

62016CJ0036

ARRÊT DE LA COUR (deuxième chambre)

11 mai 2017 (*1)

«Renvoi préjudiciel — Fiscalité — Système commun de taxe sur la valeur ajoutée — Directive 2006/112/CE — Article 2, paragraphe 1, sous a) — Article 14, paragraphe 1 — Opérations imposables — Notion de “livraison de biens effectuée à titre onéreux” — Cession à l’État ou à une collectivité territoriale d’un immeuble en vue d’acquitter une dette fiscale — Exclusion»

Dans l’affaire C-36/16,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l’article 267 TFUE, introduite par le Naczelny Sąd Administracyjny (Cour suprême administrative, Pologne), par décision du 21 septembre 2015, parvenue à la Cour le 22 janvier 2016, dans la procédure

Minister Finansów

contre

Posnania Investment SA,

LA COUR (deuxième chambre),

composée de M. M. Ilešič, président de chambre, Mme A. Prechal, M. A. Rosas, Mme C. Toader (rapporteur) et M. E. Jarašiūnas, juges,

avocat général : Mme J. Kokott,

greffier : M. A. Calot Escobar,

vu la procédure écrite,

considérant les observations présentées :

—

pour le gouvernement polonais, par M. B. Majczyna, en qualité d’agent,

—

pour la Commission européenne, par Mmes L. Lozano Palacios et M. Owsiany-Hornung, en qualité d’agents,

ayant entendu l’avocat général en ses conclusions à l’audience du 16 février 2017,

rend le présent

Arrêt

La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation de l'article 2, paragraphe 1, sous a), et de l'article 14, paragraphe 1, de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO 2006, L 347, p. 1, ci-après la « directive TVA »).

2

Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant le Minister Finansów (ministre des Finances, Pologne, ci-après le « Ministre ») à Posnania Investment SA (ci-après « Posnania »), au sujet de la soumission à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) d'une opération dans le cadre de laquelle cette société a transféré à une collectivité territoriale la propriété d'un bien immobilier en compensation d'une dette de nature fiscale.

Le cadre juridique

Le droit de l'Union

3

La directive TVA dispose à son article 2, paragraphe 1 :

« Sont soumises à la TVA les opérations suivantes :

a)

les livraisons de biens effectuées à titre onéreux sur le territoire d'un État membre par un assujetti agissant en tant que tel ;

[...] »

4

L'article 9, paragraphe 1, de cette directive prévoit :

« 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.

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. »

5

Selon l'article 14, paragraphe 1, de ladite directive, est considéré comme « livraison de biens » le transfert du pouvoir de disposer d'un bien corporel comme un propriétaire.

6

Aux termes de l'article 16 de la directive TVA :

« Est assimilé à une livraison de biens effectuée à titre onéreux le prélèvement, par un assujetti, d'un bien de son entreprise qu'il destine à ses besoins privés ou ceux de son personnel, qu'il

transmet à titre gratuit ou, plus généralement, qu'il affecte à des fins étrangères à son entreprise, lorsque ce bien ou les éléments le composant ont ouvert droit à une déduction complète ou partielle de la TVA.

Toutefois, ne sont pas assimilés à une livraison de biens effectuée à titre onéreux les prélèvements effectués pour les besoins de l'entreprise pour donner des cadeaux de faible valeur et des échantillons. »

Le droit polonais

7

L'article 2, point 6, de l'ustawo podatku od towarów i usług (loi relative à la taxe sur les biens et les services), du 11 mars 2004, telle que modifiée (Dz. U. de 2011, no 177, position 1054, ci-après la « loi relative à la TVA »), dispose :

« Dans les dispositions suivantes, le terme "biens" désigne les choses et parties de choses ainsi que tous les types d'énergie. »

8

L'article 5, paragraphe 1, point 1, de cette loi est libellé comme suit :

« La base d'imposition de la taxe sur les biens et les services est constituée par : la livraison de biens et la prestation de services, effectuées à titre onéreux sur le territoire national. »

9

L'article 7, paragraphe 1, de ladite loi se lit comme suit :

« La livraison de biens, visée à l'article 5, paragraphe 1, point 1, s'entend du transfert du droit de disposer des biens en tant que propriétaire [...]. »

10

Aux termes de l'article 15, paragraphe 1, de la même loi :

« Sont considérées comme assujetties les personnes morales, les entités organisationnelles 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. »

11

L'article 15, paragraphe 2, de la loi relative à la TVA dispose :

« 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, même lorsque l'activité n'a été exercée qu'une seule fois mais qu'il ressort des circonstances que l'intention était de l'accomplir de manière répétée. Est également considérée comme activité économique l'exploitation d'un bien corporel ou incorporel en vue d'en retirer des recettes ayant un caractère de permanence. »

12

L'article 66 de l'ordynacja podatkowa du 29 août 1997 (code des impôts, Dz. U. de 2015, position 613) est libellé comme suit :

« § 1. Un cas particulier d'extinction de la dette fiscale est le transfert de la propriété de biens ou de droits patrimoniaux :

1)

au Trésor public – en compensation d'arriérés de taxes dont le produit est affecté au budget de l'État ;

2)

à une commune, un district ou une voïvodie – en compensation d'arriérés de taxes dont le produit est affecté à leur budget.

§ 2. Le transfert a lieu sur demande de l'assujetti :

1)

dans le cas visé au paragraphe 1, point 1, sur la base d'un contrat conclu, avec le consentement du directeur de l'administration fiscale compétent ou du directeur des douanes compétent, entre le président du district exécutant la mission de l'administration centrale et l'assujetti ;

2)

dans le cas visé au paragraphe 1, point 2, sur la base d'un contrat conclu entre le maire, le président de la ville, le président du district ou le maréchal de la voïvodie et l'assujetti.

[...]

§ 4. Dans les cas mentionnés au paragraphe 1, la date d'extinction de la dette fiscale est la date du transfert de la propriété de biens ou de droits patrimoniaux.

[...] »

Le litige au principal et la question préjudicielle

13

Posnania est une société de droit polonais exerçant son activité économique dans le domaine des transactions immobilières. À ce titre, elle est assujettie à la TVA. Afin de compenser des arriérés pour non-paiement d'une taxe dont elle était redevable, elle a proposé à la commune de Czerwonak (Pologne, ci-après la « commune ») de conclure, en application de l'article 66 du code des impôts, un contrat ayant pour objet le transfert à cette dernière de la propriété d'un terrain non bâti qu'elle détenait.

14

Ce contrat, conclu le 5 février 2013, a entraîné l'extinction d'une partie de la dette fiscale de Posnania concomitamment au transfert du droit de propriété dudit bien immobilier au profit de la commune.

15

Posnania a introduit auprès du Ministre une demande de rescrit fiscal afin de déterminer si, dans une telle situation, l'opération conclue avec la commune était soumise à la TVA et si, par conséquent, elle avait l'obligation d'émettre une facture correspondante.

16

Dans sa demande, Posnania a fait valoir que l'opération en cause ne devait pas être soumise à la TVA en se fondant sur la jurisprudence de la juridiction de renvoi, le Naczelny Sąd Administracyjny (Cour suprême administrative, Pologne), selon laquelle le transfert de la propriété d'un bien au Trésor public en compensation d'arriérés d'impôts dont le produit est affecté au budget de l'État n'est pas une opération soumise à la TVA.

17

Par son rescrit fiscal du 10 mai 2013, le Ministre a considéré que, par le transfert de la propriété du bien immeuble de Posnania à la commune, cette dernière disposait de toutes les prérogatives d'un propriétaire et dès lors, ledit transfert de propriété en compensation d'arriérés d'impôts constituait une livraison de biens effectuée à titre onéreux, au sens de la législation polonaise, soumise, en principe à la TVA.

18

Posnania a saisi le Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (tribunal administratif de voïvodie de Varsovie, Pologne) d'un recours en annulation dudit rescrit fiscal.

19

Par jugement du 13 février 2014, cette juridiction a accueilli le recours et a annulé ce rescrit fiscal, en estimant que la TVA peut être due en cas de transfert de la propriété de biens sur ordre de l'autorité publique ou en vertu de la loi, à condition qu'un tel transfert ait lieu en échange d'une contrepartie. Étant donné que, en vertu du droit polonais, tel ne serait pas le cas en l'occurrence, ladite juridiction a décidé que le transfert de la propriété d'un bien au Trésor public en compensation d'arriérés d'impôts dont le produit est affecté au budget de l'État n'est pas une opération soumise à la TVA.

20

Ce jugement a fait l'objet d'un pourvoi en cassation formé par le Ministre devant la juridiction de renvoi.

21

Dans sa demande de décision préjudicielle, celle-ci précise que, si la qualité d'assujetti de Posnania n'est pas contestée, se pose toutefois la question de savoir s'il est possible de considérer comme une « livraison de biens effectuée à titre onéreux » au sens de la directive TVA le transfert, effectué en contrepartie d'une dette fiscale, du pouvoir de disposer d'un bien corporel comme un propriétaire.

22

À cet égard, ladite juridiction rappelle sa propre jurisprudence selon laquelle le transfert de la

propriété d'un bien au Trésor public, en compensation d'arriérés d'impôts, dont le produit est affecté au budget de l'État, n'est pas une opération soumise à la TVA dans la mesure où un impôt n'est pas une prestation de nature financière qui peut être obtenue en contrepartie d'une autre prestation, celui-ci ayant pour caractéristique essentielle d'être unilatéral.

23

Dans ces conditions, la Naczelny Sąd Administracyjny (Cour suprême administrative) a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour la question préjudicielle suivante :

« Le transfert de la propriété d'un terrain (bien), par un assujetti à la TVA,

a)

au Trésor public – en compensation d'arriérés de taxes dont le produit est affecté au budget de l'État, ou

b)

à une commune, à un district ou à une voïvodie – en compensation d'arriérés de taxes dont le produit est affecté à leur budget, ayant pour conséquence l'extinction de la dette fiscale, constitue-t-il une opération imposable (une livraison de bien à titre onéreux) au sens de l'article 2, paragraphe 1, sous a), et de l'article 14, paragraphe 1, de la directive [TVA] ? »

Sur la question préjudicielle

24

Par sa question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 2, paragraphe 1, sous a), et l'article 14, paragraphe 1, de la directive TVA doivent être interprétés en ce sens que le transfert de la propriété d'un bien immobilier, par un assujetti à la TVA, au bénéfice du Trésor public d'un État membre ou d'une collectivité territoriale d'un tel État, intervenant, à l'instar de celui en cause au principal, en paiement d'un arriéré d'impôt, constitue une livraison de bien à titre onéreux soumise à la TVA.

25

Il convient d'emblée de rappeler que la directive TVA établit un système commun de TVA fondé, notamment, sur une définition uniforme des opérations taxables (arrêt du 20 juin 2013, Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, point 39).

26

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.

27

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

28

L'article 14, paragraphe 1, de la directive TVA définit une « livraison de biens » comme étant le transfert du pouvoir de disposer d'un bien corporel comme un propriétaire.

29

S'agissant de l'opération en cause au principal, il est constant, premièrement, que le contrat conclu entre Posnania et la commune a entraîné le transfert du droit de propriété d'un bien immeuble et, deuxièmement, que Posnania a la qualité d'assujetti.

30

Troisièmement, la condition du lieu de la livraison du bien est incontestablement remplie, l'opération ayant eu lieu sur le territoire d'un État membre, à savoir en Pologne.

31

Concernant, quatrièmement, le caractère éventuellement onéreux de l'opération de transfert de la propriété d'un bien immeuble à une entité publique, en l'occurrence celle d'un terrain à une commune, en paiement d'arriérés de taxes, il convient de relever qu'une livraison de biens n'est effectuée « à titre onéreux », au sens de l'article 2, paragraphe 1, sous a), de la directive TVA, que s'il existe entre le fournisseur et l'acheteur un rapport juridique au cours duquel des prestations réciproques sont échangées, le prix perçu par le fournisseur constituant la contre-valeur effective du bien fourni (arrêts du 27 avril 1999, Kuwait Petroleum, C-48/97, EU:C:1999:203, point 26, et du 21 novembre 2013, Retail Dixons, C-494/12, EU:C:2013:758, point 32).

32

En l'occurrence, il existe, certes, entre le fournisseur du bien immeuble et le bénéficiaire de celui-ci un rapport juridique, tel que celui qui lie un créancier et son débiteur.

33

Cependant, l'obligation de paiement du contribuable, en tant que débiteur d'une dette fiscale, envers l'administration fiscale, en qualité de créancière de cette dette, est de nature unilatérale, dans la mesure où le paiement de l'impôt par ledit contribuable n'entraîne que sa libération légale de la dette, même s'il le fait, comme en l'occurrence, par la dation d'un bien immeuble.

34

Un impôt constitue en effet un prélèvement obligatoire effectué par voie d'autorité par la puissance publique sur les ressources des personnes relevant de sa compétence fiscale. Ce prélèvement est destiné à être affecté, par l'intermédiaire des budgets publics, à des services d'utilité générale. Un tel prélèvement, qu'il porte sur une somme d'argent ou, comme en l'occurrence, sur un bien corporel, ne donne lieu, de la part de l'autorité publique, à aucune prestation, ni, partant, à aucune contre-prestation de la part de l'assujetti à l'impôt.

35

Par conséquent, il ne s'agit pas d'un rapport juridique au cours duquel des prestations réciproques sont échangées, au sens de la jurisprudence de la Cour rappelée au point 31 du présent arrêt.

36

Dans cette mesure, une opération de dation en paiement d'un bien, qui a comme but l'extinction d'une dette fiscale, ne peut pas être considérée comme une opération à titre onéreux, au sens de l'article 2, paragraphe 1, sous a), de la directive TVA, et ne peut pas être soumise à la TVA.

37

Il convient néanmoins d'ajouter que, bien que le juge national soit seul compétent pour apprécier les faits en cause au principal et pour interpréter la législation nationale, dans le cadre d'un renvoi préjudiciel, la Cour, appelée à fournir au juge national des réponses utiles, est compétente pour donner des indications tirées du dossier de l'affaire au principal ainsi que des observations qui lui ont été soumises, susceptibles de permettre à la juridiction de renvoi de statuer (arrêt du 24 février 2015, Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, point 32).

38

En ce qui concerne une opération, telle que celle en cause au principal, il convient d'observer qu'il ne saurait être exclu qu'un assujetti tel que Posnania ait déjà procédé, en sa qualité d'assujetti à la TVA, à une déduction de la taxe en amont relative au bien immeuble en cause au principal.

39

À cet égard, ainsi que l'a relevé Mme l'avocat général au point 44 de ses conclusions, s'il existe un risque d'une consommation finale non taxée, ce risque est toutefois couvert par les dispositions de l'article 16 de la directive TVA.

40

Il ressort, en effet, de la jurisprudence de la Cour que l'objectif de cette dernière disposition est d'assurer une égalité de traitement entre l'assujetti qui prélève un bien pour ses besoins privés ou pour ceux de son personnel, d'une part, et le consommateur final qui se procure un bien du même type, d'autre part (voir, en ce sens, arrêt du 17 juillet 2014, BCR Leasing IFN, C-438/13, EU:C:2014:2093, point 23 et jurisprudence citée).

41

En vue de la réalisation de cet objectif, l'article 16 de la directive TVA assimile à une livraison de biens effectuée à titre onéreux le prélèvement, par un assujetti, d'un bien de son entreprise qu'il destine à ses besoins privés ou à ceux de son personnel, qu'il transmet à titre gratuit ou, plus généralement, qu'il affecte à des fins étrangères à son entreprise, lorsque ce bien ou les éléments

le composant ont ouvert droit à une déduction complète ou partielle de la TVA (arrêt du 17 juillet 2014, BCR Leasing IFN, C-438/13, EU:C:2014:2093, point 24).

42

Eu égard aux considérations qui précèdent, il convient de répondre à la question posée que l'article 2, paragraphe 1, sous a), et l'article 14, paragraphe 1, de la directive TVA doivent être interprétés en ce sens que le transfert de la propriété d'un bien immeuble, par un assujetti à la TVA, au bénéfice du Trésor public d'un État membre ou à une collectivité territoriale d'un tel État, intervenant, à l'instar de celui en cause au principal, en paiement d'un arriéré d'impôt, ne constitue pas une livraison de bien à titre onéreux soumise à la TVA.

Sur les dépens

43

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

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

L'article 2, paragraphe 1, sous a), et l'article 14, paragraphe 1, de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, doivent être interprétés en ce sens que le transfert de la propriété d'un bien immeuble, par un assujetti à la taxe sur la valeur ajoutée, au bénéfice du Trésor public d'un État membre ou à une collectivité territoriale d'un tel État, intervenant, à l'instar de celui en cause au principal, en paiement d'un arriéré d'impôt, ne constitue pas une livraison de bien à titre onéreux soumise à la taxe sur la valeur ajoutée.

Signatures

(*1) Langue de procédure : le polonais