Recueil de la jurisprudence

ARRÊT DE LA COUR (première chambre)

28 avril 2016 *

«Renvoi préjudiciel — Fiscalité — TVA — Opérations imposables — Affectation aux besoins de l'entreprise de biens obtenus "dans le cadre de l'entreprise" — Assimilation à une livraison effectuée à titre onéreux — Base d'imposition»

Dans l'affaire C-128/14,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduite par le Hoge Raad der Nederlanden (Cour suprême des Pays-Bas, Pays-Bas), par décision du 21 février 2014, parvenue à la Cour le 18 mars 2014, dans la procédure

Staatssecretaris van Financiën

contre

Het Oudeland Beheer BV,

LA COUR (première chambre),

composée de M. A. Tizzano, vice-président de la Cour, faisant fonction de président de la première chambre, MM. F. Biltgen, A. Borg Barthet, E. Levits (rapporteur) et M^me^ M. Berger, juges,

avocat général: M. P. Mengozzi,

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

vu la procédure écrite et à la suite de l'audience du 16 juillet 2015,

considérant les observations présentées:

— pour Het Oudeland Beheer BV, par M. A. J. de Ruiter, belastingadviseur,

— pour le gouvernement néerlandais, par M^mes^ M. K. Bulterman, C. S. Schillemans et M. Noort, en qualité d'agents,

— pour la Commission européenne, par M. W. Roels et M^me^ C. Soulay, en qualité d'agents,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 15 octobre 2015,

rend le présent

* Langue de procédure: le néerlandais.

Arrêt

1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation de l'article 5, paragraphe 3, sous b), et paragraphe 7, sous a), ainsi que de l'article 11, A, paragraphe 1, sous b), de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme (JO 1977, L 145, p. 1), telle que modifiée par la directive 95/7/CE du Conseil, du 10 avril 1995 (JO 1995, L 102, p. 18) (ci-après la «sixième directive»).

2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant le Staatssecretaris van Financiën (secrétaire d'État aux Finances, Pays-Bas) à Het Oudeland Beheer BV (ci-après «Oudeland») au sujet de la détermination de la base d'imposition d'une livraison, au sens de l'article 5, paragraphe 7, sous a), de la sixième directive, effectuée par cette société.

Le cadre juridique

Le droit de l'Union

3 Si la sixième directive a été abrogée et remplacée, à compter du 1er 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 2006, L 347, p. 1), compte tenu de la date des faits en cause dans le litige au principal, ce dernier demeure régi par la sixième directive.

4 Aux termes de l'article 2 de la sixième directive:

«Sont soumises à la taxe sur la valeur ajoutée:

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 [...]»

5 L'article 5 de cette directive, intitulé «Livraisons de biens», dispose:

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

[...]

3. Les États membres peuvent considérer comme biens corporels:

[...]

b) les droits réels donnant à leur titulaire un pouvoir d'utilisation sur les biens immeubles;

[...]

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 taxe sur la valeur ajoutée;

[…]»

6 L'article 11 de la sixième directive prévoit:

«A. À l'intérieur du pays

1. La base d'imposition est constituée:

a) pour les livraisons de biens et les prestations de services autres que celles visées sous b), c) et d), par tout ce qui constitue la contrepartie obtenue ou à obtenir par le fournisseur ou le prestataire pour ces opérations de la part de l'acheteur, du preneur ou d'un tiers, y compris les subventions directement liées au prix de ces opérations;

b) pour les opérations visées à l'article 5, paragraphes 6 et 7, par le prix d'achat des biens ou de biens similaires ou, à défaut de prix d'achat, par le prix de revient, déterminés au moment où s'effectuent ces opérations;

[...]»

7 L'article 13 de cette directive, intitulé «Exonérations à l'intérieur du pays», énonce:

«B. Autres exonérations 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 attenant autres que ceux visés à l'article 4 paragraphe 3 sous a); [...]

C. Options Les États membres peuvent accorder à leurs assujettis le droit d'opter pour la taxation:

a) de l'affermage et de la location de biens immeubles; [...] Les États membres peuvent restreindre la portée du droit d'option; ils déterminent les modalités de son exercice.»

8 L'article 17 de ladite directive, intitulé «Naissance et étendue du droit à déduction», dispose:

«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 taxe sur la valeur ajoutée 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 taxe sur la valeur ajoutée 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 taxe sur la valeur ajoutée qui est proportionnelle au montant afférent aux premières opérations.

[...]»

Le droit néerlandais

9 L'article 3 de la Wet op de Omzetbelasting 1968 (loi de 1968 relative à la taxe sur le chiffre d'affaires), dans sa version applicable à l'affaire au principal (ci-après la «Wet OB»), prévoit:

«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 auprès 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 section les terrains non bâtis autres que les terrains à bâtir [...]

[...]

2. Sont aussi qualifiés de livraison de biens la constitution, le transfert, la modification, l'abandon ou la résiliation de droits auxquels sont soumis les biens immeubles, à l'exception des hypothèques et des rentes foncières, sauf si la contrepartie, majorée de la taxe sur le chiffre d'affaires, est inférieure à la valeur économique de ces droits. La valeur économique s'élève au moins au prix de revient, y compris la taxe sur le chiffre d'affaires, du bien immeuble sur lequel porte le droit, tel qu'il se présenterait à la création par un tiers indépendant au moment de l'acte».

10 L'article 8, paragraphes 3 et 5, de la Wet OB dispose:

«3. En ce qui concerne les livraisons telles que visées à l'article 3, paragraphe 1, sous g) et h), et à l'article 3 bis, paragraphe 1, la contrepartie est fixée au montant, taxe sur le chiffre d'affaires non comprise, qui devrait être payé pour ces biens, si, au moment de la livraison, ceux-ci étaient acquis ou produits dans l'état où ils se trouvent à ce moment.

[...]

5. Un arrêté de portée générale peut déterminer dans quelle mesure:

[...]

b) des charges afférentes à la propriété grevée de rentes foncières, à un droit d'emphytéose, à un droit de superficie, à une servitude, à des appartements, à des droits d'affiliation dans une société foncière (*lidmaatschapsrechten*) et à d'autres droits similaires, relèvent de la contrepartie;

[...]»

11 L'article 5 de l'Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968 (arrêté d'exécution de la loi de 1968 relative à la taxe sur le chiffre d'affaires, ci-après l'«arrêté d'exécution») prévoit:

«1. Pour la constitution, le transfert, la renonciation à ou la résiliation d'un droit d'emphytéose, d'un droit de superficie ou d'une servitude, la valeur du canon, de la rétribution ou du loyer relève de la contrepartie, étant entendu que celle-ci ne peut être supérieure à la valeur économique du bien auquel se rapporte le droit. La valeur économique comprend au moins le prix de revient, y compris la taxe sur le chiffre d'affaires, du bien immeuble auquel se rapporte le droit, tel qu'il résulterait de la production par un tiers indépendant au moment de l'opération.

[...]

5. La valeur d'un canon, d'une rétribution, d'un loyer ou d'une indemnité est déterminée conformément à l'annexe A du présent arrêté.

[...]

12 L'annexe A de l'arrêté d'exécution énonce:

[...]

«b) La valeur d'un canon, d'une rétribution, d'un loyer ou d'une indemnité qui échoit après un certain temps est fixée au montant annuel multiplié par le nombre d'années au cours desquelles les versements doivent être effectués [...]»

Le litige au principal et les questions préjudicielles

13 Le 8 mars 2004, Oudeland a conclu, en tant que preneur, un bail emphytéotique portant sur une parcelle de terrain et un immeuble de bureaux en construction situé sur cette parcelle (ci-après l'«immeuble de bureaux concerné»), moyennant le versement d'une redevance due par anticipation chaque année (ci-après le «canon annuel»). La durée de ce bail a été fixée à 20 ans, le montant du canon annuel s'élevant à 330 000 euros.

14 Conformément à l'article 3, paragraphe 2, de la Wet OB, disposition fondée sur l'article 5, paragraphe 3, sous b), de la sixième directive, la constitution d'un droit d'emphytéose a été assimilée à la livraison d'un bien immeuble aux fins de la perception de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) et a donc été soumise à cette taxe. En vertu de l'article 8, paragraphe 5, sous b), de cette loi, lu en combinaison avec l'article 5, paragraphe 5, de l'arrêté d'exécution, la base d'imposition d'une livraison telle que celle en cause au principal comprend la valeur du droit d'emphytéose, calculée conformément à l'annexe A, sous b), de l'arrêté d'exécution, soit la valeur capitalisée de la totalité des canons. En l'occurrence, cette valeur a été fixée à 3 844 500 euros.

15 Partant, la constitution du droit d'emphytéose en cause au principal a été soumise à la TVA. Oudeland a payé cette taxe d'un montant de 730 455 euros à l'entrepreneur avec lequel elle a conclu le bail emphytéotique concerné et a opéré la déduction de ce montant dans sa déclaration de TVA afférente au mois de mars 2004.

16 Par suite de la constitution du droit d'emphytéose, Oudeland a fait achever la construction de l'immeuble de bureaux concerné et a réceptionné celui-ci en tant qu'immeuble prêt à être utilisé. Les coûts d'achèvement de ce bâtiment se sont élevés à 1 571 749 euros. Sur ce montant, Oudeland a payé et a immédiatement déduit un montant de 298 632 euros au titre de la TVA. Au cours de l'achèvement dudit bâtiment, le premier canon annuel est arrivé à échéance et a été payé par Oudeland.

17 Oudeland a mis l'immeuble de bureaux concerné en location à compter du 1er juin2004. Conformément à la législation nationale applicable, qui est fondée sur l'article 13, C, sous a), de la sixième directive, Oudeland a choisi de renoncer, pour une partie de cet immeuble et en accord avec les locataires de celui-ci, à l'exonération de TVA prévue pour la location de biens immeubles. La location de l'autre partie de l'immeuble était exonérée de la TVA.

18 Oudeland a considéré que la mise en location de l'immeuble de bureaux concerné devait être qualifiée de livraison pour les besoins de son entreprise d'un bien produit dans le cadre de son entreprise, au sens de l'article 3, paragraphe 1, sous h), de la Wet OB et de l'article 5, paragraphe 7, sous a), de la sixième directive. Elle s'est acquittée de la TVA afférente à la partie de cet immeuble qui bénéficiait de l'exonération de cette taxe et qui n'ouvrait donc pas droit à la déduction de celle-ci. Dans sa déclaration, Oudeland avait fixé la base d'imposition de la livraison en cause au principal à la totalité des coûts, hors TVA, de l'achèvement de la construction, majorée du montant du canon annuel déjà échu au moment de cette livraison.

19 L'administration fiscale a estimé que la base d'imposition à retenir au titre de la mise en location de l'immeuble de bureaux concerné devait être constituée des coûts relatifs à l'achèvement de la construction, majorés de la valeur capitalisée de la totalité des canons. Un avis de redressement, portant sur la période allant du 1er au 30 juin2004, a été notifié à Oudeland, pour un montant égal à la différence entre la base d'imposition calculée par Oudeland et celle fixée par cette administration. Nonobstant la réclamation présentée par Oudeland, ce redressement a été maintenu.

20 Le recours introduit par Oudeland contre la décision rejetant sa réclamation ayant été déclaré non fondé par une décision du Rechtbank te 's-Gravenhage (tribunal de La Haye, Pays-Bas), Oudeland a interjeté appel de cette dernière décision devant le Gerechtshof te 's-Gravenhage (cour d'appel de La Haye, Pays-Bas).

21 Cette juridiction d'appel a jugé que, conformément à l'article 8, paragraphe 3, de la Wet OB, la base d'imposition des livraisons, au sens de l'article 3, paragraphe 1, sous h), de cette loi, comprenait le prix de revient du terrain détenu par Oudeland en vertu du bail emphytéotique conclu et que, à cet égard, il convenait de se fonder sur la valeur, pour Oudeland, de ce terrain au moment de la livraison visée à l'article 3, paragraphe 1, sous h), de la Wet OB. En outre, selon ladite juridiction, cette valeur ne pouvait être assimilée à celle que ledit terrain aurait représentée, à ce moment-là pour un propriétaire, mais elle devait être limitée au montant du canon annuel payé avant l'achèvement de l'immeuble de bureaux concerné.

22 Le Gerechtshof te 's-Gravenhage (cour d'appel de la Haye) a, par conséquent, annulé la décision du Rechtbank te 's-Gravenhage (tribunal de La Haye), la décision de l'administration fiscale rejetant la réclamation d'Oudeland ainsi que le redressement notifié à cette société.

23 Le secrétaire d'État aux Finances a formé, devant le Hoge Raad der Nederlanden (Cour suprême des Pays-Bas, Pays-Bas), un pourvoi en cassation contre la décision rendue en appel.

24 Le litige opposant les parties au principal porte sur la manière dont il convient de déterminer la base d'imposition d'une livraison, au sens de l'article 5, paragraphe 7, sous a), de la sixième directive. Alors qu'Oudeland estime que seuls les montants exposés jusqu'à la date de la livraison, à savoir les montants des canons annuels échus à cette date, ainsi que les coûts d'achèvement de l'immeuble de bureaux concerné font partie de cette base d'imposition, le secrétaire d'État aux Finances se fonde, pour établir la valeur du droit d'emphytéose, sur la valeur capitalisée de la totalité des canons.

25 La juridiction de renvoi s'interroge sur le point de savoir s'il convient, conformément à l'arrêt du 8 novembre 2012, Gemeente Vlaardingen (C-299/11, EU:C:2012:698), d'exclure de la base d'imposition des éléments du prix de revient sur lesquels la TVA a été acquittée, à savoir la valeur du droit d'emphytéose et les coûts d'achèvement de l'immeuble de bureaux concerné, et s'il doit en aller de même lorsqu'un assujetti a déduit immédiatement et intégralement, au titre des dispositions du droit national, la TVA ainsi payée.

26 Si les éléments du prix de revient évoqués au point précédent du présent arrêt doivent être inclus dans la base d'imposition visée à l'article 8, paragraphe 3, de la Wet OB, lu en combinaison avec l'article 11, A, paragraphe 1, sous b), de la sixième directive, la juridiction de renvoi s'interroge sur la manière dont cette base doit être déterminée en ce qui concerne le droit d'emphytéose et, notamment, sur la manière selon laquelle la valeur des canons dus successivement au titre de ce droit s'intègre dans la base d'imposition d'une livraison, au sens de l'article 5, paragraphe 7, sous a), de la sixième directive.

27 Dans ces conditions, le Hoge Raad der Nederlanden (Cour suprême des Pays-Bas) a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes:

«1) L'article 11, A, paragraphe 1, sous b), de la sixième directive, doit-il être interprété en ce sens que le prix de revient du terrain ou d'autres matières ou matériaux sur lesquels l'assujetti a acquitté la TVA afférente à l'acquisition, intervenue en l'espèce par la constitution d'un droit réel donnant un pouvoir d'utilisation sur un bien immeuble, ne relève pas de la base d'imposition d'une livraison, au sens de l'article 5, paragraphe 7, sous a), de la sixième directive? En va-t-il autrement si l'assujetti a déduit cette TVA afférente à l'acquisition en vertu des dispositions légales nationales – que celles-ci soient contraires ou non à la sixième directive sur ce point?

2) Dans un cas tel que celui de l'espèce, où le terrain a été acquis avec un bâtiment en cours de construction par la constitution d'un droit réel visé à l'article 5, paragraphe 3, sous b), de la sixième directive, l'article 11, A, paragraphe 1, sous b), de la sixième directive doit-il être interprété en ce sens que la valeur du canon, c'est-à-dire la valeur des montants à payer d'année en année pendant la durée, ou bien la durée restant à courir, du droit réel, relève de la base d'imposition d'une livraison, au sens de l'article 5, paragraphe 7, sous a), de la sixième directive?»

Sur les questions préjudicielles

Sur la première question

28 Par sa première question, la juridiction de renvoi demande en substance, si l'article 11, A, paragraphe 1, sous b), de la sixième directive doit être interprété en ce sens que la valeur d'un droit réel donnant à son titulaire un pouvoir d'utilisation sur un bien immeuble et les coûts d'achèvement de l'immeuble de bureaux construit sur le terrain concerné peuvent être inclus dans la base d'imposition d'une livraison, au sens de l'article 5, paragraphe 7, sous a), de la sixième directive, lorsque l'assujetti a déjà acquitté la TVA afférente à cette valeur et à ces coûts, mais a également déduit immédiatement et intégralement cette taxe.

29 En vertu de l'article 5, paragraphe 7, sous a), de la sixième directive, les États membres peuvent assimiler à une livraison effectuée à titre onéreux 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.

30 Cette faculté permet aux États membres d'aménager leur législation fiscale de manière à ce que les entreprises qui sont, en raison du fait qu'elles exercent une activité exonérée de TVA, dans l'impossibilité de déduire la TVA qu'elles ont payée lors de l'acquisition de leurs biens d'entreprise, ne subissent pas un désavantage par rapport aux concurrents qui exercent la même activité au moyen de biens qu'ils ont obtenus sans paiement de TVA en produisant ceux-ci eux-mêmes ou, de manière plus générale, en les obtenant dans le cadre de leur entreprise (arrêt du 8 novembre 2012, Gemeente Vlaardingen, C-299/11, EU:C:2012:698, point 26).

31 À titre liminaire, il convient de rappeler que, ainsi que l'a relevé M. l'avocat général au point 42 de ses conclusions, l'applicabilité de l'article 5, paragraphe 7, sous a), de la sixième directive est soumise à trois conditions cumulatives.

32 En premier lieu, le bien concerné doit être un «bien produit, construit, extrait, transformé [...] dans le cadre de [l']entreprise [d'un assujetti]». La Cour a jugé que, afin que la faculté d'assimilation à une livraison effectuée à titre onéreux puisse être employée d'une façon qui élimine effectivement toute inégalité en matière de TVA entre les assujettis qui ont acquis leurs biens auprès d'un autre assujetti et ceux qui les ont obtenus dans le cadre de leur entreprise, l'article 5, paragraphe 7, sous a), de la sixième directive couvre 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 sa disposition par ladite entreprise, cette assimilation devant pouvoir s'étendre à la totalité des biens achevés ou améliorés par le tiers (voir, en ce sens, arrêts du 8 novembre 2012, Gemeente Vlaardingen, C-299/11, EU:C:2012:698, points 27 et 28, ainsi que du 10 septembre 2014, Gemeente 's-Hertogenbosch, C-92/13, EU:C:2014:2188, point 28).

33 En deuxième lieu, l'assujetti doit avoir affecté ce bien aux besoins de son entreprise.

34 En troisième lieu, l'acquisition dudit bien auprès d'un autre assujetti ne doit pas ouvrir au premier assujetti le droit à une déduction complète de la TVA.

35 Cela étant précisé, il convient de souligner que, en l'occurrence, après avoir, d'une part, acquis, par la conclusion d'un bail emphytéotique, un droit sur la parcelle de terrain concernée et sur l'immeuble de bureaux en construction situé sur ce terrain, payé la TVA afférente à cette acquisition et déduit cette taxe dans sa déclaration de TVA du mois de mars 2004, et, d'autre part, fait achever la construction de cet immeuble, payé la TVA relative aux coûts d'achèvement de celui-ci et déduit ladite taxe, Oudeland a mis en location ledit immeuble de bureaux, en ne renonçant qu'en partie à l'exonération de la TVA prévue pour la location de biens immeubles.

36 La mise en location, par Oudeland, de l'immeuble ainsi achevé ayant été considérée comme une affectation aux besoins de l'entreprise d'un bien obtenu dans le cadre de cette entreprise, et cet immeuble ayant été utilisé en partie à des fins autres que des opérations imposables, cette mise en location a ainsi été assimilée à une livraison, au sens de l'article 5, paragraphe 7, sous a), de la sixième directive et soumise à la TVA.

37 Conformément à l'article 11, A, paragraphe 1, sous b), de la sixième directive, la base d'imposition, en ce qui concerne les opérations visées, notamment, à l'article 5, paragraphe 7, sous a), de ladite directive, est constituée par «le prix d'achat des biens ou de biens similaires ou, à défaut de prix d'achat, par le prix de revient, déterminés au moment où s'effectuent ces opérations».

38 La Cour a précisé, à cet égard, qu'il découle sans ambiguïté dudit article 11, A, paragraphe 1, sous b), que ce n'est qu'à défaut de prix d'achat des biens ou de biens similaires que la base d'imposition est constituée par le «prix de revient» (arrêt du 23 avril 2015, Property Development Company, C-16/14, EU:C:2015:265, point 37).

39 À cet égard, la juridiction de renvoi indique qu'il est constant, en l'espèce, que le prix d'achat d'un bien analogue à l'immeuble de bureaux concerné fait défaut. Par conséquent, il convient de se fonder sur le prix de revient.

40 Cependant, la juridiction de renvoi s'interroge sur le point de savoir si des éléments du prix de revient sur lesquels la TVA a été acquittée, à savoir la valeur de l'emphytéose et les coûts d'achèvement de l'immeuble de bureaux concerné, doivent être exclus de la base d'imposition, alors même que l'assujetti a déduit immédiatement et intégralement, au titre des dispositions du droit national applicable, la TVA ainsi payée sur la constitution du droit d'emphytéose et sur l'achèvement de cet immeuble.

41 À cet égard, la Cour a précisé que la faculté d'assimilation à une livraison effectuée à titre onéreux ne saurait être employée pour percevoir un montant de TVA sur la valeur des biens sur laquelle cet assujetti avait déjà, dans le cadre d'une imposition précédente, acquitté la TVA (voir, en ce sens, arrêt du 8 novembre 2012, Gemeente Vlaardingen, C-299/11, EU:C:2012:698, point 32).

42 En effet, une telle taxation réitérée serait incompatible tant avec la caractéristique essentielle de la TVA, selon laquelle cette taxe s'applique sur la valeur ajoutée des biens ou des services concernés, la taxe due lors d'une transaction étant calculée après déduction de celle qui a été payée lors de la transaction précédente (voir, notamment, arrêts du 16 décembre 1992, Beaulande, C-208/91, EU:C:1992:524, point 14; du 17 septembre 1997, UCAL, C-347/95, EU:C:1997:411, point 34, ainsi que du 29 avril 2004, GIL Insurance e.a., C-308/01, EU:C:2004:252, point 33), qu'avec la finalité de ladite faculté d'assimilation, qui consiste, certes, à permettre aux États membres de soumettre à la TVA l'affectation de biens aux besoins d'activités exonérées de TVA, mais ne revient aucunement à autoriser lesdits États à soumettre à plusieurs reprises à la TVA une même partie de la valeur de ces biens (arrêt du 8 novembre 2012, Gemeente Vlaardingen, C-299/11, EU:C:2012:698, point 32).

43 Ainsi que l'a relevé en substance M. l'avocat général au point 49 de ses conclusions, lorsque la TVA acquittée sur les éléments du prix de revient a par la suite été déduite, l'imposition résultant de l'assimilation à une livraison effectuée à titre onéreux ne conduit pas à une taxation réitérée de la même valeur. En effet, c'est uniquement lorsque la TVA afférente à ces éléments reste à la charge de l'assujetti en raison du fait que celui-ci ne les a pas portés en déduction que lesdits éléments ne doivent pas être pris en compte dans la base d'imposition, au titre de l'article 5, paragraphe 7, sous a), de la sixième directive.

44 À cet égard, la Cour a jugé que, en aucun cas, la base d'imposition visée à l'article 11, A, paragraphe 1, sous b), de la sixième directive ne saurait comprendre une valeur sur laquelle l'assujetti a déjà acquitté la TVA sans avoir pu la déduire par la suite (voir arrêt du 23 avril 2015, Property Development Company, C-16/14, EU:C:2015:265, point 42 et jurisprudence citée).

45 Il s'ensuit, ainsi que l'a relevé M. l'avocat général au point 50 de ses conclusions, que des valeurs sur lesquelles l'assujetti a déjà acquitté la TVA, mais l'a déduite, peuvent être incluses dans la base d'imposition visée à l'article 11, A, paragraphe 1, sous b), de la sixième directive.

46 Par conséquent, eu égard à l'ensemble des considérations qui précèdent, il convient de répondre à la première question que l'article 11, A, paragraphe 1, sous b), de la sixième directive doit être interprété en ce sens que la valeur d'un droit réel donnant à son titulaire un pouvoir d'utilisation sur un bien immeuble et les coûts d'achèvement d'un immeuble de bureaux construit sur le terrain concerné

peuvent être inclus dans la base d'imposition d'une livraison, au sens de l'article 5, paragraphe 7, sous a), de la sixième directive, lorsque l'assujetti a déjà acquitté la TVA afférente à cette valeur et à ces coûts, mais l'a également déduite immédiatement et intégralement.

Sur la seconde question

47 Par sa seconde question la juridiction de renvoi demande, en substance, si, dans une situation telle que celle en cause au principal, dans laquelle un terrain et un bâtiment en cours de construction situé sur ce terrain ont été acquis par la constitution d'un droit réel donnant à son titulaire un pourvoir d'utilisation sur ces biens immeubles, l'article 11, A, paragraphe 1, sous b), de la sixième directive doit être interprété en ce sens que la valeur de ce droit réel à prendre en compte dans la base d'imposition d'une livraison, au sens de l'article 5, paragraphe 7, sous a), de cette directive, correspond à la valeur des montants à payer à titre de contrepartie chaque année, pendant toute la durée du bail emphytéotique instituant ce droit réel, ou bien à la valeur des montants à payer pendant la durée de ce bail restant à courir.

48 En premier lieu, il importe de rappeler que, ainsi qu'il a été précisé aux points 38 et 39 du présent arrêt, ce n'est qu'à défaut de prix d'achat des biens ou de biens similaires que la base d'imposition est constituée par le «prix de revient» et que, en l'occurrence, le prix d'achat d'un bien analogue à l'immeuble de bureaux concerné fait défaut.

49 Par conséquent, la base d'imposition de la livraison, au sens de l'article 5, paragraphe 7, sous a), de la sixième directive, est constituée, dans l'affaire au principal, par le prix de revient.

50 En deuxième lieu, il découle des termes mêmes de l'article 11, A, paragraphe 1, sous b), de la sixième directive que le prix de revient ainsi que les prix d'achat des biens ou de biens similaires doivent être déterminés au moment où s'effectue la livraison, au sens de l'article 5, paragraphe 7, sous a), de cette directive.

51 En troisième lieu, il importe de rappeler que, en vertu de la disposition nationale mettant en œuvre la faculté prévue à l'article 5, paragraphe 3, sous b), de la sixième directive, la constitution du droit d'emphytéose, en l'occurrence, a été assimilée à la livraison d'un bien. En ce qui concerne la constitution d'un droit d'emphytéose d'une durée de 20 ans, tel que celui en cause au principal, conformément aux dispositions du droit national applicable, la contrepartie de cette livraison est déterminée, sur la base d'un montant annuel fixe, multiplié par le nombre d'années durant lesquelles les versements doivent être effectués, la somme ainsi obtenue étant ensuite corrigée ou capitalisée au moment de la constitution de ce droit, conformément aux prescriptions de la réglementation nationale. En l'occurrence, la constitution d'un droit d'emphytéose a donné lieu au paiement, en une fois, de la TVA due sur le montant total de la contrepartie ainsi déterminée.

52 Il importe de préciser que les modalités de détermination de cette contrepartie ne font pas l'objet des questions posées par la juridiction de renvoi, la valeur de ladite contrepartie n'étant pas contestée dans le cadre du litige au principal.

53 Dès lors qu'il résulte de la réponse apportée à la première question que l'acquittement de la TVA sur la valeur du droit d'emphytéose ne fait pas obstacle à la prise en compte de cette valeur dans la base d'imposition de la livraison, au sens de l'article 5, paragraphe 7, sous a), de la sixième directive, dans la mesure où cette taxe a été immédiatement et intégralement déduite, et qu'il n'est pas contesté que ladite valeur constitue l'un des éléments du prix de revient, il convient de déterminer s'il y a lieu de prendre en compte la valeur intégrale du droit d'emphytéose, ainsi que le préconise le gouvernement néerlandais, ou une partie de celle-ci.

54 À cet égard, il importe de relever que l'emphytéose est limitée dans le temps et que, ainsi qu'il a été dit au point 51 du présent arrêt, la valeur de la contrepartie de la constitution du droit d'emphytéose est déterminée en fonction de la durée convenue du bail emphytéotique.

55 Si la livraison, au sens de l'article 5, paragraphe 7, sous a), de la sixième directive, intervient non pas au même moment que la constitution du droit d'emphytéose, mais ultérieurement, la valeur de ce droit à prendre en compte dans la base d'imposition correspond à la valeur résiduelle de celui-ci au moment de la livraison (voir, par analogie, arrêts du 17 mai2001, Fischer et Brandenstein, C-322/99 et C-323/99, EU:C:2001:280, point 80, ainsi que du 8 mai2013, Marinov, C-142/12, EU:C:2013:292, point 32).

56 Cette valeur résiduelle du droit d'emphytéose est déterminée en fonction de la durée du bail emphytéotique restant à courir et comprend la valeur des montants annuels restant à payer au titre de celui-ci, corrigés ou capitalisés selon la même méthode que celle utilisée pour déterminer la valeur du droit d'emphytéose.

57 Cette interprétation est corroborée par la finalité de la faculté d'assimilation que l'article 5, paragraphe 7, sous a), de la sixième directive reconnaît aux États membres, telle que rappelée au point 30 du présent arrêt.

58 En effet, si, au moment où la livraison, au sens de l'article 5, paragraphe 7, sous a), de la sixième directive, est effectuée, un concurrent devait, pour la durée du bail emphytéotique conclu par Oudeland restant à courir, conclure un bail emphytéotique portant sur le même bien, afin d'affecter l'immeuble de bureaux concerné à la même activité que celle exercée par Oudeland, le prix de revient du droit d'emphytéose correspondrait, pour ce concurrent, à la valeur de ce droit au moment de cette conclusion et donc à la valeur résiduelle de celui-ci.

59 Considérer, à l'instar du gouvernement néerlandais, qu'il convient de prendre en compte la valeur intégrale de l'emphytéose correspondant à la contrepartie au moment de la constitution de celui-ci reviendrait à faire abstraction du fait, relevé par M. l'avocat général au point 70 de ses conclusions, que la valeur de l'emphytéose diminue, en général, au fur et à mesure de l'écoulement du temps, et aboutirait à ignorer la règle selon laquelle le prix de revient doit être déterminé au moment où s'effectue la livraison, au sens de l'article 5, paragraphe 7, sous a), de la sixième directive.

60 De même, les montants des redevances annuelles déjà échues représentent, certes, les montants versés par Oudeland au titre du droit d'emphytéose, mais ces montants ne représentent pas la valeur de ce droit au moment de la livraison, au sens de l'article 5, paragraphe 7, sous a), de cette directive.

61 Eu égard aux considérations qui précèdent, il convient de répondre à la seconde question que, dans une situation telle que celle en cause au principal, dans laquelle un terrain et un bâtiment en cours de construction sur ce terrain ont été acquis par la constitution d'un droit réel donnant à son titulaire un pouvoir d'utilisation sur ces biens immeubles, l'article 11, A, paragraphe 1, sous b), de la sixième directive doit être interprété en ce sens que la valeur de ce droit réel à prendre en compte dans la base d'imposition d'une livraison, au sens de l'article 5, paragraphe 7, sous a), de la sixième directive, correspond à la valeur des montants à payer à titre de contrepartie chaque année, pendant la durée du bail emphytéotique instituant ce droit réel restant à courir, corrigés ou capitalisés selon la même méthode que celle utilisée pour déterminer la valeur de constitution du droit d'emphytéose.

Sur les dépens

62 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 (première chambre) dit pour droit:

1) **L'article 11, A, paragraphe 1, sous b), de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai1977, 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, telle que modifiée par la directive 95/7/CE du Conseil, du 10 avril 1995, doit être interprété en ce sens que la valeur d'un droit réel donnant à son titulaire un pouvoir d'utilisation sur un bien immeuble et les coûts d'achèvement de l'immeuble de bureaux construit sur le terrain concerné peuvent être inclus dans la base d'imposition d'une livraison, au sens de l'article 5, paragraphe 7, sous a), de cette directive, telle que modifiée, lorsque l'assujetti a déjà acquitté la taxe sur la valeur ajoutée afférente à cette valeur et à ces coûts, mais l'a également déduite immédiatement et intégralement.**

2) **Dans une situation telle que celle en cause au principal, dans laquelle un terrain et un bâtiment en cours de construction sur ce terrain ont été acquis par la constitution d'un droit réel donnant à son titulaire un pouvoir d'utilisation sur ces biens immeubles, l'article 11, A, paragraphe 1, sous b), de la sixième directive 77/388, telle que modifiée par la directive 95/7, doit être interprété en ce sens que la valeur de ce droit réel à prendre en compte dans la base d'imposition d'une livraison, au sens de l'article 5, paragraphe 7, sous a), de ladite directive, correspond à la valeur des montants à payer à titre de contrepartie chaque année, pendant la durée du bail emphytéotique instituant ce droit réel restant à courir, corrigés ou capitalisés selon la même méthode que celle utilisée pour déterminer la valeur de constitution du droit d'emphytéose.**

Signatures