

**Downloaded via the EU tax law app / web**

CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL

M. MELCHIOR WATHELET

présentées le 30 mai 2013 (1)

**Affaire C-622/11**

**Staatssecretaris van Financiën**

**contre**

**Pactor Vastgoed BV**

[demande de décision préjudicielle formée par le Hoge Raad der Nederlanden (Pays-Bas)]

«Sixième directive TVA – Article 20 – Droit à déduction – Régularisation des déductions – Livraison d'un bien immeuble par un fournisseur à une société immobilière – Recouvrement de la TVA due à la suite de la régularisation d'une déduction auprès d'un assujetti autre que celui ayant initialement opéré cette déduction et étranger à l'opération taxée ayant donné lieu à cette même déduction»

Table des matières

I – Le cadre juridique

A – Le droit de l'Union

B – Le droit néerlandais

II – Le litige au principal et la question préjudicielle

III – L'analyse

A – Les doutes sur l'interprétation de l'article 12 bis de la loi

B – Résumé des arguments des parties

C – Appréciation

1. Observations liminaires

2. L'article 12 bis de la loi et la sixième directive
  - a) L'argument principal du gouvernement néerlandais
    - i) Quant à l'article 20 de la sixième directive
    - ii) Quant à l'article 21 de la sixième directive
    - iii) Quant à la notion de «modalités» utilisée aux articles 13 et 20 de la sixième directive
  - b) Autres arguments soulevés par les parties
    - i) Premier argument
    - ii) Deuxième argument
    - iii) Troisième argument
    - iv) Quatrième argument
    - v) Cinquième argument
3. L'article 12 bis de la loi et la décision 88/498

#### IV – Conclusion

1. Cette demande de décision préjudicielle, présentée par le Hoge Raad der Nederlanden (Cour suprême) (Pays-Bas), concerne l'interprétation à donner à l'article 20 de la sixième directive 77/388/CEE (2) et porte, en substance, sur le point de savoir si la régularisation d'une déduction de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA») peut être imposée à un opérateur économique autre que l'assujetti ayant initialement opéré cette déduction et qui est étranger à l'opération taxée qui a donné lieu à cette même déduction.
2. Cette question oppose, dans le litige au principal, le Staatssecretaris van Financiën (secrétaire d'État aux finances, ci-après le «Staatssecretaris») à Pactor Vastgoed BV, à qui pareille régularisation fut imposée.

#### I – Le cadre juridique

##### A – *Le droit de l'Union*

3. L'article 13, B, de la sixième directive, intitulé «Exonérations à l'intérieur du pays», dispose:  
«Sans préjudice d'autres dispositions [de l'Union], les États membres exonèrent, dans les conditions qu'ils fixent en vue d'assurer l'application correcte et simple des exonérations prévues ci-dessous et de prévenir toute fraude, évasion et [tout] abus éventuels:

[...]

- g) les livraisons de bâtiments ou d'une fraction de bâtiment et du sol y attenants autres que ceux visés à l'article 4 paragraphe 3 sous a);

[...]»

4. Selon l'article 13, C, de la sixième directive:

«Les États membres peuvent accorder à leurs assujettis le droit d'opter pour la taxation:

[...]

b) des opérations visées sous B, sous d), g) et h).

Les États membres peuvent restreindre la portée du droit d'option; ils déterminent les modalités de son exercice.»

5. L'article 17 de la sixième directive, intitulé «Naissance et étendue du droit à déduction», prévoit ce qui suit:

«1. Le droit à déduction prend naissance au moment où la taxe déductible devient exigible.

2. Dans la mesure où les biens et les services sont utilisés pour les besoins de ses opérations taxées, l'assujetti est autorisé à déduire de la taxe dont il est redevable:

a) la [TVA] due ou acquittée pour les biens qui lui sont ou lui seront livrés et pour les services qui lui sont ou lui seront rendus par un autre assujetti;

[...]»

6. L'article 20 de la sixième directive est libellé comme suit:

«1. La déduction initialement opérée est régularisée suivant les modalités fixées par les États membres, notamment:

a) lorsque la déduction est supérieure ou inférieure à celle que l'assujetti était en droit d'opérer;

b) lorsque des modifications des éléments pris en considération pour la détermination du montant des déductions sont intervenues postérieurement à la déclaration, notamment en cas d'achats annulés ou en cas de rabais obtenus; toutefois, 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 5, paragraphe 6. Toutefois, les États membres ont la faculté d'exiger la régularisation pour les opérations totalement ou partiellement impayées et en cas de vol.

[...]

3. En cas de livraison pendant la période de régularisation, le bien d'investissement est considéré comme s'il était resté affecté à une activité économique de l'assujetti jusqu'à l'expiration de la période de régularisation. Cette activité économique est présumée être entièrement taxée pour le cas où la livraison dudit bien est taxée; elle est présumée être entièrement exonérée pour le cas où la livraison est exonérée. La régularisation se fait en une seule fois pour tout le temps de la période de régularisation restant à courir.

Toutefois, les États membres peuvent, dans ce dernier cas, ne pas exiger une régularisation dans la mesure où l'acquéreur est un assujetti qui utilise le bien d'investissement en question uniquement pour des opérations pour lesquelles la [TVA] est déductible.

4. Pour l'application des paragraphes 2 et 3, les États membres peuvent:

[...]

- prendre toutes dispositions utiles en vue d'éviter que les régularisations ne procurent aucun avantage injustifié,
- autoriser des simplifications administratives.

[...]»

7. L'article 21 de la sixième directive, intitulé «Redevables de la taxe envers le Trésor», prévoit:

«La [TVA] est due:

1. en régime intérieur:

a) par l'assujetti effectuant une opération imposable autre que celles visées à l'article 9 paragraphe 2 sous e) et effectuées par un assujetti établi à l'étranger. Lorsque l'opération imposable est effectuée par un assujetti établi à l'étranger, les États membres peuvent prendre des dispositions prévoyant que la taxe est due par une autre personne. Un représentant fiscal ou le destinataire de l'opération imposable peuvent notamment être désignés à cet effet. Les États membres peuvent également prévoir qu'une personne, autre que l'assujetti, est solidairement tenue d'acquitter la taxe;

b) par le preneur d'un service visé à l'article 9 paragraphe 2 sous e) et effectué par un assujetti établi à l'étranger; toutefois, les États membres peuvent prévoir que le prestataire est solidairement tenu d'acquitter la taxe;

c) par toute personne qui mentionne la [TVA] sur une facture ou tout document en tenant lieu;

2. à l'importation: par la ou les personnes désignées ou reconnues par l'État membre d'importation.»

8. Selon l'article 27, paragraphe 1, de la sixième directive:

«Le Conseil, statuant à l'unanimité sur proposition de la Commission, peut autoriser tout État membre à introduire des mesures particulières dérogatoires à la présente directive, afin de simplifier la perception de la taxe ou d'éviter certaines fraudes ou évasions fiscales. Les mesures destinées à simplifier la perception de la taxe ne peuvent influencer, sauf de façon négligeable, sur le montant de la taxe due au stade de la consommation finale.»

9. L'article 1er de la décision 88/498/CEE du Conseil, du 19 juillet 1988 (3), adoptée sur le fondement dudit article 27, paragraphe 1, prévoit que, s'agissant des opérations visées à l'article 13, B, sous g) et h), de la sixième directive, le Royaume des Pays-Bas est, par dérogation à l'article 21, paragraphe 1, sous a), de cette directive, autorisé à appliquer, dans le cadre du régime d'option pour la taxation prévu audit article 13, C, sous b), une disposition destinée à rendre l'acquéreur redevable de la TVA (4).

B – *Le droit néerlandais*

10. L'article 11 de la loi de 1968 relative à la taxe sur le chiffre d'affaires (5) (ci-après la «loi») prévoit:

«1. Dans les conditions fixées par mesure générale d'administration, sont exonér[ées] de la taxe:

a) la livraison de biens immobiliers et de droits auxquels ces biens sont soumis, à l'exception de:

1) la livraison d'un bâtiment ou d'une fraction d'un bâtiment et du sol y attenant, effectuée avant ou, au maximum, deux ans après sa première occupation ainsi que la livraison d'un terrain à bâtir;

2) les livraisons, autres que les livraisons visées au point 1, à des personnes qui utilisent le bien immobilier à des fins ouvrant un droit total ou quasi total à déduction de la taxe en vertu de l'article 15, à condition que l'entrepreneur qui effectue la livraison et celui à qui elle est faite aient choisi cette option, d'après l'acte notarié de livraison, ou aient conjointement adressé une demande à cet effet à l'inspecteur et qui respectent par ailleurs les conditions fixées par arrêté ministériel;

[...]

11. Selon l'article 12, paragraphe 1, de la loi:

«La taxe est perçue auprès de l'entrepreneur qui effectue la livraison ou le service.»

12. L'article 12 bis de la loi dispose:

«S'il est fait abusivement usage de l'exception prévue à l'article 11, paragraphe 1, sous a), point 2, parce que celui à qui la livraison a été effectuée n'utilise pas le bien immeuble à des fins pour lesquelles existe un droit à déduction complet ou quasiment complet en vertu de l'article 15, la taxe déduite, en vertu de l'article 15, en relation avec cette livraison, par celui qui a effectué la livraison, fait l'objet d'un redressement imposé à celui à qui la livraison a été effectuée.»

## **II – Le litige au principal et la question préjudicielle**

13. Pactor Vastgoed est une société active notamment dans le secteur immobilier et est en tant que telle assujettie à la TVA au sens de l'article 4, paragraphe 1, de la sixième directive.

14. Cette société s'est vu imposer un redressement de la TVA pour la période allant du 1er janvier au 31 décembre 2000. Après réclamation, le montant de ce redressement a été maintenu par décision de l'inspecteur des impôts. Le Rechtbank te 's-Gravenhage (tribunal d'arrondissement de La Haye) a rejeté le recours introduit contre cette décision. Pactor Vastgoed a interjeté appel de ce jugement devant le Gerechtshof te 's-Gravenhage (cour d'appel de La Haye). Le Gerechtshof te 's-Gravenhage a annulé le jugement du Rechtbank te 's-Gravenhage, déclaré fondé le recours introduit devant ce dernier contre la décision de l'inspecteur des impôts et annulé cette décision ainsi que l'avis de redressement. Le Staatssecretaris a alors formé un pourvoi en cassation devant la juridiction de renvoi contre l'arrêt du Gerechtshof te 's-Gravenhage.

15. Il découle du dossier soumis à la Cour que trois transactions sont à l'origine du présent renvoi préjudiciel.

16. Tout d'abord, une première transaction qui consiste en la vente, quelques années avant l'année 2000, d'un bien immeuble par un propriétaire (ci-après l'«assujetti 1») à un fournisseur (ci-après l'«assujetti 2»). Comme les parties avaient opté pour la taxation, l'assujetti 2 a procédé à la déduction de la TVA qui lui avait été facturée.

17. Ensuite, une deuxième transaction, qui consiste en la livraison, le 5 janvier 2000, par

l'assujetti 2 du même bien immeuble à Pactor Vastgoed («l'assujetti 3»), qui, en accord avec le fournisseur, a également opté pour la taxation de cette livraison. Comme l'article 11, paragraphe 1, sous a), point 2, de la loi l'exige, Pactor Vastgoed a déclaré, à cette occasion, qu'elle utiliserait ce bien immeuble pour fournir des prestations ouvrant un droit total ou quasi total à déduction, restriction connue comme le «critère des 90 %». Toutefois, à partir du mois d'avril 2000, Pactor Vastgoed a loué ledit bien en exonération de la TVA.

18. Enfin, une troisième transaction, qui consiste en la vente, au début du mois de juillet 2000, par Pactor Vastgoed de ce même bien à un tiers, et ce également en exonération de la TVA.

19. L'inspecteur des impôts a estimé que Pactor Vastgoed n'avait, par conséquent, pas respecté la condition liée à l'option, qui exigeait une utilisation taxée du bien immeuble. Dès lors, la livraison à Pactor Vastgoed aurait dû être exonérée de la TVA (6).

20. Toujours selon l'inspecteur des impôts, il convenait d'appliquer l'article 12 bis de la loi. C'est sur le fondement de cet article qu'il a imposé le redressement à l'assujetti 3 en le calculant sur la base du montant de la TVA pour lequel l'assujetti 2 avait antérieurement déduit lors de l'acquisition du bien immeuble auprès de l'assujetti 1, montant qui, s'agissant d'une livraison qui aurait dû être exonérée, devait être régularisé (7).

21. En ce qui concerne la transaction entre les assujettis 2 et 3, l'inspecteur des impôts a considéré que, avec effet rétroactif au 5 janvier 2000, le bien immeuble avait été livré à Pactor Vastgoed en exonération de la TVA et que, par voie de conséquence, la taxe appliquée sur cette livraison ainsi que la déduction devaient être annulées, ce qui, selon le gouvernement néerlandais, n'a eu aucune conséquence matérielle pour Pactor Vastgoed. En effet, celui-ci devait annuler tant la TVA versée indûment que la déduction effectuée indûment.

22. En outre, la TVA déduite antérieurement par l'assujetti 2 devait aussi être régularisée pour les années restantes d'utilisation exonérée. Lors de la livraison à l'assujetti 3, il avait, en effet, été présumé que le bien immeuble continuerait à faire l'objet d'une utilisation soumise à la taxe, si bien que la TVA déduite antérieurement pouvait être maintenue pour la période de régularisation restant à courir.

23. C'est cette TVA régularisée, d'un montant de pas moins de 295 820 euros, qui a fait l'objet du redressement imposé à Pactor Vastgoed par l'inspecteur des impôts.

24. Comme indiqué au point 14 des présentes conclusions, le Gerechtshof te 's-Gravenhage a annulé le jugement du Rechtbank te 's-Gravenhage qui avait confirmé la décision de l'inspecteur des impôts. Dans le cadre du pourvoi en cassation formé par le Staatssecretaris contre l'arrêt du Gerechtshof te 's-Gravenhage devant la juridiction de renvoi, Pactor Vastgoed a fait valoir que la TVA régularisée aurait dû être perçue non pas auprès d'elle, mais bien du fournisseur. L'article 12 bis de la loi, sur lequel est fondée la perception de la TVA régularisée auprès de Pactor Vastgoed, serait contraire à la sixième directive.

25. En revanche, le Staatssecretaris a fait valoir que le Gerechtshof te 's-Gravenhage avait commis une erreur de droit en jugeant que l'article 12 bis de la loi ne pouvait servir de fondement pour imposer à l'acquéreur d'un bien immeuble (l'assujetti 3) le redressement d'un montant de TVA pour lequel l'assujetti 2 avait bénéficié d'une déduction, par suite d'une acquisition antérieure auprès de l'assujetti 1.

26. C'est dans ce contexte que le Hoge Raad der Nederlanden a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour la question préjudicielle suivante:

«La sixième directive permet-elle que, au cas où la déduction de la TVA opérée initialement conformément à l'article 20 de cette directive est régularisée en ce sens que le montant de la déduction doit être remboursé totalement ou partiellement, ce montant soit perçu auprès d'une personne autre que l'assujetti qui a opéré la déduction dans le passé, en particulier [...] auprès de celui auquel un bien a été livré par l'assujetti?»

27. Des observations écrites ont été déposées par Pactor Vastgoed, le gouvernement néerlandais, l'Irlande et le gouvernement finlandais ainsi que par la Commission. Lors de l'audience qui s'est tenue le 18 avril 2013, ont formulé oralement leurs observations toutes ces parties sauf le gouvernement finlandais.

### III – L'analyse

#### A – *Les doutes sur l'interprétation de l'article 12 bis de la loi*

28. Avant d'en venir aux arguments des parties, il importe de souligner, comme cela ressort de la décision de renvoi, que des doutes s'expriment aux Pays-Bas sur la question de savoir si l'article 12 bis de la loi peut ou non servir de fondement pour imposer à l'acquéreur d'un bien immobilier le redressement d'un montant de TVA pour lequel son fournisseur a bénéficié d'une déduction, montant qui devrait être régularisé.

29. Tant pour l'avocat général dans la procédure au principal que pour la juridiction de renvoi elle-même, l'objectif de l'article 12 bis de la loi ne se retrouve pas clairement traduit dans le texte même de cette disposition (8). La Commission va encore plus loin, puisqu'elle avoue ouvertement ne pas comprendre le sens de ladite disposition.

30. En effet, si on lit le libellé de l'article 12 bis de la loi, les mots «la taxe déduite [...] [(9)] en relation avec cette livraison, par celui qui a effectué la livraison» concernent la livraison de l'assujetti 1 (le vendeur) à l'assujetti 2 (le fournisseur).

31. Par conséquent, selon le libellé de la loi elle-même, le «redressement imposé à celui à qui la livraison a été effectuée» vise nécessairement l'assujetti 2.

32. Il s'ensuit que la livraison en cause ne peut par principe être celle de l'assujetti 2 à l'assujetti 3 puisque, sur celle-ci, l'assujetti 2 n'a rien à déduire.

33. Il faut donc interpréter très largement le texte de l'article 12 bis de la loi – comme le fait le gouvernement néerlandais (10) – pour en arriver à imposer l'assujetti 3.

34. Selon la juridiction de renvoi (11), le texte de l'article 12 bis de la loi pourrait en effet laisser suffisamment de latitude pour que, conformément à l'objectif de cette disposition, les mots «la taxe déduite [...], en relation avec cette livraison, par celui qui a effectué la livraison», visent un montant de TVA qui a été déduit antérieurement par l'assujetti qui a effectué la livraison subséquente, montant qui doit être régularisé, parce que, considérée a posteriori, cette livraison était en réalité exonérée de la TVA, du fait qu'il est apparu par la suite que la condition imposée par la loi (12) n'a pas été respectée. Ce serait alors la livraison entre l'assujetti 2 et l'assujetti 3 dans le présent dossier qui – parce que le vendeur et l'acheteur ont opté pour une livraison imposée à la TVA – a fait que l'entrepreneur qui a effectué la livraison a bénéficié d'une déduction trop importante de TVA (même si celle-ci résultait du fait que cet entrepreneur avait avec son propre fournisseur opté pour l'imposition à la TVA d'une livraison antérieure).

35. Il incombe, évidemment, à la juridiction de renvoi, seule compétente pour interpréter le droit interne, d'interpréter l'article 12 bis de la loi (en tenant compte des éléments fournis par la Cour

dans la présente affaire).

36. Quoi qu'il en soit, c'est en supposant que l'article 12 bis de la loi permette l'interprétation du fisc néerlandais que j'examinerai la question posée par la juridiction de renvoi.

## B – *Résumé des arguments des parties*

37. Pactor Vastgoed soutient que la sixième directive ne permet pas aux États membres, avec ou sans l'autorisation du Conseil, de désigner dans une affaire telle que celle au principal comme redevable de la TVA régularisée une personne autre que l'assujetti 2. Selon elle, la disposition de l'article 12 bis de la loi est, sur ce point, contraire à la sixième directive.

38. Le gouvernement néerlandais considère, au contraire, que les dispositions de la sixième directive ne font pas obstacle à ce que, dans un contexte tel que celui en cause au principal, les États membres perçoivent la TVA régularisée auprès de l'acquéreur d'un bien immobilier.

39. L'Irlande et le gouvernement finlandais soutiennent, en substance, la même thèse que le gouvernement néerlandais. Ils estiment notamment qu'il résulte de l'article 20 de la sixième directive ainsi que du contexte et de l'économie de cette directive que les États membres disposent d'un pouvoir d'appréciation leur permettant de déterminer les conditions dans lesquelles la régularisation d'une déduction peut être imposée à une personne autre que l'assujetti qui a initialement opéré cette déduction. Selon l'Irlande, une interprétation contraire serait incompatible avec le système de la TVA établi par la sixième directive ainsi qu'avec les principes de sécurité juridique et de neutralité fiscale. De plus, elle aurait pour conséquence de rendre moins efficace le mécanisme de recouvrement des recettes fiscales.

40. Enfin, à l'instar de Pactor Vastgoed, la Commission soutient une thèse opposée à celle défendue par les gouvernements néerlandais et finlandais ainsi que par l'Irlande et considère, en substance, qu'il convient de répondre par la négative à la question préjudicielle.

## C – *Appréciation*

### 1. Observations liminaires

41. Par sa question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si la sixième directive doit être interprétée en ce sens qu'elle permet qu'une déduction effectuée à l'occasion de la livraison d'un bien immobilier d'un premier assujetti à un deuxième assujetti soit régularisée en la recouvrant à charge d'un troisième assujetti (dans l'affaire au principal Pactor Vastgoed) autre que celui qui a opéré la déduction dans le passé.

42. Le Royaume des Pays-Bas a utilisé la possibilité prévue à l'article 13, C, sous b), de la sixième directive, laquelle permet aux États membres d'accorder à leurs assujettis le droit d'opter pour la taxation de certaines transactions qui, en vertu de la règle générale contenue dans l'article 13, B, sous g), de cette directive, sont exonérées de TVA (13). Relèvent de ces transactions les livraisons de bâtiments ou d'une fraction de bâtiment et du sol y attenant autres que la livraison avant la première occupation.

43. Il faut observer que l'article 13, C, dernier paragraphe, de la sixième directive ajoute que «[I]es États membres peuvent restreindre la portée du droit d'option; ils déterminent les modalités de son exercice».

44. À partir du 31 mars 1995 à 18 h, le législateur néerlandais a limité la possibilité d'opter pour une livraison taxée aux livraisons de biens immeubles effectuées à des personnes qui utilisent ces biens à des fins pour lesquelles existe un droit à déduction complet ou quasiment complet (14).

45. Comme l'indique la juridiction de renvoi, il peut arriver que, alors que les entrepreneurs concernés (celui qui effectue la livraison et celui à qui elle est effectuée) se sont initialement fondés sur une destination déterminée du bien sur la base de laquelle l'option pour la taxation de la livraison est permise, l'entrepreneur auquel le bien immeuble a été livré lui donne ultérieurement une destination sur la base de laquelle l'option pour la taxation de la livraison n'était pas possible. Les dispositions légales partent du principe que, dans ce cas, la livraison aurait dû être exonérée de la TVA et que par conséquent la TVA déduite dans le passé par le fournisseur doit être régularisée.

46. Visant ces situations, l'article 12 bis de la loi prévoit que «[s]'il est fait abusivement usage de l'exception prévue à l'article 11, paragraphe 1, sous a), [point 2], parce que celui à qui la livraison a été effectuée n'utilise pas le bien immeuble à des fins pour lesquelles existe un droit à déduction complet ou quasiment complet en vertu de l'article 15, la taxe déduite, en vertu de l'article 15, en relation avec cette livraison, par celui qui a effectué la livraison fait l'objet d'un redressement imposé à celui à qui la livraison a été effectuée» (c'est moi qui souligne).

2. L'article 12 bis de la loi et la sixième directive

47. Force est de relever que la sixième directive ne contient pas d'indications expresses au sujet de l'assujetti redevable de la TVA dans le contexte de la régularisation d'une déduction.

48. La directive 2006/112/CE (15), qui a entre-temps abrogé et remplacé la sixième directive, ne fournit pas plus d'indications à ce sujet.

49. Cela étant, ainsi que la Cour l'a rappelé à maintes reprises, «le régime de déductions établi par la directive vise à soulager entièrement l'entrepreneur du poids de la TVA due ou acquittée dans le cadre de toutes ses activités économiques. Ainsi, le système commun de TVA cherche à garantir la parfaite neutralité quant à la charge fiscale de toutes les activités économiques, quels que soient leurs buts ou leurs résultats, à condition que lesdites activités soient, en principe, elles-mêmes soumises à la TVA» (16).

50. Par conséquent, lorsque des biens ou des services acquis par un assujetti sont utilisés pour les besoins d'opérations exonérées ou qui ne relèvent pas du champ d'application de la TVA, il ne saurait y avoir ni perception de taxe en aval ni déduction de celle-ci en amont (17).

51. Par ailleurs, la Cour a déjà observé que «le mécanisme de régularisation prévu par [...] la directive fait partie intégrante du régime de déduction de la TVA établi par celle-ci. Il importe de souligner, à cet égard, que les règles prévues par la directive en matière de régularisation visent à accroître la précision des déductions de manière à assurer la neutralité de la TVA, de sorte 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 une telle taxe. Par lesdites règles, la directive a ainsi 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» (18).

52. Comme la réponse à cette question était importante pour l'analyse de l'affaire et qu'elle ne ressortait pas sans ambiguïté de la décision de renvoi, la Cour a interrogé le gouvernement néerlandais et la Commission sur la question de savoir si, dans les faits, la déduction qui devait

être régularisée dans l'affaire au principal était bien celle opérée par l'assujetti 2 (le fournisseur) suite à l'achat auprès de l'assujetti 1 (le vendeur).

53. Sur le fondement des réponses fournies par chacune de ces parties, il est clair que c'est effectivement l'assujetti 3 (Pactor Vastgoed) qui serait tenu pour redevable de la TVA déduite par un autre assujetti en amont de la chaîne des ventes, à l'occasion d'une transaction à laquelle cet assujetti 3 est totalement étranger.

54. Ainsi que je l'ai indiqué aux points 33 et 34 des présentes conclusions, cette interprétation pourrait être compatible tant avec le libellé de l'article 12 bis de la loi qu'avec la description des faits effectuée par la juridiction de renvoi.

55. En effet, il est précisé dans la décision de renvoi que «[l']inspecteur a calculé le montant du redressement sur la base du montant de la [TVA] pour lequel le fournisseur avait antérieurement bénéficié d'une déduction lors de l'acquisition du bien immeuble, montant qui, s'agissant d'une livraison exonérée effectuée par ce fournisseur, doit être régularisé en vertu des dispositions combinées de l'article 15, paragraphe 6, de la loi et des articles 13 et 13 bis de l'arrêté ([...] la 'TVA régularisée')».

56. D'ailleurs, le gouvernement néerlandais semble confirmer mon interprétation ci-dessus (19).

57. Dans pareilles circonstances, je pense (comme la Commission) que dans une situation telle que la présente soit une régularisation n'est pas nécessaire, soit cette régularisation est totalement imputable à l'assujetti 2. En effet, dans la mesure où Pactor Vastgoed est totalement étrangère à la première transaction immobilière, par laquelle l'assujetti 2 a acquis le bien immeuble en cause au principal, la circonstance que, lors de la transaction suivante concernant ce même bien, en l'occurrence celle intervenue entre l'assujetti 2 et l'assujetti 3 (Pactor Vastgoed), cette dernière ne remplisse pas les conditions permettant d'opter pour la taxation de cette seconde transaction ne saurait avoir de conséquences à l'égard de la TVA relative à la première transaction.

58. Reste à voir si la sixième directive permet à une disposition de droit interne telle que l'article 12 bis de la loi de modifier cette réponse de principe.

a) L'argument principal du gouvernement néerlandais

59. Selon le gouvernement néerlandais, il résulte d'une lecture combinée des articles 13, B, phrase introductive «dans les conditions qu'ils fixent en vue d'assurer l'application correcte et simple des exonérations prévues ci-dessous et de prévenir toute fraude, évasion et [tout] abus éventuels», 13, C, dernière phrase «[l]es États membres peuvent restreindre la portée du droit d'option; ils déterminent les modalités de son exercice», 20, paragraphes 1 «suivant les modalités fixées par les États membres» et 4 «prendre toutes dispositions utiles en vue d'éviter que les régularisations ne procurent aucun avantage injustifié», ainsi que 21, paragraphe 1, sous a) «[l]es États membres peuvent également prévoir qu'une personne, autre que l'assujetti, est solidairement tenue d'acquitter la taxe», de la sixième directive que les États membres disposent d'une marge d'appréciation suffisante pour adopter une règle relative à la régularisation des déductions telle que celle en cause au principal (20).

i) Quant à l'article 20 de la sixième directive

60. À cet égard, tout d'abord, je ne peux partager une des thèses alternatives évoquées par le juge de renvoi selon laquelle – vu le fait que la sixième directive ne comporte aucune disposition

expresse concernant la personne redevable de la TVA régularisée – il appartiendrait entièrement aux États membres de déterminer auprès de qui la TVA régularisée peut être perçue.

61. Au contraire, non seulement la sixième directive ne permet pas expressément – ce qui serait possible en vertu de l'article 12 bis de la loi – de percevoir auprès d'un autre assujetti la TVA due à la suite de la régularisation, mais, bien plus, il doit être déduit des dispositions combinées des articles 17, paragraphe 2, 22, paragraphe 4, deuxième alinéa, et 20 de la sixième directive que, en présence de circonstances qui entraînent une régularisation d'une déduction dont un assujetti a bénéficié, cette régularisation s'effectue en principe auprès de celui-ci.

62. En outre, la proposition de la sixième directive (21) stipulait expressément que la personne qui avait opéré la déduction devait payer la régularisation. Le texte introductif de l'article 20 de la proposition, intitulé «Régularisation des déductions», prévoit que «[l]’assujetti procède à la régularisation de la déduction initialement opérée», ce qui est confirmé par la version anglaise de la proposition qui se lit comme suit, à savoir «[t]he taxable person shall adjust the initial deduction».

63. Le texte même de cet article 20 tel qu'adopté suggère la même position lorsqu'il indique que «la déduction initialement opérée est régularisée [...] lorsque la déduction est supérieure ou inférieure à celle que l'assujetti était en droit d'opérer». Il est normal que, en principe, l'erreur soit corrigée par celui qui l'a commise.

64. Enfin, la possibilité pour les États membres de déterminer auprès de qui la TVA régularisée peut être perçue dépasserait largement la notion de «modalités» utilisée par l'article 20, paragraphe 1, de la sixième directive (22). J'y reviendrai aux points 70 et 71 des présentes conclusions.

## ii) Quant à l'article 21 de la sixième directive

65. De la même manière que la TVA est due par l'assujetti qui effectue une opération imposable et que le droit à déduction de la TVA est exercé par l'assujetti qui utilise les biens concernés pour les besoins de ses opérations taxées, il ressort de l'article 21 de la sixième directive que le recouvrement d'une taxe régularisée doit, en principe, être effectué auprès de l'assujetti qui a initialement opéré la déduction de cette taxe, en l'occurrence, dans le dossier en cause, le fournisseur (ou l'assujetti 2).

66. En effet, cet article 21, sous l'intitulé «Redevables de la taxe envers le Trésor», indique de manière exhaustive dans quels cas une personne autre que l'assujetti qui a effectué la prestation peut être redevable de la taxe.

67. L'article 21, paragraphe 1, sous a), de la sixième directive consacre le principe selon lequel l'assujetti redevable de la TVA relative à une opération imposable est celui qui effectue cette opération. En ce qui concerne la présente affaire, ce serait alors l'assujetti 2 (le fournisseur).

68. En revanche, le reste dudit article 21 contient une liste exhaustive des cas et des circonstances dans lesquels la personne redevable est une autre personne que l'assujetti effectuant l'opération. La situation dans l'affaire en cause au principal ne correspond à aucun de ces cas et aucune de ces circonstances.

69. La seule latitude laissée aux États membres est de prévoir qu'une autre personne que l'assujetti est solidairement tenue d'acquitter la taxe. Or, ce n'est pas une obligation solidaire qu'impose l'article 12 bis de la loi, mais une obligation fiscale totalement indépendante à charge de l'acquéreur.

iii) Quant à la notion de «modalités» utilisée aux articles 13 et 20 de la sixième directive

70. Je suis d'avis (comme la Commission) que la sixième directive, et notamment ses articles 13, C, et 20, paragraphe 1, n'autorise pas les États membres à percevoir le montant d'une régularisation de la TVA portant sur une première transaction entre un premier assujetti et deuxième assujetti auprès d'un troisième assujetti n'ayant aucun lien avec celle-ci. Une telle disposition irait au-delà de la latitude laissée aux États membres.

71. En effet, la désignation du redevable ne constitue pas une simple «modalité de l'exercice du droit d'option» ou de sa régularisation, mais touche au cœur même du système de la TVA, raison pour laquelle les dispositions prévoyant l'autoliquidation par l'acquéreur doivent soit se trouver dans la sixième directive (désormais la directive TVA (23)) – comme par exemple les articles 194 à 199 de la directive TVA – soit faire l'objet des dispositions dérogatoires basées sur l'article 27 de la sixième directive (désormais l'article 395 de la directive TVA). J'y reviendrai au point 103 des présentes conclusions.

b) Autres arguments soulevés par les parties

i) Premier argument

72. L'Irlande soutient que la procédure au principal fournit un exemple de la raison pour laquelle un État membre doit pouvoir imposer une régularisation à une personne autre que l'assujetti qui a appliqué la déduction. Selon lui, il est approprié et proportionné que la personne qui à la fois décide et connaît les activités taxables aux fins desquelles le bien immeuble aurait dû être utilisé et a, en réalité, été utilisé se voie imposer la régularisation des déductions. La nécessité de cette régularisation résulte d'une violation de la loi fiscale par l'acquéreur et non par le fournisseur initial. Si cette violation de la loi consistait dans de fausses déclarations de l'acquéreur, les régularisations se justifieraient pour la même raison que le remboursement rétroactif (24).

73. En supposant même que ce système, ainsi justifié, puisse être mis en place sans recours à l'article 27 de la sixième directive (à mon avis, non), je ne partage pas le raisonnement de l'Irlande.

74. D'une part, ainsi que Pactor Vastgoed l'a à juste titre souligné, si l'on rend redevable de la TVA due en conséquence de la régularisation une personne autre que celle qui a procédé à la déduction, cette autre personne (en l'espèce l'acquéreur) ne dispose normalement pas des données qui déterminent l'ampleur de la régularisation (comme le montant que le vendeur a déduit lors de l'acquisition du bien d'investissement, la durée de la période de régularisation restant à courir et les éventuels autres coûts pour lesquels le vendeur a procédé à une déduction de la TVA). Cette autre personne n'est, en principe, pas en mesure de contrôler si l'éventuel redressement est correct et ne peut, de facto, contester le montant faisant l'objet de la régularisation.

75. D'autre part, dans la présente affaire, l'assujetti 2 a vendu en connaissance du risque, l'acquéreur pouvant d'ailleurs être de bonne foi ou n'avoir commis aucune faute ou négligence, si, par exemple, pour des raisons économiques, il a dû changer l'affectation du bien après l'achat. En effet, s'il avait su qu'il affecterait le bien des utilisations non taxées, il n'aurait certainement pas opté pour la taxation de la transaction.

76. Dans la même ligne, le gouvernement néerlandais rappelle que la législation fiscale nationale exige que l'acquéreur (l'assujetti 3) ait expressément et préalablement déclaré qu'il

satisfera au critère des 90 %. Faute de cette déclaration expresse, le droit d'option prévu à l'article 11 de la loi ne peut être utilisé. Cette déclaration impliquerait donc un choix conscient de l'acquéreur. Il serait, de ce fait, considéré comme conscient des implications en matière de TVA si le bien concerné – en dépit de sa déclaration expresse – était utilisé en exonération de la TVA. Il devrait ainsi être considéré comme informé de la circonstance que, en tant qu'acquéreur, il deviendra redevable d'une éventuelle TVA régularisée.

77. Je relève que s'il est vrai que l'acquéreur (l'assujetti 3) a pris un engagement d'utiliser le bien immeuble pour des opérations taxées, l'assujetti 2 a également pris cet engagement lorsqu'il a acquis le bien immeuble de l'assujetti 1. Il savait donc que, en revendant le bien immeuble à l'assujetti 3, il pourrait se trouver dans la situation de ne pas respecter l'engagement qu'il avait pris à l'égard de l'assujetti 1.

78. Quand le gouvernement néerlandais (25) parle d'un «choix conscient de l'acquéreur», c'est aussi vrai pour l'assujetti 2 que pour Pactor Vastgoed.

79. En outre, je relève que l'objectif du système TVA est non pas de punir un fautif, mais d'assurer la neutralité de la TVA.

80. Or, à suivre la thèse du gouvernement néerlandais, il n'est pas unimaginable que Pactor Vastgoed paie une TVA sur une opération exonérée. En effet, il a payé la TVA à l'assujetti 2, TVA qu'il a déduite, ces deux opérations se compensant dans son chef, mais il va devoir payer la déduction de l'assujetti 2. En revanche, ce dernier gardera une déduction que le gouvernement néerlandais estime devoir être régularisée.

81. De toute façon, ainsi que la Commission l'a relevé à juste titre, les seules circonstances qui pourraient justifier une régularisation de la TVA déduite par l'assujetti 2 (le fournisseur) sont, soit que le fournisseur lui-même, en tant qu'acquéreur dans la première transaction immobilière (c'est-à-dire auprès de l'assujetti 1), ne remplisse pas ultérieurement les conditions lui ayant permis d'opter pour la taxation de cette transaction, soit que le fournisseur vende le bien immeuble en cause à Pactor Vastgoed pendant la période de régularisation (26) et que le bien ne soit plus affecté à des opérations taxables avant la fin de cette période. Or, dans ces deux cas, la régularisation d'une déduction opérée par le fournisseur en relation avec ladite transaction ne saurait en aucun cas être imposée à l'assujetti 3 (Pactor Vastgoed), puisque ce dernier ne peut être tenu pour redevable de la TVA déduite par d'autres assujettis dans le cadre d'une transaction à laquelle il est *totalelement étranger*.

## ii) Deuxième argument

82. Selon le gouvernement néerlandais, l'article 12 bis de la loi vise à faire obstacle aux avantages injustifiés dont pourrait bénéficier l'acquéreur. Selon lui, l'acquéreur pourrait, nonobstant sa propre déclaration selon laquelle il utilisera le bien immeuble pour des prestations taxées, utiliser, sans aucun obstacle, ce bien pour des prestations exonérées de TVA tout en acquérant le bien sans que la TVA soit incluse dans le prix et donc sans supporter le poids de la TVA. De ce fait, non seulement le vendeur subirait un préjudice à concurrence du montant de la TVA régularisée, mais le système de la TVA serait aussi, du fait de la possibilité d'option, tout simplement mis en péril. L'exonération prévue à l'article 13, B, paragraphe 1, sous g) et h), de la sixième directive serait ainsi contournée.

83. Il suffit de relever à ce sujet que pour l'acquéreur, la déduction se compense avec la TVA payée. Je ne vois donc pas en quoi l'assujetti 3 aurait eu un «avantage injustifié».

84. Par ailleurs, la situation «d'injustice» pour le fournisseur qui peut faire l'objet d'une

régularisation alors qu'il a fait confiance aux déclarations de l'acquéreur (l'assujetti 3), conformément auxquelles le bien serait destiné à des opérations taxées, découle de l'exigence de la législation néerlandaise que l'acquéreur doive affecter le bien immobilier à des opérations taxées à la TVA.

85. Selon la Commission, cette condition qui impose, pour qu'une transaction immobilière soit taxée, que l'acquéreur d'un bien immeuble doive utiliser celui-ci à des fins pour lesquelles il existe un droit à déduction, est une condition superflue, puisqu'un assujetti n'aurait aucun intérêt à opter pour la taxation s'il n'utilise pas le bien immeuble concerné à de telles fins.

86. Il est vrai que la Cour a déjà jugé que s'il est légitime que les mesures adoptées par les États membres tendent à préserver le plus efficacement possible les droits du Trésor public, elles ne doivent pas aller au-delà de ce qui est nécessaire à cette fin (27).

87. La Commission souligne toutefois que la suppression de cette exigence ne porterait pas préjudice au Trésor néerlandais. Il suffirait que l'assujetti qui effectue la livraison (l'assujetti 2) opte pour la taxation, laissant aux acquéreurs potentiels le choix de ne pas la conclure si cette taxation ne leur convient pas, ce qui sera vraisemblablement le cas s'ils mènent des activités sans droit à déduction, parce qu'ils devront alors supporter la charge finale de la TVA sur la vente du bien immeuble. Dans la pratique, on peut supposer que, en l'état actuel de la législation néerlandaise, les assujettis dont les activités ne donnent pas droit à déduction préfèrent acheter un bien immobilier ancien soit à d'autres assujettis exemptés de la TVA, soit à des particuliers, également hors TVA.

88. Je pourrais ajouter que si l'assujetti 3 modifie l'affectation du bien immeuble (par exemple pour des raisons économiques) après l'achat, il ne pourra pas déduire la taxe qu'il a payée à l'assujetti 2 et les intérêts du Trésor néerlandais seraient préservés. En effet, l'assujetti 2 pourrait maintenir sa déduction, mais l'assujetti 3 ne pourrait plus déduire la TVA qu'il a lui-même payée en autoliquidation, par suite de la dérogation obtenue par le Royaume des Pays-Bas, dérogation devenue directive pour tout le monde.

89. Cela étant, rien ne s'oppose à ce que la législation néerlandaise maintienne la condition tenant à l'affectation de l'immeuble par l'acquéreur aux activités taxées aux fins de l'exercice du droit d'option pour la taxation des immeubles. Je pense que c'est, en effet, aux États membres de déterminer les modalités de l'exercice du droit d'option. Cependant, le législateur national est tenu de tirer toutes les conséquences de son choix, sans qu'il puisse imposer des obligations à l'acquéreur qui vont au-delà de ce qui est permis par la réglementation de l'Union en matière de TVA.

### iii) Troisième argument

90. Le gouvernement néerlandais estime que l'assujetti 2 n'aurait pas déduit la TVA «à tort», car au moment où elle a été effectuée, la déduction initiale de TVA avait été appliquée de manière correcte.

91. Qu'il suffise ici de remarquer que l'assujetti 2 a vendu le bien en ne respectant pas les conditions prévues lors de l'achat à l'assujetti 1, à savoir que le bien ne servirait qu'à des opérations taxables. C'est ce qui entraîne d'ailleurs la régularisation de la TVA qu'il a déduite.

### iv) Quatrième argument

92. Le gouvernement néerlandais indique dans sa réponse aux questions écrites de la Cour qu'une situation dans laquelle la TVA est perçue auprès d'un autre assujetti se présente

également en cas d'application de l'article 5, paragraphe 8, de la sixième directive. Cette disposition viserait la situation dans laquelle une entreprise est transférée à un assujetti. Dans ce cas, l'assujetti succède au cédant. Dans cette situation également, une TVA régularisée ne pourrait être imposée qu'à une personne autre que l'assujetti qui a bénéficié de la déduction, ce qui justifierait l'approche du gouvernement néerlandais.

93. Il suffit de relever à cet égard que, si ledit article 5, paragraphe 8, permet expressément de percevoir la TVA régularisée auprès d'un assujetti autre que celui qui a déduit la TVA, il faut constater que rien de tel n'est prévu expressément aux articles 20 et 21 de la sixième directive. Il s'ensuit que cet argument ne peut pas remettre en cause l'analyse préconisée dans les présentes conclusions.

v) Cinquième argument

94. Enfin, l'Irlande cite les points 90 et 91 de l'arrêt Halifax e.a. (28), selon lesquels «[la sixième] directive définit seulement, à son article 20, les conditions à remplir pour que la déduction des taxes en amont puisse être régularisée auprès du bénéficiaire de la livraison de biens ou de la prestation de services [...]. Il appartient donc, en principe, aux États membres de déterminer les conditions dans lesquelles la TVA peut être recouvrée a posteriori par le Trésor public, tout en restant toutefois dans les limites découlant du droit [de l'Union]».

95. Je ne crois pas que l'arrêt Halifax e.a., précité, mette en cause l'analyse contenue dans les présentes conclusions.

96. Il suffit de relever à cet égard que le point 90 dudit arrêt cité par l'Irlande se cantonne au sein d'une seule et même transaction.

3. L'article 12 bis de la loi et la décision 88/498

97. La juridiction de renvoi indique que la possibilité de percevoir auprès d'un autre assujetti la TVA due à la suite de la régularisation pourrait éventuellement être fondée sur une autorisation donnée sur le fondement de l'article 27 de la sixième directive. Toutefois, elle ajoute que, lorsque l'introduction de l'article 12 bis de la loi a été envisagée, aucune dérogation au sens de l'article 27 de la sixième directive n'avait été introduite ni obtenue par le Royaume des Pays-Bas.

98. Cela dit, la Commission estime que la dérogation obtenue ultérieurement par le Royaume des Pays-Bas sous forme de la décision 88/498 était en vigueur au moment des faits.

99. Quoiqu'il en soit, je suis d'avis que cette dérogation ne peut, dans des circonstances telles que celles au principal, justifier l'imposition de l'assujetti 3.

100. En revanche, et tel était son seul objet, elle a bien servi à faire payer la TVA par celui qui va la déduire, à savoir l'assujetti 2, pour la première transaction et l'assujetti 3 pour la deuxième transaction, ce que, semble-t-il, ils ont d'ailleurs fait.

101. De plus, n'y aurait-il pas une certaine contradiction à estimer (29) que le transfert de la TVA régularisée à l'acquéreur est permis sur le fondement de la seule sixième directive et d'avoir demandé une dérogation au moyen de l'article 27 de cette directive pour autoriser le mécanisme prévu à l'article 12 bis de la loi?

102. Toutefois, le gouvernement néerlandais fait valoir que, de toute façon, une règle telle que l'article 12 bis de la loi s'inscrit dans le prolongement de l'autorisation donnée par la décision 88/498, adoptée sur le fondement de l'article 27 de la sixième directive.

103. Un tel argument ne saurait être accueilli. Bien plus, je pense (comme la Commission) que, dans la mesure où il a été nécessaire de recourir à une mesure dérogatoire fondée sur l'article 27 de la sixième directive pour autoriser le Royaume des Pays-Bas à rendre l'acquéreur redevable de la TVA relative à une transaction immobilière à laquelle il a pris part, un recours à la même procédure serait d'autant plus nécessaire s'agissant d'une mesure, telle que celle en cause au principal, qui vise non seulement à changer le redevable de la taxe, mais qui désigne en plus à cet effet un assujetti étranger à la transaction concernée.

104. En conclusion, je suis d'avis que la sixième directive ne permet pas que, au cas où la déduction de la TVA opérée initialement conformément à l'article 20 de cette directive est régularisée en ce sens que le montant de la déduction doit être remboursé totalement ou partiellement, ce montant soit perçu auprès d'une personne autre que l'assujetti qui a opéré la déduction dans le passé, en particulier auprès de celui auquel un bien a été livré par l'assujetti et qui est étranger à la transaction concernée.

#### IV – Conclusion

105. Au vu de l'ensemble des considérations qui précèdent, je propose à la Cour de répondre comme suit à la question préjudicielle posée par le Hoge Raad der Nederlanden:

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, applicable au moment des faits du litige au principal, ne permet pas que, au cas où la déduction de la taxe sur la valeur ajoutée opérée initialement conformément à l'article 20 de cette directive est régularisée en ce sens que le montant de la déduction doit être remboursé totalement ou partiellement, ce montant soit perçu auprès d'une personne autre que l'assujetti qui a opéré la déduction dans le passé, en particulier auprès de celui auquel un bien a été livré par l'assujetti et qui est étranger à la transaction concernée.

1 – Langue originale: le français.

2 – Directive 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 L 145, p. 1), dans la version applicable au moment des faits du litige au principal (ci-après la «sixième directive»).

3 – Décision autorisant le Royaume des Pays-Bas à appliquer une mesure dérogatoire à l'article 21 paragraphe 1 point a) de la sixième directive (77/388/CEE) en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires (JO L 269, p. 54).

4 – La décision 88/498 a été abrogée avec effet au 1er janvier 2008 par la directive 2006/69/CE du Conseil, du 24 juillet 2006, modifiant la directive 77/388/CEE en ce qui concerne certaines mesures visant à simplifier la perception de la taxe sur la valeur ajoutée et à lutter contre la fraude et l'évasion fiscales, et abrogeant certaines décisions accordant des dérogations (JO L 221, p. 9).

5 – Wet op de omzetbelasting 1968, du 28 juin 1968 (*Staatslad* 1968, no 329), loi remplaçant l'actuelle taxe sur le chiffre d'affaires par une autre fondée sur le système de la TVA.

6 – Vu la disposition de l'article 6, paragraphe 4, de l'arrêté d'exécution de 1968 relatif à la taxe sur le chiffre d'affaires (Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968, ci-après l'«arrêté»).

7 – En vertu des dispositions combinées de l'article 15, paragraphe 6, de la loi et des articles

13 et 13 bis de l'arrêté (ci-après la «TVA régularisée»).

8 – Il semble que la doctrine soit également partagée au sujet de l'article 12 bis de la loi, comme l'indique l'avocat général dans la procédure au principal. Voir, par exemple, van den Elsen, *Beëindiging BTW-verhuurconstructies*, BTW-bulletin, 1995, nos 2 et 3; Mobach, O. L., *Omzetbelasting – Fiscaal commentaar*, Kluwer, 2003, p. 447 et suiv.; van Hilten, M. E., et van Kesteren, H. W. M., *Omzetbelasting – Fed fiscale studieserie*, Deventer: Fed 2007, no 6, p. 270 et 271; Ettema, C. M., e.a., *Wegwijs in de BTW*, La Haye, 2008, p. 377; Vetter, J. J., e.a., *Invordering van belastingen – Fed fiscale studieserie*, no 2, Deventer: Kluwer, 2005, p. 77 et 78; Vervaet, F. L. J., et van Lynden, A. J. H., *Het wetsvoorstel ter bestrijding van BTW-constructies*, no 11, BtwBrief, 1995; Bijl, D. B., *Onroerend goed; omzetbelasting en overdrachtsbelasting*, Kluwer, 1998, p. 66; Nieuwenhuizen, W. A. P., *Een huurovereenkomst*, BTW-bulletin, 1999, fascicule 7/8, no 67; Beelen, S. T. M., e.a., *Cursus belastingrecht (omzetbelasting)*, note 2.4.1.A.f et 2.4.1.F; Oostenrijk, A. J., et Van Dijk, L. A., *Onroerend goed en reparatiewetgeving Vermeend, Nieuw regime voor de heffing van BTW en overdrachtsbelasting* (Arthur Andersen 1996), p. 47; van den Elsen, E. H., *Onroerende zaken: BTW-constructies en economische eigendom*, Vermande, 1995, p. 12, et *Wet omzetbelasting 1968, Fiscale Encyclopedie De Vakstudie*, article 12a, supplément 587, avril 2010.

9 – En vertu de l'article 15 de la loi.

10 – Voir point 47 in fine de ses observations écrites.

11 – Voir point 3.3.4 de la décision de renvoi.

12 – À savoir que le bien immeuble soit complètement ou quasiment complètement utilisé à des fins pour lesquelles existe un droit à déduction.

13 – Voir article 11, paragraphe 1, phrase introductive et sous a), phrase introductive et point 2, de la loi.

14 – Loi du 18 décembre 1995 (Stb. 1995, no 659), modifiant la loi (relative à la TVA de 1968), la loi relative aux impôts sur les actes juridiques et quelques autres lois fiscales, dans le cadre de la lutte contre les montages juridiques concernant des biens immeubles, également désignée comme étant la «loi relative à la lutte contre les montages juridiques concernant des biens immeubles».

15 – Directive du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO L 347, p. 1, ci-après la «directive TVA»)

16 – Voir, notamment, arrêt du 22 mars 2012, Klub (C?153/11, point 35 et jurisprudence citée).

17 – Voir arrêts du 30 mars 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C?184/04, Rec. p. I?3039, point 24), et Klub, précité (point 28).

18 – Voir arrêt du 18 octobre 2012, TETS Haskovo (C?234/11, points 30 à 31), lequel se réfère à l'arrêt du 15 décembre 2005, Centralan Property (C?63/04, Rec. p. I?11087, point 57). Voir, également, arrêts Uudenkaupungin kaupunki, précité (point 26), ainsi que du 29 novembre 2012, Gran Via Moine?ti (C?257/11, point 38 et jurisprudence citée).

19 – Voir, entre autres, points 34 et 47 des observations du gouvernement néerlandais.

20 – À savoir une règle désignant l'acquéreur d'un bien immobilier (l'assujetti 3) comme étant redevable de la régularisation d'une déduction, même si cette déduction a été initialement opérée

par le fournisseur de ce bien (l'assujetti 2), dans le cadre de la précédente transaction immobilière relative audit bien avec un autre assujetti (l'assujetti 1).

21 – Proposition de la sixième directive du Conseil 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 [COM(73) 950 final].

22 – Selon lequel, «[l]a déduction initialement opérée est régularisée suivant les modalités fixées par les États membres».

23 – Voir note en bas de page 15 des présentes conclusions.

24 – L'Irlande se réfère à l'arrêt du 15 janvier 1998, Ghent Coal Terminal (C-37/95, Rec. p. I-1, point 21), lequel fait référence à l'arrêt du 29 février 1996, INZO (C-110/94, Rec. p. I-857).

25 – Au point 13 de sa réponse aux questions écrites de la Cour.

26 – En ce qui concerne ce second cas, en effet, lorsque l'assujetti 2 vend le bien à l'assujetti 3, il sait parfaitement combien de temps il a destiné le bien à des activités imposables et que la TVA devra éventuellement être régularisée.

27 – Voir, notamment, arrêts du 11 mai 2006, Federation of Technological Industries e.a. (C-384/04, Rec. p. I-4191, point 30); du 21 février 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, Rec. p. I-771, point 20), ainsi que du 21 décembre 2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10, Rec. p. I-14191, point 22).

28 – Arrêt du 21 février 2006 (C-255/02, Rec. p. I-1609, points 90 et 91). Voir, également, ordonnance du 3 mars 2004, Transport Service (C-395/02, Rec. p. I-1991, points 27 et 28).

29 – Au point 21 de la réponse dudit gouvernement aux questions écrites de la Cour.