

Downloaded via the EU tax law app / web

62022CJ0239

ARRÊT DE LA COUR (huitième chambre)

9 mars 2023 (*1)

« Renvoi préjudiciel – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée (TVA) – Directive 2006/112/CE – Article 12, paragraphes 1 et 2 – Livraison d'un bâtiment ou d'une fraction de bâtiment et du sol y attenant, effectuée avant sa première occupation – Absence de dispositions de droit interne prévoyant les modalités d'application du critère lié à la première occupation – Article 135, paragraphe 1, sous j) – Exonérations – Livraison, après transformation, d'un bâtiment ayant fait l'objet d'une première occupation avant la transformation – Doctrine administrative nationale assimilant les bâtiments ayant subi des transformations importantes à des bâtiments neufs »

Dans l'affaire C?239/22,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduite par la Cour de cassation (Belgique), par décision du 28 mars 2022, parvenue à la Cour le 5 avril 2022, dans la procédure

État belge,

Promo 54 SA

contre

Promo 54 SA,

État belge,

LA COUR (huitième chambre),

composée de M. M. Safjan (rapporteur), président de chambre, MM. N. Piçarra et M. Gavalec, juges,

avocat général : M. A. Rantos,

greffier : M. A. Calot Escobar,

vu la procédure écrite,

considérant les observations présentées :

–

pour Promo 54 SA, par Me P. Wouters, advocaat,

–

pour le gouvernement belge, par MM. P. Cottin, J.-C. Halleux et Mme C. Pochet, en qualité d'agents,

–

pour la Commission européenne, par Mmes A. Armenia, C. Ehrbar et M. V. Uher, en qualité d'agents,

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

rend le présent

Arrêt

1

La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation de l'article 12, paragraphes 1 et 2, et de l'article 135, paragraphe 1, sous j), 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, ci-après la « directive TVA »).

2

Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant Promo 54 SA, active dans le domaine du développement de projets immobiliers, à l'État belge au sujet du montant de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) dû par cette société au titre de la transformation d'un ancien établissement scolaire en appartements et bureaux.

Le cadre juridique

Le droit de l'Union

3

La directive TVA dispose, à son article 2, paragraphe 1 :

« Sont soumises à la TVA les opérations suivantes :

a)

les livraisons de biens effectuées à titre onéreux sur le territoire d'un État membre par un assujetti agissant en tant que tel ; [...] »

4

L'article 9, paragraphe 1, de cette directive prévoit :

« 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.

»

5

L'article 12, paragraphes 1 et 2, de ladite directive dispose :

« 1. Les États membres peuvent considérer comme assujetti quiconque effectue, à titre occasionnel, une opération relevant des activités visées à l'article 9, paragraphe 1, deuxième alinéa, et notamment une seule des opérations suivantes :

a)

la livraison d'un bâtiment ou d'une fraction de bâtiment et du sol y attenant, effectuée avant sa première occupation ;

b)

la livraison d'un terrain à bâtir.

2. Aux fins du paragraphe 1, point a), est considérée comme "bâtiment" toute construction incorporée au sol.

Les États membres peuvent définir les modalités d'application du critère visé au paragraphe 1, point a), aux transformations d'immeubles, ainsi que la notion de sol y attenant.

Les États membres peuvent appliquer d'autres critères que celui de la première occupation, tels que celui du délai écoulé entre la date d'achèvement de l'immeuble et celle de la première livraison, ou celui du délai écoulé entre la date de la première occupation et celle de la livraison ultérieure, pour autant que ces délais ne dépassent pas respectivement cinq et deux ans. »

6

L'article 135, paragraphe 1, de la même directive énonce :

« 1. 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) ;

[...] »

Le droit belge

7

L'article 1er, paragraphe 9, du code de la TVA prévoit :

« Pour l'application du présent code, il y a lieu d'entendre :

1°

par bâtiment ou fraction de bâtiment, toute construction incorporée au sol ;

2°

par sol y attenant, le terrain sur lequel il est permis de bâtir et qui est cédé par la même personne, en même temps que le bâtiment et attenant à celui-ci.

L'alinéa 1er, 2°, ne s'applique pas à l'article 44, § 3, 2°, d). »

8

L'article 44 du code de la TVA, relatif aux exemptions, prévoit, à son paragraphe 3 :

« Sont encore exemptés de la taxe :

1° les opérations suivantes :

a)

les livraisons de biens immeubles par nature ;

Sont toutefois exceptées, les livraisons de bâtiments, fractions de bâtiments et du sol y attenant visés à l'article 1er, § 9, lorsque leurs cessions sont effectuées au plus tard le 31 décembre de la deuxième année qui suit celle au cours de laquelle a lieu la première occupation ou la première utilisation des biens visés à l'article 1er, § 9, 1°, par :

–

soit un assujetti visé à l'article 12, § 2, qui a construit, fait construire ou acquis avec application de la taxe, lesdits biens visés à l'article 1er, § 9, 1° ;

–

soit un assujetti visé à l'article 8, § 1er ;

–

soit tout autre assujetti, lorsqu'il a manifesté, dans la forme et de la manière déterminées par le Roi, l'intention d'effectuer une telle cession avec application de la taxe.

[...] »

Le litige au principal et la question préjudicielle

9

Le 6 juin 2008, Promo 54 et une autre société, Immo 2020, ont conclu un contrat de collaboration aux termes duquel Immo 2020, propriétaire du terrain sur lequel était érigé un ancien établissement scolaire, en l'occurrence un collège, a confié à Promo 54 la mission de prendre en charge la supervision de la transformation de ce collège en appartements et en bureaux, ainsi que la vente de ces biens immeubles. Par acte du 18 février 2009, Immo 2020 a aussi renoncé au droit d'accession en faveur de Promo 54.

10

La vente de ces futurs appartements s'est inscrite dans le cadre d'un montage juridique composé

de deux contrats distincts établis avec les acquéreurs. D'une part, ces derniers concluaient un contrat avec Immo 2020, portant sur la vente d'une partie de l'ancien bâtiment scolaire à transformer ainsi que d'une partie du terrain sur lequel il est érigé. D'autre part, le même jour, Promo 54 concluait avec les acquéreurs un contrat d'entreprise pour les travaux de rénovation.

11

L'administration fiscale belge a considéré qu'il s'agissait d'une opération artificiellement scindée, afin d'obtenir un avantage fiscal abusif. Cette opération serait en réalité une opération unique de livraison d'appartements neufs soumise à une TVA au taux de 21 %, au lieu d'une vente d'un ancien bâtiment et du terrain sur lequel il est érigé, suivie d'une rénovation dudit bâtiment, soumise au taux réduit de 6 %.

12

Promo 54 a contesté cette requalification devant le tribunal de première instance de Liège (Belgique), qui a néanmoins rejeté son recours.

13

Saisie de l'affaire en appel, la cour d'appel de Liège (Belgique) a estimé que la détermination du caractère « neuf » d'un bien emportait nécessairement l'exercice d'un certain pouvoir d'appréciation dans le chef de l'administration fiscale et qu'une mise en œuvre de la faculté laissée aux États membres par l'article 12, paragraphe 2, deuxième alinéa, de la directive TVA n'était pas nécessaire pour assimiler les bâtiments anciens ayant subi des transformations suffisamment importantes aux bâtiments « neufs » mentionnés à l'article 44, paragraphe 3, 1^o, sous a), du code de la TVA. Or, en l'espèce, selon cette juridiction, de nouveaux bâtiments, susceptibles de faire l'objet d'une première occupation, auraient été construits, de sorte qu'ils ne sauraient bénéficier de l'exemption prévue en faveur de la livraison de biens immeubles par nature visée à l'article 44, paragraphe 3, 1^o, a), du code de la TVA.

14

L'État belge et Promo 54 se sont tous deux pourvus en cassation contre l'arrêt de la cour d'appel de Liège.

15

Selon Promo 54, seuls les bâtiments neufs, à savoir ceux qui n'ont pas encore été occupés, sont susceptibles d'être soumis à la TVA. Elle considère donc que, dès sa première occupation ou utilisation, tout bâtiment perd son caractère neuf, étant donné que l'État belge n'a pas fait usage de la possibilité de définir les modalités d'application du critère de la « première occupation », prévue à l'article 12, paragraphe 1, sous a), de la directive TVA, aux transformations d'immeubles. En l'absence d'une telle mise en œuvre, les autorités compétentes ne pourraient étendre la notion de « première occupation » à un bâtiment rénové, ayant déjà fait l'objet d'une telle occupation avant sa transformation.

16

Dans ces circonstances, la Cour de cassation (Belgique) a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour la question préjudicielle suivante :

« L'article 12, paragraphes 1er et 2, et l'article 135, paragraphe 1er, [sous j)], de la directive 2006/112 doivent-ils être interprétés en ce sens que, à défaut pour l'État membre d'avoir défini

des modalités d'application du critère de la première occupation aux transformations d'immeubles, la livraison, après transformation, d'un bâtiment qui a fait l'objet, avant transformation, d'une première occupation au sens de l'article 12, paragraphe [1], [sous] a), ou de l'article 12, paragraphe 2, [troisième alinéa], de la directive [2006/112] demeure exonérée de la [TVA] ? »

Sur la question préjudicielle

17

Par sa question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 135, paragraphe 1, sous j), de la directive TVA, lu en combinaison avec l'article 12, paragraphes 1 et 2, de celle-ci, doit être interprété en ce sens que l'exonération prévue par cette première disposition pour la livraison de bâtiments ou d'une fraction de bâtiment et du sol y attaché, autres que ceux dont la livraison est effectuée avant leur première occupation, s'applique également à la livraison d'un bâtiment ayant fait l'objet d'une première occupation avant sa transformation, même si l'État membre concerné n'a pas défini, en droit interne, les modalités d'application du critère de première occupation aux transformations d'immeubles, comme la seconde de ces dispositions l'autorisait à le faire.

18

À cet égard, il convient de rappeler que, en vertu de l'article 12, paragraphe 1, sous a), de la directive TVA, les États membres peuvent considérer comme assujetti quiconque effectue, à titre occasionnel, la livraison d'un bâtiment ou d'une fraction de bâtiment et du sol y attaché, avant sa première occupation.

19

L'article 135, paragraphe 1, sous j), de cette directive prévoit une exonération de taxe au bénéfice des livraisons de bâtiments, autres que ceux visés à l'article 12, paragraphe 1, sous a), de celle-ci, c'est-à-dire autres que ceux dont la livraison est effectuée avant leur « première occupation » (voir, en ce sens, arrêt du 4 septembre 2019, KPC Herning, C-71/18, EU:C:2019:660, point 55).

20

Ces dispositions opèrent en pratique une distinction entre les bâtiments anciens, dont la vente n'est en principe pas soumise à la TVA, et les bâtiments nouveaux, dont la vente est soumise à cette taxe, qu'elle soit effectuée dans le cadre d'une activité économique permanente ou bien à titre occasionnel (voir, en ce sens, arrêt du 4 septembre 2019, KPC Herning, C-71/18, EU:C:2019:660, point 56 et jurisprudence citée). Par conséquent, la livraison, par un assujetti, d'un bâtiment avant sa « première occupation » est soumise à la taxation, alors que la livraison d'un bâtiment consécutive à sa « première occupation » à un consommateur final en est exonérée.

21

La ratio legis desdites dispositions est l'absence relative de valeur ajoutée générée par la vente d'un bâtiment ancien. En effet, la vente d'un bâtiment consécutive à sa première livraison à un consommateur final, qui marque la fin du processus de production, ne génère pas une valeur ajoutée significative et doit dès lors, en principe, être exonérée (arrêt du 4 septembre 2019, KPC Herning, C-71/18, EU:C:2019:660, point 57 et jurisprudence citée).

22

Si la directive TVA introduit la notion de « première occupation » à son article 12, paragraphe 1,

sous a), sans la définir, les travaux préparatoires 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), lesquels demeurent pertinents aux fins de la directive TVA, précisent que le critère de la « première occupation » d'un bâtiment doit être compris comme correspondant à celui de la première utilisation du bien par son propriétaire ou par son locataire.

23

Or, dans la mesure où la livraison d'un bâtiment ancien qui a subi une transformation génère, à l'instar de la livraison d'un bâtiment nouveau avant sa première occupation, une valeur ajoutée, elle remplit le critère de la « première occupation » visé à l'article 12, paragraphe 1, sous a), de la directive TVA et donne lieu à une opération soumise à la taxation.

24

Si les États membres sont donc habilités, en vertu de l'article 12, paragraphe 2, deuxième alinéa, de la directive TVA, à définir les modalités d'application du critère de « première occupation » aux transformations d'immeubles, cette disposition ne saurait toutefois être interprétée en ce sens que les États membres seraient ainsi autorisés à modifier la notion même de « première occupation » dans leurs législations nationales, sous peine de compromettre l'effet utile de l'exonération prévue à l'article 135, paragraphe 1, sous j), de ladite directive (voir, en ce sens, arrêt du 16 novembre 2017, Kozuba Premium Selection, C-308/16, EU:C:2017:869, point 45).

25

La Cour a ainsi précisé les contours de la notion de « transformation d'immeuble », en considérant que le bâtiment concerné doit avoir subi des modifications substantielles destinées à en modifier l'usage ou à en changer considérablement les conditions d'occupation (voir, en ce sens, arrêt du 16 novembre 2017, Kozuba Premium Selection, C-308/16, EU:C:2017:869, point 52).

26

Sous réserve de respecter la portée de cette notion, les États membres peuvent mettre en œuvre la faculté prévue à l'article 12, paragraphe 2, deuxième alinéa, de la directive TVA en imposant par exemple un critère quantitatif, selon lequel les coûts d'une telle transformation doivent s'élever à un certain pourcentage de la valeur initiale du bâtiment concerné pour entraîner l'assujettissement à la TVA (voir, en ce sens, arrêt du 16 novembre 2017, Kozuba Premium Selection, C-308/16, EU:C:2017:869, point 48).

27

Si, en l'occurrence, le législateur belge n'a pas fait usage de cette faculté en adoptant de telles dispositions contraignantes, l'administration belge a, dans sa propre pratique administrative relative à l'article 44, paragraphe 3, 1°, du code de la TVA, assimilé aux bâtiments neufs les bâtiments anciens qui ont subi des transformations telles qu'ils acquièrent de ce fait les caractéristiques d'un bâtiment neuf.

28

Certes, selon une jurisprudence constante de la Cour, lors de la transposition d'une directive, il est particulièrement important, afin que soit satisfaite l'exigence de sécurité juridique, que les particuliers bénéficient d'une situation juridique claire et précise, leur permettant de connaître la plénitude de leurs droits et de s'en prévaloir, le cas échéant, devant les juridictions nationales

(arrêt du 7 juin 2007, Commission/Grèce, C?178/05, EU:C:2007:317, point 33 et jurisprudence citée).

29

Il ne saurait pour autant être soutenu que, dans la mesure où l'État membre concerné n'a pas utilisé de la faculté de définir des modalités d'application du critère de première occupation aux transformations d'immeubles, ouverte par l'article 12, paragraphe 2, deuxième alinéa, de la directive TVA, au moyen de dispositions contraignantes de droit interne, certaines transformations d'immeuble ne pourraient pas être soumises à la TVA, en conformité avec l'article 135, paragraphe 1, sous j), de cette directive, lu en combinaison avec l'article 12, paragraphe 1, sous a), de celle-ci et la jurisprudence de la Cour, au moyen d'une interprétation de la notion de « première occupation » prévue par les dispositions du droit interne.

30

Cela reviendrait en effet à considérer que le recours par un État membre à la faculté de définir les modalités d'application du critère de la première occupation aux transformations d'immeubles serait constitutif de l'assujettissement d'un bâtiment à la TVA, alors que ce dernier résulte en réalité du principe fondamental selon lequel c'est la valeur ajoutée qui détermine l'assujettissement et des définitions issues de la jurisprudence de la Cour. À cet égard, il convient de relever que, en l'occurrence, le caractère « substantiel » des modifications, au sens de la jurisprudence citée au point 25 du présent arrêt, ne semble pas faire de doute, ce qu'il revient à la juridiction de renvoi de confirmer.

31

Au vu de ce qui précède, l'absence de définition contraignante, dans le droit interne, des modalités d'application du critère de la première occupation aux transformations d'immeubles, ne confère pas un effet direct à l'exonération de ces dernières, alors même qu'une interprétation du droit interne en conformité avec l'article 135, paragraphe 1, sous j), de la directive TVA, lu en combinaison avec l'article 12, paragraphe 1, sous a), de celle-ci, et avec la jurisprudence de la Cour y afférant conduit, au contraire, au refus de l'exonération postulée.

32

Il y a donc lieu de répondre à la question posée que l'article 135, paragraphe 1, sous j), de la directive TVA, lu en combinaison avec l'article 12, paragraphes 1 et 2, de celle-ci, doit être interprété en ce sens que l'exonération prévue par cette première disposition pour la livraison de bâtiments ou d'une fraction de bâtiment et du sol y adossé, autres que ceux dont la livraison est effectuée avant leur première occupation, s'applique également à la livraison d'un bâtiment ayant fait l'objet d'une première occupation avant sa transformation, même si l'État membre concerné n'a pas défini, en droit interne, les modalités d'application du critère de première occupation aux transformations d'immeubles, comme la seconde de ces dispositions l'autorisait à le faire.

Sur les dépens

33

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 (huitième chambre) dit pour droit :

L'article 135, paragraphe 1, sous j), de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, lu en combinaison avec l'article 12, paragraphes 1 et 2, de celle-ci,

doit être interprété en ce sens que :

l'exonération prévue par cette première disposition pour la livraison de bâtiments ou d'une fraction de bâtiment et du sol y attenant, autres que ceux dont la livraison est effectuée avant leur première occupation, s'applique également à la livraison d'un bâtiment ayant fait l'objet d'une première occupation avant sa transformation, même si l'État membre concerné n'a pas défini, en droit interne, les modalités d'application du critère de première occupation aux transformations d'immeubles, comme la seconde de ces dispositions l'autorisait à le faire.

Safjan

Piçarra

Gavalec

Ainsi prononcé en audience publique à Luxembourg, le 9 mars 2023.

Le greffier

A. Calot Escobar

Le président de chambre

M. Safjan

(*1) Langue de procédure : le français.