CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL M. CARL OTTO LENZ

présentées le 23 novembre 1995 *

A — Introduction

1. Dans la présente affaire, le Rechtbank van eerste aanleg te Brugge sollicite l'interprétation par la Cour de la notion d'« activité économique » au sens de la sixième directive du Conseil du 17 mai 1977 en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires — Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme (ci-après la « sixième directive TVA ») [1]. Le litige au principal oppose l'Inzo (Intercommunale voor zeewaterontzilting), société anonyme en liquidation, à l'État belge. L'Inzo a été fondée, entre autres, en 1974 par les provinces de Flandre-Occidentale et de Flandre-Orientale et un certain nombre de communes côtières en vue de développer et d'exploiter des procédés relatifs au traitement de l'eau de mer et de l'eau saumâtre et de transformer ces eaux en eau potable en vue de leur distribution. L'Inzo a ensuite ouvert un bureau et conclu plusieurs emprunts ainsi qu'un contrat avec la ville d'Ostende portant sur un terrain pour la construction d'une installation de dessalement d'eau. Elle a surtout fait réaliser à partir de 1976 une étude de rentabilité.

2. La société a été enregistrée par les autorités fiscales belges comme assujettie et elle a fait valoir un droit à une déduction en amont pour les activités précitées d'un montant de 4 913 001 BFR pour la période de 1978 à 1982. Cette déduction a été acceptée par l'administration fiscale.

3. Après que cette étude eut montré de nombreux problèmes de rentabilité et que quelques investisseurs se furent retirés, l'assemblée générale du 27 mai 1988 a décidé la dissolution anticipée de la société. La commercialisation prévue n'était par conséquent plus possible.

4. L'administration fiscale avait déjà constaté en 1983, dans le cadre d'un contrôle fiscal, que l'Inzo n'avait jusqu'à cette date pas fait la preuve qu'elle avait réalisé des opérations imposables. Elle a donc réclamé la restitution de la TVA récupérée par la société dans le cadre de son droit à déduction. L'administration fiscale d'Ostende a délivré une contrainte datée du 3 février 1992, déclarée exécutoire le 14 février 1992, à laquelle l'Inzo a fait opposition. L'administration a réclamé la restitution d'un montant de 4 913 001 BFR, majoré de 736 500 BFR

* Langue originale: l'allemand.

1 — Directive 77/388/CEE (JO L 145, p. 1).

d'amende et d'intérêts moratoires, au motif que la demanderesse n'avait pas droit à déduction puisque l'Inzo n'était pas un assujetti au sens de la législation sur la TVA. Selon la juridiction nationale, il est nécessaire de déférer à la Cour, conformément à l'article 177 du traité CE, une question relative à l'interprétation de l'article 4, paragraphes 1 et 2, de la sixième directive TVA. Ces paragraphes sont libellés comme suit:

« 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. »

5. La disposition de la sixième directive TVA, pertinente ici, relative au droit à déduction est rédigée comme suit:

« Article 17

Naissance et étendue du droit à déduction

2. Dans la mesure où les biens et les services sont utilisés pour les besoins des 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. La juridiction nationale a donc déféré la question suivante à la Cour de justice en vue d'obtenir une décision à titre préjudiciel:

« Dans la mesure où l'activité concrète d'une société constituée avec un objet social bien déterminé ('la recherche, l'étude, l'installation, l'exploitation et la promotion de tous procédés destinés à traiter, capter et vendre de l'eau de mer et de l'eau saumâtre') s'est bornée à la commande et au paiement d'une vaste étude de rentabilité relative au procédé à développer, laquelle a démontré la non-rentabilité de celui-ci et a, du même coup, entraîné la liquidation de la société, cette activité doit-elle être considérée comme une activité économique au sens de l'article 4, paragraphes 1 et 2, de la sixième directive TVA du 17 mai 1977? »

B — Analyse

7. Il n'est pas contesté que l'Inzo n'a jamais débuté l'activité économique qu'elle avait l'intention d'avoir et qu'elle n'a par conséquent jamais réalisé d'opérations imposables. L'administration fiscale nationale a certes enregistré la société comme assujettie et lui a accordé le droit de procéder à des déductions; l'Inzo s'est toutefois contentée de faire réaliser une étude de rentabilité et n'a procédé par ailleurs qu'à d'autres actes préparatoires. C'est sur ce point que réside la différence essentielle entre la présente affaire et les autres affaires sur lesquelles la Cour a statué jusqu'à présent.

8. Dans l'arrêt Rompelman [2], cité dans tous les mémoires présentés dans la présente affaire, il s'agissait, par exemple, de la question de savoir si un acte préparatoire peut être imputé sur une opération économique ultérieure et, si tel est le cas, dans quelles conditions, avec la conséquence que l'opérateur peut être considéré comme assujetti avec droit à déduction. Cela signifie que, au moment où la Cour a rendu son arrêt, l'activité économique avait déjà débuté. La Cour a donc tranché a posteriori la question de savoir si un acte devait être considéré comme un acte préparatoire à une activité économique. La Cour a indiqué dans les motifs de l'arrêt qu'une activité économique au sens de l'article 4 de la directive peut consister en plusieurs actes consécutifs, les activités préparatoires devant être imputées sur les activités économiques [3]. Cela signifie cependant que les actes préparatoires ne sont pas encore par eux-mêmes une activité économique, mais sont à traiter comme tels.

9. Dans la présente affaire, il ne s'agit pas en premier lieu de la question de savoir si une activité doit être imputée en tant qu'activité préparatoire à une activité économique ultérieure, mais de la question de savoir si une décision d'une administration nationale considérant un acte comme un acte préparatoire et l'opérateur comme un assujetti avec droit à déduction peut être annulée lorsqu'il est constaté que l'activité économique prévue n'a jamais débuté et qu'aucune opération imposable n'a été effectuée.

2 — Arrêt du 14 février 1985 (268/83, Rec. p. 655).

3 — Arrêt Rompelman, loc. cit., point 22.

10. De l'avis de la demanderesse, une telle annulation n'est pas possible. Elle fait valoir que ses activités doivent être considérées, en application de la jurisprudence Rompelman comme activités préparatoires et, partant, comme activités économiques. Selon la demanderesse, le fait que cette activité économique n'a jamais débuté pour des raisons qu'elle n'a pas à justifier ne joue à cet égard aucun rôle. L'Inzo estime qu'elle doit être considérée comme assujettie du fait qu'elle a effectué l'activité préparatoire en cause et que cette qualité ne saurait lui être contestée ultérieurement. La demanderesse se réfère à cet égard à l'arrêt Rompelman, selon lequel le système commun de la taxe sur la valeur ajoutée garantit la parfaite neutralité quant à la charge fiscale de toutes les activités économiques, quels que soient les buts ou les résultats de ces activités [4].

11. La jurisprudence dans l'affaire Rompelman ne saurait, selon nous, être appliquée telle quelle à la présente affaire. Dans l'affaire Rompelman, il était clair que l'activité économique avait débuté. La Cour a jugé a posteriori la situation existant à l'époque à laquelle les activités préparatoires ont été réalisées en sachant qu'elles avaient débuté. Elle s'est prononcée à cet égard certes en ce sens qu'il y a lieu de traiter tout opérateur économique de la même manière pour des motifs de neutralité fiscale, et également en ce qui concerne les actes préparatoires. Il n'est pas justifié de dénier à un opérateur économique la qualité d'assujetti jusqu'au moment où l'activité économique débute réellement et, partant, de ne pas lui accorder de droit à déduction pour les activités préparatoires. On ne peut pas, par exemple, distinguer arbitrairement entre les dépenses d'investissement antérieures à ou concomitantes de l'activité économique. Même si une déduction était accordée, mais qu'elle ne l'était qu'au moment où l'activité économique est effectuée, il existerait une charge financière qui serait contraire au principe de la neutralité fiscale [5]. Cela signifie qu'il doit être statué sur la possibilité d'une déduction fiscale dès l'acte préparatoire, c'est-à-dire préalablement à l'activité économique. La Cour de justice expose, à cet égard, en outre que celui qui fait valoir un droit à déduction doit faire la preuve qu'il remplit les conditions nécessaires, c'est-à-dire qu'il est un assujetti au sens de l'article 4, paragraphe 1, de la sixième directive TVA. L'administration fiscale nationale a dans ce cadre la possibilité d'exiger que l'intention déclarée soit confirmée par des éléments objectifs [6].

12. La Cour de justice est cependant partie, dans le cas précité, de l'idée que l'activité économique prévue avait réellement débuté. C'est-à-dire que, même si la société a démontré, à la satisfaction des autorités nationales, son intention d'avoir des activités économiques, la question de savoir comment il faut statuer lorsque l'activité en cause ne débute pas n'a pas encore été résolue.

13. Lorsque la Cour expose dans l'arrêt Rompelman que toutes les activités économiques doivent être taxées, *quels que soient leur but et leur résultat*, de manière neutre sur le

4 — Arrêt Rompelman, loc. cit., point 19.

5 — Arrêt Rompelman, loc. cit., point 23.

6 — Arrêt Rompelman, loc. cit., point 24.

plan de la charge fiscale, cela signifie: indépendamment du résultat auquel cette activité économique aboutit. Dans la présente affaire, il n'y a cependant pas eu d'activité économique, motif pour lequel il ne saurait y avoir de résultat. L'acte préparatoire (la commande d'une étude de rentabilité) a abouti à un résultat; ce résultat négatif a eu pour conséquence que l'activité économique n'a pas débuté. Cependant, l'acte préparatoire ne constitue pas en lui-même déjà une activité économique. Il pourrait tout au plus être imputé à une activité économique. La question de savoir si une telle imputation est possible, ou peut être maintenue lorsque l'activité économique n'a pas débuté, est la question qu'il y a lieu de trancher ici.

14. Le fait que l'Inzo n'est pas responsable de l'arrêt complet de ses activités ne joue à cet égard aucun rôle. Cette dernière affirmation est par ailleurs contestable; en effet, l'entreprise a cessé son activité, en raison notamment du fait qu'elle n'était pas rentable — et cela relève de la responsabilité de l'Inzo.

15. Il ne s'agit pourtant pas ici des motifs pour lesquels l'activité économique n'a pas débuté. La question qui se pose au contraire est celle de savoir si l'intention de débuter une activité économique suffit à elle seule pour considérer quelqu'un comme assujetti, lorsque l'acte préparatoire n'a pu être imputé à une activité économique ultérieure.

16. Dans l'arrêt Lennartz [7], dans lequel la Cour se réfère encore une fois à sa jurisprudence dans l'affaire Rompelman, il s'agit d'apprécier a posteriori si un investissement qui n'est utilisé que par après pour une activité économique doit déjà être considéré comme activité économique au moment où il est effectué. Dans l'affaire précitée, la Cour était partie de la constatation que l'activité économique prévue avait débuté. La Cour a même indiqué comme critère pour l'appréciation de cette question la période écoulée entre l'investissement et l'activité économique ultérieure [8].

17. Il en résulte, selon nous, que la jurisprudence Rompelman ne saurait être appliquée telle quelle à la présente affaire, dans laquelle la société en cause n'a jamais eu d'activité économique.

18. Dans son mémoire, la Commission attire également l'attention sur la différence entre les faits dans l'affaire Rompelman et dans la présente affaire. Elle arrive toutefois à la conclusion que l'on doit appliquer la jurisprudence Rompelman également à la présente affaire. A partir du moment où une personne a déclaré qu'elle a exercé des activités en qualité d'assujetti en application de l'article 22, paragraphe 1, de la sixième directive TVA, qu'elle l'a fait sans intention frauduleuse et a fourni à la satisfaction des autorités fiscales nationales des éléments objectifs, le fait de savoir si des opérations imposables ont été effectuées ou non ne joue

7 — Arrêt du 11 juillet 1991 (C-97/90, Rec. p. I-3795).

8 — Arrêt Lennartz, loc. cit., point 20.

aucun rôle. Le fait de n'avoir pas effectué d'opérations imposables ne fait pas obstacle à ce que les investissements soient considérés comme activité économique, au sens de l'article 4, paragraphes 1 et 2, de la sixième directive TVA et à ce que soit accordé, dans ce cas, le droit à déduction prévu par l'article 17 de la sixième directive TVA. Si l'administration fiscale est d'avis, en raison des documents qui lui ont été fournis, qu'une personne donnée avait l'intention d'exercer une activité économique, l'enregistre par conséquent comme assujettie et lui accorde un droit à déduction, elle ne saurait annuler a posteriori ce droit en raison d'événements ultérieurs non prévus. Une telle attitude ne serait possible que si la personne en cause avait fourni des indications erronées dans un but frauduleux.

19. La Commission se fonde à cet égard sur le principe de la protection de la confiance légitime. Ce principe interdit de retirer a posteriori un droit à déduction une fois qu'il a été accordé. Toutefois, la Commission elle-même prévoit une restriction: l'administration fiscale nationale n'est tenue par sa décision qu'aussi longtemps qu'il n'y a pas modification de l'activité de l'assujetti.

20. On pourrait, selon nous, considérer la situation dans la présente affaire comme une modification de l'activité économique, voire comme la modification la plus radicale possible: aucune activité économique n'est exercée. Cela ne modifie peut-être rien à l'intention de la partie en cause ni à l'activité préparatoire elle-même, mais l'activité économique projetée à laquelle l'acte préparatoire devrait être imputé ne débute pas. Cela signifie qu'il y a là une modification qui — même de l'avis de la Commission — a pour conséquence que l'administration nationale n'est plus tenue par sa décision initiale.

21. Un argument important, selon nous, en ce qui concerne la possibilité pour l'administration de réclamer la déduction fiscale déjà accordée doit être vu dans le fait que la directive elle-même prévoit, en son article 20, une régularisation de la déduction. Une telle régularisation peut être effectuée lorsque le montant de la déduction est modifié, par exemple, lorsqu'un achat a été annulé ou qu'un rabais a été obtenu. Il en résulte en premier lieu qu'une déduction qui a été accordée peut tout à fait être modifiée.

22. Il se pose en outre la question de savoir pourquoi, lorsqu'une régularisation de la déduction est possible en cas de modification du montant, cette déduction ne pourrait a fortiori être modifiée lorsqu'aucune activité économique n'a eu lieu et qu'il n'y a eu, par conséquent, aucun droit à déduction. Pourquoi une personne qui n'exerce pas d'activité économique et n'a par conséquent aucun droit à une déduction ne peut-elle faire l'objet d'une régularisation alors qu'un assujetti doit rembourser la différence lorsque le montant de la déduction est modifié? Une telle distinction ne saurait se justifier. Il doit par conséquent être possible d'exiger la restitution de la déduction accordée.

23. Il peut en résulter des problèmes dans le domaine de la protection de la confiance légitime. Cela dépend principalement des dispositions prévues en droit national. La République fédérale d'Allemagne a par exemple fait valoir que, dans le cas d'actes préparatoires, la décision sur la qualité d'entrepreneur et le droit à la déduction fiscale ne sont dans un premier temps que provisoires, c'est-à-dire qu'ils dépendent d'une condition suspensive, à savoir que soient fournies des prestations à titre onéreux. Ce n'est que lorsque les activités excercées aboutissent à des opérations imposables que la décision devient définitive.

24. Il n'existe aucun indice permettant de dire que la sixième directive TVA impose une telle démarche. Il n'est cependant pas difficile de voir que, lorsqu'existe une réglementation nationale telle que la réglementation précitée, peu de problèmes se posent dans le domaine de la protection de la confiance légitime, s'il est demandé la restitution d'une déduction déjà accordée — sauf en cas de circonstances exceptionnelles comme par exemple une période de temps extrêmement longue entre la décision provisoire et l'annulation de ladite décision.

25. C'est précisément ce qui pose problème dans la présente affaire. La déduction a été accordée pour la première fois en 1978. Cinq années se sont écoulées avant le premier contrôle fiscal par l'administration nationale et neuf autres années avant qu'une mise en demeure de payer ne soit adressée à la société. Des problèmes de protection de la confiance peuvent résulter de cette situation. C'est toutefois à la juridiction nationale qu'il incombe de statuer dans chaque cas dans le cadre des réglementations nationales applicables.

26. La Cour doit par contre statuer sur la question fondamentale de savoir si une restitution de la déduction est en tout état de cause possible. Puisque, comme nous l'avons vu, il est possible, même dans le cas d'une restitution, de prendre en considération de manière suffisante les aspects de la protection de la confiance, il est possible, selon nous, d'exiger une restitution d'autant que la sixième directive TVA prévoit elle-même une régularisation. C'est-à-dire que ce ne sont pas les motifs tirés de la protection de la confiance légitime qui font obstacle à la possibilité d'exiger la restitution de la déduction déjà accordée.

27. Comme autre argument plaidant contre la possibilité d'exiger la restitution de la déduction fiscale, la Commission rappelle le principe de neutralité fiscale souligné par la Cour dans l'affaire Rompelman. Selon ce principe, tous les entrepreneurs doivent être traités de manière neutre sur le plan fiscal, indépendamment de la question de savoir s'ils ne procèdent qu'à des activités préparatoires ou s'ils effectuent déjà des opérations imposables.

28. Il y a lieu, dans ce contexte, d'attirer encore une fois l'attention sur le fait que, dans la présente affaire, l'entreprise n'a pas débuté d'activité économique. Pour ce motif,

il serait, selon nous, contraire au principe de la neutralité de l'impôt que la déduction déjà accordée ne soit pas remboursée. Il n'est accordé aucune déduction pour une activité qui n'est pas une activité économique. Les actes préparatoires sont à cet égard traités de manière spécifique au motif et dès lors qu'ils peuvent être imputés à une activité économique ultérieure. Si une telle imputation n'était pas possible, parce qu'une activité ultérieure fait défaut, il n'est pas possible de procéder à une déduction. En effet, ce qui est important n'est pas l'acte préparatoire, mais l'activité économique. Elle constitue le point de départ des réflexions. Elle doit être traitée de manière neutre pour les différentes entreprises. La défenderesse attire l'attention sur ce point dans les différents mémoires qu'elle a présentés. Pourquoi quelqu'un qui n'a pas d'activité économique devrait-il par conséquent être traité de la même manière que quelqu'un qui exerce une activité économique?

29. Dans ce contexte, aussi bien la défenderesse que la République fédérale d'Allemagne attirent l'attention à juste titre sur l'article 17, paragraphe 2, de la sixième directive TVA. Selon cet article, une déduction n'est possible que lorsque les dépenses sont engagées par la société « pour les besoins de ses opérations taxées ».

30. On peut là aussi dire encore une fois que seule l'intention est importante. Il est sans importance de savoir si des opérations ont ensuite été réellement effectuées. Selon l'article 17, paragraphe 2, de la sixième directive TVA, seul un *assujetti* est autorisé à procéder à la déduction. Un assujetti est, en application de l'article 4, paragraphe 1 de la sixième directive TVA, quelqu'un qui *exerce* une activité économique et non quelqu'un qui *a* simplement *l'intention* d'en exercer une.

31. Comme la République fédérale d'Allemagne l'expose à juste titre, il s'agissait dans l'affaire Rompelman de la question de savoir *à quel moment* débute l'activité économique qui est exercée. Dans l'intérêt de la neutralité de la fiscalité, les actes préparatoires avaient été considérés comme faisant déjà partie de l'activité économique et un lien entre les activités préparatoires et les activités économiques exercées par la suite avait été pris en compte. Si la personne concernée n'exerce pas ultérieurement d'activité économique, ces considérations ne sauraient être maintenues. Il n'y a pas de motif d'accorder de droit à déduction lorsqu'il n'y a pas d'activité économique.

32. La défenderesse et la République fédérale d'Allemagne attirent également l'attention sur un autre principe inhérent au système de la TVA qui est au moins aussi important que le principe de la neutralité fiscale. Il s'agit du principe selon lequel c'est toujours le consommateur final qui acquitte la TVA. Cela signifie que l'on part, à cet égard, de l'idée d'une chaîne de transactions. Un assujetti qui a effectué des opérations et fourni des prestations à quelqu'un ne se situe pas à la fin de la chaîne et peut, par conséquent, faire valoir un droit à déduction. La TVA ne doit être acquittée que par le consommateur final auquel l'assujetti en cause a fourni la prestation. Si « l'assujetti » n'effectue pas d'opérations et ne fournit par conséquent pas de prestations, il est pratiquement le

consommateur final. C'est-à-dire que l'on peut exiger de lui qu'il verse la TVA. Si on lui accordait un droit à déduction, ses activités échapperaient à l'impôt. Comme la défenderesse l'a exposé à juste titre, une telle attitude serait contraire à un des principes fondamentaux du système de la TVA. Il ne peut pour ce motif être accordé à l'Inzo aucun droit à déduction. Il est clair que l'Inzo n'a jamais exercé d'activité économique et n'a par conséquent effectué aucune opération imposable. Cela signifie qu'il y a lieu de traiter la société comme un consommateur final qui doit acquitter la TVA. Pour ce motif, l'Inzo doit rembourser l'avance qui lui a été accordée.

33. Contrairement à l'opinion soutenue par la Commission, cette obligation de restitution n'affecte pas le régime de la TVA. La Commission fait valoir que, s'il ne lui a pas été accordé de droit à déduction, l'assujetti doit payer la TVA, même s'il effectue plus tard une opération. Cette solution aurait pour conséquence de faire payer deux fois la TVA et serait répercutée par l'assujetti sur le prix des produits.

34. Tel n'est cependant pas la situation dans la présente affaire. Un droit à déduction a été octroyé en l'espèce et, puisqu'il a été constaté que l'Inzo n'effectuera jamais d'opérations imposables, le remboursement de cette somme est désormais exigé. Il est ainsi clair que l'Inzo est le consommateur final. Cela signifie que le risque n'est pas qu'il y ait double imposition, mais qu'une prestation ne fasse l'objet d'aucune imposition. Dans le dernier cas cité, il y aurait une atteinte au régime de la TVA.

35. Au cours de la procédure orale, la République fédérale d'Allemagne a également attiré à juste titre l'attention sur le risque d'abus. L'intention d'une personne ou d'une société d'être active sur le plan économique est très difficile à constater par avance. Il est très facile de frauder et le risque d'abus est par conséquent également très important. Cela signifie qu'un droit à une déduction fiscale pourrait, dans de nombreux cas, être accordé même si aucune activité économique n'était prévue en réalité. Il doit être possible pour ce motif d'exercer des contrôles a posteriori et de procéder éventuellement à une modification de la déduction. Comme nous l'avons exposé précédemment, il est possible à cette occasion de tenir suffisamment compte du principe de la protection de la confiance. Le fait qu'il soit possible d'exiger le remboursement de la déduction ne signifie pas que, dans certains cas, on ne puisse pas renoncer pour des motifs tirés de la protection de la confiance légitime, à exiger la restitution de ces sommes.

36. La République fédérale d'Allemagne cite en outre dans ses observations l'arrêt de la Cour dans l'affaire Hong-Kong Trade [9], dans lequel il a été jugé que la fourniture de prestations à titre gratuit ne justifie pas que celui qui les fournit soit assujetti à l'impôt. La République fédérale d'Allemagne en déduit qu'un assujettissement à la TVA est encore moins possible, dès lors qu'aucune prestation n'a été fournie. Cet argument ne nous semble pas tout à fait valable ici; en effet, il ne s'agit pas de délimiter les prestations gratuites par rapport aux prestations à titre onéreux, mais de la question de savoir si l'intention d'entreprendre une activité économique suffit à elle

9 — Arrêt du 1er avril 1982 (89/81, Rec. p. 1277, point 10).

seule ou si ladite activité doit être effectivement réalisée. L'Inzo avait l'intention d'avoir des activités qui devaient être rémunérées. La question est seulement de savoir si cette intention suffisait en elle-même pour considérer l'Inzo comme un assujetti. Comme nous l'avons déjà exposé, selon nous, l'intention seule ne suffit pas.

37. Toutes les parties à la présente procédure traitent également la question de savoir si, lorsque l'étude de rentabilité a été commandée, il y avait réellement une intention de la société d'exercer des activités économiques. La défenderesse expose par exemple que l'Inzo n'avait l'intention de prendre une décision sur le point de savoir si elle exercerait réellement une activité économique ou non qu'après avoir pris connaissance des résultats de l'étude et que l'ensemble des activités exercées jusqu'à cette date était soumis à cette restriction. Point n'est besoin cependant pour nous d'examiner cette question plus en détail; en effet, traiter cette question reviendrait à intervenir dans la décision prise par l'administration fiscale nationale, laquelle indique que l'Inzo est assujettie à l'impôt et qu'elle a un droit à déduction. Cela signifie que les parties ne tiennent pas compte de la question de savoir si l'Inzo a exercé ultérieurement des activités sur le plan économique, mais soutiennent que l'Inzo n'aurait pas dû, déjà à l'époque, être considérée comme un assujetti. Il n'incombe cependant pas à la Cour de vérifier ce point.

38. La question de savoir si l'administration nationale peut annuler l'appréciation qu'elle a portée d'abord sur l'affaire est une question qui relève du droit administratif national et sur laquelle il incombe aux juridictions nationales de statuer en tenant compte du principe de la confiance légitime.

39. Nous ne souhaitons faire qu'une remarque sur ce point. On ne saurait partir de l'idée que l'Inzo n'avait absolument pas l'intention d'exercer des activités économiques. Au contraire, il n'est pas litigieux que l'Inzo avait réellement l'intention, si l'étude de rentabilité avait été positive, d'exercer des activités économiques. Il convient, si l'on refuse d'emblée d'accorder un droit à déduction, de se demander si ce n'est pas précisément un tel refus qui est contraire au principe de la neutralité fiscale. En effet, si l'étude avait eu un résultat positif, l'activité économique aurait débuté. Le fait de refuser le droit à déduction aurait pour conséquence de voir traiter sur le plan fiscal cette activité différemment d'une activité économique et des actes préparatoires à une telle activité qui aurait débuté sans vérification préalable de la rentabilité. Il n'existe pas de base juridique permettant de procéder à une telle distinction.

40. Ces considérations ne constituent cependant pas le vrai problème posé dans la présente affaire. Ce problème réside dans le fait qu'il y a lieu de se demander ce qu'il convient de faire lorsque l'activité économique ne débute pas. Dans une telle affaire, l'acte préparatoire ne peut pas être considéré à lui seul comme une activité économique. Comme nous l'avons démontré ci-dessus, le remboursement de la déduction qui avait été accordé peut être exigé (à condition que la juridiction nationale tienne compte du principe de la confiance légitime).

C — Conclusion

41. Eu égard aux considérations qui précèdent, nous proposons de répondre comme suit à la question posée:

« Une activité d'une société qui vise à préparer une activité économique future de cette société ne peut être considérée comme une activité économique, au sens de l'article 4, paragraphes 1 et 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, lorsqu'il est constaté que ladite société a été dissoute sans avoir débuté son activité économique. »