



Recueil de la jurisprudence

CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL
M. MICHAL BOBEK
présentées le 3 mars 2020¹

Affaire C-791/18

**Stichting Schoonzicht
en présence de
Staatssecretaris van Financiën**

[demande de décision préjudicielle introduite par le Hoge Raad der Nederlanden (Cour suprême des Pays-Bas)]

« Renvoi préjudiciel – Taxe sur la valeur ajoutée – Régularisation des déductions – Biens d'investissement – Différence entre utilisation prévue et première utilisation effective – Directive 2006/112/CE – Articles 185 et 187 – Applicabilité »

I. Introduction

1. La présente affaire concerne la manière dont une déduction initiale de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) doit être régularisée par un opérateur dont l'intention a été modifiée quant à l'utilisation d'un complexe d'appartements. En l'occurrence, la déduction a été effectuée alors que le complexe d'appartements était encore en construction. À cette époque, l'opérateur entendait l'utiliser à des fins imposables. Toutefois, certains des appartements ont été ultérieurement mis en location, si bien que la première utilisation de ces appartements a donné lieu à une exonération fiscale.

2. Dans ces conditions, les autorités néerlandaises ont demandé à l'opérateur de rembourser, en une seule fois, l'intégralité de la déduction initiale correspondant aux appartements qui avaient été mis ultérieurement en location. En effet, en vertu de la législation nationale, s'il apparaît, au moment où l'opérateur commence à utiliser des biens pour la première fois, qu'il a déduit la TVA dans une proportion supérieure à celle qu'il était en droit d'opérer sur la base de l'utilisation des biens, l'excédent de la TVA initialement déduite doit être régularisé en *une seule fois*.

3. La question de droit qui se pose est de savoir si cette législation est conforme à l'article 187 de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la « directive TVA »)², en vertu duquel la régularisation des déductions opérées sur des biens d'investissement doit être effectuée par fractions proportionnelles réparties sur une période de plusieurs années.

¹ Langue originale : l'anglais.

² JO 2006, L 347, p. 1, telle que modifiée.

II. Le cadre juridique

A. *Le droit de l'Union : la directive 2006/112/CE*

4. Les articles 184 et suivants de la directive TVA portent sur la régularisation des déductions.

5. L'article 184 prévoit que « [l]a déduction initialement opérée est régularisée lorsqu'elle est supérieure ou inférieure à celle que l'assujetti était en droit d'opérer ».

6. Aux termes de l'article 185 de la directive TVA :

« 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. »

7. L'article 186 de la directive TVA dispose que « les États membres déterminent les modalités d'application des articles 184 et 185 ».

8. L'article 187 de la directive TVA est libellé comme suit :

« 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 ».

9. Aux termes de l'article 189 de la directive TVA :

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

[...]

b) préciser quel est le montant de TVA qui est à prendre en considération pour la régularisation ;

[...] »

B. Le droit néerlandais

10. Les dispositions relatives à la régularisation des déductions figurent à l'article 15, paragraphe 4, de la Wet houdende vervanging van de bestaande omzetbelasting door een omzetbelasting volgens het stelsel van heffing over de toegevoegde waarde (loi 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), du 28 juin 1968 (ci-après la « loi ») et aux articles 12 et 13 de la Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968 (décision d'exécution de la loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaire de 1968) (ci-après la « décision d'exécution »).

11. L'article 15, paragraphe 4, de la loi dispose :

« 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. »

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

« 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. »

13. L'article 13 de la décision d'exécution, pour ce qui nous intéresse ici, se lit comme suit :

« 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 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. »

III. Les faits, la procédure et les questions préjudicielles

14. Stichting Schoonzicht, société établie à Amsterdam, a fait construire un complexe d'appartements sur un terrain dont elle était propriétaire. Le complexe consistait en sept appartements résidentiels. La construction a commencé en 2013, et le complexe a été livré en juillet 2014.

15. À l'origine, il était prévu que le complexe d'appartements serait affecté à des fins imposables. Par conséquent, Stichting Schoonzicht a déduit intégralement la TVA ayant grevé cette livraison.

16. Par la suite, à partir du 1^{er} août 2014, Stichting Schoonzicht a mis en location quatre desdits appartements. Il ressort de la décision de renvoi qu'il s'agissait de la première utilisation (d'une partie) du complexe d'appartements, qui, contrairement à l'intention initiale, a fait l'objet d'une *exonération* de la TVA. Les trois autres appartements sont restés inoccupés en 2014.

17. Pour cette raison, conformément à la législation néerlandaise, la partie correspondante de la déduction initialement opérée a été régularisée en application de l'article 15, paragraphe 4, de la loi. Autrement dit, Stichting Schoonzicht était redevable de la partie de la TVA afférente aux quatre appartements loués, dont le montant s'élevait à 79 587 euros. Selon la décision de renvoi, la régularisation a été opérée au titre du troisième trimestre 2014 (du 1^{er} juillet au 30 septembre 2014) au cours duquel le complexe d'appartements a été utilisé pour la première fois.

18. Stichting Schoonzicht s'est acquittée de la TVA et a introduit une réclamation contre cette régularisation. Elle estime que, s'agissant de biens d'investissement, il est contraire à l'article 187 de la directive TVA de régulariser, dès la première utilisation desdits biens, l'intégralité de la déduction initialement opérée, comme le prévoit l'article 15, paragraphe 4, de la loi.

19. Cette réclamation a été rejetée par l'inspecteur van de Belastingdienst (inspecteurs des impôts, Pays-Bas). Stichting Schoonzicht a formé un recours devant le rechtbank Noord-Holland (tribunal de Noord-Holland, Pays-Bas). Ce dernier ayant jugé le recours non fondé, Stichting Schoonzicht a interjeté appel devant le Gerechtshof Amsterdam (cour d'appel d'Amsterdam, Pays-Bas). Cette juridiction a également jugé que le régime de l'article 15, paragraphe 4, de la loi était compatible avec la directive TVA et a déclaré le recours non fondé. Selon le Gerechtshof Amsterdam (cour d'appel d'Amsterdam), le législateur néerlandais a fait usage de la faculté offerte aux États membres par l'article 189, sous b), de la directive TVA de préciser le montant de la TVA à prendre en considération pour la régularisation portant sur des biens d'investissement. Selon cette juridiction, 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 et n'est pas réglementé (ni donc exclu) par la directive TVA. Par conséquent, cette même directive ne s'oppose pas à une telle correction dans la mesure où celle-ci ne méconnaît ni le principe de neutralité fiscale ni le principe de proportionnalité.

20. Stichting Schoonzicht a formé un pourvoi en cassation contre cet arrêt devant le Hoge Raad der Nederlanden (Cour suprême, Pays-Bas), la juridiction de renvoi.

21. Dans l'affaire au principal, Stichting Schoonzicht réaffirme que l'ajustement en une seule fois de la déduction initialement opérée lors de la première utilisation des biens d'investissement est contraire à l'article 187 de la directive TVA. Selon elle, le régime de régularisation prévu à l'article 187 de la directive TVA devrait être examiné indépendamment de ce que prévoient les articles 184 et 185 de cette directive. L'article 187 de la directive TVA établit un régime spécial applicable aux biens d'investissement qui écarte l'application du régime général institué par les articles 184 et 185 de celle-ci. La régularisation de la déduction initialement opérée pour les biens d'investissement, visée à l'article 187, doit être étalée sur plusieurs années et, à la fin de chaque année de régularisation, seule une fraction proportionnelle de la déduction initialement opérée peut être régularisée. La régularisation au titre de l'article 187 de la directive TVA concernant les quatre appartements peut être effectuée au plus tôt au moment de la déclaration relative au dernier trimestre de l'année 2014, indépendamment de la question de savoir si ces appartements ont été utilisés pour la première fois au cours de cette même année. Une telle régularisation ne doit alors porter que sur un dixième de la déduction obtenue en 2013.

22. La juridiction de renvoi nourrit des doutes quant à la compatibilité de l'obligation de « régularisation intégrale à la suite de la première utilisation » prévue par le droit néerlandais avec l'article 187 de la directive TVA.

23. Dans ces conditions, le Hoge Raad der Nederlanden (Cour suprême) a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes :

« 1) Les articles 184 à 187 de la directive TVA 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 que l'assujetti est en droit d'opérer sur la base de l'utilisation effective du bien d'investissement ?

Si la première question appelle une réponse affirmative :

2) L'article 189, sous b) ou c) de la directive TVA 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 première question 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 ? »

24. Des observations écrites ont été déposées par Stichting Schoonzicht, les gouvernements néerlandais et suédois ainsi que par la Commission européenne.

IV. Analyse

25. Je considère que le régime national en cause est compatible avec la directive TVA. Pour parvenir à cette conclusion, j'apporterai, tout d'abord, quelques précisions liminaires sur les règles applicables (ou éventuellement applicables) de la directive TVA (A). Je conclurai, ensuite, que l'obligation de « régularisation intégrale à la suite de la première utilisation » relève non pas de l'article 187 de la directive TVA, mais des articles 184 à 186 de cette directive auxquels elle se conforme (B).

A. Les règles applicables (et potentiellement applicables) de la directive TVA

26. Aux termes de l'article 167 de la directive TVA, « [l]e droit à déduction prend naissance au moment où la taxe déductible devient exigible ». Sur ce point, la Cour a relevé à plusieurs reprises que le droit à déduction « [faisait] partie intégrante du mécanisme de TVA et ne [pouvait] en principe être limité »³. Elle a également jugé que « [le] régime des déductions [visait] à soulager entièrement l'entrepreneur du poids de la TVA due ou acquittée dans le cadre de toutes ses activités économiques, à condition que ses activités soient, en principe, elles-mêmes soumises à la TVA »⁴.

³ Voir, notamment, arrêts du 21 mars 2000, *Gabalfria e.a.* (C-110/98 à C-147/98, EU:C:2000:145, point 43 et jurisprudence citée), ainsi que du 30 septembre 2010, *Uszodaépítő* (C-392/09, EU:C:2010:569, point 34 et jurisprudence citée).

⁴ Arrêt du 3 octobre 2019, *Altic* (C-329/18, EU:C:2019:831, point 26 et jurisprudence citée). Voir aussi arrêts du 18 octobre 2012, *TETS Haskovo* (C-234/11, EU:C:2012:644, point 27 et jurisprudence citée), ainsi que du 17 octobre 2018, *Ryanair* (C-249/17, EU:C:2018:834, point 23 et jurisprudence citée).

27. Les articles 184 et suivants de la directive TVA prévoient des règles plus détaillées auxquelles est soumis le droit à déduction en mettant en place le mécanisme de régularisation⁵. Ce dernier vise à assurer que les opérations effectuées au stade antérieur continuent à donner lieu au droit de déduction dans la seule mesure où elles servent à fournir des prestations soumises à la TVA⁶. En d'autres termes, « [ce] mécanisme a [...] pour objectif d'établir une relation étroite et directe entre le droit à déduction de la TVA payée en amont et l'utilisation des biens ou des services concernés pour des opérations taxées en aval »⁷.

28. Le régime de déduction établi par la directive TVA comporte des règles générales (articles 184 à 186) ainsi que des règles spécifiques qui s'appliquent aux biens d'investissement (articles 187 à 192).

29. D'une part, en ce qui concerne les règles générales, l'article 184 de la directive TVA dispose que « [l]a déduction initialement opérée est régularisée lorsqu'elle est supérieure ou inférieure à celle que l'assujetti était en droit d'opérer ». Par ailleurs, l'article 185, paragraphe 1, de la directive TVA énonce que « [l]a 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 »⁸.

30. Selon l'article 186, les États membres déterminent les modalités d'application des articles 184 et 185⁹.

31. D'autre part, les articles 187 et suivants de la directive TVA énoncent des règles spécifiques concernant la régularisation des déductions portant sur des biens d'investissement¹⁰. Ces règles spécifiques apportent quelques précisions sur la manière dont il convient d'opérer ladite régularisation.

32. Pour ce qui nous intéresse, il y a lieu de formuler trois remarques.

33. Premièrement, la régularisation est étalée sur cinq ans, cette période pouvant être portée jusqu'à vingt ans pour les biens d'investissement immobiliers. Il ressort de la décision de renvoi que les Pays-Bas ont choisi d'appliquer une période de régularisation de dix ans auxdits biens. Cette période pourrait donc avoir de l'importance pour le complexe d'appartements en cause au principal.

34. Deuxièmement, selon l'article 187, paragraphe 1, de la directive TVA, la période de régularisation comprend l'année au cours de laquelle le bien en cause a été acquis ou fabriqué, mais les États membres peuvent, lors de la régularisation, se baser sur une période à compter du *début de l'utilisation* du bien. Il ressort de la décision de renvoi que les Pays-Bas ont choisi cette option.

5 Arrêt du 15 décembre 2005, *Centralan Property* (C-63/04, EU:C:2005:773, point 57). Voir aussi ordonnance du 5 juin 2014, *Gmina Międzyzdroje* (C-500/13, EU:C:2014:1750, point 24 et jurisprudence citée).

6 Voir, notamment, arrêts du 13 mars 2014, *FIRIN* (C-107/13, EU:C:2014:151, point 50 et jurisprudence citée), ainsi que du 16 juin 2016, *Mateusiak* (C-229/15, EU:C:2016:454, point 28 et jurisprudence citée).

7 Voir, notamment, arrêts du 13 mars 2014, *FIRIN* (C-107/13, EU:C:2014:151, point 50 et jurisprudence citée), ainsi que du 16 juin 2016, *Mateusiak* (C-229/15, EU:C:2016:454, point 28 et jurisprudence citée).

8 Arrêts du 16 juin 2016, *Mateusiak* (C-229/15, EU:C:2016:454, point 29 et jurisprudence citée), ainsi que du 16 juin 2016, *Kreissparkasse Wiedenbrück* (C-186/15, EU:C:2016:452, point 47).

9 Ainsi, la Cour a jugé que « les dispositions desdits articles 184 et 185 [...] énoncent [...] une obligation de régularisation des déductions de TVA indues. Toutefois, elles ne prévoient pas de quelle manière cette régularisation doit être opérée », sauf en ce qui concerne les biens d'investissement. Arrêt du 11 avril 2018, *SEB bankas* (C-532/16, EU:C:2018:228, point 26).

10 La notion de « biens d'investissement » est à définir par les États membres. Voir article 189, sous a), de la directive TVA. Aux termes de l'article 190 de cette même directive, « [a]ux fins des articles 187, 188, 189 et 191, les États membres peuvent considérer comme biens d'investissement les services qui présentent des caractéristiques similaires à celles normalement associées à des biens d'investissement ».

35. Troisièmement, l'article 187, paragraphe 2, prévoit que, 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. En vertu du régime néerlandais, cette fraction correspond à *un dixième*.

B. La qualification de l'obligation de « régularisation intégrale à la suite de la première utilisation »

36. Par sa première question, la juridiction de renvoi cherche à savoir si les dispositions de la directive TVA relatives à la régularisation des déductions excluent l'obligation de « régularisation intégrale à la suite de la première utilisation ».

37. Pour répondre à cette question, il convient de rechercher si l'obligation de « régularisation intégrale à la suite de la première utilisation » relève du régime général de régularisation de la directive TVA (articles 184 et suivants) ou du régime particulier (articles 187 et suivants), ou, le cas échéant, d'aucun d'entre eux.

38. Stichting Schoonzicht fait valoir que le régime général prévu aux articles 184 à 186 de la directive TVA ne devrait pas s'appliquer à la situation en cause au motif que la régularisation concerne des biens immobiliers et relève de l'article 187 de cette directive, ce qui implique que la régularisation devrait être étalée sur dix ans. Dans la mesure où l'article 15, paragraphe 4, exige que la partie correspondante de la déduction initiale soit remboursée en une seule fois, il serait contraire à l'article 187 de la directive TVA.

39. Les conclusions des gouvernements néerlandais et suédois ainsi que celles de la Commission vont dans un sens contraire. Ils estiment que, en principe, l'obligation de « régularisation intégrale à la suite de la première utilisation » relève du régime général d'ajustement institué par la directive TVA et qu'elle est donc conforme à cette dernière.

40. Je partage ce point de vue.

41. Certes, l'article 187 de la directive TVA prévoit que « la régularisation est opérée pendant une période de cinq années [ou plus], *dont* celle au cours de laquelle le bien a été acquis ou fabriqué [ou utilisé] »¹¹. Il s'avère également que les États membres sont tenus de mettre en place un régime de régularisation pour les biens d'investissements¹², comme le constate la juridiction de renvoi.

42. Il n'en demeure pas moins, toutefois, que ces éléments ne permettent pas de répondre à la question de savoir comment il convient de rectifier une divergence qui existe entre l'utilisation prévue, d'une part, et la première utilisation effective, d'autre part.

43. En effet, si le droit à déduction d'un montant de TVA dû pour des biens et services fournis par un autre assujetti en vertu des articles 167 et 168 de la directive TVA peut être exercé immédiatement et intégralement, même si les biens concernés ne sont pas utilisés immédiatement pour les besoins de l'activité économique de l'entreprise¹³, l'assujetti bénéficie du droit à déduction dans la mesure où les biens et les services sont utilisés pour les besoins de ses opérations taxées¹⁴. En effet, comme l'a

¹¹ Mis en italique par mes soins.

¹² Voir, en ce sens, ordonnance du 5 juin 2014, Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750, points 24 et 27, ainsi que jurisprudence citée).

¹³ Arrêt du 22 mars 2012, Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, point 45).

¹⁴ Arrêt du 22 octobre 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, point 18 et jurisprudence citée). Voir, toutefois, situations particulières visées notamment dans les arrêts du 8 juin 2000, Schloßstrasse (C-396/98, EU:C:2000:303, point 42 et jurisprudence citée), ainsi que du 8 juin 2000, Breitsohl (C-400/98, EU:C:2000:304, point 41). Dans ce dernier arrêt, la Cour a jugé qu'« un assujetti conserve le droit à déduction, dès lors que ce droit a pris naissance, même si cet assujetti n'a pas pu, pour des raisons indépendantes de sa volonté, utiliser les biens ou les services à l'origine de la déduction dans le cadre d'opérations taxées ».

indiqué l'avocate générale Kokott, « [c]onformément à l'article 167 de la directive TVA, lu conjointement avec l'article 63 de cette même directive, le droit à déduction est en principe accordé dès l'acquisition d'un bien, sur la base de son utilisation *prévues*. [...] Ce droit est normalement subordonné à la condition que l'assujetti affecte le bien qu'il acquiert à la réalisation d'opérations taxées. Selon la jurisprudence, les règles prévues en matière de régularisation visent à accroître la précision des déductions, par la mise en œuvre d'un contrôle, postérieurement à la date d'acquisition du bien, sur la mesure dans laquelle l'assujetti utilise *effectivement* celui-ci à des fins ouvrant droit à déduction »¹⁵.

44. En l'occurrence, et selon la décision de renvoi, le droit à déduction est apparu lorsque la TVA acquittée en amont est devenue exigible, sur le fondement de l'intention déclarée de Stichting Schoonzicht (en 2013). Toutefois, j'estime que le montant du droit à déduction pour les quatre appartements mis en location a été réduit à zéro en raison du changement d'utilisation, qui a transformé l'opération imposable prévue par Stichting Schoonzicht en une opération non imposable effective *avant la première utilisation* des biens.

45. Comme évoqué précédemment, la spécificité du régime de régularisation des biens d'investissement prévu à l'article 187 de la directive TVA se traduit par la possibilité de répartir la régularisation des déductions sur une période de plusieurs années.

46. Ce régime repose sur la prémisse selon laquelle « [l]a probabilité de [...] modifications [d'utilisation] est particulièrement importante dans le cas de biens d'investissement qui sont souvent utilisés durant une période de plusieurs années au cours de laquelle leur affectation peut varier »¹⁶.

47. Le gouvernement suédois et la Commission font valoir que, en principe, cette prémisse concerne les changements d'utilisation survenant au cours de la période pendant laquelle les biens d'investissement sont utilisés. Il est néanmoins très différent d'étendre cette logique à la période *précédant* ladite utilisation ou, plus précisément, à celle qui commence par la déclaration relative à l'utilisation prévue et qui se termine avec la première période imposable marquant le début de l'utilisation effective.

48. Il s'avère que, en vertu de l'article 12, paragraphe 2, de la décision d'exécution, l'obligation de régularisation concerne la première période imposable au cours de laquelle les biens *ont commencé à être utilisés*, et il convient d'admettre, sur ce point, que le début de l'utilisation fait partie de l'utilisation elle-même. Ainsi, on pourrait dire que le moment de la première utilisation relève du champ d'application de l'article 187 de la directive TVA. Toutefois, il semble raisonnable, et plutôt logique, de situer l'examen de la question de savoir si l'utilisation *prévue* précédemment déclarée correspond à l'utilisation *effective* au moment où cette dernière intervient pour la première fois, car (à défaut d'une correction préalable opérée par l'opérateur lui-même lorsque cela est possible) une vérification à un stade antérieur serait quelque peu difficile, voire impossible.

49. Cette conclusion est corroborée par la nécessité d'assurer le respect du principe de neutralité fiscale, dans ses deux aspects, tel qu'il est généralement compris.

15 Conclusions de l'avocate générale Kokott dans l'affaire Mateusiak (C-229/15, EU:C:2016:138, point 24 et jurisprudence citée). Voir aussi conclusions de l'avocate générale Kokott dans l'affaire TETS Haskovo (C-234/11, EU:C:2012:352, points 27 et 28, ainsi que jurisprudence citée) ou du 28 février 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários (C-672/16, EU:C:2018:134, point 42).

16 Arrêt du 30 mars 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, point 25), concernant une disposition équivalente – article 20 – 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 (JO 1977, L 145, p. 1).

50. Selon le premier aspect de ce principe, l'opérateur devrait être soulagé du poids de la TVA, « pour autant que les activités professionnelles elles-mêmes visent (en principe) à obtenir des opérations soumises à la TVA »¹⁷. Inversement, j'estime que, s'il apparaît que l'opérateur commence à utiliser les biens pour une opération *non taxée*, contrairement à l'intention précédemment déclarée, cela signifie que, au début de l'utilisation des biens, la raison qui justifiait auparavant que l'opérateur soit déchargé du poids de la TVA a tout simplement disparu.

51. En appliquant ces considérations à la présente affaire, il semble que le droit à déduction soit apparu lorsque Stichting Schoonzicht est devenue redevable de la TVA en amont et que l'utilisation prévue de ces biens a été soumise à la taxe. Cependant, le changement de cette intention, conduisant à une opération exonérée, a fait disparaître la raison de soulager cet opérateur du poids de la taxe déduite. La cause de la déduction a cessé d'exister au début (voire avant¹⁸) de l'utilisation effective.

52. Selon son second aspect, le principe de neutralité fiscale « s'oppose [également] à ce que des opérateurs économiques qui effectuent les mêmes opérations soient traités différemment en matière de perception de la TVA »¹⁹. En effet, cet aspect du principe de neutralité fiscale « s'oppose à ce que des prestations semblables, qui se trouvent donc en concurrence les unes avec les autres, soient traitées de manière différente du point de vue de la TVA »²⁰.

53. En ce qui concerne la présente affaire, je suis d'avis que, si la position de Stichting Schoonzicht devait être admise, la situation qui en résulterait irait à l'encontre du second aspect, précité, du principe de neutralité fiscale.

54. En effet, ainsi que l'évoquent la juridiction de renvoi et les gouvernements suédois et néerlandais ainsi que la Commission, une telle solution conférerait un avantage financier injustifié à l'opérateur qui déclare que les biens d'investissement donnés seraient utilisés à des fins imposables, maintenant ainsi à sa disposition les fonds correspondant à la déduction initialement opérée, alors même que ni la première utilisation effective ni l'utilisation ultérieure au cours des années suivantes de la période de régularisation ne lui donnerait droit à une telle déduction. En d'autres termes, chercher à effectuer l'analyse au moment de l'intention déclarée, indépendamment de la première utilisation effective, signifierait que l'État membre financerait en fait un opérateur qui n'aurait à rembourser les fonds que par fractions proportionnelles sur la période d'ajustement applicable de plusieurs années²¹.

55. Inversement, un opérateur faisant exactement la même utilisation non imposable de biens d'investissement similaires n'obtiendrait pas un tel avantage financier si, *ab initio*, il s'abstenait d'opérer une déduction fondée sur son intention initiale d'utiliser les biens d'investissement à des fins non imposables.

17 Conclusions de l'avocate générale Kokott dans l'affaire AGROBET CZ (C-446/18, EU:C:2019:1137, point 57 et jurisprudence citée).

18 Il ressort de la décision de renvoi que les quatre appartements en cause ont été mis en location à partir du mois d'août 2014. Sous réserve de vérification par la juridiction de renvoi, j'ai du mal à imaginer que le caractère imposable ou non de l'opération ne se serait matérialisé en quelque sorte que le premier jour de la mise en location (c'est-à-dire l'utilisation effective), car je suppose que les contrats nécessaires (révélant la nature de l'opération) étaient susceptibles d'avoir été préparés auparavant.

19 Conclusions de l'avocate générale Kokott dans l'affaire AGROBET CZ (C-446/18, EU:C:2019:1137, point 57 et jurisprudence citée).

20 Voir, notamment, arrêts du 9 mars 2017, Oxycure Belgium (C-573/15, EU:C:2017:189, point 30 et jurisprudence citée) ; du 27 juin 2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie e.a. (C-597/17, EU:C:2019:544, point 28 et jurisprudence citée), ainsi que du 19 décembre 2019, Segler-Vereinigung Cuxhaven (C-715/18, EU:C:2019:1138, point 36 et jurisprudence citée).

21 Je tiens à souligner très clairement qu'il n'y a aucune preuve ni même un indice d'une quelconque irrégularité dans la présente affaire. Toutefois, de manière générale et indépendamment des circonstances de l'espèce, on ne saurait ignorer l'incitation à commettre des abus en raison de la possibilité de rembourser le montant correspondant à la déduction induite en plusieurs versements sur déclaration d'une intention (fictive).

56. La première utilisation effective des biens d'investissement est la même dans le cas de ces deux opérateurs hypothétiques, qui bénéficieraient néanmoins d'un traitement très différent en matière de déduction de la TVA en raison de la seule différence entre leurs intentions déclarées (et, vraisemblablement, de bonne foi) quant à l'utilisation des biens concernés. À tous les autres égards, leurs situations sont identiques.

57. J'estime que le traitement de la déduction de la TVA dans les deux affaires devrait également être le même.

58. Il résulte de l'article 15, paragraphe 4, de la loi que la législation néerlandaise vise à éliminer le résultat indésirable décrit ci-dessus, en exigeant que l'étendue du droit à déduction soit adaptée à la situation telle qu'elle se présente dès le début de l'utilisation effective (qui donne lieu à l'application du régime de régularisation des biens d'investissement). Ce faisant, cette législation contribue, à mon sens, à maintenir la neutralité fiscale dans les deux acceptions précédemment explicitées. Cela semble être d'autant plus le cas que la législation opère dans les deux sens : non seulement au « détriment » d'un opérateur dont l'intention passe d'une utilisation imposable à une utilisation non imposable, mais aussi en faveur d'un opérateur dont l'intention passe d'une utilisation non imposable à une utilisation imposable.

59. Pour ces raisons, je suis d'avis que la situation en cause au principal ne relève pas des articles 187 et suivants de la directive TVA (et ne leur est donc pas contraire).

60. Cette conclusion n'est pas remise en cause par l'ordonnance rendue par la Cour dans l'affaire Gmina Międzyzdroje, dans laquelle elle a jugé que l'article 187 de la directive TVA est applicable à « des situations de régularisation de déductions [...] dans lesquelles un bien d'investissement dont l'usage n'ouvre pas un droit à déduction est par la suite affecté à un usage y ouvrant droit »²². La Cour a ajouté que l'article 187 de la directive TVA « s'opposerait à un régime permettant une régularisation des déductions sur une période inférieure à cinq ans et, partant, également à un régime de régularisation unique [...] qui permettrait une régularisation au cours d'un seul exercice fiscal »²³.

61. Les faits de cette affaire, tels que décrits dans cette ordonnance²⁴, démontrent que ces constatations ont été faites dans un contexte dans lequel le bien en cause était déjà utilisé. Ce n'est qu'à ce moment-là que le changement de l'utilisation (ou de l'intention quant à celle-ci) est intervenu. Toutefois, cet élément diffère considérablement de la situation en cause au principal. Je considère donc que l'article 187 de la directive TVA n'est pas applicable au présent cas.

62. La question qui se pose ensuite est celle de savoir si la situation en cause relève des articles 184 et suivants de cette directive.

63. J'estime que tel est le cas.

22 Ordonnance du 5 juin 2014, Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750, point 23). Dans cette affaire, il s'agissait d'une réglementation prévoyant, comme dans la présente affaire, une période de régularisation de 10 ans pour les biens d'investissement immobiliers, courant à partir du moment de la première utilisation des biens. Gmina Międzyzdroje s'est acquittée de la TVA sur les biens et les services fournis dans le cadre de travaux dans un gymnase dont elle était propriétaire. Au cours de ces travaux, elle a envisagé de modifier le système de gestion de ce bien et de le donner en location à une société commerciale. Elle a ensuite cherché à déduire en *une seule fois* la TVA acquittée, l'utilisation du gymnase en cause étant passée de non imposable à imposable. Cette demande a été rejeté par l'administration fiscale, qui a considéré que la situation était soumise au régime mettant en œuvre l'article 187 de la directive TVA.

23 Ordonnance du 5 juin 2014, Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750, point 27).

24 Voir exposé des faits dans l'ordonnance du 5 juin 2014, Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750, points 10 et 12, notamment point 12 in fine, « étant entendu qu'un dixième de ce montant ne pouvait être régularisé en raison de l'utilisation dudit gymnase, pendant l'année 2010, pour des activités ne donnant pas droit à déduction »).

64. Dans l'arrêt SEB bankas, la Cour a interprété le régime général de régularisation de la directive TVA de manière plutôt large. Selon la Cour, le libellé de l'article 184 « n'exclut a priori aucune hypothèse envisageable de déduction indue »²⁵. L'interprétation de cette disposition l'a amenée à considérer qu'elle s'appliquait à une « [situation] dans laquelle une déduction a été opérée alors qu'il n'existait aucun droit à déduction », dans la mesure où cette hypothèse « relève de la première situation envisagée à l'article 184 de la directive TVA, à savoir celle où la déduction initialement opérée est supérieure à celle que l'assujetti était en droit d'opérer »²⁶.

65. La présente affaire constitue manifestement une « hypothèse de déduction indue » au sens indiqué par la Cour dans l'arrêt SEB bankas. Certes, dans cette affaire, il s'agissait d'une situation dans laquelle une déduction avait été opérée alors qu'aucun droit de déduction n'existait ab initio. Dans la présente affaire, le droit de déduction est apparu, mais, pour les raisons exposées ci-dessus, il s'est, par la suite, éteint en ce qui concerne les quatre appartements. Cela étant, dès lors qu'il est admis que les articles 184 à 186 de la directive TVA régissent les situations dans lesquelles il y a lieu de procéder à la rectification d'une déduction indûment opérée, comme la Cour l'a fait dans l'arrêt SEB bankas, la même conclusion doit s'appliquer également à des situations dans lesquelles un droit de déduction préexistant se réduit en réalité à zéro avant la première utilisation des biens concernés.

66. Je considère que les situations dans l'affaire SEB bankas et dans le cas présent représentent deux variantes du même problème : comment corriger une déduction accordée alors que cette déduction n'aurait jamais dû être (SEB bankas) ou ne devrait plus être (in casu) accordée. Pour cette raison, j'estime que la solution retenue par la Cour dans l'affaire SEB bankas devrait être appliquée dans la présente affaire pour conclure que la situation en cause relève du, et est conforme au, régime général de régularisation des déductions institué par les articles 184 à 186 de la directive TVA.

67. Pour les raisons précédemment exposées, je conclus également que l'obligation de « régularisation intégrale à la suite de la première utilisation » prévue par la législation nationale en cause relève non pas des articles 187 et suivants de la directive TVA, mais des articles 184 à 186 de cette directive et qu'elle se conforme auxdites dispositions.

C. La seconde question posée

68. Dans la mesure où j'estime que les dispositions pertinentes de la directive TVA ne s'opposent pas au régime national de régularisation en cause, il n'y a pas lieu de répondre à la seconde question posée par la juridiction de renvoi.

V. Conclusion

69. Eu égard aux considérations qui précèdent, je propose à la Cour de répondre au Hoge Raad der Nederlanden (Cour suprême des Pays-Bas) de la manière suivante :

Un régime national de régularisation relatif aux biens d'investissement qui prévoit que, au cours de l'année pendant laquelle le bien est utilisé pour la première fois, l'intégralité de la déduction initialement opérée peut faire l'objet d'un ajustement en une seule fois lorsque, lors de la première utilisation, il apparaît que cette déduction initialement opérée ne correspond pas à la déduction que l'assujetti est en droit d'opérer sur la base de l'utilisation effective du bien d'investissement relève non pas des articles 187 et suivants de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, mais des articles 184 à 186 de ladite directive. Ces dispositions ne s'opposent pas à un tel régime national de régularisation.

²⁵ Arrêt du 11 avril 2018, SEB bankas (C-532/16, EU:C:2018:228, point 33).

²⁶ Arrêt du 11 avril 2018, SEB bankas (C-532/16, EU:C:2018:228, point 34).