

CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL M. NIAL FENNELLY présentées le 14 décembre 1995 *

1. Comment la notion de « terrains à bâtir » doit-elle être définie pour l'application de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la « TVA »)? La sixième directive TVA exonère de la taxe les ventes de terrains en général, à l'exception des terrains à bâtir. Un déluge de demandes de remboursement de la TVA que des pouvoirs locaux néerlandais avaient facturée sur la vente de terrains est à l'origine de la présente procédure préjudicielle qui a été engagée par le Gerechtshof te Leeuwarden. On nous a dit que la présente affaire était une procédure type ¹. Les juridictions néerlandaises ayant été, en l'absence de toute définition légale au plan national ou d'une autre définition formelle, amenées à appliquer un critère préexistant de transformation du terrain, la Cour a été invitée à répondre à un certain nombre de questions concernant l'interprétation qu'il y a lieu de donner à la notion de « terrains à bâtir ».

I — La législation applicable

Les dispositions communautaires

2. Le régime communautaire de la TVA est fondé sur la sixième directive 77/388/CEE

du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires — Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme ² (ci-après la « sixième directive »). L'article 13 est le premier article de la sixième directive qui a trait aux exonérations. Il concerne les exonérations que les États membres sont tenus d'appliquer à l'intérieur de leurs territoires nationaux. Le texte de l'article 13 B est le suivant:

« Sans préjudice d'autres dispositions communautaires, les États membres exonèrent, dans les conditions qu'ils fixent en vue d'assurer l'application correcte et simple des exonérations prévues ci-dessous et de prévenir toute fraude, évasion et abus éventuels:

...

h) les livraisons de biens immeubles non bâtis autres que celles des terrains à bâtir visés à l'article 4, paragraphe 3, sous b). »

* Langue originale: l'anglais.

1 — C'est ainsi qu'elle a été décrite à l'audience par le représentant de la commune d'Emmen qui a signalé que 1 700 réclamations avaient été introduites contre sa seule cliente à propos de la TVA qui avait été facturée sur les livraisons de terrains à bâtir. La présente procédure préjudicielle n'est pas issue de l'une de ces affaires, mais trouve son origine dans une tentative que la commune d'Emmen a entreprise à la lumière de ces réclamations afin que la situation en matière de TVA soit éclaircie par le biais d'une procédure d'appel.

2 — JO L 145, p. 1.

3. L'article 4, paragraphe 3, a pour objet essentiel de permettre aux États membres de considérer comme « assujetti » quiconque effectue « à titre occasionnel » une « livraison d'un bâtiment » [article 4, paragraphe 3, sous a)]³ ou une « livraison d'un terrain à bâtir » [article 4, paragraphe 3, sous b)]. Seule la définition de « terrains à bâtir » qui figure dans cette dernière disposition et qui est empruntée aux fins de l'article 13 B, sous h), est pertinente en l'espèce. Cette définition est la suivante:

1968 relative à la taxe sur le chiffre d'affaires; ci-après la « loi de 1968 ») dispose que:

« 1. Sont exonérées dans des conditions à fixer par règlement d'administration publique:

a) la livraison de biens immeubles, à l'exception de:

« Sont considérés comme terrains à bâtir les terrains nus ou aménagés définis comme tels par les États membres. »

1° la livraison d'un bien immeuble transformé qui a lieu avant ou au maximum, deux ans après la première mise en service de ce bien »⁵.

Les dispositions nationales

4. L'article 11, paragraphe 1, sous a), 1°, de la Wet op de omzetbelasting 1968⁴ (loi de

5. Conformément à l'article 3 de l'Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting (arrêté d'application de la loi de 1968), du 30 août 1968⁶, les organismes de droit public, tels que la commune d'Emmen, sont considérés comme des assujettis lorsqu'ils vendent ou viabilisent des terrains. Conformément à la Wet op belastingen van rechtsverkeer (loi sur l'imposition des transactions juridiques) de

3 — L'article 4, paragraphe 3, sous a), définit la notion de bâtiment comme étant « toute construction incorporée au sol »; voir arrêt du 8 juillet 1986, Kerrutt (73/85, Rec. p. 2219).

4 — *Staatsblad* 1968, p. 329.

5 — Note sans objet dans la version française.

6 — *Staatscourant* 1968, p. 169. L'article 4, paragraphe 3, de la sixième directive permet une telle inclusion; la commune d'Emmen n'est donc pas exclue en vertu de l'article 4, paragraphe 5.

1970⁷, aucun droit de mutation n'est dû lorsque la TVA s'applique.

II — Antécédents du litige et procédure

6. Au mois de juin 1992, la commune d'Emmen, qui est la partie appelante au principal (ci-après l'« appelante »), a livré huit terrains non bâtis à un prix qui incluait un montant de TVA. Dans sa déclaration fiscale suivante, elle a inscrit et acquitté une somme de 67 542 HFL de TVA au titre de ces livraisons. Avec l'accord écrit de l'inspecteur de la TVA compétent, elle a immédiatement formé un recours dans lequel elle conteste l'obligation pour elle de payer cette somme au Belastingdienst Grote Ondernemingen, qui est la partie intimée au principal (ci-après l'« intimé »). Les lots concernés étaient tous situés autrefois sur un plan d'occupation des sols qui les destinait à un usage agricole mais leur destination avait été modifiée et ils étaient devenus terrains à bâtir avant leur livraison. Sur instruction de l'appelante, en effet, le plan d'occupation des sols avait été modifié et sa mise en œuvre entamée, ce qui impliquait, notamment, le placement de drains et de canalisations nécessaires à différents services, l'installation d'un système d'égouttage ainsi qu'un certain nombre d'autres opérations⁸.

7 — *Staatsblad* 1970, p. 611. Le taux du droit de mutation, qui est de 6 %, serait plus avantageux que la TVA pour les non assujettis qui achètent de tels terrains parce que, contrairement aux assujettis, ils ne peuvent pas déduire cette TVA, en tant que taxe d'amont, de la TVA qu'ils doivent acquitter sur d'autres opérations imposables.

8 — Pour plus de détails, voir le point 50 ci-après.

7. Le litige a été porté devant le Gerechtshof te Leeuwarden (ci-après la « juridiction nationale »). La principale question qui divise l'appelante et l'intimé est celle de savoir si les huit lots sont à considérer comme des « biens immeubles transformés » (« vervaardigde onroerende zaken ») au sens de la loi de 1968. L'appelante a soutenu devant la juridiction nationale que les travaux qui avaient été effectués n'avaient pas transformé les lots en biens immeubles de cette nature et qu'en conséquence, aucune TVA n'était due. L'intimé prétendait, quant à lui, qu'ils avaient été correctement classés en biens immeubles transformés, que ce soit en raison des services dont chaque lot avait bénéficié ou en raison des travaux préparatoires qui avaient été effectués sur chacun des lots, et il soutenait donc que leur livraison était donc bien soumise à la TVA.

8. Dans son ordonnance de renvoi, la juridiction nationale explique que, lorsqu'il a mis la sixième directive en œuvre, le royaume des Pays-Bas a choisi d'adapter la notion de « biens immeubles transformés » (« vervaardigd onroerend goed »), qui figurait déjà dans la loi de 1968, et de l'appliquer à la livraison de terrains, convaincu de mettre ainsi correctement en œuvre la sixième directive. Il en a résulté que l'exonération de TVA instituée par la sixième directive au bénéfice des « livraisons de terrains » était applicable aux Pays-Bas sauf lorsque le bien immeuble concerné pouvait être considéré comme un bien immeuble transformé au sens de la loi de 1968. La juridiction nationale se réfère à un arrêt que le Hoge Raad des Pays-Bas (qui est la Cour suprême de ce pays) a rendu le 21 novembre 1990⁹ (ci-après l'« arrêt de

9 — *Sint-Oedenrode*; 21 novembre 1990, BNB 1991/19.

1990 ») et dans lequel il a dit pour droit qu'à cette fin, la notion de « terrain à bâtir » (« bouwterrein ») devait être entendue comme se référant exclusivement aux « terrains aménagés » (« bouwrijp gemaakte terreinen »)¹⁰. Selon la juridiction nationale, le Hoge Raad s'est fondé sur un arrêt antérieur qu'il avait rendu le 12 mars 1980 (ci-après l'« arrêt de 1980 ») et dans lequel il avait donné une interprétation stricte¹¹.

9. La juridiction nationale considère que l'arrêt de 1980 concerne une affaire, et donc des faits, antérieurs à l'adaptation de la législation néerlandaise au système prescrit par la sixième directive. Elle affirme en outre que, comme les exceptions aux exonérations prévues par la sixième directive ne sont pas d'interprétation stricte, l'arrêt de 1980 n'est plus d'aucun secours pour l'interprétation de la notion de « terrains aménagés »¹². Elle

estime dès lors qu'en l'absence d'une définition plus précise de la notion de « terrain à bâtir » dans la législation néerlandaise, il faut se référer à l'article 13 B, sous h), et à l'article 4, paragraphe 3, sous b), de la sixième directive pour dégager la signification de l'expression « terrain aménagé ».

10. Cette approche comportant l'interprétation de dispositions de droit communautaire, la juridiction nationale a décidé d'adresser les questions suivantes à la Cour:

« I. a) Convient-il de comprendre par 'terrains aménagés', au sens de l'article 4, paragraphe 3, sous b), de la directive, uniquement des terrains dont le sol lui-même a été apprêté et/ou au profit desquels ont été réalisés des équipements qui ne présentent d'utilité que pour ces terrains mêmes ou

b) étant donné le fait que les exceptions aux dispositions d'exonération doivent être interprétées de façon extensive, est-il déjà question de 'terrains aménagés' lorsque les terrains figurent sur un plan d'affectation tel que visé au point 2.3¹³, et que, avant la livraison et une première mise en

10 — Il apparaît de l'ordonnance de renvoi que, lorsqu'ils ont interprété la loi de 1968 à la lumière de la sixième directive, aussi bien les pouvoirs publics néerlandais que les juridictions de ce pays ont cru pouvoir exclure les terrains non aménagés du champ d'application de la définition de « terrains à bâtir ».

11 — *Gemeente Loon op Land*, 12 mars 1980, BNB 1980/128, arrêt dans lequel, selon ce qui a été rapporté à la Cour, le Hoge Raad a dit pour droit que la notion de bien immeuble transformé devait être comprise comme se référant uniquement aux terrains sur lesquels des travaux avaient été effectués au bénéfice exclusif de ces terrains mêmes. Dans les observations écrites qu'elle a déposées, la Commission se réfère à la résolution n° 280-19 756 que le secrétaire d'État aux Finances du royaume des Pays-Bas a adoptée en 1981 (BTW-51) et dans laquelle il fait instruction aux autorités néerlandaises d'interpréter largement la notion de terrain transformé de sorte que la réalisation de travaux d'infrastructure à proximité du terrain suffirait à en faire un terrain devant être considéré comme assujéti au régime de la TVA. Après que le Hoge Raad a confirmé, par son arrêt de 1980, la conception plus restreinte de terrains pouvant être soumis à la TVA, cette résolution a été retirée, ce qui a provoqué l'introduction de nombreuses demandes de remboursement de la TVA formées par des acheteurs qui avaient été soumis à la taxe en application de l'approche prônée par le secrétaire d'État dans la résolution.

12 — On observera que la juridiction nationale utilise également l'expression « bouwrijp gemaakte grond ». Il semble cependant que l'utilisation alternée du terme « terrein » et du terme « grond » n'ait aucune signification particulière dès lors qu'il est apparu qu'ils se réfèrent l'un et l'autre à l'idée de parcelles (ou lots) de terrain ou à l'idée de sol.

13 — Cité au point 50 ci-après.

service, des équipements d'infrastructure y ont déjà été apportés, tels que:

fait d'un ou plusieurs des travaux mentionnés ci-après sous a) à f), un terrain aménagé?

— le creusement de cunettes et l'installation d'un réseau d'égouts et de rues (servant aux travaux de construction);

a) L'installation des raccordements susmentionnés dans les limites du terrain.

— l'installation de raccordements, tels qu'ils sont décrits au point 2.3 ¹⁴?

b) Le placement d'une prise d'eau et d'un prolongement de l'égout collecteur jusqu'en bordure ou même à l'intérieur du terrain ou le raccordement du terrain au prolongement de l'égout.

II. Pour le cas où la question énoncée sous

I. a) appelle une réponse affirmative, convient-il que les deux conditions formulées dans cette question soient réunies?

c) L'installation, au profit du terrain, d'un dispositif supérieur d'arrivée dans l'égout collecteur.

Un terrain, qui figure sur un plan d'affectation, pour lequel les équipements mentionnés sous I. b) ont été réalisés, devient-il alors, du

d) L'exhaussement du terrain au moyen de terre apportée dans ce but.

¹⁴ — Les raccordements visés ici comprennent la pose, par les différentes entreprises de services publics, des câbles directeurs pour l'installation d'une antenne collective, des raccordements des PTT et des canalisations principales pour les réseaux de gaz, d'eau et d'électricité. Ces opérations impliquent normalement que l'on creuse, puis que l'on referme, des tranchées destinées à recevoir les canalisations ou les câbles, ou les deux. Il apparaît clairement dans l'ordonnance de renvoi que la juridiction nationale ne souhaite pas s'étendre sur l'ampleur différente des travaux qui ont effectivement été réalisés sur chacun des huit lots de terrain qui sont en cause dans la procédure au principal.

e) L'installation de collecteurs de refoulement du drainage dans le cadre du plan d'affectation, mais en dehors des limites du terrain.

- f) Le comblement, au moyen de terre apportée à cet effet, d'un fossé situé dans les limites du terrain. » régime institué par la sixième directive au 1^{er} janvier 1979 ¹⁵.

III — Observations présentées à la Cour

11. L'appelante, le gouvernement néerlandais et la Commission ont présenté des observations écrites conformément à l'article 20 du statut de la Cour. Leurs représentants ont également comparu à l'audience. Leurs observations peuvent être résumées comme suit.

L'appelante

12. Selon l'appelante, les questions posées par la juridiction nationale soulèvent le problème de savoir à quelles conditions la TVA peut être perçue sur la livraison d'une parcelle de terrain qui n'était pas bâtie au moment de la livraison mais qui était néanmoins destinée à la construction. Elle estime qu'en décidant de ne pas définir la notion de « terrain à bâtir » comme l'article 4, paragraphe 3, sous b), le lui imposait, le royaume des Pays-Bas n'a pas correctement transposé la sixième directive dans son droit national. A l'appui de son argument, l'appelante se réfère à l'article 1^{er} qui fait obligation aux États membres de modifier leur régime de la TVA de manière à le rendre conforme au

13. De l'avis de l'appelante, en se référant à la livraison d'un « bien immeuble transformé », la loi de 1968 ne définit pas correctement la notion de « terrain à bâtir » ¹⁶. Avant l'entrée en vigueur de la sixième directive, l'interprétation de cette notion était régie (du moins au niveau administratif) par une circulaire ministérielle aux termes de laquelle la livraison de terrains était soumise à la TVA lorsqu'il s'agissait de terrains « défrichés » ou « aménagés » (« ontgonnen » ou « bouwrijp gemaakt ») ¹⁷. La circulaire précisait que, par terrain aménagé, il fallait entendre non seulement les terrains qui avaient été eux-mêmes aménagés, mais aussi les terrains qui avaient été apprêtés (par exemple, par la construction de voies d'accès) et rendus ainsi propres à la construction ultérieure. Selon l'appelante, cette interprétation de la notion de terrain devant être soumis à

15 — L'article 28, paragraphe 4, de la sixième directive avait désigné initialement (aux neuf États membres de l'époque) le 1^{er} janvier 1978 comme étant la date à partir de laquelle le nouveau régime entrerait en vigueur, du moins à titre transitoire. Cette date a été reportée au 1^{er} janvier 1979 pour tous ces États membres, à l'exception de la Belgique et du Royaume-Uni, par la neuvième directive 78/583/CEE du Conseil, du 26 juin 1978, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires JO L 194, p. 16).

16 — Répétant que le royaume des Pays-Bas n'avait pas, selon elle, correctement mis en œuvre l'exonération que l'article 13 B, sous h), institue en faveur des livraisons de biens immeubles autres que les terrains à bâtir, l'appelante a expressément déclaré à l'audience que l'adaptation de la notion de bien immeuble transformé ne pouvait pas être considérée comme une mise en œuvre correcte de l'exonération en cause. Pour atteindre l'objectif communautaire qui sous-tend cette exemption, les Pays-Bas auraient dû définir la notion de « terrain à bâtir ».

17 — Bien que cela n'ait pas été précisé, il semble qu'il s'agisse là d'une référence à la résolution n° 280-19 756 (loc. cit. note 11 ci-dessus).

la TVA avait expressément été conservée après l'entrée en vigueur de la sixième directive ¹⁸.

14. L'appelante soutient qu'eu égard à l'incertitude juridique qui résulte de l'absence d'une transposition spécifique de l'article 4, paragraphe 3, sous b), de la sixième directive, la juridiction nationale était fondée à juger nécessaire de recourir au droit communautaire pour y puiser des indications sur ce qui peut être considéré comme terrain à bâtir. Selon l'appelante, pour pouvoir être considéré comme terrain aménagé, le terrain doit être destiné à servir de site d'implantation pour la construction d'un ou de plusieurs bâtiments. Elle affirme que l'article 4, paragraphe 3, sous b), requiert, pour que la notion de « terrain à bâtir » puisse être définie, une définition distincte de la notion de « terrain aménagé » permettant de différencier celle-ci de la notion de « terrain nu » qui est également utilisée à cet endroit. Elle soutient en conséquence que les terrains non bâtis destinés à la construction ne devraient pas tous être soumis à la TVA. Elle affirme en particulier que les terrains non bâtis ne devraient pas être considérés comme des « terrains à bâtir » au sens de l'article 4, paragraphe 3, sous b), à moins d'être destinés à servir de site d'implantation pour la construction d'un ou de plusieurs bâtiments et d'avoir été aménagés par la réalisation de travaux importants sur le terrain lui-même.

15. A l'appui de son point de vue, l'appelante se fonde, par analogie, sur la définition que la sixième directive a donnée de la notion de « livraison » ¹⁹ (« levering ») en son article 5, paragraphe 5, sous b), aux termes duquel les États membres peuvent considérer comme une livraison, « ... la délivrance de certains travaux immobiliers » ²⁰. Selon l'appelante, le fait que l'article 4, paragraphe 3, sous b), utilise à la fois l'expression « terrains nus » et « terrains aménagés » implique que, pour qu'un terrain puisse être classé comme « terrain à bâtir », certains travaux de construction doivent avoir été effectués par la personne qui livre la ou les parcelles en question. Elle se réfère à l'interprétation que la Cour a donnée de l'article 5, paragraphe 5, sous b), dans l'arrêt qu'elle a rendu dans l'affaire Van Dijk's Boekhuis ²¹. C'est la raison pour laquelle, pour qu'il puisse y avoir livraison d'un terrain à bâtir, il faut que le vendeur y ait réalisé des travaux qui, eu égard à l'état originel du terrain, pourraient être considérés d'une manière générale comme ayant modifié sa nature. Elle estime donc que le terrain doit avoir subi une transformation « substantielle », la réalisation de travaux aux abords du terrain à livrer, comme l'installation d'un égout, ne pouvant pas constituer une modification substantielle à cette fin.

16. L'appelante soutient que, si la Cour devait considérer que la simple modification de la désignation du terrain est suffisante

18 — L'appelante s'est référée à une note de la procédure qui s'est déroulée devant la deuxième chambre du Parlement néerlandais (session 1977/1978, 14 887, p. 20 et 21), note dans laquelle la liberté laissée aux États membres d'interpréter la notion de « terrain à bâtir » a apparemment été considérée comme permettant de maintenir le système néerlandais en vigueur à l'époque.

19 — Conformément à l'article 5, paragraphe 1, de la sixième directive, « est considéré comme 'livraison d'un bien' le transfert du pouvoir de disposer d'un bien corporel comme un propriétaire ».

20 — L'article 5 est la première de deux dispositions de la sixième directive relatives aux « opérations imposables ». Il concerne la taxation des « livraisons de biens ».

21 — Arrêt du 14 mai 1985 (139/84, Rec. p. 1405). Voir le point 46 ci-après.

pour en faire un « terrain à bâtir » aux fins de la sixième directive, même des actes physiquement éloignés du terrain lui-même, telle la délivrance d'un permis de bâtir, pourraient alors être suffisants pour créer un terrain aménagé. En conséquence, elle invite la Cour à indiquer explicitement l'ampleur (grande ou faible) que les travaux doivent avoir pour que le terrain puisse être considéré comme « terrain à bâtir ». Selon elle, on ne peut parler de « terrain aménagé » que: a) lorsque le terrain est destiné à servir de site d'implantation pour la construction d'un bâtiment et b) lorsqu'il a fait lui-même l'objet de transformations *substantielles* (les caractères italiques ont été utilisés par l'appelante elle-même).

Le gouvernement néerlandais

17. La principale observation que le gouvernement néerlandais ait présentée est, en substance, que la détermination de la portée de la notion de « terrain à bâtir » utilisée dans la sixième directive dépend exclusivement de la manière dont elle a été interprétée par la législation néerlandaise parce que l'article 189, paragraphe 3, du traité oblige les États membres uniquement à atteindre le résultat exigé par la directive. C'est pourquoi, selon le gouvernement néerlandais, dans la demande qu'elle a adressée à la Cour, la juridiction nationale n'a pas tenu compte de la formulation expresse de l'article 4, paragraphe 3, sous b), de la sixième directive, qui laisse aux États membres le soin de définir cette notion à leur gré. Au cours de l'audience, l'agent du gouvernement a déclaré qu'en décidant que la notion de « terrain à

bâtir » pouvait être limitée aux terrains aménagés, le législateur néerlandais n'avait fait qu'exercer le pouvoir discrétionnaire que l'article 4, paragraphe 3, sous b), de la sixième directive confère aux États membres ²².

18. La disposition légale applicable aux Pays-Bas est l'article 11, paragraphe 1, sous a), 1^o, de la loi de 1968. Selon le gouvernement néerlandais, cette disposition doit être interprétée sur la base de l'arrêt de 1990, dans lequel le Hoge Raad a défini la notion de bien immeuble transformé à la lumière de la référence que la sixième directive fait à la notion de « terrain à bâtir » et conclu qu'elle ne comprend que les terrains aménagés, c'est-à-dire les terrains qui ont fait l'objet de travaux et dans lesquels ont été placés des équipements qui servent exclusivement à ce terrain. Le gouvernement néerlandais estime qu'en donnant cette définition nationale de ce qu'il faut comprendre par « terrain à bâtir », le Hoge Raad a rempli l'obligation que la sixième directive imposait aux Pays-Bas ²³. Selon le gouvernement, la définition du Hoge Raad ne comprend que les terrains où ont été placées les infrastructures nécessaires pour préparer ce terrain à la construction. En conséquence, il estime qu'il faut répondre affirmativement à la question I. a) et négativement à la question I. b); et qu'il

²² — En réponse à une question que la Cour lui a posée au cours de l'audience, le représentant du gouvernement néerlandais a confirmé que tous les terrains nus ou non bâtis sont exonérés de la TVA aux Pays-Bas.

²³ — Le gouvernement néerlandais fonde son affirmation sur les termes de l'arrêt par lesquels le Hoge Raad a apparemment indiqué que son interprétation était conforme à la sixième directive. De surcroît, la situation de fait qui est en cause en l'espèce concerne des événements qui se sont passés en 1985, c'est-à-dire après l'entrée en vigueur de la sixième directive.

faut répondre à la question II que les conditions énoncées à la question I. a) ne sont pas des exigences cumulatives et qu'un terrain peut être considéré comme « aménagé » si un ou plusieurs des travaux énumérés aux points a) à f) ont été exécutés.

19. Le gouvernement néerlandais reconnaît néanmoins que le pouvoir discrétionnaire dont les États membres disposent pour définir la notion de « terrain à bâtir » n'est pas illimité²⁴. Il admet donc que les principes généraux d'interprétation sont applicables et limitent le pouvoir discrétionnaire des États membres, en particulier le principe qui exige une interprétation large des exceptions aux exonérations. Il considère néanmoins que l'interprétation donnée par le Hoge Raad est parfaitement conforme à cette exigence et il observe que la juridiction nationale devrait chercher les réponses à ses questions dans les critères que le Hoge Raad a énoncés dans son arrêt de 1990²⁵.

24 — Le représentant du gouvernement néerlandais a reconnu à l'audience que la politique qui consiste à exonérer de la TVA les terrains autres que les terrains à bâtir est un objectif communautaire qui a pour corollaire l'intérêt de la Communauté à ce que la notion de « terrain à bâtir » soit définie conformément à l'article 4, paragraphe 3, sous b).

25 — L'interprétation de cette même disposition nationale a amené le représentant de l'appelante et l'agent de la Commission à invoquer à l'audience l'arrêt plus récent que le Hoge Raad a rendu le 7 décembre 1994 dans une affaire concernant des « bulbes de fleurs » (« bloembollenarest ») (BNB 1995/87). Cette affaire concernait apparemment la vente de terrains qui avaient été des pâtures avant d'être aménagés en vue de la culture de tulipes. Ils ont avisé la Cour que le Hoge Raad avait estimé qu'un tel aménagement avait fait de ce terrain un bien immobilier transformé au sens de la loi de 1968. Citant le point 54 de l'arrêt, le représentant de l'appelante a affirmé que le Hoge Raad considérait que l'article 11, paragraphe 1, sous a), 1°, de la loi de 1968 n'était pas conforme à l'article 4, paragraphe 3, sous b), ni à l'article 13 B, sous h), de la sixième directive.

La Commission

20. La Commission affirme que, pour résoudre la question essentielle de savoir ce qui est du « terrain à bâtir » et ce qui n'en est pas aux fins de la TVA, il convient de garder plusieurs éléments à l'esprit²⁶:

- i) il faut veiller à préserver la neutralité fiscale, le critère à appliquer pour déterminer l'assujettissement à la TVA devant être objectif et clair, de manière à donner aux justiciables un degré suffisant de sécurité juridique quant à leurs éventuelles obligations;
- ii) les dérogations aux règles de la TVA sont de stricte interprétation²⁷ mais les exceptions aux dérogations doivent être interprétées de manière extensive²⁸;
- iii) les États membres ont la faculté de définir eux-mêmes la notion de « terrain à

26 — A l'audience, l'agent du gouvernement néerlandais a expressément souscrit aux deux premiers éléments identifiés par la Commission.

27 — La Commission cite, à titre d'exemple de l'applicabilité de ce principe dans le contexte des articles 13 A et 13 B de la sixième directive, les arrêts du 15 juin 1989, *Stichting Uitvoering Financiële Acties* (348/87, Rec. p. 1737, points 12 et 13), et du 27 octobre 1993, *Muys' en De Winter's Bouw- en Aannemingsbedrijf* (281/91, Rec. p. I-5405, point 13).

28 — La Commission cite l'arrêt du 13 juillet 1989, *Henriksen* (173/88, Rec. p. 2763, point 12).

bâtir » mais cette liberté doit être exercée à la lumière des critères énoncés aux points i) et ii) ci-dessus ²⁹.

Le principe qui sous-tend la sixième directive est que toute transaction économique réalisée par un contribuable dans un État membre doit être soumise à la TVA. Donc, si les États membres sont libres de définir la notion de « terrain à bâtir », cette liberté n'est pas illimitée. La Commission estime en conséquence qu'il est nécessaire d'adopter une approche objective pour définir la notion de « terrain à bâtir ».

21. Pour la Commission, le critère décisif est l'affectation du sol à la construction. L'aménagement physique du terrain ne peut pas être considéré comme le facteur décisif puisque l'article 4, paragraphe 3, sous b), se réfère aussi bien aux terrains aménagés qu'aux terrains nus ³⁰. Le point crucial est celui de savoir si une parcelle de terrain a été désignée comme terrain à bâtir. L'intention des parties au moment de la transaction ne saurait être déterminante puisqu'elle est subjective. La Commission estime que le facteur décisif est l'acquisition du droit de construire un bâtiment sur le terrain, qu'il s'agisse d'un droit

résultant d'un plan d'occupation des sols ou d'un droit créé par un permis de bâtir individuel ³¹. Inversement, une parcelle de terrain qui a été pourvue des infrastructures nécessaires pour pouvoir être bâtie n'est pas nécessairement un terrain à bâtir, en particulier lorsque, pour une raison ou pour une autre, l'autorisation de construire fait défaut.

22. La Commission fait encore valoir que seule une telle approche objective permet d'éviter toute discussion inutile sur la nature exacte des travaux qui doivent être réalisés pour qu'un terrain puisse être considéré comme viabilisé ³². A l'appui de son affirmation, elle cite la liste des opérations énumérées dans la deuxième question de la juridiction nationale. C'est à chaque État membre qu'il appartient de déterminer en détail, conformément au pouvoir discrétionnaire qui lui est conféré par l'article 4, paragraphe 3, sous b), de la sixième directive, les actes de droit public qui déterminent si l'acheteur est en droit de construire sur une parcelle déterminée et, partant, si celle-ci est un terrain à bâtir.

23. Enfin, la Commission exprime son opinion sur les effets potentiels de cette appro-

29 — La Commission déclare expressément que les observations qu'elle a déposées dans la présente affaire ne préjugent en rien la position qu'elle pourrait adopter en dernière analyse sur les deux plaintes dont elle a été saisie le 26 mars 1994 au nom de 169 communes néerlandaises concernant l'absence de définition formelle de la notion de « terrain à bâtir » dans le droit national des Pays-Bas.

30 — A une question qui lui avait été posée à l'audience, l'agent de la Commission a répondu que les États membres ne peuvent pas, lorsqu'ils exercent le pouvoir discrétionnaire qui leur est conféré par l'article 4, paragraphe 3, sous b), de la sixième directive, exclure complètement les terrains nus du champ d'application de leur définition de « terrain à bâtir ».

31 — A une question qui lui avait été posée à l'audience, l'agent de la Commission a répondu que celle-ci ne pouvait s'en remettre exclusivement aux plans d'occupation des sols comme critère décisif, car elle craignait que, dans certains États membres, certains permis de bâtir soient requis préalablement à la réaffectation des sols à des fins de construction.

32 — L'agent de la Commission a déclaré à l'audience que cette approche présentait l'avantage supplémentaire de refléter les réalités économiques d'une manière plus précise. Affecter ou désigner un terrain à des fins de construction augmente la valeur de celui-ci en raison précisément du potentiel économique que ces actes lui confèrent.

che. La notion de « terrain à bâtir » n'ayant pas été harmonisée, elle reconnaît que les conséquences ne seront pas exactement les mêmes d'un État membre à l'autre. Aux Pays-Bas, par exemple, l'interprétation proposée entraînera vraisemblablement un élargissement de la catégorie des transactions taxées. C'est ainsi qu'elle prévoit que, parmi les parties aux transactions soumises à la taxe, seuls les acheteurs particuliers (non assujettis) auront à supporter des conséquences négatives, car, n'étant pas inscrits au registre de la TVA, ils ne peuvent pas déduire la taxe d'amont incluse dans le prix qu'ils ont payé pour l'achat du terrain de la TVA due sur des fournitures de biens ou de services qu'ils effectueraient eux-mêmes ³³.

juridiques importantes, dont certaines nous ont amené à aller au-delà des observations qui ont été présentées à la Cour. Il nous semble, en particulier, devoir examiner les conséquences de la situation inhabituelle qui est créée par l'interprétation que les juridictions nationales néerlandaises ont donnée d'un concept légal préexistant peu propice à l'efficacité de la ligne de démarcation que la sixième directive entend tracer entre les terrains exonérés et les terrains à bâtir non exonérés.

i) La dérogation transitoire

IV — Examen des questions déferées à la Cour

Points préliminaires

24. Les circonstances de fait et de droit qui entourent la présente affaire soulèvent, à notre avis, un certain nombre de questions

25. L'appelante fait valoir que les Pays-Bas n'ont pas correctement transposé la sixième directive parce qu'ils n'ont pas défini la notion de « terrain à bâtir ». Tout porte à croire que c'est une accusation similaire qui est à la base de la plainte formelle qu'un certain nombre de communes néerlandaises ont déjà déposée devant la Commission ³⁴. Il est constant que les Pays-Bas n'ont pas adopté de nouvelle loi définissant la notion de « terrain à bâtir » aux fins de l'application de la sixième directive. De surcroît, la manière dont les juridictions néerlandaises ont adapté les réglementations légales préexistantes a eu pour effet d'exonérer de la TVA les ventes des terrains à bâtir non aménagés ou « terrains nus ». Avant d'examiner cette question,

33 — La Commission souligne néanmoins que les vendeurs de pareils terrains à bâtir sont normalement des organismes de droit public ou des personnes morales privées alors que les acheteurs sont normalement des promoteurs immobiliers, et que les uns comme les autres sont des assujettis qui peuvent, en cette qualité, soit déduire la TVA qu'ils ont perçue au moment de la livraison du terrain de la TVA qu'ils doivent eux-mêmes acquitter, soit, dans le cas des acheteurs, répercuter sur leurs clients, lors de la revente du terrain, la TVA qu'ils ont eux-mêmes payée lors de son acquisition.

34 — Voir la note 29 ci-dessus.

il nous paraît nécessaire de déterminer si les Pays-Bas ont effectivement une quelconque obligation de donner une telle définition.

26. Qu'il nous soit permis de faire une brève digression afin d'attirer l'attention sur une restriction importante à pareille obligation, bien qu'elle n'ait pas été évoquée dans la présente affaire. L'article 28 est l'article unique du titre XVI de la sixième directive qui a trait aux « [D]ispositions [T]ransitoires ». Le paragraphe 3 de cet article dispose que:

« Au cours de la période transitoire visée au paragraphe 4, les États membres peuvent:

paragraphe 4, prévoyait à l'origine que la période transitoire s'étendrait du 1^{er} janvier 1978 au 31 décembre 1983 pour les neuf États membres de l'époque, il n'en a pas moins chargé le Conseil à la fois d'examiner la situation en ce qui concerne les dérogations énumérées au paragraphe 3 et, sur proposition de la Commission, de statuer à l'unanimité sur la suppression éventuelle de certaines ou de toutes ces dérogations³⁵. En ce qui concerne les opérations couvertes par le point 16 de l'annexe F, il semble que le Conseil ait actuellement pour politique d'attendre l'expiration, à la fin de 1996, du régime qui est toujours en vigueur³⁶ et qui a pour but de faire progresser la mise en œuvre d'un système définitif de TVA à l'usage du marché intérieur³⁷.

27. Conformément à l'article 28, paragraphe 3, sous b), les États membres peuvent

...

b) continuer à exonérer les opérations énumérées à l'annexe F dans les conditions existant dans l'État membre ».

Le point 16 de l'annexe F vise les livraisons de bâtiments et de terrains visés à l'article 4, paragraphe 3. S'il est vrai que l'article 28,

35 — Le Conseil exerce ces obligations sur la base de rapports qui lui sont fournis par la Commission. La Commission a présenté son premier rapport le 17 janvier 1983, ce qui a finalement abouti à l'adoption de la dix-huitième directive 89/465/CEE du Conseil, du 18 juillet 1989, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires — Suppression de certaines dérogations prévues à l'article 28, paragraphe 3, de la sixième directive 77/388/CEE (JO L 226, p. 21 ci-après la « dix-huitième directive »). La dix-huitième directive a aboli, à partir du 1^{er} janvier 1991, un certain nombre des dérogations instituées par l'article 28, paragraphe 3. C'est ainsi, par exemple, que le nombre des dérogations énumérées à l'annexe F a été réduit de 27 à 14. De surcroît, l'article 3 de la dix-huitième directive prévoyait que le Conseil réexamine, avant le 1^{er} janvier 1991, les éventuelles distorsions que le maintien des dérogations pouvait avoir sur la concurrence. La Commission a présenté un autre rapport le 2 juillet 1992 ainsi qu'une proposition de directive qui avait pour objet de réduire de manière significative le nombre des dérogations qui subsistaient encore. Cette proposition ne prévoyait pas la suppression du point 16 de l'annexe F. Voir, van Thiel, S.: « Transitional Derogations under the Sixth and Eighteenth VAT Directives », *International VAT Monitor*, avril 1993, p. 2.

36 — Voir directive 91/680/CEE du Conseil, du 16 décembre 1991, complétant le système commun de la taxe sur la valeur ajoutée et modifiant, en vue de l'abolition des frontières fiscales, la directive 77/388/CEE (JO L 376, p. 1).

37 — Voir van Thiel, précité à la note 35, p. 7.

donc, en principe, maintenir toute exonération applicable aux transactions visées par le point 16 de l'annexe F lorsque cette exonération est antérieure à la sixième directive³⁸. La survivance des dérogations prévues par l'article 28, paragraphe 3, reflète la persistance des effets de l'incapacité de convenir d'une liste commune d'exonérations dont le Conseil a fait preuve à l'époque de l'adoption de la sixième directive³⁹. La portée de toute exonération concédée en application de ces dérogations doit être interprétée de manière restrictive à la lumière de l'objectif premier de la sixième directive qui est de créer une assiette uniforme pour un système commun intégré de la TVA. La première condition à laquelle une telle exonération peut être accordée est sa préexistence en droit national. Comme la Cour l'a déclaré dans l'arrêt *Kerrutt*⁴⁰, l'article 28, paragraphe 3, sous b), « s'oppose toutefois par son libellé même à l'introduction de nouvelles exonérations ou à l'extension de la portée d'exonérations existantes postérieurement à la date d'entrée en vigueur de la directive », que cette introduc-

tion ou cette extension aient lieu par voie législative, administrative ou juridictionnelle.

28. L'exonération de la TVA dont les livraisons de terrains bénéficiaient en vertu de la loi de 1968, lorsque la sixième directive est entrée en vigueur aux Pays-Bas, n'était pas une exonération inconditionnelle. Dès l'instant où une parcelle de terrain avait été classée comme « bien immeuble transformé » aux fins de la loi de 1968, la vente de cette parcelle était soumise à la taxe sur le chiffre d'affaires. L'agent de la Commission a déclaré à l'audience que les Pays-Bas n'ont jamais appliqué ni cherché à appliquer aucune dérogation fondée sur l'article 28, paragraphe 3, sous b). Aucune déclaration en ce sens n'a d'ailleurs été faite au nom des Pays-Bas à aucun stade de la procédure. Dans ces conditions, les Pays-Bas sont tenus, depuis le 1^{er} janvier 1979, de garantir l'applicabilité de l'exonération que l'article 13 B, sous h), institue en faveur des livraisons de terrains autres que les terrains à bâtir et, réciproquement, ils sont tenus de soumettre à la TVA toutes les livraisons de terrains à bâtir.

ii) La sixième directive en droit national

29. L'absence de toute mise en œuvre formelle, par les Pays-Bas, que ce soit par des mesures légales ou par des mesures réglementaires, de l'obligation que l'article 13 B, sous h), leur fait de définir la notion de « terrains à bâtir » de manière à les exclure du champ d'application de l'exonération,

38 — L'agent de la Commission a admis à l'audience qu'un certain nombre d'États membres pouvaient se prévaloir de cette dérogation pour se justifier d'exonérer de la TVA les livraisons de terrains de toutes natures. Il a néanmoins souligné à bon droit que les Pays-Bas n'ont tenté de le faire à aucun moment. Van Thiel (loc. cit. ci-dessus) affirme que (en 1993 du moins) huit des douze États membres de l'époque exonéraient de la TVA, en tout ou en partie, les livraisons de bâtiments ou de terrains à bâtir qui avaient lieu avant la première occupation. De surcroît, l'acte d'adhésion des trois nouveaux États membres autorise chacun d'eux à maintenir les exonérations applicables à de telles livraisons: voir article 151 et annexe XV, chapitre IX, paragraphe 2, point i), sous n) et aa) de l'Acte relatif aux conditions d'adhésion du royaume de Norvège de la république d'Autriche, de la république de Finlande et du royaume de Suède et aux adaptations des traités sur lesquels est fondée l'Union européenne; (JO C 241, p. 21), modifié par l'article 2 de la décision 95/1/CE, Euratom, CEEA du Conseil, du 1^{er} janvier 1995 (JO L 1, p. 1). On observera néanmoins que les dérogations prévues par l'article 28, paragraphe 3, n'ont aucun effet négatif sur le calcul des ressources propres de la Communauté par l'effet du règlement (CEE/EURATOM) n° 1553/89 du Conseil, du 29 mai 1989, concernant le régime uniforme définitif de perception des ressources propres provenant de la taxe sur la valeur ajoutée (JO L 155, p. 9). L'article 2 dispose que les opérations que les États membres continuent à taxer en vertu de l'article 28, paragraphe 3, sous a) et b), de la sixième directive doivent être prises en compte pour la détermination des ressources TVA.

39 — Voir Farmer et Lyal; *EC Tax Law*, Oxford, 1994, p. 174.

40 — Loc. cit., note 3 ci-dessus, point 17.

absence combinée à la nature assez inhabituelle du litige qui oppose les parties au principal, peut soulever la question de l'effet direct. Cette question se pose normalement dans le contexte de litiges opposant des États membres, ou leurs pouvoirs publics, à des personnes physiques ou morales (lorsqu'il s'agit de directives dont l'effet direct est dit « vertical ») ou dans le contexte de litiges entre particuliers, qu'ils soient des personnes physiques ou des personnes morales (dans le cas de directives dont l'effet direct est dit « horizontal »).

30. C'est, en l'espèce, une autorité municipale qui a invoqué certaines dispositions de la sixième directive à l'encontre des autorités fiscales nationales, bien qu'elle n'ait pas invoqué le principe de l'effet direct. Il n'est nullement certain que ce principe puisse être invoqué par une autorité publique à l'encontre d'une autre. En tout état de cause, il n'y aurait lieu d'aborder cette question que si l'appelante pouvait simplement être « assimilée aux particuliers »⁴¹, en d'autres termes, si elle pouvait être traitée comme agissant en qualité, ou au nom, de particuliers. Pour les raisons que nous exposerons au point 32, nous estimons qu'elle ne peut pas être assimilée de la sorte en l'espèce.

31. Il est de jurisprudence constante que les particuliers peuvent se prévaloir directement à l'encontre d'un État membre des dispositions d'une directive qui n'ont pas été trans-

posées ou qui l'ont été de manière incorrecte mais que ce droit est soumis à certaines conditions⁴². Dans l'arrêt qu'elle a rendu dans l'affaire Becker⁴³, la Cour a dit pour droit, à propos de l'exonération des opérations de négociation et d'octroi de crédits, que l'article 13 B, sous d), 1^o, de la sixième directive était directement applicable nonobstant les conditions énoncées dans la phrase introductive de l'article 13 B⁴⁴. Selon la Cour:

« Les 'conditions' mentionnées sont destinées à assurer l'application correcte et simple des exonérations prévues. Un État membre ne saurait opposer, à un contribuable qui est en mesure d'établir que sa situation fiscale relève effectivement d'une des catégories d'exonération énoncées par la directive, le manque d'avoir pris les dispositions destinées, précisément, à faciliter l'application de cette même exonération.

D'autre part, les 'conditions' visent les mesures destinées à prévenir les fraudes, l'évasion fiscale et les abus éventuels. Un État membre qui se trouve en défaut d'avoir pris les

41 — Voir arrêt du 17 octobre 1989, Ufficio distrettuale delle imposte dirette di Fiorenzuola d'Arda (231/87 et 129/88, Rec. p. 3233, point 31).

42 — Voir, à l'origine, arrêt du 4 décembre 1974, Van Duyn (41/74, Rec. p. 1337), confirmé dans l'arrêt du 5 avril 1979, Ratti (148/78, Rec. p. 1629) ainsi qu'à différentes occasions par la suite, notamment arrêt du 14 juillet 1994, Faccini Dori (C-91/92, Rec. p. I-3325). Ce droit peut être exercé « quelle que soit la qualité en laquelle agit ce dernier »; voir arrêt du 26 février 1986, Marshall (152/84, Rec. p. 723, point 49). L'autorité fiscale est manifestement une émanation de l'État pour ce qui est de l'effet direct des directives; voir arrêt du 19 janvier 1982, Becker (8/81, Rec. p. 53).

43 — Loc. cit., ibidem.

44 — Voir le texte de l'article 13 B qui est reproduit au point 2 des présentes conclusions.

précautions nécessaires à cet effet ne saurait invoquer sa propre omission pour refuser à un contribuable le bénéfice d'une exonération à laquelle celui-ci peut légitimement prétendre en vertu de la directive (...) »⁴⁵.

32. Le principe de l'effet direct ne peut cependant avoir aucune incidence en l'espèce. L'appelante demande à la Cour d'interpréter la notion de « terrains à bâtir » parce qu'il n'existe pas de définition légale claire. La situation est clairement distincte de celle dont il était question dans l'affaire Becker puisque, contrairement à la loi allemande qui était en cause dans cette affaire, la loi de 1968 donne effet légal à l'exonération prévue par l'article 13 B, sous h). Ce qui nous occupe en l'espèce, c'est plutôt une règle qui déroge à cette exonération et pour laquelle l'État membre doit encore donner une définition. Il devra, à cet effet, préciser, par référence à la loi nationale, les actes légaux ou administratifs qui font d'un terrain un « terrain à bâtir ». C'est ainsi, par exemple, qu'il devra faire des choix entre les différents types de critères d'affectation des sols et les différents types de permis de bâtir, et il devra régler certaines situations incertaines en précisant, notamment, les effets des conditions qui leur sont propres et les effets des procédures de recours dans la mesure où de telles procédures existent. Rien de tel n'a été fait aux Pays-Bas. La Cour a constamment dit pour droit que, même lorsque le délai de mise en œuvre a expiré, une directive qui n'a pas été transposée ou qui ne l'a pas été correctement doit être à la fois suffisamment précise et inconditionnelle pour que ses dispositions puissent

être directement invoquées par un particulier devant les juridictions d'un État membre⁴⁶. La seconde de ces deux conditions ne nous paraît pas remplie en l'espèce. L'étendue du pouvoir discrétionnaire dont les États membres disposent pour choisir les critères de définition est telle que l'existence d'une telle définition est une condition de l'application de la sixième directive à cet égard, bien que nous puissions envisager des cas qui se situent si manifestement hors de portée de toute définition qu'aucun doute n'est possible. Il existe cependant une autre raison, intimement liée à ce dernier point, qui exclut catégoriquement tout effet direct en l'espèce. On peut manifestement déduire de l'effet direct que la Cour a reconnu à une exonération dans l'affaire Becker qu'un particulier pourrait contester la définition indûment large qu'un État membre donnerait d'une exception à cette exonération. C'est ainsi qu'il pourrait contester une définition de la notion de « terrains à bâtir » à laquelle on aurait donné une portée si large qu'elle pourrait inclure des terres agricoles, pourvu que cette définition lui porte préjudice. En l'absence d'une exonération en droit national, ce particulier essaierait de se fonder sur l'effet direct de l'article 13 B, sous h), de la sixième directive. Aucun particulier n'a invoqué de tels arguments en l'espèce. Qui plus est, même si l'appelante pouvait être considérée comme un particulier, les faits, tels qu'ils sont décrits dans l'ordonnance de renvoi, ne semblent pas permettre une telle revendication. Pour des raisons que nous exposerons ultérieurement, les parcelles de terrains vendues par l'appelante sont manifestement des parcelles de « terrains à bâtir » aux fins de l'article 4, paragraphe 3, sous b), et, par voie de conséquence, aux fins de l'exonération prévue par l'article 13 B,

46 — Voir, par exemple, affaire Ratti, loc. cit. note 42, point 23; Becker, loc. cit. note 42 et, plus récemment, arrêt du 19 novembre 1991, Francovitch e.a. (C-6/90 et C-9/90, Rec. p. I-5357, point 11).

45 — Loc. cit. note 42 ci-dessus, points 33 et 34.

sous h). La catégorie des particuliers qui devraient bénéficier de l'effet direct d'une disposition qui n'a pas été transposée en droit national ne peut pas inclure ceux qui ne bénéficieraient *pas* de cette disposition si elle avait été correctement transposée.

33. Cette conclusion ne modifie en rien l'obligation qu'a la juridiction nationale de s'efforcer, lorsqu'elle applique le droit national, d'interpréter la loi de 1968 à la lumière des dispositions applicables de la sixième directive telles qu'elles ont été interprétées par la Cour. Dans l'arrêt qu'elle a rendu dans l'affaire Von Colson et Kamann, la Cour a déclaré que la directive en cause dans cette affaire « ne comporte, en ce qui concerne les sanctions d'une éventuelle discrimination, aucune obligation inconditionnelle et suffisamment précise pouvant être, à défaut de mesures d'application prises dans les délais, invoquée par un particulier en vue d'obtenir une réparation déterminée en vertu de la directive lorsqu'une telle conséquence n'est pas prévue ou permise par la législation nationale »⁴⁷. La Cour a cependant déclaré également que⁴⁸:

« ... l'obligation des États membres, découlant d'une directive, d'atteindre le résultat prévu par celle-ci, ainsi que leur devoir en vertu de l'article 5 du traité de prendre toutes mesures, générales ou particulières, propres à assurer l'exécution de cette obligation, s'imposent à toutes les autorités des États membres, y compris, dans le cadre de leurs

compétences, les autorités juridictionnelles. Il s'ensuit qu'en appliquant le droit national, et notamment les dispositions d'une loi nationale spécialement introduites en vue d'exécuter la directive 76/207, la juridiction nationale est tenue d'interpréter son droit national à la lumière du texte et de la finalité de la directive... »

34. Alors que l'affaire Von Colson et Kamann concernait une directive qui avait été mise en œuvre par l'État membre en cause, la Cour a déclaré entre-temps, dans l'arrêt qu'elle a rendu dans l'affaire Marleasing, que l'obligation s'applique même lorsque la directive n'a pas été mise en œuvre⁴⁹. Dans les conclusions qu'il a présentées dans l'affaire Marleasing, l'avocat général M. Van Gerven a estimé que le raisonnement qui était à la base du principe que la Cour a défini dans l'arrêt Von Colson et Kamann, principe selon lequel les juridictions nationales sont tenues « de chercher à atteindre le résultat visé par la directive par *tous* les moyens appropriés qui sont en leur pouvoir ... vaut, en particulier lorsqu'il s'agit de dispositions nationales qui ... ont trait au domaine juridique couvert par la directive, même si ces dispositions ont été adoptées antérieurement et ne l'ont donc pas été en vue d'exécuter la directive »⁵⁰. Nous estimons cependant que cette obligation d'interprétation n'est pas contraignante au point d'obliger une juridiction nationale à faire violence aux termes du droit interne ou à les contredire expressément. L'interprétation et l'application du droit national demeurent l'apanage des juridictions nationales. Leur obligation trouve donc, selon la Cour, « ses

47 — Arrêt du 10 avril 1984 (14/83, Rec. p. 1891, point 27).

48 — Ibidem, point 26.

49 — Arrêt du 13 novembre 1990 (C-106/89, Rec. p. I-4135).

50 — Ibidem, point 9 des conclusions (les caractères italiques figurent dans le texte original).

limites dans les principes généraux de droit qui font partie du droit communautaire, et notamment dans ceux de la sécurité juridique et de la non-rétroactivité »⁵¹. Comme la Cour l'a déclaré dans l'arrêt *Von Colson et Kamann*, la juridiction nationale est tenue par une telle obligation « dans toute la mesure où une marge d'appréciation lui est accordée par son droit national »⁵².

35. La loi de 1968 est antérieure à la sixième directive, qu'elle n'avait donc pas pour objet de mettre en œuvre. La Cour observera néanmoins qu'une décision expresse a été prise afin de la maintenir dans le code mais de permettre aux juridictions de l'adapter en vue de l'application de la sixième directive. Cette situation nous paraît se situer entre *Von Colson et Kamann* et *Marleasing*. Elle nous paraît en tout cas requérir une interprétation de la loi de 1968 qui soit en harmonie avec la sixième directive. En effet, l'appelante souhaite obtenir une définition de la notion de « terrain à bâtir » qui lui permettra d'invoquer le bénéfice de l'exonération de la TVA sur les livraisons de terrains. A défaut d'une telle exonération, ces livraisons seraient soumises à la taxe. Pour reformuler l'argument que nous avons exprimé au

point 32 plus haut, si l'affaire *Becker* avait porté sur des livraisons de terrains plutôt que sur des opérations de négociation et d'octroi de crédits, comme c'était le cas, et s'il avait été démontré que les terrains étaient des terrains à bâtir, il est manifeste que la partie demanderesse n'aurait pas pu se fonder sur l'effet direct. Dans l'affaire qui nous occupe aujourd'hui, nous nous trouvons en présence d'une loi néerlandaise que les juridictions de ce pays interprètent dans l'exercice d'un pouvoir discrétionnaire qui a été donné aux États membres de définir la notion de « terrain à bâtir ». Il nous paraît impératif qu'une telle loi soit interprétée dans le dessein de la réconcilier avec la lettre et l'esprit de la sixième directive. Pour le dire simplement, eu égard à l'absence de toute autre définition légale en droit néerlandais, la notion de « bien immeuble transformé » doit être interprétée comme si elle excluait les « terrains à bâtir » de l'exonération de la TVA et comme si les terrains à bâtir ainsi exclus étaient alors définis dans les limites permises par la sixième directive. En réalité, la définition néerlandaise existante, que nous la considérons comme expresse ou implicite, exclut entièrement du champ d'application de la TVA les terrains à bâtir qui n'ont pas été aménagés.

La substance des questions

51 — Voir arrêt du 8 octobre 1987, *Kolpinghuis Nijmegen* (80/86, Rec. p. 3969, point 13. Se référant à l'arrêt qu'elle avait rendu dans l'affaire 14/86 *Pretore di Salò/X* (arrêt du 11 juin 1987, Rec. p. 2545), la Cour a indiqué que cette obligation d'interprétation ne pouvait avoir pour effet d'obliger une juridiction nationale à interpréter son droit interne d'une manière susceptible d'aggraver la responsabilité pénale de ceux qui agissent en infraction aux dispositions de la directive en cause. Il est possible qu'une limitation similaire restreindrait l'application rétroactive de l'interprétation qu'une juridiction nationale aurait donnée d'une loi fiscale interne permettant une exonération de la TVA, d'une manière conforme à l'exonération correspondante prévue par la sixième directive lorsqu'une telle application harmonieuse augmenterait les éventuelles dettes d'impôts des contribuables concernés.

52 — Loc. cit., note 47 ci-dessus, point 28.

36. Les terrains à bâtir, quelle qu'en soit la définition, ne bénéficient pas de l'exonération obligatoire qui est instituée par l'article 13 B, sous h), de la sixième directive. Mais qu'est-ce qu'un terrain à bâtir? La réponse à cette question se trouve dans

l'article 4, paragraphe 3, sous b), qui définit cette notion. Le fait que cette définition se trouve accidentellement insérée dans l'article 4 ne saurait en influencer le contenu. Les termes de l'article 4, paragraphe 3, sous b), sont très simples: *sont considérés* comme « terrains à bâtir » les terrains nus ou aménagés définis comme tels par les États membres (mis en italiques et entre guillemets par nous). La Cour a toujours considéré que la portée du système communautaire uniforme de la TVA est très large et comprend toutes les activités économiques « de producteur, de commerçant ou de prestataire de services »⁵³. En ce qui concerne le régime des exonérations établi par la sixième directive, la Cour a dit pour droit que « il ressort de son onzième considérant que ces exonérations sont des notions autonomes du droit communautaire qui ... doivent être replacées dans le contexte général du système commun de la taxe sur la valeur ajoutée instauré par la sixième directive »⁵⁴. En d'autres termes, les exonérations obligatoires sont une notion de droit communautaire et toute exception à ces exonérations doit être interprétée en conséquence.

37. La Cour en a dès lors déduit que « les termes employés pour désigner les exonérations visées par l'article 13 de la sixième directive sont d'interprétation stricte étant donné qu'elles constituent des dérogations au principe général selon lequel la taxe sur le chiffre d'affaires est perçue sur chaque prestation de services effectuée à titre onéreux

par un assujetti »⁵⁵. Ce principe et son corollaire naturel, à savoir que toute exception à une telle exonération doit elle-même être interprétée *de manière large*⁵⁶, sont les seuls points sur lesquels toutes les parties qui ont présenté des observations à la Cour en l'espèce sont d'accord. Pour notre part, nous estimons que ces principes généraux doivent également présider à l'interprétation des dispositions en cause.

i) Le pouvoir discrétionnaire des États membres

38. Il apparaît, à la lumière des observations de l'appelante et du gouvernement néerlandais, que, pour déterminer la signification de la notion de « terrains à bâtir », il faut en particulier définir l'étendue du pouvoir discrétionnaire des États membres. L'article 13 de la sixième directive énonce deux catégories d'exonérations obligatoires de la TVA. Alors qu'aussi bien l'article 13 A que l'article 13 B imposent aux États membres de

53 — Voir arrêt du 26 mars 1987, *Commission/Pays-Bas* (235/85, Rec. p. 1471, point 7), et *Stichting Uitvoering Financiële Acties*, loc. cit. note 27 ci-dessus, point 10.

54 — Voir *Stichting Uitvoering Financiële Acties*, loc. cit. ibidem, point 11.

55 — Voir *Stichting Uitvoering Financiële Acties*, point 13. Voir, par exemple, la récente confirmation de ce principe dans l'arrêt du 11 août 1995, *Bulthuis-Griffioen* (C-453/93, Rec. p. I-2341, point 19).

56 — Voir par exemple arrêt *Henriksen*, précité note 28, dans lequel la Cour a dit pour droit que « le membre de phrase 'des locations d'emplacements pour le stationnement de véhicules' introduit une exception à l'exonération prévue par ladite disposition pour l'affermage et la location de biens immeubles. Je place donc les opérations qu'il vise sous le régime général de la directive, qui tend à soumettre à la taxe toutes les opérations imposables, sauf les dérogations expressément prévues. Cette clause ne saurait donc recevoir une interprétation restrictive en ce sens que seules les aires de stationnement ouvertes, à l'exclusion des garages fermés, seraient susceptibles d'entrer dans son champ d'application » (point 12).

fixer des conditions claires en vue d'assurer « l'application correcte et simple » de ces exonérations, il ressort clairement de l'arrêt Becker que l'exonération doit être suffisamment précise et inconditionnelle pour pouvoir conférer des droits aux particuliers. Néanmoins, un nombre important des exceptions énumérées tant à l'article 13 A qu'à l'article 13 B impliquent une certaine forme de reconnaissance par les États membres d'un groupement ou organisme qu'elles visent. Dans certains cas, le texte utilise l'expression « telles qu'elles sont définies par l'État membre concerné » ou « tels qu'ils sont définis par les États membres ». Dans le cas d'exceptions à « l'affermage ou la location de biens immeubles » [article 13 B, sous b)], les États membres « ont la faculté de prévoir des exclusions supplémentaires au champ d'application de cette exonération ». L'article 13 B, sous f), prévoit une exonération pour « les paris, loteries et autres jeux de hasard ou d'argent, sous réserve des conditions et limites déterminées par chaque État membre ». Il résulte de ces dispositions que le rôle de l'État membre est, sans aucune ambiguïté, de limiter le champ d'application de l'exonération conformément aux dispositions générales de la sixième directive⁵⁷. Le pouvoir de définir que l'article 4, paragraphe 3, sous b), confère aux États membres n'est que le pouvoir de définir le contenu de l'*exception* à l'exonération. Nous ne voyons aucune raison de le traiter différemment des autres pouvoirs de définir prévus par l'article 13. Tant sa nature que les termes dans lesquels il est formulé suggèrent qu'il doit être interprété d'une manière qui permette de donner un effet large à la définition de « terrains à bâtir » et, en particulier, de façon que les États membres ne peuvent, dans l'exercice de ce pouvoir, passer sous silence la notion de « terrains nus ».

39. La spécificité des questions déferées par la juridiction nationale, en particulier le détail de la question II, suggère que l'utilisation de la notion de bien immeuble transformé, pour déterminer l'application de la TVA aux livraisons de terrains aux Pays-Bas, engendre inévitablement une discussion sur la nature et l'ampleur des travaux d'aménagement particuliers qui feront rentrer les terrains dans le champ d'application de la taxe. Cette approche nous semble, à première vue, difficile à concilier avec la formulation simple de l'article 4, paragraphe 3, sous b), aux termes duquel « sont considérés comme terrains à bâtir les terrains nus ou aménagés définis *comme tels* par les États membres » (mis en italiques par nous). Néanmoins, l'accent qui est mis sur les travaux de transformation ou d'aménagement imprègne l'affirmation de l'appelante qui soutient que seules les livraisons de terrains aménagés peuvent relever du champ d'application de l'article 4, paragraphe 3, sous b), et que les terrains non bâtis sont exonérés de la TVA à moins que l'administration puisse démontrer qu'ils ont été aménagés; en d'autres termes, elle affirme que le terrain doit être destiné à servir de site d'implantation pour la construction d'un ou de plusieurs bâtiments et avoir été aménagés à cet effet par la réalisation d'importants travaux physiques touchant le terrain lui-même. En réponse à une question qui lui avait été posée à l'audience, l'agent du gouvernement néerlandais a répondu que le pouvoir discrétionnaire qu'ont les États membres de définir la notion de « terrains à bâtir » leur permettrait d'exclure de cette définition tous les terrains à bâtir qui n'ont pas été aménagés. Cette interprétation disjonctive de l'article 4, paragraphe 3, sous b), signifie que les terrains à bâtir non aménagés (« les terrains nus ») seront toujours exonérés de la TVA.

57 — Voir arrêt du 5 mai 1994, Glawe (C-38/93, Rec. p. I-1679) et, en particulier, les conclusions de l'avocat général M. Jacobs, points 8 à 13.

40. Nous ne croyons pas que les États membres puissent exclure, par la définition qu'ils

en donnent, une catégorie de terrains à bâtir qui est incluse dans la définition de ce terme qui est énoncée dans la sixième directive. Les États membres sont obligés de définir aussi bien les terrains nus que les terrains aménagés comme étant des « terrains à bâtir »⁵⁸. Six versions linguistiques du texte faisaient foi au moment où la sixième directive a été adoptée. Rien, selon nous, dans ces différentes versions linguistiques ne plaide en faveur d'une interprétation disjonctive⁵⁹. C'est la raison pour laquelle nous sommes convaincu que la seule interprétation de l'article 4, paragraphe 3, sous b), qui soit conforme au sens usuel des mots utilisés, à l'exigence d'une interprétation large et, par tant, à l'objectif communautaire sous-jacent de cette disposition est que les États membres sont tenus d'adopter, tant pour la notion de terrains nus que pour la notion de terrains aménagés, une définition qui les inclue les uns et les autres dans la notion de « terrains à bâtir ».

58 — Pour justifier une interprétation contraire (et, donc, plus étroite), le texte aurait dû, selon nous, indiquer l'existence du choix supplémentaire, par exemple, de la manière suivante: « sont considérés comme terrains à bâtir les terrains aménagés autres que les terrains nus définis comme tels par les États membres ». Les termes dans lesquels l'article 4, paragraphe 3, sous b), est rédigé ne comportent aucun élément indiquant que la référence qu'il fait aussi bien aux terrains nus qu'aux terrains aménagés devrait être interprétée autrement que de manière conjonctive.

59 — Les formulations sont les suivantes: (anglais) « 'Building land' shall mean any *unimproved or improved* land defined as such by the Member States »; (allemand) « Als Baugrundstücke gelten *erschlossene oder unerschlossene* Grundstücke entsprechend den Begriffsbestimmungen der Mitgliedstaaten »; (italien) « Si considerano terreni edificabili i terreni, *attrezzati o no*, definiti tali dagli Stati membri »; (danois) « 'ved byggegrunde' forstås grunde, *hvad enten de er byggegodnet eller ikke, når de af medlemsstaternes betragtes som sådanne* (mis en italiques par nous) ». Toutes ces formulations recouvrent manifestement tous les aspects de la notion de « terrains à bâtir » que les États membres ont pour mission de définir. Seul le texte néerlandais est peut-être elliptique sur ce point. Il est rédigé de la manière suivante: « Als bouwterreinen worden beschouwd de door de Lid-Staten als zodanig omschreven *al dan niet* bouwrijp gemaakte terreinen ». Il semble que l'utilisation de l'expression « *al dan niet* » peut impliquer un choix qui, en anglais, s'exprimerait par « *whether or not* » (« qu'ils soient ... ou non ») ou encore par « *one or the other* » (« ou bien ... ou bien ... »), mais nous ne croyons pas que le fait qu'une telle possibilité apparaisse dans une version linguistique puisse avoir un impact sur l'adoption d'une notion communautaire commune de « terrains à bâtir » qui soit conforme à l'objectif de la sixième directive et, effectivement, aux autres versions linguistiques.

ii) La définition de « terrains à bâtir »

41. L'appelante et le gouvernement néerlandais ne sont pas d'accord avec la Commission sur les critères à appliquer pour la définition de la notion de « terrains à bâtir ». Le gouvernement néerlandais prétend que la Commission insiste à tort sur l'intention des parties au moment de la vente et qu'une telle approche pourrait avoir pour résultat que des terrains qui ont fait l'objet d'aménagements techniques soient exclus de la notion de « terrains à bâtir »; cela signifie que seraient exclus des terrains sur lesquels différents travaux spécifiques d'aménagement ont été effectués mais qui ne sont pas classés comme terrains à bâtir dans les plans d'occupation des sols. Nous avons le sentiment que ces craintes sont sans fondement. Si nous avons bien compris, la Commission a proposé comme principe directeur la condition que les terrains soient destinés à la construction. Cette solution impliquerait que l'on adopte des critères objectifs pour l'application de ce principe. Ce serait donc toujours aux États membres qu'il appartiendrait de donner les définitions nécessaires.

42. L'approche de la Commission nous paraît plus satisfaisante en ce qui concerne la recherche d'une définition de la notion de « terrains à bâtir ». Paradoxalement, le gouvernement néerlandais prétend avoir exercé son pouvoir discrétionnaire de donner une telle définition en n'en donnant pas mais en permettant aux juridictions néerlandaises d'interpréter un concept préexistant dont l'objet n'est pas de définir la notion de « terrains à bâtir ». Toute définition de la portée de l'exonération qui remplirait les conditions de l'article 13 B devrait au moins avoir le

mérite d'être claire. Il faut cependant reconnaître qu'en son état actuel, la législation néerlandaise ne présente manifestement pas cette qualité. L'un des effets d'une définition claire et satisfaisante serait de rendre superflus les renvois préjudiciels tels que celui-ci. Le fait que dans l'un de ses arrêts les plus récents, qui a été cité devant la Cour, le Hoge Raad semble avoir exprimé des doutes sérieux quant à la compatibilité de la loi de 1968 avec la sixième directive nous paraît particulièrement révélateur⁶⁰. Nous partageons ces doutes. Comme nous l'avons déjà signalé, la définition la plus fréquemment utilisée de la notion de « terrains à bâtir » en droit néerlandais exclut entièrement tous les terrains à bâtir non aménagés (les terrains nus), ce que nous jugeons inacceptable. Accepter l'argument du gouvernement néerlandais aurait pour autre conséquence, selon nous, que, comme cela s'est passé en l'espèce, les juridictions néerlandaises estimerait nécessaire, dans des cas de plus en plus nombreux, de déférer des questions à la Cour afin qu'elle interprète la notion de terrains à bâtir « aménagés » en se référant, dans chaque cas, aux modifications potentiellement illimitées de leur nature et à l'ampleur des travaux d'aménagement.

43. Notre proposition d'inclure les terrains non aménagés (les terrains nus) dans toute définition de la notion de « terrains à bâtir » présente également l'avantage d'offrir une solution toute prête au problème que nous avons décrit dans le point précédent. Si des terrains peuvent être décrits comme des « terrains à bâtir » même lorsqu'ils sont nus, l'ampleur des éventuels travaux de lotissement ou des services fournis, c'est-à-dire

l'ampleur des « aménagements », est sans incidence. Dès l'instant où un terrain est devenu un terrain à bâtir bien qu'il soit nu, il le demeurera à travers toutes les étapes des aménagements. Ceci ne signifie évidemment pas que l'aménagement d'un terrain suffise à transformer celui-ci en terrain à bâtir. Nul n'ignore que certains promoteurs réalisent, innocemment ou intentionnellement, des travaux d'aménagement sur des terrains en l'absence de tout plan légal ou de permis de lotir, que ce soit parce qu'ils anticipent une modification du classement du terrain ou du plan d'urbanisme ou parce qu'ils espèrent anticiper ainsi la décision d'une autorité publique. Nous estimons qu'un tel comportement, qui enfreint les lois ou dispositions réglementaires nationales, ne peut en soi transformer un terrain en terrain à bâtir.

44. Ceci ne résout pas notre problème, qui est de fournir les éléments permettant d'obtenir une définition satisfaisante de la notion de « terrains à bâtir » lorsqu'un État membre s'est abstenu de le faire. Avant de nous y employer, nous souhaitons faire une brève digression et explorer les implications et la faisabilité de la proposition du gouvernement néerlandais.

45. Premièrement, accepter cette proposition aurait, comme nous l'avons déjà dit, pour conséquence que la Cour continuerait à recevoir des questions préjudicielles, répétitives et de plus en plus subtiles, à ce propos. En définissant tacitement les « terrains à bâtir » comme étant des terrains aménagés, les autorités néerlandaises n'ont cependant pas essayé de répondre à la question de fond qui est de savoir ce qu'est un terrain aménagé.

60 — Voir note 25 ci-dessus.

46. Deuxièmement, il serait très difficile de définir des critères, tels que ceux que la Cour a été invitée à fournir en l'espèce, qui permettraient de porter un jugement objectif sur la base de la nature ou de l'ampleur de travaux particuliers ou sur la base de la distinction éventuelle qu'il y aurait lieu de faire entre, d'une part, les travaux qui ont pour objet exclusif de préparer un terrain spécifique en vue d'une construction ultérieure et, d'autre part, les travaux qui visent simplement à doter un terrain des équipements de base susceptibles de faciliter une construction future. A supposer qu'une telle distinction soit pertinente, nous ne voyons guère en quoi le point de savoir si des équipements tels que des routes, des égouts ou des canalisations n'atteignent que les abords du terrain ou sont physiquement situés dans ou sur celui-ci peut changer quoi que ce soit dans la mesure où ces équipements sont de nature à accroître son utilité en tant que terrain à bâtir. Il serait absurde de le traiter en tant que terrain à bâtir lorsqu'une canalisation y pénètre d'un mètre mais de lui refuser cette qualité si la canalisation s'arrête à la limite. Le gouvernement néerlandais, qui apparemment perçoit une telle distinction sans toutefois la définir, préfère conclure que la Cour peut faire son choix dans la liste qui est annexée à la seconde question de la juridiction nationale. L'appelante, quant à elle, soutient que les travaux doivent être substantiels pour que le terrain puisse être considéré comme aménagé mais elle ne fournit à la Cour aucun critère qui pourrait lui permettre de définir cette notion vague. Elle se réfère à l'arrêt que la Cour a rendu dans l'affaire *Van Dijk's Boekhuis*⁶¹ pour étayer le point de vue selon lequel il faut que des travaux modifiant clairement la nature du terrain aient été effectués pour que celui-ci puisse être classé comme « terrain à bâtir ». On peut se demander si cette affaire est perti-

nente en l'espèce. Elle portait sur la question de savoir si l'exécution de réparations importantes sur des livres endommagés pouvait être considérée comme fabrication ou assemblage d'un bien meuble au sens de l'article 5, paragraphe 5, sous a), de la sixième directive ou bien si cette exécution ne pouvait être considérée que comme relevant de la notion de « prestation de services ». La Cour a estimé que cette affaire exigeait une interprétation permettant de maintenir une base imposable uniforme dans l'application de la sixième directive. Elle a donc considéré que la signification attribuée au mot « fabriquer » dans l'usage courant pouvait être utilisée. Selon la Cour, « ... la fabrication implique l'idée de la création d'un bien qui n'existait pas encore. Cela permet de conclure qu'il n'y a travail à façon que si un entrepreneur obtient un bien nouveau à partir de matériaux que le client lui a confiés »⁶². A moins que l'exigence de création d'un bien nouveau doive être considérée comme un principe de portée générale, comme le soutient l'appelante, on ne voit guère quelle pertinence directe, autre qu'une simple illustration, cet arrêt de la Cour peut présenter pour l'interprétation de la notion de « terrain à bâtir aménagé ».

47. Nous croyons que le seul moyen d'aboutir à une définition de la notion de « terrains à bâtir » qui recouvre adéquatement la notion de terrains à bâtir non aménagés (c'est-à-dire de terrains nus) est de prendre pour point de départ l'approche que la Commission a formulée dans ses observations. Nous estimons en effet que la Commission a observé à bon droit que les intentions subjectives et privées qui animent les

61 — Voir la note 21 ci-dessus.

62 — Ibidem, points 20 et 21.

parties à une transaction au moment de la livraison du terrain ne sauraient être décisives mais que le critère crucial devrait bien plutôt être celui de savoir si l'on peut dire objectivement, conformément au système de droit public en vigueur dans l'État membre concerné, que l'on peut en principe construire sur le terrain qui a été livré. Nous sommes d'accord avec la Commission que, dans de nombreux cas, il serait suffisant, pour qu'un terrain devienne un « terrain à bâtir » aux fins de la sixième directive, de le classer comme tel dans un plan d'urbanisme officiel et accessible au public. Dans tous les cas, il nous semble qu'exiger qu'un terrain ait fait l'objet d'un permis de bâtir individuel, désignant des bâtiments spécifiques, pour qu'il puisse avoir la qualité de terrain à bâtir représenterait un obstacle indûment sévère. Il se peut cependant qu'un tel système de plans d'occupation des sols n'existe pas dans certains États membres ou parties d'États membres, auquel cas un permis de bâtir individuel serait le seul moyen de discerner le statut publiquement reconnu de terrain à bâtir.

48. C'est à chaque État membre qu'il appartient d'exposer clairement la nature et l'ampleur des actes de droit public qui détermineront le processus par lequel des terrains, qui antérieurement n'étaient pas classés comme terrains à bâtir, acquerront ce statut. On observera, par exemple, qu'une telle procédure est également requise pour la définition, par les États membres, de la notion de « professions médicales et paramédicales » au sens de l'article 13 A, paragraphe 1, sous c). De surcroît, le pouvoir discrétionnaire des États membres n'est pas limité à pareille énumération mais il inclut, conformément à l'article 13 B, initio, l'obligation de fixer des règles en vue d'assurer l'application

correcte et simple de l'exonération et de prévenir « toute fraude, évasion et abus éventuels ». Tout ceci demeure soumis au pouvoir discrétionnaire des autorités nationales. Pour être conforme à l'objectif sous-jacent à l'exonération, l'exercice de ce pouvoir devrait être entièrement laissé aux États membres, sous la seule réserve d'un éventuel contrôle juridictionnel.

49. C'est évidemment lorsqu'un État membre s'abstient de toute action de la nature que nous avons décrite dans le paragraphe qui précède, que la Cour devra fournir à la juridiction nationale une interprétation de l'article 13 B, sous h), et de l'article 4, paragraphe 3, sous b), interprétation qui permettra à celle-ci de décider si les parcelles en cause en l'espèce sont des parcelles de « terrain à bâtir » aux fins de la sixième directive. La Cour a pour devoir d'assister la juridiction nationale à trancher l'affaire pendante devant elle. La juridiction nationale doit tenir compte des exigences de la sixième directive et des faits de la cause, y compris tous les aspects pertinents du droit national, comme, l'exigence de sécurité juridique ⁶³.

50. Les faits suivants, qui sont décrits dans l'ordonnance de renvoi, nous paraissent

63 — Voir la discussion au point 34 ci-dessus.

suffisants pour fournir une base claire en vue d'une décision dans la présente affaire:

i) l'appelante a fourni différents terrains non bâtis, mais destinés à la construction (« les lots »);

ii) les lots sont tous situés sur un terrain qui était jadis un terrain agricole mais qui figure désormais sur un plan de lotissement. Avant la livraison de chaque lot, on a procédé, sur l'ordre de l'appelante, à l'exécution du plan d'occupation des sols applicable aux lots et, sur l'ordre des différentes entreprises de services publics, on a procédé à la pose des câbles directeurs pour l'installation d'une antenne collective, des raccordements des PTT et des canalisations principales pour les réseaux de gaz, d'eau et d'électricité (les raccordements). En l'occurrence, par « exécution du plan d'occupation des sols », on entend le creusement de cunettes et l'installation d'un réseau d'égouts et de rues (pour les travaux de construction), ainsi que la réalisation d'autres travaux. On procède à l'installation des raccordements en creusant une tranchée dans laquelle on pose les canalisations et que l'on comble ensuite avec la terre initialement enlevée;

iii) tous les lots sont situés dans des rues qui n'existent que sur le plan.

51. Il est clair que le terrain en question n'a pas seulement été « classé comme terrain à

bâtir dans un plan de lotissement », ce qui suffirait en soi à le faire rentrer dans la définition de « terrain à bâtir », mais que des travaux importants ont été réalisés lors de la réalisation des équipements sur le terrain ou aux abords de celui-ci.

52. La Cour devrait, selon nous, répondre aux questions du juge national en lui fournissant les éléments directeurs essentiels que voici:

a) si un terrain est désigné comme « terrain à bâtir » dans un plan d'occupation des sols officiel, cela suffit pour le faire rentrer dans la définition prévue à l'article 4, paragraphe 3, sous b), de la sixième directive, que ce terrain soit aménagé ou non;

b) les équipements utiles au lotissement du terrain ne doivent pas nécessairement être situés physiquement sur le terrain pour contribuer à transformer celui-ci en terrain à bâtir;

c) le point de savoir si tel ou tel des aménagements particuliers que nous avons énumérés a été effectué est sans importance; c'est à la lumière de sa destination qu'il faut juger si un terrain doit être considéré comme « terrain à bâtir aménagé ».

V — Conclusion

53. En conséquence, nous sommes d'avis qu'il faut répondre comme suit aux questionx déferées par le Gerechtshof te Leeuwarden.

- « 1) L'expression 'terrain à bâtir' qui figure à l'article 4, paragraphe 3, sous b), de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires — Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme, doit être interprétée comme incluant à la fois les terrains nus et les terrains aménagés. Par 'terrain à bâtir', il n'y a pas lieu d'entendre uniquement les terrains au profit desquels ont été réalisés des équipements qui ne présentent d'utilité que pour ces terrains mêmes.

- 2) L'expression 'terrains à bâtir' vise les terrains officiellement désignés ou inscrits comme tels sur des plans d'occupation des sols ou, à défaut, des terrains pour lesquels des constructions ont été légalement autorisées par des permis à bâtir accordés conformément aux lois de l'État membre concerné.

- 3) La juridiction nationale doit, dans la mesure où cela est raisonnablement possible, interpréter sa législation nationale à la lumière des termes et de la finalité de la définition de la notion de « terrains à bâtir » qui est prévue par l'article 4, paragraphe 3, sous b), et l'article 13 B, sous h), de la sixième directive.

- 4) Lorsqu'elles interprètent la notion de 'terrains à bâtir', les juridictions nationales ne sont pas tenues d'opérer un choix entre des travaux d'aménagement tels que ceux qui sont énumérés dans la question II du juge de renvoi. »