

Affaire C-594/23

Demande de décision préjudicielle

Date de dépôt :

26 septembre 2023

Juridiction de renvoi :

Vestre Landsret (Danemark)

Date de la décision de renvoi :

20 septembre 2023

Partie requérante :

Skatteministeriet

Parties défenderesses :

Lomoco Development ApS

Holm Invest Aalborg A/S

I/S Nordre Strandvej Sæby

Strandkanten Sæby ApS

VESTRE LANDSRET (cour d'appel de la région ouest, Danemark)

PROCES-VERBAL D'AUDIENCE

Le 20 septembre 2023 [OMISSIS].

[OMISSIS] Skatteministeriet [ministère du Trésor public, Danemark]

[OMISSIS] contre

Lomoco Development ApS

[OMISSIS] et

Holm Invest Aalborg A/S

[OMISSIS] et

I/S Nordre Strandvej Sæby [OMISSIS]

et

Strandkanten Sæby ApS

[OMISSIS] Le Landsretten (cour d'appel) défère par la présente, conformément à la demande des parties, une demande de décision préjudicielle dans le cadre du litige [OMISSIS] opposant le ministère du Trésor public, d'une part, à Lomoco Development ApS, Holm Invest Aalborg A/S, I/S Nordre Strandvej Sæby et Strandkanten Sæby ApS, d'autre part.

- 1 Les faits de l'affaire
- 2 L'affaire porte sur la question de savoir si les cessions par I/S Nordre Strandvej Sæby (ci-après le « partenariat » [en danois : Interessentskabet *]) de 16 terrains sur lesquels avaient été coulées en 2015, aux dates de livraison respectivement fixées, les fondations de constructions à usage d'habitation constituent des livraisons de « terrains à bâtir » imposables au titre de la TVA, ou bien des livraisons de bâtiments ou de fractions de bâtiment et du sol y attenant avant leur première occupation, qui, dans ce dernier cas, relèvent de l'exonération de la TVA applicable jusqu'au 1^{er} janvier 2011 parce que la réalisation des fondations a dans tous les cas commencé et pris fin avant le 1^{er} janvier 2011.
- 3 Le partenariat est enregistré dans le Centrale Virksomhedsregister (registre central des entreprises) sous le code sectoriel « 68100 Achat et vente de biens immobiliers propres » et a pour objet l'acquisition et la mise en valeur de terrains situés sur le littoral.
- 4 En 2006, le partenariat a acquis un bien immobilier utilisé jusqu'alors comme camping, situé dans une zone côtière. L'accord portant sur l'acquisition du bien immobilier était subordonné à l'adoption d'un plan local pour la zone, rendant possible la construction de logements destinés à être occupés de façon permanente (résidences non secondaires). De ce bien, le partenariat a fait plusieurs parcelles en 2008. Un certain nombre de parcelles issues du redécoupage ont été viabilisées en janvier 2009 avec la mise en place de raccordements pour l'électricité, l'eau, le chauffage et les égouts.
- 5 À l'automne 2010, sur la base des permis de construire que le partenariat a obtenus auprès de l'administration compétente, à savoir le service municipal des bâtiments, la réalisation des fondations a commencé sur certaines des parcelles

* Ndt : Interessentskab désigne, en droit danois, une forme de partenariat ou de groupement d'intérêts créé entre deux personnes ou plus (physiques ou morales) qui sont personnellement, directement et solidairement responsables de toutes les obligations du partenariat. Il est régi par la loi relative à certaines entreprises et opérateurs économiques.

loties. Le document joint en annexe 1 à la présente décision de renvoi contient des photos des fondations réalisées sur les terrains. Les travaux de fondation ont commencé et ont été achevés avant le 1^{er} janvier 2011.

- 6 Le partenariat a transféré 16 terrains pourvus de fondations déjà réalisées à une société à responsabilité limitée de droit danois par la voie d'un apport en nature, le 1^{er} janvier 2015. Ces terrains ont été ensuite vendus à des particuliers par ceux qui sont venus aux droits de cette société à responsabilité limitée.
- 7 Par des contrats de vente signés respectivement le 15 juin 2015 et le 26 octobre 2015, le partenariat a également vendu deux terrains pourvus de fondations à des particuliers. Il a vendu à un particulier un autre terrain pourvu de fondations, pour lequel il n'existe pas de contrat de vente signé, mais qui, selon l'accord, a été vendu avec une entrée en jouissance le 1^{er} octobre 2015. Il ressort des contrats en question que les acheteurs ont pris possession de biens comportant un projet de construction en cours, un socle étant établi pour le projet de construction en cours à la date de ces contrats, et que, dans le cadre de la transaction globale, les acheteurs ont reçu un projet d'esquisse pour la construction devant être achevée sur le bien.
- 8 Pour 5 des terrains en cause, il s'avère qu'une construction à usage d'habitation a été érigée sur les fondations coulées en 2010, après la livraison effectuée par le partenariat en 2015. Pour 8 parcelles, une construction à usage d'habitation a été érigée sur le terrain, mais pas sur les fondations coulées en 2010, présentes sur le terrain en 2015 au moment où le partenariat l'a livré. Pour les 3 parcelles restantes, les fondations réalisées en 2010 sont toujours présentes mais aucune construction à usage d'habitation n'y a encore été érigée.
- 9 Les parties à la procédure s'accordent sur le fait que les fondations réalisées en 2010 pouvaient, au moment de la livraison en 2015, servir pour la réalisation de constructions à usage d'habitation correspondant à la géométrie et à la capacité portante des fondations.
- 10 L'autorité fiscale danoise de première instance, le SKAT, a, par décision du 28 septembre 2017, réévalué la dette de TVA du partenariat, enjoignant à celui-ci notamment de régler la TVA sur la livraison des 16 terrains pourvus de fondations. L'autorité fiscale de première instance a considéré que les livraisons des 16 terrains pourvus de fondations constituaient des livraisons de « terrains à bâtir » soumises à la TVA en application de l'article 13, paragraphe 1, point 9, sous b), de la loi danoise relative à la TVA.
- 11 Le partenariat a contesté la décision de l'autorité fiscale de première instance devant le Landsskatteretten (commission fiscale nationale) qui a estimé, par décision en date du 1^{er} septembre 2021, que la livraison des 16 terrains pourvus de fondations ne représentait pas une opération soumise à la TVA au regard de l'article 13, paragraphe 1, point 9), sous b), de la loi danoise relative à la TVA, et de l'article 4, paragraphe 1, de ladite loi, mais une opération exonérée de la TVA

au regard de l'article 13, paragraphe 1, point 9), de la loi relative à la TVA, considérée dans la version précédemment applicable, qui exonérait de TVA toutes les livraisons de biens immeubles.

- 12 La commission fiscale nationale a considéré dans sa décision qu'il devait être tenu pour établi que le partenariat avait commencé à réaliser les fondations sur les 16 terrains avant le 1^{er} janvier 2011, que les terrains en question avaient été acquis avant la présentation du projet de loi n° 203 du 22 avril 2009 proposant de rétablir la TVA sur les livraisons de biens immobiliers, et que la conception des projets immobiliers avait commencé avant la présentation de ce projet de loi.
- 13 Par requête en date du 1^{er} décembre 2021, le Skatteministeriet (ministère du Trésor public) a formé un recours contre la décision de la commission fiscale nationale devant le Retten i Aalborg (tribunal de première instance d'Aalborg), lequel a renvoyé l'affaire devant la juridiction de céans, en raison des questions de principe qu'elle soulève.
- 14 Par ordonnance du 23 novembre 2022, la juridiction de céans a décidé qu'il y avait lieu de poser une question préjudicielle à la Cour de justice de l'Union européenne, en vertu de l'article 267 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne.

15 Le cadre juridique : le droit danois

16 La loi consolidée n° 106 du 23 janvier 2013

- 17 Toute livraison de biens immeubles, sans exception, était exonérée de la TVA au Danemark jusqu'à la date du 1^{er} janvier 2011, en application de l'article 13, paragraphe 1, point 9, de la loi de consolidation n° 966 du 14 octobre 2005, telle que modifiée, qui se lit comme suit :

« Article 13. Les biens et services suivants sont exonérés de la taxe :

[...]

9) la livraison d'un bien immeuble.

[...] »

- 18 Cette disposition de la loi relative à la TVA reposait sur la clause de statu quo prévue par l'article 371 de la directive TVA, annexe X, partie B, n° 9, qui reprenait l'article 28, paragraphe 3, sous b), de la 6^{ème} directive TVA, annexe F, n° 16.
- 19 À compter du 1^{er} janvier 2011, cette exonération a été en partie abrogée, dans la mesure où, avec la loi n° 520 du 12 juin 2009, une nouvelle disposition a été insérée à l'article 13, paragraphe 1, point 9), de la loi relative à la TVA, aux termes de laquelle :

« Article 13. Les biens et services suivants sont exonérés de la taxe :

[...]

9) la livraison d'un bien immobilier. Sont toutefois exclues de l'exonération :

a) la livraison d'un nouveau bâtiment ou d'un nouveau bâtiment et du sol y adossé ;

b) la livraison d'un terrain à bâtir, qu'il soit aménagé ou non, et, en particulier, la livraison d'un terrain bâti. »

20 La loi modificative a également inséré la disposition suivante à l'article 13, paragraphe 3, de la loi relative à la TVA :

« Le ministère du Trésor public peut établir des règles détaillées en ce qui concerne la délimitation de la notion de bien immobilier au sens du paragraphe 1, point 9) ».

21 La loi modificative est entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2011, conformément à son article 3, paragraphe 1.

22 Dans l'exposé des motifs du projet de loi n° L 203 du 22 avril 2009, adopté ensuite en tant que loi n° 520 du 12 juin 2009, la section 2.1.1 indique ce qui suit :

« Il n'est pas envisagé de régime transitoire pour les nouveaux biens immobiliers, car la loi ne s'applique aux nouveaux biens immobiliers que dans l'hypothèse où la construction ou l'extension/transformation a commencé après l'entrée en vigueur de la loi. Le moment auquel une nouvelle construction est réputée commencer est celui où les fondations commencent à être coulées ».

23 Les arrêtés n° 814 du 24 juin 2013 et n° 808 du 30 juin 2015 sur la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après l'« arrêté sur la TVA »).

24 Le ministre du Trésor public danois a fait usage du pouvoir qui lui était conféré par l'article 13, paragraphe 3, de la loi relative à la TVA pour définir la limite entre les champs d'application de l'exonération et de la taxe. Cela a pris la forme d'une modification de l'arrêté sur la TVA (bekendtgørelse nr. 1370 af 2. december 2010 om ændring af bekendtgørelse om merværdiafgiftsloven, arrêté n° 370 du 2 décembre 2010 modifiant l'arrêté sur la taxe sur la valeur ajoutée).

25 L'arrêté modificatif de 2010 a ajouté les articles 39a et 39c à l'arrêté sur la TVA. À l'époque où le partenariat a effectué les cessions, dans le cadre du contrat de vente le 15 juin 2015, ces dispositions étaient énoncées aux articles 57 et 59 de l'arrêté sur la TVA, conformément à l'arrêté n° 814 du 24 juin 2013. À l'époque où le partenariat a effectué les autres livraisons, sous la forme d'un apport en nature dans le cadre de l'acte constitutif du 25 août 2015 et par cessions au titre

des deux contrats de vente d'octobre 2015, les dispositions figuraient dans les articles 54 et 56 de l'arrêté sur la TVA – voir l'arrêté n° 808 du 30 juin 2015.

- 26 L'article 54, paragraphes 1 et 2, de l'arrêté sur la TVA de 2015 (article 57, paragraphes 1 et 2, de l'arrêté précédent sur la TVA) dispose :

« [1.] La notion de bâtiment visée à l'article 13, paragraphe 1, point 9, sous a), de la loi s'entend des constructions incorporées au sol qui sont achevées pour l'usage auquel elles sont destinées. La livraison de fractions d'un tel bâtiment est également réputée être une livraison d'un bâtiment.

2. Un bâtiment, au sens du paragraphe 1, est neuf avant sa première occupation. Un bâtiment est également neuf à la date de la première livraison après occupation si la livraison a lieu moins de cinq ans après la date d'achèvement du bâtiment. Pour la deuxième livraison et les livraisons suivantes qui ont lieu dans les cinq ans suivant l'achèvement du bâtiment, le bâtiment est également neuf si la livraison a lieu avant que le bâtiment n'ait été utilisé par voie d'occupation pendant une période de deux ans et que la première livraison relève de l'article 29 de la loi relative à la TVA ».

- 27 L'article 56, paragraphe 1, de l'arrêté sur la TVA de 2015 (article 59, paragraphe 1, de l'arrêté antérieur sur la TVA) dispose :

« La notion de terrain à bâtir visée à l'article 13, paragraphe 1, point 9, sous b), de la loi relative à la TVA s'entend d'un terrain non bâti, qui est affecté, en vertu de la loi sur l'aménagement du territoire ou de dispositions adoptées conformément à celle-ci, à des usages permettant la construction de bâtiments au sens de l'article 54 du présent arrêté ».

- 28 L'article 134, paragraphes 3 et 4, de l'arrêté sur la TVA de 2015 (article 140, paragraphes 2 et 3, de l'arrêté précédent sur la TVA) dispose :

« 3. L'article 13, paragraphe 1, point 9, sous a), de la loi danoise relative à la TVA s'applique aux bâtiments neufs et aux bâtiments neufs avec sol y attenants, visés à l'article 54 du présent arrêté, si la construction a commencé au 1^{er} janvier 2011 ou postérieurement, conformément au paragraphe 3.

4. La date de commencement de la construction de nouveaux bâtiments et de l'extension de bâtiments existants correspond au début du coulage des fondations [...] ».

- 29 La pratique décisionnelle du Landsskatteretten (Commission fiscale nationale)

- 30 Le 29 septembre 2017, le Landsskatteretten (Commission fiscale nationale) s'est prononcé dans une affaire soulevant une question similaire à celle de la présente affaire. Dans sa décision, le Landsskatteretten (Commission fiscale nationale) a estimé qu'un terrain dont les fondations ont été réalisées avant le 1^{er} janvier 2011 pouvait être vendu en exonération de TVA parce que la date de commencement de

la construction était antérieure au 1^{er} janvier 2011, date à laquelle les règles antérieures à la loi n° 520 du 12 juin 2009 étaient applicables.

Cette décision du 29 septembre 2017 [OMISSIS] n'a pas fait l'objet de recours devant le juge de la part du ministère du Trésor public.

31 Le 14 février 2022, le Landsskatteretten (Commission fiscale nationale) a rendu une décision dans une autre affaire où la question était similaire à celle de cette affaire. Dans cette décision, le Landsskatteretten (Commission fiscale nationale) a jugé que quatre terrains pourvus de fondations, pour lesquels la construction des fondations avait commencé avant le 1^{er} janvier 2011, pouvaient être vendus sans TVA parce que la date de commencement de la construction était antérieure au 1^{er} janvier 2011, époque à laquelle les règles antérieures à la loi n° 520 du 12 juin 2009 s'appliquaient. Cette décision du 14 février 2022 [OMISSIS] été contestée devant les tribunaux par le ministère du Trésor public. Selon les informations fournies par le ministère du Trésor public, la procédure écrite dans cette affaire a été suspendue, dans l'attente de la réponse que la Cour de justice de l'Union européenne donnera à la question préjudicielle que le Vestre Landsret (Cour d'appel de l'ouest) entend poser.

32 **Le cadre juridique : droit de l'Union**

33 L'article 12 de la directive TVA énonce :

« 1) Les États membres peuvent considérer comme assujetti quiconque effectue, à titre occasionnel, une opération relevant des activités visées à l'article 10, paragraphe 1, deuxième alinéa, et notamment une seule des opérations suivantes :

- a) la livraison d'un bâtiment ou d'une fraction de bâtiment et du sol y adossé, effectuée avant sa première occupation ;
 - b) la livraison d'un terrain à bâtir.
- 2) Aux fins du paragraphe 1, sous a), est considérée comme "bâtiment" toute construction incorporée au sol.

Les États membres peuvent définir les modalités d'application du critère visé au paragraphe 1, sous a), aux transformations d'immeubles, ainsi que la notion de sol y adossé.

Les États membres peuvent appliquer d'autres critères que celui de la première occupation, tels que celui du délai écoulé entre la date d'achèvement de l'immeuble et celle de la première livraison, ou celui du délai écoulé entre la date de la première occupation et celle de la livraison ultérieure, pour autant que ces délais ne dépassent pas respectivement cinq et deux ans.

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

34 L'article 135, paragraphe 1, sous f) et k), de la directive TVA dispose :

« 1) Les États membres exonèrent les opérations suivantes :

[...]

j) les livraisons de bâtiments ou d'une fraction de bâtiment et du sol y attenant autres que celles visées à l'article 12, paragraphe 1, point a) ;

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

35 Les positions des parties

36 Les arguments du ministère du Trésor public

37 Selon l'article 2, paragraphe 1, sous a), de la directive TVA, sont soumises à la TVA les livraisons de biens effectuées à titre onéreux sur le territoire d'un État membre par un assujetti agissant en tant que tel.

38 Conformément à l'article 135, paragraphe 1, sous k), de cette directive, les États membres exonèrent les livraisons de biens immeubles « non bâtis », autres que les « terrains à bâtir » visés à l'article 12, paragraphe 1, sous b).

39 En vertu de l'article 12, paragraphe 3, de la directive TVA, sont considérés comme des « terrains à bâtir », aux fins du paragraphe 1, sous b), de cet article, les terrains, nus ou aménagés, définis comme tels par les États membres.

40 Les États membres, en définissant les terrains qui doivent être considérés comme des « 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 non destinés à supporter un édifice. Il convient ainsi de considérer que, au regard de cette disposition lue conjointement avec l'article 2, paragraphe 1, sous a), de la directive TVA, toute livraison de terrains non bâtis non destinés à la construction d'un édifice doit être exonérée de la TVA. Eu égard à l'article 2, paragraphe 1, sous a), de la directive TVA, toute livraison de terrains à bâtir, effectuée à titre onéreux par un assujetti agissant en tant que tel ; doit en principe être soumise à la TVA – voir en ce sens arrêt de la Cour de justice du 30 septembre 2021, Icade Promotion, C-299/20, [ECLI:EU:C:2021:783], points 34 et 35.

41 La marge d'appréciation des États membres dans la définition de la notion de « terrain à bâtir » est également limitée par la portée de la notion de « bâtiment », définie de manière très large par le législateur de l'Union à l'article 12, paragraphe 2, premier alinéa, de la directive TVA comme incluant « toute construction incorporée au sol », voir arrêt de la Cour du 4 septembre 2019, KPC Herning, C-71/18, point 54.

- 42 Cependant, tout ne doit pas être considéré comme un « bâtiment » au sens de la directive au seul motif qu'il y a une incorporation au sol : voir en ce sens arrêt de la Cour du 30 septembre 2021, Icade Promotion, C-299/20, [ECLI:EU:C:2021:783] point 57. Si l'article 12, paragraphe 2, de la directive TVA définit un bâtiment de manière très large comme « toute construction incorporée au sol », il n'en demeure pas moins que cette disposition renvoie à l'article 12, paragraphe 1, sous a), de la directive, lequel se réfère à « la livraison de bâtiments ou de fractions de bâtiments avant leur première occupation ». Ainsi, il ne saurait être conclu que tout objet incorporé au sol peut être inclus dans la notion de « bâtiment » : voir, en ce sens, le point 58 de l'arrêt précité.
- 43 Pour déterminer ce qui constitue exactement un bâtiment aux fins de la TVA, il faut partir du libellé de l'article 12, paragraphe 2, de la directive TVA, qui, comme on l'a rappelé ci-dessus, énonce qu'un bâtiment désigne « toute construction incorporée au sol ».
- 44 Dans l'acception linguistique courante, le mot danois « konstruktion » inclut, par exemple, un édifice/bâtiment. Cette même acception linguistique courante vaut aussi pour le terme « structure » dans la version en langue anglaise de la directive et pour le terme « construction » dans la version en langue française. Il en va ainsi également du terme « Bauwerk » dans la version en langue allemande, qui est utilisé comme définition du mot « Gebäude ». Une construction prenant la forme d'un « bâtiment » est donc, dans l'acception linguistique courante, caractérisée par le fait qu'elle est construite et composée de plusieurs fractions individuelles (fractions de bâtiment) qui forment ensemble une construction destinée à un usage précis.
- 45 Rien ne prouve que la notion de bâtiment dans le contexte de la directive doive se comprendre, contrairement à l'acception linguistique commune, en ce sens que tout objet fixé au sol constitue un « bâtiment » au sens de la directive TVA. Bien au contraire.
- 46 Comme on l'a vu, l'article 12, paragraphe 2, [de la directive TVA] renvoie à l'article 12, paragraphe 1, sous a), de la même directive, qui concerne la « la livraison d'un bâtiment ou d'une fraction de bâtiments avant leur première occupation ». Ce renvoi montre clairement qu'un bâtiment ou une fraction de bâtiment se caractérise aussi, dans le contexte de la TVA, par le fait qu'il peut faire l'objet d'une « occupation », c'est-à-dire que le bâtiment ou une fraction de celui-ci peut être utilisé pour les fins auxquelles le bâtiment est destiné, et qu'un bâtiment ou une fraction de bâtiment ne peut pas être utilisé, à moins d'être achevé dans une mesure suffisante pour qu'une mise en service (partielle) soit possible.
- 47 L'article 12, paragraphe 2, troisième alinéa, de la directive TVA prévoit également que, pour la définition des bâtiments visés au paragraphe 1, sous a), de cet article, d'autres critères que celui de la « première occupation » peuvent être

utilisés, tels que, par exemple, le critère du délai écoulé entre la « date d'achèvement de l'immeuble » et celle de la première livraison.

- 48 Le critère alternatif ainsi prévu implique en soi l'idée qu'une construction inachevée ne peut pas être considérée comme un bâtiment, car si une construction inachevée pouvait être considérée comme un bâtiment aux fins de la TVA, ce critère alternatif serait alors inapplicable et dépourvu de sens. Au sujet de la première livraison d'un bâtiment à un consommateur final, la Cour de justice a également précisé qu'elle marque « la fin du processus de production » : voir arrêt du 16 novembre 2017, *Kozuba Premium Selection*, C-308/16, [ECLI:EU:C:2017:869], point 31, sur la distinction entre un bâtiment ancien ou neuf.
- 49 La question de savoir si un bâtiment peut être considéré comme achevé et donc faire l'objet d'une occupation (mise en service) ne peut pas être tranchée sans tenir compte du type de bâtiment dont il s'agit, et la réponse à la question ne pose généralement pas de problème, puisqu'un bâtiment, comme on l'a vu, est caractérisé par le fait qu'il est construit dans un but déterminé. Par exemple, il est aisé d'établir qu'un bâtiment qui est destiné à être habité (une construction à usage d'habitation) n'est pas achevé et ne peut pas faire l'objet d'une occupation si seules les fondations du bâtiment ont été réalisées.
- 50 Les fondations d'une construction à usage d'habitation ne peuvent pas non plus être considérées comme une « fraction de bâtiment » au sens de la directive TVA, car on ne peut parler de livraison d'une « fraction de bâtiment » qu'à la condition que la fraction du bâtiment livrée puisse faire l'objet d'une occupation (mise en service) et soit donc terminée, ce qui est le cas en pratique lorsque la livraison s'effectue par étapes, par exemple, en cas de livraison d'appartements au sein d'une construction à usage d'habitation.
- 51 Le point de vue du partenariat
- 52 Les terrains sur lesquels le partenariat a réalisé et achevé des fondations avant le 1^{er} janvier 2011 est passé, du point de vue de la TVA, du statut de terrain à bâtir à celui de bâtiment avec sol y attenant. Ce changement [de statut] est intervenu au moment où la réalisation des fondations sur les terrains en question a commencé, c'est-à-dire à l'automne 2010. En toute hypothèse, le changement a pris place au plus tard à la date d'achèvement des fondations, antérieure au 1^{er} janvier 2011.
- 53 Les livraisons de terrains pourvus de fondations déjà réalisées, de la part des parties défenderesses en 2015, doivent donc être considérées, aux fins de la TVA, comme portant sur des bâtiments ou des fractions de bâtiments avec sol y attenant. Les fondations sur les 16 terrains étaient pleinement utilisables au moment de la livraison en 2015, les parties sont d'accord sur ce point. Dès lors que seules sont soumises à la TVA les livraisons portant sur des bâtiments ou fractions de bâtiments et sol y attenant dont la construction a commencé après le 31 décembre 2010, les livraisons en cause sont exonérées de TVA. En vertu de la législation

danoise, la date de début d'une nouvelle construction est celle à laquelle les fondations commencent à être coulées. Puisque les fondations déjà réalisées ont été coulées sur les terrains en cause dans l'affaire au principal avant le 1^{er} janvier 2011, il n'y a pas de base juridique pour exiger le paiement de la TVA sur ces livraisons, les constructions incorporées au sol ayant été érigées sur les terrains avant le 1^{er} janvier 2011.

- 54 L'article 12, paragraphe 2, point 1), de la directive TVA définit ce qu'il faut entendre par bâtiment aux fins de la TVA. La notion de bâtiment est définie à l'article 12, paragraphe 2, point 1) comme une « construction incorporée au sol ». Les fondations déjà réalisées correspondent à la définition donnée à l'article 12, paragraphe 1, point 1), de la directive TVA. Des fondations déjà réalisées sont, tout d'abord, une « construction ». Ensuite, les fondations déjà réalisées sont « incorporées au sol » car elles ne peuvent pas être directement déplacées. Enfin, les fondations déjà réalisées relèvent du champ d'application étendu de la notion de bâtiment, qui comprend « toute » construction incorporée au sol.
- 55 La transposition en droit danois de l'article 12, paragraphe 2, point 1), de la directive TVA, matérialisée par l'article 1^{er}, paragraphe 3, de l'arrêté n° 1370 du 2 décembre 2010 qui a introduit l'article 39a dans l'arrêté sur la TVA (à l'époque des faits de l'affaire, l'article 54 de l'arrêté sur la TVA tel que formulé dans l'arrêté n° 808 du 30 juin 2015, en vigueur depuis le 3 juillet 2015, puis l'article 57 de l'arrêté sur la TVA tel que formulé par l'arrêté n° 814 du 24 juin 2013, en vigueur à partir du le 3 juillet 2015) vient limiter ce qui peut être considéré comme un bâtiment aux fins de la TVA, et cette limitation n'est pas prévue ni à l'article 12, paragraphe 2, point 1), de la directive TVA ni dans quelque autre disposition de cette directive.
- 56 En effet, l'article 54 de l'arrêté sur la TVA, dans sa rédaction issue de l'arrêté n° 808 du 30 juin 2015 en vigueur à partir du 3 juillet 2015, et l'article 57 de l'arrêté sur la TVA, dans sa rédaction issue de l'arrêté n° 814 du 24 juin 2013 en vigueur avant le 3 juillet 2015, donnent de la notion de bâtiment une définition différente de celle de l'article 12, paragraphe 2, point 1, de la directive TVA, dans la mesure où il est exigé, non seulement qu'il s'agisse de constructions incorporées au sol, mais en outre que ces constructions incorporées au sol soient achevées pour servir à l'usage auquel elles étaient destinées.
- 57 Or l'article 13, paragraphe 1, sous 9, de la loi relative à la TVA, l'article 54 de l'arrêté sur la TVA (applicable à partir du 3 juillet 2015) et l'article 57 de l'arrêté sur la TVA (applicable avant le 3 juillet 2015) doivent recevoir une interprétation conforme à la directive.
- 58 Le texte de l'article 12, paragraphe 2, point 1), de la directive TVA ne permet pas de conclure que les constructions incorporées au sol ne peuvent être considérées comme des bâtiments qu'à la condition d'être achevées pour l'usage auquel elles sont destinées. Les définitions contenues à l'article 13, paragraphe 1, point 9), de la loi relative à la TVA, à l'article 54 de l'arrêté sur la TVA (en vigueur à partir du

3 juillet 2015) et à l'article 57 de l'arrêté sur la TVA (en vigueur avant le 3 juillet 2015), qui visent à indiquer ce qu'est un bâtiment aux fins de la TVA, ne correspondent pas à des notions [de droit] national auxquelles le Danemark pourrait attribuer un contenu différent, en s'écartant de l'article 12, paragraphe 2, point 1), de la directive TVA. La notion de bâtiment est, en effet, une notion de droit de l'Union. La jurisprudence constante de la Cour de justice de l'Union européenne affirme que les exonérations prévues par la directive TVA constituent des notions autonomes du droit communautaire ayant pour objet d'éviter des divergences dans l'application du régime de la TVA d'un État membre à l'autre : voir, par exemple, arrêt du 25 février 1999, Card Protection Plan Ltd (CPP)/Commissioners of Customs & Excise, [ECLI:EU:C:1999:93, point 15]. Il s'ensuit que la notion de « bâtiment » dans le contexte de la TVA ne peut fondamentalement pas faire l'objet d'une interprétation distincte au Danemark, à moins que la directive TVA ne l'autorise, ce qui n'est pas le cas.

- 59 L'article 12, paragraphe 2, point 1), de la directive TVA contient une définition très large de la notion de bâtiment, comme le montre, par exemple, le point 58 de l'arrêt C-299/20, Icade Promotion [précité]. Au point 57 de cet arrêt, il est expliqué que l'aménagement des terrains ne saurait avoir pour conséquence le changement de leur qualification juridique en « bâtiment », en tant que construction fixée au sol au moyen, notamment, de fondations.
- 60 Les fondations sont une construction incorporée au sol et constituent donc un bâtiment aux fins de la TVA, au sens de l'article 12, paragraphe 2, première phrase, de la directive TVA. Le fait que la transposition de cette disposition en droit danois – voir les dispositions précédemment citées de l'arrêté danois sur la TVA – édicte des conditions supplémentaires, à savoir que les constructions incorporées au sol soient également achevées pour l'usage auquel elles sont destinées avant de pouvoir être qualifiées de bâtiment aux fins de la TVA n'implique nullement qu'il ne peut pas s'agir d'un bâtiment aux fins de la TVA.
- 61 L'expression « qui sont achevées en vue de l'usage auquel elles sont destinées », prévue dans les dispositions précédemment citées de l'arrêté sur la TVA, ne peut et ne doit pas se voir accorder de l'importance, car il s'agit d'un ajout qui ne figure pas à l'article 12, paragraphe 2, première phrase, de la directive TVA. En procédant ainsi, le Danemark a illégalement restreint la notion très large de bâtiment prévue par le droit de l'Union à l'article 12, paragraphe 2, première phrase, de la directive TVA.
- 62 Le point 57 de l'arrêt C-299/20, Icade Promotion [précité], plaide très clairement en faveur de l'idée que des fondations sont à considérer comme un bâtiment aux fins de la TVA. Il en va de même des conclusions de l'avocat général dans l'affaire Rudolf Maierhofer, C-315/00 [ECLI:EU:C:2002:344], qui doivent également être comprises comme indiquant qu'une notion large et inclusive de bâtiment s'applique aux fins de la TVA.

- 63 L'arrêt de la Cour [du 8 juin 2000], Breitsohl, C-400/98 [ECLI:EU:C:2000:304] permet très clairement de soutenir l'idée qu'un terrain sur lequel se trouvent des fondations ne doit pas être qualifié de terrain à bâtir, voir les points 46 et 54 de l'arrêt. Un terrain pourvu de fondations doit au contraire être qualifié, aux fins de la TVA, de bâtiment ou de fractions de bâtiment avec sol y attenant.
- 64 L'article 12, paragraphe 1, sous a), de la directive TVA fixe un critère principal pour déterminer si un bâtiment ou une fraction de bâtiment avec sol y attenant peut être considéré comme une livraison passible de la TVA. Selon ce critère principal, la livraison d'un bâtiment ou d'une fraction de bâtiment avec sol y attenant avant leur première occupation peut être soumise à la TVA. Toutefois, l'article 12, paragraphe 2, point 3), de la directive TVA autorise les États membres à appliquer des critères autres que la première occupation pour déterminer si la livraison d'un bâtiment ou d'une fraction de bâtiment avec sol y attenant doit être considérée comme une livraison imposable. À titre d'exemples non exhaustifs, il est précisé que peuvent être utilisés comme critères alternatifs le délai écoulé entre la date d'achèvement de l'immeuble et la date de la première livraison, ou le délai écoulé entre la date de la première occupation et la date de la livraison ultérieure, pour autant que ces délais ne dépassent pas respectivement cinq et deux ans. Aucun des trois critères n'indique à quel moment quelque chose devient un bâtiment aux fins de la TVA, car cette notion est définie sans ambiguïté à l'article 12, paragraphe 2, première phrase, de la directive TVA. Les trois critères ne sont que des variantes temporelles de la détermination du moment où les livraisons de bâtiments et de terrains peuvent être soumises à la TVA. En revanche, l'article 12, paragraphe 3, de la directive TVA n'admet pas de définition du terme « bâtiment » autre que celle figurant à l'article 12, paragraphe 2, point 1), première phrase, [de la directive TVA] qui définit sans ambiguïté la notion de « bâtiment ».
- 65 Les observations de la juridiction de céans
- 66 Il ressort de la jurisprudence de la Cour de justice que la marge d'appréciation laissée aux États membres pour définir la notion de « terrain à bâtir » trouve sa limite dans l'étendue de la notion de « bâtiment » que le législateur de l'Union a, selon la Cour, définie de manière très large à l'article 12, paragraphe 2, de la directive TVA comme incluant « toute construction incorporée au sol », voir en ce sens arrêt du 4 septembre 2019, KPC Herning, C-71/18, [ECLI:EU:C:2019:660], point 54, et arrêt du 30 septembre 2021, Icade Promotion, C-299/20, [précité] point 51.
- 67 Les parties sont d'accord sur la nécessité d'interroger la Cour de justice de l'Union européenne sur la manière dont il faut comprendre la notion de « terrain à bâtir » figurant à l'article 12, paragraphe 1, sous b), de la directive TVA par rapport à la notion de « bâtiment » avec sol y attenant, figurant à l'article 12, paragraphe 1, sous a), de la directive TVA.

68 La juridiction de céans estime que l'on ne trouve pas en l'état, dans la jurisprudence de la Cour, d'explications quant aux critères et éléments d'interprétation qui sont à prendre en considération pour déterminer si un « bâtiment » peut être considéré comme existant, et notamment si un terrain pourvu de fondations déjà réalisées doit être considéré comme un terrain à bâtir, conformément à l'article 12, paragraphe 3, de la directive TVA, ou comme un bâtiment ou une fraction de bâtiment avec sol y attenant avant leur première occupation, conformément à l'article 12, paragraphe 2, de la directive TVA, et que le landsretten (cour d'appel) ne pas peut – sans renvoi préjudiciel – déterminer si un terrain qui, au moment de sa livraison, est pourvu de fondations déjà réalisées en vue d'une construction à usage d'habitation, sur lequel une construction à usage d'habitation est aussi érigée par la suite, doit être considéré comme un « terrain à bâtir » au sens de la directive TVA, ou comme « un bâtiment ou une fraction de bâtiment avec sol y attenant » au sens de la directive.

La Cour de justice de l'Union européenne est donc saisie de la question préjudicielle suivante :

[1] Est-il compatible avec l'article 135, paragraphe 1, sous j), de la directive 2006/112 qui renvoie à l'article 12, paragraphe 1, sous a), de la même directive, lu conjointement avec l'article 135, paragraphe 1, sous k), de la directive 2006/112 qui renvoie à l'article 12, paragraphe 1, sous b), de la même directive, qu'un État membre considère, dans des circonstances telles que celles de l'affaire au principal, la livraison d'un bien immeuble comprenant au moment de la livraison des fondations déjà réalisées et sur lequel une construction à usage d'habitation n'est érigée que plus tard par d'autres propriétaires, comme une vente de terrain à bâtir soumise à la TVA ?

[OMISSIS]