Recueil de la jurisprudence

CONCLUSIONS DE L'AVOCATE GÉNÉRALE
M[ME] JULIANE KOKOTT
présentées le 3 septembre 2020[1]

Affaire C-604/19

Gmina Wrocław
contre
Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

[demande de décision préjudicielle formée par le Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (tribunal administratif de voïvodie de Wrocław, Pologne)]

« Renvoi préjudiciel – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée – Directive 2006/112/CE – Article 14, paragraphe 2, sous a) – Notion de "livraison de biens" – Conversion d'un usufruit perpétuel en un droit de propriété en vertu de la loi – Transfert du pouvoir de disposer d'un bien corporel comme un propriétaire – Livraison fictive – Qualité d'assujettie d'une commune lorsqu'elle perçoit des redevances au titre d'une conversion prévue par la loi »

I. Introduction

1. Dans la présente affaire, la Cour doit examiner la question du traitement fiscal d'une acquisition de propriété en vertu de la loi moyennant le paiement d'une redevance de conversion. En l'espèce, des terrains étaient grevés d'un droit réel spécial (l'usufruit perpétuel), ce qui signifie que le « titulaire du pouvoir économique sur le bien » (à savoir la personne qui utilisait le terrain comme si elle en était la propriétaire), et le « propriétaire formel » (la personne à laquelle appartenait le terrain conformément au droit civil) étaient des personnes distinctes. Les redevances payées par le titulaire du droit d'usufruit perpétuel au propriétaire du terrain étaient soumises à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) polonaise.

2. À l'issue d'une réforme du droit de la propriété, les personnes qui, jusque-là, étaient propriétaires des terrains, ont, en vertu de la loi, perdu leur droit de propriété au profit des titulaires du droit d'usufruit perpétuel. Ces derniers sont tenus de continuer à payer les redevances annuelles de l'usufruit perpétuel pendant vingt ans ou d'effectuer un paiement unique d'un montant équivalent. Les redevances désormais perçues par les anciens propriétaires sont-elles soumises à la TVA comme elles l'étaient auparavant ?

3. Il s'agit en l'occurrence de terrains ayant appartenu à une commune. Par conséquent, il y a également lieu de déterminer si la commune a agi ici en tant qu'assujettie ou en tant qu'autorité publique (auquel cas aucune TVA n'est supportée).

1 Langue originale : l'allemand.

II. Le cadre juridique

A. Le droit de l'Union

4. Le cadre juridique du droit de l'Union est régi par les articles 2, 9, 13, 14, 24, et 25 de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la « directive TVA »)[2].

5. En vertu de l'article 2, paragraphe 1, de la directive TVA, les livraisons de biens effectuées à titre onéreux [article 2, paragraphe 1, sous a), de la directive TVA] et les prestations de services effectuées à titre onéreux [article 2, paragraphe 1, sous c), de la directive TVA] sont toutes deux soumises à la TVA.

6. L'article 9, paragraphe 1, de la directive TVA, définit comme « assujetti » quiconque exerce, d'une façon indépendante, une activité économique, quel qu'en soit le lieu, le but ou le résultat.

7. L'article 13, paragraphe 1, de la directive TVA prévoit une exception à l'obligation fiscale de certaines activités accomplies par des organismes de droit public :

« 1. Les États, les régions, les départements, les communes et les autres organismes de droit public ne sont pas considérés comme des assujettis pour les activités ou opérations qu'ils accomplissent en tant qu'autorités publiques, même lorsque, à l'occasion de ces activités ou opérations, ils perçoivent des droits, redevances, cotisations ou rétributions.

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

En tout état de cause, les organismes de droit public ont la qualité d'assujettis pour les activités figurant à l'annexe I et dans la mesure où celles-ci ne sont pas négligeables. »

8. L'article 14, paragraphes 1 et 2, de la directive TVA détermine dans quels cas on peut parler de « livraison » :

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

2. Outre l'opération visée au paragraphe 1, sont considérées comme livraison de biens les opérations suivantes :

a) la transmission, avec paiement d'une indemnité, de la propriété d'un bien en vertu d'une réquisition faite par l'autorité publique ou en son nom ou aux termes de la loi ;

b) la remise matérielle d'un bien en vertu d'un contrat qui prévoit la location d'un bien pendant une certaine période ou la vente à tempérament d'un bien, assorties de la clause que la propriété est normalement acquise au plus tard lors du paiement de la dernière échéance ;

c) la transmission d'un bien effectuée en vertu d'un contrat de commission à l'achat ou à la vente. »

2 JO 2006, L 347, p. 1.

9. L'article 24, paragraphe 1, de la directive TVA définit une prestation de services comme suit :

« Est considérée comme "prestation de services" toute opération qui ne constitue pas une livraison de biens. »

10. L'article 25, sous c), de la directive TVA dispose :

« Une prestation de services peut consister, entre autres, en une des opérations suivantes :

[...]

c) l'exécution d'un service en vertu d'une réquisition faite par l'autorité publique ou en son nom ou aux termes de la loi. »

B. Le droit polonais

11. Les règles susmentionnées du droit de l'Union ont été transposées en droit polonais par la ustawa o podatku od towarów i usług (loi relative à la taxe sur les biens et les services), du 11 mars 2004[3]. L'article 7, paragraphe 1, de la loi relative à la TVA dispose :

« La livraison de biens [...] s'entend du transfert du pouvoir de disposer des biens comme un propriétaire, y compris :

1) le transfert en vertu d'une réquisition faite par l'autorité publique ou par une entité agissant au nom de cette autorité, ou le transfert, aux termes de la loi, de la propriété de biens avec paiement d'une indemnité,

[...]

6) la concession d'un usufruit perpétuel sur des terrains. »

12. Le droit d'usufruit perpétuel est régi par la ustawa o gospodarce nieruchomościami (loi relative à la gestion des biens immeubles)[4]. Selon l'article 12a, paragraphe 1, de cette loi, les montants dus par les usufruitiers perpétuels relèvent du droit privé.

13. Conformément à l'article 32, paragraphe 1, de la loi sur la gestion des biens immeubles, un terrain concédé en usufruit perpétuel ne peut être vendu qu'à l'usufruitier perpétuel.

14. L'article 32, paragraphe 2, de cette loi précise que le droit d'usufruit perpétuel préalablement constitué s'éteint de plein droit le jour de la conclusion du contrat de vente du terrain.

15. En vertu de l'article 69 de ladite loi, le prix d'achat à payer par l'usufruitier perpétuel comprend un montant égal à la valeur de l'usufruit perpétuel sur ce bien immobilier au jour de la vente.

3 Ci-après la « loi relative à la TVA ».

4 Du 21 août 1997.

16. La ustawa o przekształceniu prawa użytkowania wieczystego gruntów zabudowanych na cele mieszkaniowe w prawo własności tych gruntów (loi relative à la conversion du droit d'usufruit perpétuel sur les terrains bâtis à des fins d'habitation en droit de propriété sur ces terrains), du 20 juillet 2018,[5] dispose à son article 1er, paragraphe 1, que le 1er janvier 2019, le droit d'usufruit perpétuel sur les terrains bâtis à des fins d'habitation est converti en droit de propriété sur ces terrains.

17. L'article 7 de la loi sur la conversion fixe des règles concernant la redevance à verser. Selon le paragraphe 2 de cette disposition, le montant de la redevance est égal au montant de la redevance annuelle due au titre de l'usufruit perpétuel. Le paragraphe 6 de ladite disposition prévoit que la redevance est due pendant une période de vingt ans à compter du jour de la conversion. Le paragraphe 7 de la même disposition accorde, sur demande, la possibilité de payer ce même montant en une seule fois. L'article 12, paragraphe 2, de cette loi dispose que l'article 12a de la loi sur la gestion des biens immeubles est applicable.

III. Les faits

18. Le litige à l'origine du renvoi préjudiciel concerne une demande de rescrit fiscal présentée par la commune de Wrocław (Pologne) (requérante au principal, ci-après la « requérante ») au Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (directeur de l'information nationale du Trésor, ci-après l'« autorité fiscale »).

19. La requérante est un organisme de droit public, mais elle est également enregistrée en tant qu'assujettie effective à la TVA. Elle était propriétaire de biens immeubles grevés d'un usufruit perpétuel dont des tiers étaient titulaires.

20. L'usufruit perpétuel est un droit réel temporaire conférant un droit d'usage sur un bien immobilier et octroyant au titulaire un statut semblable à celui de propriétaire. L'usufruitier perpétuel paie une redevance annuelle au propriétaire pendant la durée de son droit. Il est constant entre toutes les parties qu'il y a lieu de qualifier la constitution d'un usufruit perpétuel de « livraison de biens à titre onéreux » au sens de l'article 5, paragraphe 1, point 1), lu conjointement avec l'article 7, paragraphe 1, point 6), de la loi relative à la TVA. Il semble également que les parties s'accordent sur le fait que c'est en tant qu'assujettie que la commune a perçu les paiements de l'usufruitier perpétuel.

21. Le 1er janvier 2019, en vertu de la loi sur la conversion, la propriété sur les biens immobiliers est transférée à l'usufruitier perpétuel. En contrepartie, les désormais anciens propriétaires reçoivent un paiement annuel sur une période de vingt ans. Le montant annuel à payer correspond exactement au montant de la redevance annuelle due, jusqu'alors, au titre de l'usufruit perpétuel. Il est également possible, sur demande, de payer la redevance de conversion en une seule fois.

22. La requérante a demandé à l'autorité fiscale si ces redevances étaient également soumises à la TVA. Par décision du 15 janvier 2019, l'autorité fiscale a confirmé que tel était bien le cas. Elle considère que la conversion du droit constitue la continuation de la livraison initiale consistant en la concession d'un usufruit perpétuel. Elle estime par conséquent que le processus de transfert de propriété partage le sort juridique de l'usufruit perpétuel.

5 Ci-après la « loi sur la conversion ».

23. La requérante a formé un recours devant le Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (tribunal administratif de voïvodie de Wrocław, Pologne) contre cette décision. Elle estime que la redevance de conversion n'est pas soumise à la TVA. Elle considère que l'usufruit perpétuel conférait déjà à son titulaire un statut semblable à celui de propriétaire et qu'il avait ainsi acquis le pouvoir de disposer économiquement du bien. Elle ajoute que lors de la transformation de l'usufruit perpétuel en propriété, le même terrain ne peut pas faire l'objet d'une nouvelle livraison. La requérante affirme par ailleurs avoir agi dans le cadre de son activité de puissance publique, qui n'est pas imposable.

IV. Les questions préjudicielles

24. Par ordonnance du 19 juin 2019, le Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (tribunal administratif de voïvodie de Wrocław) a décidé de surseoir à statuer et de saisir la Cour des questions préjudicielles suivantes :

« 1) La conversion d'un usufruit perpétuel sur un bien immeuble en un droit de propriété effectuée, comme en l'espèce, en vertu de la loi constitue-t-elle une livraison de biens, au sens de l'article 14, paragraphe 2, sous a), lu conjointement avec l'article 2, paragraphe 1, sous a), de la directive TVA, soumise à la TVA ?

2) En cas de réponse négative à la première question, la conversion d'un usufruit perpétuel sur un bien immeuble en un droit de propriété effectuée en vertu de la loi constitue-t-elle une livraison de biens, au sens de l'article 14, paragraphe 1, lu conjointement avec l'article 2, paragraphe 1, sous a), de la directive TVA, soumise à la TVA ?

3) Lorsqu'elle perçoit des redevances au titre de la conversion d'un usufruit perpétuel sur un bien immeuble en un droit de propriété, comme en l'espèce, une Gmina (commune) agit-elle en qualité d'assujettie au sens de l'article 9, paragraphe 1, lu conjointement avec l'article 2, paragraphe 1, sous a), de la directive TVA ou en qualité d'autorité publique au sens de l'article 13 de la même directive ? »

25. Dans le cadre de la procédure devant la Cour, la requérante, le gouvernement polonais et la Commission européenne ont déposé des observations écrites.

V. Appréciation juridique

A. Sur les questions préjudicielles

26. Par ses première et deuxième questions, la juridiction de renvoi demande, en substance, si la conversion d'un usufruit perpétuel en un droit de propriété effectuée en vertu de la loi est soumise à la TVA lorsque, en contrepartie, le nouveau propriétaire est tenu de payer une redevance fixée par la loi. Étant donné que ces cas de figure concernent principalement des terrains appartenant à des organismes de droit public, la juridiction de renvoi cherche à savoir, par sa troisième question, si c'est bien en qualité d'assujettie que la commune a agi.

27. Il peut être répondu conjointement aux deux premières questions. Toutefois, dans la mesure où elles visent expressément à déterminer si la conversion de l'usufruit perpétuel constitue une livraison de biens au sens de l'article 14, paragraphe 2, sous a), ou au sens de l'article 14, paragraphe 1, de la directive TVA, il convient de souligner ce qui suit.

28. Les deux premières questions préjudicielles semblent reposer sur l'hypothèse erronée de la juridiction de renvoi selon laquelle l'obligation de payer la TVA dépend en l'espèce de l'existence d'une livraison. Or, une opération est imposable non seulement dans le cas d'une livraison de biens au sens de l'article 2, paragraphe 1, sous a), lu conjointement avec l'article 14 de la directive TVA, mais également dans le cas d'une prestation de services au sens de l'article 2, paragraphe 1, sous c), lu conjointement avec l'article 24 de la directive TVA. Selon la directive TVA, on entend par « prestation de services » toute opération qui ne constitue pas une livraison (article 24, paragraphe 1, de la directive TVA).

29. La question de savoir si une opération imposable est une livraison de biens ou une prestation de services a son importance aux fins de déterminer le lieu et la date d'exécution, ainsi que le taux d'imposition. Elle n'est toutefois pas pertinente aux fins de savoir si la TVA est a priori exigible. Afin d'apporter une réponse utile à la Cour, il y a donc lieu d'apporter quelques précisions aux questions.

30. La juridiction cherche en définitive à savoir si le transfert de propriété effectué en vertu de la loi contre le paiement d'une redevance de conversion constitue une opération (livraison de biens ou prestation de services à titre onéreux) imposable (voir sous B) et si la requérante a agi en qualité d'assujettie à cet égard (voir sous C). Si tel est le cas, la conversion, effectuée en vertu de la loi, de l'usufruit perpétuel en propriété moyennant une redevance de conversion est alors soumise à la TVA, puisque aucune exonération fiscale ne s'applique.

B. Sur les première et deuxième questions : la conversion du droit d'usufruit perpétuel en propriété est une opération (livraison de biens ou prestation de services à titre onéreux) imposable

31. S'agissant des première et deuxième questions, nous estimons que deux réponses sont envisageables. Soit il s'agit de deux actions isolées, à savoir, d'une part, la concession d'un usufruit perpétuel sur le terrain, et, d'autre part, l'acquisition de la propriété sur ce terrain en vertu de la loi. Dans l'hypothèse où cette dernière ne constituerait pas une livraison, il y aurait lieu de qualifier la conversion en propriété de prestation de services (point 1). Soit, dans une perspective économique globale, la conversion est la continuation de l'usufruit perpétuel en ce sens que la loi de conversion élargit a posteriori l'objet de la livraison (point 2).

32. Quelle que soit l'approche qui sera adoptée par la Cour (approche isolée ou approche économique globale), il s'agit dans les deux cas d'une opération imposable. Il s'ensuit que la question soulevée par la juridiction de renvoi quant à l'interprétation de l'article 14, paragraphe 2, sous a), de la directive TVA, ne se pose pas en principe (point 3).

1. Approche isolée du transfert de propriété

33. D'un point de vue formel, le propriétaire transmet à l'usufruitier perpétuel, en premier lieu, le pouvoir de disposer du bien immobilier, ce qui constitue une livraison, au sens de l'article 14, paragraphe 1, de la directive TVA, soumise à la TVA. En second lieu, le droit d'usufruit perpétuel est transformé en propriété en vertu de la loi. Si la conversion ne constitue pas une livraison, au motif que le pouvoir de disposer du bien a d'ores et déjà été transféré au titulaire de l'usufruit perpétuel, il y a, en tout état de cause, une prestation de services imposable, au sens de l'article 24, paragraphe 1, de la directive TVA.

34. En vertu de l'article 24, paragraphe 1, de la directive TVA, on entend en effet par prestations de services imposables les opérations qui ne constituent pas des livraisons de biens. Selon la jurisprudence de la Cour, une prestation de services à titre onéreux soumise à l'impôt implique simplement qu'il existe entre le prestataire et le bénéficiaire un rapport juridique dans le cadre duquel des prestations réciproques sont échangées, la rétribution perçue par le prestataire constituant la

contre-valeur effective d'un service fourni au bénéficiaire [6]. Tel est le cas s'il existe un lien direct entre le service rendu et la contre-valeur reçue [7].

35. Cela étant, tout paiement n'implique pas nécessairement un échange de prestations imposable. Une taxation n'intervient dans le cadre d'un impôt sur la consommation que lorsque le bénéficiaire du service reçoit par ailleurs un avantage consommable [8]. Par conséquent, on ne parlera pas de prestation de services au sens de l'article 24, paragraphe 1, de la directive TVA lorsque le paiement reçu par le bénéficiaire s'effectue, non pas en contrepartie d'une prestation individualisable, mais pour d'autres motifs (comme la compensation d'un retard [9] ou d'un manque à gagner [10]) [11].

36. Dans le cas présent, il est manifeste qu'il existait bien un avantage consommable pour l'ancien usufruitier perpétuel. L'existence d'un tel avantage ne saurait être remise en cause en l'espèce par le fait qu'avant même la conversion, l'usufruitier perpétuel, en tant que titulaire du pouvoir de disposer du bien, utilisait déjà le terrain comme un propriétaire d'un point de vue économique. En effet, en tant que propriétaire, il peut désormais non seulement tirer les fruits du bien immobilier, mais également céder celui-ci à des tiers. La conversion du droit d'usufruit perpétuel en propriété constitue donc un avantage consommable. Il s'ensuit que, pris isolément, il s'agit donc d'une prestation de services au sens de l'article 24, paragraphe 1, de la directive TVA.

2. Approche économique globale : le transfert de propriété n'est que la continuation de la livraison initiale

37. Dans le cas présent, toutefois, nous considérons, conformément à la position défendue par le gouvernement polonais, qu'une approche économique globale est plus convaincante. Contrairement à la position défendue par la requérante, la conversion de l'usufruit perpétuel en propriété n'est pas sans pertinence du point de vue de la TVA. Il y a au contraire lieu de l'interpréter comme la continuation d'une livraison au sens de l'article 14, paragraphe 1, de la directive TVA.

38. Selon la jurisprudence de la Cour, une livraison de biens inclut 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 la propriétaire de ce bien [12]. Le fait que le destinataire d'une livraison ne puisse pas disposer du bien « à titre de propriétaire » n'exclut toutefois pas l'existence d'une livraison s'il peut au moins disposer de ce bien « comme un propriétaire » [13]. C'est en tout cas ce qui apparaît clairement à la lecture de certaines versions linguistiques de la directive TVA [14].

6 Voir, récemment, arrêts du 11 juin 2020, Vodafone Portugal (C-43/19, EU:C:2020:465, point 31), et du 11 mars 2020, San Domenico Vetraria (C-94/19, EU:C:2020:193, point 21), ainsi que l'arrêt de principe du 3 mars 1994, Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, point 14).

7 Arrêts du 18 juillet 2007, Société thermale d'Eugénie-les-Bains (C-277/05, EU:C:2007:440, point 19), du 23 décembre 2015, Air France-KLM et Hop!BritAir (C-250/14 et C-289/14, EU:C:2015:841, point 22), et du 22 novembre 2018, MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia (C-295/17, EU:C:2018:942, point 39).

8 Voir, à ce sujet déjà, mes conclusions dans l'affaire MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia (C-295/17, EU:C:2018:413, points 35 et 36) avec renvoi aux arrêts du 29 février 1996, Mohr (C-215/94, EU:C:1996:72, point 20), et du 18 décembre 1997, Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627, point 13).

9 Arrêt du 1er juillet 1982, BAZ Bausystem (222/81, EU:C:1982:256, point 8), au sujet des intérêts de retard.

10 Arrêt du 18 juillet 2007, Société thermale d'Eugénie-les-Bains (C-277/05, EU:C:2007:440, point 35), au sujet d'une compensation d'un manque à gagner en cas de dédit du contrat.

11 Arrêt du 29 février 1996, Mohr (C-215/94, EU:C:1996:72, point 21) ; voir également mes conclusions dans l'affaire MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia (C-295/17, EU:C:2018:413, points 35 et 36).

12 Arrêts du 8 février 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C-320/88, EU:C:1990:61, point 7), du 14 juillet 2005, British American Tobacco et Newman Shipping (C-435/03, EU:C:2005:464, point 35), du 3 juin 2010, De Fruytier (C-237/09, EU:C:2010:316, point 24), du 18 juillet 2013, Evita-K (C-78/12, EU:C:2013:486, point 33), et du 2 juillet 2015, NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440, point 29).

13 Voir mes conclusions dans l'affaire Herst (C-401/18, EU:C:2019:834, point 34).

14 Tel est le cas de la version en langue allemande (« wie ein Eigentümer ») et de la version en langue française (« comme un propriétaire ») ; il en va toutefois peut-être différemment dans les versions en langues estonienne (« Kaubatarne on materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminek ») et anglaise (« as owner »). Voir, à ce sujet déjà, mes conclusions dans l'affaire Herst (C-401/18, EU:C:2019:834, point 34 et note en bas de page 16).

39. La Cour a également confirmé cette interprétation dans sa jurisprudence. Le principe de l'application uniforme du droit de l'Union et le principe d'égalité requièrent une interprétation autonome et uniforme des notions du droit de l'Union [15]. Cette interprétation serait compromise si l'existence d'une livraison de biens devait dépendre de l'acquisition de la propriété au sens du droit civil, qui, à son tour, dépend de la manière dont le droit civil national est organisé. Qu'il y ait ou non transfert de propriété ne saurait par conséquent être déterminant pour la notion de « livraison de biens » [16]. Le pouvoir de disposer d'un bien au sens de l'article 14 de la directive TVA ne saurait donc être assimilé au statut juridique de propriétaire. Partant, la Cour estime qu'il peut y avoir une livraison même en l'absence de transfert de propriété au sens du droit civil [17].

40. Les propriétaires actuels ont obtenu le pouvoir de disposer économiquement du bien dès que l'usufruit perpétuel leur a été concédé. L'usufruitier perpétuel peut utiliser le bien immobilier comme un propriétaire. C'est donc à juste titre que toutes les parties concernées qualifient la concession de l'usufruit perpétuel de livraison imposable au sens de l'article 14, paragraphe 1, de la directive TVA, de sorte que les redevances annuelles sont soumises à la TVA. La juridiction de renvoi le mentionne explicitement.

41. C'est toutefois à tort que la requérante conclut que l'opération de conversion n'est pas pertinente du point de vue de la TVA. Jusqu'alors, les paiements annuels effectués par les usufruitiers perpétuels au propriétaire se présentaient comme la contrepartie de l'obtention du pouvoir de disposer du terrain. C'est la raison pour laquelle ils étaient soumis à la TVA en tant que contrepartie financière à la livraison de biens en vertu de l'article 5, paragraphe 1, et de l'article 7, paragraphe 1, point 6), de la loi relative à la TVA. Le fait que l'on transfère à présent le droit de propriété à l'ancien usufruitier perpétuel et que ce dernier paie désormais une redevance de conversion au lieu des redevances au titre de l'usufruit perpétuel n'apparaît toutefois pas de nature à modifier le traitement fiscal de ces paiements.

42. En effet, les paiements continuent à être liés à la livraison du terrain. L'ancien usufruitier perpétuel continue à payer une redevance pour obtenir le pouvoir de disposer du terrain. Le processus de conversion implique simplement une modification de l'objet de la livraison. À l'origine, la redevance était payée en contrepartie du seul usufruit perpétuel. Désormais, elle est payée en contrepartie de l'usufruit perpétuel devenu propriété.

43. Cela ressort également clairement des modalités de paiement de la redevance de conversion, comme le souligne à juste titre le gouvernement polonais. L'ancien usufruitier perpétuel continue à payer les redevances dues pour l'usufruit perpétuel, mais dans des conditions différentes. Le montant de la redevance payée dans le cadre de la conversion de la propriété correspond exactement à la redevance qui aurait dû être payée au titre de l'usufruit perpétuel pour l'année en cause.

44. Lorsque l'article 7, paragraphe 7, de la loi sur la conversion, prévoit qu'il est possible, sur demande, d'effectuer un paiement unique, ou que le paragraphe 6 du même article prévoit un plafonnement à vingt redevances annuelles, ces dispositions se limitent donc à régler les modalités de paiement. Elles ne modifient pas le fondement juridique du paiement. Il semble que le seul objectif de la loi sur la conversion soit de faire coïncider la propriété formelle et la propriété matérielle, qui étaient auparavant dissociées. Tant l'obligation de paiement que le montant de la redevance découlent de la concession initiale de l'usufruit perpétuel. Du point de vue économique, il convient donc de les considérer comme constituant, ensemble, la contrepartie de cette livraison.

15 Arrêts du 21 juin 2018, Oberle (C-20/17, EU:C:2018:485, point 33), et du 29 juillet 2019, B (Chiffre d'affaires du revendeur de véhicules d'occasion) (C-388/18, EU:C:2019:642, point 30).

16 Arrêts du 8 février 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C-320/88, EU:C:1990:61, points 7 et 8), du 6 février 2003, Auto Lease Holland (C-185/01, EU:C:2003:73, point 32), du 16 février 2012, Eon Aset Menidjmunt (C-118/11, EU:C:2012:97, point 39), du 2 juillet 2015, NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440, point 29), et du 13 juin 2018, Gmina Wrocław (C-665/16, EU:C:2018:431, point 39).

17 Arrêt du 8 février 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C-320/88, EU:C:1990:61, point 9).

3. S'agit-il d'une livraison au sens de l'article 14, paragraphe 2, de la directive TVA ?

45. En définitive, quelle que soit l'approche qui sera adoptée par la Cour, l'interprétation de l'article 14, paragraphe 2, sous a), de la directive TVA, selon lequel on entend par « livraison de biens » la transmission, avec paiement d'une indemnité, de la propriété d'un bien en vertu de la loi, n'est donc pas pertinente. Il s'agit en tout état de cause d'une opération imposable.

46. La juridiction de renvoi cherche néanmoins à clarifier la relation existant entre l'article 14, paragraphe 1, et l'article 14, paragraphe 2, sous a), de la directive TVA. Dans le cadre de la relation de coopération avec les juridictions nationales, la Cour répond dans la mesure du possible à leurs questions. La question de la juridiction de renvoi semble toutefois reposer sur une hypothèse erronée. Elle semble considérer qu'en l'absence de transfert du pouvoir de disposer du bien au sens de l'article 14, paragraphe 1, de la directive TVA, l'article 14, paragraphe 2, sous a), de cette directive crée la fiction juridique d'une livraison.

47. Il est vrai que la Cour a jugé, dans un arrêt [18] – fût-ce dans une affaire où une livraison au titre de l'article 14, paragraphe 1, de la directive TVA avait été effectuée [19] –, que l'article 14, paragraphe 2, sous a), de cette directive, constitue une lex specialis par rapport à l'article 14, paragraphe 1, de la directive TVA. Par ailleurs, selon la Cour, en l'absence de transfert du pouvoir de disposer du bien, cet article crée aussi la fiction juridique d'une livraison [20]. À y regarder de plus près cependant, le libellé et l'économie de cette disposition (voir points 48 et 49), sa genèse (voir points 50 et 51) et des considérations d'ordre téléologique (voir points 52 et suivants) s'opposent à cette interprétation.

48. Il découle du libellé et de l'économie de l'article 14 de la directive TVA que l'article 14, paragraphe 2, sous a), de cette directive présuppose toujours l'existence d'une livraison. C'est ainsi qu'il est question, dans cette disposition, de « transmission de la propriété ». La transmission de la propriété est en effet l'exemple classique d'une livraison au sens de l'article 14, paragraphe 1, de la directive TVA [21].

49. La disposition parallèle de l'article 25, sous c), de la directive TVA plaide également contre l'existence d'une relation de lex specialis. Cette disposition établit clairement (par l'utilisation des termes « entre autres ») qu'une prestation fournie sous contrainte satisfait également aux conditions d'application des prestations de services au sens de l'article 24, paragraphe 1, de la directive TVA. L'article 25 de la directive TVA n'a donc qu'une valeur d'exemple illustrant la règle. Cette disposition ne crée en aucun cas de fiction légale de quoi que ce soit. Cette interprétation peut également être appliquée à la relation entre l'article 14, paragraphe 1, et l'article 14, paragraphe 2, sous a), de la directive TVA [22].

18 Arrêt du 13 juin 2018, Gmina Wrocław (C-665/16, EU:C:2018:431, point 36), dans lequel la Cour a suivi les conclusions de l'avocat général Bobek dans la même affaire (C-665/16, EU:C:2018:112, point 47).

19 Dans ce litige, la commune a simplement continué à gérer le terrain ayant fait l'objet du transfert de propriété et dont elle n'était donc plus la propriétaire. La gestion des biens d'autrui ne saurait toutefois être assimilée au pouvoir de disposer d'un bien au sens de l'article 14, paragraphe 1, de la directive TVA. En raison du caractère imprécis des questions préjudicielles, la Cour n'a cependant pas abordé ce point.

20 Arrêt du 13 juin 2018, Gmina Wrocław (C-665/16, EU:C:2018:431, points 36 et suiv.).

21 Arrêt du 19 décembre 2018, AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027, point 78).

22 Voir arrêt du 4 mai 2017, Commission/Luxembourg (C-274/15, EU:C:2017:333, point 88), dans lequel la Cour elle-même fait une lecture croisée de l'article 14, paragraphe 2, sous c), de la directive TVA et de la disposition parallèle applicable aux services, à savoir l'article 28 de la directive TVA.

50. Cette approche est par ailleurs conforme à l'intention du législateur. L'article 14, paragraphe 2, sous a), de la directive TVA a pour origine l'article 5, paragraphe 4, de la sixième directive TVA [23]. Cette dernière disposition se fonde à son tour sur l'article 5, paragraphe 2, sous f), de la proposition de la sixième directive du Conseil [24]. Cette disposition était libellée comme suit : « Sont également considérées comme une livraison au sens du paragraphe 1 : [...] f) la transmission, avec paiement d'une indemnité, de la propriété d'un bien en vertu d'une réquisition faite par l'autorité publique ou en son nom, lorsque la cession amiable de ce bien aurait été passible de la taxe. »

51. Cette règle visait donc à assurer un parallélisme entre le traitement TVA d'une cession normale et amiable, d'une part, et le transfert de propriété effectué en vertu d'une réquisition faite par l'autorité, d'autre part.

52. La thèse selon laquelle l'article 14, paragraphe 2, sous a), de la directive TVA crée une livraison fictive [25] à défaut de transfert du pouvoir de disposer du bien ne saurait convaincre d'un point de vue téléologique.

53. Cela se confirme à la lecture des deux autres options prévues à l'article 14, paragraphe 2, de la directive TVA. L'article 14, paragraphe 2, sous b), et l'article 14, paragraphe 2, sous c), de cette directive ne se contentent pas non plus de créer une fiction de livraison. L'article 14, paragraphe 2, sous b), de la directive TVA précise simplement que le crédit-bail, par exemple, constitue, dans son ensemble, une livraison [26], quel que soit l'ordre dans lequel le pouvoir de disposer économiquement du bien et, en fin de compte, la propriété sont transférés.

54. L'article 14, paragraphe 2, sous c), de cette directive, qui concerne les contrats de commission a, lui aussi, une finalité spécifique. Bien que l'exécution du mandat par le commissionnaire au bénéfice du commettant devrait en principe être traitée comme une prestation de services au sens de l'article 24, paragraphe 1, de la directive TVA, l'article 14, paragraphe 2, sous c), de cette directive requalifie cette prestation en livraison de biens dans le cas d'une commission à la vente. Cette disposition crée donc la fiction juridique de deux livraisons de biens identiques effectuées consécutivement [27], afin de garantir le parallélisme des opérations entre le commissionnaire et le commettant, d'une part, et entre l'acheteur et le commissionnaire, d'autre part, aux fins de leur appréciation au regard de la TVA.

55. En revanche, dans le contexte de l'article 14, paragraphe 2, sous a), de la directive TVA, nous ne voyons pas pour quelle raison il y aurait lieu de considérer que serait créée une fiction de livraison dans le cas où la transmission de la propriété est dissociée de celle du pouvoir de disposer du bien. Dans des cas comme celui de l'espèce, une telle interprétation conduirait bien au contraire à un dédoublement de la livraison, qui serait contraire à l'économie du système. Un seul et unique bien, qui a déjà été livré à l'acquéreur, ne peut pas être livré une seconde fois à ce même acquéreur. Le risque d'un manque à gagner fiscal est inexistant en raison du caractère résiduel des prestations de services en vertu de l'article 24, paragraphe 1, de la directive TVA.

23 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).

24 Proposition de la sixième directive du Conseil 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 [COM(73) 950 final].

25 Voir, en ce sens, conclusions de l'avocat général Bobek dans l'affaire Gmina Wrocław (C-665/16, EU:C:2018:112, point 52).

26 Conclusions de l'avocat général Szpunar dans l'affaire Mercedes-Benz Financial Services UK (C-164/16, EU:C:2017:414, point 41).

27 Arrêts du 14 juillet 2011, Henfling e.a. (C-464/10, EU:C:2011:489, point 35), et du 4 mai 2017, Commission/Luxembourg (C-274/15, EU:C:2017:333, point 88).

56. Le contenu réglementaire de l'article 14, paragraphe 2, sous a), de la directive TVA se limite donc uniquement à préciser qu'une transmission (forcée) de propriété en vertu du droit public est soumise à la TVA en tant que livraison au sens de l'article 14, paragraphe 1, de la directive TVA si une opération de droit privé comparable constitue une telle livraison. Le fait que le législateur ait pu avoir ici à l'esprit des hypothèses telles que l'expropriation ou les procédures d'exécution [28] le confirme, en fin de compte, aussi. Dans les deux cas, cependant, il est incontestable que le pouvoir de disposer des biens fait l'objet d'une transmission.

C. Sur la troisième question : il ne s'agit pas d'une activité accomplie en tant qu'autorité publique

57. Par sa troisième question, la juridiction de renvoi cherche à savoir si c'est bien en tant qu'assujettie au sens de l'article 9 de la directive TVA que la commune agit en l'espèce. Si la commune perçoit la redevance de conversion en tant qu'organisme de droit public et dans l'exercice d'une activité qui relève de sa mission d'autorité publique, la dérogation prévue à l'article 13, paragraphe 1, premier alinéa, de la directive TVA pourrait exclure que cette opération soit imposable.

58. Même si – comme le suggère le gouvernement polonais dans ses observations écrites – la conversion du droit d'usufruit perpétuel exigé par la loi en Pologne devait concerner principalement, voire exclusivement, les biens immobiliers appartenant à des organismes de droit public, l'article 13 de la directive TVA n'est pas applicable ici.

59. Cette règle se fonde sur le fait que certaines activités, bien que de nature économique, sont étroitement liées à l'exercice de l'autorité [29], lequel est réservé aux seuls organismes de droit public. Il ne saurait dès lors y avoir de distorsion de la concurrence.

60. Selon la jurisprudence de la Cour, les organismes de droit public n'accomplissent des opérations en tant qu'autorités publiques que s'ils agissent dans le cadre du régime juridique qui leur est particulier, et non lorsqu'ils exercent des activités dans les mêmes conditions juridiques que les opérateurs privés [30].

61. Ni la perte de la propriété ni la perception de la redevance de conversion ne relèvent en l'espèce de l'exercice de l'autorité publique. Il est vrai que la loi sur la conversion impose à la municipalité de mener une procédure administrative. Toutefois, la redevance à payer par les anciens usufruitiers perpétuels n'est pas déterminée par la commune, en tant qu'autorité publique, dans le cadre d'une procédure administrative et en vertu d'un régime de droit public qui lui est particulier.

62. Au contraire, la commune perçoit le paiement en sa qualité d'ancienne propriétaire du terrain. Cela n'est non plus en rien modifié par le fait que la conversion en vertu de la loi serve à régulariser, du point de vue du droit des biens, l'acquisition de terrains appartenant à l'État, apparemment interdite à l'époque communiste, raison pour laquelle on a alors eu recours à l'instrument de l'usufruit perpétuel. D'un point de vue économique, la transmission de propriété actuelle est une continuation de la livraison associée à la constitution de l'usufruit perpétuel (voir, ci-dessus, sous 2). Comme la Commission le souligne à juste titre, l'obligation de payer la redevance est donc liée à la concession de l'usufruit perpétuel sur les terrains appartenant à la commune. Cette mesure est toutefois fondée sur le droit civil.

28 Concernant les livraisons réalisées par voie d'exécution forcée, voir, notamment, arrêt du 26 mars 2015, Macikowski (C-499/13, EU:C:2015:201, points 33 et suiv.).

29 Arrêt du 16 septembre 2008, Isle of Wight Council e.a. (C-288/07, EU:C:2008:505, point 31).

30 Arrêts du 12 septembre 2000, Commission/Grèce (C-260/98, EU:C:2000:429, point 35), du 14 décembre 2000, Fazenda Pública (C-446/98, EU:C:2000:691, point 17), du 13 juin 2018, Gmina Wrocław (C-665/16, EU:C:2018:431, point 48), et du 16 septembre 2008, Isle of Wight Council e.a. (C-288/07, EU:C:2008:505, point 21).

63. Partant, la commune a bien agi en tant qu'assujettie en percevant les redevances de l'usufruit perpétuel. Il n'y a donc aucune raison de donner à l'activité de la commune une qualification différente de celle qu'elle avait jusqu'à présent.

64. Il s'ensuit que la nature juridique (de droit civil) de la redevance n'est pas affectée par la loi sur la conversion. Ce constat est confirmé par l'article 12, paragraphe 2, de cette loi. Cet article renvoie expressément à l'article 12a de la loi relative à la gestion des biens immeubles, qui régit le caractère de droit civil des redevances de l'usufruitier perpétuel.

VI. Conclusion

65. Au vu des considérations qui précèdent, nous proposons à la Cour de répondre comme suit au Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (tribunal administratif de voïvodie de Wrocław, Pologne):

1) La conversion d'un usufruit perpétuel sur un bien immeuble en un droit de propriété effectuée, comme en l'espèce, en vertu de la loi, constitue une livraison de biens, au sens de l'article 14, paragraphe 1, lu conjointement avec l'article 2, paragraphe 1, sous a), de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, soumise à la TVA.

2) Une commune qui, comme en l'espèce, perçoit des redevances au titre de la conversion d'un usufruit perpétuel sur un bien immeuble en un droit de propriété effectuée en vertu de la loi agit en qualité d'assujettie au sens de l'article 9, paragraphe 1, de la directive 2006/112 et non en qualité d'autorité publique au sens de l'article 13 de cette directive.