



Recueil de la jurisprudence

ARRÊT DE LA COUR (quatrième chambre)

10 septembre 2014*

«Renvoi préjudiciel — Sixième directive TVA — Article 5, paragraphe 7, sous a) — Opérations imposables — Notion de ‘livraison effectuée à titre onéreux’ — Première occupation, par une commune, d’un bien immobilier construit pour son compte sur un terrain lui appartenant — Activités en tant qu’autorité publique et en tant qu’assujettie»

Dans l’affaire C-92/13,

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 1^{er} février 2013, parvenue à la Cour le 25 février 2013, dans la procédure

Gemeente ’s-Hertogenbosch

contre

Staatssecretaris van Financiën,

LA COUR (quatrième chambre),

composée de M. L. Bay Larsen, président de chambre, MM. M. Safjan (rapporteur), J. Malenovský, M^{mes} A. Prechal et K. Jürimäe, juges,

avocat général: M^{me} E. Sharpston,

greffier: M^{me} C. Strömholm, administrateur,

vu la procédure écrite et à la suite de l’audience du 22 janvier 2014,

considérant les observations présentées:

- pour la Gemeente ’s-Hertogenbosch, par M. S. Beelen, belastingadviseur,
- pour le gouvernement néerlandais, par M^{mes} M. Bulterman, C. Schillemans et M. Noort, en qualité d’agents,
- pour le gouvernement hellénique, par M^{mes} K. Paraskevopoulou et K. Karavasili, en qualité d’agents,
- pour la Commission européenne, par MM. A. Cordewener et W. Roels, en qualité d’agents,

ayant entendu l’avocat général en ses conclusions à l’audience du 10 avril 2014,

* Langue de procédure: le néerlandais.

rend le présent

Arrêt

- 1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation de l'article 5, paragraphe 7, sous a), 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»).
- 2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant la Gemeente 's-Hertogenbosch (commune de 's-Hertogenbosch, Pays-Bas, ci-après la «Gemeente») au Staatssecretaris van Financiën (secrétaire d'État aux Finances) au sujet du droit à la déduction de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA»), acquittée en amont par la Gemeente pour les coûts de construction d'un nouveau bâtiment communal.

Le cadre juridique

Le droit de l'Union

- 3 La sixième directive a été abrogée et remplacée, à compter du 1^{er} janvier 2007, par la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO L 347, p. 1). Toutefois, il ressort de la décision de renvoi que, compte tenu de la date des faits en cause, le litige au principal demeure régi par la sixième directive.
- 4 Aux termes de l'article 2 de la sixième directive:

«Sont soumises à la [TVA]:

 1. les livraisons de biens et les prestations de services, effectuées à titre onéreux à l'intérieur du pays par un assujetti agissant en tant que tel;
 2. les importations de biens.»
- 5 L'article 4 de cette directive disposait:

«1. Est considéré comme assujetti quiconque accomplit, d'une façon indépendante et quel qu'en soit le lieu, une des activités économiques mentionnées au paragraphe 2, quels que soient les buts ou les résultats de cette activité.

2. Les activités économiques visées au paragraphe 1 sont toutes les activités de producteur, de commerçant ou de prestataire de services [...]. Est notamment considérée comme activité économique une opération comportant l'exploitation d'un bien corporel ou incorporel en vue d'en retirer des recettes ayant un caractère de permanence.

3. 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 attenant, effectuée avant sa première occupation; les États membres peuvent définir les modalités d'application de ce critère aux transformations d'immeubles, ainsi que la notion de sol y attenant.

Les États membres ont la faculté d'appliquer d'autres critères que celui de la première occupation [...].

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. Les [...] communes [...] ne sont pas considéré[e]s comme des assujettis pour les activités ou opérations qu'[elles] accomplissent en tant qu'autorités publiques, même lorsque, à l'occasion de ces activités ou opérations, [elles] perçoivent des droits, redevances, cotisations ou rétributions.

Toutefois, lorsqu'[elles] effectuent de telles activités ou opérations, [elles] doivent être considéré[e]s comme des assujettis pour ces activités ou opérations dans la mesure où leur non-assujettissement conduirait à des distorsions de concurrence d'une certaine importance.

[...]

Les États membres peuvent considérer comme activités de l'autorité publique les activités des [communes] exonérées en vertu des articles 13 ou 28.»

6 Le titre V «Opérations imposables» de la sixième directive comprenait les articles 5 à 7 de cette directive, respectivement intitulés «Livraisons de biens», «Prestations de services» et «Importations».

7 L'article 5 de ladite directive était libellé comme suit:

«1. Est considéré comme 'livraison d'un bien' le transfert du pouvoir de disposer d'un bien corporel comme un propriétaire.

[...]

5. Les États membres peuvent considérer comme une livraison, au sens du paragraphe 1, la délivrance de certains travaux immobiliers.

[...]

7. Les États membres peuvent assimiler à une livraison effectuée à titre onéreux:

a) l'affectation par un assujetti aux besoins de son entreprise d'un bien produit, construit, extrait, transformé, acheté ou importé dans le cadre de son entreprise dans le cas où l'acquisition d'un tel bien auprès d'un autre assujetti ne lui ouvrirait pas droit à la déduction complète de la [TVA];

[...]»

8 L'article 6 de la même directive prévoyait:

«1. Est considérée comme 'prestation de services' toute opération qui ne constitue pas une livraison d'un bien au sens de l'article 5.

[...]

2. Sont assimilées à des prestations de services effectuées à titre onéreux:

- a) l'utilisation d'un bien affecté à l'entreprise pour les besoins privés de l'assujetti ou pour ceux de son personnel ou, plus généralement, à des fins étrangères à son entreprise, lorsque ce bien a ouvert droit à une déduction complète ou partielle de la [TVA];

[...]

Les États membres ont la faculté de déroger aux dispositions de ce paragraphe à condition que cette dérogation ne conduise pas à des distorsions de concurrence.

[...]»

9 Aux termes de l'article 17 de la sixième directive:

«1. Le droit à déduction prend naissance au moment où la taxe déductible devient exigible.

2. Dans la mesure où les biens et les services sont utilisés pour les besoins de ses opérations taxées, l'assujetti est autorisé à déduire de la taxe dont il est redevable:

- a) la [TVA] due ou acquittée pour les biens qui lui sont ou lui seront livrés et pour les services qui lui sont ou lui seront rendus par un autre assujetti;

[...]

- c) la [TVA] due conformément à l'article 5 paragraphe 7 sous a) et à l'article 6 paragraphe 3.

[...]

5. En ce qui concerne les biens et les services qui sont utilisés par un assujetti pour effectuer à la fois des opérations ouvrant droit à déduction visées aux paragraphes 2 et 3 et des opérations n'ouvrant pas droit à déduction, la déduction n'est admise que pour la partie de la [TVA] qui est proportionnelle au montant afférent aux premières opérations.

Ce prorata est déterminé pour l'ensemble des opérations effectuées par l'assujetti conformément à l'article 19.

Toutefois, les États membres peuvent:

[...]

- c) autoriser ou obliger l'assujetti à opérer la déduction suivant l'affectation de tout ou partie des biens et services;

[...]»

Le droit néerlandais

10 L'article 3 de la loi de 1968 relative à la taxe sur le chiffre d'affaires (Wet op de Omzetbelasting 1968), du 28 juin 1968 (*Staatsblad* 1968, n° 329), dans sa version applicable à l'affaire au principal (ci-après la «Wet OB»), est formulé comme suit:

«1. Sont des livraisons de biens:

[...]

c) la livraison d'immeubles par celui qui les a produits à l'exception des terrains non bâtis autres que les terrains à bâtir [...]

[...]

h) le fait de disposer, pour les besoins de son entreprise, de biens produits dans sa propre entreprise, dans des cas où, si les biens étaient acquis d'un entrepreneur, la taxe grevant ces biens ne pourrait pas, ou pas complètement, donner lieu à déduction; sont assimilés à des biens produits dans sa propre entreprise des biens qui sont produits sur commande avec mise à disposition de matières, y compris le sol; sont exemptés de l'application de la présente lettre h) les terrains non bâtis autres que les terrains à bâtir [...]

[...]»

11 Aux termes de l'article 11 de la Wet OB:

«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 partie d'un bâtiment et le terrain y adossé, effectuée avant ou, au plus tard, deux ans après sa première occupation, ainsi que la livraison d'un terrain à bâtir;

[...]»

Le litige au principal et la question préjudicielle

12 La Gemeente accomplit des opérations en tant qu'autorité publique et en tant qu'assujettie. S'agissant des opérations qu'elle accomplit en tant qu'assujettie, certaines sont soumises à la TVA, tandis que d'autres sont exonérées en vertu de l'article 11 de la Wet OB.

13 La Gemeente a commandé la construction, sur un terrain lui appartenant, d'un nouveau bâtiment à usage de bureaux dont la construction a commencé au cours de l'année 2000. Il était prévu que ce bâtiment serait utilisé par la Gemeente:

— à concurrence de 94 % de la superficie de ce bâtiment pour ses besoins en tant qu'autorité publique;

— à concurrence de 5 % de cette superficie pour des activités menées par la Gemeente en sa qualité d'assujettie, pour des prestations donnant droit à la déduction de la TVA;

- à concurrence de 1 % de ladite superficie pour des activités menées par la Gemeente en sa qualité d'assujettie, pour des prestations ne donnant pas droit à la déduction de la TVA.
- 14 Ledit bâtiment a été occupé pour la première fois par la Gemeente le 1^{er} avril 2003.
- 15 Sur les factures relatives à la construction du bâtiment adressées à la Gemeente au mois de juillet 2002 figurait un montant de 287 999 euros au titre de la TVA. La déclaration fiscale faite par la Gemeente auprès de l'administration fiscale indiquait un montant de 32 euros au titre de la TVA à récupérer.
- 16 L'administration fiscale a accepté cette déclaration, mais, par la suite, la Gemeente a modifié sa position et a demandé le remboursement de la totalité de la TVA payée en amont. À l'appui de sa demande, elle a fait valoir que le bâtiment construit constituait un bien produit dans le cadre de son entreprise, au sens de l'article 3, paragraphe 1, sous h), de la Wet OB, correspondant à l'article 5, paragraphe 7, sous a), de la sixième directive.
- 17 À la suite de cette contestation, l'administration fiscale a décidé de porter le remboursement de TVA au bénéfice de la Gemeente à hauteur de 17 279 euros, à savoir 6 % de la somme réclamée de 287 999 euros au titre de la TVA payée en amont.
- 18 La Gemeente a attaqué cette dernière décision devant le Gerechtshof te 's-Hertogenbosch (cour d'appel de 's-Hertogenbosch). Cette juridiction a considéré que la Gemeente avait affecté le bâtiment en cause pour les besoins de son entreprise, au sens de l'article 3, paragraphe 1, sous h), de la Wet OB, mais uniquement dans la mesure où ils servent les activités de la Gemeente en qualité d'assujettie, à savoir à 6 % de l'affectation totale du bâtiment, les 94 % restant correspondant à une affectation consacrée aux activités de la Gemeente en tant qu'autorité publique et ne relevant, en tant que telles, ni de la Wet OB ni de la sixième directive.
- 19 La Gemeente s'est pourvue en cassation contre le jugement du Gerechtshof te 's-Hertogenbosch devant le Hoge Raad der Nederlanden (Cour suprême). Dans son pourvoi, elle soutient que les biens et les services concernés ont été acquis en vue de l'exécution future d'une prestation soumise à la TVA, à savoir le fait de disposer, après la livraison du bâtiment et pour les besoins de son entreprise, d'un bien produit «dans sa propre entreprise». Cette prestation devrait être considérée comme une livraison soumise à la TVA en vertu de l'article 3, paragraphe 1, sous h), de la Wet OB, lu en combinaison avec l'article 11, paragraphe 1, sous a), 1^o, de cette loi.
- 20 La juridiction de renvoi se réfère à l'arrêt Gemeente Vlaardingen (C-299/11, EU:C:2012:698), selon lequel l'article 5, paragraphe 7, sous a), de la sixième directive, permettant d'assimiler certaines opérations à une livraison effectuée à titre onéreux, s'appliquerait également aux biens produits, construits, extraits ou transformés par un tiers au moyen de matières mises à disposition par l'entreprise ayant payé la TVA en amont.
- 21 Cependant, la spécificité de l'affaire au principal résiderait dans le fait que, en l'occurrence, un tiers assujetti a produit, sur commande de la Gemeente, un bien immobilier que celle-ci utilise à concurrence de 94 % aux fins de ses activités en tant qu'autorité publique. La juridiction de renvoi cherche à savoir si, malgré le fait que les communes ne sont pas, en principe, assujetties à la TVA, l'article 5, paragraphe 7, sous a), de la sixième directive, ouvrant la possibilité de la déduction de la TVA payée en amont, trouverait, néanmoins, à s'appliquer, dès lors que la Gemeente utilise le bâtiment partiellement, bien que dans des proportions limitées, pour des prestations en sa qualité d'assujettie.

22 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 5, paragraphe 7, phrase introductive et sous a), de la sixième directive doit-il être interprété en ce sens qu'est considérée comme une livraison effectuée à titre onéreux la situation dans laquelle une commune occupe pour la première fois un immeuble qu'elle a fait construire sur son propre terrain et qu'elle va utiliser à 94 % pour ses activités en tant qu'autorité publique et à 6 % pour ses activités en tant qu'assujettie, dont 1 % pour des prestations exonérées n'ouvrant pas droit à déduction?»

Sur la question préjudicielle

23 À titre liminaire, il convient de rappeler que, en application de l'article 4, paragraphe 5, de la sixième directive, les communes ne sont pas, en principe, considérées comme assujetties à la TVA pour les activités ou les opérations qu'elles accomplissent en tant qu'autorités publiques.

24 Il importe de relever que les articles 5, paragraphe 7, sous a), et 6, paragraphe 2, sous a), de ladite directive visent des opérations qui sont ou peuvent être assimilées, respectivement, à une livraison ou à des prestations de services effectuées à titre onéreux.

25 S'agissant, tout d'abord, de l'article 6, paragraphe 2, sous a), de cette directive, ainsi que l'a relevé M^{me} l'avocat général aux points 17 et 51 de ses conclusions, la faculté, tirée de cette disposition, d'affecter des biens au patrimoine utilisé en qualité d'assujetti ou au patrimoine utilisé en tant que non-assujetti ne saurait s'appliquer à une situation dans laquelle un assujetti exerce, comme dans l'affaire au principal, à la fois des activités économiques soumises au régime de la TVA et des activités non économiques qui échappent à ce régime (voir, en ce sens, arrêt Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, C-515/07, EU:C:2009:88, points 37 et 38).

26 Par conséquent, il y a lieu de constater que l'article 6, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive n'a pas vocation à s'appliquer dans une situation telle que celle au principal.

27 Ensuite, conformément à l'article 5, paragraphe 7, sous a), de la sixième directive, les États membres peuvent assimiler à une livraison effectuée à titre onéreux, soumise à la TVA, l'affectation par un assujetti aux besoins de son entreprise d'un bien produit, construit, extrait, transformé, acheté ou importé dans le cadre de son entreprise dans le cas où l'acquisition d'un tel bien auprès d'un autre assujetti ne lui ouvrirait pas droit à la déduction complète de la TVA.

28 À cet égard, il y a lieu d'observer que les termes de cette disposition, à savoir le «bien produit, construit, extrait, transformé, [...] dans le cadre de [l']entreprise [d'un assujetti]», couvrent non seulement les biens intégralement produits, construits, extraits ou transformés par l'entreprise concernée elle-même, mais aussi ceux produits, construits, extraits ou transformés par un tiers au moyen de matières mises à disposition par ladite entreprise (voir, en ce sens, arrêt Gemeente Vlaardingen, EU:C:2012:698, point 27).

29 Ainsi, l'immeuble construit par un tiers sur un terrain appartenant à une commune, tel que celui en cause dans l'affaire au principal, est couvert par les termes visés au point précédent.

30 La faculté, pour un État membre, d'assimiler à une livraison effectuée à titre onéreux l'affectation par un assujetti aux besoins de son entreprise d'un tel bien est possible uniquement lorsque l'acquisition de ce dernier auprès d'un autre assujetti n'ouvrirait pas au premier assujetti le droit à une déduction complète de la TVA.

- 31 Il ressort de l'article 3, paragraphe 1, de la Wet OB que le Royaume des Pays-Bas a fait usage de cette faculté.
- 32 Comme l'a relevé en substance M^{me} l'avocat général au point 62 de ses conclusions, la condition de l'application de l'article 5, paragraphe 7, sous a), de la sixième directive, visée au point 30 du présent arrêt, est remplie dans une situation telle que celle en cause au principal où, en raison du fait que l'immeuble concerné était utilisé également à des fins autres que des opérations imposables, il n'aurait pas été possible de déduire intégralement la TVA en amont s'il avait été acquis entièrement auprès d'un autre assujetti.
- 33 Par conséquent, lorsqu'une commune occupe pour la première fois un immeuble qu'elle a fait construire sur son propre terrain et qu'elle va utiliser pour les activités de son entreprise à concurrence de 94 % en tant qu'autorité publique et de 6 % en tant qu'assujettie, dont 1 % pour des prestations exonérées n'ouvrant pas droit à déduction, cette situation doit être considérée comme relevant de l'article 5, paragraphe 7, sous a), de la sixième directive, dans la mesure où l'État membre concerné a fait usage de la faculté prévue par cette disposition.
- 34 Ainsi que l'a relevé M^{me} l'avocat général aux points 72 et 73 de ses conclusions, la totalité de la TVA payée par la Gemeente en amont au titre de l'acquisition des biens pour les besoins de l'affectation opérée en aval doit ouvrir le droit à la déduction de cette taxe, conformément à l'article 17, paragraphe 2, de la sixième directive.
- 35 Cette affectation est elle-même soumise à la TVA et le montant de la TVA dont la Gemeente est redevable au titre de celle-ci doit être calculé, conformément à l'article 11, A, paragraphe 1, sous b), de la sixième directive, sur la base de la valeur intégrale de chacun des éléments, le terrain et l'immeuble, étant entendu que la TVA ne doit pas avoir été antérieurement perçue sur lesdits éléments (voir, en ce sens, arrêt Gemeente Vlaardingen, EU:C:2012:698, points 28 à 33).
- 36 Enfin, en application de l'article 17, paragraphes 2 et 5, de la sixième directive, dans la mesure où les biens concernés sont utilisés pour les besoins de ses opérations taxées, soit à concurrence de 5 % de la superficie du bâtiment dans la situation en cause au principal, l'assujetti est, en principe, autorisé à déduire de la taxe dont il est redevable la TVA acquittée au titre de l'affectation visée au point précédent. Dans la proportion dans laquelle lesdits biens sont utilisés pour les opérations exonérées ou ne relevant pas du champ d'application de la TVA, la déduction de la TVA ne sera pas admise.
- 37 Eu égard aux considérations qui précèdent, il convient de répondre à la question posée que l'article 5, paragraphe 7, sous a), de la sixième directive doit être interprété en ce sens qu'il s'applique à une situation, telle que celle en cause au principal, où une commune occupe pour la première fois un immeuble qu'elle a fait construire sur son propre terrain et qu'elle va utiliser à concurrence de 94 % de sa superficie pour ses activités en tant qu'autorité publique et de 6 % de cette superficie pour ses activités en tant qu'assujettie, dont 1 % pour des prestations exonérées n'ouvrant pas le droit à la déduction de la TVA. Toutefois, l'utilisation ultérieure de l'immeuble pour les activités de la commune ne peut donner droit à déduction de la taxe payée au titre de l'affectation prévue par cette disposition que dans la proportion correspondant à son utilisation pour les besoins des opérations imposables, en application de l'article 17, paragraphe 5, de la sixième directive.

Sur les dépens

- 38 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 5, paragraphe 7, sous a), 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 qu'il s'applique à une situation, telle que celle en cause au principal, où une commune occupe pour la première fois un immeuble qu'elle a fait construire sur son propre terrain et qu'elle va utiliser à concurrence de 94 % de sa superficie pour ses activités en tant qu'autorité publique et de 6 % de cette superficie pour ses activités en tant qu'assujettie, dont 1 % pour des prestations exonérées n'ouvrant pas le droit à la déduction de la taxe sur la valeur ajoutée. Toutefois, l'utilisation ultérieure de l'immeuble pour les activités de la commune ne peut donner droit à déduction de la taxe payée au titre de l'affectation prévue par cette disposition que dans la proportion correspondant à son utilisation pour les besoins des opérations imposables, en application de l'article 17, paragraphe 5, de cette directive.

Signatures