

**Affaire C-194/21**

**Demande de décision préjudicielle**

**Date de dépôt :**

29 mars 2021

**Juridiction de renvoi :**

Hoge Raad der Nederlanden (Pays-Bas)

**Date de la décision de renvoi :**

26 mars 2021

**Partie requérante :**

Staatssecretaris van Financiën

**Partie défenderesse :**

X

**HOGE RAAD DER NEDERLANDEN**

**CHAMBRE FISCALE**

[OMISSIS]

**ARRÊT**

en la cause de

STAATSSECRETARIS VAN FINANCIËN

contre

[X] sise à [Z] (ci-après l'« intéressée »)

sur le pourvoi en cassation formé [devant le Hoge Raad der Nederlanden (la Cour suprême des Pays-Bas ; ci-après la « juridiction de céans »)] contre l'arrêt n° 17/01335 du 5 février 2019, par lequel le Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden [la cour d'appel d'Arnhem-Leeuwarden, Pays-Bas ; ci-après la « cour d'appel »] a statué sur l'appel interjeté par l'intéressée contre un jugement du rechtbank

Gelderland (le tribunal de Gueldre, Pays-Bas) [OMISSIS] concernant un avis de redressement au titre de la taxe sur le chiffre d'affaires adressé à l'intéressée pour la période du 1<sup>er</sup> janvier au 31 mars 2013 inclus, et concernant les décisions prises à cet égard en matière d'amende et d'intérêts fiscaux. L'arrêt de la cour d'appel est joint à la présente décision. [Or. 2]

## 1. Recours en cassation

Le Staatssecretaris [van Financiën (le secrétaire d'État aux Finances, Pays-Bas)] [OMISSIS] s'est pourvu en cassation contre l'arrêt de la cour d'appel. [OMISSIS]

[OMISSIS]

[OMISSIS] <sup>1</sup> [OMISSIS]

[OMISSIS : procédure nationale]

## 2. Antécédents du pourvoi

2.1.1 L'intéressée a acheté à la société [B] BV (ci-après la « société [B] ») dix parcelles de terrain non bâties (ci-après les « parcelles »). La société [B] lui a livré les parcelles le 20 avril 2006. L'intention était de les développer à des fins de loisirs en y construisant des mobil-homes avec accessoires. Les mobil-homes seraient ensuite vendus avec leur terrain. Le 20 avril 2006 ou autour de cette date, l'intéressée et la société [B] ont, à ce propos, conclu un contrat prévoyant que la société réaliserait tous les travaux de développement pour son propre compte et que le produit net de la vente des parcelles développées serait divisé entre les parties à parts égales.

2.1.2 Pour la livraison des parcelles décrite au point 2.1.1 ci-dessus, la taxe sur le chiffre d'affaires a été facturée à l'intéressée par la société [B]. L'intéressée n'a pas déduit cette taxe.

2.1.3 À cause des circonstances économiques, le développement projeté des parcelles n'a pas été réalisé. Le 8 février 2013, l'intéressée a vendu deux des dix parcelles à la société [B] (ci-après les « deux parcelles »). La taxe sur le chiffre d'affaires a été facturée sur le prix de la vente par l'intéressée à la société [B]. L'intéressée n'a pas acquitté cette taxe par voie de déclaration.

2.1.4 La taxe sur le chiffre d'affaires mentionnée ci-dessus au point 2.1.3 a été perçue auprès de l'intéressée à la suite d'un avis de redressement daté du 26 novembre 2015. L'intéressée a formé contre ce redressement une réclamation. Elle a fait valoir que, en vertu de l'article 15, paragraphe 4, de la *Wet houdende vervanging van de bestaande omzetbelasting door een omzetbelasting volgens het*

<sup>1</sup> [OMISSIS]

*stelsel van heffing over de toegevoegde waarde* (la loi portant remplacement de la taxe existante sur le chiffre d'affaires par une taxe sur le chiffre d'affaires selon le système de taxe sur la valeur ajoutée) de 1968 (ci-après la « loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires »), il y avait lieu de réduire le redressement à hauteur d'une part proportionnelle du montant de la taxe sur le chiffre d'affaires mentionnée ci-dessus au point 2.1.2.

L'Inspecteur [van de Belastingdienst (l'inspecteur de l'Administration fiscale, Pays-Bas)] (ci-après l'« inspecteur ») a rejeté la réclamation au motif que, selon lui, le régime de régularisation prévu par les deuxième à quatrième phrases de l'article 15, paragraphe 4, de la loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires n'était pas applicable dans un cas tel que celui-ci, où les biens étaient, lors de leur acquisition, destinés à des opérations taxées et n'ont, lors de leur première utilisation, pas été utilisés autrement [Or. 3] qu'aux fins d'opérations taxées. Selon l'inspecteur, le régime de régularisation ne vise pas à accorder après coup une déduction de la taxe sur le chiffre d'affaires que l'opérateur n'a pas déduite lors de la déclaration relative à la période prévue à l'article 15 de la loi.

### 3. Déroutement de la procédure

- 3.1 Le litige devant la cour d'appel portait sur le point de savoir si, en vertu de l'article 15, paragraphe 4, deuxième et quatrième phrases, de la loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires, l'intéressée pouvait déduire la taxe sur le chiffre d'affaires qui lui avait été facturée par la société [B] lors de la livraison des deux parcelles en 2006, et qu'elle n'avait pas déduite à l'époque en dépit du fait que ladite livraison était destinée à des opérations taxées, de la taxe dont elle était devenue redevable en raison de la livraison des deux parcelles à la société [B] en 2013.
- 3.2 La cour d'appel a estimé que le libellé de l'article 15, paragraphe 4, de la loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires et celui de l'article 184 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 »)] ne contiennent aucune indication que la portée du régime de régularisation qui y est prévu serait limitée aux situations où, au moment où le bien est utilisé pour la première fois, son utilisation effective diffère de celle qui avait été envisagée lors de son acquisition (la destination). Selon la cour d'appel, c'est l'utilisation effective qui doit être déterminante pour le droit à déduction et ce n'est que lorsque le bien est utilisé pour la première fois que la nature de l'utilisation effective est suffisamment claire. Par conséquent, selon la cour d'appel, la taxe sur le chiffre d'affaires qui avait été facturée à l'intéressée lors de l'acquisition des deux parcelles (en 2006), et que l'intéressée n'avait pas déduite à l'époque, pouvait être intégralement déduite par celle-ci lors de la première utilisation des deux parcelles aux fins d'opérations taxées (en 2013). La cour d'appel a, sur cette base, réduit le montant du redressement.

3.3 Le moyen de cassation est dirigé contre la conclusion de la cour d'appel exposée au point 3.2 ci-dessus. Selon ce moyen, l'intéressée aurait dû effectuer la déduction de la taxe en amont au moment où la taxe sur le chiffre d'affaires relative à la livraison des parcelles en 2006 est devenue exigible, et conformément à la destination à des fins d'opérations taxées qui était celle des parcelles à ce moment. Le régime de régularisation prévu à l'article 15, paragraphe 4, deuxième à quatrième phrases, de la loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires ne vise pas, selon le moyen, à accorder après coup une déduction de la taxe que l'opérateur n'a pas déduite dans la déclaration relative à la période prévue à l'article 15 de la loi. Le moyen rappelle que le régime de régularisation prévu à l'article 15, paragraphe 4, deuxième à quatrième phrases, de la loi, lu en combinaison avec les articles 184 et 185 de la directive TVA, ne concerne que les situations dans lesquelles la déduction initialement opérée est supérieure ou inférieure à celle que l'assujéti était en droit d'opérer. Dès lors que, en l'espèce, la destination (à des opérations taxées) des deux parcelles au moment de l'achat correspond à l'utilisation effective (pour des opérations taxées) au moment où elles ont été utilisées pour la première fois, la régularisation ne se justifie pas, d'après le moyen.

#### 4. Réglementation nationale pertinente

##### *Naissance et exercice du droit à déduction*

4.1.1 En adoptant le paragraphe 1 et le paragraphe 4, première phrase, de l'article 15 de la loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires, le législateur néerlandais a [OMISSIS] mis en œuvre les articles 167, 168 et 179 de la directive TVA. En ce qui nous concerne ici, le paragraphe 1 et le paragraphe 4, première phrase, de l'article 15 de la loi disposent comme suit : **[Or. 4]**

« 1. La taxe visée à l'article 2, qui est déduite par l'opérateur, est

a. la taxe qui, pour la période visée par la déclaration, a été portée en compte sur une facture établie conformément aux règles en vigueur par d'autres opérateurs au titre de livraisons de biens et de prestations de services qu'ils ont effectuées en faveur de l'opérateur ;

[...]

pour autant que les biens et les services sont utilisés par l'opérateur pour les besoins d'opérations taxées.

[...] ».

« 4. La déduction de la taxe est opérée conformément à la destination des biens et des services au moment de la facturation de la taxe à l'opérateur ou au moment de son exigibilité. [...] ».

4.1.2 La législation néerlandaise relative à la taxe sur le chiffre d'affaires ne donne pas la possibilité d'exercer le droit à déduction après l'expiration du délai de dépôt de la déclaration, comme le permettent les articles 180 et 182 de la directive TVA. Toutefois, les règles de procédure fiscale néerlandaises prévoient la faculté pour l'assujetti, dans le cadre d'un régime général de réclamation et de recours, de se voir reconnaître encore, dans un délai de forclusion fixé à six semaines, le droit à déduction qu'il n'a pas exercé en vertu des articles 178 et 179 de la directive TVA. Dans ce cas, l'opérateur économique doit former une réclamation contre le montant qu'il a acquitté par le moyen de cette déclaration.

*Régularisation de la déduction initiale*

4.2.1 Les deuxième à quatrième phrases de l'article 15, paragraphe 4, de la loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires déterminent, en vertu de l'article 186 de la directive TVA, les modalités d'application de la régularisation de la déduction initialement opérée, telle que visée aux articles 184 et 185 de la directive. Ces dispositions de l'article 15, paragraphe 4, de la loi prévoient ce qui suit :

« S'il apparaît, au moment où l'opérateur commence à utiliser les biens et les services, qu'il a déduit la taxe y afférente dans une proportion supérieure ou inférieure à celle à laquelle l'usage des biens ou des services lui donne droit, l'excédent de taxe déduite est exigible à ce moment-là. La taxe devenue exigible est acquittée conformément à l'article 14. La partie de la taxe qui pouvait être déduite et ne l'a pas été lui est restituée à sa demande. »

4.2.2 L'article 12, paragraphes 2 et 3, de l'*Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968* (l'arrêté d'application de la loi de 1968 relative à la taxe sur le chiffre d'affaires ; ci-après l'« arrêté d'application ») est rédigé comme suit :

« 2. La régularisation visée à l'article 15, paragraphe 4, de la loi s'effectue sur la base des informations relatives à la période d'imposition au cours de laquelle l'opérateur a commencé à utiliser les biens ou les services.

3. Dans la déclaration relative à la dernière période d'imposition d'un exercice, la régularisation de la déduction a lieu sur la base des informations relatives à l'ensemble de l'exercice. »

*Aperçu de la manière dont la déduction de la TVA est effectuée correctement, selon le droit néerlandais*

4.3 Dans la mesure de ce qui nous concerne ici, la réglementation néerlandaise relative aux biens et services (d'investissement) prévoit que la déduction de la TVA sur les biens et services s'opère correctement de la manière suivante. **[Or. 5]**

i) Au moment où la TVA est portée en compte à l'assujetti, celui-ci déduit immédiatement cette TVA conformément à l'utilisation des biens ou des services qui est prévue à ce moment (leur destination) (article 15,

- paragraphe 1 et paragraphe 4, première phrase, de la loi, considéré conjointement avec les articles 167, 168 et 179 de la directive TVA).
- ii) L'assujetti peut, en ce qui concerne l'excédent de TVA acquittée sur déclaration ou le déficit de déduction de TVA, effectuer une rectification en introduisant une réclamation dans les six semaines qui suivent l'acquiescement de la taxe sur déclaration et, en cas de remboursement de la TVA, dans un délai de six semaines à compter de la date de la décision de remboursement. Si l'assujetti a acquitté trop peu de TVA sur déclaration ou récupéré trop de TVA, l'inspecteur dispose, en bref, de cinq ans pour rectifier le montant de la taxe due par le moyen d'un avis de redressement.
  - iii) S'il s'avère, au moment où l'assujetti commence à utiliser les biens ou les services, que la déduction effectuée initialement est supérieure ou inférieure à celle à laquelle il avait droit en fonction de cette utilisation effective, l'assujetti doit rectifier la déduction initialement opérée. L'assujetti doit effectuer cette rectification lors de sa déclaration de TVA relative à la période au cours de laquelle la première utilisation a lieu et sur la base des données de cette période. Cela signifie que c'est à ce moment que l'assujetti sera redevable de l'excédent de TVA initialement déduit et que pourra être remboursé, à sa demande, le montant correspondant au déficit affectant la déduction initiale (article 15, paragraphe 4, deuxième à quatrième phrases, de la loi et article 12, paragraphe 2, de l'arrêté d'application, considérés conjointement avec les articles 184 et 185 de la directive TVA).
  - iv) L'assujetti peut, en ce qui concerne l'excédent de TVA acquittée sur déclaration ou le déficit de déduction de TVA qui apparaissent lors d'une régularisation, effectuer une rectification en introduisant une réclamation dans les six semaines qui suivent l'acquiescement de la taxe sur déclaration et, en cas de remboursement de la TVA, dans un délai de six semaines à compter de la date de la décision de remboursement. Si l'assujetti a, lors d'une régularisation, acquitté trop peu de TVA sur déclaration ou récupéré trop de TVA, l'inspecteur dispose, en bref, de cinq ans pour rectifier le montant de la taxe due par le moyen d'un avis de redressement.

## **5. Examen du moyen**

### *Remarques liminaires*

- 5.1.1 Pour obtenir le droit à déduction, une personne doit, premièrement, acquérir les biens ou services en question en qualité d'assujetti. Deuxièmement, il doit utiliser les biens ou services pour les besoins de ses opérations taxées. Le droit à déduction, une fois né, reste acquis même si, ultérieurement, l'activité économique envisagée n'a pas été réalisée et, partant, n'a pas donné lieu aux opérations taxées projetées ou que l'assujetti n'a pas pu **[Or. 6]** utiliser les biens ou les services dans le cadre d'opérations taxables en raison de circonstances

étrangères à sa volonté<sup>2</sup>. À cet égard, la Cour de justice a relevé que, le cas échéant, la livraison d'un bien d'investissement au cours de la période de régularisation peut donner lieu à une régularisation de la déduction dans les conditions prévues à l'article 188 (actuel) de la directive TVA<sup>3</sup>.

5.1.2 La cour d'appel a estimé que les deux parcelles doivent être considérées comme des terrains à bâtir au sens de l'article 11, paragraphe 1, sous a), 1<sup>o</sup>, de la loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires et de l'article 12, paragraphe 1, initio et sous b), et paragraphe 3, de la directive TVA, de sorte que la livraison de ces parcelles par la société [B] à l'intéressée a été taxée en vertu de l'article 11, paragraphe 1, sous a), 1<sup>o</sup>, de la loi, considéré en combinaison avec l'article 135, paragraphe 1, initio et sous k), de la directive TVA, et que c'est à bon droit que la société [B] a facturé la taxe sur le chiffre d'affaires. La cour d'appel a également estimé que l'intéressée avait acheté les parcelles en sa qualité d'opérateur économique, car l'intéressée avait l'intention d'y faire construire des résidences de loisir et de vendre ensuite celles-ci en facturant la taxe sur le chiffre d'affaires, et que l'intéressée destinait ainsi les parcelles à des fins d'opérations taxées. Ces conclusions de la cour d'appel ne sont pas contestées au stade de la procédure de cassation. Étant donné qu'elles ne semblent pas reposer sur une interprétation incorrecte de la loi et que, étant mélangées d'appréciations de nature factuelle, elles ne peuvent pas être examinées quant à leur bien-fondé par la juridiction de céans dans le cadre de la procédure de cassation, la juridiction de céans les retient comme point de départ.

5.1.3 La cour d'appel a, ensuite, constaté que l'intéressée n'a pas utilisé les deux parcelles jusqu'au moment de leur livraison à la société [B] en 2013 et aussi que, de toute évidence, la destination envisagée des deux parcelles à des fins d'opérations taxées est restée inchangée. La cour a qualifié la livraison des deux parcelles à la société [B] en 2013 comme une opération par laquelle l'intéressée, en sa qualité d'assujetti, a « commencé à utiliser » ces parcelles à des fins d'opérations taxées. Ces conclusions de la cour d'appel ne sont, elles non plus, pas contestées au stade de la procédure de cassation. Étant donné qu'elles ne semblent pas davantage reposer sur une interprétation incorrecte de la loi et que, étant mélangées d'appréciations de nature factuelle, elles ne peuvent pas être examinées quant à leur bien-fondé par la juridiction de céans dans le cadre de la procédure de cassation, la juridiction de céans les retient comme point de départ.

#### *Exercice du droit à déduction*

5.2.1 Le droit à déduction est un principe fondamental du système commun de TVA et vise à soulager immédiatement et entièrement l'assujetti du poids de la TVA due ou acquittée dans le cadre de toutes ses activités économiques<sup>4</sup>. Le droit à

<sup>2</sup> Voir arrêt du 12 novembre 2020, Sonaecom (C-42/19, EU:C:2020:913, points 36 à 40 et jurisprudence citée) [OMISSIS].

<sup>3</sup> Voir arrêt du 15 janvier 1998, Ghent Coal Terminal (C-37/95, EU:C:1998:1, point 23).

<sup>4</sup> Voir arrêt du 1<sup>er</sup> octobre 2020, Vos Aannemingen (C-405/19, EU:C:2020:785, points 22 à 24).

déduction est exercé immédiatement dans la période au cours de laquelle il est né. Cela est également le cas si les biens ou services en question ne sont pas utilisés directement dans le cadre des activités de l'assujetti. Dans une telle situation, l'assujetti a la faculté [Or. 7] de déduire la TVA facturée sur ces biens ou services, et cela dans la mesure où leur utilisation envisagée<sup>5</sup> le justifie.

5.2.2 Une jurisprudence constante de la Cour de justice enseigne qu'il est compatible avec la directive TVA qu'un contribuable insuffisamment diligent, qui a omis de réclamer la déduction de la TVA en amont, soit sanctionné par la perte du droit à déduction s'il laisse le délai de forclusion y afférent expirer, pour autant, d'une part, que ce délai s'applique de la même manière aux droits analogues en matière fiscale fondés sur le droit interne et à ceux fondés sur le droit de l'Union (principe d'équivalence) et, d'autre part, qu'il ne rend pas en pratique impossible ou excessivement difficile l'exercice du droit à déduction (principe d'effectivité)<sup>6</sup>. L'assujetti qui sait ou aurait dû savoir que les opérations auxquelles il destinait les biens ou services acquis sont taxées et qui, bien que les conditions de fond et de forme du droit à déduction soient réunies, ne déduit pas la taxe sur le chiffre d'affaires qui lui a été facturée pour l'acquisition desdits biens ou services dans le délai prévu à peine de forclusion par le droit national peut, en principe, se voir reprocher de ne pas avoir agi à cet égard de façon suffisamment diligente. Il n'y a aucune raison de supposer qu'il en serait autrement si l'assujetti n'utilisait pas immédiatement les biens ou services pour son activité économique taxée, bien qu'il les destinât à cela. L'expiration du délai de forclusion justifie alors la perte du droit à déduction.

5.2.3 La Cour de justice a également dit que les États membres peuvent, en vertu des articles 180 et 182 de la directive TVA, autoriser un assujetti à procéder à la déduction même s'il n'a pas exercé son droit au cours de la période pendant laquelle celui-ci a pris naissance, sous réserve, cependant, du respect des conditions et des modalités fixées par les réglementations nationales. La possibilité d'exercer le droit à déduction sans limitation dans le temps irait, selon la Cour, à l'encontre du principe de sécurité juridique, qui exige que la situation fiscale de l'assujetti, eu égard notamment à ses droits et obligations vis-à-vis de l'administration fiscale, ne soit pas indéfiniment susceptible d'être remise en cause<sup>7</sup>.

5.2.4 En l'espèce, il est constant que la taxe sur le chiffre d'affaires qui a été facturée à l'intéressée pour l'acquisition des deux parcelles en 2006 n'a pas – bien que les

<sup>5</sup> Voir arrêt du 17 octobre 2018, Ryanair (C-249/17, EU:C:2018:834, point 30, première phrase, et jurisprudence citée).

<sup>6</sup> Voir arrêts du 30 avril 2020, CTT – Correios de Portugal (C-661/18, EU:C:2020:335, point 59) [OMISSIS], et du 26 avril 2018, Zabrus Siret (C-81/17, EU:C:2018:283, point 38 et jurisprudence citée).

<sup>7</sup> Voir arrêt du 12 avril 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, points 35 et 36).

parcelles aient été destinées à des opérations taxées – été déduite par elle, conformément aux prescriptions légales, lors de la déclaration relative à la période pendant laquelle cette taxe lui a été portée en compte. L'intéressée n'a pas davantage fait usage de la faculté, telle que décrite au point 4.3, sous ii), ci-dessus, d'exercer le droit à déduction né en avril 2006 en recourant au régime néerlandais de réclamation et de recours, et ce avant l'expiration du délai de forclusion fixé à cette fin. D'autre part, le dossier ne contient pas d'indication de fraude ou d'abus de droit, et aucune conséquence préjudiciable pour le Trésor du fait de l'absence de déduction initiale par l'intéressée n'a été constatée. **[Or. 8]**

*Régularisation de la déduction (initiale)*

- 5.3.1 Il ressort des conclusions de la cour d'appel rapportées au point 3.2 ci-dessus que le régime de régularisation de l'article 15, paragraphe 4, deuxième et quatrième phrases, de la loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires et de l'article 184 de la directive TVA s'applique également à la taxe sur le chiffre d'affaires que l'assujetti – malgré que les biens ou services aient, au moment de leur acquisition, été destinés à des opérations taxées – n'a pas déduite dans le délai imparti conformément aux principes rappelés aux points 5.2.2 et 5.2.3 ci-dessus. De l'avis de la cour d'appel, le régime de régularisation prévoit manifestement une rectification pour le cas où une déduction n'a pas été opérée lors de l'acquisition de biens ou de services alors qu'elle aurait dû l'être, et ce même s'il s'avère, au moment de leur première utilisation [voir ci-dessus, point 4.3, sous iii)], que, aux fins de l'exigibilité (et de la déduction) de la taxe sur le chiffre d'affaires, leur destination initiale et leur utilisation effective au moment où celle-ci commence sont identiques et que le délai prévu à peine de forclusion en droit national pour l'exercice du droit à déduction a expiré. Le moyen de cassation soulève la question de savoir si cette appréciation est correcte.
- 5.3.2 La réponse à cette question ne semble pas ressortir clairement du libellé des articles 184 et 185 de la directive TVA. Quoiqu'il en soit, la Cour de justice part, dans sa jurisprudence, du principe que l'obligation de régulariser la déduction initiale est, à l'article 184 de la directive TVA, définie de la manière la plus large et que [la formulation de cette disposition] n'exclut a priori aucune hypothèse envisageable de déduction indue <sup>8</sup>.
- 5.3.3 La réponse à la question mentionnée à la dernière phrase du point 5.3.1 ci-dessus ne peut pas non plus être clairement déduite de l'objectif et de la portée des articles 184 et 185. Le mécanisme de régularisation prévu aux articles 184 à 186 de la directive TVA fait partie intégrante du régime de déduction établi par ladite directive. Selon la jurisprudence de la Cour de justice, il vise à accroître la précision des déductions de manière à assurer la neutralité de la TVA. Si, certes, la régularisation ne saurait, de facto, modifier la déduction initialement opérée, mais entraîne une augmentation ou une réduction du montant de la TVA due par

<sup>8</sup> Voir arrêt du 11 avril 2018, SEB bankas (C-532/16, EU:C:2018:228, points 32 et 33) [OMISSIS].

l'assujetti pendant une période d'imposition ultérieure, il n'en demeure pas moins, selon la Cour, que le mécanisme de régularisation vise à rectifier les déductions opérées dans le passé<sup>9</sup>. Vu sous cet angle, l'objectif et la portée de ce mécanisme de régularisation autorisent une interprétation large selon laquelle le facteur qui, en définitive, détermine l'étendue du droit à déduction est l'utilisation effective des biens et services et non l'utilisation qui était envisagée<sup>10</sup>.

*Arguments en faveur d'une interprétation large des articles 184 et 185 de la directive TVA*

5.4.1 D'une part, on peut faire valoir que l'objectif du mécanisme de régularisation prévu aux articles 184 et 185 de la directive TVA, tel que rappelé ci-dessus au point 5.3.3, autorise une interprétation selon laquelle la régularisation lors de la première utilisation d'un bien ou d'un service revient à rectifier une omission de déduction au moment de l'acquisition de ce bien ou [Or. 9] service, quelle que soit la nature de cette omission.

Le fait que l'assujetti puisse réparer lors de la première utilisation les erreurs affectant la déduction initiale pour les biens ou services qui n'ont pas été utilisés immédiatement après l'acquisition, même si cela a lieu après l'expiration du délai prévu par le droit national pour la déduction initiale, permet – conformément au principe de neutralité fiscale – de faire en sorte que l'étendue de la déduction corresponde précisément à l'utilisation effective des biens ou services.

5.4.2 L'effet de l'interprétation des articles 184 et 185 de la directive TVA exposée au point 5.4.1 ci-dessus va dans deux sens. Grâce à cette interprétation, l'assujetti ayant porté en déduction la TVA qui lui a été facturée lors de l'acquisition de biens ou services alors que ceux-ci étaient destinés à des opérations exonérées ne peut pas commencer à les utiliser aux fins de telles opérations exonérées sans supporter le coût de la TVA<sup>11</sup>. Elle permet également qu'un assujetti qui omet, en tout ou en partie, de déduire lors de l'acquisition de biens ou de services la TVA qui lui a été facturée à cette occasion ne soit pas confronté au coût de la TVA lorsqu'il commence à utiliser effectivement ces biens ou services aux fins d'opérations (exclusivement) taxées.

5.4.3 À cet égard, il faut noter que la mise en œuvre de l'article 184 de la directive TVA dans l'article 15, paragraphe 4, de la loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires n'aboutit pas à la possibilité d'exercer le droit à déduction sans aucune limitation dans le temps. En effet, la possibilité de déduire la TVA est, dans le temps, limitée à deux moments, à savoir celui de l'acquisition des biens ou services et celui de leur première utilisation [comparer les moments dont il est question ci-dessus au

<sup>9</sup> Voir arrêt du 27 juin 2018, Varna Holideis (C-364/17, EU:C:2018:500, points 26 et 27, et jurisprudence citée) [OMISSIS].

<sup>10</sup> Voir arrêt du 12 novembre 2020, Sonaecom (C-42/19, EU:C:2020:913, points 59 et 66).

<sup>11</sup> Voir arrêt du 11 avril 2018, SEB bankas (C-532/16, EU:C:2018:228, point 39).

point 4.3, sous i) et iii)]. Après chacun de ces moments, le délai de forclusion prévu par le droit national [mentionné ci-dessus au point 4.3, sous ii) et iv)] s'impose à toute prétention à déduire la taxe et, après chacun de ces moments, l'administration fiscale a la faculté de rectifier la taxe sur le chiffre d'affaires qui a été déduite. Cela est valable aussi bien lorsque l'assujetti ne déduit pas, ou déduit trop peu, de taxe que lorsqu'il en déduit trop.

*Arguments en faveur d'une interprétation stricte des articles 184 et 185 de la directive TVA*

5.5.1 D'autre part, on pourrait faire valoir que l'interprétation du mécanisme de régularisation figurant ci-dessus au paragraphe 5.3.3 n'est pas conforme à la jurisprudence d'autres arrêts dans lesquels la Cour de justice s'est prononcée sur les articles 184 et 185 de la directive TVA. On citera, à cet égard, la jurisprudence selon laquelle il résulte de la lecture conjointe des articles 184 et 185, paragraphe 1, de la directive TVA que l'application de ces articles s'impose lorsqu'une régularisation s'avère nécessaire en raison de la modification de l'un des éléments initialement pris en considération pour le calcul des déductions, et [que, dans ce cas,] le calcul du montant de cette régularisation doit aboutir à ce que le montant des déductions finalement opérées corresponde à celui que l'assujetti aurait été en droit d'opérer si cette modification avait été initialement prise en compte<sup>12</sup>. La Cour semble ainsi restreindre le champ d'application des [Or. 10] articles 184 et 185, paragraphe 1, de la directive TVA aux cas dans lesquels un changement de circonstances s'est produit après la période à laquelle se rapporte la déduction initiale.

5.5.2 En outre, l'interprétation large du mécanisme de régularisation figurant ci-dessus au point 5.3.3 semble difficilement conciliable avec l'approche de la Cour de justice décrite au point 5.2.[2] ci-dessus, selon laquelle un contribuable insuffisamment diligent qui a omis de déduire la TVA en temps utile, c'est-à-dire dans le délai prévu à cette fin, peut être sanctionné par la perte du droit à déduction. En effet, une régularisation sur la base des articles 184 et 185 de la directive TVA aurait ainsi également pour fonction de corriger les erreurs (quelle que soit leur nature) commises lors de la déduction (initiale) de la taxe sur le chiffre d'affaires, et s'étendrait alors aux cas dans lesquels a expiré le délai imparti pour la déduction initiale ou le délai de redressement, tels que décrits au paragraphe 4.3, sous ii), ci-dessus. Cela ne paraît pas conforme au principe de sécurité juridique rappelé ci-dessus au point 5.2.3, lequel exige que la situation fiscale de l'assujetti, eu égard notamment à ses droits et obligations vis-à-vis de l'administration fiscale, ne soit pas indéfiniment susceptible d'être remise en cause.

<sup>12</sup> Voir, notamment, arrêts du 27 juin 2018, Varna Holideis (C-364/17, EU:C:2018:500, point 29 et jurisprudence citée), et du 27 mars 2019, Mydibel (C-201/18, EU:C:2019:254, points 26 à 29 et 43).

*Conclusion à propos de l'interprétation des articles 184 et 185 de la directive TVA*

- 5.6 La Cour de justice n'a pas expressément exclu du régime de régularisation le cas où l'assujetti n'a pas, au moment de l'acquisition d'un bien ou d'un service, exercé le droit à déduction de la taxe en amont qui lui appartenait à ce moment-là. Il semble disproportionné, dans les cas où le droit à la déduction initiale n'a pas été exercé par erreur, où il n'y a ni fraude ni abus de droit, et où des conséquences préjudiciables pour le Trésor n'ont pas été constatées, de ne pas accorder à l'assujetti le droit à la déduction au moment de commencer à utiliser les biens ou services<sup>13</sup>. La juridiction de céans n'estime pas qu'il soit exclu que les articles 184 et 185 de la directive TVA doivent être interprétés en ce sens que, en règle générale, une correction doit être admise dans un cas comme celui-ci, où il n'y a ni fraude ni abus de droit, et où aucune conséquence préjudiciable pour le Trésor n'a été constatée.
- 5.7 Compte tenu des considérations qui précèdent, on peut raisonnablement éprouver un doute sur la manière dont les articles 184 et 185 de la directive TVA doivent être interprétés. Par conséquent, la juridiction de céans soumet les questions formulées ci-dessous à la Cour de justice en application de l'article 267 TFUE.

## 6. Décision

La juridiction de céans prie la Cour de justice de répondre aux questions suivantes sur l'interprétation du droit de l'Union :

1. Les articles 184 et 185 de la directive TVA doivent-ils être interprétés en ce sens qu'un assujetti qui, lors de l'acquisition d'un bien ou d'un service, n'a pas déduit la taxe en amont (la « déduction initiale ») conformément à l'utilisation envisagée du bien ou du service à des fins d'opérations taxées, et dans le délai prescrit par le droit national, est autorisé, dans le cadre de la régularisation – à l'occasion d'une première utilisation ultérieure de ce bien ou service –, à [Or. 11] procéder à cette déduction si l'utilisation effective n'est, au moment de cette régularisation, pas différente de l'utilisation qui était envisagée ?
2. Est-il important, pour répondre à la première question, que l'omission de déduction initiale ne soit pas liée à une fraude ou à un abus de droit, et qu'il n'ait pas été constaté de conséquences préjudiciables pour le Trésor ?

[OMISSIS : formule finale]

<sup>13</sup> Voir arrêt du 30 avril 2020, CTT – Correios de Portugal (C-661/18, EU:C:2020:335, point 56).