

**Affaire C-213/24 [Grzera]<sup>i</sup>**

**Demande de décision préjudicielle**

**Date de dépôt :**

19 mars 2024

**Jurisdiction de renvoi :**

Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Pologne)

**Date de la décision de renvoi :**

28 décembre 2023

**Partie requérante :**

E. T.

**Partie défenderesse :**

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu

---

**ORDONNANCE**

**du 28 décembre 2023**

Le Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (tribunal administratif de voïvodie de Wrocław, Pologne) [OMISSIS]

[OMISSIS] [composition de la juridiction de renvoi]

après examen par la I<sup>ère</sup> chambre, lors des audiences des 14 et 28 décembre 2023, du recours introduit par E. T.

contre la décision du Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu (directeur de la chambre de l'administration fiscale de Wrocław)

du 19 décembre 2022 [OMISSIS]

<sup>i</sup> Le nom de la présente affaire est un nom fictif. Il ne correspond au nom réel d'aucune partie à la procédure.

concernant la taxe sur les biens et les services afférente aux mois de septembre et décembre 2017, février, mars, juin et juillet 2018, janvier, février, juillet et octobre 2019, juillet et octobre 2020 et juillet 2021,

décide :

**I. En vertu de l'article 267 TFUE (version consolidée de 2012 – JO 2012, C 326, p. 1 et suivants), la Cour de justice est saisie des questions préjudicielles suivantes en interprétation de normes du droit de l'Union : « 1) Les dispositions de la directive 2006/112/CE et, en particulier, ses articles 2, paragraphe 1, et 9, paragraphe 1, doivent-ils être interprétés en ce sens qu'une personne qui cède un bien immobilier non affecté antérieurement à une activité économique et confie la préparation de sa vente à un opérateur professionnel, lequel effectue ensuite, en qualité de mandataire de cette personne, un certain nombre d'opérations structurées ayant pour objet le lotissement du terrain et sa vente à un prix supérieur, exerce une activité économique d'une façon indépendante [ ? ] ; 2) les dispositions de la directive [2006/112] et, en particulier, son article 9, paragraphe 1, doivent-ils être interprétés en ce sens que chacun des conjoints apportant son concours doit être considéré séparément comme une personne exerçant une activité économique d'une façon indépendante ? »**

**II. [OMISSIS]. [sursis à statuer]**

### **Motifs**

#### **1. Cadre juridique – État du droit de 2017 à 2021**

1.1. Le litige au principal relève des règles de la procédure fiscale et du contentieux administratif en vigueur du 1<sup>er</sup> janvier 2017 au 31 juillet 2021 dans l'ordre juridique polonais.

1.1.1. – Aux termes de l'article 15, paragraphe 1, de l'ustawa o podatku od towarów i usług (loi relative à la taxe sur les biens et services), du 11 mars 2004 (Dz.U. 2017, position 1221, ci-après la « **loi sur la TVA** »), « [s]ont considérés comme assujettis les personnes morales, les organismes n'ayant pas la personnalité juridique et les personnes physiques qui accomplissent, d'une façon indépendante, une des activités économiques mentionnées au paragraphe 2, quels que soient les buts ou les résultats de cette activité ».

1.1.2. – Selon l'article 15, paragraphe 2, de la loi sur la TVA, « [e]st considérée comme activité économique toute activité de producteur, de commerçant ou de prestataire de services, y compris les activités extractives, agricoles et celles des professions libérales. Est notamment considérée

comme activité économique l'exploitation d'un bien corporel ou incorporel en vue d'en retirer des recettes ayant un caractère de permanence ».

1.1.3. – Selon l'article 31, paragraphe 1, de l'ustawa – Kodeks rodzinny i opiekuńczy (loi portant code de la famille et de la tutelle), du 25 février 1964 (texte codifié, Dz. U. 2017, position 682) « [l]ors de la conclusion du mariage, il est établi entre les conjoints par l'effet de la loi une communauté de biens (communauté légale), comprenant les biens acquis pendant le mariage par les deux conjoints ou par l'un d'eux (patrimoine commun). Les biens non compris dans la communauté légale font partie des biens propres de chacun des conjoints ».

1.1.4. – L'article 35 de cette loi prévoit que « [l]e partage des biens communs ne peut être demandé par les conjoints pendant la durée de la communauté légale. Les conjoints ne peuvent pas non plus disposer ni s'engager à disposer de la part qui leur reviendrait, en cas de dissolution de la communauté, dans les biens communs ou les différents biens appartenant à cette communauté ».

1.2. Les dispositions du droit de l'Union applicables sont les suivantes :

1.2.1. Aux termes de l'article 9, paragraphe 1, de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 octobre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO 2006, L 347, p. 1), « [e]st considéré comme "assujetti" quiconque exerce, d'une façon indépendante et quel qu'en soit le lieu, une activité économique, quels que soient les buts ou les résultats de cette activité. Est considérée comme "activité économique" toute activité de producteur, de commerçant ou de prestataire de services, y compris les activités extractives, agricoles et celles des professions libérales ou assimilées. Est en particulier considérée comme activité économique, l'exploitation d'un bien corporel ou incorporel en vue d'en tirer des recettes ayant un caractère de permanence ».

## **2. Cadre factuel du litige.**

### **2.1. Procédure fiscale.**

2.1.1. Par la décision attaquée, le Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu a confirmé la décision du chef du bureau fiscal de Zgorzelec, du 28 juillet 2022, n° 0231-SPV.4103.49.2022 portant sur la TVA afférente aux mois de septembre et décembre 2017, février, mars, juin et juillet 2018, janvier, février, juillet et octobre 2019, juillet et octobre 2020 et juillet 2021.

2.1.2. L'administration fiscale a retenu que la requérante, ainsi que son époux, W. T., avaient acquis le 21 avril 1989 le terrain en cause dans la présente procédure, en vertu d'un accord de cession d'exploitation agricole à un successeur. Il a été établi en cours de procédure que :

– la requérante et son époux ont vendu au cours de la période considérée 19 parcelles de terrain non bâti sises dans le village de L. ;

– aucune de ces transactions n’a été assujettie à la TVA ;

– tous les biens immobiliers cédés étaient classés dans le plan local d’aménagement du territoire comme zones d’habitat unifamilial, la parcelle n° [...] étant en outre identifiée comme terre agricole et zone d’écosystèmes de flore aquatique ;

– la prise de possession des biens immobiliers litigieux par les acquéreurs a eu lieu avant la signature de l’acte notarié, les acheteurs ont acquitté l’intégralité de la créance, les parcelles n°s [...]-[...], [...]-[...] et [...] ont été vendues avec des quotes-parts de propriété de la parcelle n° [...] (voie d’accès) et des quotes-parts de propriété des parcelles n°s [...], [...], [...] et [...] (voies intérieures) ;

– sur l’immeuble constituant la parcelle de terrain n° [...], la requérante et son époux ont établi une servitude foncière à titre gratuit, d’une durée indéterminée, en faveur de tout propriétaire du terrain constituant la parcelle n° [...], consistant en un droit de passage à travers la parcelle n° [...] dans une bande de terrain d’une largeur de 6 m jouxtant la limite de la parcelle n° [...] [OMISSIS] ;

– la commune de Z. a établi une servitude foncière payante de passage sur le tracé de la voie communale intérieure de la parcelle n° [...] au profit de tout propriétaire des parcelles n° [...] et [...] (à la demande de la requérante et de son époux) ;

– les parcelles n°s [...], [...], [...] ont été cédées avec les quotes-parts de propriété des parcelles n°s [...], [...], [...], [...] et [...] (voies intérieures), n°[...] (voie d’accès intérieure),

– la requérante et son époux ont acheté à A. Z. une quote-part représentant jusqu’à 1/44<sup>e</sup> de la propriété foncière constituée par les parcelles n°s [...], [...], [...] et [...] ;

– les parcelles précitées sont classées comme tracé des voies intérieures dans le plan local d’aménagement du territoire.

Il a été en outre établi que la requérante et son époux (les mandants) ont conclu, le 11 janvier 2011, un contrat de mandat avec la société B. A. Z. (le mandataire) ayant pour objet son concours à l’aménagement et à la vente des terrains situés à L., commune de Z., destinés au développement de résidences et de services résidentiels [OMISSIS]. Le contrat portait sur les parcelles n°s [...], [...], [...], [...], [...], [...] et [...] ([...]) m<sup>2</sup>). La réalisation de la cession était prévue pour la fin de l’année 2017. Afin de mettre en œuvre le projet, le mandant a confié à l’entreprise mandataire :

- l'exécution d'un projet de lotissement de la propriété foncière précitée en parcelles plus petites et l'accomplissement à cette fin des démarches nécessaires aux inscriptions formelles au registre foncier et au cadastre ;
- l'équipement du terrain en services d'utilité publique, l'aménagement du site, l'abattage des arbres et des buissons (y compris l'enlèvement des racines) faisant obstacle aux travaux précités ;
- l'obtention des autorisations et décisions pertinentes des autorités et institutions, aux fins de l'exécution des travaux précités ;
- la réalisation d'une publicité appropriée auprès des acquéreurs potentiels des parcelles ;
- la préparation des documents relatifs aux biens immobiliers, en vue de la conclusion des contrats notariés par le mandant avec les personnes désireuses d'acquérir les parcelles en cause.

L'article 4 du contrat stipule que le mandataire supportera les coûts liés à l'exécution du mandat. En outre, il devait être délivré au mandataire une procuration notariée l'habilitant à agir auprès des institutions et autorités administratives aux fins de l'exécution du contrat.

En vertu de l'article 5 du contrat, la rémunération du mandataire a été fixée au montant représentant l'excédent sur les prix de vente convenus dans le contrat- en totalité ou dans des proportions spécifiques, en conformité avec les règles établies pour les différentes parcelles – et cette rémunération devait être payée sur la base d'une facture incluant la TVA établie par le mandataire à raison d'un montant brut.

En vertu de l'annexe 1 au contrat en cause, conclu le 25 mai 2015, le délai de vente des parcelles a été prorogé jusqu'à la fin de l'année 2021. [OMISSIS].

Le mandataire a reçu une procuration l'habilitant à prendre toutes les mesures nécessaires à l'exécution du contrat. En sa qualité de mandataire des contribuables, il a demandé une modification de la désignation des parcelles dans le plan local d'aménagement du territoire, préparé un projet de lotissement, y compris la séparation des voies intérieures, et obtenu la validation de cette répartition. Il a également demandé aux fournisseurs de services d'utilité publique de déterminer les conditions de raccordement des différentes parcelles et aménagé, à ses propres frais et en son nom propre, un réseau de traitement des eaux usées. Il a mis en vente les parcelles aménagées et viabilisées sur des portails locaux, à savoir Z., Z.(1), en indiquant comme coordonnées son numéro de téléphone. Il a largement fixé en toute autonomie le prix de vente des parcelles, conformément aux stipulations du contrat du 11 janvier 2011, en tenant compte de sa propre rémunération (l'accord a fixé les prix de vente bruts au m<sup>2</sup> des parcelles

auxquels M. et M<sup>me</sup> T. souhaitaient vendre les parcelles faisant l'objet du contrat et sa rémunération a été fixée au montant excédant ces mêmes prix).

Selon les autorités fiscales, la vente des biens immobiliers par la requérante constitue une activité commerciale et non la gestion d'un patrimoine personnel, de sorte que cette vente est assujettie à la TVA, condition à laquelle la requérante n'a pas satisfait. Au vu des éléments qui précèdent, l'autorité fiscale de première instance a établi la dette fiscale de la requérante au titre de la TVA grevant la vente des parcelles à concurrence de la part lui revenant. Une décision analogue a été adoptée à l'égard de son époux.

Les autorités ont considéré que la nature professionnelle, continue (non fortuite), planifiée et structurée de la vente des biens immobiliers en cause effectuée dans le cadre de l'exercice normal d'une activité commerciale ressortait des circonstances suivantes :

– la conclusion d'un contrat de mandat avec une société de construction, en vertu duquel le mandataire s'engageait à exécuter une série d'opérations destinées à valoriser les parcelles en cause et à les préparer à la vente, et donnant lieu à la rémunération stipulée dans le contrat (contrat du 11 janvier 2011 [OMISSIS]) ;

– le paiement de la rémunération à A. Z. en contrepartie de l'exécution des opérations confiées dans le cadre du contrat précité, sur la base des factures avec TVA qu'il a délivrées à W. T. [OMISSIS] ;

– l'octroi, le 11 janvier 2011, de l'habilitation à effectuer les opérations précitées et à agir en qualité de mandataire auprès des institutions et des autorités, aux fins des transactions concernant les parcelles en cause [OMISSIS] ;

– la délivrance, le 9 juin 2018, d'une procuration l'habilitant à entreprendre des démarches auprès de P., établie à Z., commune de Z., du gouverneur du district de Z. et d'autres entités et autorités en vue de la pose d'un réseau d'adduction d'eau et d'assainissement lié à l'investissement prévu sur la parcelle n° [...] à Ł. [OMISSIS] ;

– l'octroi, le 26 février 2019, d'une procuration à S. Ł. l'autorisant à procéder à toutes les formalités requises par l'exécution et l'approbation du projet de raccordement de la propriété de Ł. – parcelle n° [...] – au réseau d'adduction d'eau et d'assainissement [OMISSIS] ;

Les autorités ont souligné que les ventes ont été réalisées à tout le moins de 2017 à 2021 (nature périodique et répétée des opérations) et la requérante a exécuté un certain nombre d'opérations visant à maximiser le bénéfice à tirer de la vente des biens immobiliers. La plus-value des parcelles en cause est attestée, notamment, par les décisions du maire de la commune de Z.

liquidant le montant de la taxe unique sur les plus-values immobilières [OMISSIS]. Entre leur acquisition (par donation) et leur vente, les terres agricoles des parcelles ont été converties en terrains à bâtir (modification du plan local d'aménagement du territoire), à la demande d'A. Z. au nom de la requérante et de son époux. Une parcelle de terrain supplémentaire a été également achetée aux fins de l'établissement de voies intérieures et d'accès aux parcelles individuelles [OMISSIS]. À la demande de la requérante et de son époux, la commune de Z. a établi une servitude foncière à titre onéreux de passage par le tracé de la voie communale intérieure de la parcelle n° [...] au profit de tout propriétaire des parcelles n°s [...] et [...] ; sur la propriété constituant la parcelle n° [...], une servitude foncière gratuite à durée indéterminée a été constituée au profit de tout propriétaire du terrain constituant la parcelle de terrain n° [...] [OMISSIS]. Les parcelles ont été scindées et les voies d'accès tracées, ce qui a nécessité une expérience professionnelle en matière de construction. Les parcelles destinées à la construction de logements ont été vendues avec des quotes-parts de la propriété de parcelles constituant les voies intérieures et d'accès. Les parcelles ont été raccordées aux réseaux d'adduction d'eau et d'assainissement (aux frais et risques d'A. Z.) et les conditions de raccordement aux réseaux de gaz et d'électricité ont été sollicitées. Des actions de marketing ont été accomplies – selon la contenance et la valorisation des parcelles – ce qui constitue une caractéristique des activités commerciales [des informations sur la vente des parcelles ont été publiées sur les portails Internet Z., Z.(1)].

## 2.2. Procédure devant la juridiction nationale

2.2.1. Dans son recours devant le tribunal administratif de voïvodie, la requérante a invoqué :

1) l'interprétation erronée de l'article 15, paragraphe 1, de la loi sur la TVA en ce que l'administration fiscale a considéré que la requérante pouvait être considérée comme un opérateur économique, alors qu'une telle qualification ne se déduit pas de l'ensemble des circonstances de l'espèce, si l'on considère notamment que la requérante n'a pas exercé et n'exerce pas d'activité économique au sens de l'article 15, paragraphe 2, de la loi sur la TVA ;

2) la violation de l'article 15, paragraphes 1 et 2, de la loi sur la TVA, tenant au défaut de démonstration que la requérante ait accompli aux fins de la vente, des démarches actives de commercialisation immobilière en mobilisant des moyens similaires à ceux mis en œuvre par les opérateurs professionnels, au sens de l'article 15, paragraphes 1 et 2, de la loi sur la TVA et lui conférant la qualité d'entité exerçant une activité économique au sens de l'article 15, paragraphe 2, de cette même loi ;

3) la violation de dispositions de droit matériel, à savoir l'article 15, paragraphes 1 et 2, lu conjointement à l'article 5, paragraphe 1, point 1, de la loi sur la TVA, motif pris de :

– la constatation erronée de l'existence en l'espèce de circonstances révélant dans leur ensemble que la vente par les requérants de parcelles nouvellement créées doit être tenue pour une activité économique au sens de l'article 15, paragraphe 2, de la loi sur la TVA et qu'elle doit être assujettie à la TVA ;

– la considération erronée selon laquelle la requérante aurait entrepris aux fins de la vente des démarches actives de commercialisation immobilière en mobilisant des moyens similaires à ceux mis en œuvre par les opérateurs professionnels au sens de l'article 15, paragraphes 1 et 2, de la loi sur la TVA, et lui conférant la qualité d'entité exerçant une activité économique visée à l'article 15, paragraphe 2, de cette même loi ;

– la violation de l'article 15, paragraphes 1 et 2, de la loi sur la TVA, lu conjointement à son article 5, paragraphe 1, point 1, et son article 7, paragraphe 1, en raison de leur interprétation erronée et de la conception infondée selon laquelle la requérante exercera, au titre d'une vente de parcelles nouvellement créées, une activité économique assujettie à la taxe sur les biens et services ;

4) la violation de l'article 4, paragraphes 1 et 2, de la sixième directive \*, lu conjointement à l'article 15, paragraphes 1 et 2, de la loi sur la TVA, en ce que l'administration fiscale a estimé à tort que l'intention d'exercer fréquemment une activité doit apparaître, notamment en cas d'activités commerciales, dès la date de l'acquisition du bien et non à celle de sa vente. On ne saurait en effet ignorer que le terme « commercial » doit s'entendre d'actes d'achat structurés de biens en vue de leur revente. Or, tel n'est pas le cas en l'espèce, car l'administration a établi à juste titre que les contribuables ont acquis les parcelles de terrain qui font notamment l'objet de la présente procédure (acte notarié [OMISSIS]), en vertu d'un contrat de transmission d'une exploitation agricole à un successeur, de sorte qu'ils n'avaient pas l'intention de procéder à une revente (commerciale) des parcelles lors de l'acquisition du bien. En d'autres termes, lorsqu'une activité donnée a été accomplie en dehors du domaine d'activité d'un producteur, commerçant, prestataire de services, exploitant de ressources naturelles, agriculteur ou membre d'une profession libérale, l'entité concernée ne saurait alors, au vu de l'article 4, paragraphes 1 et 2, de la sixième directive, être regardée à raison d'une telle activité comme redevable de la taxe sur les biens et services, qu'elle ait exercé cette activité

\* Ndt : Sixième directive 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 (77/388/CEE) (JO 1977, L 145, p. 1).

une seule fois, mais dans des circonstances indiquant une intention d'exercer l'activité de manière fréquente ou répétée. Tel est précisément le cas de la vente de son patrimoine privé par la personne concernée. En effet, ses biens ont été acquis pour son usage propre et non aux fins d'une activité commerciale, de sorte que leur vente, en tout ou partie, à un ou plusieurs acquéreurs, avec ou sans bénéfice ne saurait être tenue pour une activité commerciale ayant pour effet d'entraîner l'assujettissement de cette personne à la taxe sur les biens et services ;

– la violation des dispositions applicables du droit matériel, pour cause d'application et d'interprétation erronées de l'article 15, paragraphes 1 et 2, de la loi sur la TVA, dans la mesure où la requérante a été considérée comme étant un assujetti exerçant d'une façon indépendante une activité économique de manière structurée et stable, alors même qu'elle ne pouvait pas être considérée comme telle, dès lors que ses actes étaient liés à l'exercice normal de son droit de propriété, rationnels et justifiés, que, par ailleurs, elle n'avait jamais exercé ni n'avait l'intention d'exercer une activité économique (vivant à N. depuis 30 ans) ni d'utiliser à titre professionnel ses biens pour les besoins d'une telle activité et que les fonds obtenus étaient et sont intégralement destinés à la satisfaction de ses besoins privés. La requérante avait en outre acquis les biens non pas en vue de les revendre, mais en raison de la reprise d'une exploitation agricole ;

– la violation, pour application et interprétation erronées, de l'article 5, paragraphe 1, point 1, et paragraphe 2, de l'article 15, paragraphes 1 et 2, de l'article 29, paragraphe 1, et des articles 86, paragraphes 1 et 2, point 1, sous a), et 109 de la loi sur la TVA, ainsi que de l'article 9, paragraphe 1, de la directive 2006/112 ;

– la violation des dispositions applicables du droit matériel, c'est-à-dire des dispositions combinées de l'article 4, paragraphes 1, 2 et 3, sous b), et de l'article 2, paragraphe 1, de la sixième directive, en ce qu'elles n'ont pas été appréhendées conjointement, ce qui a contribué à la qualification d'assujetti attribuée à tort à des personnes physiques n'ayant pas exercé d'activité économique à l'occasion de la cession d'un bien immobilier.

2.2.2. Dans son mémoire en défense, le Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu a conclu au rejet du recours et à la confirmation intégrale de sa position initiale

### **3. Motivation du renvoi préjudiciel par la juridiction nationale**

3.1. Le Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu est une juridiction nationale qui exerce la justice en contrôlant l'activité de l'administration sur le fondement des articles 175, paragraphe 1, et 184 de la Constitution de la République de Pologne du 2 avril 1997 (Dz. U. 78, position 483, telle que modifiée) ainsi que de l'usatawa – Prawo o ustroju

sądów administracyjnych (loi relative à l'organisation du contentieux administratif), du 25 juillet 2002 (Dz. U. de 2022, position 2492, telle que modifiée)]. La procédure contentieuse est pour sa part réglementée par l'ustawa – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (loi sur la procédure devant les juridictions administratives), du 30 août 2002 (Dz. U. de 2023 position 1634, telle que modifiée). Les décisions de la juridiction de renvoi peuvent être déférées devant le Naczelny Sąd Administracyjny (Cour administrative suprême, ci-après le « NSA ») par la voie d'un recours juridictionnel au sens de l'article 267, deuxième phrase \*, TFUE (JO 2016, C 202, p. 47).

3.2. Du fait de l'adhésion de la République de Pologne à l'Union intervenue le 1<sup>er</sup> mai 2004 en vertu du traité d'adhésion, le droit de l'Union fait depuis cette date partie du droit en vigueur en Pologne et prévaut en cas de conflit avec la législation nationale, en vertu de l'article 91, paragraphe 3, de la Constitution polonaise, lu conjointement à l'article 2 de l'Acte relatif aux conditions d'adhésion, lequel fait partie intégrante du traité d'adhésion. En outre, le principe de primauté du droit de l'Union est également confirmé par la jurisprudence bien établie de la Cour (voir, par exemple, arrêts du 5 février 1963, van Gend en Loos, C-26/62, EU:C:1963:1, du 9 mars 1978 Simmenthal, C-106/77, EU:C:1978:49, et du 29 avril 1999, C-224/97, Ciola, EU:C:1999:212).

3.2.1. Dans l'affaire au principal, la requérante conclut, en vertu des dispositions précitées du droit de l'Union, à ce que le juge de renvoi, tenu de prendre en compte l'incidence de ce droit, la considère comme une personne gérant son patrimoine personnel.

3.2.2 Compte tenu du contenu des moyens du recours, le juge de renvoi est parvenu à la conclusion que l'appréciation de leur bien-fondé requiert en l'espèce l'interprétation de dispositions du droit de l'Union, en particulier de celles de la directive 2006/112.

Compte tenu des doutes survenus à propos de l'interprétation de l'article 9, paragraphe 1, de la directive 2006/112, et eu égard aux dispositions précitées de l'article 267 TFUE, le juge de renvoi s'est estimé tenu de poser les questions préjudicielles à la Cour.

### 3.3. Première question préjudicielle

3.3.1. Sur le fond, il convient de rappeler à titre liminaire, que la directive 2006/112 assigne un champ d'application matériel très large à la TVA en visant, à son article 2, relatif aux opérations imposables, outre les importations de biens, les livraisons de biens et les prestations de services

\* Ndt : lire sans doute « article 267, troisième alinéa, TFUE.

effectuées à titre onéreux à l'intérieur du pays par un assujetti agissant en tant que tel (voir arrêt du 10 juin 2010, *Future Health Technologies*, C-86/09, EU:C:2010:334, point 25 et jurisprudence citée).

En vertu de l'article 9, paragraphe 1, premier alinéa, de la directive 2006/112, est considéré comme « assujetti » quiconque exerce, d'une façon indépendante et quel qu'en soit le lieu, une activité économique, quels que soient les buts ou les résultats de cette activité.

En premier lieu, il convient de noter qu'en vertu de l'article 10 de la directive 2006/112, la condition que l'activité économique soit exercée d'une façon indépendante exclut de la taxation les salariés et autres personnes dans la mesure où ils sont liés à leur employeur par un contrat de louage de travail ou par tout autre rapport juridique créant des liens de subordination en ce qui concerne les conditions de travail et de rémunération et la responsabilité de l'employeur.

Or, tel n'est pas le cas dans l'affaire au principal, puisque les prestations en cause ont été effectuées au nom et pour le compte de la requérante au principal.

3.3.2. En deuxième lieu, la notion d'activité économique au sens de l'article 9, paragraphe 1, de la directive 2006/112 revêt, selon une jurisprudence constante, une nature objective, en ce qu'elle est considérée en elle-même, indépendamment de ses buts ou de ses résultats (voir, en ce sens, arrêt du 21 février 2006., *Université de Huddersfield*, C-223/03, EU:C:2006:124, points 47 et 48 et jurisprudence citée).

L'article 9, paragraphe 2, deuxième alinéa, de la directive 2006/112 qualifie d'« activité économique » toute activité de producteur, de commerçant ou de prestataire de services, y compris les activités extractives, agricoles et celles des professions libérales ou assimilées. Est, en particulier, considérée comme activité économique, l'exploitation d'un bien corporel en vue d'en tirer des recettes ayant un caractère de permanence.

La requérante affirme aliéner ses biens personnels. La question se pose donc de savoir si le recours, dans ce type d'opération, à l'assistance d'une personne disposant des qualifications requises par la préparation du bien immobilier à la vente, de façon à en maximiser le prix, peut être assimilé à l'organisation d'un établissement stable et s'il est pertinent que le mandataire agisse dans le cadre de son entreprise et que sa rémunération soit en fait l'excédent qu'il obtient sur le prix escompté par le vendeur.

3.3.3. Selon la jurisprudence de la Cour, lorsqu'un assujetti vend un bien dont il avait choisi de réserver une partie à son usage privé, il n'agit pas, pour ce qui concerne la vente de cette partie, en qualité d'assujetti au sens de l'article 2, paragraphe 1, de la sixième directive (voir arrêt du 4 octobre 1995, *Armbrrecht*, C-291/92, EU:C:1995:304, point 24). Il convient de

rappeler que, dans cette affaire, l'assujetti qui souhaitait conserver une partie du bien en sa possession pouvait l'exclure de l'assujettissement au régime de la TVA. Dans un tel cas, la distinction entre la partie destinée aux besoins de l'activité commerciale du contribuable et celle utilisée à des fins privées doit être fondée sur la proportion existant entre l'affectation à des fins commerciales et l'utilisation à titre privé au cours de l'année d'acquisition et non sur la base d'un critère de répartition géographique. En outre, le contribuable doit, tout au long de la période de détention d'un patrimoine donné, démontrer son intention d'en utiliser une partie à des fins privées.

L'article 9, paragraphe 1, de la directive 2006/112 prévoit que les activités économiques peuvent inclure, entre autres, toute activité de commerçant.

3.3.4. La directive 2006/112 ouvre aux États membres la faculté de considérer également comme assujetti quiconque effectue, à titre occasionnel, une opération relevant des activités visées à l'article 9, paragraphe 1, deuxième alinéa, notamment (...) des opérations consistant dans la livraison de terrains à bâtir [article 12, paragraphe 1, sous b)].

La législation polonaise ne comporte pas de dispositions spécifiques régissant la taxation de la fourniture de terrains à bâtir. L'article 43, paragraphe 1, point 9, de la loi sur la TVA exclut uniquement de l'exonération fiscale les livraisons de terrains à bâtir et de terrains constructibles. Cela signifie en principe qu'en droit polonais, tout acte de livraison d'un terrain constructible est imposable. Cet acte doit être toutefois accompli par un assujetti à la TVA, c'est-à-dire dans le cadre d'une activité économique de nature commerciale.

3.3.5. Un doute subsiste toutefois sur le point de savoir si l'article 9, paragraphe 1, second alinéa, de la directive 2006/112 permet de taxer la livraison de terrains constructibles qui n'ont pas été affectés auparavant à une activité économique.

La taxation de ce type de livraison exigerait de considérer les activités du contribuable comme une transaction commerciale en matière immobilière (terrains à bâtir). Il convient toutefois de garder à l'esprit que, dans le cas d'une activité économique de nature commerciale, l'intention d'exercer des activités de manière répétée doit se manifester dès le moment de l'acquisition des biens, et non lors de leur vente. En effet, il ne faut pas oublier que la notion de « commerce » doit s'entendre d'actes d'achat structurés de biens en vue de leur revente. Il ressort de la jurisprudence de la Cour que la simple intention d'exercer une activité économique, confirmée par des preuves objectives, implique la nécessité de traiter une entité donnée comme un assujetti à la TVA, même si l'administration fiscale sait que l'activité économique envisagée, qui devait donner lieu à des opérations taxées, ne sera pas exercée. (arrêt du 8 juin 2000, Breitsohl, C-400/98, EU:C:2000:304, [Ndt : « point 42 »]). Il s'ensuit que l'absence d'une telle

intention exclut la possibilité de considérer l'entité en cause comme un assujetti à la TVA. Par ailleurs, l'acquisition par la requérante au principal du bien corporel en question en vue de son propre usage, comme le suggère le libellé de la première question préjudicielle, ne fait pas obstacle à ce que ce bien soit ultérieurement utilisé aux fins de l'exercice d'une « activité économique » au sens de l'article 9, paragraphe 1, de la directive 2006/112. La question de savoir si un particulier, dans un cas donné, a acquis un bien pour les besoins de ses activités économiques ou pour ses besoins personnels, se pose lorsque ce particulier demande le droit de déduire la taxe acquittée en amont sur l'acquisition de ce bien (arrêt du 19 juillet 2012, Rēdlihs, C-263/11, ECLI:EU:C:2012:497, point 39).

Dès lors que la requérante n'a pas acquis les terrains aux fins de l'exercice d'une activité agricole, on ne saurait lui imputer l'intention d'exercer une activité commerciale. Les terrains, acquis hors TVA en tant que terres agricoles, n'ont fait l'objet d'aucune exploitation de la part de la requérante. Toutefois, il se pose encore la question de savoir si l'intention manifestée lors des ventes réitérées de parcelles ressortissant « à son patrimoine », après leur transformation en terrains à bâtir et leur retrait de l'exploitation agricole, permet de qualifier ces activités d'activités économiques (de nature commerciale) au sens des dispositions de l'article 9, paragraphe 1, de la directive 2006/112. Il s'agit de savoir si le fait que le changement d'affectation des terrains soit intervenu à l'initiative de la requérante, représentée par un entrepreneur professionnel, est pertinent en l'espèce.

La qualification d'une telle vente comme commerciale soulèverait la question du nombre de transactions susceptible d'induire cette nature, dès lors qu'un terrain donné peut, en fonction du prix et de la demande, être cédé intégralement en une seule transaction ou aliéné en quelques ou en plusieurs dizaines d'opérations, selon le nombre de parcelles en lesquelles ce terrain serait subdivisé.

3.3.6. Les juridictions nationales ont statué à plusieurs reprises sur la qualification de la vente de biens immobiliers comme activité commerciale. Le NSA a ainsi considéré dans l'arrêt I FSK 237/12, du 31 janvier 2013, que des actifs initialement acquis et utilisés à des fins personnelles pouvaient faire l'objet de transactions commerciales à titre professionnel. Il est important que le contribuable ait effectivement entrepris au moment de la vente de ses terrains des démarches actives et planifiées de commercialisation foncière en mobilisant des moyens similaires à ceux déployés par un commerçant (voir arrêt I FSK 90/17 du NSA, du 15 janvier 2019, publ. : Central Database of Judgments of Administrative Courts (CBOSA), <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>). De même, le NSA a considéré que l'intention accompagnant l'acquisition initiale d'un bien ne s'oppose pas à ce qu'il soit traité différemment par la suite. De même, ce qui importe c'est de savoir non pas si, au moment de l'acquisition du bien immobilier, le propriétaire avait l'intention de le mettre en vente avec un

bénéfice, mais si le contribuable a accompli des actes continus, structurés et visant à réaliser un bénéfice sur la vente du bien.

3.3.7. Il y a également lieu de rappeler qu'il ressort de la jurisprudence de la Cour de justice relative à l'article 9 précité que, pour déterminer si une personne donnée exerce de façon indépendante une activité économique, il importe de vérifier s'il existe un lien de subordination dans l'exercice de cette activité [arrêt du 13 juin 2019, IO – (TVA – IO (TVA – Activité de membre d'un conseil de surveillance), C-420/18, EU:C:2019:490, point 38 et jurisprudence citée]. Afin d'apprécier l'existence d'un tel lien de subordination, il convient de contrôler si l'intéressé exerce son activité en son nom propre, pour son propre compte et sous sa propre responsabilité et s'il supporte les risques économiques liés à cette activité. Pour établir l'indépendance de l'activité en cause, la Cour de justice a retenu l'absence de tout lien de subordination hiérarchique et le fait que l'intéressé agit en son nom propre et sous sa propre responsabilité, définit librement les modalités d'exercice de son activité et perçoit lui-même les prestations constituant son revenu. La Cour considère que le risque économique visé dans sa jurisprudence se rapporte toujours au risque économique encouru directement par la personne dont le caractère indépendant de l'activité économique doit être apprécié. Dès lors, le risque économique encouru par une société en raison des décisions de son conseil d'administration dont une telle personne est membre ne saurait être pertinent [arrêt du 21 décembre 2023, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (TVA – Membre d'un conseil d'administration), C-288/22, EU:C:2023:1024, point 57]. En l'espèce, le risque économique supporté par la requérante a été réduit au minimum par le contrat de mandat. Le risque de ne pas obtenir un prix supérieur au prix minimum stipulé dans le contrat a été intégralement assumé par le mandataire.

3.3.8. Au vu des éléments qui précèdent, la première question [OMISSIS] [répétition de la première question] est justifiée.

3.4. Seconde question préjudicielle.

3.4.1. En cas de réponse positive à la première question, dont la conséquence serait de qualifier d'économique l'activité exercée par l'intermédiaire d'un mandataire professionnel, il se pose encore cette autre question consistant à identifier l'entité exerçant cette activité lorsque la vente porte sur des actifs en copropriété.

3.4.2. La pratique des autorités fiscales nationales a consisté jusqu'ici à qualifier de contribuable chaque conjoint séparément, en lui imputant la moitié de la valeur de la vente. Cette démarche a été admise par les juridictions nationales. Toutefois le juge considère en l'espèce cette pratique comme contraire aux dispositions précitées du code de la famille et de la tutelle polonais. En effet, il résulte indubitablement de ces dispositions que,

pendant la durée du mariage, la communauté de biens entre époux ne peut être dissoute qu'en vertu d'un accord convenu entre les intéressés. Cette communauté de biens ne pouvant être dissoute d'autorité par une juridiction, elle peut d'autant moins être remise en cause par les autorités fiscales. Dans ces conditions, il y a lieu d'admettre que les époux agissent toujours conjointement aux fins des transactions portant sur les biens de la communauté conjugale.

3.4.3. Comme il ressort de l'article 9, paragraphe 1, de la directive 2006/112 que « quiconque » peut être assujéti à la TVA, il se pose la question de savoir si, dans le cas des personnes physiques, chacune des parties à une transaction est toujours imposée séparément ou si, en fonction des régimes matrimoniaux du droit national, le terme « quiconque » peut également s'entendre d'« un groupe de personnes physiques agissant conjointement ». Il convient de souligner que la pratique nationale permet de traiter comme un assujéti indépendant une société civile sans capacité juridique, en la considérant comme redevable de la TVA, séparément de chacun des associés.

3.4.4. Il ressort de la jurisprudence de la Cour de justice que « l'article 9, paragraphe 1, et l'article 193 de la directive 2006/112 doivent être interprétés en ce sens qu'une personne physique ayant conclu avec une autre personne physique un contrat d'activité commune constituant un partenariat, dépourvu de personnalité juridique, caractérisé par le fait que la première personne est habilitée à agir au nom de l'ensemble des partenaires, mais intervient seule et en son nom propre dans les relations avec des tiers lorsqu'elle accomplit les actes constitutifs de l'activité économique poursuivie par ce partenariat, doit être considérée comme un « assujéti », au sens de l'article 9, paragraphe 1, de la directive 2006/112 et comme devant seule acquitter la TVA due conformément à l'article 193 de cette directive, dans la mesure où elle agit pour son propre compte ou pour le compte d'autrui en tant que commissionnaire, au sens de l'article 14, paragraphe 2, sous c), et de l'article 28 de ladite directive » (arrêt du 16 septembre 2020, *Valstybinė mokesčių inspekcija (Contrat d'activité commune)*, C-312/19, EU:C:2020:711, point 52]. *A contrario*, il conviendrait de considérer que si deux personnes exercent conjointement une activité et agissent conjointement vis-à-vis de leurs cocontractants, elles sont toutes deux redevables de la TVA. Comme il n'est pas possible d'individualiser leur part respective dans l'objet de la vente, il y a également lieu de faire masse de leur part aux fins de l'assujétissement à la TVA.

3.4.5. Au vu des éléments qui précèdent, la question [OMISSIS] [répétition de la seconde question] est également justifiée.

3.4.6. La solution apportée aux doutes soulevés par la présente affaire aura une incidence significative, notamment, sur l'application correcte du droit à la déduction de la taxe en amont.

4. En raison des doutes soulevés quant à l'interprétation des dispositions précitées du droit de l'Union, les questions posées à la Cour sont justifiées.

[OMISSIS] [Formules de procédure] [OMISSIS] [Suspension de la procédure].

DOCUMENT DE TRAVAIL