

Affaire C-791/18

Demande de décision préjudicielle

Date de dépôt :

17 décembre 2018

Juridiction de renvoi :

Hoge Raad der Nederlanden (Pays-Bas)

Date de la décision de renvoi :

14 décembre 2018

Partie requérante :

Stichting Schoonzicht

Autre partie à la procédure :

Staatssecretaris van Financiën

Hoge Raad der Nederlanden

(Cour suprême, Pays-Bas)

Troisième chambre

[omissis]

14 décembre 2018

Arrêt

rendu sur un pourvoi en cassation formé par la Stichting Schoonzicht, établie à Amsterdam (ci-après l'« intéressée ») contre l'arrêt du Gerechtshof Amsterdam (la Cour d'appel d'Amsterdam, ci-après le « Hof ») du 11 janvier 2017 [omissis] rendu sur l'appel interjeté par l'intéressée à l'encontre d'un jugement du Rechtbank Noord-Holland (tribunal de Noord-Holland) [omissis] concernant une taxe sur le chiffre d'affaire acquittée par l'intéressé par voie de déclaration et afférente à la période allant du 1^{er} juillet 2014 au 30 septembre 2014. [omissis]

1. La procédure en degré de cassation

[Déroulement de la procédure] [omissis]

[omissis] **[Or. 2]**

[omissis]

[omissis]

2. Circonstances pertinentes en degré de cassation

2.1. L'intéressée, un entrepreneur au sens de l'article 7 de la Wet van 28 juni 1968, houdende vervanging van de bestaande omzetbelasting door een omzetbelasting volgens het stelsel van heffing over de toegevoegde waarde (loi du 28 juin 1968 portant remplacement de l'impôt existant sur le chiffre d'affaires par un impôt sur le chiffre d'affaires selon le système de taxe sur la valeur ajoutée, ci-après la « loi ») a fait construire un complexe d'appartements consistant en sept appartements résidentiels (ci-après le « complexe ») sur un terrain dont elle est propriétaire. La construction a commencé en 2013. Le complexe a été réceptionné en juillet 2014. Aux fins de la perception de la taxe sur le chiffre d'affaires, cette réception constituait une livraison au sens de l'article 3, paragraphe 1, sous c), de la loi. En adoptant cette disposition, le législateur néerlandais a utilisé la faculté prévue à l'article 14, paragraphe 3, 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 de 2006 ») de considérer comme livraison de biens la délivrance* de certains travaux immobiliers.

2.2. Conformément à l'article 15, paragraphes 1 et 4, première phrase de la loi, l'intéressée a directement et intégralement porté en déduction la taxe sur le chiffre d'affaires qui lui a été portée en compte au cours de l'exercice 2013 relativement à la construction du complexe. En effet, à cette époque, elle avait affecté le complexe à des fins taxées. **[Or. 3]**

2.3. À partir du 1^{er} août 2014, l'intéressé a mis en location quatre des appartements (ci-après les « quatre appartements ») en exonération de la taxe sur le chiffre d'affaires. Les trois appartements restants n'ont pas été occupés en 2014. Étant donné que les quatre appartements ont été occupés à des fins exonérées de la taxe sur le chiffre d'affaires, l'intéressée a régularisé sur ce point la taxe sur le chiffre d'affaires visée ci-dessus au point 2.2. Dès lors, conformément à l'article 15, paragraphe 4, deuxième et troisième phrases, de la loi, pendant la période durant laquelle les quatre appartements avaient été occupés, c'est-à-dire durant le dernier trimestre de 2014, elle a acquitté par voie de déclaration la partie

* Ndt : « Délivrance » est l'équivalent de « oplevering » dans la directive TVA de 2006, qui est traduit ici par « réception ».

de cette taxe sur le chiffre d'affaires attribuable à ces appartements, à savoir 79 587 euros.

2.4. Ce paiement par voie de déclaration a fait l'objet d'une réclamation de la part de l'intéressée. Elle estime que, s'agissant de biens d'investissement, il est contraire à l'article 187 de la directive TVA de 2006 de régulariser, lors du début de l'utilisation de ce bien d'investissement, l'intégralité de la déduction initialement opérée, comme le prévoit l'article 15, paragraphe 4, de la loi. L'inspecteur a rejeté la réclamation.

2.5. Le montant de la taxe sur le chiffre d'affaires dont l'intéressée s'estimait incontestablement redevable en application de l'article 187 de la directive TVA de 2006, à savoir un dixième de la taxe sur le chiffre d'affaires portée en déduction en 2013 et attribuable aux quatre appartements, a été, en toute hypothèse acquitté par l'intéressée par voie de déclaration, durant le dernier trimestre de 2014. L'exercice comptable de l'intéressée coïncide avec l'année calendrier. **[Or. 4]**

3. Le déroulement de la procédure

3.1. Le litige devant le Hof portait sur le point de savoir si l'intéressée estimait à juste titre que le fait de régulariser intégralement, lors du début de l'utilisation d'un bien d'investissement, la déduction initialement opérée, comme le prévoit l'article 15, paragraphe 4, de la loi, viole l'article 187 de la directive TVA de 2006.

3.2. Le Hof a jugé que, en adoptant l'article 15, paragraphe 4, de la loi, le législateur a fait usage de la faculté offerte aux États par l'article 189, sous b), de la directive TVA de 2006 de préciser le montant de TVA qui doit être pris en considération en cas de régularisation relative à des biens d'investissements. Selon le Hof, l'ajustement en une seule fois prévu à l'article 15, paragraphe 4, de la loi doit être considéré comme une correction préalable à la procédure normale de régularisation, pour laquelle la directive TVA de 2006 ne comporte pas de dispositions. Selon le Hof, la directive TVA de 2006 ne s'oppose pas à un tel ajustement, au motif qu'il n'implique pas de violation du principe de neutralité ni du principe de proportionnalité, compte tenu de la période de régularisation suivante. Le Hof en conclut que le régime de l'article 15, paragraphe 4, deuxième phrase, de la loi reste dans les limites de la directive TVA de 2006.

3.3. Le moyen est dirigé contre les appréciations reproduites ci-dessus au point 3.2. Il réitère l'argument développé devant le Hof, selon lequel la régularisation en une seule fois, à la suite de la première utilisation des biens d'investissements, de la déduction initialement opérée est contraire à l'article 187 de la directive TVA de 2006. Selon le moyen, s'agissant de biens d'investissement, la régularisation de la **[Or. 5]** déduction initialement opérée doit être nécessairement étalée sur plusieurs années sur la base de l'article 187 de la directive TVA de 2006. Selon le moyen, la régularisation visée à l'article 187 de la directive TVA de 2006 relative aux quatre appartements peut intervenir au plus

tôt au moment de la déclaration relative au dernier trimestre de 2014, même si lesdits appartements ont été utilisés pour la première fois antérieurement au cours de cette année. Cette régularisation à la fin d'un exercice porte alors uniquement sur un dixième de la déduction initialement obtenue en 2013 de la taxe sur le chiffre d'affaires.

4. Les dispositions de régularisation de la directive TVA de 2006

Pour ce qui nous intéresse ici, le régime de la régularisation de la déduction figure dans la directive TVA de 2006, aux articles 184 à 187 et à l'article 189. Ces dispositions sont rédigées comme suit :

Article 184

« La déduction initialement opérée est régularisée lorsqu'elle est supérieure ou inférieure à celle que l'assujéti était en droit d'opérer ».

Article 185

- « 1. La régularisation a lieu notamment lorsque des modifications des éléments pris en considération pour la détermination du montant des déductions sont intervenues postérieurement à la déclaration de TVA, entre autres en cas d'achats annulés ou en cas de rabais obtenus.
2. Par dérogation au paragraphe 1, il n'y a pas lieu à régularisation en cas d'opérations totalement ou partiellement impayées, en cas de destruction, de perte ou de vol dûment prouvés ou justifiés et en cas de prélèvements effectués pour donner des cadeaux de faible valeur et des échantillons visés à l'article 16. En cas d'opérations totalement ou partiellement impayées et en cas de vol, les États membres peuvent toutefois exiger la régularisation. » **[Or. 6]**

Article 186

« Les États membres déterminent les modalités d'application des articles 184 et 185 ».

Article 187

- « 1. En ce qui concerne les biens d'investissement, la régularisation est opérée pendant une période de cinq années, dont celle au cours de laquelle le bien a été acquis ou fabriqué. Toutefois, les États membres peuvent, lors de la régularisation, se baser sur une période de cinq années entières à compter du début de l'utilisation du bien. En ce qui concerne les biens d'investissement immobiliers, la durée de la période servant de base au calcul des régularisations peut être prolongée jusqu'à vingt ans.

2. Chaque année, la régularisation ne porte que sur le cinquième ou, dans le cas où la période de régularisation a été prolongée, sur la fraction correspondante de la TVA dont les biens d'investissement ont été grevés.

La régularisation visée au premier alinéa est effectuée en fonction des modifications du droit à déduction intervenues au cours des années suivantes, par rapport à celui de l'année au cours de laquelle le bien a été acquis, fabriqué ou, le cas échéant, utilisé pour la première fois. »

Article 189

« Pour l'application des articles 187 et 188, les États membres peuvent prendre les mesures suivantes :

- a) définir la notion de biens d'investissement ;
- b) préciser quel est le montant de TVA qui est à prendre en considération pour la régularisation ;
- c) prendre toutes dispositions utiles afin d'éviter que les régularisations ne procurent aucun avantage injustifié ;
- d) autoriser des simplifications administratives. »

5. Le régime néerlandais de régularisation applicable aux biens d'investissements

5.1. Dans le régime néerlandais, les dispositions relatives à la régularisation de la déduction figurent à l'article 15, paragraphe 4, de la loi et aux articles 12 et 13 de [Or. 7] la Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968 (la décision d'exécution de la loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaire de 1968, ci-après la « décision d'exécution »). Ces dispositions sont rédigées comme suit :

Article 15, paragraphe 4, de la loi :

- « 4. La déduction de la taxe a lieu conformément à l'affectation des biens et des services au moment où la taxe est portée au compte de l'entrepreneur ou au moment où elle est due. S'il apparaît, lorsque l'entrepreneur commence à utiliser les biens et les services, qu'il a déduit la taxe y afférente à concurrence d'un montant excessif ou insuffisant par rapport au droit ouvert par l'utilisation, il est redevable à ce moment de l'excédent de taxe déduite. La taxe dont il est redevable est acquittée conformément à l'article 14. La taxe qui a donné lieu à une déduction insuffisante lui est restituée à sa demande. »

L'article 12, paragraphes 2 et 3, de la décision d'exécution est libellé comme suit :

- « 2. La régularisation visée à l'article 15, paragraphe 4, de la loi s'effectue sur la base des données de la période imposable au cours de laquelle l'entrepreneur a commencé à utiliser les biens ou les services.
3. Dans la déclaration relative à la dernière période imposable de l'exercice, la régularisation de la déduction a lieu sur la base des données applicables à l'exercice comptable. »

L'article 13 de la décision d'exécution est libellé comme suit, pour ce qui nous intéresse ici :

- « 1. Par dérogation à l'article 11, il est, aux fins de la déduction, tenu compte séparément :
 - a. des biens immeubles et des droits portant sur de tels biens ;
 - b. des biens meubles que l'entrepreneur amortit au titre de l'impôt sur les revenus ou de l'impôt des sociétés, ou qu'il [Or. 8] pourrait amortir s'il était soumis à un tel impôt.
2. En ce qui concerne les biens immeubles et les droits portant sur de tels biens, il est procédé à la régularisation des déductions lors de chacun des neuf exercices suivant celui où l'entrepreneur a commencé à utiliser le bien en question. À chaque fois, la régularisation porte sur un dixième de la taxe acquittée en amont, compte tenu des données de l'exercice figurant dans la déclaration afférant à la dernière période imposable de cet exercice. »

5.2. En adoptant les dispositions reproduites ci-dessus au point 5.1, le législateur néerlandais entendait mettre en œuvre pour les biens d'investissement l'étalement de la régularisation de la déduction de TVA, tel que visé par l'article (actuellement) 187 de la directive sur la TVA de 2006, lu conjointement avec l'article 167 et les articles 184 à 186 de cette directive [omissis].

S'agissant des biens d'investissement, le régime néerlandais de régularisation énumère les différentes phases d'évaluation afin de déterminer la déduction exacte de TVA.

- i) L'article 15, paragraphe 4, première phrase, de la loi énonce, conformément à l'article 187 de la directive TVA de 2006, que la déduction de la taxe sur le chiffre d'affaires a lieu immédiatement conformément à l'affectation des biens au moment où la taxe est portée au compte de l'entrepreneur ou au moment auquel la taxe est due.
- ii) À l'article 15, paragraphe 4, deuxième phrase, de la loi, le législateur néerlandais a prévu que, dans la déclaration relative à la période du début de l'utilisation des biens acquis, la déduction initialement appliquée à ces biens doit [Or. 9] être régularisée, s'il apparaît que celle-ci est supérieure ou inférieure à

celle que l'entrepreneur est en droit d'appliquer lors du début de l'utilisation. La taxe alors due doit être acquittée par voie de déclaration (article 15, paragraphe 4, troisième phrase); la taxe qui a donné lieu à une déduction insuffisante est restituée à l'entrepreneur sur sa demande (article 15, paragraphe 4, quatrième phrase). Selon l'article 12, paragraphe 2, de la décision d'exécution, l'entrepreneur doit mettre en œuvre cette régularisation dans sa déclaration de TVA relative à la période au cours de laquelle le début de l'utilisation a lieu et il doit la baser sur les données applicables à ce moment. Il en résulte que l'entrepreneur est redevable de la taxe qui a donné lieu à une déduction excessive par rapport à la déduction initialement opérée et que la taxe sur le chiffre d'affaires qui a donné lieu à une déduction insuffisante par rapport à la déduction initialement opérée lui est restituée à sa demande.

iii) Lorsque la période visée ci-dessus au point ii) n'est pas la dernière période d'un exercice comptable, l'entrepreneur doit, sur la base de l'article 12, paragraphe 3, de la décision d'exécution, à nouveau régulariser, dans la dernière déclaration TVA de l'exercice comptable, l'intégralité de la déduction initialement opérée, en se basant cette fois-ci sur les données applicables à l'intégralité de l'exercice comptable.

iv) D'après l'article 187, paragraphe 1, dernière phrase, de la directive TVA de 2006, le législateur néerlandais a porté la période de régularisation à dix années pour les biens immobiliers d'investissement. Cette période de dix années prend cours avec l'exercice comptable au cours duquel l'entrepreneur a commencé à utiliser le bien d'investissement (ci-après le « premier exercice de régularisation »). Après le premier [Or. 10] exercice de régularisation, l'entrepreneur doit, à l'issue de chacun des neuf exercices comptables ultérieurs, vérifier, à l'aide des données de cet exercice comptable ultérieur, si des modifications sont intervenues dans l'utilisation par rapport au premier exercice de régularisation. Dans l'affirmative, la régularisation porte, au cours de chacun de ces neuf exercices comptables, sur un dixième de la taxe sur le chiffre d'affaires afférente à l'acquisition du bien d'investissement qui a été portée au compte de l'entrepreneur.

5.3. En calculant la régularisation de la manière décrite ci-dessus, au point 5.2, sous ii) et iii), l'objectif poursuivi par le législateur néerlandais était que la déduction opérée à la fin de l'exercice comptable au cours duquel un bien d'investissement a commencé à être utilisé corresponde à la déduction que l'entrepreneur aurait pu opérer sur la base de l'utilisation effective du bien pendant cet exercice.

6. Appréciation du moyen

6.1. Le moyen soulève le point de savoir si les articles 184 à 189 de la directive TVA de 2006 s'opposent au régime néerlandais de régularisation relatif aux biens d'investissement décrit ci-dessus à la section 5. Il s'agit notamment du point de

savoir si ces dispositions de la directive s'opposent à ce que l'intégralité de la déduction initialement opérée soit régularisée pendant l'année au cours de laquelle l'entrepreneur a commencé à utiliser un bien d'investissement. Il s'agit également de savoir si ces dispositions de la directive s'opposent à ce que, lors du début de l'utilisation d'un bien d'investissement, la régularisation décrite ci-dessus au point 5.2, sous ii) de la déduction initialement opérée ait lieu en une seule fois, lorsqu'il apparaît, à ce moment, que l'entrepreneur a porté en déduction la taxe sur le chiffre d'affaires à concurrence d'un montant supérieur ou inférieur **[Or. 11]** au montant que l'assujetti est en droit d'opérer sur la base de l'utilisation à ce moment.

6.2. Dans le cadre de l'examen du moyen, il convient de partir des éléments suivants.

6.2.1. Le régime de la déduction de la taxe sur le chiffre d'affaire en général vise à soulager entièrement l'assujetti du poids de la TVA due ou acquittée dans le cadre de toutes ses activités économiques. La neutralité quant à la charge fiscale de toutes les activités économiques de l'entrepreneur est ainsi garantie (comparer avec les arrêts du 17 octobre 2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, point 23 et du 21 mars 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, point 38, et jurisprudence citée). En particulier, le droit à déduction est immédiatement exercé, quand bien même le bien en question dont la TVA a été facturée n'a pas encore été utilisé (arrêt du 22 mars 2012, Klub, C-153/11, EU:C:2012:163, points 36 et 45 et jurisprudence citée).

6.2.2. Les articles 184 et suivants de la directive TVA de 2006 prévoient une régularisation de la déduction initialement opérée, lorsque celle-ci est supérieure ou inférieure à la déduction que l'assujetti était en droit d'opérer. Il convient d'admettre que ce cas de figure survient, lorsqu'un bien acquis est utilisé par un assujetti à des fins qui, pour la perception de la TVA, font l'objet d'un traitement différent de celles sur lesquelles il s'était basé au moment où il a exercé immédiatement le droit à déduction.

S'agissant des biens d'investissement, sur la base de l'article 187 de la directive TVA de 2006, la régularisation de **[Or. 12]** la déduction est étalée sur plusieurs années. Cet étalement de la régularisation a pour but d'éviter des inexactitudes dans le calcul des déductions et des avantages ou des désavantages injustifiés pour l'assujetti lorsque, notamment, des modifications des éléments initialement pris en considération pour la détermination du montant des déductions surviennent postérieurement à la déclaration de la TVA. La probabilité de pareilles modifications est particulièrement importante dans le cas de biens d'investissement qui sont utilisés durant une période de plusieurs années au cours de laquelle leur affectation peut varier (comparer avec l'arrêt du 30 mars 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, point 25, ci-après l'arrêt Uudenkaupungin kaupunki).

La régularisation en général et son étalement, s'agissant de biens d'investissement, visent à accroître la précision des déductions de manière à assurer la neutralité de la charge fiscale (comparer arrêt du 15 décembre 2005, *Centralan Property*, C-63/04, EU:C:2005:773, point 57 et ordonnance du 5 juin 2014, *Gmina Międzyzdroje*, C-500/13, EU:C:2014:1750, point 24, ci-après « l'ordonnance *Gmina Międzyzdroje* »).

Dans ce contexte, la Cour de justice a, dans son arrêt du 11 avril 2018, *SEB bankas*, C-532/16, EU:C:2018:228 (ci-après l'« arrêt *SEB bankas* »), aux points 25 à 27, précisé que les articles 187 à 189 de la directive TVA de 2006 comportent des modalités relatives à la régularisation de la déduction portant sur des biens d'investissement dans le cas visé à l'article 185, paragraphe 1, de la directive TVA de 2006 d'une modification survenant postérieurement à la déclaration de TVA des éléments pris en considération pour **[Or. 13]** la détermination du montant de la déduction.

6.3. Le moyen défend l'idée que le régime de la régularisation qui figure à l'article 187 de la directive TVA de 2006 en ce qui concerne les biens d'investissement doit être considéré isolément, à savoir, indépendamment de ce qui est prévu aux articles 184 et 185 de la directive TVA de 2006 et, partant, des modalités qui peuvent être arrêtées par un État membre sur la base de l'article 186 de la directive aux fins de l'application des articles 184 et 185. Selon cette thèse, le régime de l'article 187 de la directive TVA de 2006 constitue un régime spécial applicable aux biens d'investissement qui écarte l'application de régime général des articles 184 et 185 de cette directive. Il en résulterait que la régularisation de la déduction applicable à un bien d'investissement ne pourrait avoir lieu qu'à la fin de chaque exercice de régularisation, ce qui implique qu'il faut également attendre la fin du premier exercice de régularisation, et qu'elle ne peut avoir lieu que pour une partie proportionnelle de la TVA. Il n'y aurait dès lors pas de place pour une régularisation en une seule fois, lors du début de l'utilisation d'un bien d'investissement, de l'intégralité de la déduction initialement opérée, comme le prévoient les articles 184 et 185 de cette directive.

Dans le cas d'une période de régularisation de dix ans, cela signifierait que l'assujetti ne devrait régulariser qu'à l'issue du premier exercice de régularisation et uniquement un dixième de la TVA s'il apparaissait que la déduction initialement opérée était supérieure ou inférieure au droit ouvert par l'utilisation effective du bien au cours de cet exercice.

6.4. Peuvent militer en faveur de cette interprétation le libellé de **[Or. 14]** l'article 187, paragraphe 1, première phrase, de la directive TVA de 2006, interprété en combinaison avec le paragraphe 2, première phrase de cette disposition. Ces dispositions peuvent être interprétées en ce sens que, au cours du premier exercice de régularisation, la régularisation ne peut porter que sur une partie de la TVA afférente au bien d'investissement, et, dans le cas d'une période de régularisation de dix années, sur un dixième. Si l'on prend en considération le fait que l'article 187 de la directive TVA de 2006 est rédigé dans des termes qui

ne laissent pas de place au doute sur son caractère obligatoire (comparer avec l'arrêt *Uudenkaupungin kaupunki*, point 26, et l'ordonnance *Gmina Międzyzdroje*, point 24), l'on pourrait en déduire que l'article 187 de la directive TVA de 2006 ne permet pas aux États membres de sortir des possibilités offertes par son libellé.

6.5. D'un autre côté, il est possible d'argumenter que le régime de la régularisation qui figure à l'article 187 de la directive TVA de 2006 constitue un régime complémentaire aux articles 184 à 186 (comparer avec l'arrêt *SEB bankas*, point 27). Ce régime complémentaire repose sur l'idée qu'une régularisation en une seule fois de la déduction initialement opérée, telle que prévue par l'article 184, ne suffit pas s'agissant de biens d'investissement. La raison réside dans la période d'utilisation plus longue des biens d'investissement qui est prévue, pendant laquelle l'affectation de ces biens peut se modifier. C'est pourquoi, selon le législateur, il est nécessaire que cette première régularisation puisse être ajustée durant quelques exercices (les exercices de régularisation). Au cours de chacun des exercices de régularisation suivant le premier exercice de régularisation, le niveau **[Or. 15]** de déduction applicable à cet exercice est chaque fois calculé sur la base de l'utilisation des biens d'investissement au cours de cet exercice et il est confronté à la déduction opérée au cours du premier exercice de régularisation. La déduction est ajustée (régularisée) le cas échéant, à savoir lorsque le niveau du droit à déduction afférent à l'exercice de régularisation concerné ouvert sur la base de l'utilisation du bien au cours de cet exercice se modifie par rapport au premier exercice de régularisation. Selon cette interprétation, le régime des articles 184 et 185 de la directive TVA de 2006 s'applique également aux biens d'investissements. Selon cette thèse, la régularisation annuelle d'une partie de la TVA (aux Pays-Bas, un dixième) suit cette première régularisation, intégrale, telle que visée aux articles 184 et 185 de la directive TVA de 2006. Cela signifie que les États membres peuvent exiger, lors du premier exercice, que la déduction initialement opérée lors de l'acquisition d'un bien d'investissement soit intégralement ajustée (régularisée) sur la base des données applicables lors de l'utilisation de ce bien, lorsque la déduction initialement appliquée a été excessive ou insuffisante (comparer avec la phase d'évaluation qui est décrite ci-dessus au point 5.2, sous ii).

Selon cette approche, l'article 187 de la directive TVA de 2006 détermine, complémentairement au régime des articles 184 et 185 de cette directive, que l'ajustement de la TVA à l'occasion de la première utilisation n'est pas directement définitif, mais qu'il est étalé sur au moins cinq exercices. Les objectifs des régimes de la déduction et de la régularisation (voir ci-dessus aux points 6.2.1 et 6.2.2) ne semblent pas s'opposer à un régime national de régularisation dans lequel l'intégralité de la déduction initialement opérée est ajustée (régularisée) lors de la première utilisation d'un bien d'investissement, pour autant que **[Or. 16]** ce régime national de régularisation envisagé globalement respecte l'objectif du régime de la déduction dans sa généralité et celui de la régularisation en particulier. Cela signifie que ce régime national de régularisation réalise une déduction exacte en recourant à un niveau de déduction

qui est le plus conforme possible à l'utilisation des biens d'investissement dans un exercice donné, de façon à garantir la neutralité de la taxation.

6.6. Pour apprécier si le régime néerlandais de régularisation est compatible avec les articles 184 à 187 de la directive TVA de 2006, il y a lieu de prendre en considération le fait que la possibilité de voir surgir, soit au début de la période de régularisation, soit au cours de celle-ci, des écarts par rapport à une déduction qui correspond à l'utilisation du bien est inhérente à une régularisation étalée dans le temps. Ces écarts peuvent être illustrés au moyen de la situation de l'intéressée de la manière suivante.

6.6.1. Dans l'interprétation de l'article 187 de la directive TVA 2006 qui est préconisée par le moyen, l'intéressée bénéficie d'un avantage financier. La TVA relative aux quatre appartements qui, lorsque ces derniers ont été portés en compte en 2013, a été intégralement portée en déduction, ne doit en effet être restituée qu'à concurrence d'un dixième au cours de chacun des dix exercices de régularisation (« temporisée »), en se basant sur le fait que les quatre appartements sont utilisés de manière permanente pendant toute la période de régularisation à des fins exonérées (de taxation). Cette « temporisation » signifie que ce n'est qu'à la fin de la période de régularisation que les appartements seront grevés de la TVA qui devrait les frapper en fonction de leur utilisation. [Or. 17]

En revanche, l'interprétation ci-dessus, préconisée par le moyen, désavantage sur le plan financier l'assujéti qui, lors de l'acquisition d'un bien d'investissement, n'a pas porté de TVA en déduction, au motif qu'il pensait à ce moment qu'il allait utiliser le bien d'investissement pour des prestations exonérées, alors qu'il apparaît, au moment de l'utilisation qu'il a droit à une déduction complète sur la base de l'utilisation effective. Cet assujéti doit en définitive porter en déduction en « rations » (aux Pays-Bas, un dixième par année) la TVA qui n'a initialement pas été portée en déduction. Il en résulte qu'il n'est pas immédiatement et intégralement soulagé du poids de la TVA qu'il a payée lors de l'achat de biens et de services en vue d'effectuer ses prestations taxées*, alors que le bien d'investissement est utilisé à des fins taxées.

La temporisation de la TVA qui doit être en définitive acquittée ou portée en déduction en application de cette thèse, peut dès lors avoir pour conséquence qu'un assujéti devra attendre la fin de la période de régularisation pour que le bien d'investissement soit frappé de la TVA qui devrait le grever en fonction de l'utilisation dudit bien, dans le cas où des biens d'investissement sont utilisés à une autre fin que celle qui avait servi de base lors de l'acquisition et que cette autre fin reste inchangée. Cette conséquence ne semble pas conforme au postulat énoncé ci-dessus au point 6.2.2., selon lequel la régularisation en général et son étalement dans le temps pour des biens d'investissements visent à accroître la précision de la déduction et à garantir la neutralité de la charge fiscale. Les

* Ndt : traduction littérale. Il semble qu'il faille plutôt lire, d'après le contexte, prestations « non taxées », ou « exonérées ».

développements qui précèdent n'empêchent que, si on la considère sur l'intégralité de la période de régularisation, la déduction préconisée dans l'approche retenue par l'intéressée sera également **[Or. 18]** en définitive, conforme à l'utilisation du bien d'investissement durant cette période.

6.6.2. Selon le régime néerlandais de la régularisation, lors du début de l'utilisation des quatre appartements, l'intéressée doit, en une seule fois et intégralement, régulariser et acquitter toute la taxation qu'il a portée en déduction relativement à ces appartements. En cas d'utilisation exonérée inchangée des quatre appartements pendant la période de régularisation, il n'y aura plus aucun ajustement ultérieur. Cependant, cela ne signifie pas que l'on est en présence d'un régime s'accompagnant d'une régularisation en une seule fois et définitive, prohibé par le droit de l'Union (voir point 27 de l'ordonnance Gmina Międzyzdroje). Si, au cours de l'un des exercices ultérieurs de régularisation, l'utilisation des quatre appartements se modifie, la déduction sera en fin de compte ajustée de façon à correspondre à cette modification.

Certes, l'on peut argumenter que, dans un cas comme celui de l'intéressée, en application de l'article 15, paragraphe 4, deuxième phrase de la loi, un assujetti acquitte (aussi), au cours du premier exercice de régularisation, une TVA portant sur l'utilisation (non encore déterminable) que le bien d'investissement aura dans le futur, au cours des exercices (de régularisation) ultérieurs.

Un assujetti qui n'a pas porté de TVA en déduction lors de l'acquisition d'un bien d'investissement, mais dont il apparaît, lors du début de l'utilisation – sur la base de l'utilisation effective à ce moment – qu'il a droit à l'intégralité de la déduction, peut, en vertu du régime néerlandais de régularisation, porter en déduction en une seule fois toute la TVA qui ne l'avait pas été initialement, de telle sorte qu'il est directement et intégralement soulagé du poids de **[Or. 19]** la TVA qui grève le bien d'investissement. De cette manière, la déduction de la TVA correspond directement à l'utilisation effective des biens d'investissements. Dans le régime néerlandais de la régularisation également, la déduction devra être conforme à l'utilisation du bien d'investissement à la fin de la période de régularisation.

6.6.3. L'impossibilité de se prononcer sur l'utilisation – future – du bien d'investissement durant les exercices de régularisation postérieurs au premier exercice de régularisation rend toutes les méthodes de régularisation étalée dans le temps qui ont été évoquées ci-dessus impuissantes à déterminer à l'avance le montant exact de la déduction. Le régime néerlandais de la régularisation fixe une phase d'évaluation au moment du début de l'utilisation. L'utilisation effective est évaluée à ce moment et elle est, le cas échéant, suivie d'un ajustement, partant, en une seule fois de la déduction initialement opérée, ce qui semble rendre le régime néerlandais de la régularisation davantage conforme à l'objectif du régime de la déduction et de la régularisation qu'un régime de régularisation qui laisse provisoirement en l'état la déduction initiale, opérée sur la base de l'utilisation envisagée.

6.7. Le Hoge Raad (ci-après la « juridiction de céans ») estime que, compte tenu des considérations évoquées ci-dessus aux points 6.6 à 6.6.3, la raison commande plutôt d'interpréter l'article 187 de la directive TVA de 2006 en combinaison avec les articles 184 à 186 de la directive TVA, et de considérer que, dans le droit fil de ces derniers articles, il ne s'oppose pas au régime néerlandais de la régularisation tel qu'il a été reproduit ci-dessus à la section 5. **[Or. 20]**

6.8. Si la thèse reproduite ci-dessus au point 6.7. est exacte, il convient de conclure que l'article 187 de la directive TVA de 2006, interprété en combinaison avec les articles 184 et 185 de la directive, ne s'oppose pas à un régime de régularisation tel qu'il a été élaboré aux Pays-Bas, si bien que des ajustements de la déduction initialement opérée sont autorisés lors de la phase d'évaluation mentionnée ci-dessus au point 5.2, sous ii). [omissis]

Il convient à cet égard de relever que, si l'entrepreneur commence à utiliser un bien d'investissement au cours du même exercice que celui au cours duquel il a acquis ce bien, l'effet du régime néerlandais de régularisation correspond en substance au régime figurant à l'article 187, paragraphe 1, première phrase, de la directive TVA de 2006, à savoir un étalement dans le temps de la régularisation sur une période de dix années, dont celle au cours de laquelle les biens ont été acquis ou fabriqués. Cette année coïncide, dans un cas semblable à celui de l'espèce, avec celle de la livraison au sens de l'article 3, paragraphe 1, sous c), de la loi (et, partant, de l'acquisition au sens de l'article 187, paragraphe 1, première phrase, de la directive TVA de 2006), laquelle a eu lieu en juillet 2014, les quatre appartements ayant été occupés le 1^{er} août 2014.

6.9. La juridiction de céans estime que, pour la mise en œuvre du mécanisme de régularisation du droit de l'Union, une interprétation telle que celle visée au point 6.7 ci-dessus doit prévaloir. Cependant, le fait que les articles 184 à 187 de la directive TVA de 2006 permettent, en cas d'application de la régularisation étalée dans le temps aux biens d'investissement, **[Or. 21]** de prendre en considération, au cours du premier exercice de régularisation, l'intégralité de la déduction initialement opérée n'est pas à l'abri de tout doute raisonnable. La juridiction de céans déférera pour cette raison à la Cour de justice de l'Union européenne au titre de l'article 267 TFUE la question 1 formulée à la section 7.

6.10. S'il convient de conclure que les articles 184 à 187 ne permettent pas que, lors du début de l'utilisation, la déduction initialement opérée sur des biens d'investissement soit intégralement régularisée conformément à l'utilisation effective desdits biens, se pose la question de savoir si l'article 189, sous b) ou sous c), de la directive TVA de 2006 permet une telle mesure.

Ni le texte, ni les travaux préparatoires publiés de la directive TVA de 2006 ne permettent de déduire quelle marge d'appréciation le législateur voulait conférer aux États membres aux fins de l'application de l'article 187 de la directive TVA de 2006.

La question se pose de savoir si le mécanisme de régularisation reproduit ci-dessus au point 5.2., sous ii) et iii), qui, s'agissant de biens d'investissement, ne se conforme pas, au cours du premier exercice de régularisation, au montant de TVA sur lequel porte la régularisation en application de l'article 187, paragraphe 2, premier alinéa, de la directive TVA de 2006 peut constituer une mesure visée à l'article 189, sous b), de la directive TVA de 2006, à savoir une mesure visant à préciser quel est le montant de TVA qui est à prendre en considération pour la régularisation.

Si l'article 189, sous b), ne permet pas ce mécanisme, se pose alors la question de savoir si l'article 189, sous [Or. 22] c), le permet. Sur la base de cette dernière disposition, les États membres sont autorisés à prendre toutes dispositions utiles afin de garantir que les régularisations ne procurent aucun avantage injustifié, ce qui soulève en particulier les questions de savoir si a), sans ce mécanisme de régularisation, la situation comme celle dans laquelle se trouve l'intéressée pour les quatre appartements procurerait un « avantage injustifié » visé à cette disposition et, dans l'affirmative, si b) la mesure peut être considérée comme « utile ».

La Cour de justice n'a pas encore eu l'occasion d'interpréter plus précisément l'article 189, sous b) et c), de la directive TVA de 2006. Comme l'interprétation de cette disposition n'est pas à l'abri de tout doute, la juridiction de céans déférera à la Cour de justice, au titre de l'article 267 TFUE, la question 2 formulée ci-dessous à la section 7.

7. Décision

Le Hoge Raad (Cour suprême) demande à la Cour de justice de l'Union européenne de se prononcer sur les questions suivantes :

1. Les articles 184 à 187 de la directive TVA de 2006 s'opposent-ils à un régime national de régularisation relatif aux biens d'investissement prévoyant une régularisation étalée sur plusieurs années, dans lequel, au cours de l'année pendant laquelle le bien est utilisé pour la première fois (qui correspond également à la première année de régularisation), l'intégralité de la déduction initialement opérée pour ce bien d'investissement fait l'objet d'un ajustement (une régularisation) en une seule fois, lorsque, lors de la première utilisation dudit bien, il apparaît que cette déduction initialement opérée ne correspond pas à la déduction [Or. 23] que l'assujetti est en droit d'opérer sur la base de l'utilisation effective du bien d'investissement ?

Si la question 1 appelle une réponse affirmative :

2. L'article 189, sous b) ou c) de la directive TVA de 2006 doit-il être interprété en ce sens que l'ajustement en une seule fois au cours de la première année de la période de régularisation de la déduction initialement opérée, qui est visé à la question 1 ci-dessus, constitue une mesure pouvant être adoptée par les Pays-Bas aux fins de l'application de l'article 187 de la directive TVA de 2006 ?

[Formule finale et signature] [omissis]

DOCUMENT DE TRAVAIL