



Date de réception : 31/05/2023

Version anonymisée

Traduction

C-243/23 – 1

Affaire C-243/23 [Drebers] ¹

Renvoi préjudiciel

Date de dépôt :

18 avril 2023

Juridiction de renvoi :

Hof van Beroep te Gent (Belgique)

Date de la décision de renvoi :

28 juin 2022

Partie requérante :

État belge/Service public fédéral Finances

Partie défenderesse :

L BV

[OMISSIS]

ÉTAT BELGE/SERVICE PUBLIC FÉDÉRAL FINANCES, [OMISSIS]

Ministre des Finances, dont le cabinet est situé à 1000 BRUXELLES, [OMISSIS] BELGIQUE, représenté par :

AABBI (AGISI – Administration générale de l’Inspection spéciale des impôts, Belgique) Direction régionale de Gand, dont les bureaux sont situés à 9050 LEDEBERG (GAND), [OMISSIS] BELGIQUE,

Team Invordering Rechtspersonen Gent 1 (Team Recouvrement personnes morales Gand 1, Belgique), dont les bureaux sont situés à 9050 LEDEBERG (GAND), [OMISSIS] BELGIQUE,

¹ Nom fictif qui ne correspond au nom réel d’aucune partie à la procédure.

appelant, [OMISSIS]

contre

L BV, [OMISSIS]

ayant son siège social à 9000 GAND, [OMISSIS] **[Belgique]**

intimée,

[OMISSIS]

le hof (cour) rend l'arrêt suivant :

1. La procédure devant le hof (cour)

Par requête du 3 juin 2020, l'appelant a interjeté appel du jugement prononcé le 10 mars 2020 par le rechtbank van eerse aanleg Oost-Vlaanderen (tribunal de première instance de Flandre orientale, Belgique), division de Gand, sixième chambre [OMISSIS].

[OMISSIS] [déroulement de la procédure]

2. Les faits pertinents et la procédure antérieure

L'intimée est une société au sein de laquelle est exercée l'activité économique qu'est la profession d'avocat.

Depuis plusieurs années, l'intimée (du moins la société à laquelle elle a succédé en droit) dispose d'un bien immobilier utilisé en partie à titre privé (pour l'habitation de son gérant) et en partie pour son activité économique.

Au cours des années 2007 à 2015, de très importants travaux immobiliers ont été réalisés sur cet immeuble.

Les travaux de construction en question ont eu lieu en trois phases.

Au cours de la première phase, les travaux ont été réalisés par une première entreprise de construction avec un premier architecte. Ces travaux concernaient les trois parties arrière (le bâtiment intermédiaire « B », l'annexe en verre « C » et la cage d'ascenseur « D »), mais également le bâtiment principal « A ». Cette phase a duré jusqu'à la fin de la collaboration avec cet entrepreneur et cet architecte initiaux en juillet 2010.

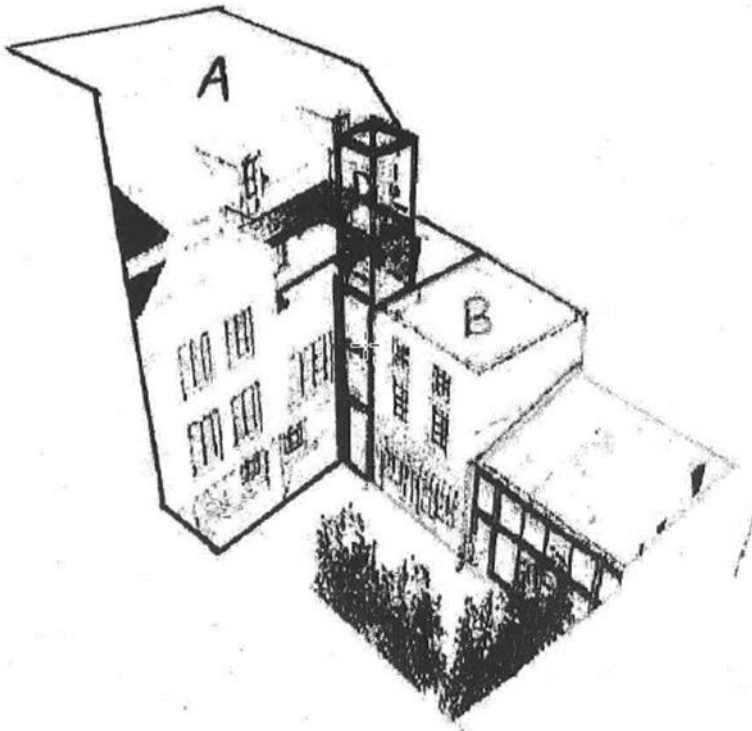
Au début de la deuxième phase, lors de la désignation du nouvel architecte-coordonateur en 2010, les travaux en cours concernant l'annexe en verre, le bâtiment intermédiaire et la cage d'ascenseur ont d'abord été poursuivis, plusieurs travaux devant être exécutés à nouveau (il semble que de nouveaux planchers porteurs dans le bâtiment intermédiaire ont dû être remplacés, il y avait

un problème d'évacuation des eaux, entraînant la présence d'eau dans la cave nouvellement aménagée et un retard des travaux sur l'annexe en verre « C », et il y avait également des problèmes d'installation de la cage d'ascenseur).

Une troisième phase a porté sur l'achèvement du bâtiment principal. Selon l'intimée, il y a eu là aussi des retards, de sorte que les travaux du bâtiment principal n'auraient pu commencer qu'en avril 2012. À la mi-2015, les travaux de transformation ont été entièrement achevés et le bâtiment a de nouveau pu être entièrement mis en service [OMISSIS].

Le rapport d'estimation d'ING Bank du 12 avril 2012 a estimé à 2 750 000 euros la valeur de vente du bâtiment après exécution des travaux. [OMISSIS] L'hypothèse était que le bâtiment serait destiné à 40 % à l'habitation privée et à 60 % à un usage professionnel.

Après exécution des travaux, l'ensemble peut être décrit au moyen de quatre parties distinctes, comme sur le dessin ci-après [OMISSIS], ces parties étant désignées par les indications « A », « B », « C » et « D » susmentionnées.



Ces quatre parties peuvent être décrites comme suit :

Le bâtiment principal « A » se compose toujours d'une partie destinée à un usage professionnel et d'une partie destinée à l'habitation privée.

La partie professionnelle comprend :

1. une grande partie de la cave utilisée comme espace d'archivage [OMISSIS] ;
2. le rez-de-chaussée comprenant un hall d'entrée, un espace de réception, une salle de réunion, une bibliothèque, des sanitaires, une vaste cage d'escalier et un espace polyvalent servant de cuisine [OMISSIS] et
3. le premier étage consistant en un grand bureau (composé de deux pièces) pour le gérant/avocat [OMISSIS].

Au-dessus des bureaux du premier étage se trouve un toit en terrasse qui se prolonge jusqu'au toit en terrasse au-dessus des bureaux du deuxième étage du bâtiment intermédiaire [OMISSIS].

La partie privative comprend le premier étage (salle à manger, cuisine, sanitaires et débarras), le deuxième étage, ainsi que les troisième et quatrième étages qui constituent un loft. Depuis le loft, on accède à une terrasse supérieure donnant sur la cour intérieure.

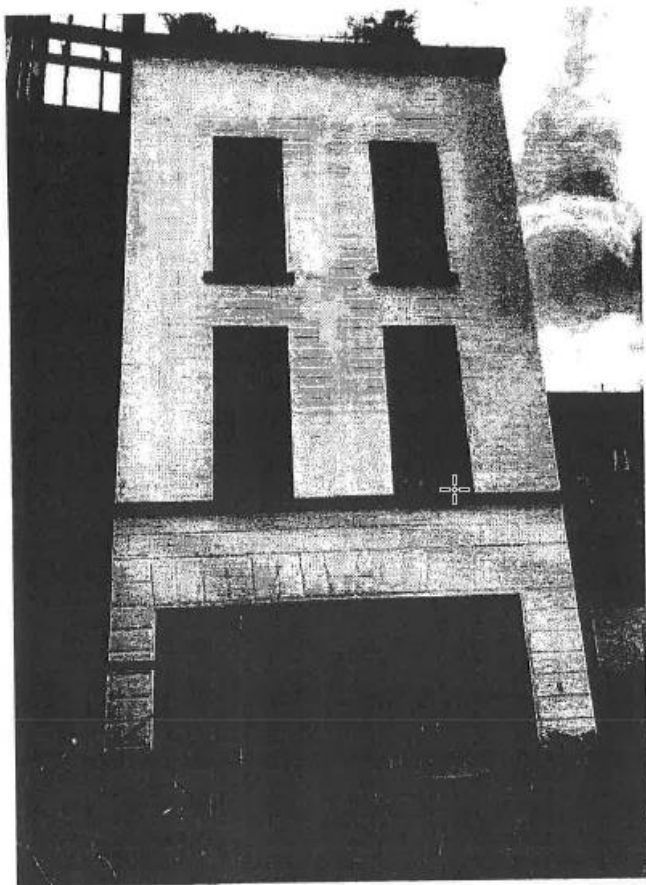
La superficie totale du bâtiment principal est de 1 083,34 m², dont 439,17 m² pour la partie professionnelle et 644,17 m² pour la partie destinée à l'habitation privée.

L'accès à la partie professionnelle se fait par l'entrée principale côté rue et par une porte en façade arrière qui donne sur la cour intérieure, accessible depuis la rue par un portail et une allée. La partie destinée à l'habitation privée est accessible par l'ascenseur « D » dans la cour intérieure (voir ci-dessous).

Le bâtiment intermédiaire « B » est relié au bâtiment principal et se compose d'un rez-de-chaussée et de deux étages [OMISSIS]. Le rez-de-chaussée et le premier étage servent de bureaux pour le personnel administratif [OMISSIS], tandis que le deuxième étage est utilisé comme bureau par les avocats [OMISSIS]. Du deuxième étage, on accède à un toit en terrasse situé au-dessus des bureaux du bâtiment principal « A », et qui se rattache en partie au bâtiment principal « A » et en partie au bâtiment intermédiaire « B » [OMISSIS].

La superficie du bâtiment intermédiaire « B » est de 87,28 m². Le bâtiment est accessible de l'extérieur par l'ascenseur depuis la cour intérieure « D », accessible depuis la rue par un portail et une allée. Le bâtiment intermédiaire est également relié au bâtiment principal et à l'annexe en verre « C » (voir ci-dessous) par un couloir au niveau du rez-de-chaussée et du premier étage.

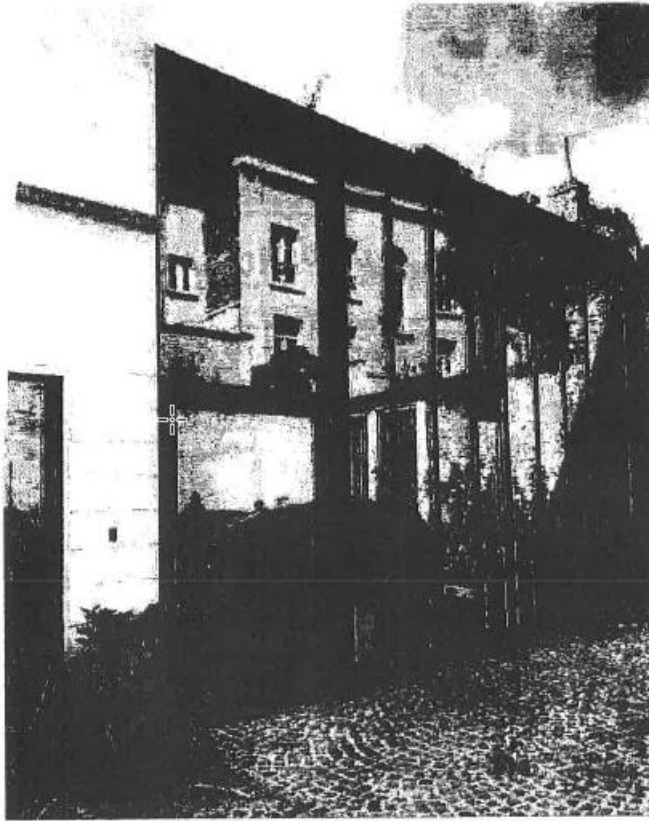
Le bâtiment intermédiaire « B » se présente comme suit :



L'annexe en verre « C », construite en 2012, jouxte le bâtiment intermédiaire. Le bâtiment se compose d'une cave, d'un rez-de-chaussée et d'un étage. La cave sert d'espace d'archivage [OMISSIS], tandis que le rez-de-chaussée et les étages supérieurs sont utilisés comme bureaux par les avocats [OMISSIS].

La superficie de l'annexe en verre est de 154,94 m². Le bâtiment est accessible de l'extérieur par une porte depuis la cour intérieure, accessible depuis le côté rue par un portail et une allée. L'annexe en verre est également reliée au bâtiment principal par un couloir au rez-de-chaussée et au premier étage. Le bâtiment se trouve manifestement à l'emplacement de l'ancien abri à vélos qui a été démoli à la suite de la nouvelle construction.

Cette annexe en verre se présente comme suit :



La cage d'ascenseur « D », construite en 2012 dans la cour intérieure, est reliée au bâtiment intermédiaire « B » et au bâtiment principal « A ».

La superficie de la cage d'ascenseur est de 2,39 m². Il est possible d'atteindre au moyen de l'ascenseur tous les étages du bâtiment intermédiaire et du bâtiment principal (y compris les étages supérieurs affectés à l'habitation privée).

Le bâtiment principal « A », le bâtiment intermédiaire « B » et l'annexe en verre « C » partagent les mêmes équipements d'utilité publique (le compteur électrique porte le numéro EAN541448820051711052). Le loft dans la partie privée du bâtiment principal est alimenté par une chaudière séparée et toute la partie privée du bâtiment principal dispose d'un compteur de gaz séparé (numéro EAN du compteur de gaz de la partie privée EAN541448820051711069 ; numéro EAN du compteur de gaz des bureaux EAN541448860008604280).

Un seul revenu cadastral (ci-après le « RC ») a été attribué à l'ensemble de l'immeuble. Avant le début des travaux, le RC était de 2 456 euros ; après exécution de tous les travaux, le RC a été fixé à 3 850 euros [OMISSIS].

Alors que l'activité économique qu'est la profession d'avocat était auparavant exonérée de TVA en vertu de l'article 44, paragraphe 1, point 1, CTVA [Code de la taxe sur la valeur ajoutée], cette exonération a été supprimée au 1^{er} janvier 2014, de sorte que l'intimée a depuis lors été enregistrée en qualité d'assujettie à la TVA.

Le 28 août 2015, l'AGISI, Inspection Gand 2 a entamé un contrôle fiscal inopiné au siège social de l'intimée et l'a poursuivi le 1^{er} décembre 2015. Il portait sur la période du 1^{er} janvier 2014 au 30 septembre 2015.

Les agents de contrôle ont consigné leurs constatations dans un procès-verbal intitulé « Compte rendu du contrôle sur place » le 1^{er} décembre 2015.

Les agents de contrôle ont été mis en possession :

- d'une copie de l'inventaire relatif à la révision de la TVA historique ;
- une copie des factures sur lesquelles portait la révision de la TVA effectuée ;
- des livres des achats et des pièces justificatives.

À la suite de ce contrôle, l'appelant a constaté que l'intimée avait commis plusieurs infractions à la législation sur la TVA durant la période du 1^{er} janvier 2014 au 30 septembre 2015. Ces infractions, ainsi que les conséquences y attachées par l'appelant, ont été reprises dans un relevé de régularisation du 13 décembre 2016.

L'intimée a formulé ses observations à ce sujet.

L'appelant en a partiellement tenu compte dans sa position telle qu'elle ressort de son procès-verbal du 21 septembre 2017.

Ce procès-verbal comprend deux parties :

- La partie A porte sur la révision de la déduction de la TVA historique (régime des avocats à partir du 1^{er} janvier 2014), les tableaux de justification de la taxation figurant aux annexes 1 à 5 du procès-verbal. Alors que l'intimée a pris en considération une période de révision de 15 ans pour les coûts des travaux immobiliers susmentionnés, l'appelant, dans cette partie A, a considéré qu'il ne s'agissait pas de travaux de construction d'un bâtiment, de sorte que la période de révision était limitée à cinq ans.

Au total, un montant de TVA de 141 028,69 euros a été exclu des « révisions ».

Il y avait cinq motifs distincts, pour chacun desquels l'agent de contrôle a inclus les factures correspondantes dans une annexe (annexes 1 à 5). Les motifs étaient les suivants :

A.1. Refus du droit à déduction/révision en raison de l'utilisation à des fins privées ou à des fins autres que professionnelles (annexe 1 : 28 303,03 euros).

A.2. Rejet partiel de la révision en raison d'une utilisation mixte (répartition habitation/cabinet selon le rapport 40/60 ; limitation du chargeur domestique Nissan à 50 % ; partie professionnelle de l'ascenseur à 75 % (annexe 2 : 3 870,87 euros).

A.3. Rejet total de la révision de la déduction de la TVA pour des biens meubles facturés comme des ventes sans preuve de l'incorporation à l'immeuble et/ou de l'affectation à une activité économique (annexe 3 : 1 098,79 euros).

A.4. Rejet total de la révision concernant la facturation de réparations au motif qu'elles ne peuvent pas faire l'objet d'une révision (annexe 4 : 14 358,59 euros).

A.5. Acceptation de la [révision] mais pour un montant corrigé ; dans la plupart des cas, la correction découle du fait que l'agent de contrôle conclut à l'absence de réalisation de travaux immobiliers ayant pour objet la construction d'un bâtiment (mais seulement l'agrandissement et/ou la transformation d'un bâtiment existant), de sorte que seule une période de révision de 5 ans serait d'application, alors que l'intimée avait appliqué la période de révision de 15 ans (annexe 5 : 93 397,41 euros).

– La partie B couvre le droit à déduction (applicable aux avocats) à partir du 1^{er} janvier 2014. Là encore, une annexe a été établie pour chaque type de motif de rejet (annexes 6 à 14). Les motifs sont précisés ci-dessous.

B. 1. Rejet au motif que la facture concerne des prestations exécutées en 2013, lorsque l'activité économique d'avocat était encore exonérée de TVA (annexe 6 : 216,94 euros).

B.2. Rejet au motif que la facture concerne des livraisons de biens ou des prestations de services destinées à des fins privées ou à des fins autres que celles de l'activité économique (annexe 7 : 3 551,71 euros).

B.3. Rejet pour absence de preuve que les livraisons ou les services sont destinés à l'activité économique (à défaut de description ou en raison d'une description trop vague) (annexe 8 : 3 810,62 euros).

B.4. Rejet pour utilisation seulement partielle aux fins de l'activité économique soumise à l'assujettissement à la TVA – une partie de la facture d'eau porte sur 2013 – partie professionnelle de 75 % pour 2014 (annexe 9 : 789,44 euros).

B.5. Rejet de la déduction de la TVA sur les factures de gaz relatives à un numéro de client concernant la consommation dans des locaux utilisés par un autre avocat et non refacturée par l'intimée + limitation à 75 % d'usage professionnel pour la facture d'électricité (annexe 10 : 1 047,46 euros).

B.6. Rejet de la TVA sur la base de documents qui ne sont pas des factures, en l'absence de respect des conditions de forme et d'affectation à une activité économique (annexe 11 : 299,74 euros).

B.7. Rejet au motif qu'un certain nombre de fournisseurs de biens et/ou de services relatifs à des travaux immobiliers avaient émis des factures avec TVA sans appliquer le report de la perception (annexe 12 : 11 109,66 euros de TVA, à majorer de 445,12 euros d'intérêts en raison du décalage entre le moment où le

droit à déduction a été exercé, d'une part, et le moment où il aurait seulement pu être appliqué – à titre de correction – sur la base d'une facturation adaptée).

B.8. Rejet pour infraction à la déduction limitée pour la livraison de véhicules automobiles (annexe 13 : 529,45 euros).

B.9. Rejet de la TVA déduite au titre d'une fête du personnel (plats et boissons) (annexe 14 : 864,30 euros)

Au total, il a été considéré dans le procès-verbal que la TVA due s'élevait à 163 756,24 euros.

[OMISSIS] [à propos d'une tentative de médiation infructueuse]

Le 19 octobre 2017, un conseiller recouvrement-receveur de l'AAI&I, Team Invordering Rechtspersonen Gent 1 (AGPR –Administration générale de la perception et du recouvrement, Team Recouvrement personnes morales Gand 1, Belgique) a émis une contrainte portant le numéro RCIV 500/1863/22424. Cette contrainte a été visée et déclarée exécutoire le 25 octobre 2017 par M. Debruyne, conseiller auprès de l'AGISI, et fait référence au procès-verbal susmentionné du 21 septembre 2017.

La contrainte a été notifiée à l'intimée par lettre recommandée le 25 octobre 2017.

Selon cette contrainte, l'intimée est redevable à l'appelant des montants suivants :

- a) au titre de la TVA : 163 756,24 euros
- b) au titre d'amendes fiscales proportionnelles pour déduction illégale de la taxe (article 70, paragraphe 1 bis, CTVA) :
 - infractions à l'article 45, paragraphe 1, CTVA : tableau H de l'AR [arrêté royal] n° 41 : 10 % de la taxe due soit $10 \% \times 152\,138,35 \text{ euros} = 15\,213,84 \text{ euros}$;
 - mauvaise application de la législation sur la TVA, en ce que l'infraction n'a pas été commise dans l'intention d'éluder ou de permettre d'éluder la taxe : tableau G, section première, rubrique IV de l'AR n° 41, 10 % de la taxe due soit $10 \% \times 11\,617,89 \text{ euros} = 1\,161,79 \text{ euros}$.
- c) intérêts de retard (article 91, paragraphe 1, CTVA) sur les 11 617,89 euros à calculer à partir du 21 octobre 2017 et à majorer des intérêts déjà échus, soit 445,12 euros.
- d) intérêts moratoires (article 91, paragraphe 4, CTVA) à partir de la notification de la contrainte.

Par une requête du 10 octobre 2018, l'intimée a introduit son action devant le rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen, afdeling Gent (tribunal de première instance de Flandre orientale, division Gand, Belgique).

Par jugement du 10 mars 2020, la sixième chambre du rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen, afdeling Gent (tribunal de première instance de Flandre orientale, division Gand), a statué comme suit :

Déclare l'action de la demanderesse recevable.

dit pour droit que l'ensemble de l'annexe en verre construite par la demanderesse (en saillie et comportant un étage), la cage d'ascenseur construite et le bâtiment intermédiaire rénové de l'immeuble situé à Gand, Recolettenlei 39/40 doivent être considérés comme un bien d'investissement immobilier au sens de l'article 48, paragraphe 2, CTVA lu conjointement avec les articles 21 bis, paragraphe 1 et 9, paragraphe 1 de l'arrêté royal n° 3 ;

dit pour droit que la demanderesse a le droit de déduire la taxe :

- à 100 % pour les services faisant l'objet de la facture n° 123 et
- à 60 % pour les biens et services faisant l'objet de la facture n° 210 ;

dit pour droit que c'est à juste titre que le défendeur a refusé à la demanderesse le droit à déduction à concurrence de 11 617,89 euros (annexe 12 du procès-verbal du 21 septembre 2017).

[OMISSIS] [aspects procéduraux de la procédure en première instance].

[OMISSIS]

C'est contre ce jugement que l'appelant a interjeté appel.

L'intimée a interjeté un appel incident [OMISSIS] [aspects procéduraux de la procédure au principal].

3. Les demandes des parties

3.1. La demande de l'appelant

En appel, l'appelant demande au hof (cour) de :

déclarer l'appel du concluant recevable et fondé et rejeter la défense de L BV comme étant non fondée,

annuler par conséquent le jugement attaqué du 10 mars 2020 rendu par le rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen, afdeling Gent (tribunal de première instance de Flandre orientale, division Gand) [OMISSIS] sur les points contestés et statuer à nouveau comme suit :

- *dire pour droit que l'article 9, paragraphe 1, troisième alinéa de l'AR n° 3 ne s'applique pas aux faits de la présente affaire ;*
- *dire pour droit que l'article 9, paragraphe 1, premier alinéa de l'AR n° 3 s'applique et que la période de révision * est donc de 5 ans pour la TVA ayant grevé les biens d'investissement ;*
- *dire pour droit que c'est à juste titre que le concluant a rejeté la déduction de la TVA pour les biens et services faisant l'objet de la facture connue sous le n° 210 ;*
- *dire pour droit que l'assujetti est redevable de 11 617,89 euros de TVA au concluant en application du mécanisme d'autoliquidation prévu à l'article 20, paragraphe 1, de l'AR n° 1, à majorer des intérêts calculés évalués à 445,12 euros.*

pour le surplus,

déclarer la demande initiale de L BV recevable mais non fondée ;

Déclarer valable le titre exécutoire émis le 19 octobre 2017 portant le n° RCIV 500/1863/22424 et le procès-verbal joint du 21 septembre 2017 et confirmer les montants qui y sont réclamés ;

condamner L BV aux dépens de l'instance, tant en première instance qu'en appel, y compris la contribution forfaitaire de 20 euros au Fonds budgétaire relatif à l'aide juridique de deuxième ligne.

3.2. La demande de l'intimée

En appel, l'intimée demande au hof (cour) :

À titre principal et à titre subsidiaire :

- *déclarer l'appel de l'appelant totalement infondé et, par conséquent, prononcer la nullité du relevé de régularisation attaqué, du procès-verbal attaqué et de la contrainte attaquée n° 500/1863/22424 du 19 octobre 2017 (visée et rendue exécutoire le 25 octobre 2017) émise en exécution de celui-ci ;*

* Ndt : dans la version française de la réglementation belge en cause dans la présente affaire, le terme « révision » est le plus souvent utilisé, alors que le seul terme « régularisation » est utilisé dans la version française de la directive TVA, sans que cette divergence apparaisse dans la langue originale, le terme néerlandais « herziening » y étant systématiquement utilisé. La présente demande de décision préjudicielle portant sur l'interprétation du droit belge, le terme « révision » sera utilisé dans la traduction française de la décision de renvoi, le terme « régularisation » étant utilisé dans les citations extraites du droit de l'Union. Dans les questions préjudicielles, les deux termes seront juxtaposés.

- *constater la prescription des dettes de TVA litigieuses ;*
- *condamner l'appelant à rembourser intégralement la totalité des montants indûment payés, compensés et/ou retenus, à majorer des intérêts moratoires conformément à l'article 91 CTVA.*

À titre plus subsidiaire :

- *après avoir, le cas échéant, posé les questions préjudicielles suivantes à la Cour de justice :*

[OMISSIS] [questions préjudicielles, voir ci-dessous]

- *après avoir, le cas échéant, posé la question préjudicielle suivante au Grondwettelijk Hof (Cour constitutionnelle, Belgique) :*

[OMISSIS] [proposition de question préjudicielle au Grondwettelijk Hof (Cour constitutionnelle)].

- *déclarer l'appel de l'appelant partiellement fondé seulement et, par conséquent, annuler le relevé de régularisation attaqué, le procès-verbal attaqué et la contrainte attaquée n° 500/1863/22424 du 19 octobre 2017 (visée et rendue exécutoire le 25 octobre 2017) émise en exécution de celui-ci en ce qu'un montant de 132 500,86 euros de TVA a été réclamé a posteriori et, par conséquent, libérer la concluante du recouvrement de la somme susmentionnée, qui a fait l'objet d'un recouvrement au titre :*
 - o du rejet de 93 397,41 euros de déduction de TVA (à la suite de la révision historique dans la période de révision de 15 ans sur l'ensemble du bien immobilier) en ce qui concerne les factures mentionnées à l'annexe 5 du procès-verbal contesté ;*
 - o du rejet de 13 126,97 euros de déduction de TVA (à la suite de la déduction historique) pour les factures énumérées aux annexes 1, 3, 7 et 8 du procès-verbal contesté ;*
 - o du rejet de 14 358,59 euros de déduction de TVA (à la suite de la révision historique concernant les « travaux de réparation » sur l'ensemble de l'immeuble) concernant les factures 12, 35, 19, 36, 57, 71, 192, 195, 107 et 110 mentionnées à l'annexe 4 du procès-verbal contesté ;*
 - o du redressement de 11 617,89 euros dans le cadre du régime de l'autoliquidation concernant les factures mentionnées à l'annexe 12 du procès-verbal contesté, au moins pour un montant de 8 051,14 euros qui a déjà été entièrement redressé ;*

- *dire pour droit que la concluante n'est pas redevable d'intérêts au titre de l'exercice de son droit à déduction concernant les factures mentionnées à l'annexe 12 du procès-verbal du 21 septembre 2017 ;*
- *condamner l'appelant à rembourser la totalité des montants indûment payés, compensés et/ou retenus, à majorer des intérêts moratoires conformément à l'article 91 CTVA.*

À titre plus subsidiaire encore :

- *déclarer l'appel de l'appelant partiellement fondé seulement et, par conséquent, annuler le relevé de régularisation attaqué, le procès-verbal attaqué et la contrainte attaquée n° 500/1863/22424 du 19 octobre 2017 (visée et rendue exécutoire le 25 octobre 2017) émise en exécution de celui-ci, en ce qu'un montant de 67 087,02 euros de TVA a été réclamé a posteriori et, par conséquent, libérer la concluante du recouvrement de la somme susmentionnée, qui a fait l'objet d'un recouvrement au titre :*
 - o *du rejet de 54 300,81 euros de déduction de TVA (à la suite de la révision historique dans la période de révision de 15 ans sur les « parties neuves » de l'immeuble) en ce qui concerne les factures énumérées à l'annexe 5 du rapport contesté ;*
 - o *du rejet de 12 786,21 euros de déduction de TVA (à la suite de la révision historique en rapport avec les « travaux de réparation » sur les « parties neuves » de l'immeuble) pour les factures 12, 35, 19, 36, 57, 71, 192, 195, 107 et 110 mentionnées à l'annexe 4 du procès-verbal contesté ;*
- *dire pour droit que la concluante n'est pas redevable d'intérêts au titre de l'exercice de son droit à déduction concernant les factures mentionnées à l'annexe 12 du procès-verbal du 21 septembre 2017 ;*
- *condamner l'appelant à rembourser la totalité des montants indûment payés, compensés et/ou retenus, majorés des intérêts moratoires conformément à l'article 91 CTVA.*

À titre bien plus subsidiaire encore :

- *déclarer l'appel de l'appelant partiellement fondé seulement et, par conséquent, annuler le relevé de régularisation attaqué, le procès-verbal attaqué et la contrainte attaquée n° 500/1863/22424 du 19 octobre 2017 (visée et rendue exécutoire le 25 octobre 2017) émise en exécution de celui-ci, en ce qu'un montant de TVA de 6 207,05 euros a été réclamé a posteriori et, par conséquent, libérer la concluante du recouvrement de la somme susmentionnée, qui a fait l'objet d'un recouvrement au titre :*

- o du rejet de 6 207,05 euros de déduction de TVA concernant les factures 12, 35, 19, 36, 57, 71, 192, 195, 107 et 110 mentionnées à l'annexe 4 du procès-verbal contesté ;*
- dire pour droit que la concluante n'est pas redevable d'intérêts au titre de l'exercice de son droit à déduction concernant les factures mentionnées à l'annexe 12 du procès-verbal du 21 septembre 2017 ;*
- condamner l'appelant à rembourser la totalité des montants indûment payés, compensés et/ou retenus, majorés des intérêts moratoires conformément à l'article 91 CTVA.*

À titre tout à fait subsidiaire :

- déclarer l'appel de l'appelant partiellement fondé seulement et, par conséquent, annuler le relevé de régularisation attaqué, le procès-verbal attaqué et la contrainte attaquée n° 500/1863/22424 du 19 octobre 2017 (visée et rendue exécutoire le 25 octobre 2017) émise en exécution de celui-ci, en ce qu'une amende administrative de 10 % est imposée, cette amende administrative étant soit réduite à zéro, soit remise en totalité ou à tout le moins, après réduction de sa base de calcul à concurrence des révisions autorisées, substantiellement réduite dans le respect du principe de proportionnalité ;*
- en cas de maintien d'une quelconque amende administrative, accorder à la concluante un sursis à exécution et annuler l'amende administrative ainsi maintenue en raison du sursis accordé ;*
- condamner l'appelant à rembourser la totalité des montants indûment payés, compensés et/ou retenus, majorés des intérêts moratoires conformément à l'article 91 CTVA.*

En tout état de cause :

- condamner l'appelant aux dépens de l'instance, y compris la contribution spéciale au fonds relatif à l'aide juridique de deuxième ligne (20 euros) et l'indemnité de procédure fixée au montant de base de 6 000 euros (indexé à la date du jugement a quo) pour la procédure en première instance et au montant de base de 7 000 euros (indexé au 1^{er} avril 2022) pour la procédure en appel (éventuellement à indexer ultérieurement).*

4. Les contestations et leur appréciation

4.1. Sur le moyen tiré de l'incompétence de l'Administration générale de l'inspection spéciale des impôts (AGISI) pour enquêter et taxer dans les affaires non frauduleuses

[OMISSIS] [Le Hof van Beroep (cour d'appel) déclare non fondé le moyen de l'intimée tiré de l'incompétence de l'Administration générale de l'inspection spéciale des impôts (AGISI) pour enquêter et taxer dans les affaires non frauduleuses au motif qu'il ne ressort ni du texte législatif ni des travaux préparatoires que le législateur aurait entendu permettre aux agents de l'AGISI de ne travailler que dans les dossiers où une fraude est imputée à l'assujetti]

4.2. Sur l'habilitation de M. Debruyne à viser la contrainte

[OMISSIS] [Le Hof van Beroep (cour d'appel) déclare en tout état de cause non fondé le moyen de l'intimée – auquel cette dernière a renoncé au cours de la procédure – tiré du défaut d'habilitation d'un conseiller déterminé à viser la contrainte]

4.3. Sur les parties non contestées du procès-verbal

[OMISSIS]

[énumération des postes du procès-verbal et des montants y afférents non contestés par les parties]

4.4. Sur l'arbitraire concernant les factures pour les travaux immobiliers après le 31 décembre 2013 qui n'ont, à tort, pas été avec report de la perception (annexe 12 du procès-verbal)

[OMISSIS] [Le Hof van Beroep (cour d'appel) ne peut pas souscrire à la thèse de l'intimée selon laquelle le procès-verbal attaqué et la contrainte attaquée émise en exécution de celui-ci sont nuls au motif que l'appelant aurait agi arbitrairement en ne tenant pas compte du fait que l'intimée avait reversé au Trésor les montants de TVA initialement déduits. Par conséquent, selon Hof van Beroep (cour d'appel), l'appelant était en droit d'inscrire dans son procès-verbal du 21 septembre 2017 que l'intimée était redevable de 11 617,89 euros de TVA.]

4.5. Sur le moyen tiré de l'interprétation erronée dans l'AR n° 3 de la notion de bien d'investissement immobilier en matière de révision [comme l'a confirmé par le Hof van cassatie (Cour de cassation, Belgique) le 30 avril 2021]

L'appelant n'a pas admis la période de révision de 15 ans au motif que tous les travaux immobiliers n'auraient pas abouti à la « construction d'un bâtiment », alors que tous ces travaux n'auraient donné lieu qu'à l'amélioration et à la rénovation du bâtiment existant. Cette contestation est pertinente pour les factures

figurant à l'annexe 5 du procès-verbal, mais porte également sur d'autres factures antérieures au 1^{er} janvier 2014.

Le premier juge n'a en tout cas pas suivi cette thèse pour les bâtiments désignés par les lettres « B », « C » et « D » dans l'exposé des faits en admettant qu'il s'agit de fractions d'un bâtiment qui doivent être considérées comme un bâtiment nouvellement construit, de sorte qu'elles relèvent de l'article 9 de l'AR n° 3 (qui, au deuxième alinéa de son premier paragraphe, renvoie à l'article 1^{er}, paragraphe 9, point 1, CTVA, lequel mentionne non seulement un « bâtiment » mais aussi une « fraction de bâtiment »).

L'appelant a interjeté appel parce qu'il n'est pas d'accord avec cette appréciation du premier juge ; il ne s'agirait que d'un bâtiment unique et la notion de « fraction de bâtiment » aurait été erronément interprétée dans le jugement attaqué.

L'intimée conteste en tout état de cause qu'il y ait lieu de n'appliquer qu'une période de révision de cinq ans et demande de poser le cas échéant des questions préjudicielles à la Cour de justice au motif que la transposition par la Belgique serait incompatible avec la directive et l'idée sous-jacente que la révision de la TVA peut être soumise à une période plus longue dans le cas d'immeubles qui sont généralement utilisés et amortis sur une période plus longue et qui ont une durée de vie économique (considérablement) plus longue.

L'intimée invoque également une violation du principe d'égalité, de sorte qu'il y a au moins lieu de poser une question préjudicielle au Grondwettelijk Hof (Cour constitutionnelle) à cet égard.

L'appelant estime que les dispositions légales et réglementaires ne permettent pas d'appliquer la période de révision de 15 ans aux faits de la présente affaire.

En ce qui concerne les questions préjudicielles, il s'en réfère à la sagesse de la juridiction de céans.

Appréciation

Sur la base des dispositions des directives européennes, le législateur belge a adopté le régime des révisions relatives aux immeubles et autres biens d'investissement. L'article 48, paragraphe 2, CTVA, tel qu'il s'applique en l'espèce, s'énonce comme suit :

En ce qui concerne les biens d'investissement et les services qui présentent des caractéristiques similaires à celles normalement associées à des biens d'investissement, la déduction des taxes qui les ont grevés est sujette à révision pendant une période de cinq années. La révision s'opère, chaque année à concurrence d'un cinquième du montant de ces taxes, lorsque des variations sont intervenues dans les éléments qui ont été pris en considération pour le calcul des taxes déductibles. Toutefois, pour la taxe qui a grevé les biens d'investissement immobiliers déterminée par le Roi, la période de révision est de quinze ans et la

révision a lieu chaque année à concurrence d'un quinzième du montant de cette taxe.

L'article 49 CTVA, tel qu'il s'applique en l'espèce, prévoit que le Roi fixe les conditions d'application des articles 45 à 48, en déterminant notamment la manière dont les déductions et révisions sont opérées et calculées lorsqu'une personne perd la qualité d'assujetti ou lorsque, étant un assujetti, des variations sont intervenues dans les éléments pris en considération pour le calcul des déductions.

Sur la base du pouvoir qui lui est conféré, le Roi a notamment précisé dans l'AR n° 3 du 10 décembre 1969 « relatif aux déductions pour l'application de la taxe sur la valeur ajoutée » que par biens d'investissement pour lesquels la déduction des taxes est sujette à révision conformément à l'article 48, paragraphe 2, CTVA, il faut entendre, entre autres, les biens corporels, les droits réels visés à l'article 9, deuxième alinéa, point 2, CTVA et les services destinés à être utilisés d'une manière durable comme instruments de travail ou moyens d'exploitation (article 6). Il est en outre prévu que par taxes dont la déduction est sujette à révision, il faut notamment entendre les taxes ayant grevé l'achat, l'acquisition intracommunautaire, l'importation ou les opérations qui tendent ou concourent à la constitution, la transformation ou l'amélioration des biens d'investissement susmentionnés (article 7). La période de révision est de 5 ans, mais pour les taxes ayant grevé les biens d'investissement immobiliers, cette période est portée à quinze ans (article 9). Il est précisé à cet égard que par taxes ayant grevé les biens d'investissement immobiliers, on entend [les taxes ayant grevé] :

1° les opérations qui tendent ou concourent à l'érection de biens visés à l'article 1^{er}, paragraphe 9, premier alinéa, point 1^o, du Code ;

2° l'acquisition de biens visés à l'article 1^{er}, paragraphe 9 du Code ;

3° l'acquisition d'un droit réel au sens de l'article 9, deuxième alinéa, point 2 du Code portant sur des biens visés à l'article 1^{er}, paragraphe 9 du Code.

L'article 1^{er}, paragraphe 9, premier alinéa, point 1, CTVA dispose que pour l'application du CTVA, il y a lieu d'entendre par « bâtiment » et « fraction de bâtiment » *toute construction incorporée au sol.*

Le Hof van Cassatie (Cour de cassation) (Cass. 30 avril 2021, numéro de role F.19.0123.N, pièce 8, arrêt de la cour d'appel sans publication connue) déduit des dispositions susmentionnées que les opérations qui tendent ou concourent à la transformation ou à l'amélioration d'un bâtiment ou d'une fraction d'un bâtiment sont soumises à la période de révision de 5 ans tandis que les opérations qui tendent ou concourent à la construction d'un bâtiment ou d'une fraction de bâtiment sont soumises à la période de révision de 15 ans. Le Hof van cassatie (Cour de cassation) a cassé l'arrêt attaqué au motif que le juge d'appel avait jugé que la différence entre une rénovation et un bâtiment neuf n'est pas étayée par la loi en ce qui concerne la période de révision applicable en considérant, sur ce

fondement que le bâtiment construit à l'arrière pouvait clairement être considéré comme un bien d'investissement immobilier au sens de l'article 48 du Code de la TVA et de l'article 9 de l'arrêté royal n° 3. Le Hof van Cassatie (Cour de cassation) a cassé l'arrêt attaqué en ce que la juridiction d'appel avait estimé que la différence entre une transformation et une nouvelle construction ne trouve pas de fondement dans la loi en ce qui concerne la période de révision applicable et, sur ce fondement, avait jugé que le bâtiment construit à l'arrière devait indubitablement être considérée comme un bien d'investissement immobilier au sens de l'article 48 CTVA et de l'article 9 de l'AR n° 3.

Le ministre des Finances, en réponse à une question parlementaire (Quest. parl. n° 17976 du 10 mai 2017, Compte rendu intégral CRIV 54 COM 659, p. 17 et 18, à l'adresse Internet www.lachambre.be) a lui aussi confirmé qu'en cas de transformation ou d'amélioration d'un immeuble, la période de révision est, en principe, de cinq ans, à moins que l'envergure des travaux effectués soit telle qu'un nouvel immeuble est en fait créé.

L'article 21 bis, paragraphe 1, premier alinéa, point 2, de l'AR n° 3 prévoit qu'un assujetti exerçant une activité exonérée en vertu de l'article 44 CTVA sans droit à déduction et qui devient, pour la même activité un assujetti qui réalise des opérations ouvrant droit à déduction, peut exercer son droit à déduction par voie de révision pour, notamment, *les biens d'investissement qui subsistent lors de ce changement, pour autant que ces biens soient encore utilisables et que la période fixée par l'article 48, paragraphe 2, du Code, ne soit pas expirée.*

Ledit article 21 bis ajoute que la révision à opérer en ce qui concerne les biens d'investissement est égale à la taxe qui n'a pu être déduite, diminuée d'un cinquième ou d'un quinzième suivant la distinction faite d'après la nature du bien conformément à l'article 9, paragraphe 1, de l'AR n° 3 par année écoulée depuis le 1^{er} janvier de l'année prise en compte pour le calcul des déductions conformément à l'article 2 jusqu'au 31 décembre de l'année qui précède celle au cours de laquelle intervient le changement de régime d'imposition.

Cette disposition précise également que cette révision s'opère en tenant compte des articles 45 à 49 CTVA et ne peut s'appliquer que dans le respect des règles de l'AR n° 3.

Ainsi, en droit belge, en cas de transformation d'un bâtiment existant, la période de révision de 15 ans est appliquée en ce qui concerne la TVA perçue sur ces travaux si, après la réalisation de ceux-ci, il existe une « nouvelle construction » aux fins de la TVA.

4.5.1. Sur le grief relatif à la question de savoir si les trois constructions situées à l'arrière de la maison de maître (bâtiment « A ») peuvent être considérées comme une « fraction de bâtiment ».

[OMISSIS] [Le Hof van beroep (cour d'appel) estime le grief de l'appelant fondé et juge que la cage d'ascenseur et les deux annexes à l'arrière de la maison de

maître ne sauraient être considérées comme une « fraction de bâtiment » au sens de l'article 1^{er}, paragraphe 9, point 1, CTVA. En effet, il ne s'agit pas de parties fonctionnant de manière autonome d'une construction incorporée au sol au sens où elles pourraient être exploitées de manière économiquement indépendante].

4.5.2. La question de la conformité de la réglementation nationale au droit communautaire

L'intimée remet en cause le régime belge décrit ci-dessus à la lumière du droit communautaire, en particulier le prescrit de l'article 187 de la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006.

Sur le fondement de l'article 187, paragraphe 1, premier et deuxième alinéas, de la directive TVA, en ce qui concerne les biens d'investissement, la période de régularisation est en principe de cinq années, dont celle au cours de laquelle le bien a été acquis ou fabriqué (premier alinéa), ou à compter du début de l'utilisation du bien (deuxième alinéa).

Toutefois, l'article 187, paragraphe 1, troisième alinéa, de la directive TVA permet aux États membres de prolonger jusqu'à 20 ans la période servant de base au calcul des régularisations en ce qui concerne les « biens d'investissement immobiliers ».

L'intimée soutient que, dans le contexte communautaire, il convient généralement d'entendre par « biens d'investissement immobiliers » les biens qui sont utilisés et amortis sur une période plus longue et qui ont une durée de vie économique (considérablement) plus longue.

L'article 189 de la directive TVA permet notamment aux États membres de définir la notion de « biens d'investissement » et de déterminer le montant de TVA à prendre en considération pour la régularisation. Cette disposition ajoute que les États membres « [prennent] toutes dispositions utiles afin d'éviter que les régularisations ne procurent aucun avantage injustifié », ce qui signifie que la directive TVA laisse aux États membres une certaine marge d'appréciation, y compris le pouvoir de déterminer quels biens relèvent de la notion de « biens d'investissement », et de déterminer le « montant de TVA qui est à prendre en considération pour la régularisation ».

L'intimée fait valoir à juste titre que ce pouvoir n'est pas absolu et que les États membres ne sauraient outrepasser leur marge d'appréciation, ce qui implique que les États membres doivent à cet égard respecter les termes utilisés dans la directive TVA.

En outre, l'article 4, paragraphe 3, TUE impose aux États membres de prendre toute mesure générale ou particulière propre à assurer l'exécution des obligations découlant du droit de l'Union (et donc aussi des directives), et de s'abstenir de toute mesure susceptible de mettre en péril la réalisation des objectifs de l'Union.

De plus, les États membres doivent exercer leur pouvoir en tenant compte des objectifs poursuivis par la directive TVA ainsi que du principe de neutralité fiscale inhérent au système communautaire de la TVA. Il convient de suivre l'intimée lorsqu'elle fait valoir qu'il convient d'entendre à cet égard le principe de neutralité en tant qu'expression particulière du principe d'égalité, sur la base duquel des marchandises ou des prestations de services semblables, qui se trouvent donc en concurrence les unes avec les autres, doivent être traitées de manière égale du point de vue de la TVA et qu'un assujetti peut se prévaloir de la directive TVA pour s'opposer à une réglementation nationale contraire à la directive et aux principes qui la sous-tendent.

L'intimée fait valoir à juste titre qu'en vertu des règles précitées applicables en droit belge, la période de révision prolongée de 15 ans n'est pas applicable à d'importants travaux sur des bâtiments, malgré la nature et l'importance des travaux effectués pour la durabilité du bâtiment en tant que moyen économique de production lorsque ces travaux ou leur résultat ne permettent pas de qualifier ces bâtiments de « neufs » aux fins de la TVA, même si, à la suite des travaux effectués, ils ont une durée de vie économique aussi longue que des bâtiments nouvellement construits, ce qui est notamment attesté par la durée d'amortissement appliquée à ces travaux, identique à celle de bâtiments nouvellement construits.

L'intimée estime qu'en transposant la notion de « biens d'investissement immobiliers » utilisée dans la directive TVA de manière aussi stricte en droit interne (en n'appliquant la période de révision de 15 ans qu'aux travaux qui aboutissent à un bâtiment susceptible être vendu avec application de la TVA, sans appliquer la même période à des travaux qui aboutissent à un immeuble qui, du fait de ces travaux, a une durée de vie économique similaire à celle d'un bâtiment neuf, au seul motif que, selon l'appelant, le bâtiment transformé ne pourrait pas être vendu avec application de la TVA), l'article 9 de l'AR n° 3 viole la directive TVA et que le Roi n'a pas exercé les pouvoirs qui lui sont conférés par l'article 48, paragraphe 2, CTVA d'une manière conforme à la directive.

L'intimée fait valoir que, en premier lieu, force est de constater que les articles 187 ou 189 de la directive TVA ne font aucunement référence à des « bâtiments neufs » et/ou à l'article 12 de la directive TVA, qui explique ce qu'il convient d'entendre, aux fins de la législation en matière de TVA, par « bâtiment neuf » pouvant être transmis avec application de la TVA.

En revanche, selon l'intimée, la notion de « bien d'investissement » se réfère indubitablement à des biens qui sont utilisés sur une plus longue période et qui sont généralement amortis. L'intimée ajoute qu'il y a lieu d'entendre par « biens d'investissement immobiliers » des immeubles dont la durée de vie économique est (considérablement) plus longue que la période normale de révision de cinq ans, ce qui résulterait, entre autres, du fait qu'ils sont amortis sur une durée beaucoup plus longue.

Pour que des travaux effectués sur un immeuble soient considérés comme des biens d'investissement immobiliers au sens de la directive TVA, il importe, selon l'intimée, d'avoir égard à la période d'exploitation économique de l'immeuble par suite des travaux ou transformations effectués sur celui-ci, et non au moment de sa première occupation. Elle estime cela logique parce que la période de révision a pour objet de contrôler et de corriger les déductions relatives à la fabrication ou à la réalisation d'un moyen de production.

L'intimée se réfère au principe de neutralité fiscale qui exigerait que tous les biens d'investissement immobiliers ayant une durée d'utilisation économique identique ou comparable soient traités de la même façon en matière de TVA, ce qui implique qu'ils devraient être soumis à la même période de révision de la TVA.

Lorsque, comme en l'espèce, des bâtiments subissent des transformations importantes qui leur confèrent une durée d'utilisation économique aussi longue que celle de bâtiments neufs, comme l'atteste le fait que les travaux sont amortis sur une période de 33 ans, ils sont, en tant que moyens de production créés par suite des travaux, comparables à des bâtiments neufs et ils devraient bénéficier du même traitement en matière de TVA.

Dans la mesure où l'intimée demande à la juridiction de céans d'interpréter la directive différemment de ce que permettent les dispositions légales et réglementaires belges et où il existe un doute raisonnable quant à la conformité du droit belge avec le droit communautaire, il convient de poser à la Cour de justice les questions préjudicielles suggérées par l'intimée.

4.6. Sur la question de savoir si le droit à déduction de la TVA peut être refusé en l'absence de preuve de l'affectation à l'activité économique au cours de la période antérieure au 1^{er} janvier 2014

[OMISSIS] [Selon le Hof van Beroep (cour d'appel), il convient de différer l'examen de ce moyen dans l'attente de la réponse de la Cour à la question préjudicielle]

4.7. Sur la question de savoir si le droit à déduction de la TVA peut être refusé en l'absence de preuve de l'affectation à l'activité économique au cours de la période à partir du 1^{er} janvier 2014

[OMISSIS] [Le Hof van Beroep (cour d'appel) apprécie pour un certain nombre de factures (pour une valeur totale de 3 143,51 euros) la preuve présentée par les parties de la finalité professionnelle ou privée des travaux ou dépenses en question]

4.8. Sur le droit à déduction pour les factures relatives à des travaux de réparation ou d'entretien

[OMISSIS] [L'intimée invoquant pour ces travaux la période de révision de 15 ans, le Hof van Beroep (cour d'appel) estime opportun de différer l'appréciation dans l'attente de la réponse de la Cour.]

5. Sur les dépens

[OMISSIS] [aspects procéduraux]

DÉCISION DU HOF (COUR)

[OMISSIS]

Le hof (cour) statue comme suit :

- [OMISSIS] [aspects procéduraux]
- avant de statuer plus avant sur le fond, le hof (cour) pose à la Cour de justice de l'Union européenne les questions préjudicielles suivantes concernant l'objet de la section 4.5.2 :

Les articles 187 et 189 de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, s'opposent-ils à une réglementation telle que celle en cause au principal (à savoir les articles 48, paragraphe 2, et 49 du Code de la TVA, lus en combinaison avec l'article 9 de l'arrêté royal n° 3 du 10 décembre 1969, relatif aux déductions pour l'application de la taxe sur la valeur ajoutée), selon laquelle la période de révision (régularisation) prolongée (de 15 ans) en cas de transformation d'un bâtiment existant n'est appliquée que si, après exécution des travaux, il existe, sur la base des critères de droit interne, un « bâtiment neuf », au sens de l'article 12 de cette directive, alors que la période d'exploitation économique d'un bâtiment transformé en profondeur (qui, sur la base des critères administratifs de droit interne, n'est cependant pas qualifié de « bâtiment neuf », au sens de l'article 12 susmentionné) est identique à celle d'un bâtiment neuf, qui est considérablement plus longue que la période de cinq années visée à l'article 187 susmentionné, ce qui est notamment attesté par le fait que les travaux réalisés sont amortis sur une durée de 33 ans, soit la durée d'amortissement des bâtiments neufs ?

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 a-t-il un effet direct, de sorte qu'un assujetti qui a effectué des travaux sur un bâtiment, sans que ces travaux entraînent, sur la base des critères de droit interne, la qualification, pour le bâtiment transformé, de « bâtiment neuf », au sens de l'article 12 de cette directive, alors qu'ils ont une période d'exploitation économique identique à celle de tels bâtiments neufs, qui bénéficient quant à eux d'une période de révision

*(régularisation) de 15 ans, peut invoquer l'application de la période de révision
(régularisation) de 15 ans ?*

[OMISSIS] prononcé [OMISSIS] à l'audience publique du **28 juin 2022**
[OMISSIS]

[aspects procéduraux + formule finale]