



Recueil de la jurisprudence

CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL
M. MANUEL CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA
présentées le 4 juillet 2017¹

Affaire C-308/16

Kozuba Premium Selection sp. z o.o.
contre
Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie

[demande de décision préjudicielle
formée par le Naczelny Sąd Administracyjny (Cour suprême administrative, Pologne)]

« Renvoi préjudiciel — Fiscalité — Système commun de taxe sur la valeur ajoutée — Exonération des livraisons de bâtiments ou d'une fraction de bâtiment et du sol y attenant — Directive 2006/112/CE — Article 135, paragraphe 1, sous j) — Article 12, paragraphe 1, sous a), et paragraphe 2 — Notion de “première occupation” — Notion de “transformation” »

1. Le Naczelny Sąd Administracyjny (Cour suprême administrative, Pologne) soulève une question préjudicielle portant sur l'interprétation de la directive 2006/112/CE² en ce qui concerne la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) applicable aux livraisons de bâtiments ou d'une fraction de bâtiment et du sol y attenant³.

2. L'article 135, paragraphe 1, sous j), de la directive 2006/112 exonère de la TVA les livraisons de ces biens immeubles pour autant qu'il s'agisse de bâtiments « autres que ceux visés à l'article 12, paragraphe 1, point a) ». En principe, donc, la « livraison [...] effectuée avant [la] première occupation » d'un bâtiment est soumise à la TVA et non exonérée, étant donné qu'il s'agit de l'hypothèse visée par la seconde disposition susmentionnée. En revanche, la TVA n'est pas due s'agissant des livraisons ultérieures du même bâtiment.

3. Ce jeu de l'assujettissement et de l'exonération peut toutefois se voir modifié du fait que les États membres disposent, conformément à l'article 12, paragraphe 2, de la directive 2006/112, de la double faculté : i) de « définir les modalités d'application du critère visé au paragraphe 1, point a), aux transformations d'immeubles » et ii) d'« appliquer d'autres critères que celui de la première occupation » dans certains cas.

4. La juridiction de renvoi souhaite savoir, en substance, si la législation polonaise qui a transposé en droit national cette partie de la directive 2006/112 (en ce qui concerne à la fois la notion de « première occupation » et celle de « transformation d'immeubles ») est conforme à cette directive.

¹ Langue originale : l'espagnol.

² Directive du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO 2006, L 347, p. 1).

³ Étant donné que le litige dans la procédure au principal porte exclusivement sur un bâtiment et non sur des fractions de bâtiment ni sur la partie du sol y attenant, je me référerai dans la suite des présentes conclusions uniquement au régime de la TVA applicable aux bâtiments.

I. Le cadre juridique

A. Le droit de l'Union

La directive 2006/112

5. Conformément à l'article 2, paragraphe 1 :

« 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 ;

[...] ».

6. En vertu de l'article 9, paragraphe 1 :

« 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. »

7. Conformément à l'article 12 :

« 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.

[...] »

8. L'article 14 dispose :

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

[...] »

9. L'article 135, paragraphe 1, est ainsi rédigé :

« 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) ;

[...] »

B. Le droit polonais

La loi relative à la taxe sur les biens et les services (ustawa o podatku od towarów i usług)⁴

10. L'article 2, point 14, de la loi relative à la TVA contient la définition suivante :

« “première occupation” : la mise en service, dans l'exercice d'opérations taxables, pour le premier acquéreur ou utilisateur d'un bâtiment, d'une construction ou d'une fraction de ceux-ci, après leur :

a) construction ou

b) amélioration, si les dépenses engagées pour celle-ci, au sens des dispositions relatives à l'impôt sur le revenu, représentaient au moins 30 % de la valeur initiale. »

11. L'article 43, paragraphe 1, de la loi relative à la TVA s'énonce comme suit :

« Sont exonérés de la taxe :

[...]

10) les livraisons de bâtiments, de constructions, ou d'une fraction de ceux-ci, sauf si :

a) la livraison est effectuée dans le cadre de la première occupation ou avant celle-ci,

b) une période de moins de deux ans s'est écoulée entre la première occupation et la livraison du bâtiment, de la construction ou de la fraction de ceux-ci ;

[...] ».

⁴ Loi du 11 mars 2004 (Dz. U. n° 54, position 535, telle que modifiée, ci-après la « loi relative à la TVA »).

II. Les faits et les questions préjudicielles

12. La société Kozuba Premium Selection sp. z o.o. (ci-après « Kozuba »)⁵ a décidé, le 17 septembre 2005, d'augmenter son capital social. Le même jour, un des actionnaires a fait apport à la société d'un bâtiment résidentiel (une résidence d'été) construit en 1992.

13. En 2006, le bâtiment a été modernisé et adapté aux besoins des activités économiques de Kozuba, en tant que « maison d'exposition ». Les frais de réaménagement s'élevaient à 55 % de sa valeur initiale⁶.

14. Le 31 juillet 2007, le bâtiment a été inscrit sur la liste des immobilisations de Kozuba (« maison d'exposition ») et il est resté dans cette situation jusqu'au 15 janvier 2009. À cette date, ayant été vendu à un tiers, il a été rayé de la liste des immobilisations.

15. Selon Kozuba, la vente de l'immeuble, après sa remise en état, entraînait la réalisation du fait générateur de la TVA. Or, comme il s'agissait d'un bâtiment déjà utilisé, cette vente était exonérée de la taxe, et par conséquent Kozuba ne l'a pas déclarée dans le cadre de l'autoliquidation de la TVA.

16. Le 12 avril 2013, le Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej (directeur de l'inspection fiscale, Pologne) a transmis à Kozuba un avis de liquidation concernant la TVA du premier trimestre de l'année 2009, dans lequel il ajoutait à la base d'imposition le montant de la vente du bâtiment.

17. Pour l'administration fiscale, en résumé : a) l'article 43, paragraphe 1, point 10, de la loi relative à la TVA n'admet l'exonération que pour les transferts de bâtiments postérieurs à leur « première occupation », et b) au sens de l'article 2, paragraphe 14, de la loi relative à la TVA, la « première occupation » ne se produit qu'à la suite d'une opération taxable. Par conséquent, même si le bâtiment était destiné aux activités propres de la société le 31 juillet 2007, il n'y avait pas eu à cette date de « première occupation », étant donné que sa mise en service n'avait pas eu lieu dans l'exercice d'opérations taxables. Conformément à ce critère, la « première occupation » aurait eu lieu au moment de sa vente, c'est-à-dire le 15 janvier 2009.

18. Le 17 mai 2013, Kozuba a attaqué l'avis susmentionné, qui a été confirmé le 30 juillet 2013 par décision du Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie (directeur de la chambre fiscale de Varsovie, Pologne).

19. Kozuba a formé un recours contre cette décision devant le Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (tribunal administratif de voïvodie de Varsovie, Pologne) qui, sur le fond, l'a rejeté par jugement du 22 mai 2014⁷.

20. La société a formé un nouveau recours, cette fois devant le Naczelny Sąd Administracyjny (Cour suprême administrative), juridiction qui exprime des doutes sur la question de savoir si la condition relative à la « première occupation », telle qu'elle est prévue à l'article 2, paragraphe 14, de la loi relative à la TVA, doit aller de pair avec une opération taxable ou bien si, au contraire, cette notion est liée à l'occupation effective du bâtiment, que celle-ci ait été précédée d'une opération taxable ou non. Dans le premier cas de figure, cette juridiction décèle une possible incompatibilité de la disposition nationale avec l'article 135, paragraphe 1, sous j), de la directive 2006/112, car le droit à l'exonération serait limité de manière injustifiée.

⁵ Kozuba est la dénomination de l'entreprise Poltrex depuis l'année 2009. Bien qu'une partie des faits ait eu lieu avant le changement de dénomination, je me référerai à la société en utilisant la dénomination « Kozuba ».

⁶ Selon la décision de renvoi (point 3), le réaménagement a consisté à remplacer la toiture, la peinture des murs et les portes et fenêtres, ainsi qu'à poser de nouveaux revêtements de sol et à construire un escalier vers l'étage et une cheminée dans le salon.

⁷ Le Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (tribunal administratif de voïvodie de Varsovie) a toutefois annulé la décision pour des motifs purement formels.

21. Elle considère que l'article 135, paragraphe 1, sous j), de la directive 2006/112, qui renvoie à l'article 12, paragraphe 1, sous a), de la même directive, fait dépendre l'exonération de la notion de « première occupation », sans toutefois la définir.

22. Au sens de l'article 2, point 14, de la loi relative à la TVA, il n'y a pas de « première occupation » s'il est procédé à la construction ou à l'amélioration de bâtiments pour ses propres besoins et si c'est le promoteur qui les utilise. La livraison du bâtiment n'ayant pas eu lieu en vertu d'une opération taxable, l'exonération devient inapplicable, conformément à l'article 43, paragraphe 1, point 10, de la loi relative à la TVA. Cela peut être le cas, notamment, quand l'immeuble est vendu dix ans après l'occupation de fait. Il en résulte que la taxation (c'est-à-dire l'absence d'exonération) est appliquée non seulement aux bâtiments « nouveaux » mais aussi aux « anciens » bâtiments, si ces derniers sont construits ou remis en état par l'assujetti lui-même pour ses propres besoins.

23. En outre, la juridiction de renvoi émet des doutes sur la conformité à la directive 2006/112 de l'article 2, point 14, sous b), de la loi relative à la TVA, qui, en cas de transformation de bâtiments, lie la première occupation au fait que les dépenses occasionnées par leur rénovation représentent au moins 30 % de leur valeur initiale.

24. La juridiction de renvoi observe que cette disposition permet de liquider la TVA (sans exonération) chaque fois que de tels travaux sont effectués et que le bâtiment remis en état est transféré. Selon la juridiction de renvoi, le droit polonais ne précise pas à partir de quel moment ni dans quel délai il y a lieu de calculer le montant des dépenses (représentant au moins 30 % de la valeur initiale du bâtiment) pour apprécier s'il s'agit d'une « première occupation ».

25. Par conséquent, le Naczelny Sąd Administracyjny (Cour suprême administrative) pose à la Cour la question préjudicielle suivante :

« Convient-il d'interpréter l'article 135, paragraphe 1, sous j), de la [directive 2006/112] en ce sens qu'il s'oppose à une réglementation nationale [article 43, paragraphe 1, point 10, de la loi relative à la TVA], qui exonère de la TVA les livraisons de bâtiments, de constructions, ou d'une fraction de ceux-ci, sauf lorsque :

- a) la livraison est effectuée dans le cadre de la première occupation ou avant celle-ci,
- b) une période de moins de deux ans s'est écoulée entre la première occupation et la livraison du bâtiment, de la construction ou de la fraction de ceux-ci,

étant entendu que l'article 2, point 14, de la loi relative à la TVA définit la "première occupation" comme la mise en service, dans l'exercice d'opérations taxables, pour le premier acquéreur ou utilisateur d'un bâtiment, d'une construction ou d'une fraction de ceux-ci, après leur :

- a) construction ou
- b) amélioration, si les dépenses engagées pour celle-ci, au sens des dispositions relatives à l'impôt sur le revenu, représentaient au moins 30 % de la valeur initiale ? »

III. La procédure devant la Cour

26. La décision de renvoi est parvenue au greffe de la Cour le 30 mai 2016.

27. Le gouvernement polonais et la Commission européenne ont déposé des observations écrites. La tenue d'une audience n'a pas été jugée nécessaire.

IV. Résumé des observations des parties

28. Pour le gouvernement polonais, l'article 135, paragraphe 1, sous j), de la directive 2006/112 ne définit pas la notion de « première occupation » et ne renvoie pas non plus aux définitions que pourraient adopter les législations des États. Il s'agit donc d'une notion autonome du droit de l'Union, qui doit être interprétée de manière uniforme pour éviter des divergences dans l'application du régime de TVA d'un État membre à l'autre⁸.

29. La disposition doit être interprétée à la lumière du contexte dans lequel elle s'inscrit, des finalités et de l'économie de la directive 2006/112, en tenant particulièrement compte de la ratio legis de l'exonération qu'elle prévoit. Bien que, selon la Cour, les exonérations, en tant que dérogations au principe général de l'assujettissement à l'impôt, soient d'interprétation stricte⁹, ce critère herméneutique n'autorise pas à priver l'exonération de ses effets.

30. Selon le gouvernement polonais, la construction ou la remise en état substantielle d'un bâtiment implique l'ajout d'une valeur, qui doit être taxée au moment précis où se réalise une opération soumise à la TVA¹⁰. À son avis, indépendamment de la question de savoir combien de temps la personne qui a construit ou transformé le bâtiment l'a utilisé pour ses propres besoins, cette valeur ajoutée doit être imposée au moment de sa vente à un acquéreur.

31. Le gouvernement polonais affirme que, lorsque la livraison (opération taxable) d'un bâtiment n'a pas encore eu lieu, qu'il soit neuf ou remis en état, il s'agit toujours d'un « nouveau bâtiment » au sens de la directive 2006/112. Associer la « première occupation » à une simple occupation de fait aurait pour effet de dénaturer les principes qui inspirent cette directive et ouvrirait la porte à la fraude par abus de l'exonération.

32. S'agissant de la faculté pour les États membres de s'appuyer sur des critères autres que celui de la « première occupation », le gouvernement polonais attire l'attention sur les deux situations visées par l'article 12, paragraphe 2, de la directive 2006/112. Si un État introduit le critère du « délai écoulé entre la date de la "première occupation" et celle de la livraison ultérieure », il y aura lieu de taxer non seulement la livraison initiale lors de la « première occupation », mais aussi celle intervenue ultérieurement dans le délai de deux ans. Dans le cas contraire, on aboutirait à une situation dans laquelle la livraison initiale, dans le cadre de la « première occupation », serait exonérée, et la livraison suivante, intervenue dans un délai de deux ans à compter de cette « première occupation », ne le serait plus.

33. Pour ce qui est de l'éventualité que la « première occupation » ait lieu après la remise en état d'un bien immobilier, le gouvernement polonais souligne que la faculté de la prévoir a été reconnue par la Cour¹¹. À son avis, les dispositions nationales ne vont pas au-delà des limites du pouvoir d'appréciation accordé à l'article 12, paragraphe 2, de la directive 2006/112, car le niveau des dépenses défini par le législateur polonais engendre une valeur ajoutée significative lors de la transformation.

34. Pour la Commission, bien que les exonérations doivent faire l'objet d'une interprétation stricte, cette interprétation ne peut pas les priver de leurs effets. En l'espèce, la loi nationale pourrait avoir pour effet que les bâtiments « anciens » seraient soumis à la TVA, contrairement aux finalités et à la logique de l'article 135, paragraphe 1, sous j), de la directive 2006/112.

⁸ Le gouvernement polonais cite l'arrêt du 17 janvier 2013, BGŻ Leasing (C-224/11, EU:C:2013:15, point 56).

⁹ Arrêt du 18 novembre 2004, Temco Europe (C-284/03, EU:C:2004:730, point 18).

¹⁰ Le gouvernement polonais se réfère aux conclusions de l'avocat général Jacobs dans l'affaire Blasi (C-346/95, EU:C:1997:432, point 15) pour souligner que le transfert d'un bien immobilier neuf, à la différence d'un immeuble déjà utilisé, marque la fin d'un processus de production qui justifie l'imposition de la TVA.

¹¹ Arrêt du 12 juillet 2012, J. J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard (C-326/11, EU:C:2012:461, point 36).

35. Faute de définition de la notion de « première occupation » dans la directive 2006/112, celle-ci doit, selon la Commission, être interprétée sur la base de sa signification usuelle, en ce sens qu'elle implique l'utilisation pure et simple du bâtiment. Il n'est donc pas requis que cette utilisation soit précédée d'une opération taxable. Cette contrainte, introduite par le droit polonais, entraîne une restriction incompatible avec les dispositions combinées de l'article 135, paragraphe 1, sous j), et de l'article 12 de la directive 2006/112.

36. En ce qui concerne les transformations de biens immeubles, la Commission souligne que l'article 12, paragraphe 2, deuxième alinéa, de la directive 2006/112 autorise les États membres à déterminer la signification de la notion de « première occupation » s'agissant de telles opérations, comme l'a confirmé la Cour dans l'arrêt *Gemeente 's-Hertogenbosch*¹².

37. De l'avis de la Commission, faire dépendre la notion de « transformation » du fait que les dépenses engagées dépassent 30 % de la valeur initiale du bâtiment constitue précisément une interprétation de ce critère. Le processus de reconstruction doit être si important que son résultat s'assimile à un nouveau bâtiment et, partant, la notion de « première occupation » doit être appliquée non seulement à la construction initiale mais également à chacune des « transformations » du bien immobilier.

38. Cependant, la Commission n'est pas convaincue du fait que la définition de la notion de « transformation » en droit polonais soit compatible avec la directive 2006/112. À son avis, la transformation suppose l'accomplissement de changements importants, et non de simples travaux de rénovation ou d'entretien, ce que semble admettre la législation polonaise dans la notion qu'elle utilise.

V. Appréciation

39. L'article 135, paragraphe 1, sous j), de la directive 2006/112 exonère de la TVA les livraisons de bâtiments ou d'une fraction de bâtiment et du sol y attenant¹³ « autres que ceux visés à l'article 12, paragraphe 1, point a) ». Comme cette dernière disposition fait référence à « la livraison [...] effectuée avant [la] première occupation », les transferts ultérieurs du même bâtiment doivent bénéficier de l'exonération de la TVA.

40. La juridiction de renvoi émet des doutes à deux égards. D'une part, ses interrogations portent sur la définition de la notion de « première occupation » en droit polonais, qui limiterait de manière injustifiée l'efficacité de l'exonération. Comme la loi relative à la TVA lie cette notion à « l'exercice d'opérations taxables », il peut arriver qu'un nouveau bâtiment soit utilisé (occupé) par son propriétaire ou par son promoteur sans que celui-ci accomplisse une opération taxable. La conséquence en est que, si le promoteur le transfère après plusieurs années, l'exonération ne sera pas applicable et la vente sera soumise à la TVA, bien qu'il s'agisse d'un bâtiment qui n'est plus nouveau.

41. D'autre part, la juridiction de renvoi demande si la loi relative à la TVA, étant donné les termes dans lesquels elle a circonscrit la notion de transformation des bâtiments (qui empêche de bénéficier de l'exonération lors des livraisons ultérieures de certains de ceux-ci), respecte l'article 12 de la directive 2006/112.

12 Arrêt du 10 septembre 2014, *Gemeente's-Hertogenbosch* (C-92/13, EU:C:2014:2188, point 36).

13 À partir de ce point et pour simplifier, je ferai uniquement référence aux livraisons de bâtiment, étant donné que c'est de cela qu'il s'agit exclusivement dans le présent litige.

A. Sur la notion de « première occupation »

42. Par « livraison de biens » on entend, conformément à l'article 14, paragraphe 1, de la directive 2006/112, « le transfert du pouvoir de disposer d'un bien corporel comme un propriétaire ». La jurisprudence de la Cour a souligné que « la notion de "livraison de biens", visée à l'article 5, paragraphe 1, de la sixième directive¹⁴, se [réfère] non pas au transfert de propriété dans les formes prévues par le droit national applicable, mais à toute opération de transfert d'un bien corporel par une partie qui habilite l'autre partie à en disposer en fait comme si elle était le propriétaire de ce bien»¹⁵.

43. La directive 2006/112 tient compte du caractère professionnel et habituel de l'exercice d'activités économiques comme critères généraux pour octroyer la qualité d'assujetti à la TVA (article 9, paragraphe 1) à ceux qui les pratiquent. Or, ces critères sont plus étendus en ce qui concerne les opérations immobilières, car la directive autorise les États membres à considérer également comme assujetti quiconque effectue, à titre occasionnel, ces opérations, conformément à l'article 12, paragraphe 1, sous a), de ladite directive.

44. Par conséquent, un promoteur immobilier habituel sera assujetti par application de l'article 9, paragraphe 1, de la directive 2006/112. Un promoteur occasionnel le sera en vertu de l'article 12, paragraphe 1, sous a), de la même directive, pour autant que l'État membre ait fait usage de la faculté d'étendre le champ d'application personnel. Si ce n'était pas le cas, la livraison par un promoteur occasionnel ne serait pas soumise à la taxation.

45. L'exonération prévue à l'article 135, paragraphe 1, sous j), de la directive 2006/112 renvoie à l'article 12, paragraphe 1, sous a), de cette même directive. Il en résulte que, conformément à cette référence, les livraisons de bâtiments sont exonérées, à l'exception de celles visées audit article 12, paragraphe 1, sous a), de la directive. Cette exception opère, que l'État membre ait fait usage de la faculté d'appliquer la taxation aux promoteurs occasionnels ou non.

46. La coordination entre l'article 135, paragraphe 1, sous j), et l'article 12, paragraphe 1, sous a), de la directive 2006/112 doit être conçue en tenant compte de l'objet de l'opération. Cela signifie qu'il y aura lieu de déterminer si la livraison du bâtiment est antérieure ou postérieure à sa première occupation. Ainsi, même si l'État n'a pas élargi la qualité d'assujetti au promoteur occasionnel, une fois que la livraison suivie d'une première occupation par un assujetti au titre de l'article 9, paragraphe 1, de ladite directive a eu lieu, les livraisons ultérieures seront, de manière générale, exonérées.

47. Le centre de gravité de l'exonération se trouve dans le fait que les bâtiments transférés ne sont pas nouveaux¹⁶. Les deuxièmes livraisons de bâtiments (qui ne sont plus « nouveaux » mais « utilisés ») et les suivantes ne sont pas soumises à la taxation, ce qui est conforme au régime de la TVA. La Cour l'a confirmé dans l'arrêt « Goed Wonen », en précisant qu'il n'y a pas lieu à imposition en cas de « ventes d'un nouveau bâtiment consécutives à sa première livraison à un consommateur final » et que cette livraison « marque la fin du processus de production»¹⁷.

48. En effet, la logique de ce prélèvement est d'imposer les activités économiques liées à l'incorporation d'une valeur ajoutée. Pour les biens immeubles, la valeur ajoutée est inhérente à la construction d'un nouveau bâtiment, dont la première livraison, précisément parce qu'il marque « la fin du processus de production », fait naître l'obligation de payer la TVA.

14 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). Sa rédaction est identique à celle de l'article 14, paragraphe 1, de la directive 2006/112.

15 Arrêt du 22 octobre 2015, PPUH Stehcamp (C-277/14, EU:C:2015:719, point 44), qui cite les arrêts du 8 février 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C-320/88, EU:C:1990:61, point 7), et du 21 novembre 2013, Dixons Retail (C-494/12, EU:C:2013:758, point 20).

16 L'arrêt du 12 juillet 2012, J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard (C-326/11, EU:C:2012:461, point 21), l'énonce expressément : « l'exonération [...] s'applique aux livraisons de bâtiments anciens ».

17 Arrêt du 4 octobre 2001, « Goed Wonen » (C-326/99, EU:C:2001:506, point 52).

49. La taxation ultérieure de chaque vente de ce même bâtiment, à ce même titre, ne serait pas justifiée¹⁸. Dans la proposition de sixième directive, les travaux préparatoires de la Commission soulignent que « [p]our résoudre toute difficulté dans la distinction entre immeuble neuf ou immeuble ancien, le critère de la première occupation a été retenu comme déterminant le moment où le produit est susceptible de sortir de la chaîne de la production pour entrer dans le secteur de la consommation, c'est-à-dire l'utilisation du bien par son propriétaire ou par un locataire»¹⁹.

50. L'article 12, paragraphe 2, de la directive 2006/112 confirme que le caractère nouveau du bâtiment est la caractéristique essentielle guidant l'assujettissement à la TVA, puisqu'il habilite les États à définir les modalités d'application du critère visé à l'article 12, paragraphe 1, sous a), de la directive (livraison effectuée avant la première occupation) aux transformations d'immeubles. De cette manière, la directive ouvre la voie à la taxation non seulement des livraisons de bâtiments « nouveaux » mais également des livraisons de bâtiments « utilisés ou anciens », cependant uniquement quand ces derniers ont fait l'objet d'une transformation qui, en réalité, les assimile aux premiers. L'activité de transformation d'un bien immeuble revêt, de ce point de vue, la même fonction économique (ajout de valeur) que celle qu'avait eue la construction initiale.

51. La difficulté soulevée par la loi relative à la TVA, et qui préoccupe la juridiction de renvoi, est qu'elle associe la notion de première occupation à l'exercice d'une opération taxable. Elle exclut, par conséquent, les occupations qui ne s'accompagnent d'aucune des opérations typiques de la TVA.

52. Conformément à cette règle nationale, lorsque le propriétaire ou le promoteur utilisent un bâtiment pour leur compte pendant une période déterminée – ce qui est le cas en l'espèce –, la vente ultérieure de ce bâtiment ne sera pas exonérée, étant donné que l'utilisation susmentionnée ne remplit pas les conditions pour être qualifiée de « première occupation ». La portée de l'exonération, telle qu'elle a été prévue dans le régime commun de la TVA, se voit-elle réduite par ce critère ?

53. La directive 2006/112 ne précise pas ce qu'il convient d'entendre par « première occupation ». Je rejoins le gouvernement polonais et la Commission pour considérer qu'il s'agit d'une notion autonome du droit de l'Union, qui nécessite une interprétation uniforme. Celle-ci ne doit toutefois pas être conçue de manière abstraite mais en prenant en compte les éléments particuliers du litige faisant l'objet du renvoi préjudiciel.

54. Au moins deux orientations de l'interprétation de la notion peuvent cependant être exclues. La première tiendrait compte du simple fait matériel de l'occupation de biens immeubles sans fondement juridique (occupations illégales). La seconde inclurait dans cette notion des occupations purement fictives, ou effectuées par des moyens frauduleux, dans le seul but de tirer profit de l'avantage de l'exonération, sans que cela découle d'une véritable transaction. Ni l'une ni l'autre ne pourraient, à mon avis, entraîner des effets juridiques pour dispenser du paiement de la TVA la livraison postérieure à ces occupations (illégales ou prétendues).

55. En écartant donc ces hypothèses extrêmes, si les articles 2 et 43 de la loi relative à la TVA sont interprétés de la manière décrite par la juridiction de renvoi (c'est-à-dire en associant la « première occupation » au fait qu'il existe nécessairement un acte générateur de TVA), je crois que cela revient à limiter de manière excessive la portée de l'exonération prévue à l'article 135, paragraphe 1, sous j), de la directive 2006/112.

¹⁸ Voir conclusions de l'avocat général Jacobs dans l'affaire Blasi (C-346/95, EU:C:1997:432, point 15), auxquelles fait également référence la juridiction de renvoi.

¹⁹ Proposition de la sixième directive [COM(73) 950 final], présentée au Conseil de l'Union européenne le 20 juin 1973 (Bulletin des Communautés européennes, supplément 11/73, p. 9).

56. En effet, il se peut que, dans certains cas, la première occupation ait lieu alors qu'il n'y a pas eu (préalablement ou au moment de cette occupation) d'opération taxable. Parmi ces cas se trouve, notamment, l'occupation résultant de la location d'une habitation²⁰, qui est une opération en principe exonérée de la TVA²¹.

57. Dans l'hypothèse qui a donné lieu au renvoi préjudiciel, le promoteur de l'immeuble a occupé le bâtiment (c'est-à-dire l'a utilisé) pour ses propres besoins commerciaux pendant plus de deux ans et, par la suite, l'a transféré à un tiers. Les autorités fiscales polonaises ne qualifient pas de première occupation cette utilisation pour des besoins propres, simplement parce qu'il n'y aurait pas eu d'opération taxable.

58. Cette prémisse (selon laquelle l'utilisation pour des besoins propres ne serait pas une opération soumise à la TVA) est, à tout le moins, discutable, si l'on tient compte des précisions apportées par la Cour dans l'arrêt du 10 septembre 2014, *Gemeente 's-Hertogenbosch*²², sur le champ d'application de l'article 5, paragraphe 7, sous a), de la sixième directive, quant aux opérations immobilières. Cette disposition (et la disposition similaire dans la directive 2006/112)²³ permet aux États membres d'assimiler à une livraison de biens effectuée à titre onéreux, soumise à la TVA, l'affectation par un assujetti aux besoins de son entreprise de certains biens, à des conditions déterminées.

59. Dans cet arrêt, la Cour a jugé que « 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 [...], 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 »²⁴.

60. Indépendamment de la circonstance que je viens de souligner, il est certain qu'une première occupation ne doit pas toujours être précédée d'une livraison de l'immeuble, au sens de la directive 2006/112 (c'est-à-dire du transfert du pouvoir de disposition à un tiers), ni ne doit être obligatoirement le résultat d'une opération taxable, si par cette dernière notion on vise les opérations non exonérées.

61. Concrètement, l'occupation effective du bâtiment par le promoteur pour ses propres besoins pendant plus de deux ans (comme c'est le cas en l'espèce), qu'elle soit considérée comme une opération taxable²⁵ ou non, équivaldra à une première livraison, de sorte que, si le bien immeuble est ultérieurement vendu, ce transfert sera exonéré de la TVA.

62. Il est certain que les exonérations, en tant qu'exception à la règle générale de la taxation des opérations constituant un fait générateur de la TVA, sont d'interprétation stricte, mais à condition que cette interprétation ne les prive pas de leurs effets²⁶.

20 Voir, entre autres, arrêt du 4 octobre 2001, « *Goed Wonen* » (C-326/99, EU:C:2001:506, point 52). La jurisprudence de la Cour a admis que la notion de location de biens immeubles comprend non seulement celle de terrains, mais aussi celle de bâtiments ou fractions de ceux-ci (arrêts du 12 février 1998, *Blasi*, C-346/95, EU:C:1998:51 ; du 9 octobre 2001, *Cantor Fitzgerald International*, C-108/99, EU:C:2001:526 ; du 9 octobre 2001, *Mirror Group*, C-409/98, EU:C:2001:524, et du 15 décembre 1993, *Lubbock Fine*, C-63/92, EU:C:1993:929).

21 Bien qu'elle puisse ne pas l'être dans certains États. Au point 10 de l'arrêt du 3 février 2000, *Amengual Far* (C-12/98, EU:C:2000:62), la Cour a constaté « ainsi qu'il ressort [...] de l'article 13, B, sous b), de la sixième directive, ainsi que du contexte dans lequel cet article s'insère, que le second alinéa de cette disposition permet aux États membres de prévoir des exclusions supplémentaires du champ de l'exonération établie pour la location de biens immeubles (voir, en ce sens, arrêt du 15 décembre 1993, *Lubbock Fine*, C-63/92, [EU:C:1993:929], point 13) ».

22 Arrêt C-92/13, EU:C:2014:2188.

23 Article 18, sous a), de la directive 2006/112.

24 Arrêt du 10 septembre 2014, *Gemeente 's-Hertogenbosch* (C-92/13, EU:C:2014:2188, point 33).

25 Conformément à l'arrêt du 10 septembre 2014, *Gemeente 's-Hertogenbosch* (C-92/13, EU:C:2014:2188).

26 Arrêts du 17 janvier 2013, *BGŻ Leasing* (C-224/11, EU:C:2013:15, point 56), et du 21 février 2013, *Žamberk* (C-18/12, EU:C:2013:95, point 19).

63. En l'espèce, le législateur polonais ayant choisi de configurer l'exonération selon les modèles présentés par l'article 12, paragraphe 2, de la directive 2006/112, il devait respecter les limites que cet article établit ; ou bien il choisissait le critère de la première occupation sans plus, dans le sens déjà exposé, ou bien il choisissait d'adopter comme autre option le « délai écoulé entre la date de la première occupation et celle de la livraison ultérieure, pour autant que [ce délai] ne [dépasse] pas [...] deux ans » (article 12, paragraphe 3, de la directive 2006/112). L'article 43, paragraphe 10, de la loi relative à la TVA prévoit les deux hypothèses.

64. Je répète que, dans les deux hypothèses, les termes « première occupation » ont une substance propre, indépendante de l'existence préalable d'une opération taxable. L'utilisation d'un bâtiment (qu'il s'agisse d'un bâtiment nouvellement construit ou transformé, de la manière que j'analyserai ci-après) par son propriétaire de manière ininterrompue pendant au moins deux ans est assimilée à une première livraison, et sa vente ultérieure est exonérée de la TVA.

B. Sur les transformations de biens immeubles

65. L'article 12, paragraphe 2, deuxième alinéa, de la directive 2006/112 permet aux États membres de définir les modalités d'application du critère visé à l'article 12, paragraphe 1, point a), de ladite directive aux « transformations d'immeubles ».

66. La possibilité qu'un promoteur (professionnel ou occasionnel) soit assujéti à la TVA ne se limite donc pas uniquement aux bâtiments nouvellement construits, mais concerne également les bâtiments anciens qui sont transformés. L'article 12, paragraphe 2, de la directive 2006/112 mentionne les deux modalités. Le premier alinéa fait référence à la notion de bâtiment comme « toute construction incorporée au sol » et l'alinéa suivant aux « transformations d'immeubles, ainsi que la notion de sol y attenant ».

67. On pourrait penser, de manière presque intuitive, que, dans ce contexte, la mention de la transformation des « immeubles », plutôt que de la transformation des « bâtiments », viserait à englober ces derniers et le terrain les supportant. Cependant, la rédaction de la disposition conduit à écarter immédiatement cette idée, étant donné qu'elle cite, avec les immeubles, « la notion de sol y attenant », de sorte que, si on écarte le « sol », seul reste ce qui a été érigé sur celui-ci, c'est-à-dire, précisément, les bâtiments.

68. La notion de bâtiment, conformément à l'arrêt du 16 janvier 2003, *Maierhofer*²⁷, vise les constructions incorporées au sol (y compris à base d'éléments préfabriqués incorporés au sol non aisément démontables et déplaçables). Cette notion, comme le souligne la Cour, n'est pas de nature à être distinguée selon qu'il s'agit d'une livraison visée à l'article 4, paragraphe 3, sous a), de la sixième directive [devenu article 12, paragraphe 1, sous a), de la directive 2006/112], qui fait référence aux bâtiments, ou de l'opération exonérée prévue à l'article 13, B, sous b) [devenu article 135, paragraphe 1, sous l)], qui mentionne les biens immeubles²⁸.

69. Étant donné qu'il ne fait donc aucun doute que le bâtiment vendu en l'espèce était un bien immeuble et qu'il a fait l'objet d'un réaménagement pour lequel le montant des dépenses dépassait 55 % de la valeur initiale, la seule question à résoudre est celle de savoir si la notion de transformation de la loi relative à la TVA est conforme à la directive 2006/112.

²⁷ C-315/00, EU:C:2003:23, points 25 et 26.

²⁸ Arrêt du 16 janvier 2003, *Maierhofer* (C-315/00, EU:C:2003:23, point 34).

70. Les difficultés surgissent parce que la directive 2006/112 n'explique pas ce qu'il convient d'entendre par « transformation ». L'arrêt du 12 juillet 2012, *J. J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard*²⁹, peut apporter des éclaircissements. Bien que les circonstances à l'origine de cette affaire soient différentes de celles du cas d'espèce, la notion de « transformation » est liée à des opérations de rénovation, plus ou moins complètes ou avancées, de bâtiments anciens³⁰.

71. Comme je l'ai exposé ci-dessus, la logique de l'assujettissement à la TVA des livraisons de biens immeubles suppose une activité économique incorporant une valeur ajoutée, par un travail de construction.

72. Pour les nouveaux bâtiments, le point de départ est le terrain, qui devra être viabilisé afin que le (futur) bâtiment réponde aux conditions d'habitabilité et de fonctionnalité de l'utilisation. Par la suite, sur le terrain viabilisé, le bâtiment doit être construit. Le passage du sol non viabilisé au bâtiment habitable implique, de toute évidence, une modification substantielle de la réalité matérielle et, dans cette mesure, une incorporation de valeur ajoutée.

73. Cependant, la directive 2006/112 garde une perspective ouverte et accepte que ce processus même de construction en vertu duquel l'accroissement de valeur a eu lieu continue à déployer ses effets sur les bâtiments déjà utilisés. Concrètement, l'article 12, paragraphe 2, de la directive 2006/112 habilite les États membres à définir les modalités d'application du « critère visé au paragraphe 1, point a) » (livraison de nouveaux bâtiments) aux transformations d'immeubles.

74. Les États membres sont donc autorisés à assimiler les transformations aux premières livraisons de bâtiments. À défaut de définition dans la directive 2006/112 de la « transformation », il leur appartient de préciser quand et à quelle condition celle-ci se produit. Je suis d'avis que la seule limite implicite dans l'article 12, paragraphe 2, deuxième alinéa, de la directive 2006/112 est que les États membres n'incluent pas, parmi les activités de transformation, des opérations éloignées de la notion même de construction de l'immeuble.

75. Conformément à la loi relative à la TVA, il y aura transformation d'un bâtiment, en droit polonais, si les dépenses effectuées pour son amélioration se sont élevées au moins à 30 % de la valeur initiale. En principe, je crois que cette règle, pour l'adoption de laquelle l'État est compétent, n'excède pas les limites implicites auxquelles j'ai fait référence. Des travaux de remise en état qui atteignent ce pourcentage (pratiquement le tiers du coût initial) peuvent être qualifiés de substantiels, car l'investissement qu'ils permettent de réaliser dans le bâtiment est substantiel également. Ils apportent au bien immeuble ainsi transformé une valeur ajoutée, ce qui constitue le préalable logique pour la liquidation (future) de la TVA, lorsque le bâtiment fera ultérieurement l'objet d'une vente.

76. Il appartiendra, dans chaque cas, aux autorités fiscales nationales (ou à la juridiction qui contrôle leurs décisions) d'apprécier si les dépenses en question correspondent à des travaux qui représentent véritablement une rénovation, une remise en état, une amélioration ou autres opérations similaires (c'est-à-dire une transformation authentique) et non de simples tâches d'entretien et de conservation, ou de pure décoration³¹.

²⁹ C-326/11, EU:C:2012:461.

³⁰ Cette affaire concernait un bâtiment commercial en travaux, qui était même déjà partiellement démoli, mais qui, au moment de la livraison, était partiellement en utilisation car la galerie commerciale était accessible au public et au moins un magasin était ouvert. Une autre affaire semblable a fait l'objet de l'arrêt du 19 novembre 2009, *Don Bosco Onroerend Goed* (C-461/08, EU:C:2009:722), relative à des bâtiments transférés en vue d'être démolis et rebâtis (effectivement, la démolition avait débuté le jour de la livraison). La Cour a considéré, dans cette affaire, que la construction ne pouvait pas être prise en considération et qu'en réalité il s'agissait de la livraison d'un terrain non bâti.

³¹ Parmi les modifications substantielles, on pourra notamment comprendre celles qui découlent de travaux liés à la fondation, à la structure, aux toitures et aux éléments de stabilité ou de résistance du bâtiment, ainsi que d'autres qui y sont connexes.

77. La juridiction de renvoi souligne que, à cet égard, la loi relative à la TVA ne précise pas à partir de quel moment et dans quel délai s'applique la disposition qui permet d'imposer cette taxe aux livraisons successives d'un même bâtiment, après chaque transformation pour laquelle le montant des dépenses dépasse 30 % de la valeur initiale.

78. Cependant, il ne me semble pas que ce *silence* remette en cause la conformité de la réglementation nationale à l'article 12, paragraphe 2, deuxième alinéa, de la directive 2006/112. Rien n'empêche que, au cours de sa durée d'existence, un bâtiment subisse des transformations substantielles augmentant sa valeur initiale et équivalant, au moins partiellement, à sa (re)construction. Les ventes suivant ces améliorations ultérieures peuvent être taxées, de la manière visée ci-dessus, pour autant que chacune de ces transformations remplisse les conditions lui permettant d'être assimilée, pour une part significative, à une nouvelle construction du bâtiment.

79. En tout état de cause, les considérations de nature *quantitative* sont pratiquement inutiles en l'espèce, puisque l'on constate que les dépenses engagées aux fins des travaux d'adaptation du bâtiment résidentiel dont est propriétaire Kozuba se sont élevées à 55 % de sa valeur initiale, ce qui révèle l'étendue de ces travaux³². Si, en outre, par leur objet³³, ces travaux sont susceptibles de relever, du point de vue *qualitatif*, de la catégorie des travaux de transformation esquissée ci-dessus, il serait difficile de nier qu'ils ont en réalité constitué une (re)construction de l'habitation, ce qui ouvre la voie à l'exigibilité de la TVA lors de son transfert ultérieur.

VI. Conclusion

80. Eu égard aux considérations qui précèdent, je propose de répondre au Naczelny Sąd Administracyjny (Cour suprême administrative, Pologne) comme suit :

Il convient d'interpréter les dispositions combinées de l'article 135, paragraphe 1, sous j), et de l'article 12, paragraphe 1, sous a), et paragraphe 2, de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, en ce sens que :

- 1) elles s'opposent à ce que la « première occupation » de bâtiments, constructions ou d'une fraction de ceux-ci soit forcément liée à l'exercice d'opérations soumises à la TVA ;
- 2) elles ne s'opposent pas à ce que, pour autant qu'il s'agisse d'améliorations substantielles portant sur des éléments constructifs, un État membre considère, aux fins de l'exonération de la TVA, qu'il y a transformation d'un bâtiment lorsque les dépenses engagées pour cette amélioration se sont élevées à 30 % au moins de sa valeur initiale.

³² Point 15 de la décision de renvoi.

³³ Voir note 31 des présentes conclusions.