

Arrêt de la Cour

Affaires jointes C-487/01 et C-7/02

Gemeente Leusden et Holin Groep BV cs

contre

Staatssecretaris van Financiën

(demande de décision préjudicielle, formée par le Hoge Raad der Nederlanden)

«Taxes sur le chiffre d'affaires – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée – Article 17 de la sixième directive 77/388/CEE – Déduction de la taxe payée en amont – Modification de la législation nationale qui supprime la possibilité d'opter pour la taxation de la location de biens immeubles – Régularisation des déductions – Application aux contrats en cours»

Conclusions de l'avocat général M. A. Tizzano, présentées le 3 juin 2003 Arrêt de la Cour (cinquième chambre) du 29 avril 2004

Sommaire de l'arrêt

1. Dispositions fiscales – Harmonisation des législations – Taxes sur le chiffre d'affaires – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée – Déduction de la taxe payée en amont – Déductions effectuées, en vertu d'un droit d'option accordé par l'État membre concerné, sur des biens d'investissement immobiliers donnés en location – Révocation du droit d'option et réintroduction de l'exonération, impliquant la régularisation des déductions initialement opérées – Admissibilité – Condition – Prise en compte de la confiance légitime des assujettis (Directive du Conseil 77/388, art. 13, B et C, 17 et 20)

2. Dispositions fiscales – Harmonisation des législations – Taxes sur le chiffre d'affaires – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée – Opérations imposables – Affectation d'un bien aux besoins de l'entreprise – Portée – Modification législative supprimant le droit d'opter pour la taxation d'une opération économique en principe exonérée – Exclusion (Directive du Conseil 77/388, art. 5, § 7, a))

1. Les articles 17 et 20 de la sixième directive 77/388, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires, interprétés conformément aux principes de protection de la confiance légitime et de la sécurité juridique, ne s'opposent pas à ce qu'un État membre supprime le droit d'opter pour la taxation de locations d'immeubles, qu'il aurait accordé à ses assujettis sur base de l'article 13, C, sous a), de la sixième directive, et réintroduise ainsi l'exonération de telles locations conformément à l'article 13, B, sous b), avec pour conséquence une régularisation des déductions effectuées sur les biens d'investissement immobilier objets de la location, conformément à l'article 20 de ladite directive. Dans une telle hypothèse, il incombe à l'État membre concerné de tenir compte de la confiance légitime des assujettis dans le choix des modalités d'application de la modification législative. La suppression du cadre législatif dont un assujetti à la taxe sur la valeur ajoutée a tiré avantage en payant moins d'impôts, sans pour autant qu'il y ait pratique abusive, ne saurait cependant, en tant que telle, violer une confiance légitime fondée sur le droit communautaire.

(cf. points 48, 82, disp. 1)

2. Une modification législative par laquelle un État membre supprime le droit d'opter pour la taxation de locations immobilières, impliquant un paiement de montants correspondant à des déductions initialement opérées, ne correspond pas à l'hypothèse décrite à l'article 5, paragraphe 7, sous a), de la sixième directive 77/388 en matière d'harmonisation des législations des États

membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires. Cette disposition vise en effet l'affectation, par l'assujetti, d'un bien aux besoins de son entreprise et non une modification législative supprimant le droit d'opter pour la taxation d'une opération économique en principe exonérée.

(cf. points 92, 95, disp. 2)

ARRÊT DE LA COUR (cinquième chambre)
29 avril 2004(1)

«Taxes sur le chiffre d'affaires – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée – Article 17 de la sixième directive 77/388/CEE – Déduction de la taxe payée en amont – Modification de la législation nationale qui supprime la possibilité d'opter pour la taxation de la location de biens immeubles – Régularisation des déductions – Application aux contrats en cours»

Dans les affaires jointes C-487/01 et C-7/02,
ayant pour objet des demandes adressées à la Cour, en application de l'article 234 CE, par le Hoge Raad der Nederlanden (Pays-Bas) et tendant à obtenir, dans les litiges pendants devant cette juridiction entre

Gemeente Leusden (C-487/01), Holin Groep BV cs (C-7/02)
et

Staatssecretaris van Financiën,

des décisions à titre préjudiciel sur l'interprétation des articles 5, paragraphe 7, sous a), 17 et 20, paragraphe 2, de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme (JO L 145, p. 1), ainsi que des principes généraux du droit communautaire,

LA COUR (cinquième chambre),,

composée de M. P. Jann, faisant fonction de président de la cinquième chambre, MM. A. Rosas (rapporteur) et S. von Bahr, juges,
avocat général: M. A. Tizzano,
greffier: Mme M.-F. Contet, administrateur principal,
considérant les observations écrites présentées:

– pour la Gemeente Leusden, par MM. R. Brouwer et M. H. P. Bodt, Belastingadviseurs,
– pour le gouvernement néerlandais, par Mme H. G. Sevenster, en qualité d'agent,
– pour le gouvernement français, par MM. G. de Bergues et P. Boussaroque, en qualité d'agents,
– pour le gouvernement du Royaume-Uni, par Mme P. Ormond, en qualité d'agent, assistée de Mme P. Whipple, barrister (C-7/02),
– pour la Commission des Communautés européennes, par M. H. M. H. Speyart, en qualité d'agent,
ayant entendu les observations orales de la Gemeente Leusden, représentée par MM. R. Brouwer et M. H. P. Bodt, de Holin Groep BV cs, représentée par Me R. M. Vermeulen, advocaat, du gouvernement néerlandais, représenté par Mme S. Terstal, en qualité d'agent, et de la

Commission, représentée par MM. H. M. H. Speyart et R. Lyal, en qualité d'agents, à l'audience du 9 janvier 2003,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 3 juin 2003,

rend le présent

Arrêt

1 Par arrêts des 14 décembre 2001 (C-487/01) et 21 décembre 2001 (C-7/02), parvenus à la Cour respectivement les 17 décembre 2001 et 11 janvier 2002, le Hoge Raad der Nederlanden a posé, en application de l'article 234 CE, deux questions préjudicielles, dans chaque affaire, relatives à l'interprétation des articles 17 et 20, paragraphe 2, de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme (JO L 145, p. 1, ci-après la «sixième directive»), ainsi que des principes de protection de la confiance légitime et de sécurité juridique (C-487/01), et des articles 5, paragraphe 7, sous a), et 17 de la sixième directive, ainsi que des principes de protection de la confiance légitime et de sécurité juridique (C-7/02).

2 Ces questions ont été soulevées dans le cadre de litiges opposant, respectivement, la Gemeente Leusden (commune de Leusden) (C-487/01) et Holin Groep BV cs (ci-après «Holin Groep») (C-7/02) au Staatssecretaris van Financiën (secrétaire d'État aux Finances), au sujet du paiement de sommes correspondant à des montants déduits en tant que taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA») acquittée sur des biens ou des services fournis en vue de l'aménagement d'immeubles donnés en location, ledit paiement étant exigé à la suite d'une modification législative supprimant le droit d'opter pour la taxation de la location d'immeubles.

Le cadre juridique

La réglementation communautaire

3 Aux termes de l'article 2 de la sixième directive, les livraisons de biens et les prestations de services, effectuées à titre onéreux à l'intérieur du pays par un assujetti agissant en tant que tel, sont soumises à la TVA.

4 Selon l'article 5, paragraphe 1, de la même directive, est considéré comme «livraison d'un bien» le transfert du pouvoir de disposer d'un bien corporel comme un propriétaire.

5 L'article 5, paragraphe 7, sous a), de la sixième directive est libellé comme suit:

«Les États membres peuvent assimiler à une livraison effectuée à titre onéreux:

a) l'affectation par un assujetti aux besoins de son entreprise d'un bien produit, construit, extrait, transformé, acheté ou importé dans le cadre de son entreprise dans le cas où l'acquisition d'un tel bien auprès d'un autre assujetti ne lui ouvrirait pas droit à la déduction complète de la taxe sur la valeur ajoutée.»

6 L'article 11, A, paragraphe 1, sous b), de la même directive prévoit:

«La base d'imposition est constituée:

[...]

b) pour les opérations visées à l'article 5 paragraphes 6 et 7, par le prix d'achat des biens ou de biens similaires ou, à défaut de prix d'achat, par le prix de revient, déterminés au moment où s'effectuent ces opérations.»

7 L'article 13, B et C, de la sixième directive dispose:

«B. Autres exonérations

Sans préjudice d'autres dispositions communautaires, 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 abus éventuels:

[...]

b) l'affermage et la location de biens immeubles [...]

Les États membres ont la faculté de prévoir des exclusions supplémentaires au champ d'application de cette exonération;

[...]

C. Options

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

a) de l'affermage et de la location de biens immeubles;

[...]

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

8 L'article 17 de la sixième directive prévoit:

«Naissance et étendue du droit à déduction

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 taxe sur la valeur ajoutée 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;

[...]»

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

«Régularisation des déductions

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.

2. En ce qui concerne les biens d'investissement, une régularisation est opérée pendant une période de cinq années, dont celle au cours de laquelle le bien a été acquis ou fabriqué. Chaque année, cette régularisation ne porte que sur le cinquième de la taxe dont ces biens ont été grevés. Cette régularisation est effectuée en fonction des modifications du droit à déduction intervenues au cours des années suivantes, par rapport à celui de l'année au cours de laquelle le bien a été acquis ou fabriqué.

Par dérogation au premier alinéa, les États membres peuvent, lors de la régularisation, se baser sur une période de cinq années entières à compter du début de l'utilisation du bien. En ce qui concerne les biens d'investissement immobiliers, la durée de la période servant de base au calcul des régularisations peut être portée jusqu'à dix ans.

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.

[...]

4. Pour l'application des paragraphes 2 et 3, les États membres peuvent:
- ? définir la notion de biens d'investissement,
 - ? préciser quel est le montant de taxe qui est à prendre en considération pour la régularisation,
 - ? prendre toutes dispositions utiles en vue d'éviter que les régularisations ne procurent aucun avantage injustifié,
 - ? autoriser des simplifications administratives.

[...]

6. En cas de passage d'un régime normal d'imposition à un régime particulier ou inversement, les États membres peuvent prendre les dispositions nécessaires en vue d'éviter que l'assujetti concerné ne bénéficie d'avantages injustifiés ou ne subisse un préjudice injustifié.»

10 En vertu de l'article 1er, point 4, de la directive 95/7/CE du Conseil, du 10 avril 1995, modifiant la directive 77/388 ? et portant nouvelles mesures de simplification en matière de taxe sur la valeur ajoutée ? champ d'application de certaines exonérations et modalités pratiques de leur mise en œuvre (JO L 102, p. 18), l'article 20, paragraphe 2, dernier alinéa, de la sixième directive a été remplacé par le texte suivant:

«En ce qui concerne les biens d'investissement immobiliers, la durée de la période servant de base au calcul des régularisations peut être portée jusqu'à vingt ans.»

11 Conformément à l'article 2, paragraphe 1, de la directive 95/7, cette disposition devait être transposée au plus tard le 1er janvier 1996.

La réglementation nationale

12 La Wet op de Omzetbelasting 1968 (loi de 1968 relative à la taxe sur le chiffre d'affaires, ci-après la «Wet OB 1968») prévoyait, à son article 11, paragraphe 1, sous b), point 5, le principe de l'exonération de la location de biens immeubles et la possibilité, pour les parties à un contrat de location, d'opter pour la taxation des locations.

13 Cette disposition a été modifiée par la Wet houdende wijziging van de Wet op de Omzetbelasting 1968, de Wet op belastingen van rechtsverkeer en enkele andere belastingwetten in verband met de bestrijding van constructies met betrekking tot onroerende zaken (loi portant modification de la loi de 1968 sur le chiffre d'affaires, de la loi relative à l'impôt sur les actes juridiques et d'un certain nombre d'autres lois fiscales en rapport avec la lutte contre les montages relatifs aux biens immeubles), du 18 décembre 1995 (Stbl. 1995, p. 659, ci-après la «loi de modification»). Cette loi réserve la possibilité d'option aux «personnes qui utilisent les biens immeubles à des fins pour lesquelles il existe un droit total ou quasi total de déduction de la taxe».

14 La loi de modification est entrée en vigueur le 29 décembre 1995. Elle prévoit cependant que le droit d'option est supprimé à compter du 31 mars 1995 à 18 heures, date et heure auxquelles le contenu de la future loi a été annoncé par voie de communiqué de presse.

15 S'agissant des contrats conclus avant le 31 mars 1995, la loi de modification maintient l'exception à l'exonération jusqu'au 29 décembre 1995, en fait jusqu'au 1er janvier 1996.

16 Pour ce qui concerne les années ultérieures, l'article V, paragraphe 9, de la loi de modification, qui prévoit un régime transitoire, est rédigé comme suit:

«Par dérogation sur ce point aux paragraphes 1 et 5, l'article 11, paragraphe 1, sous b), point 5, de la Wet OB 1968, dans sa dernière version antérieure à l'entrée en vigueur de cette loi, reste d'application jusqu'au début du dixième exercice comptable qui suit l'exercice comptable dans lequel le bailleur a utilisé le bien immeuble, à condition:

- a. que la location se fasse au titre d'un contrat établi par écrit au 31 mars [1995], 18 heures;
- b. que le locataire ait utilisé le bien immeuble avant avril 1996;
- c. que la contre-prestation annuelle s'élève au moins à un pourcentage des frais de constitution du bien immeuble à fixer par voie d'arrêté ministériel; et
- d. que le contrat écrit soit notifié à l'inspecteur dans les quatre semaines qui suivent l'entrée en vigueur de cette loi.»

17 Par arrêté ministériel du 22 décembre 1995 (WV 95/891, Stcrt. 1995, p. 250), le pourcentage des frais de constitution du bien immobilier visé à l'article V, paragraphe 9, sous c), de la loi de modification a été fixé à 7, augmenté de 0,15 par année écoulée à partir du moment où le bien a été utilisé pour la première fois.

Les litiges au principal et les questions préjudicielles

Affaire C?487/01

18 La Gemeente Leusden donne des terrains de sport en location à diverses associations sportives.

19 Au cours des années 1990 et 1991, elle a fait transformer en terrain en gazon artificiel un terrain qui était en gazon naturel, pour un coût de 433 000 NLG, augmenté de 79 800 NLG de TVA. À partir du 1er janvier 1992, elle a donné ce terrain en location au Mixed Hockey Club Leusden.

20 Ce club de hockey n'a pas le droit de déduire la TVA. Les parties au contrat de location avaient cependant opté pour la taxation de la location, ce qui, compte tenu du lien existant entre la taxation et le droit à déduction, permettait à la Gemeente Leusden de déduire la TVA payée en amont sur les frais d'aménagement du terrain.

21 Il est constant que la Gemeente Leusden ne pouvait bénéficier des dispositions transitoires de la loi de modification, notamment en raison du fait que le loyer versé par le club de hockey n'atteignait pas le pourcentage minimal prévu par ces dispositions.

22 À la suite de l'entrée en vigueur de la loi de modification, une régularisation de la TVA d'un montant de 15 960 NLG a été imposée à la Gemeente Leusden pour la période du 1er janvier 1997 au 31 décembre 1998. Saisi d'une réclamation, l'inspecteur des contributions a maintenu la décision de régularisation.

23 La Gemeente Leusden a introduit devant le Gerechtshof te Amsterdam (Pays-Bas) un recours qui a été rejeté par arrêt du 5 juin 2000. La Gemeente Leusden s'est pourvue en cassation devant le Hoge Raad der Nederlanden.

24 Examinant un moyen tiré de la violation du droit européen, le Hoge Raad a rappelé que, dans son arrêt du 3 décembre 1998, Belgocodex (C?381/97, Rec. p. I?8153), la Cour a jugé qu'un État membre qui a fait usage de la possibilité prévue à l'article 13, C, de la sixième directive et qui a ainsi accordé à ses assujettis le droit d'opter pour la taxation de certaines locations d'immeubles peut supprimer, par une loi postérieure, ledit droit d'option et réintroduire ainsi l'exonération. La Cour avait laissé à la juridiction de renvoi le soin de juger si, en l'espèce, les principes généraux du droit communautaire de la protection de la confiance légitime et de la sécurité juridique avaient été respectés par le législateur national.

25 Le Hoge Raad a également rappelé que, dans l'arrêt du 8 juin 2000, Schlossstraße (C?396/98, Rec. p. I?4279), la Cour a interprété l'article 17 de la sixième directive en ce sens que «le droit, pour un assujetti, de déduire la taxe sur la valeur ajoutée acquittée sur des biens ou services qui lui ont été fournis en vue de réaliser certaines opérations de location reste acquis lorsqu'une modification législative postérieure à la fourniture de ces biens ou de ces services mais antérieure au début desdites opérations prive cet assujetti du droit de renoncer à l'exonération de celles-ci [...]». Selon le point 51 de cet arrêt, cette règle ne serait toutefois pas applicable lorsque la régularisation a lieu conformément aux conditions prévues à l'article 20 de la sixième directive.

26 Le Hoge Raad constate que cette jurisprudence ne permet pas de juger du bien-fondé de la thèse soutenue par la Gemeente Leusden, selon laquelle la régularisation visée à l'article 20 de la sixième directive ne peut pas être envisagée dans les cas où, du seul fait d'une modification législative, une utilisation soumise à TVA est modifiée en une utilisation exonérée sans droit à déduction.

27 En conséquence, par arrêt du 14 décembre 2001, le Hoge Raad der Nederlanden a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes:

«1) Les articles 20, paragraphe 2, et 17 de la sixième directive ou les principes de protection de la confiance légitime et de sécurité juridique qui font partie de l'ordre juridique communautaire s'opposent-ils à ce que la TVA déduite par un assujetti – dans un cas dénué de fraude ou d'abus et sans modifier l'utilisation envisagée, au sens des points 50 et 51 de l'arrêt que la Cour de justice a rendu dans l'affaire Schlossstraße – qu'il a acquittée pour un bien (immobilier) qui lui a été livré en vue de le donner en location (opération soumise à la TVA), soit régularisée au titre de l'article 20, paragraphe 2, précité, au seul motif que l'assujetti n'a plus le droit de renoncer à l'exonération pour cette mise en location à la suite d'une modification législative, pour les années de la période de régularisation non encore écoulées au moment où cette option a disparu (en l'espèce le 1er janvier 1996 en fait)?

2) Si la première question appelle une réponse affirmative, la modification législative est-elle inapplicable à la seule déduction de taxe visée à la première question ou est-elle également inapplicable à la taxation (par application de l'article 13, C, de la sixième directive) de la mise en location visée à la première question – jusqu'à l'expiration de la période de régularisation?»

Affaire C-7/02

28 G&S Properties BV (ci-après «G&S»), une des sociétés appartenant à Holin Groep, a fait construire au cours des années 1994 et 1995 un nouveau complexe de bureaux sur un terrain qu'elle possédait à Amsterdam. Holin Groep a déduit la TVA qui lui a été facturée à ce titre.

29 Au milieu de l'année 1994, G&S a entamé des négociations avec ING Bank NV (ci-après la «banque») sur la mise en location d'une partie du complexe de bureaux ou sur la vente de ces bureaux à la banque. Dans les négociations, G&S et la banque sont parties de l'idée que, en cas de mise en location, on opterait pour la taxation des locations.

30 Un contrat de bail a été signé en décembre 1995, avec effet au 1er janvier 1996. Après cette date, la banque a achevé et aménagé le bien loué. Le 1er octobre 1996, elle a affecté ce bien à ses activités bancaires, exonérées de TVA. Holin Groep, en qualité de bailleur, et la banque, en qualité de preneur, ont introduit chez l'inspecteur des contributions une demande visant à déroger à l'exonération de la TVA pour la mise en location.

31 Eu égard à l'entrée en vigueur de la nouvelle loi, cette demande a été rejetée et un rappel de TVA d'un montant de 33 051 NLG a été adressé à Holin Groep, fondé sur la disposition de la loi néerlandaise correspondant à l'article 5, paragraphe 7, sous a), de la sixième directive. Saisi d'une réclamation, l'inspecteur des contributions a maintenu la décision initiale en ce qui concerne le montant dû au principal.

32 Holin Groep a introduit devant le Gerechtshof te Amsterdam un recours qui a été rejeté par arrêt du 20 janvier 2000. Cette juridiction a estimé que, le 31 mars 1995 à 18 heures, il n'existait pas encore de contrat de bail entre Holin Groep et la banque et que les dispositions transitoires de la loi de modification ne s'appliquaient pas même s'il est exact que, à cette date, Holin Groep et la banque s'étaient déjà engagées précontractuellement sur la mise en location du bien. Holin Groep a formé un pourvoi en cassation contre ledit arrêt devant le Hoge Raad der Nederlanden.

33 Pour des motifs analogues à ceux développés dans le cadre de l'affaire C-487/01, le Hoge Raad der Nederlanden a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes:

«1) Les articles 5, paragraphe 7, sous a), et 17 de la sixième directive, ou les principes de protection de la confiance légitime et de sécurité juridique s'opposent-ils – dans un cas dénué de fraude ou d'abus et sans modifier l'utilisation envisagée, au sens des points 50 et 51 de l'arrêt que la Cour de justice a rendu dans l'affaire Schlossstraße – à une imposition au titre de cet article 5, paragraphe 7, sous a), dans un cas où l'assujetti a déduit la TVA qu'il a acquittée pour des biens qui lui ont été livrés ou pour des prestations qui lui ont été fournies en vue de la mise en location envisagée d'un bien immeuble déterminé, soumise à la TVA, au seul motif que l'assujetti n'a plus le droit de renoncer à l'exonération pour cette mise en location à la suite d'une modification législative?

2) La réponse affirmative que la première question appelle éventuellement vaut-elle également pour le droit à déduction né dans la période allant de l'annonce de la modification législative visée à la première question jusqu'à son entrée en vigueur; autrement dit, si la première question appelle une réponse affirmative, les éléments du prix de revient visés à l'article 11, A, paragraphe 1, sous b), de la sixième directive, qui ont été exposés après le jour de cette annonce, peuvent-ils bel et bien être imposés au titre de cet article 5, paragraphe 7, sous a)?»

34 Par ordonnance du président de la cinquième chambre de la Cour, du 6 novembre 2002, les affaires C-487/01 et C-77/02 ont été jointes aux fins de la procédure orale et de l'arrêt.

Sur les questions préjudicielles

Affaire C-487/01

Sur la première question

35 Par la première question, la juridiction de renvoi demande en substance si les articles 17 et 20, paragraphe 2, de la sixième directive ou les principes de protection de la confiance légitime et de sécurité juridique s'opposent à ce que la TVA, déduite par un assujetti qui a acquitté cette taxe pour un bien immobilier qui lui a été livré en vue de le donner en location, opération soumise à TVA, soit régularisée au titre de l'article 20, paragraphe 2, de cette directive, régularisation exigée au motif que, à la suite d'une modification législative, l'assujetti n'a plus le droit de renoncer à l'exonération de TVA pour la mise en location dudit bien pour les années de la période de régularisation non encore écoulées au moment où l'option a disparu.

– Observations soumises à la Cour

36 La Gemeente Leusden estime qu'elle n'est redevable d'aucune TVA au titre d'une régularisation, dès lors que la modification législative constitue une circonstance étrangère à sa volonté au sens du point 43 de l'arrêt *Schlossstraße*, précité. Elle fait valoir qu'elle a toujours considéré qu'elle pourrait déduire la TVA grevant l'investissement et les frais d'exploitation. Elle a tenu compte de cet élément lors de la fixation du loyer et en établissant un budget qui équilibre les frais.

37 Elle expose qu'elle ne remplit pas les conditions prévues par le droit transitoire, notamment la condition relative au montant minimal du loyer. Elle relève que ce montant, à savoir 7 % des frais, a été déterminé sur la base du taux des prêts hypothécaires de longue durée, c'est-à-dire en tenant compte d'un rendement positif de la location. Selon la Gemeente Leusden, un tel régime serait contraire au principe de la sixième directive puisque l'objectif de réaliser un bénéfice n'est pas requis dans la location de biens immobiliers. En l'espèce, le montant du loyer aurait été fixé sur des bases objectives mais de façon telle que l'opération soit neutre pour la commune sur le plan budgétaire, ce qui explique que ce loyer n'atteint pas le montant minimal requis par les dispositions transitoires.

38 La Gemeente Leusden indique que, selon la jurisprudence du Hoge Raad, la décision de soumettre la location à la TVA ne peut pas être révoquée en cours de contrat. S'agissant d'une modification du montant du loyer, celle-ci n'aurait été prévue par aucune disposition du contrat de location. Il aurait fallu engager, devant les juridictions civiles, une procédure à l'issue incertaine. En tout état de cause, la réussite d'une telle procédure aurait eu pour conséquence que le locataire aurait dû verser un loyer nettement plus élevé et aurait rencontré, de ce fait, des difficultés financières.

39 Les gouvernements néerlandais et français, ainsi que la Commission, estiment, en revanche, que la Gemeente Leusden est redevable de la TVA conformément à la loi néerlandaise qui prévoit une régularisation autorisée à l'article 20, paragraphe 2, de la sixième directive.

40 Le gouvernement néerlandais expose que, avant sa modification, la loi néerlandaise a donné lieu à des pratiques visant à contourner l'impossibilité, pour un entrepreneur exonéré, de déduire la TVA facturée sur des biens ou des prestations. Il donne l'exemple d'un club de sport qui, étant exonéré du paiement de la TVA, ne peut déduire la TVA qui lui

serait facturée pour l'achat d'un terrain de sport. Pour contourner cette impossibilité, le terrain serait acheté par un tiers – le plus souvent lié au club – qui le donnerait en location au club de sport, étant entendu que le tiers et le club opteraient pour la taxation de la location. La TVA afférente au terrain de sport pourrait ainsi être intégralement déduite par le tiers tandis que le club de sport ne serait redevable de TVA que sur le loyer, lequel serait souvent fixé artificiellement bas, compte tenu des liens avec l'acheteur. La propriété du terrain serait éventuellement transférée après l'expiration de la période de régularisation de dix ans. C'est précisément pour rendre de tels montages moins attractifs que les États membres auraient décidé de porter la période de régularisation à vingt ans, par la directive 95/7.

41 Les gouvernements néerlandais et français, ainsi que la Commission, soutiennent que l'article 20 de la sixième directive vise également les modifications législatives. Le libellé général de cette disposition et, plus particulièrement, l'utilisation de l'adverbe «notamment», à son paragraphe 1, indiqueraient que les cas de régularisation ne sont pas décrits à titre limitatif. Par ailleurs, prévoir une régularisation dans un tel cas serait conforme à l'objectif de ladite disposition. Le gouvernement néerlandais relève à cet égard que les États membres doivent pouvoir réagir rapidement aux circonstances de la vie économique telles que des situations abusives. Si la régularisation n'était pas possible, il faudrait attendre la fin de la période de régularisation pour qu'une modification législative déploie ses effets. Le gouvernement néerlandais observe également que l'article 20, paragraphe 6, de la sixième directive, qui prévoit des mesures transitoires lorsque l'entrée en vigueur d'une nouvelle loi risque de créer des difficultés, n'aurait aucun sens s'il n'était pas reconnu aux États membres le droit de procéder à des modifications législatives. Enfin, ce gouvernement soutient que, si le législateur communautaire avait voulu exclure de la régularisation tout ce qui se produit en dehors de la volonté de l'assujetti, il l'aurait fait explicitement.

42 Selon le gouvernement français, la régularisation des déductions visée à l'article 20, paragraphe 2, de la sixième directive et l'assimilation, conformément à l'article 5, paragraphes 6 et 7, de cette même directive, de certaines opérations à des livraisons de biens réalisées à titre onéreux sont deux dispositifs qui visent un même objectif, celui d'empêcher qu'un assujetti qui a bénéficié du droit à déduction ne profite d'avantages économiquement injustifiés.

43 Selon ce gouvernement, l'absence de régularisation conduirait à traiter différemment des assujettis exerçant des activités économiques identiques, ce qui serait contraire au principe de neutralité de la TVA. En effet, un assujetti cessant d'effectuer des opérations soumises à la TVA et qui continuerait à affecter à ces opérations les biens d'investissement au titre desquels il aurait bénéficié d'un droit à déduction intégral et dont la valeur ne serait pas entièrement consommée se trouverait placé dans une situation favorable par rapport à une personne qui réalise des opérations de même nature postérieurement à l'entrée en vigueur des nouvelles règles qui leur sont applicables et qui ne peut exercer aucun droit à déduction.

44 Ce gouvernement précise que la régularisation est le pendant du dispositif mis en œuvre lorsqu'un événement entraîne la soumission effective à la TVA d'opérations qui en étaient antérieurement exonérées. Dans ce cas, en effet, les assujettis concernés seraient autorisés à régulariser le droit à déduction ayant pris naissance en vertu de l'article 17, paragraphe 1, de la sixième directive, au titre de leurs biens d'investissement acquis alors que leur activité était exonérée, mais n'ayant pu être exercée en application du paragraphe 2 de ce même article en raison de l'absence de lien direct et immédiat avec les opérations taxées. Cette régularisation s'opérerait par une déduction complémentaire égale à une fraction de TVA ayant grevé lesdits biens d'investissement et qui n'a pu être déduite lors de l'acquisition de ces biens.

45 Les gouvernements néerlandais et français, ainsi que la Commission, soulignent la différence qui existe entre la loi néerlandaise et la situation qui était en cause dans l'affaire Schlossstraße, précitée. Dans cette affaire, il s'agissait de porter atteinte, avec effet

rétroactif, à une déduction déjà accordée. Dans l'affaire au principal, il s'agit de régulariser la déduction conformément à l'article 20 de la sixième directive. Tous mettent en évidence le fait que, en l'espèce, il ne s'agit pas d'un problème d'effet rétroactif de la loi néerlandaise, mais d'une situation où une modification législative a des effets sur des conséquences futures de situations nées sous l'empire d'une réglementation antérieure.

46 Les gouvernements néerlandais et français, ainsi que la Commission, considèrent que la législation néerlandaise est conforme à l'article 20 de la sixième directive et qu'elle ne porte pas atteinte aux principes généraux du droit communautaire de la sécurité juridique et de la confiance légitime.

47 Le gouvernement néerlandais rappelle que le principe de sécurité juridique s'oppose en général à l'effet rétroactif des actes communautaires, mais cette règle souffre une exception lorsque le but à atteindre l'exige et lorsque la confiance légitime des intéressés est dûment respectée (arrêts du 25 janvier 1979, Racke, 98/78, Rec. p. 69, point 20, et Decker, 99/78, Rec. p. 101, point 8, ainsi que du 21 février 1991, Zuckerfabrik Süderdithmarschen et Zuckerfabrik Soest, C-143/88 et C-92/89, Rec. p. I-415, point 49). Il précise à cet égard que la mesure était justifiée compte tenu des abus constatés et que la confiance légitime des entrepreneurs aurait été préservée. En effet, tout d'abord, la modification législative aurait été annoncée et n'aurait donc pas été une surprise. Ensuite, le législateur néerlandais aurait prévu un régime transitoire applicable à de nombreuses situations. Seules ne pourraient pas en bénéficier les situations où le montant du loyer immobilier serait bas par rapport aux frais d'investissement, c'est-à-dire celles qui présentent les caractéristiques d'un abus tel que ceux combattus par la loi. Le gouvernement néerlandais relève enfin que, ainsi qu'il résulte des travaux préparatoires, un délai était accordé aux parties à un contrat de location immobilière afin qu'elles aient la possibilité de se concerter sur les conséquences que la future loi impliquerait.

– Réponse de la Cour

48 Ainsi que l'a rappelé la juridiction de renvoi, un État membre qui a fait usage de la possibilité prévue à l'article 13, C, de la sixième directive et qui a ainsi accordé à ses assujettis le droit d'opter pour la taxation de certaines locations d'immeubles peut supprimer, par une loi postérieure, ledit droit d'option et réintroduire ainsi l'exonération (voir, en ce sens, arrêt Belgocodex, précité, point 27).

49 La question qui se pose en l'espèce est celle de savoir si la réduction ou la suppression du droit d'opter pour la taxation de certaines locations d'immeubles peut avoir un effet corrélatif sur le montant des déductions opérées sur le bien immobilier objet de la location et donner lieu, à cet égard, à des régularisations de ces déductions effectuées conformément à l'article 20 de la sixième directive.

50 L'article 20, paragraphe 2, troisième alinéa, de la sixième directive prévoit que les déductions relatives à des biens d'investissement immobiliers peuvent faire l'objet de régularisations pendant dix ans. En vertu de la directive 95/7, ce délai a été porté à vingt ans.

51 Il convient de constater que l'article 20 de la sixième directive, qui décrit un certain nombre d'hypothèses donnant lieu à régularisation, ne prévoit pas spécifiquement l'hypothèse d'une modification législative. Toutefois, il ne l'exclut pas non plus.

52 En effet, l'article 20, paragraphe 1, de la sixième directive, qui introduit les hypothèses décrites à ce paragraphe, comporte l'adverbe «notamment», ce qui indique que les hypothèses décrites sous a) et b) de cette disposition ne constituent pas une énumération limitative.

53 En outre, l'article 20, paragraphe 1, sous b), de la sixième directive traite des «modifications des éléments pris en considération pour la détermination du montant des déductions», alors que l'article 20, paragraphe 2, de la sixième directive, spécifique aux biens d'investissement pour lesquels la durée de la régularisation est plus longue, précise que cette régularisation est effectuée en fonction des «modifications du droit à déduction intervenues au cours des années suivantes par rapport à celui de l'année au cours de laquelle le bien a été acquis ou fabriqué», prévoyant donc l'hypothèse d'une modification

du droit à déduction corrélative à une modification du droit d'opter pour la taxation d'une opération en aval, en principe exonérée.

54 Dans ses observations, la Gemeente Leusden fait valoir, d'une part, que la modification législative constitue une circonstance étrangère à sa volonté et, d'autre part, qu'elle avait tenu compte de la possibilité d'opérer la déduction lors de la détermination du montant du loyer réclamé au club de sport.

55 Le premier argument ne résiste pas à une lecture de l'article 20 de la sixième directive. Selon le paragraphe 1, sous b), de cet article, les États membres ont la faculté d'exiger la régularisation de la déduction initialement opérée pour les opérations totalement ou partiellement impayées et en cas de vol. Il résulte donc de ce texte qu'un assujetti peut être tenu à régularisation de la déduction dans des circonstances indépendantes de sa volonté.

56 Le second argument soutenu par la Gemeente Leusden a trait aux principes de protection de la confiance légitime et de sécurité juridique. Elle fait en effet valoir qu'elle a tenu compte de la possibilité de déduire la TVA sur les biens d'investissement immobiliers lors de la détermination du montant du loyer réclamé au club de sport.

57 À cet égard, il convient de rappeler que les principes de protection de la confiance légitime et de sécurité juridique font partie de l'ordre juridique communautaire. À ce titre, ils doivent être respectés par les institutions communautaires (arrêt du 14 mai 1975, CNTA/Commission, 74/74, Rec. p. 533), mais également par les États membres dans l'exercice des pouvoirs que leur confèrent les directives communautaires (arrêts précités Belgocodex, ?, point 26 et Schlossstraße, précité, point 44; en ce sens, arrêt du 11 juillet 2002, Marks & Spencer, C-62/00, Rec. p. I-6325, point 44).

58 En l'espèce, il convient donc de vérifier si la sixième directive, interprétée conformément à ces principes, s'oppose à ce qu'un État membre supprime le droit d'opter pour la taxation de locations d'immeubles, avec pour conséquence une régularisation des déductions effectuées sur les biens d'investissement immobiliers objets de la location.

59 Selon une jurisprudence constante de la Cour, si, en règle générale, le principe de sécurité juridique s'oppose à ce que la portée dans le temps d'un acte communautaire voie son point de départ fixé à une date antérieure à sa publication, il peut en être autrement, à titre exceptionnel, lorsque le but à atteindre l'exige et lorsque la confiance légitime des intéressés est dûment respectée. Cette jurisprudence est également applicable dans le cas où la rétroactivité n'est pas prévue expressément par l'acte lui-même, mais résulte de son contenu (arrêt du 11 juillet 1991, Crispoltoni, C-368/89, Rec. p. I-3695, point 17).

60 S'agissant de réglementations nationales adoptées par les États membres en matière de TVA, la Cour a notamment jugé que la qualité d'assujetti, une fois reconnue, ne peut être retirée avec effet rétroactif, en dehors de situations frauduleuses ou abusives, sans enfreindre les principes de protection de la confiance légitime et de sécurité juridique, car cela priverait rétroactivement l'assujetti du droit de déduire la TVA sur les dépenses d'investissement qu'il a effectuées (voir, en ce sens, arrêt du 8 juin 2000, Breitsohl, C-400/98, Rec. p. I-4321, points 34 à 38).

61 La Cour a également jugé qu'un État membre ne peut, par une modification législative intervenue entre la date de la fourniture de biens ou de services en vue de la réalisation de certaines opérations économiques et celle du début de ces opérations, priver, avec effet rétroactif, un assujetti du droit de renoncer à l'exonération de la TVA pour ces opérations (voir, en ce sens, arrêt Schlossstraße, précité, point 43).

62 Contrairement aux législations visées dans ces deux dernières affaires jugées par la Cour, la loi de modification dans l'affaire au principal n'a pas d'effet rétroactif et ne dispose que pour l'avenir, puisqu'elle maintient l'exception à l'exonération jusqu'au 29 décembre 1995, et même en fait jusqu'au 1er janvier 1996 selon la juridiction de renvoi. C'est en raison des régularisations effectuées conformément à l'article 20 de la sixième directive que l'entrée en vigueur de la loi pourrait porter atteinte aux intérêts économiques de certains assujettis tenus par des contrats de bail en cours au moment de cette entrée en vigueur.

63 À cet égard, si, dans les arrêts *Breitsohl* et *Schlossstraße*, précités, la Cour a rappelé le principe selon lequel le droit à déduction, une fois né, reste acquis, il importe de souligner que ce rappel n'a été fait qu'en l'absence de circonstances frauduleuses ou abusives et sous réserve d'éventuelles régularisations conformément aux conditions prévues à l'article 20 de la sixième directive (voir arrêts précités *Schlossstraße*, point 42, et *Breitsohl*, point 41). Dans ces deux affaires, les questions posées à la Cour ne visaient pas les possibilités de régularisation au sens de l'article 20 de la sixième directive.

64 Il résulte de ce premier examen que ni le texte de la sixième directive ni la jurisprudence de la Cour ne s'opposent à une interprétation de l'article 20 de la sixième directive en ce sens qu'une modification législative supprimant le droit d'opter pour la taxation de locations d'immeubles aurait pour corollaire l'obligation de régulariser les déductions effectuées sur un bien d'investissement immobilier.

65 Il convient dès lors de vérifier si les principes de protection de la confiance légitime et de sécurité juridique s'opposent à une telle interprétation.

66 S'agissant de la confiance qu'un assujetti pourrait avoir quant aux possibilités de déduction et qui pourrait l'inciter à accepter un loyer d'un montant tenant compte de ces possibilités, il convient de relever qu'elle n'est fondée sur aucune disposition de la sixième directive. Au contraire, l'article 13, C, de la sixième directive donne aux États membres la possibilité d'octroyer à leurs assujettis le droit d'opter pour la taxation des locations d'immeubles, mais également celui de restreindre la portée de ce droit ou de le supprimer. S'agissant d'une directive en matière fiscale, dont certaines dispositions, tel l'article 13, C, laissent de larges pouvoirs aux États membres, une modification législative adoptée conformément à la directive ne saurait être considérée comme imprévisible.

67 Par ailleurs, le préjudice subi en cas de suppression du droit d'option n'est pas spécifique à la régularisation des déductions. En effet, le propriétaire d'un immeuble donné en location, qui est tenu, en sa qualité de bailleur, d'effectuer des travaux indispensables à l'immeuble loué, subirait un préjudice similaire si le législateur modifiait, avant l'exécution de ces travaux, le droit d'opter pour la taxation de la location de l'immeuble, empêchant ainsi ce propriétaire d'opérer la déduction de la TVA payée sur ces travaux, alors qu'il serait tenu par un contrat de bail en cours, aux termes duquel le montant du loyer ne tiendrait compte, éventuellement, que des travaux à effectuer, mais non de la TVA y afférente.

68 C'est donc toute modification législative supprimant le droit d'opter pour la taxation de certaines locations d'immeubles qui est susceptible de causer un préjudice à l'assujetti lorsque celui-ci n'a pas prévu d'adapter le montant du loyer exigé, que des frais au bien d'investissement immobilier aient été exposés dans le passé ou que ces frais doivent encore l'être. Le préjudice n'est donc pas spécifiquement causé par l'exigence d'une régularisation au sens de l'article 20 de la sixième directive.

69 Il s'ensuit que la sixième directive, interprétée conformément aux principes de protection de la confiance légitime et de sécurité juridique, ne s'oppose pas à ce qu'un État membre supprime le droit d'opter pour la taxation de locations d'immeubles, avec pour conséquence une régularisation des déductions effectuées sur les biens d'investissement immobiliers objets de la location, conformément à l'article 20 de la sixième directive.

70 Si l'article 20 de la sixième directive, en tant que tel, ne viole pas les principes susvisés, il n'est cependant pas exclu que le législateur national les ait violés, en ce que, sans tenir compte d'une confiance légitime susceptible de protection dans le chef des assujettis, il aurait, alors que le but à atteindre ne l'exigeait pas, supprimé le droit d'opter pour la taxation des locations d'immeubles de manière soudaine et imprévisible, sans laisser aux assujettis liés par des contrats déjà en cours, lors de l'entrée en vigueur de la loi, le temps nécessaire pour s'adapter à la nouvelle situation législative.

71 Le gouvernement néerlandais fait valoir que la loi de modification a été adoptée pour lutter contre des montages visant à l'évasion fiscale, que des dispositions transitoires ont été adoptées afin que la modification n'affecte pas les contrats ne pouvant pas être considérés comme des montages visant à éluder l'impôt, que la loi de modification a été

annoncée de nombreux mois avant son entrée en vigueur, notamment par un communiqué de presse du mois de mars 1995, laissant ainsi aux parties à un contrat de bail le temps d'en renégocier les termes, et que les parties à un contrat de location immobilière avaient toujours la possibilité, lorsqu'une modification du montant du loyer n'était pas autorisée par le contrat ou n'était pas possible par voie de négociations, de demander au juge national d'autoriser une telle modification.

72 La Gemeente Leusden fait valoir l'impossibilité pour elle d'obtenir une adaptation du loyer en raison, d'une part, du caractère aléatoire de la procédure juridictionnelle requise et, d'autre part, des difficultés financières dans lesquelles elle placerait le club de sport s'il devait payer un loyer plus élevé.

73 Au préalable, il y a lieu de relever que l'argument tiré de la difficulté, pour le club de sport, de supporter financièrement un loyer plus élevé n'est pas fondé sur la confiance légitime de l'assujetti lui-même, à savoir la Gemeente Leusden, mais bien sur celle de son locataire, le club de sport. Un tel argument n'est donc pas pertinent et ne saurait dès lors être pris en considération.

74 Il ressort des dispositions de droit transitoire, des travaux préparatoires de la loi de modification et des explications du gouvernement néerlandais que le législateur a eu le souci d'affecter le moins possible les contrats de location en cours lors de l'entrée en vigueur de cette loi.

75 S'agissant de l'existence d'une confiance légitime dans le chef d'un assujetti tel que la Gemeente Leusden, il convient de relever que, si le contrat de location en cause dans l'affaire au principal n'était pas couvert par les dispositions transitoires de la loi, c'est en raison du montant trop peu élevé du loyer au regard des frais d'investissement exposés. Un tel contrat de location est donc visé par la loi de modification comme étant ce que le gouvernement néerlandais présume être un montage juridique destiné à éviter une taxation considérée comme trop élevée par les parties.

76 Il convient à cet égard de rappeler que, conformément à l'article 13, B, de la sixième directive, les États membres exonèrent les locations de biens immeubles dans les conditions qu'ils fixent en vue d'assurer l'application correcte et simple de l'exonération et de prévenir toute fraude, évasion et abus éventuels. Il résulte de ce texte que la lutte contre la fraude, l'évasion fiscale et les abus éventuels est un objectif reconnu et encouragé par la sixième directive.

77 Il serait contraire à cet objectif d'interdire à un État membre d'imposer l'application immédiate de sa loi supprimant le droit d'opter pour la taxation de certaines locations d'immeubles, avec pour corollaire l'obligation de régulariser les déductions effectuées, lorsque cet État s'est rendu compte que le droit d'option était utilisé dans le cadre de mécanismes d'évitement de l'impôt. Un assujetti ne saurait donc fonder une confiance légitime dans le maintien d'un cadre législatif permettant la fraude, l'évasion fiscale ou les abus.

78 En ce qui concerne les pratiques abusives, la Cour a déjà relevé qu'une telle pratique peut être établie lorsqu'il existe, d'une part, un ensemble de circonstances objectives d'où il résulte que, malgré un respect formel des conditions prévues par la réglementation communautaire, l'objectif poursuivi par cette réglementation n'a pas été atteint et, d'autre part, un élément subjectif consistant en la volonté d'obtenir un avantage résultant de la réglementation communautaire en créant artificiellement les conditions requises pour son obtention (arrêt du 14 décembre 2000, *Emsland-Stärke*, C-110/99, Rec. p. I-11569, points 52 et 53). La Cour a jugé que l'obligation de restituer l'avantage indûment obtenu dans l'hypothèse d'une pratique abusive ainsi établie ne viole pas le principe de légalité mais n'est que la conséquence de la constatation de l'existence de la pratique abusive (arrêt *Emsland-Stärke*, précité, point 56).

79 S'agissant de l'évasion fiscale, même si, selon le droit d'un État membre, un contribuable ne saurait se voir reprocher d'avoir tiré avantage d'une disposition ou d'une lacune législative lui ayant permis de payer moins d'impôts sans pour autant qu'il y ait pratique abusive, la suppression du cadre législatif dont un assujetti à la TVA a tiré

avantage ne saurait, en tant que telle, violer une confiance légitime fondée sur le droit communautaire.

80 Eu égard à ces éléments, il n'apparaît pas qu'une mesure telle que la loi de modification doive être considérée comme étant allée plus loin que ce que son but exigeait ni comme ayant violé une confiance légitime des assujettis.

81 En tout état de cause, un assujetti ne pourrait placer sa confiance dans l'absence totale de modification législative, mais uniquement mettre en cause les modalités d'application d'une telle modification. En l'espèce, il apparaît que le législateur néerlandais a pris des mesures afin d'éviter que les assujettis soient surpris par l'application de la loi pour ce qui concerne les régularisations du droit à déduction. En effet, un communiqué de presse a fait état de la modification législative envisagée le 31 mars 1995 et le législateur n'a prévu le passage d'une location taxée à une location exonérée qu'à compter de l'entrée en vigueur de la loi, afin de laisser aux parties à un contrat de bail un délai pour se concerter jusqu'à cette date sur les conséquences que la modification législative impliquerait.

82 Eu égard à l'ensemble de ces éléments, il convient de répondre à la question posée de la manière suivante:

Les articles 17 et 20 de la sixième directive, interprétés conformément aux principes de protection de la confiance légitime et de sécurité juridique, ne s'opposent pas à ce qu'un État membre supprime le droit d'opter pour la taxation de locations d'immeubles, avec pour conséquence une régularisation des déductions effectuées sur les biens d'investissement immobiliers objets de la location, conformément à l'article 20 de la sixième directive.

Lorsqu'un État membre supprime le droit d'opter pour la taxation des locations d'immeubles, il lui incombe de tenir compte de la confiance légitime des assujettis dans le choix des modalités d'application de la modification législative. La suppression du cadre législatif dont un assujetti à la TVA a tiré avantage en payant moins d'impôts, sans pour autant qu'il y ait pratique abusive, ne saurait cependant, en tant que telle, violer une confiance légitime fondée sur le droit communautaire.

Sur la seconde question

83 Eu égard à la réponse apportée à la première question, il n'y a pas lieu de répondre à la seconde.

Affaire C-7/02

Sur la première question

84 Par la première question, le Hoge Raad demande en substance si les articles 5, paragraphe 7, sous a), et 17 de la sixième directive ou les principes de protection de la confiance légitime et de sécurité juridique s'opposent, dans un cas dénué de fraude ou d'abus et sans modifier l'utilisation envisagée, au sens des points 50 et 51 de l'arrêt *Schlossstraße*, à une imposition au titre de cet article 5, paragraphe 7, sous a), dans un cas où l'assujetti a déduit la TVA qu'il a acquittée pour des biens qui lui ont été livrés ou pour des prestations qui lui ont été fournies en vue de la mise en location envisagée d'un bien immobilier déterminé, soumise à la TVA, au seul motif que l'assujetti n'a plus le droit de renoncer à l'exonération pour cette mise en location à la suite d'une modification législative.

– Observations soumises à la Cour

85 Tout en admettant que la régularisation des déductions visée à l'article 20, paragraphe 2, de la sixième directive et l'assimilation, conformément à l'article 5, paragraphes 6 et 7, de cette même directive, de certaines opérations à des livraisons de biens réalisées à titre onéreux sont deux dispositifs qui visent un objectif similaire qui est d'empêcher qu'un assujetti qui a bénéficié du droit à déduction ne profite d'avantages économiquement injustifiés, les gouvernements français et du Royaume-Uni, ainsi que la Commission, considèrent que la régularisation du droit à déduction doit être effectuée sur le fondement de l'article 20 de la sixième directive plutôt que sur celui de l'article 5, paragraphe 7, de cette même directive.

86 Ils relèvent que les dispositions dudit article 5, paragraphe 7, visent plus précisément le cas où un assujetti modifie volontairement l'affectation initiale de ses biens d'investissement, en procédant en particulier à des prélèvements de biens et à des transferts d'une activité taxable à une activité exonérée, ou encore mettrait fin à son activité professionnelle.

87 Le gouvernement néerlandais considère que Holin Groep peut être redevable de la TVA conformément à la disposition de la loi néerlandaise correspondant à l'article 5, paragraphe 7, sous a), de la sixième directive.

88 Selon ce gouvernement, la taxe d'intégration interviendrait après l'entrée en vigueur de la loi de modification, sans effet rétroactif. Elle serait établie à partir du moment où l'on dispose de l'immeuble de bureaux à des fins professionnelles, en l'espèce le 1er janvier 1996. Si, dans un cas analogue, l'immeuble de bureaux avait été livré à cette date et que l'acheteur avait ensuite donné le bien en location avec exonération, cet acheteur/bailleur n'aurait pas le droit de déduire la taxe versée en amont.

89 Pour des motifs identiques à ceux développés dans l'affaire C-487/01, le gouvernement néerlandais considère qu'il n'y a pas violation des principes de protection de la confiance légitime et de sécurité juridique.

– Réponse de la Cour

90 Ainsi que l'ont exposé les gouvernements qui ont présenté des observations et la Commission, l'assimilation à une livraison effectuée à titre onéreux, conformément à l'article 5, paragraphe 7, sous a), de la sixième directive et la régularisation visée à l'article 20, paragraphe 2, de la même directive sont deux mécanismes qui ont le même effet économique, à savoir contraindre un assujetti à payer des montants correspondant à des déductions auxquelles il n'avait pas droit.

91 Les modalités de paiement sont cependant différentes. En effet, alors que l'article 5, paragraphe 7, sous a), de la sixième directive suppose un paiement en une fois, l'article 20, paragraphe 2, de la même directive prévoit, pour ce qui concerne les biens d'investissement, des régularisations fractionnées sur plusieurs années.

92 S'agissant d'un paiement de montants correspondant à des déductions, réclamé en raison d'une modification législative par laquelle un État membre a supprimé le droit d'opter pour la taxation de locations d'immeubles, il convient de constater qu'une telle circonstance ne correspond pas à l'hypothèse décrite à l'article 5, paragraphe 7, sous a), de la sixième directive. Cette disposition vise en effet l'affectation, par l'assujetti, d'un bien aux besoins de son entreprise et non une modification législative supprimant le droit d'opter pour la taxation d'une opération économique en principe exonérée.

93 Il s'ensuit que seul l'article 20, paragraphe 2, de la sixième directive, prévoyant des régularisations en cas de modification du droit à déduction, peut servir de fondement pour exiger, d'un assujetti, le paiement des montants initialement déduits sur un bien d'investissement immobilier faisant l'objet d'une location exonérée.

94 S'agissant du respect des principes de protection de la confiance légitime et de sécurité juridique dans le cadre de l'application de l'article 20, paragraphe 2, de la sixième directive, il y a lieu de renvoyer aux points 57 à 82 du présent arrêt.

95 Il convient dès lors de répondre à la question posée que l'article 5, paragraphe 7, sous a), de la sixième directive vise l'affectation, par l'assujetti, d'un bien aux besoins de son entreprise et non une modification législative supprimant le droit d'opter pour la taxation d'une opération économique en principe exonérée.

Sur la seconde question

96 Eu égard à la réponse apportée à la première question, il n'y a pas lieu de répondre à la seconde.

Sur les dépens

97 Les frais exposés par les gouvernements néerlandais, français et du Royaume-Uni, ainsi que par la Commission, qui ont soumis des observations à la Cour, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement. La procédure revêtant, à l'égard des parties au principal, le

caractère d'un incident soulevé devant la juridiction de renvoi, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens.

Par ces motifs,

LA COUR (cinquième chambre),

statuant sur les questions à elle soumises par le Hoge Raad der Nederlanden, par arrêts des 14 et 21 décembre 2001, dit pour droit:

1) Les articles 17 et 20 de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme, interprétés conformément aux principes de protection de la confiance légitime et de sécurité juridique, ne s'opposent pas à ce qu'un État membre supprime le droit d'opter pour la taxation de locations d'immeubles, avec pour conséquence une régularisation des déductions effectuées sur les biens d'investissement immobiliers objets de la location, conformément à l'article 20 de la sixième directive 77/388.

Lorsqu'un État membre supprime le droit d'opter pour la taxation des locations d'immeubles, il lui incombe de tenir compte de la confiance légitime des assujettis dans le choix des modalités d'application de la modification législative. La suppression du cadre législatif dont un assujetti à la TVA a tiré avantage en payant moins d'impôts, sans pour autant qu'il y ait pratique abusive, ne saurait cependant, en tant que telle, violer une confiance légitime fondée sur le droit communautaire.

2) L'article 5, paragraphe 7, sous a), de la sixième directive 77/388 vise l'affectation, par l'assujetti, d'un bien aux besoins de son entreprise et non une modification législative supprimant le droit d'opter pour la taxation d'une opération économique en principe exonérée.

Jann

Rosas

von Bahr

Ainsi prononcé en audience publique à Luxembourg, le 29 avril 2004.

Le greffier

Le président

R. Grass

V. Skouris

1 – Langue de procédure: le néerlandais.