devant le Hoge Raad der Nederlanden de la part de M. de Jong, qui a fait valoir que le Gerechtshof avait déterminé de manière inexacte la base d'imposition visée à l'article 8, paragraphe 4, de la loi néerlandaise relative à la taxe sur le chiffre d'affaires.

9 Le Hoge Raad, considérant que l'application des dispositions néerlandaises relatives à la taxe sur le chiffre d'affaires devait être conforme aux dispositions de la sixième directive TVA, a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes:

"1) L'article 5, paragraphe 6, de la sixième directive doit-il être interprété en ce sens qu'un assujetti - à savoir un entrepreneur de construction - qui acquiert un terrain dans le seul but de l'utiliser à des fins privées et y érige ensuite un immeuble - à savoir une maison d'habitation - dans le cadre de son activité professionnelle et, enfin, utilise à des fins privées l'immeuble ainsi que le terrain qui lui sert d'assise et éventuellement le terrain attenant a prélevé de son entreprise, au sens de la disposition précitée de la sixième directive, non seulement le bâtiment, mais l'ensemble formé par ce bâtiment, le terrain qui lui sert d'assise et éventuellement le terrain attenant?

2) La condition à laquelle l'article 5, paragraphe 6, de la sixième directive subordonne l'assimilation d'un prélèvement à une livraison et selon laquelle ce bien ou les éléments le composant doivent avoir ouvert droit à une déduction complète ou partielle de la taxe sur la valeur ajoutée doit-elle être comprise en ce sens que, si un bien immeuble, composé d'un bâtiment, du terrain qui lui sert d'assise et éventuellement du terrain attenant, a été prélevé de l'entreprise,

alors que le terrain n' a ouvert aucun droit à déduction, il n' y a pas livraison ni en ce qui concerne le bien immeuble considéré dans son intégralité ni en ce qui concerne une partie de celui-ci, à savoir le bâtiment?

3) S' il faut répondre à la deuxième question qu' il y a eu livraison au sens de l' article 5, paragraphe 6, de la sixième directive en ce qui concerne le bien immeuble considéré dans son intégralité, la disposition de l' article 11, lettre A, paragraphe 1, sous b), de la sixième directive doit-elle être comprise en ce sens que la base d' imposition qui y est visée est constituée par le prix de revient du bien immeuble considéré dans son intégralité, lequel prix inclut donc le prix de revient du terrain, ou bien cette base d' imposition doit-elle être limitée à la partie du prix de revient qui a ouvert droit à une déduction de la taxe sur la valeur ajoutée?"

10 Pour un plus ample exposé des faits et du cadre juridique du litige au principal, du déroulement de la procédure ainsi que des observations écrites déposées devant la Cour, il est renvoyé au rapport d' audience. Les éléments du dossier ne sont repris ci-après que dans la mesure nécessaire au raisonnement de la Cour.

11 Dans la présente affaire, deux dispositions sont essentiellement en cause:

- l' article 5, paragraphe 6, de la sixième directive TVA, qui dispose que:

"Est assimilé à une livraison effectuée à titre onéreux le prélèvement par un assujetti d' un bien de son entreprise pour ses besoins privés ... lorsque ce bien ou les éléments le composant ont ouvert droit à une déduction complète ou partielle de la taxe sur la valeur ajoutée ..."

ainsi que

- l' article 11, lettre A, paragraphe 1, sous b), de la sixième directive TVA, qui prévoit que la base d' imposition pour les opérations visées à l' article 5, paragraphe 6 est constituée par le

"prix d' achat des biens ou de biens similaires ou, à défaut de prix d' achat, par le prix de revient, déterminés au moment où s' effectuent ces opérations".

Sur la première question

12 Par la première question, la juridiction nationale demande, en substance, si un assujetti - à savoir un entrepreneur de construction - qui acquiert un terrain dans le seul but de l' utiliser à des fins privées mais y érige, dans le cadre de son activité professionnelle, une maison d' habitation pour l' occuper lui-même prélève le terrain des biens de son entreprise pour ses besoins privés au sens de l' article 5, paragraphe 6, de la sixième directive TVA.

13 Dans ses observations écrites, le gouvernement néerlandais a soutenu que la construction d' une maison d' habitation sur un terrain mis à la disposition de l' entreprise à cette fin avait donné naissance, au regard de la taxe sur le chiffre d' affaires, à un nouveau bien immeuble constitué par le bâtiment et le terrain attenant. C' est par conséquent cette unité résultant, comme telle, de l' exercice de l' activité professionnelle de l' assujetti que ce dernier avait prélevée pour des besoins privés.

14 En revanche, le gouvernement allemand et la Commission, partant de l' hypothèse que l' assujetti a acquis le terrain pour l' utiliser à des fins privées et qu' il ne l' a pas utilisé à des fins professionnelles, sont d' avis que le terrain n' a jamais appartenu au patrimoine de l' entreprise et qu' il ne peut donc pas avoir été prélevé. Le fait qu' un entrepreneur agissant en tant qu' assujetti construise une maison d' habitation à des fins privées sur un terrain lui appartenant personnellement n' a pas pour effet de convertir le terrain en un bien de l' entreprise.

15 A cet égard, il convient de relever que l'objectif de l'article 5, paragraphe 6, de la sixième directive TVA consiste à assurer une égalité de traitement entre l'assujetti qui prélève un bien de son entreprise et un consommateur ordinaire qui achète un bien du même type. En vue de la réalisation de cet objectif, cette disposition empêche qu'un assujetti qui a pu déduire la TVA sur l'achat d'un bien affecté à son entreprise échappe au paiement de la TVA lorsqu'il prélève ce bien sur le patrimoine de son entreprise à des fins privées et qu'il profite donc d'avantages indus par rapport au consommateur ordinaire qui achète le bien en acquittant la TVA.

16 Ces conditions de l'application de l'article 5, paragraphe 6, de la sixième directive TVA ne sont pas remplies en ce qui concerne un terrain qu'un entrepreneur de construction détient, comme en l'espèce, à titre privé et sur lequel il construit dans le cadre de ses activités professionnelles une maison d'habitation pour lui-même.

17 En effet, lorsqu'un assujetti acquiert un bien exclusivement pour des besoins privés, il agit à titre privé et non pas en tant qu'assujetti au sens de la sixième directive TVA. En conséquence, les différentes dispositions de la directive concernant l'acquisition de biens par une entreprise, en particulier la disposition de l'article 17, paragraphe 2, qui confère aux assujettis le droit à déduction de la TVA, ainsi que les règles administratives et comptables prévues aux articles 18 et 22 de la sixième directive TVA ne s'appliquent pas.

18 En outre, l'imposition d'un terrain dans une situation telle que celle visée dans la première question préjudicielle ne serait pas conforme à l'objectif d'égalité de traitement de l'article 5, paragraphe 6, de la sixième directive TVA, étant donné qu'elle aboutirait à ce que la charge fiscale varie selon que l'entrepreneur construit la maison dans le cadre de ses activités professionnelles en agissant en tant qu'assujetti ou qu'il agit en tant que consommateur ordinaire en chargeant un tiers de construire une maison sur son terrain. En effet, dans ce dernier cas la TVA ne serait exigible en application des dispositions de la sixième directive TVA que pour le prix payé pour la maison, mais non pas pour le terrain.

19 Il en résulte qu'il faut, indépendamment du point de savoir si le terrain et le bâtiment sont indissociables en vertu de la législation nationale, et contrairement à ce que le gouvernement néerlandais a soutenu dans ses observations écrites, distinguer, aux fins de l'application de l'article 5, paragraphe 6, de la sixième directive TVA, entre l'imposition d'un terrain qu'un assujetti détient à titre privé et l'imposition d'un bâtiment que l'assujetti a construit sur ce terrain dans le cadre de son activité professionnelle.

20 Pour ce qui est de l'imposition d'un terrain qu'un entrepreneur de construction détient à titre privé et sur lequel il érige, dans le cadre de ses activités professionnelles, une maison d'habitation pour lui-même, il découle de ce qui précède que ce terrain n'a jamais appartenu au patrimoine de l'entreprise et, par conséquent, ne peut pas avoir été prélevé au sens de l'article 5, paragraphe 6, de la sixième directive TVA. La base d'imposition sera, conformément à l'article 11, lettre A, paragraphe 1, sous b), de la sixième directive TVA, exclusivement la valeur du bâtiment construit, mais pas la valeur du terrain.

21 Il y a donc lieu de répondre à la première question que l'article 5, paragraphe 6, de la sixième directive TVA doit être interprété en ce sens que, lorsqu'un assujetti - à savoir un entrepreneur de construction - acquiert un terrain dans le seul but de l'utiliser à des fins privées mais y érige, dans le cadre de son activité professionnelle, une maison d'habitation pour l'occuper lui-même, seule la maison, à l'exclusion du terrain, doit être considérée au regard de cette disposition comme prélevée pour des besoins privés.

Sur les deuxième et troisième questions

22 Ainsi qu'il découle explicitement des motifs de l'ordonnance de renvoi, le Hoge Raad n'a posé les deuxième et troisième questions qu'au cas où la réponse à la première question serait affirmative. Puisque la réponse donnée à la première question est négative, il n'y a pas lieu de répondre aux deuxième et troisième questions.

Décisions sur les dépenses

Sur les dépens

23 Les frais exposés par les gouvernements allemand et néerlandais ainsi que par la Commission des Communautés européennes, qui ont soumis des observations à la Cour, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement. La procédure revêtant, à l'égard des parties au principal, le caractère d'un incident soulevé devant la juridiction nationale, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens.

Dispositif

Par ces motifs,

LA COUR (troisième chambre),

statuant sur les questions à elle soumises par le Hoge Raad der Nederlanden, par arrêt du 19 décembre 1990, dit pour droit:

L'article 5, paragraphe 6, 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, doit être interprété en ce sens que, lorsqu'un assujetti - à savoir un entrepreneur de construction - acquiert un terrain dans le seul but de l'utiliser à des fins privées mais y érige, dans le cadre de son activité professionnelle, une maison d'habitation pour l'occuper lui-même, seule la maison, à l'exclusion du terrain, doit être considérée au regard de cette disposition comme prélevée pour des besoins privés.