ARRÊT DE LA COUR (sixième chambre)

8 juin 2000 *

Dans l'affaire C-400/98,

ayant pour objet une demande adressée à la Cour, en application de l'article 177 du traité CE (devenu article 234 CE), par le Bundesfinanzhof (Allemagne) et tendant à obtenir, dans le litige pendant devant cette juridiction entre

Finanzamt Goslar

et

Brigitte Breitsohl,

une décision à titre préjudiciel sur l'interprétation des articles 4, 17 et 28 de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière

* Langue de procédure: l'allemand.

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),

LA COUR (sixième chambre),

composée de MM. J. C. Moitinho de Almeida (rapporteur), président de chambre, R. Schintgen, G. Hirsch, V. Skouris et M^me^ F. Macken, juges,

avocat général: M. D. Ruiz-Jarabo Colomer,
greffier: M. R. Grass,

considérant les observations écrites présentées:

— pour le gouvernement allemand, par MM. W.-D. Plessing, Ministerialrat au ministère fédéral des Finances, et C.-D. Quassowski, Regierungsdirektor au même ministère, en qualité d'agents,

— pour le gouvernement hellénique, par M^mes^ K. Paraskevopoulou-Grigoriou, mandataire judiciaire au Conseil juridique de l'État, et A. Rokofyllou, auditeur au service juridique spécial — section de droit européen communautaire du ministère des Affaires étrangères, en qualité d'agents,

— pour la Commission des Communautés européennes, par MM. E. Traversa, conseiller juridique, et A. Buschmann, fonctionnaire national mis à la disposition du service juridique, en qualité d'agents,

vu le rapport du juge rapporteur,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 16 décembre 1999,

rend le présent

Arrêt

1 Par ordonnance du 27 août 1998, parvenue à la Cour le 9 novembre suivant, le Bundesfinanzhof a posé, en application de l'article 177 du traité CE (devenu article 234 CE), deux questions préjudicielles relatives à l'interprétation des articles 4, 17 et 28 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»).

2 Ces questions ont été posées dans le cadre d'un litige opposant M^me^ Breitsohl au Finanzamt Goslar à propos de la déduction par cette dernière de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA») qu'elle avait acquittée sur des opérations effectuées en vue de la réalisation d'un projet d'activité économique.

La sixième directive

3 L'article 4 de la sixième directive dispose:

« 1. Est considéré comme assujetti quiconque accomplit, d'une façon indépendante et quel qu'en soit le lieu, une des activités économiques mentionnées au paragraphe 2, quels que soient les buts ou les résultats de cette activité.

2. Les activités économiques visées au paragraphe 1 sont toutes les activités de producteur, de commerçant ou de prestataire de services, y compris les activités extractives, agricoles et celles des professions libérales ou assimilées. Est notamment considérée comme activité économique une opération comportant l'exploitation d'un bien corporel ou incorporel en vue d'en retirer des recettes ayant un caractère de permanence.

3. Les États membres ont la faculté de considérer également comme assujetti quiconque effectue, à titre occasionnel, une opération relevant des activités visées au paragraphe 2 et notamment une seule des opérations suivantes:

a) la livraison d'un bâtiment ou d'une fraction de bâtiment et du sol y attenant, effectuée avant sa première occupation; les États membres peuvent définir les modalités d'application de ce critère aux transformations d'immeubles, ainsi que la notion de sol y attenant.

Les États membres ont la faculté d'appliquer d'autres critères que celui de la première occupation, tels que celui du délai écoulé entre la date d'achèvement

de l'immeuble et celle de la première livraison, ou celui du délai écoulé entre la date de la première occupation et celle de la livraison ultérieure, pour autant que ces délais ne dépassent pas respectivement cinq et deux ans.

Est considérée comme bâtiment toute construction incorporée au sol;

b) la livraison d'un terrain à bâtir.

Sont considérés comme terrains à bâtir les terrains nus ou aménagés définis comme tels par les États membres.

...»

4 L'article 13 de la sixième directive prévoit:

«...

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:

...

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

...

C. *Options*

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

...

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

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

5 Aux termes de l'article 17 de la sixième directive:

«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;

...»

6 L'article 20 de la sixième directive dispose:

«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...

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.

...

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.

...»

7 L'article 28, paragraphe 3, de la sixième directive précise:

«Au cours de la période transitoire visée au paragraphe 4, les États membres peuvent:

...

b) continuer à exonérer les opérations énumérées à l'annexe F dans les conditions existantes dans l'État membre;

c) accorder aux assujettis la faculté d'opter pour la taxation des opérations exonérées dans les conditions fixées à l'annexe G;

...»

8 L'annexe F de la sixième directive, intitulée «Liste des opérations visées à l'article 28 paragraphe 3 sous b)», mentionne à son point 16:

«les livraisons de bâtiments et de terrains visés à l'article 4 paragraphe 3».

9 L'annexe G de la sixième directive, intitulée «Droit d'option», prévoit:

«1. Le droit d'option visé à l'article 28 paragraphe 3 sous c) peut être accordé:

...

b) s'il s'agit d'opérations visées à l'annexe F;

...»

La réglementation nationale en matière de TVA

10 L'article 2, paragraphe 1, de l'Umsatzsteuergesetz 1980 (loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires, ci-après l'«UStG») dispose:

«Est entrepreneur celui qui exerce d'une façon indépendante une activité industrielle, commerciale ou professionnelle. L'entreprise comprend l'ensemble de l'activité industrielle, commerciale ou professionnelle de l'entrepreneur. On entend par activité industrielle, commerciale ou professionnelle toute activité permanente exercée pour en retirer des recettes, même si l'intention d'obtenir un profit fait défaut ou qu'un groupement de personnes n'exerce ses activités qu'à l'égard de ses membres.»

11 L'article 4 de l'UStG prévoit:

«Sont exonérées de la taxe les opérations suivantes parmi celles prévues à l'article 1er, paragraphe 1, points 1 à 3:

...

9. a) les opérations régies par la loi relative à l'impôt sur les acquisitions immobilières ...»

12 L'article 9, paragraphe 1, de l'UStG précise toutefois:

«L'entrepreneur peut traiter comme imposable une opération exonérée en vertu de l'article 4, point ... 9, lorsque cette opération est effectuée en faveur d'un autre chef d'entreprise et pour l'entreprise de celui-ci».

13 L'article 15, paragraphe 1, de l'UStG dispose:

«L'entrepreneur peut déduire les taxes suivantes:

la taxe mentionnée séparément dans les factures au sens de l'article 14, afférente aux livraisons ou autres prestations effectuées pour son entreprise par d'autres entreprises....»

Le litige au principal et les questions préjudicielles

14 En 1989, M^me^ Breitsohl a sollicité un contrat de concession auprès d'un constructeur automobile. Par lettre du 14 avril de la même année, celui-ci l'a informée qu'il acceptait sa demande à certaines conditions.

15 En février 1990, M^me^ Breitsohl a déclaré aux services de la commune compétente un établissement industriel et commercial de vente et de réparation de véhicules à moteur et a acquis, pour la somme de 62 670 DEM, exonérée de la TVA, un terrain non bâti qui devait être le site de l'activité déclarée. En avril 1990, elle a chargé un entrepreneur de construire un atelier pour la réparation des automobiles sur le terrain. Les travaux de terrassement ont commencé au cours du même mois. Vers la mi-mai 1990, ces travaux étaient achevés, les fondations érigées et la dalle en partie terminée. L'ensemble de ces travaux représentaient une somme de 173 655,50 DEM.

16 Lorsqu'il est apparu qu'une augmentation de 230 000 DEM du coût global des travaux de construction était à prévoir, la banque a refusé de financer ces frais additionnels. Le 22 mai 1990, l'entreprise de construction a interrompu les travaux en raison de l'incertitude relative au financement de ceux-ci.

17 Considérant qu'elle n'était plus en mesure de réaliser l'ensemble des constructions prévues sur le terrain ni d'entreprendre ses activités, M^me^ Breitsohl s'est engagée, par concordat conclu le 22 novembre 1990, à verser un montant total de 100 000 DEM à l'entreprise de construction et à céder les constructions déjà réalisées à un tiers pour le prix de 50 000 DEM, soit 43 859,65 DEM augmentés de 6 140,35 DEM au titre de la TVA. Le 21 décembre 1990, elle a vendu le terrain à cette même personne pour la somme de 61 905 DEM, sans mention de la TVA.

18 Dans sa déclaration annuelle de TVA pour l'année 1990, M^me^ Breitsohl a déclaré, au titre de ses opérations imposables, 43 859 DEM provenant de la vente des fractions de bâtiment et, au titre des montants déductibles, 13 900,11 DEM correspondant aux notes d'honoraires du notaire et du conseiller fiscal, ainsi qu'aux décomptes des travaux de construction. Il en est résulté un excédent de

7 759,90 DEM en sa faveur. Dans ses déclarations fiscales provisoires, M^me^ Breitsohl n'avait pas fait valoir ces montants.

19 Dans son avis d'imposition du 15 juillet 1992, relatif à l'année 1990, le Finanzamt Goslar n'a retenu qu'un montant déductible de 95,20 DEM au motif que les prestations concernées avaient été utilisées pour réaliser une cession de bien immeuble exonérée. La TVA due a alors été fixée à 6 045 DEM.

20 Le 14 août 1992, M^me^ Breitsohl a formé une réclamation contre cet avis d'imposition. Par décision du 11 janvier 1995, le Finanzamt a estimé que M^me^ Breitsohl n'avait pas acquis la qualité d'entrepreneur parce qu'elle n'avait pas réalisé d'opérations ayant un caractère de permanence et qu'elle n'avait donc pas le droit d'opérer la déduction. En revanche, il a considéré que M^me^ Breitsohl était redevable de la taxe clairement mentionnée dans la facture relative à la vente des constructions à un tiers, soit une somme de 6 140,35 DEM.

21 Le 13 février 1995, M^me^ Breitsohl a introduit un recours contre cette décision devant le Niedersächsiches Finanzgericht. Par jugement du 5 décembre 1996, cette juridiction a accueilli ce recours pour l'essentiel. Se référant à l'arrêt du 29 février 1996, INZO (C-110/94, Rec. p. I-857), le Finanzgericht a jugé que l'activité d'entrepreneur avait débuté dès les actes préparatoires effectués par M^me^ Breitsohl et que cette dernière avait donc le droit de déduire les montants de la TVA correspondant aux factures de l'entreprise de construction. Il a considéré en outre que M^me^ Breitsohl avait pu, à bon droit, renoncer à l'exonération de la livraison du bien immeuble, en limitant à la partie des constructions réalisées cette renonciation et, partant, en excluant le terrain de celle-ci. Selon le Finanzgericht, il n'y avait lieu de refuser la déduction de la taxe que pour les honoraires de notaire relatifs à l'opération de vente du terrain.

22 Le 4 mars 1997, le Finanzamt Goslar a présenté un recours en « Revision » devant le Bundesfinanzhof contre le jugement du Finanzgericht. Dans son recours, le Finanzamt fait valoir en substance que l'article 9, paragraphe 1, de l'UStG ne

permet pas de limiter aux seuls bâtiments la renonciation à l'exonération de la livraison d'un bien immeuble. La jurisprudence récente du Bundesfinanzhof, se fondant sur la jurisprudence de la Cour, admettrait que la renonciation à l'exonération visée à l'article 9 de l'UStG soit limitée à certaines fractions de bâtiment, à condition que la cession de ces fractions soit accompagnée de la cession des parties de terrain y attenant. La même interprétation résulterait des dispositions combinées de l'article 13, B, sous g), et C, premier alinéa, de la sixième directive, lesquelles mentionneraient les livraisons de bâtiments ou d'une fraction de bâtiment et du sol y attenant, sans instaurer une possibilité d'option distincte en ce qui concerne les bâtiments, d'une part, et le sol, d'autre part.

23 Le Bundesfinanzhof se demande si les principes dégagés dans l'arrêt INZO, précité, s'appliquent uniquement dans les cas où l'administration fiscale a déjà reconnu, dans un avis de liquidation, la qualité d'assujetti sur la base de l'intention déclarée de l'entrepreneur de réaliser des opérations imposables ou si l'administration doit dans tous les cas fonder la taxation sur l'intention de réaliser des opérations imposables, même lorsqu'il est établi, dès la première étude du dossier fiscal, que l'activité économique envisagée n'est pas exercée.

24 Le Bundesfinanzhof relève tout d'abord que, s'il fallait, conformément au point 23 de l'arrêt INZO, précité, exiger que l'intention déclarée de commencer des opérations imposables soit confirmée par des éléments objectifs, lorsqu'il est déjà établi, au moment de la décision sur le droit à déduction, que les opérations imposables envisagées en réalité ne sont pas exercées, l'administration fiscale devrait traiter sur le plan fiscal de pures intentions comme des entreprises et, le cas échéant, les prendre en compte dans la procédure de régularisation prévue à l'article 20 de la sixième directive. La juridiction de renvoi se demande également si la cession, en 1990, du terrain et des constructions entamées peut encore, en tant que livraison d'un bien d'investissement au cours de la période de régularisation, conduire à une régularisation de la déduction dans les conditions visées à l'article 20, paragraphe 3, de la sixième directive.

25 Le Bundesfinanzhof fait valoir ensuite que, en droit allemand, l'exonération ou, le cas échéant, l'option pour la taxation doivent porter sur les éléments essentiels du bien immeuble, à savoir non seulement le sol mais aussi les éléments incorporés à

celui-ci, notamment les bâtiments. Il doute que le droit communautaire autorise, dans le cas d'une livraison de terrain bâti, l'option en faveur de la taxation pour les seules constructions. Il rappelle à cet égard que, conformément aux dispositions combinées de l'article 28, paragraphe 3, sous c), et des annexes G, point 1, sous b), et F, point 16, de la sixième directive, les États membres peuvent, à titre transitoire, accorder aux assujettis la faculté d'opter pour la taxation des livraisons de bâtiments et de terrains. Le législateur allemand n'ayant pas exclu la livraison de biens immeubles bâtis de l'exonération, il serait ainsi possible de renoncer à l'exonération.

26 Selon les dispositions de la sixième directive et la jurisprudence de la Cour, les bâtiments ou fractions de bâtiments et le sol y attenant feraient, globalement, l'objet d'une livraison. Conformément à l'arrêt du 4 octobre 1995, Armbrecht (C-291/92, Rec. p. I-2775, point 21), le régime de taxation d'un immeuble bâti pourrait être seulement différent selon qu'il est ou non affecté à l'entreprise, ce qui permettrait à l'assujetti d'opter pour la taxation en ce qui concerne la partie de l'immeuble utilisée par l'entreprise et de ne pas exercer une telle option pour la partie consacrée à un usage privatif. La ventilation entre ces deux parties devrait être réalisée sur la base des proportions d'utilisation professionnelle et d'utilisation privée au cours de l'année d'acquisition et non pas en tenant compte de la répartition géographique. En effet, une ventilation sur la base d'une division géographique immuable du bien immeuble bâti pourrait donner lieu à une double imposition en cas de modification de l'utilisation de l'espace.

27 Le Bundesfinanzhof relève enfin que, dans la présente affaire, une surtaxation pourrait résulter du traitement global du sol et des bâtiments édifiés sur celui-ci, étant donné que le terrain non bâti a été acquis sous le régime de l'exonération et que des prestations de construction grevées de la TVA y ont été incorporées. En effet, soit la cession du terrain bâti est exonérée dans son ensemble et il ne pourrait y avoir de droit à déduction, même pour les travaux de construction, ceux-ci n'ayant pas été réalisés pour les besoins d'opérations taxées, soit la cession du terrain bâti fait l'objet d'une renonciation à l'exonération dans son ensemble et M^me^ Breitsohl bénéficierait de la déduction en ce qui concerne les travaux de construction mais serait redevable de la TVA sur l'ensemble de la cession, alors qu'elle n'a pu déduire aucune taxe lors de l'acquisition du terrain non bâti.

28 C'est dans ces conditions que, ayant des doutes sur l'interprétation qu'il convient de donner aux dispositions de la sixième directive applicables au litige dont il est saisi, le Bundesfinanzhof a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes:

« 1) Selon la jurisprudence de la Cour de justice des Communautés européennes (arrêt du 29 février 1996, INZO, C-110/94, Rec. p. I-857), même les premières dépenses d'investissement effectuées pour les besoins d'une entreprise peuvent être considérées comme des activités économiques au sens de l'article 4 de la directive 77/388/CEE. L'administration fiscale doit, dans ce contexte, prendre en considération l'intention déclarée de l'entreprise. La qualité d'assujetti à la taxe ainsi reconnue ne peut plus, en principe, être retirée par la suite avec effet rétroactif en raison de la survenance ou de la non-survenance de certains événements (principe de la sécurité juridique). Il en va de même pour la déduction de la taxe sur les opérations d'investissement.

En vertu de ces principes, le droit de déduire la taxe (article 17 de la directive 77/388/CEE) sur les investissements liés à la création de l'entreprise doit-il également être accordé en raison de l'intention d'exercer une activité économique donnant lieu à des opérations imposables, dans le cas où l'administration fiscale sait, dès la première liquidation de la taxe, que l'activité économique envisagée donnant lieu à des opérations imposables n'a pas effectivement débuté?

Si la réponse à la première question est positive:

2) En cas de livraison de bâtiments ou de fractions de bâtiments et du sol y attenant, l'option en faveur de la taxation peut-elle être limitée aux bâtiments ou fractions de bâtiments?»

Sur la première question

29 Par sa première question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si les articles 4 et 17 de la sixième directive doivent être interprétés en ce sens que le droit de déduire la TVA acquittée sur les opérations effectuées en vue de la réalisation d'un projet d'activité économique subsiste même lorsque l'administration fiscale sait, dès la première liquidation de la taxe, que l'activité économique envisagée, qui devait donner lieu à des opérations taxées, ne sera pas exercée.

30 Les gouvernements allemand et hellénique font valoir que les principes de la protection de la confiance légitime et de la sécurité juridique sur lesquels se fonde l'arrêt INZO, précité, ne s'appliquent pas à l'affaire au principal. En effet, dans celle-ci et contrairement à l'affaire ayant donné lieu audit arrêt, l'administration fiscale n'avait pas encore reconnu la qualité d'assujettie de M^me^ Breitsohl lorsque cette dernière a présenté sa déclaration au titre de la TVA. M^me^ Breitsohl ne pourrait, dès lors, invoquer la protection de la confiance légitime et se prévaloir de la conviction qu'elle avait de pouvoir déduire la TVA.

31 Ces gouvernements ajoutent que le principe de la neutralité de la TVA ne serait pas enfreint dans l'affaire au principal puisque M^me^ Breitsohl n'a pas réalisé d'activités économiques taxées et que sa qualité d'assujettie n'a pas été reconnue.

32 Le gouvernement allemand rappelle que, conformément aux articles 4, paragraphe 1, et 17, paragraphe 2, de la sixième directive, un assujetti n'a droit à la déduction de la TVA que si les biens et services sur lesquels celle-ci a été acquittée sont utilisés pour réaliser des opérations taxées. Dès lors, une décision définitive quant au droit à déduction ne pourrait être prise que lorsque sont connues les opérations pour lesquelles lesdits biens et services ont réellement été utilisés. Des actes préparatoires ne conféreraient à celui qui les accomplit qu'une qualité d'entrepreneur et un droit à déduction provisoires, subordonnés à la condition suspensive de la réalisation d'opérations taxées. Si de telles opérations ne

succèdent pas aux actes préparatoires et ne peuvent plus être envisagées, l'administration fiscale devrait refuser d'emblée tant la qualité d'entrepreneur que la déduction de la TVA.

33 Le gouvernement allemand soutient que, si la seule intention d'un «entrepreneur» d'effectuer des opérations taxées lui donnait le droit d'être reconnu comme un assujetti et, par conséquent, un droit à déduction, l'administration fiscale devrait se prononcer sur la base d'une déclaration d'intention purement subjective et non sur le fondement de données réelles objectivement contrôlables. Une telle situation constituerait une incitation directe à l'abus.

34 À cet égard, il y a lieu de rappeler que celui qui a l'intention, confirmée par des éléments objectifs, de commencer d'une façon indépendante une activité économique au sens de l'article 4 de la sixième directive et qui effectue les premières dépenses d'investissement à ces fins doit être considéré comme un assujetti. Agissant en tant que tel, il a donc, conformément aux articles 17 et suivants de la sixième directive, le droit de déduire immédiatement la TVA due ou acquittée sur les dépenses d'investissement effectuées pour les besoins des opérations qu'il envisage de faire et qui ouvrent droit à déduction, sans devoir attendre le début de l'exploitation effective de son entreprise (arrêts du 15 janvier 1998, Ghent Coal Terminal, C-37/95, Rec. p. I-1, point 17, et du 21 mars 2000, Gabalfrisa e.a., C-110/98 à C-147/98, Rec. p. I-1577, point 47).

35 Il importe de relever que c'est l'acquisition des biens ou services par un assujetti agissant en tant que tel qui détermine l'application du système de TVA et, partant, du mécanisme de déduction. L'utilisation qui est faite des biens ou services, ou qui est envisagée pour ceux-ci, ne détermine que l'étendue de la déduction initiale à laquelle l'assujetti a droit en vertu de l'article 17 de la sixième directive et l'étendue des éventuelles régularisations au cours des périodes suivantes, lesquelles doivent être effectuées dans les conditions prévues à l'article 20 de cette directive (arrêt du 11 juillet 1991, Lennartz, C-97/90, Rec. p. I-3795, point 15).

36 Cette interprétation est confirmée par le libellé de l'article 17, paragraphe 1, de la sixième directive, selon lequel le droit à déduction prend naissance au moment où la taxe déductible devient exigible. Conformément à l'article 10, paragraphe 2, de cette directive, ceci est le cas dès que la livraison des biens ou la prestation des services est effectuée à l'assujetti ayant droit à déduction.

37 En outre, toute autre interprétation de l'article 4 de la sixième directive serait contraire au principe de neutralité de la TVA en ce qu'elle mettrait à la charge de l'opérateur économique le coût de la TVA dans le cadre de son activité économique sans lui donner la possibilité de la déduire, conformément à l'article 17, et procéderait à une distinction arbitraire entre des dépenses d'investissement effectuées avant l'exploitation effective d'une entreprise et celles réalisées au cours de ladite exploitation (arrêts du 14 février 1985, Rompelman, 268/83, Rec. p. 655, point 23; INZO, précité, point 16, et Gabalfrisa e.a., précité, point 45).

38 La naissance du droit à déduction de la TVA acquittée sur les premières dépenses d'investissement n'est donc nullement subordonnée à une reconnaissance formelle de la qualité d'assujetti par l'administration fiscale. Cette reconnaissance a seulement pour effet qu'une telle qualité, une fois reconnue, ne peut plus être retirée avec effet rétroactif à l'assujetti, en dehors des situations frauduleuses ou abusives, sans enfreindre les principes de la protection de la confiance légitime et de la sécurité juridique.

39 Quant au risque d'abus évoqué par le gouvernement allemand, il convient de rappeler que l'article 4 de la sixième directive ne s'oppose pas à ce que l'administration fiscale exige que l'intention déclarée de commencer des activités économiques donnant lieu à des opérations taxées soit confirmée par des éléments objectifs. Dans ce contexte, il importe de souligner que la qualité d'assujetti n'est définitivement acquise que si la déclaration de l'intention de commencer les activités économiques envisagées a été faite de bonne foi par l'intéressé. Dans les situations frauduleuses ou abusives dans lesquelles ce dernier a feint de vouloir déployer une activité économique particulière, mais a cherché en réalité à faire entrer dans son patrimoine privé des biens pouvant faire l'objet d'une déduction, l'administration fiscale peut demander, avec effet rétroactif, le remboursement

des sommes déduites puisque ces déductions ont été accordées sur la base de fausses déclarations (arrêts précités Rompelman, point 24, INZO, points 23 et 24, et Gabalfrisa e.a., point 46).

40 Dans ces conditions, il appartient à la juridiction nationale de vérifier si, compte tenu des circonstances de l'affaire au principal et notamment de l'état d'avancement des travaux de constuction à la mi-mai 1990, la déclaration de l'intention de commencer des activités économiques donnant lieu à des opérations taxées a été faite de bonne foi et se trouve confirmée par des éléments objectifs.

41 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, le principe de neutralité de la TVA exige, ainsi qu'il a été indiqué au point 36 du présent arrêt, que le droit à déduction, une fois né, reste acquis même lorsque l'administration fiscale sait, dès la première liquidation de la taxe, que l'activité économique envisagée, qui devait donner lieu à des opérations taxées, ne sera pas exercée.

42 Il y a lieu dès lors de répondre à la première question que les articles 4 et 17 de la sixième directive doivent être interprétés en ce sens que le droit de déduire la TVA acquittée sur les opérations effectuées en vue de la réalisation d'un projet d'activité économique subsiste même lorsque l'administration fiscale sait, dès la première liquidation de la taxe, que l'activité économique envisagée, qui devait donner lieu à des opérations taxées, ne sera pas exercée.

Sur la seconde question

43 Par sa seconde question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si, l'article 4, paragraphe 3, sous a), de la sixième directive doit être interprété en ce

sens que l'option en faveur de la taxation exercée lors de la livraison de bâtiments ou de fractions de bâtiments et du sol y attenant doit porter, de manière indissociable, sur les bâtiments ou fractions de bâtiments et le sol y attenant ou si elle peut être limitée aux bâtiments ou fractions de bâtiments.

44 Le gouvernement allemand fait valoir que la République fédérale d'Allemagne a fait usage de la faculté que l'article 13, C, de la sixième directive lui confère en accordant à ses contribuables le droit d'opter pour l'assujettissement à la TVA en cas de livraison de bâtiments et du sol y attenant.

45 Ce gouvernement considère que, puisque l'article 13, C, de la sixième directive permet expressément aux États membres de restreindre la portée du droit d'option et de déterminer les modalités de son exercice, la question de savoir si l'assujetti peut exercer son droit d'option uniquement pour les bâtiments, à l'exclusion du sol y attenant, est une question qui relève du droit national. Ladite disposition ne s'opposerait ni à une réglementation nationale autorisant l'exercice du droit d'option uniquement pour le bâtiment ou uniquement pour le terrain ni à une réglementation nationale imposant l'exercice du droit d'option pour la totalité du terrain bâti.

46 Il y a lieu de constater tout d'abord que, dans l'affaire au principal, s'agissant d'une livraison d'un bâtiment ou d'une fraction de bâtiment et du sol y attenant effectuée «avant sa première occupation», telle que prévue à l'article 4, paragraphe 3, sous a), de la sixième directive, l'exonération accordée par le droit allemand ne saurait être fondée sur l'article 13, B, sous g), de la sixième

directive ni, partant, le droit d'opter pour la taxation sur l'article 13, C, de cette directive.

47 Ainsi que le font valoir la juridiction de renvoi et la Commission, l'exonération et le droit d'option accordés par les dispositions de l'UStG en cause au principal sont fondés sur l'article 28, paragraphe 3, sous b) et c), de la sixième directive, lu en combinaison avec ses annexes F, point 16, et G, point 1, sous b), lesquels autorisent les États membres, au cours de la période transitoire qui n'est pas encore écoulée, à continuer à exonérer la livraison d'un bâtiment ou d'une fraction de bâtiment et du sol y attenant effectuée avant sa première occupation ainsi qu'à accorder aux assujettis la faculté d'opter pour la taxation d'une telle livraison.

48 Il convient de relever ensuite que, sans préjudice de la faculté que l'article 4, paragraphe 3, sous a), première phrase, de la sixième directive confère aux États membres de définir les termes «sol y attenant», la notion de «livraison d'un bâtiment ou d'une fraction de bâtiment et du sol y attenant» ne saurait être définie par référence au droit national applicable au principal, compte tenu de la finalité de la sixième directive, laquelle vise à déterminer de manière uniforme et selon des règles communautaires l'assiette de la TVA. Une telle notion, qui contribue à déterminer les personnes pouvant être considérées par les États membres comme assujetties en vertu de l'article 4, paragraphe 3, sous a), de cette directive, doit dès lors être interprétée de manière uniforme dans tous les États membres.

49 Il importe de constater à cet égard que l'article 4, paragraphe 3, de la sixième directive distingue, d'une part, la livraison de terrains à bâtir, décrits comme «les terrains nus ou aménagés définis comme tels par les États membres», et, d'autre part, la livraison de bâtiments ou de fractions de bâtiments et du sol y attenant

effectuée avant leur première occupation, toute construction incorporée au sol étant considérée comme un bâtiment aux termes de cette disposition.

50 Il ressort de cette distinction ainsi que du libellé de l'article 4, paragraphe 3, sous a), de la sixième directive, lequel vise « la livraison d'un bâtiment ou d'une fraction de bâtiment et du sol y attenant », que, aux fins de la TVA, les bâtiments ou fractions de bâtiments et le sol y attenant ne peuvent être dissociés.

51 Dans ces conditions, l'exonération et le droit d'option visés à l'article 28, paragraphe 3, sous b) et c), de la sixième directive, lu en combinaison avec ses annexes F, point 16, et G, point 1, sous b), doivent porter, de manière indissociable, sur les bâtiments ou fractions de bâtiments et sur le sol y attenant.

52 Dès lors, un assujetti qui livre des bâtiments et le sol y attenant peut soit se prévaloir de l'exonération de la TVA pour les bâtiments et le sol considérés globalement, soit opter pour la taxation de l'ensemble. Dans la première hypothèse, la défenderesse au principal devrait procéder à la régularisation de ses déductions au titre de l'article 20, paragraphe 3, de la sixième directive. Dans le seconde hypothèse, elle pourrait déduire la TVA afférente aux travaux de construction pour lesquels elle a fait valoir son droit à déduction, mais elle devrait, en contrepartie, soumettre également à ladite taxe la somme obtenue pour la vente du terrain.

53 Certes, l'impossibilité de dissocier les bâtiments et le sol y attenant en ce qui concerne l'exonération ou l'exercice du droit d'option pour la taxation peut entraîner un risque de surtaxation de ces éléments, ainsi que le fait valoir à juste titre la juridiction de renvoi. Toutefois, comme le relève M. l'avocat général aux points 107 et 108 de ses conclusions, un tel risque est inhérent à un système, tel

que celui mis en œuvre à titre transitoire par l'article 28, paragraphe 3, sous b) et c), de la sixième directive, dans lequel des exonérations de la TVA sont autorisées à un stade antérieur à celui du consommateur final, et il est limité à la période transitoire, à l'expiration de laquelle les États membres devront cesser d'exonérer les livraisons de bâtiments ou fractions de bâtiments et du sol y attenant.

54 En outre, dès lors que, ainsi qu'il résulte de l'ordonnance de renvoi et à la différence de la situation analysée au point 21 de l'arrêt Armbrecht, précité, les fractions du bâtiment et le sol y attenant en cause au principal étaient destinés à être utilisés à des fins professionnelles, il n'y a pas lieu d'opérer, en ce qui concerne le droit d'option, une ventilation entre la partie des bâtiments ou fractions de bâtiments et du sol y attenant affectée à l'exercice des activités professionnelles et celle réservée à l'usage privatif de l'assujetti.

55 Dans ces conditions, il convient de répondre à la seconde question que l'article 4, paragraphe 3, sous a), de la sixième directive doit être interprété en ce sens que l'option en faveur de la taxation exercée lors de la livraison de bâtiments ou de fractions de bâtiments et du sol y attenant doit porter, de manière indissociable, sur les bâtiments ou fractions de bâtiments et le sol y attenant.

Sur les dépens

56 Les frais exposés par les gouvernements allemand et hellénique, 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 nationale, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens.

Par ces motifs,

LA COUR (sixième chambre),

statuant sur les questions à elle soumises par le Bundesfinanzhof, par ordonnance du 27 août 1998, dit pour droit:

1) **Les articles 4 et 17 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, doivent être interprétés en ce sens que le droit de déduire la taxe sur la valeur ajoutée acquittée sur les opérations effectuées en vue de la réalisation d'un projet d'activité économique subsiste même lorsque l'administration fiscale sait, dès la première liquidation de la taxe, que l'activité économique envisagée, qui devait donner lieu à des opérations taxées, ne sera pas exercée.**

2) **L'article 4, paragraphe 3, sous a), de la sixième directive 77/388 doit être interprété en ce sens que l'option en faveur de la taxation exercée lors de la livraison de bâtiments ou de fractions de bâtiments et du sol y attenant doit porter, de manière indissociable, sur les bâtiments ou fractions de bâtiments et le sol y attenant.**

Moitinho de Almeida Schintgen Hirsch

Skouris Macken

Ainsi prononcé en audience publique à Luxembourg, le 8 juin 2000.

Le greffier

R. Grass

Le président de la sixième chambre

J. C. Moitinho de Almeida