ARRÊT DE LA COUR (grande chambre)

26 avril 2005 *

Dans l'affaire C-376/02,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 234 CE, introduite par le Hoge Raad der Nederlanden (Pays-Bas), par décision du 18 octobre 2002, parvenue à la Cour le 21 octobre 2002, dans la procédure:

Stichting «Goed Wonen»

contre

Staatssecretaris van Financiën,

LA COUR (grande chambre),

composée de M. V. Skouris, président, MM. P. Jann, C. W. A. Timmermans, A. Rosas (rapporteur), M^me^ R. Silva de Lapuerta et M. A. Borg Barthet, présidents de chambre, M^me^ N. Colneric, MM. S. von Bahr, J. N. Cunha Rodrigues, P. Kūris, E. Juhász, G. Arestis et M. Ilešič, juges,

* Langue de procédure: le néerlandais.

avocat général: M. A. Tizzano,
greffier: M^me^ M.-F. Contet, administrateur principal,

vu la procédure écrite et à la suite de l'audience du 26 octobre 2004,

considérant les observations présentées:

— pour Stichting «Goed Wonen», par M. G. Vos, belastingsadviseur,

— pour le gouvernement néerlandais, par M^mes^ H. G. Sevenster et S. Terstal, en qualité d'agents,

— pour le gouvernement suédois, par M. A. Kruse, en qualité d'agent,

— pour la Commission des Communautés européennes, par MM. E. Traversa et M^me^ D.W.V. Zijlstra, en qualité d'agents,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 16 décembre 2004,

rend le présent

Arrêt

1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation des 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 (JO L 145, p. 1, ci-après la «sixième directive»), ainsi que des principes de protection de la confiance légitime et de sécurité juridique.

2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant la Stichting «Goed Wonen», une fondation néerlandaise, au Staatssecretaris van Financiën (secrétaire d'État aux finances) au sujet d'un avis de redressement émis par l'inspecteur des impôts et concernant la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA») déclarée par ladite fondation au titre de la période du 1er avril au 30 juin 1995. Ce litige a déjà donné lieu à un arrêt de la Cour rendu sur une question préjudicielle posée également par le Hoge Raad (arrêt du 4 octobre 2001, «Goed Wonen», C-326/99, Rec. p. I-6831).

Le cadre juridique

La réglementation communautaire

3 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;

[...]»

4 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.

[...]

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.»

La réglementation nationale

5 Afin de lutter contre des pratiques de montages financiers en matière immobilière, la Wet op de Omzetbelasting 1968 (loi de 1968 relative à la taxe sur le chiffre d'affaires, ci-après la «Wet OB 1968») 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»).

6 Ainsi que l'y autorise l'article 5, paragraphe 3, sous b), de la sixième directive, le législateur néerlandais a adopté l'article 3, paragraphe 2, de la Wet OB 1968, qui prévoit que l'octroi d'un droit auquel est soumis un bien immeuble est qualifié de «livraison de bien». La loi de modification a cependant introduit une exception à cette qualification et a eu pour effet d'assimiler la constitution d'un droit d'usufruit à une location d'immeuble lorsque la rémunération de ce droit, majorée de la taxe sur le chiffre d'affaires, est inférieure à la valeur économique du bien.

7 Il résulte par ailleurs de la modification de l'article 11, paragraphe 1, sous b), point 5, de la Wet OB 1968 que la location d'immeubles est en principe exonérée de TVA et que, par «location d'immeuble», on entend aussi toute autre forme de mise à disposition de biens immeubles pour utilisation, qui ne constitue pas la livraison de ces biens.

8 La loi de modification est entrée en vigueur le 29 décembre 1995. Elle prévoit cependant qu'elle prend effet 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.

9 Selon les précisions données par la juridiction de renvoi, le Staatssecretaris van Financiën avait annoncé, dans des communiqués de presse datant du 31 mars et du 3 avril 1995, que le Conseil des ministres avait l'intention de soumettre au Parlement néerlandais un projet de modification de la Wet OB 1968, notamment des articles 3, paragraphe 2, et 11, paragraphe 1, sous b), point 5, de cette dernière. Il y avait également indiqué l'intention dudit Conseil que la Wet OB 1968 fût, après l'entrée en vigueur de la modification proposée, interprétée selon le sens qui lui serait attribué par la loi de modification à compter du 31 mars 1995, à 18 heures.

Le litige au principal et la question préjudicielle

10 Il résulte de la décision de renvoi que la Stichting «Goed Wonen», demanderesse au principal, a succédé juridiquement à la Woningbouwvereniging «Goed Wonen» (association de construction de logements «Goed Wonen», ci-après l'«association GW»).

11 Par acte notarié du 28 avril 1995, l'association GW a créé la fondation «De Goede Woning» (ci-après la «fondation GW»). Le même jour, elle a constitué en faveur de la fondation un droit d'usufruit d'une durée de dix ans portant sur trois complexes de logements, pour une contrepartie inférieure au prix de revient de ceux-ci. Une

partie des logements était encore en construction. Jusqu'à cette date, la demanderesse au principal n'avait pas porté en déduction la taxe qui lui avait été facturée en raison de la livraison ou de la construction des logements.

12 Dans sa déclaration fiscale afférente à la période du 1er avril au 30 juin 1995, l'association GW a indiqué, d'une part, la TVA qu'elle avait facturée à la fondation GW pour l'octroi de l'usufruit, soit une somme de 645 067 NLG, et, d'autre part, le montant de la TVA qui lui avait été facturée pour la construction des logements, soit une somme de 1 285 059 NLG, laquelle était portée en déduction en tant que taxe acquittée en amont. Sur la base de cette déclaration, une somme de 639 992 NLG a été remboursée à l'association GW, à titre de régularisation.

13 Prenant en considération la loi de modification, l'inspecteur des impôts a ensuite émis un avis de redressement à concurrence du montant porté en déduction par l'association GW. Ce redressement a été confirmé par une décision du 12 décembre 1996 que l'association GW a attaquée devant le Gerechtshof te Arnhem. Toutefois, par décision du 14 février 1997, ledit inspecteur a réduit d'office son avis de redressement à la somme de 639 992 NLG, qui correspondait au montant que l'administration fiscale avait remboursé à l'association GW sur le fondement de sa déclaration fiscale.

14 Le 21 août 1997, l'association GW a pris la forme juridique d'une fondation et est devenue la Stichting «Goed Wonen».

15 Par arrêt du 20 mai 1998, le Gerechtshof te Arnhem a maintenu l'avis de redressement, tel qu'il avait été réduit entre-temps par l'inspecteur des impôts. C'est contre cet arrêt que la Stichting «Goed Wonen» s'est pourvue en cassation devant la juridiction de renvoi.

16 Dans la première affaire soumise à la Cour, les questions posées portaient sur l'interprétation de la sixième directive afin de vérifier si les articles 5, paragraphe 3, sous b), et 13, B, sous b), et C, sous a), de la sixième directive s'opposaient à une législation nationale telle que la loi de modification, qui avait pour effet d'assimiler, dans les circonstances visées par la loi, l'octroi d'un droit d'usufruit à une location exonérée de TVA. Dans son arrêt «Gœd Wonen», précité, la Cour a dit pour droit:

1) L'article 5, paragraphe 3, sous b), de la sixième directive [...] doit être interprété en ce sens qu'il ne s'oppose pas à une disposition nationale, telle que l'article 3, paragraphe 2, de la Wet OB 1968 [...], telle que modifiée [...], qui subordonne la qualification de «livraison de biens» pour les opérations de constitution, de transfert, de modification, d'abandon ou de résiliation de droits réels grevant des biens immeubles à la condition que la somme payée en contrepartie de telles opérations, augmentée du montant de la taxe sur le chiffre d'affaires, soit au moins égale à la valeur économique du bien immeuble sur lequel portent de tels droits.

2) L'article 13, B, sous b), et C, sous a), de la [sixième] directive doit être interprété en ce sens qu'il ne s'oppose pas à une disposition nationale, telle que l'article 11, paragraphe 1, sous b), point 5, de ladite loi du 28 juin 1968, telle que modifiée [...], qui, aux fins de l'application de l'exonération de la taxe sur la valeur ajoutée, permet d'assimiler à l'affermage et à la location de biens immeubles la constitution, pour une durée convenue et contre rémunération, d'un droit réel conférant à son titulaire un pouvoir d'utilisation sur un bien immeuble tel que le droit d'usufruit en cause au principal.

17 Dans sa décision du 20 mai 1998, le Gerechtshof avait, notamment, décidé que l'effet rétroactif de la loi de modification n'était incompatible avec aucune disposition de la

sixième directive. À cet égard, la Stichting «Goed Wonen» a fait valoir dans son pourvoi que l'effet rétroactif de cette loi au 31 mars 1995, à 18 heures, était contraire au droit communautaire. À tout le moins ladite loi de modification n'aurait-elle pu rétroagir qu'à la date du dépôt du projet de celle-ci auprès du Parlement néerlandais, c'est-à-dire au 23 mai 1995.

18 Dans son arrêt du 24 août 1999, par lequel il avait posé les questions préjudicielles dans la première affaire, le Hoge Raad avait estimé que la Stichting «Goed Wonen» avait échoué dans son moyen et que l'appréciation du Gerechtshof était fondée.

19 Dans sa décision de renvoi dans la présente affaire, le Hoge Raad expose que ce point de vue, exprimé dans l'arrêt antérieur, serait cependant devenu douteux depuis l'arrêt de la Cour du 8 juin 2000, Schlossstraße (C-396/98, Rec. p. I-4279), dans lequel la Cour a dit pour droit que «[l]'article 17 de la sixième directive [...] doit être interprété 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 [...]».

20 La juridiction de renvoi explique comme suit pourquoi la Stichting «Goed Wonen» n'a pas déduit avant le 28 avril 1995 la TVA afférente aux travaux de construction:

«6.3.1. En l'espèce, l'intéressée a fait construire un ensemble de logements avant le 28 avril 1995. Elle avait, à l'origine, l'intention de mettre en location les

logements dès leur achèvement. Cette location est exonérée — sans possibilité de dispense — en vertu de l'article 11, paragraphe 1, sous b), de la [Wet OB 1968] [article 13, B, initio et sous b), de la sixième directive]. En principe, l'intéressée avait le droit de déduire, pendant la durée de la construction, la taxe y afférente qui lui avait été facturée. S'il y avait, ensuite, eu location, il se serait produit une livraison au sens de l'article 3, paragraphe 1, sous h), de la loi [le législateur néerlandais a, en effet, fait usage de la faculté que lui accorde l'article 5, paragraphe 7, initio et sous a), de la sixième directive de considérer une telle opération comme une livraison]. En raison de cette livraison, l'intéressée aurait été redevable de la taxe selon la base d'imposition prévue à l'article 8, paragraphe 3, de la loi [article 11, A, paragraphe 1, sous b), de la sixième directive].

6.3.2. En vertu d'un arrêté ministériel, les sociétés de construction de logements ont, cependant, la possibilité, en tant qu'intéressées, de renoncer à l'application de l'article 3, paragraphe 1, sous h), de la loi. Cette disposition — ainsi que celle de l'article 5, paragraphe 7, sous a), de la sixième directive — ne leur est pas applicable dans la mesure où elles manifestent cette intention, ce qu'elles font, selon les termes de l'arrêté ministériel, en ne déduisant pas, lors de la construction des logements, la taxe qui leur a été facturée. En vertu de ce régime, l'intéressée n'a pas opéré de déduction durant la construction des logements.

6.3.3. Le 28 avril 1995, les logements de l'intéressée ont fait l'objet d'une livraison au sens de l'article 3, paragraphe 2, de la loi (selon le libellé en vigueur à l'époque), laquelle disposition est fondée sur l'article 5, paragraphe 3, sous b), de la sixième directive. Cette livraison n'était pas exonérée de la taxe sur le chiffre d'affaires. En conséquence, l'intéressée pouvait, à ce moment, prétendre, en vertu de l'article 15, paragraphe 4, de la loi — disposition fondée sur celles des articles 17 et 20, paragraphes 1, initio et sous a), de la sixième directive —, à une régularisation afin de tenir compte de la déduction qu'elle n'avait pas effectuée auparavant. Or, elle a été privée de ce droit par la loi [de modification, avec un effet rétroactif] à une date antérieure à la constitution de l'usufruit en cause.»

21 Au point 6.3.4. de la décision de renvoi, le Hoge Raad a précisé comme suit ce qui distingue l'affaire au principal de la situation jugée dans l'arrêt Schlossstraße, précité:

«Dans l'affaire Schlossstraße, la modification législative en question a — sans qu'il y ait eu une quelconque rétroactivité — eu pour effet d'annuler un droit à déduction acquis, dans la mesure où les opérations dont dépendait le droit à déduction avaient été effectuées après l'entrée en vigueur de la modification et étaient, contrairement à la situation qui prévalait antérieurement, exonérées sans droit à déduction.

Le cas d'espèce s'en distingue dans la mesure où tant la naissance du droit à déduction que l'opération dont ce droit dépendait — auparavant, l'intéressé n'avait, en effet, aucun droit à déduction — ont eu lieu au même moment, et où la modification législative est entrée en vigueur postérieurement à ce moment. Il y a lieu de noter, à ce propos, que la modification projetée a été annoncée à la presse antérieurement à ce moment et qu'il a été indiqué, en donnant, notamment, comme motif les effets indésirables que pourrait avoir l'annonce d'une modification législative sans effet rétroactif, que la modification, pour ce qui nous concerne, devait entrer en vigueur rétroactivement, à dater du 31 mars 1995, à 18 heures.»

22 Dans ces conditions, le Hoge Raad der Nederlanden a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour la question préjudicielle suivante:

«Dans les circonstances relatées ci-dessus, au point 6.3.4, les articles 17 et 20 de la sixième directive, ou les principes de droit communautaire relatifs à la protection de la confiance légitime et à la sécurité juridique, s'opposent-ils — dans une hypothèse où l'on ne constate ni fraude ni abus, et où le projet d'utilisation du bien n'est pas modifié, pour reprendre les termes des points 50 et 51 de l'arrêt Schlossstraße de la

Cour de justice — à ce que la régularisation de la TVA, que l'assujetti n'a pas déduite et qu'il avait acquittée lors de la livraison d'un bien (immeuble) qu'il destinait, à l'origine, à la location (opération exonérée de TVA), mais qu'il a, ensuite, affecté à une opération soumise à la TVA (en l'occurrence, la constitution d'un droit réel d'usufruit), soit annulée pour le simple motif que, à la suite d'une modification législative qui n'était pas encore entrée en vigueur au moment où l'opération en question a été effectuée, cette opération est rétroactivement considérée comme exonérée, sans droit à déduction?»

23 La juridiction de renvoi avait, dans sa décision, mentionné les affaires C-487/01, Gemeente Leusden, et C-7/02, Holin Groep, dans lesquelles elle avait posé des questions préjudicielles portant sur les mêmes dispositions. Un arrêt ayant été rendu dans ces affaires le 29 avril 2004 (Gemeente Leusden et Holin Groep, C-487/01 et C-7/02, Rec. p. I-5337), celui-ci a été envoyé à ladite juridiction en lui demandant si une réponse à la question posée dans la présente affaire au principal était toujours nécessaire. Par lettre du 3 juin 2004, le Hoge Raad a fait savoir à la Cour qu'il maintenait sa demande.

Sur le fond

24 Par sa question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si les articles 17 et 20 de la sixième directive ou les principes de protection de la confiance légitime et de sécurité juridique s'opposent à ce que la régularisation de la TVA, intervenue en raison de l'exercice, au moment de l'affectation d'un immeuble à une opération taxée, d'un droit à déduction de la TVA acquittée sur la livraison de ce bien immeuble, soit annulée en conséquence de l'adoption, après cette régularisation, d'une loi qui supprime le caractère taxable de l'opération et qui, conformément à la décision du législateur national, prend effet à une date antérieure à l'affectation de l'immeuble à l'opération taxée et à la naissance du droit à déduction.

25 Ainsi qu'il résulte de la motivation de l'ordonnance de renvoi, cette question a été posée afin de vérifier si la solution dégagée par la Cour dans l'arrêt Schlossstraße, précité, est applicable aux faits de la présente affaire au principal.

26 À titre liminaire, il convient de rappeler que le régime des déductions vise à soulager entièrement l'entrepreneur du poids de la TVA, due ou acquittée, dans le cadre de toutes ses activités économiques. Le système commun de la TVA garantit, par conséquent, la parfaite neutralité quant à la charge fiscale de toutes les activités économiques, quels que soient les buts ou les résultats de ces activités, à condition que lesdites activités soient elles-mêmes soumises à la TVA (arrêt du 21 septembre 1988, Commission/France, 50/87, Rec. p. 4797, point 15).

27 Au point 53 de l'arrêt Schlossstraße, précité, la Cour a jugé que l'article 17 de la sixième directive doit être interprété en ce sens que le droit, pour un assujetti, de déduire la TVA 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.

28 Toutefois, il convient de relever que la situation de la requérante au principal dans la présente affaire se distingue de la situation décrite dans l'arrêt Schlossstraße, précité, dont il résulte que l'assujetti avait déduit la TVA acquittée avant la prise d'effet de la modification législative. En effet, la requérante au principal n'a procédé à la déduction de la TVA acquittée sur la livraison du bien que le 28 avril 1995, certes, avant l'adoption de la loi de modification, le 18 décembre 1995, mais après que celle-ci eut pris effet, le 31 mars 1995, conformément à la décision du législateur national de lui accorder expressément un effet rétroactif.

29 Dès lors que la loi de modification, en vertu de son effet rétroactif, a ainsi pris effet avant que l'assujetti ait procédé à la déduction, il n'y a pas lieu, afin de répondre à la question posée par le juge de renvoi, de faire référence à l'article 17 de la sixième directive.

30 S'agissant de l'article 20 de la sixième directive, il semble qu'il ait été visé dans la question préjudicielle par la juridiction de renvoi en combinaison avec l'article 17 de la même directive, afin de vérifier s'il doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose, dans les faits de l'affaire au principal, à l'annulation de la régularisation résultant de la déduction à laquelle il a été procédé. Pour la raison exposée au point précédent, ce n'est pas au regard de cet article 20 qu'il convient d'apprécier si le droit communautaire s'oppose à l'effet rétroactif de la loi de modification.

31 En revanche, les principes généraux du droit communautaire et, plus particulièrement, les principes de protection de la confiance légitime et de sécurité juridique doivent être examinés afin de vérifier s'ils s'opposent à ce que la régularisation résultant de la déduction à laquelle il a été procédé soit annulée par l'effet rétroactif d'une loi.

32 À cet égard, il y a lieu 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 (arrêt Gemeente Leusden et Holin Groep, précité, point 57).

33 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, lorsqu'un but d'intérêt général l'exige et lorsque la confiance légitime des intéressés est dûment respectée (voir, en ce sens, arrêts du 11 juillet 1991, Crispoltoni, C-368/89, Rec. p. I-3695, point 17; Gemeente Leusden et Holin Groep, précité, point 59; voir également Cour eur. D. H., arrêt National & Provincial Building Society c. Royaume-Uni du 23 octobre 1997, *Recueil des arrêts et décisions* 1997-VII, § 80).

34 Le même principe doit être respecté par le législateur national lorsqu'il adopte une législation qui relève du droit communautaire.

35 La Stichting «Goed Wonen» fait valoir que l'effet rétroactif de la loi de modification n'était pas nécessaire, dès lors que le gouvernement néerlandais était au courant depuis des années des montages tels que ceux qu'elle pratiquait. Par ailleurs, il n'y aurait eu ni fraude ni évasion fiscale puisque la loi avait été respectée.

36 Le gouvernement néerlandais, en revanche, fait valoir que, ainsi qu'il était précisé dans le communiqué du Staatssecretaris van Financiën, l'effet rétroactif était motivé par la crainte que des montages soient réalisés à grande échelle entre le moment où il était décidé de procéder à une modification de la loi et celui où ladite modification entrerait en vigueur. Dans son avis sur le projet de loi, le Raad van State (Conseil d'État) aurait considéré cette rétroactivité comme justifiée. Celle-ci aurait par ailleurs été acceptée par les deux chambres du Parlement néerlandais, bien que l'on soit, aux Pays-Bas, en général peu favorable à l'application rétroactive de modifications législatives.

37 Le gouvernement néerlandais est soutenu sur ce point par le gouvernement suédois. Celui-ci précise que, malgré la grande attention portée, en Suède, au respect des principes de protection de la confiance légitime et de la sécurité juridique, la constitution suédoise prévoit que, pour éviter un accroissement de l'évasion fiscale avant même que n'entre en vigueur une loi destinée à freiner celle-ci, le Parlement suédois peut décider qu'une nouvelle loi fiscale s'appliquera à partir du jour où le gouvernement de cet État lui aura transmis une lettre annonçant son intention de modifier la loi.

38 À cet égard, il ressort de la lecture du communiqué de presse du 31 mars 1995 que l'effet rétroactif de la loi de modification n'était pas motivé par le souci de mettre fin aux montages financiers pratiqués depuis de nombreuses années, mais bien par la crainte que de tels montages soient réalisés à grande échelle entre le moment où il était décidé de procéder à une modification de la loi et celui où ladite modification entrerait en vigueur.

39 Une telle crainte n'apparaît pas infondée et la prévention de tels montages peut constituer un intérêt général justifiant que, à titre exceptionnel, un État membre utilise la technique de l'effet rétroactif de la loi, pour autant que la confiance légitime des assujettis soit dûment respectée. Il appartient toutefois au juge national, qui connaît le mieux les circonstances de l'espèce, d'apprécier si le risque de montages financiers créés pendant ce laps de temps était suffisamment important pour justifier le caractère rétroactif de la loi.

40 S'agissant de la confiance légitime des opérateurs, la Stichting «Goed Wonen» fait valoir qu'on ne peut attendre de ceux-ci qu'ils aient connaissance de tous les communiqués de presse des autorités ni qu'ils pensent que toutes les propositions annoncées seront véritablement mises en œuvre. Par ailleurs, le communiqué de presse aurait été trop sommaire et trop vague. Le texte complet des modifications envisagées n'aurait été connu que lors du dépôt du projet de loi au Parlement néerlandais, le 23 mai 1995.

41 Le gouvernement néerlandais relève que le communiqué de presse avait été précédé de plusieurs interventions du Staatssecretaris van Financiën devant le Parlement néerlandais, annonçant les mesures en cause. Par ailleurs, ce communiqué aurait été clair et aurait visé précisément les montages financiers tels que celui utilisé par la requérante au principal. Des amendements au projet seraient intervenus lors de la procédure d'adoption, mais ils n'auraient eu pour objet que de préciser certaines exceptions à l'application des principes du projet de loi, en sorte que ces amendements n'auraient pas été pertinents eu égard à la situation de la requérante dans l'affaire au principal.

42 Le gouvernement suédois estime que la question du respect de la confiance légitime doit être appréciée à la lumière des traditions législatives propres à chaque État membre. En Suède, la tradition exprimée par la constitution veut que l'effet rétroactif remonte au jour où une lettre est envoyée par le gouvernement au Parlement de cet État, annonçant le dépôt d'un projet de loi. Dans l'affaire au principal, ce serait au regard de la tradition législative néerlandaise qu'il conviendrait d'apprécier si la confiance légitime des opérateurs a été respectée.

43 À cet égard, s'agissant dans l'affaire au principal d'une réglementation nationale, c'est en tenant compte des modalités d'information normalement utilisées par l'État membre qui l'a adoptée et des circonstances de l'espèce qu'il y a lieu d'apprécier in concreto si la confiance légitime des opérateurs économiques visés par cette législation a été dûment respectée.

44 Il ressort de la décision de renvoi que le Staatssecretaris van Financiën a annoncé officiellement, par des communiqués de presse datant du 31 mars et du 3 avril 1995,

que le Conseil des ministres avait l'intention de soumettre au Parlement néerlandais un projet de modification de la Wet OB 1968, notamment des articles 3, paragraphe 2, et 11, paragraphe 1, sous b), point 5, de celle-ci et de donner effet à la loi de modification à compter du 31 mars 1995, à 18 heures. Il appartient cependant au juge de renvoi de vérifier si ces textes étaient suffisamment clairs pour qu'un opérateur économique effectuant des opérations économiques telles que celles visées par la loi soit en mesure de comprendre les conséquences de la modification législative envisagée au niveau des opérations qu'il pratique.

45 Eu égard à l'ensemble des considérations qui précèdent, il convient de répondre à la question posée de la manière suivante:

«Les principes de la protection de la confiance légitime et de la sécurité juridique ne s'opposent pas à ce qu'un État membre, à titre exceptionnel, et afin d'éviter que soient utilisés à grande échelle, pendant le processus législatif, des montages financiers destinés à minimiser la charge de la TVA contre lesquels une loi de modification vise précisément à lutter, donne à cette loi un effet rétroactif, lorsque, dans des circonstances telles que celles de l'affaire au principal, les opérateurs économiques effectuant des opérations économiques telles que celles visées par la loi ont été avertis de la prochaine adoption de cette loi et de l'effet rétroactif envisagé de manière telle qu'ils soient en mesure de comprendre les conséquences de la modification législative envisagée pour les opérations qu'ils pratiquent.

Lorsque cette loi exonère une opération économique sur un bien immeuble auparavant soumise à la TVA, elle peut avoir pour effet d'annuler la régularisation de la TVA intervenue en raison de l'exercice, au moment de l'affectation d'un immeuble à l'opération considérée à ce moment comme taxée, d'un droit à déduction de la TVA acquittée sur la livraison de ce bien immeuble.»

Sur les dépens

46 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. Les frais exposés pour soumettre des observations à la Cour, autres que ceux desdites parties, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement.

Par ces motifs, la Cour (grande chambre) dit pour droit:

Les principes de la protection de la confiance légitime et de la sécurité juridique ne s'opposent pas à ce qu'un État membre, à titre exceptionnel, et afin d'éviter que soient utilisés à grande échelle, pendant le processus législatif, des montages financiers destinés à minimiser la charge de la taxe sur la valeur ajoutée contre lesquels une loi de modification vise précisément à lutter, donne à cette loi un effet rétroactif, lorsque, dans des circonstances telles que celles de l'affaire au principal, les opérateurs économiques effectuant des opérations économiques telles que celles visées par la loi ont été avertis de la prochaine adoption de cette loi et de l'effet rétroactif envisagé de manière telle qu'ils soient en mesure de comprendre les conséquences de la modification législative envisagée pour les opérations qu'ils pratiquent.

Lorsque cette loi exonère une opération économique sur un bien immeuble auparavant soumise à la taxe sur la valeur ajoutée, elle peut avoir pour effet d'annuler la régularisation de la taxe sur la valeur ajoutée intervenue en raison de l'exercice, au moment de l'affectation d'un immeuble à l'opération considérée à ce moment comme taxée, d'un droit à déduction de la taxe sur la valeur ajoutée acquittée sur la livraison de ce bien immeuble.

Signatures.