ARRÊT DE LA COUR (quatrième chambre)

12 juillet 2012 (*)

«Sixième directive TVA – Article 13, B, sous g), lu en combinaison avec l'article 4, paragraphe 3, sous a) – Livraison de bâtiments et du sol y attenant – Livraison d'un bâtiment en travaux en vue de la création d'un nouveau bâtiment par transformation – Poursuite et achèvement des travaux par l'acheteur après la livraison – Exonération de la TVA»

Dans l'affaire C-326/11,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduite par le Hoge Raad der Nederlanden (Pays-Bas), par décision du 10 juin 2011, parvenue à la Cour le 29 juin 2011, dans la procédure

J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard BV

contre

Staatssecretaris van Financiën,

LA COUR (quatrième chambre),

composée de M. J.-C. Bonichot, président de chambre, Mme A. Prechal, M. L. Bay Larsen, Mme C. Toader (rapporteur) et M. E. Jarašiūnas, juges,

avocat général: Mme V. Trstenjak,

greffier: Mme M. Ferreira, administrateur principal,

vu la procédure écrite et à la suite de l'audience du 3 mai 2012,

considérant les observations présentées:

- pour J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard BV, par Me B. Jongmans, advocaat,
- pour le gouvernement néerlandais, par Mme C. M. Wissels et M. J. Langer, en qualité d'agents,
- pour la Commission européenne, par Mme L. Lozano Palacios ainsi que par MM. P. van Nuffel et W. Roels, 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 13, B, sous g), 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 la «sixième directive»), lu en

combinaison avec l'article 4, paragraphe 3, sous a), de cette directive.

2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard BV (ci-après «J.J. Komen») au Staatssecretaris van Financiën (secrétaire d'État aux Finances) au sujet de l'exonération des droits de transmission d'une opération d'acquisition d'un bien immobilier, exonération qui dépend, en droit néerlandais, de l'assujettissement de ladite opération à la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA»).

Le cadre juridique

Le droit de l'Union

3 L'article 2, point 1, de la sixième directive soumet à la TVA les livraisons de biens ainsi que les prestations de services effectuées à titre onéreux à l'intérieur du pays par un assujetti agissant en tant que tel.

4 L'article 4, paragraphe 3, de cette directive dispose:

«Les États membres ont la faculté de considérer également comme assujetti quiconque effectue, à titre occasionnel, une opération relevant des activités visées au paragraphe 2 et notamment une seule des opérations suivantes:

a) la livraison d'un bâtiment ou d'une fraction de bâtiment et du sol y attaché, effectuée avant sa première occupation; les États membres peuvent définir les modalités d'application de ce critère aux transformations d'immobiliers, ainsi que la notion de sol y attaché.

Les États membres ont la faculté d'appliquer d'autres critères que celui de la première occupation, tels que celui du délai écoulé entre la date d'achèvement de l'immobilier 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.

Est considérée comme bâtiment toute construction incorporée au sol;

b) la livraison d'un terrain à bâtir.

Sont considérés comme terrains à bâtir les terrains nus ou aménagés définis comme tels par les États membres.»

5 L'article 13 de la sixième directive, intitulé «Exonérations à l'intérieur du pays», prévoit sous son titre B, intitulé «Autres exonérations», notamment:

«Sans préjudice d'autres dispositions communautaires, les États membres exonèrent, dans les conditions qu'ils fixent en vue d'assurer l'application correcte et simple des exonérations prévues ci-dessous et de prévenir toute fraude, évasion et abus éventuels:

[...]

g) les livraisons de bâtiments ou d'une fraction de bâtiment et du sol y attaché autres que ceux visés à l'article 4 paragraphe 3 sous a);

h) les livraisons de biens immobiliers non bâtis autres que celles des terrains à bâtir visés à l'article 4 paragraphe 3 sous b).»

Le droit néerlandais

6 L'article 11 de la loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires (Wet op de omzetbelasting), du 28 juin 1968 (*Staatsblad* 1968, no 329), énonce:

«1. Dans les conditions fixées par mesure générale d'administration, sont exonérées de la taxe:

a) la livraison de biens immobiliers et la cession de droits auxquels ces biens sont soumis, à l'exception de:

1) la livraison d'un bâtiment ou d'une fraction d'un bâtiment et du sol y adossé, effectuée avant ou, au maximum, deux ans après sa première occupation ainsi que la livraison d'un terrain à bâtir;

2) les livraisons, autres que les livraisons visées au point 1, à des personnes qui utilisent le bien immobilier à des fins ouvrant un droit total ou quasi total à déduction de la taxe en vertu de l'article 15, à condition que l'entrepreneur qui effectue la livraison et celui à qui elle est faite aient conjointement adressé une demande à cet effet à l'inspecteur et qu'ils respectent par ailleurs les conditions fixées par arrêté ministériel;

[...]

3. Pour l'application du paragraphe 1, sous a), point 1:

a) est considérée comme bâtiment toute construction incorporée au sol;

b) est considérée comme première occupation l'occupation d'un bâtiment après sa transformation ou sa rénovation si les travaux de transformation ou de rénovation ont donné naissance à un bien ouvré;

c) est considéré comme sol y adossé tout terrain communément réputé appartenir au bâtiment ou être à son service.

4. Pour l'application du paragraphe 1, sous a), point 1, est considéré comme terrain à bâtir tout terrain non bâti:

a) qui fait ou a fait l'objet d'ouvrages;

b) qui fait ou a fait l'objet d'aménagements à l'usage exclusif du sol;

c) aux environs duquel sont faits ou ont été faits des aménagements, ou

d) pour lequel un permis de bâtir a été octroyé,

en vue de l'érection de constructions sur le sol.»

7 L'article 2, paragraphe 1, de la loi relative à l'imposition des transactions juridiques (Wet op belastingen van rechtsverkeer) dispose que «[l]es 'droits de transmission' sont un impôt perçu au titre de l'acquisition de biens immobiliers sis aux Pays-Bas ou de droits y afférents».

8 Aux termes de l'article 15, paragraphe 1, sous a), de cette loi, est, dans des conditions fixées par mesure générale d'administration, exonérée de droits de transmission l'acquisition «par livraison au sens de l'article 11, paragraphe 1, sous a), point 1, de la [loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires] [...] soumise à la taxe sur le chiffre d'affaires, à moins que le bien soit utilisé comme moyen d'exploitation et que l'acquéreur puisse déduire la taxe sur le chiffre d'affaires en tout ou en partie conformément à l'article 15 de la [loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires]».

Le litige au principal et la question préjudicielle

9 Le 6 février 2004, J.J. Komen a acquis par acte notarié des droits de propriété sur des parties d'un bien immeuble (« appartementsrechten ») comprenant des espaces commerciaux situés dans la galerie marchande De Blauwe Steen à Hoorn. La livraison de ce bien immeuble a été considérée comme effectuée à la même date.

10 Il ressort de la décision de renvoi que, en vue de la transformation du bien immeuble en cause en un bâtiment neuf, une série de travaux de démolition avaient déjà été réalisés à la demande et pour le compte du vendeur avant l'acquisition par J.J. Komen des espaces commerciaux. Après cette acquisition, J.J. Komen a fait réaliser la suite des travaux de rénovation et de transformation, de sorte que l'ensemble des travaux réalisés, tant pour le compte du vendeur que pour celui de J.J. Komen, auraient eu pour résultat l'édification d'un nouveau bâtiment. À aucun moment, dans le cadre de ce processus de transformation de l'immeuble, les travaux n'ont fait apparaître un terrain non bâti.

11 En raison de la livraison du bien immeuble, J.J. Komen a reçu un avis de redressement au titre des droits de transmission. À la suite d'une réclamation introduite contre cet avis auprès de l'inspecteur des impôts, celui-ci l'a confirmé.

12 Le recours introduit par J.J. Komen contre cette décision devant le Rechtbank te Haarlem (tribunal d'arrondissement de Haarlem) a été rejeté comme non fondé. Cette juridiction a notamment retenu que, au moment de la livraison, la galerie marchande était encore en utilisation et que les travaux n'étaient pas suffisamment avancés pour que l'existence d'un nouveau bâtiment puisse être constatée.

13 L'appel interjeté contre ce jugement par J.J. Komen devant le Gerechtshof Amsterdam (cour d'appel d'Amsterdam) a été rejeté par arrêt du 19 mai 2008, lequel a confirmé les éléments de fait retenus en première instance et a considéré que la livraison du bien immeuble était exonérée de la TVA conformément à l'article 11, paragraphe 1, sous a), de la loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires et dès lors soumise aux droits de transmission.

14 Par ailleurs, il ressort du dossier soumis à la Cour que, en raison des dégradations subies par le bâtiment en cause au principal du fait des travaux de démolition commencés au mois de septembre 2003, l'un des magasins, sis dans ce bâtiment, ne paie plus de loyer depuis le mois de novembre 2003. En particulier, l'accès audit bâtiment serait restreint et il n'y aurait plus d'éclairage.

15 Toutefois, en prenant en compte, notamment, des rapports de l'inspecteur du service des impôts compétent, le Gerechtshof Amsterdam a retenu que, au moment de la livraison, la galerie marchande était encore accessible au public et qu'au moins un magasin était en état de fonctionnement, de sorte que le bâtiment existant devait encore être considéré comme étant propre à l'utilisation.

16 J.J. Komen s'est pourvu en cassation contre ledit arrêt en soutenant que la sixième directive, en particulier les articles 13, B, sous g), et 4, paragraphe 3, sous a), de celle-ci, devait être interprétée en ce sens que la livraison d'un bien immeuble, tel que celui en cause au principal, doit être soumise à la TVA.

17 Selon l'avocat général devant la juridiction de renvoi, le pourvoi doit être accueilli sur la base, notamment, des arguments tirés de l'arrêt du 19 novembre 2009, Don Bosco Onroerend Goed (C-461/08, Rec. p. I-11079), dans lequel la Cour a retenu comme critère pour l'appréciation

de l'opération au regard de la TVA également l'intention des parties à l'opération. Ainsi, selon les conclusions dudit avocat général, pour autant que le but économique poursuivi par les travaux de démolition commencés avant la vente de l'immeuble était l'obtention d'un nouveau bâtiment, l'état d'avancement des travaux au moment de la vente ne devait plus avoir d'importance de sorte que l'opération devrait être qualifiée comme étant soumise à la TVA.

18 À la suite desdites conclusions et compte tenu de la jurisprudence récente de la Cour issue de l'arrêt *Don Bosco Onroerend Goed*, précité, la juridiction de renvoi s'interroge sur le point de savoir si la livraison d'un bâtiment dont la transformation est en cours, en vue de la réalisation d'un nouveau bâtiment, peut être considérée comme la livraison d'un nouveau bâtiment avant sa première occupation ou bien s'il s'agit d'une livraison de l'ancien bâtiment dont la première occupation a été effectuée dans le passé. Cette juridiction s'interroge également sur le point de savoir si l'état d'avancement des travaux de transformation au moment de la livraison ou le fait que c'est le vendeur ou l'acheteur qui souhaite faire les travaux de transformation et que lesdits travaux sont effectués à la demande et pour le compte de l'un ou de l'autre, ou encore des deux, ont une influence sur la réponse à donner à cette question.

19 Dans ces conditions, le Hoge Raad der Nederlanden a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour la question préjudicielle suivante:

«L'article 13, B, sous g), lu en combinaison avec l'article 4, paragraphe 3, sous a), de la sixième directive [...] doit-il être interprété en ce sens que la livraison d'un bâtiment sur lequel des travaux de transformation, en vue de la réalisation d'un nouveau bâtiment (rénovation), ont été effectués par le vendeur avant la livraison, lesquels travaux ont été poursuivis et achevés par l'acheteur après celle-ci, n'est pas exonérée de la TVA?»

Sur la question préjudicielle

20 À titre liminaire, il y a lieu de rappeler que, selon une jurisprudence constante, les termes employés pour désigner les exonérations visées à l'article 13 de la sixième directive sont d'interprétation stricte, étant donné qu'elles constituent des dérogations au principe général selon lequel la TVA est perçue sur chaque livraison de biens et chaque prestation de services effectuées à titre onéreux par un assujetti. Toutefois, l'interprétation de ces termes doit être conforme aux objectifs poursuivis par lesdites exonérations et respecter les exigences du principe de neutralité fiscale inhérent au système commun de la TVA. Ainsi, cette règle d'interprétation stricte ne signifie pas que les termes utilisés pour définir les exonérations visées audit article 13 doivent être interprétés d'une manière qui priverait celles-ci de leurs effets (voir arrêt *Don Bosco Onroerend Goed*, précité, point 25 et jurisprudence citée).

21 L'exonération de TVA prévue à l'article 13, B, sous g), de la sixième directive s'applique aux livraisons de bâtiments anciens ou de fraction de bâtiment et du sol y attenant. En revanche, conformément à l'article 4, paragraphe 3, sous a), de cette directive, les États membres ont la faculté de soumettre à la TVA la livraison d'un bâtiment ou d'une fraction de bâtiment et du sol y attenant, effectuée avant sa première occupation.

22 Conformément audit article 4, paragraphe 3, sous a), les États membres peuvent définir les modalités d'application du critère relatif à la première occupation aux transformations d'immeubles, ainsi que la notion de sol y attenant.

23 L'article 11 de la loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires prévoit que la livraison de biens immeubles est soumise à la TVA en cas de transformation d'un ancien bâtiment «si les travaux de transformation ou de rénovation ont donné naissance à un bien ouvré».

24 Dans les circonstances ayant donné lieu à l'affaire au principal, il y a lieu d'examiner quel est le traitement aux fins de la TVA d'une livraison intervenant durant la période au cours de laquelle s'opère la transformation d'un bâtiment ancien en bâtiment nouveau.

25 À cet effet, il convient de déterminer si, du point de vue de la TVA, la livraison, intervenue alors que seuls des travaux de démolition partielle avaient été effectués par le vendeur tandis que les travaux de construction sont effectués par l'acquéreur après ladite livraison, doit être exonérée de la TVA conformément à l'article 13, B, sous g), de la sixième directive ou, au contraire, soumise à ladite taxe compte tenu de l'article 4, paragraphe 3, sous a), de ladite directive.

26 Il y a lieu de relever, à cet égard, que les circonstances de l'affaire au principal se distinguent de celles qui ont donné lieu à l'arrêt *Don Bosco Onroerend Goed*, précité. En effet, dans l'affaire ayant donné lieu à cet arrêt, bien que le vendeur eut livré un terrain bâti, il s'était notamment engagé à l'égard de l'acheteur à en assurer la démolition, si bien que la Cour a pu constater, au point 39 dudit arrêt, que la livraison portait en réalité sur un terrain prêt à être bâti et, au point 42 du même arrêt, a renvoyé à la juridiction nationale le soin de vérifier si une telle opération, qui ne pouvait relever de l'article 4, paragraphe 3, sous a), de la sixième directive, pouvait en revanche entrer dans les prévisions de l'article 4, paragraphe 3, sous b), de cette directive comme livraison d'un terrain à bâtir.

27 Selon le gouvernement néerlandais, aussi longtemps que la dernière pierre n'aura pas été enlevée, la livraison d'un bien immeuble composé d'un terrain et d'un bâtiment partiellement démolit doit être considérée comme la livraison d'un bâtiment existant, exonérée, en tant que telle, de la TVA. Ce serait seulement après la pose de la première pierre que la livraison porterait sur un nouveau bâtiment.

28 Or, dans les circonstances en cause au principal, seuls des travaux de démolition partielle de l'ancien bâtiment ont été réalisés avant la livraison, sans que les travaux de construction du nouveau bâtiment aient commencé, de sorte que, selon ce même gouvernement, l'opération en cause doit être exonérée de la TVA en ce qu'elle porte sur la livraison d'un bâtiment existant.

29 Pour sa part, J.J. Komen fait valoir que, dans la mesure où les travaux de transformation ont commencé avant la date de la livraison, le but de cette transformation étant l'obtention d'un nouveau bâtiment, l'état d'avancement des travaux au moment de la livraison ne doit pas influencer la réponse à donner à la question préjudicielle.

30 J.J. Komen a également soutenu lors de l'audience que l'intention commune des parties de réaliser un bâtiment nouveau résulte, notamment, du fait que le vendeur a obtenu, avant la livraison et pour son propre compte, un permis de construire sur la base duquel les travaux ont été poursuivis par l'acheteur après la livraison. Cette information serait corroborée par l'acte de livraison notarié du 6 février 2004.

31 La Commission européenne considère, quant à elle, qu'il ne peut être question de la livraison d'un bâtiment neuf que lorsque les travaux de transformation étaient achevés, ou à tout le moins suffisamment avancés pour avoir donné naissance à un bâtiment substantiellement différent pouvant être occupé.

32 Or, il convient de constater que, lorsqu'ils concernent un terrain bâti, les travaux de transformation aboutissant à la réalisation d'un bâtiment nouveau incluent normalement des travaux de démolition.

33 Quant à l'argument selon lequel l'intention commune des parties, qui aurait été de procéder

à la réalisation par transformation d'un bâtiment nouveau, devrait également être prise en considération, il convient de rappeler que la Cour a déjà jugé que l'intention déclarée des parties concernant l'assujettissement à la TVA d'une opération doit être prise en considération, lors d'une appréciation globale des circonstances d'une telle opération, à condition qu'elle soit étayée par des éléments objectifs (voir, par analogie, arrêts du 14 février 1985, Rompelman, 268/83, Rec. p. 655, point 24, et du 10 novembre 2011, Schriever, C-444/10, Rec. p. I-11071, point 38).

34 Parmi de tels éléments figurent l'état d'avancement des travaux de transformation effectués par le vendeur à la date de la livraison et, le cas échéant, l'utilisation du bien immeuble en cause à la même date.

35 Dans ce cadre, il revient, le cas échéant, aux juridictions nationales compétentes de s'assurer que l'opération ne constitue pas un montage purement artificiel, dépourvu de réalité économique, effectué à la seule fin d'obtention d'un avantage fiscal (voir, en ce sens, arrêt du 27 octobre 2011, Tanoarch, C-504/10, Rec. p. I-10853, point 51 et jurisprudence citée).

36 Il résulte en tout état de cause des termes mêmes de l'article 4, paragraphe 3, sous a), de la sixième directive que ne peuvent entrer dans le champ d'application de la TVA que la livraison d'un bâtiment «avant sa première occupation», critère dont il appartient aux États membres de déterminer les modalités d'application en cas de transformation d'immeubles.

37 En l'occurrence, il semble ressortir, d'une part, de la décision de renvoi que les travaux effectués par le vendeur n'ont porté que sur la démolition partielle de l'immeuble objet de la livraison et, d'autre part, des décisions rendues par le Rechtbank te Haarlem et par le Gerechtshof Amsterdam annexées à ladite décision, que lesdites juridictions ont constaté au terme d'appréciations factuelles relevant de leur compétence exclusive, que l'ancien bâtiment en cause au principal était, à tout le moins en partie, utilisé en tant que tel au moment de la livraison, du fait que la galerie marchande en cause était encore accessible au public et qu'au moins un magasin était en état de fonctionnement.

38 Or, force est, à cet égard, de relever que dans des circonstances dans lesquelles il apparaîtrait ainsi que, au moment de la livraison de l'immeuble, seuls des travaux de démolition partielle ont été effectués par le vendeur dans l'ancien immeuble qui demeure en outre partiellement occupé, tandis que les travaux de construction propres à transformer, le cas échéant, ledit immeuble en un immeuble nouveau seront intégralement effectués par l'acheteur après que fut intervenue ladite livraison, cette dernière ne saurait être qualifiée de livraison d'un bâtiment et du sol y attachée effectuée avant sa première occupation dans le contexte d'une transformation d'immeuble au sens de l'article 4, paragraphe 3, sous a), de la sixième directive.

39 Eu égard aux considérations qui précèdent, il convient de répondre à la question posée que l'article 13, B, sous g), de la sixième directive, lu en combinaison avec l'article 4, paragraphe 3, sous a), de cette directive, doit être interprété en ce sens que l'exonération de la TVA prévue à cette première disposition couvre une opération de livraison d'un bien immeuble composé d'un terrain et d'un bâtiment ancien en cours de transformation en un bâtiment nouveau, telle que celle en cause au principal, dès lors que, au moment de cette livraison, le bâtiment ancien n'avait subi que des travaux de démolition partielle et était, à tout le moins en partie, encore utilisé en tant que tel.

Sur les dépens

40 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 (quatrième chambre) dit pour droit:

L'article 13, B, sous g), 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, lu en combinaison avec l'article 4, paragraphe 3, sous a), de cette directive, doit être interprété en ce sens que l'exonération de la taxe sur la valeur ajoutée prévue à cette première disposition couvre une opération de livraison d'un bien immeuble composé d'un terrain et d'un bâtiment ancien en cours de transformation en un bâtiment nouveau, telle que celle en cause au principal, dès lors que, au moment de cette livraison, le bâtiment ancien n'avait subi que des travaux de démolition partielle et était, à tout le moins en partie, encore utilisé en tant que tel.

Signatures

* Langue de procédure: le néerlandais.