Recueil de la jurisprudence

ARRÊT DE LA COUR (huitième chambre)

17 janvier 2013 *

«Taxe sur la valeur ajoutée — Directive 2006/112/CE — Article 135, paragraphe 1, sous k), lu en combinaison avec l'article 12, paragraphes 1 et 3 — Terrain non bâti — Terrain à bâtir — Notions — Travaux de démolition en vue d'une construction future — Exonération de la TVA»

Dans l'affaire C-543/11,

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 9 septembre 2011, parvenue à la Cour le 24 octobre 2011, dans la procédure

**Woningstichting Maasdriel**

contre

**Staatssecretaris van Financiën**,

LA COUR (huitième chambre),

composée de M. E. Jarašiūnas, président de chambre, M^me^ C. Toader (rapporteur) et M. C. G. Fernlund, juges,

avocat général: M. N. Wahl,

greffier: M^me^ M. Ferreira, administrateur principal,

vu la procédure écrite et à la suite de l'audience du 22 novembre 2012,

considérant les observations présentées:

— pour la Woningstichting Maasdriel, par M^e^ H. de Kat, advocaat,

— pour le gouvernement néerlandais, par M. J. Langer et M^me^ C. Wissels, en qualité d'agents,

— pour la Commission européenne, par M^me^ L. Lozano Palacios et M. P. van Nuffel, en qualité d'agents.

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

rend le présent

* Langue de procédure: le néerlandais.

## Arrêt

1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation de l'article 135, paragraphe 1, sous k), lu en combinaison avec l'article 12, paragraphes 1 et 3, de 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, ci-après la «directive TVA»).

2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant la Woningstichting Maasdriel (ci-après la «Woningstichting») au Staatssecretaris van Financiën (secrétaire d'État aux Finances) au sujet de l'exonération des droits de transmission afférents à une opération d'acquisition d'un bien immeuble, exonération liée, selon le droit néerlandais, à 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 12, paragraphes 1 et 3, de la directive TVA est libellé comme suit:

«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:

[...]

b) la livraison d'un terrain à bâtir.

[...]

3. Aux fins du paragraphe 1, point b), sont considérés comme 'terrains à bâtir' les terrains nus ou aménagés, définis comme tels par les États membres.»

4 L'article 135, paragraphe 1, sous k), de cette directive dispose:

«1. Les États membres exonèrent les opérations suivantes:

[...]

k) les livraisons de biens immeubles non bâtis autres que celles des terrains à bâtir visés à l'article 12, paragraphe 1, point b);

[…]»

*Le droit néerlandais*

5 L'article 11 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, nº 329) dans sa version applicable à l'affaire au principal (ci-après la «loi relative à la TVA»), énonce:

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

a) la livraison de biens immobiliers et 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 attenant, effectuée avant ou, au maximum, deux ans après sa première occupation ainsi que la livraison d'un terrain à bâtir;

[…]

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

a) sur lequel des travaux sont exécutés ou ont été exécutés;

b) pour lequel des aménagements ont été réalisés à l'usage exclusif de ce terrain;

c) aux abords duquel des aménagements sont réalisés ou l'ont été; ou

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

en vue de la construction d'édifices sur le terrain.»

6 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».

7 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 TVA] […] 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 TVA]».

**Le litige au principal et la question préjudicielle**

8 Le 13 novembre 2006, la Woningstichting a conclu avec la commune de Maasdriel (ci-après le «vendeur») un contrat de vente portant sur une parcelle de terrain. À cette date, sur le terrain, s'élevait un bâtiment qui avait été utilisé comme bibliothèque (ci-après le «bâtiment existant»), à côté duquel se trouvait un parking public aménagé.

9 Le contrat de vente prévoyait que «le bien vendu sera livré aménagé», dès lors que la Woningstichting avait l'intention d'y faire construire des immeubles d'habitation et, le cas échéant, des bureaux avec des emplacements de parking. Les parties étaient convenues que le vendeur se chargerait de la démolition du bâtiment existant et de l'enlèvement du revêtement de voirie du parking. Le prix convenu s'élevait à 1 380 000 euros (hors TVA) pour le terrain, auxquels s'ajoutaient les frais de démolition, estimés à 22 000 euros (hors TVA).

10 Durant les mois de janvier et de février 2007, le vendeur a fait démolir le bâtiment existant et a évacué les débris.

11 La livraison du terrain à la Woningstichting a été réalisée au moment du transfert de propriété, lequel est intervenu par acte notarié du 2 mars 2007. À cette date, le parking était encore utilisé, le revêtement de surface n'avait pas encore été enlevé et la Woningstichting n'avait pas encore obtenu le permis de bâtir nécessaire à la réalisation de son projet, celui-ci se trouvant à l'état de plans et de dessins.

12 Conformément au droit néerlandais, afin d'éviter la double imposition, si une acquisition de biens immobiliers est soumise à la TVA, elle est exonérée des droits de transmission calculés sur le prix de vente. La livraison d'un terrain à bâtir est soumise à la TVA. En revanche, la livraison d'un terrain non bâti est exonérée de la TVA et reste soumise aux droits de transmission.

13 La Woningstichting a payé la TVA au vendeur pour la livraison en cause, considérant qu'elle portait sur un terrain à bâtir et était, par conséquent, soumise à cette taxe, de sorte que des droits de transmission n'étaient pas dus.

14 L'inspecteur des impôts a cependant estimé que ladite livraison portait sur un terrain non bâti, exonérée, en tant que telle, de la TVA et était donc soumise au paiement de droits de transmission. Dès lors, la Woningstichting a reçu un avis de redressement au titre des droits de transmission. La réclamation introduite par cette dernière contre cet avis auprès de l'inspecteur des impôts ayant été rejetée, la Woningstichting a introduit un recours contre cette décision devant le Rechtbank te Arnhem (tribunal d'arrondissement d'Arnhem). Cette juridiction a rejeté ce recours.

15 La Woningstichting a interjeté appel de ce jugement devant le Gerechtshof te Arnhem (cour d'appel d'Arnhem), lequel l'a rejeté.

16 Se référant à l'arrêt du 19 novembre 2009, Don Bosco Onroerend Goed (C-461/08, Rec. p. I-11079), le Gerechtshof te Arnhem a jugé que le vendeur avait livré un terrain non bâti puisque, au moment de la livraison, le bâtiment avait été entièrement démoli et que les parties avaient convenu que le revêtement du parking serait enlevé à la charge du vendeur après la livraison. Il a également jugé que la parcelle ne pouvait pas être considérée comme un terrain à bâtir parce que la démolition du bâtiment et l'enlèvement du revêtement du parking ne pouvaient pas être considérés comme des «travaux» au sens de l'article 11, paragraphe 4, sous a), de la loi relative à la TVA. En outre, d'autres travaux n'avaient pas été convenus entre les parties. Par ailleurs, cette même juridiction a considéré que les aménagements existants utiles à la nouvelle construction se trouvant aux abords de la parcelle en question n'étaient pas des aménagements au sens de l'article 11, paragraphe 4, sous c), de ladite loi.

17 La Woningstichting s'est pourvue en cassation contre cet arrêt devant le Hoge Raad der Nederlanden.

18 La juridiction de renvoi indique que, conformément à sa propre jurisprudence, l'article 11, paragraphe 4, sous a), de la loi relative à la TVA doit être interprété en ce sens que, en cas de destruction complète d'un bâtiment, le terrain ainsi dégagé ne peut être considéré comme terrain à bâtir que si, après la démolition du bâtiment, des aménagements ont été réalisés sur ce terrain afin de permettre la construction de nouveaux bâtiments. Elle expose que, conformément à cette jurisprudence, la démolition ne peut pas être qualifiée de «travaux» au sens de l'article 11, paragraphe 4, sous a), de cette loi, même lorsqu'elle est réalisée en vue de permettre la construction ultérieure de bâtiments sur le sol ainsi dégagé. Elle fait ainsi observer que, malgré l'intention des parties d'utiliser le terrain pour de nouvelles constructions, les travaux de démolition, à eux seuls, n'ont pas pour effet de permettre à ce terrain de relever de la notion de «terrain à bâtir».

19 À cet égard, elle relève, toutefois, que la Cour a déjà jugé, dans ses arrêts du 28 mars 1996, Gemeente Emmen (C-468/93, Rec. p. I-1721, points 20 et 25), et Don Bosco Onroerend Goed, précité (point 43), qu'«il appartient [aux États membres] de définir les terrains qui doivent être considérés comme terrains à bâtir […], tout en respectant l'objectif poursuivi [par la sixième directive TVA], qui vise à n'exonérer de la TVA que les seules livraisons de terrains non bâtis qui ne sont pas destinés à supporter un édifice».

20 Compte tenu de cette jurisprudence de la Cour, la juridiction de renvoi s'interroge sur le point de savoir si la liberté appartenant aux États membres de définir la notion de «terrains à bâtir» permet à un État membre d'exonérer de la TVA la livraison d'un terrain non bâti obtenu par la démolition de bâtiments existants, même lorsque ces travaux ont été exécutés afin de permettre la réalisation de nouvelles constructions sur le terrain. Elle s'interroge également sur le point de savoir si, afin de déterminer si la livraison en cause concerne des «terrains non bâtis qui ne sont pas destinés à supporter un édifice» au sens de l'arrêt Gemeente Emmen, précité, elle peut se limiter à prendre en considération les circonstances qui se présentent à partir du moment où un terrain non bâti est apparu, sans tenir compte des travaux de démolition préalables.

21 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 135, paragraphe 1, sous k), de la directive TVA [...] lu en combinaison avec l'article 12, paragraphes 1et 3, de celle-ci doit-il être interprété en ce sens que, en tout état de cause, la livraison d'un terrain non bâti obtenu grâce à la démolition de bâtiments qui s'y trouvaient, démolition effectuée aux fins d'une reconstruction, ne peut pas être exonérée de la TVA?»

**Sur la question préjudicielle**

22 Par sa question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 135, paragraphe 1, sous k), de la directive TVA, lu en combinaison avec l'article 12, paragraphes 1 et 3, de cette directive, doit être interprété en ce sens que l'exonération de la TVA prévue à cette première disposition couvre une opération, telle que celle en cause au principal, de livraison d'un terrain non bâti à la suite de la démolition du bâtiment qui s'y trouvait, même lorsque, à la date de cette livraison, des travaux d'aménagement du terrain autres que ladite démolition n'avaient pas été réalisés, mais que le terrain en cause était destiné à être bâti.

23 Estimant que, en l'occurrence, il n'y a pas eu de travaux d'aménagement au sens du droit néerlandais, le gouvernement néerlandais s'oppose à toute prise en compte de l'intention des parties pour déterminer le caractère «non bâti» ou «à bâtir» du terrain en cause au principal.

24 En revanche, selon la Woningstichting et la Commission européenne, les conditions énumérées dans la législation néerlandaise visant à définir les terrains à bâtir sont trop restrictives et ne couvrent pas toutes les situations dans lesquelles un terrain pourrait être considéré comme étant destiné à être bâti. Elles considèrent également que, eu égard aux éléments du dossier, il apparaît clairement que le terrain en cause au principal peut objectivement être considéré comme destiné à être bâti.

25 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 135 de la directive TVA 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 135 doivent être interprétés d'une manière qui priverait celles-ci de leurs effets (voir, en ce sens, arrêt du 12 juillet 2012, J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard, C-326/11, point 20 et jurisprudence citée).

26 Aux termes de l'article 135, paragraphe 1, sous k), de la directive TVA, les livraisons de biens immeubles non bâtis autres que celles des terrains à bâtir visés à l'article 12, paragraphe 1, sous b), de la même directive sont exonérées de la TVA. Aux termes de l'article 12, paragraphe 3, de cette directive, sont considérés comme «terrains à bâtir» aux fins dudit paragraphe 1, sous b), les terrains, nus ou aménagés, définis comme tels par les États membres.

27 Il s'ensuit que les livraisons de terrains à bâtir sont soumises à la TVA et qu'elles ne relèvent pas de la catégorie des exonérations visées à l'article 135 de la directive TVA qui sont d'interprétation stricte.

28 L'article 11, paragraphe 4, sous a), de la loi relative à la TVA transpose ces dispositions de la directive TVA en droit néerlandais et définit comme «terrain à bâtir», notamment, tout terrain non bâti sur lequel des travaux sont exécutés ou ont été exécutés en vue de la construction d'édifices.

29 Selon la jurisprudence nationale citée par la juridiction de renvoi, la notion de «travaux» utilisée dans ladite disposition nationale est interprétée en ce sens qu'elle n'inclut pas les travaux de démolition même s'il est constant qu'ils ont été effectués en vue d'une reconstruction.

30 À cet égard, il convient, en premier lieu, de rappeler que les États membres, en définissant les terrains qui doivent être considérés comme «terrains à bâtir», sont tenus de respecter l'objectif poursuivi par l'article 135, paragraphe 1, sous k), de la directive TVA, qui vise à n'exonérer de la TVA que les seules livraisons de terrains non bâtis qui ne sont pas destinés à supporter un édifice (voir, en ce sens, arrêts précités Gemeente Emmen, points 24 et 25, ainsi que Don Bosco Onroerend Goed, point 43).

31 Afin de garantir le respect du principe de neutralité fiscale, principe fondamental du système commun de la TVA, lequel s'oppose, d'une part, à ce que des livraisons de biens semblables, qui se trouvent donc en concurrence les unes avec les autres, soient traitées de manière différente du point de vue de la TVA ainsi que, d'autre part, à ce que des opérateurs économiques qui effectuent les mêmes opérations soient traités différemment en matière de perception de la TVA (arrêt du 29 octobre 2009, SKF, C-29/08, Rec. p. I-10413, point 67 et jurisprudence citée), il est donc nécessaire que tous les terrains non bâtis destinés à supporter un édifice et, partant, destinés à être bâtis, soient couverts par cette définition nationale.

32 En second lieu, il convient de rappeler 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 (arrêt J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard, précité, point 33 et jurisprudence citée).

33 Ainsi, de même que la Cour a déjà constaté que, parmi de tels éléments, figure l'état d'avancement des travaux de transformation effectués par le vendeur à la date de la livraison (arrêt J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard, précité, point 34), l'achèvement avant cette date, par le vendeur, des travaux de démolition réalisés en vue d'une construction future, ou l'engagement du vendeur à réaliser de tels travaux de démolition en vue d'une construction future, peuvent également faire partie de tels éléments.

34 En l'occurrence, il convient d'observer que, ainsi qu'il résulte de la décision de renvoi, dans l'affaire au principal, il n'est pas contesté que, à la date de la livraison, les travaux de démolition du bâtiment ont été réalisés ou, en ce qui concerne le parking, seront réalisés, en vue d'une reconstruction.

35 Il appartient, en tout état de cause, à la juridiction de renvoi d'effectuer une appréciation globale des circonstances entourant l'opération en cause au principal et prévalant à la date de la livraison, y compris de l'intention des parties à condition qu'elle soit étayée par des éléments objectifs, afin de déterminer si l'opération en cause au principal porte ou non sur un terrain à bâtir.

36 Eu égard aux considérations qui précèdent, il convient de répondre à la question posée que l'article 135, paragraphe 1, sous k), de la directive TVA, lu en combinaison avec l'article 12, paragraphes 1 et 3, de cette directive, doit être interprété en ce sens que l'exonération de la TVA prévue à cette première disposition ne couvre pas une opération, telle que celle en cause au principal, de livraison d'un terrain non bâti à la suite de la démolition du bâtiment qui s'y trouvait, même lorsque, à la date de cette livraison, des travaux d'aménagement du terrain autres que ladite démolition n'avaient pas été réalisés, dès lors qu'il résulte d'une appréciation globale des circonstances entourant cette opération et prévalant à la date de la livraison, y compris l'intention des parties lorsqu'elle est étayée par des éléments objectifs, que, à cette date, le terrain en cause était effectivement destiné à être bâti, ce qu'il appartient à la juridiction de renvoi de vérifier.

## Sur les dépens

37 La procédure revêtant, à l'égard des parties au principal, le caractère d'un incident soulevé devant la juridiction de renvoi, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens. Les frais exposés pour soumettre des observations à la Cour, autres que ceux desdites parties, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement.

Par ces motifs, la Cour (huitième chambre) dit pour droit:

**L'article 135, paragraphe 1, sous k), de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, lu en combinaison avec l'article 12, paragraphes 1 et 3, de cette directive, doit être interprété en ce sens que l'exonération de la taxe sur la valeur ajoutée prévue à cette première disposition ne couvre pas une opération, telle que celle en cause au principal, de livraison d'un terrain non bâti à la suite de la démolition du bâtiment qui s'y trouvait, même lorsque, à la date de cette livraison, des travaux d'aménagement du terrain autres que ladite démolition n'avaient pas été réalisés, dès lors qu'il résulte d'une appréciation globale des circonstances entourant cette opération et prévalant à la date de la livraison, y compris l'intention des parties lorsqu'elle est étayée par des éléments objectifs, que, à cette date, le terrain en cause était effectivement destiné à être bâti, ce qu'il appartient à la juridiction de renvoi de vérifier.**

Signatures