ARRÊT DE LA COUR (cinquième chambre)
3 décembre 1998 *

Dans l'affaire C-381/97,

ayant pour objet une demande adressée à la Cour, en application de l'article 177 du traité CE, par le tribunal de première instance de Nivelles (Belgique) et tendant à obtenir, dans le litige pendant devant cette juridiction entre

Belgocodex SA

et

État belge,

une décision à titre préjudiciel sur l'interprétation de l'article 2 de la première directive 67/227/CEE du Conseil, du 11 avril 1967, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires (JO 1967, 71, p. 1301), ainsi que de l'article 13, C, 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),

* Langue de procédure: le français.

LA COUR (cinquième chambre),

composée de MM. P. Jann (rapporteur), président de la première chambre, faisant fonction de président de la cinquième chambre, J. C. Moitinho de Almeida, C. Gulmann, L. Sevón et M. Wathelet, juges,

avocat général: M. S. Alber,
greffier: M^me^ L. Hewlett, administrateur,

considérant les observations écrites présentées:

— pour Belgocodex SA, par M^es^ Philippe Malherbe, Denis Waelbroeck et Pierre-Philippe Hendrickx, avocats au barreau de Bruxelles,

— pour le gouvernement belge, par M. Jan Devadder, conseiller général au ministère des Affaires étrangères, du Commerce extérieur et de la Coopération au développement, en qualité d'agent, et M^es^ Bernard van de Walle de Ghelcke et Guido De Wit, avocats au barreau de Bruxelles,

— pour la Commission des Communautés européennes, par M^me^ Hélène Michard et M. Enrico Traversa, membres du service juridique, en qualité d'agents,

vu le rapport d'audience,

ayant entendu les observations orales de Belgocodex SA, du gouvernement belge et de la Commission à l'audience du 18 juin 1998,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 17 septembre 1998,

rend le présent

Arrêt

1 Par jugement du 3 novembre 1997, parvenu à la Cour le 7 novembre suivant, le tribunal de première instance de Nivelles a posé, en application de l'article 177 du traité CE, une question préjudicielle relative à l'interprétation de l'article 2 de la première directive 67/227/CEE du Conseil, du 11 avril 1967, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires (JO 1967, 71, p. 1301, ci-après la « première directive »), ainsi que de l'article 13, C, 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 Cette question a été soulevée dans le cadre d'un litige opposant la société de droit belge Belgocodex SA (ci-après « Belgocodex ») à l'administration de la taxe sur la valeur ajoutée, de l'enregistrement et des domaines de l'État belge (ci-après l'« administration »), au sujet du droit d'opter pour la taxation en cas d'affermage et de location de biens immobiliers.

3 L'article 2 de la première directive prévoit:

« Le principe du système commun de taxe sur la valeur ajoutée est d'appliquer aux biens et aux services un impôt général sur la consommation exactement proportionnel au prix des biens et des services, quel que soit le nombre des transactions intervenues dans le processus de production et de distribution antérieur au stade d'imposition.

A chaque transaction, la taxe sur la valeur ajoutée, calculée sur le prix du bien ou du service au taux applicable à ce bien ou à ce service, est exigible, déduction faite du montant de la taxe sur la valeur ajoutée qui a grevé directement le coût des divers éléments constitutifs du prix.

... »

4 La sixième directive dispose en son article 13, B:

« Sans préjudice d'autres dispositions communautaires, les États membres exonèrent, dans les conditions qu'ils fixent en vue d'assurer l'application correcte et simple des exonérations prévues ci-dessous et de prévenir toute fraude, évasion et abus éventuels:

...

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

...

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

5 Sous l'intitulé « Options », l'article 13, C, de ladite directive dispose:

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

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

...

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

6 En Belgique, la loi du 28 décembre 1992, modifiant le code de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la « TVA ») et le code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe (*Moniteur belge* du 31 décembre 1992, p. 27577), a introduit dans le code belge de la TVA l'article 44, paragraphe 3, 2°, sous c), en vertu duquel sont soumises à la TVA « les locations à un assujetti, pour les besoins de son activité économique, de bâtiments autres que ceux faisant l'objet d'un contrat (de location-financement), lorsque le bailleur a manifesté son intention de donner l'immeuble en location avec application de la taxe; le Roi détermine la forme de l'option, la manière de l'exercer ainsi que les conditions auxquelles doit satisfaire le contrat de location ». Cette loi est entrée en vigueur le 1er janvier 1993. Les mesures d'exécution prévues par la loi n'ont toutefois pas été adoptées.

7 La disposition précitée a été abrogée par la loi du 6 juillet 1994, portant dispositions fiscales (*Moniteur belge* du 16 juillet 1994, p. 18705, dite « loi de réparation »). Conformément à l'article 91 de celle-ci, cette abolition a pris effet rétroactivement au 1er janvier 1993.

8 Il ressort du jugement de renvoi qu'en 1990 Belgocodex a acquis en indivision, à raison de 25 %, un terrain avec des bâtiments destinés à être rénovés pour y aménager des bureaux ou des commerces. Les travaux de rénovation, commencés en 1990 et poursuivis jusqu'en 1993, ont été réalisés par un entrepreneur qui a facturé ses prestations en comptabilisant la TVA.

9 Ayant donné le bâtiment en location à un assujetti qui l'utilise dans le cadre de son activité économique, Belgocodex, en application de l'article 44, paragraphe 3, 2° c), du code belge de la TVA, a procédé à la déduction des taxes qui avaient grevé en amont le coût des travaux de rénovation et d'aménagement de l'immeuble donné en location.

10 A la suite d'un contrôle effectué en 1995, l'administration a remis en cause les déductions de la TVA opérées entre le 1er juillet 1990 et le 31 décembre 1994 pour un montant de 1 852 365 BFR en principal, à majorer des intérêts de retard et des amendes. Selon elle, la location de biens immobiliers était une activité exonérée qui ne permettait pas la déduction des taxes versées en amont.

11 Le 3 juin 1996, Belgocodex a introduit un recours devant le tribunal de première instance de Nivelles à l'encontre de cette décision, en faisant valoir qu'elle était autorisée à déduire les taxes versées en amont en vertu de la loi du 28 décembre 1992, qui avait introduit un droit d'option en la matière. La loi de réparation, qui a abrogé le droit d'option, et, ce faisant, la possibilité de déduire les taxes versées en amont, serait contraire aux directives communautaires en matière de TVA.

12 Estimant que la solution du litige dépendait de l'interprétation des première et sixième directives, le tribunal de première instance de Nivelles a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour la question suivante:

« L'article 2 de la première directive du Conseil, du 11 avril 1967, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires, qui énonce le principe du système commun de la taxe sur la valeur ajoutée, s'oppose-t-il à ce qu'un État membre — en l'occurrence la Belgique — qui a fait usage de la possibilité prévue à l'article 13, C, 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 la taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme, et qui a ainsi accordé à ses assujettis le droit d'opter pour la taxation de certaines locations immobilières, supprime, par une loi postérieure, ledit droit d'option et réintroduise ainsi l'exemption dans toute son ampleur? »

Sur la question préjudicielle

13 La requérante au principal estime qu'il y a lieu de répondre par l'affirmative à cette question. Selon elle, l'exemption de la TVA des locations immobilières à des preneurs assujettis est en contradiction avec le principe de la neutralité fiscale, énoncé à l'article 2 de la première directive, puisqu'elle brise la chaîne des déductions et accroît la charge fiscale. Étant donné sa nature dérogatoire, cette exemption devrait être interprétée de manière restrictive. Le fait que la sixième directive, dans son article 13, C, invite les États membres à réduire le champ d'application de l'exonération des locations immobilières, en leur permettant d'ouvrir aux assujettis la possibilité d'opter pour la taxation, démontrerait que la convergence et l'harmonisation communautaires doivent aller dans le sens de la soumission de ces locations à la taxe. Il s'ensuivrait que, dès lors qu'un État membre a décidé de réduire le champ d'application de l'exonération, il ne pourrait plus se raviser et réintroduire l'exonération ultérieurement.

14 Le gouvernement belge et la Commission estiment en revanche que les États membres peuvent à tout moment revenir sur l'ouverture de la faculté d'option pour appliquer le régime d'exonération de l'article 13, B, de la sixième directive et que l'article 2 de la première directive ne s'oppose pas à la façon dont a procédé le législateur belge. La faculté laissée aux États membres par l'article 13, C, d'accorder aux assujettis le droit d'opter pour la taxation de certaines locations immobilières impliquerait aussi la possibilité contraire, à savoir la suppression du régime facultatif et la réintroduction de l'exonération prévue à l'article 13, B.

15 A cet égard, il convient de rappeler que la sixième directive instaure dans son titre X (articles 13 à 16) un régime d'exonération de la TVA en faveur de certaines opérations. Parmi les cas d'exonération figurent, en vertu de l'article 13, B, sous b), l'affermage et la location de biens immobiliers. Pour ces opérations, les États membres ont toutefois la faculté, en application de l'article 13, C, premier alinéa, sous a), de réintroduire la taxation, par la voie d'un droit d'option qu'ils peuvent ouvrir à leurs assujettis. En vertu de l'article 13, C, second alinéa, les États membres peuvent restreindre la portée de ce droit d'option et déterminer les modalités de son exercice.

16 Ainsi que la Cour l'a déjà jugé, les États membres peuvent, en vertu de cette faculté, donner aux bénéficiaires des exonérations prévues à la sixième directive la possibilité de renoncer à l'exonération, soit dans tous les cas, soit dans certaines limites, soit encore sous certaines modalités (arrêt du 19 janvier 1982, Becker, 8/81, Rec. p. 53, point 38).

17 Il en résulte, comme le souligne également la Commission, que les États membres jouissent d'une large marge d'appréciation dans le cadre des dispositions de l'article 13, B et C. En effet, il leur revient d'apprécier s'il convient d'instaurer ou non le droit d'option, selon ce qu'ils considèrent opportun en fonction du contexte existant dans leur pays à un moment donné. La liberté d'ouvrir ou non le droit d'option n'est pas restreinte dans le temps ni par le fait qu'une décision contraire a été prise à une période antérieure. Les États membres peuvent donc également, dans le cadre de leurs compétences nationales, révoquer le droit d'option après l'avoir instauré et

revenir à la règle de base qui est l'exonération de la taxation pour les opérations d'affermage et de location de biens immobiliers.

18 Contrairement à ce qui a été avancé par la requérante au principal, cette solution n'est pas remise en cause par le principe de la neutralité fiscale. Certes, ce principe, qui a trouvé son expression à l'article 2 de la première directive et qui est d'ailleurs inhérent au système commun de TVA, comme le rappellent également les quatrième et cinquième considérants de la sixième directive, implique que toutes les activités économiques doivent être traitées de la même manière (arrêt du 20 juin 1996, Wellcome Trust, C-155/94, Rec. p. I-3013, point 38).

19 Cependant, il n'a pas la portée que lui attribue la requérante au principal. En effet, depuis la mise en œuvre, par la sixième directive, d'un système harmonisé des exonérations, il ne peut plus y être dérogé en invoquant une disposition de la première directive. En outre, le principe de la neutralité fiscale ne s'oppose pas à l'introduction, par le législateur national, d'une série d'exceptions à la règle de l'assujettissement, lesquelles sont, au demeurant, expressément prévues au titre X de la sixième directive. Toutefois, lorsque le droit d'option a été accordé aux assujettis par le législateur national, il ne saurait être déduit du principe de la neutralité fiscale que le choix de ce dernier est irréversible.

20 La requérante au principal ne saurait invoquer au soutien de son analyse l'arrêt du 17 octobre 1991, Commission/Espagne (C-35/90, Rec. p. I-5073).

21 Dans cet arrêt, la Cour a certes jugé que, si un État membre supprime une exonération visée à l'article 28 de la sixième directive, il ne peut ultérieurement réintroduire cette exonération. Toutefois, cet arrêt concerne une disposition de la sixième directive qui n'est pas comparable avec l'article 13, C. En effet, l'article 28 concerne la période transitoire qui a suivi l'adoption de la sixième directive. Pendant cette période, il était permis aux États membres de continuer à exonérer de la TVA certaines opérations pour une période donnée, dans le but de faciliter la transition et de permettre une adaptation progressive des législations nationales dans les

domaines en cause (arrêt Commission/Espagne, précité, point 9). La période transitoire achevée, les États membres étaient cependant tenus de supprimer entièrement les exonérations, ce qui faisait obstacle à la possibilité de rétablir une exonération précédemment abandonnée.

22 Tel n'est pas le cas dans une espèce telle que l'affaire au principal, qui concerne un droit d'option n'étant soumis à aucune limitation dans le temps. Ainsi que M. l'avocat général l'a relevé au point 24 de ses conclusions, la jurisprudence citée ne saurait donc être transposée à la présente espèce.

23 Enfin, la requérante au principal invite la Cour à juger que les principes de la protection de la confiance légitime et de la sécurité juridique s'opposent à l'abolition rétroactive de la législation nationale en cause. Il soutient que, avec l'adoption de la loi belge du 28 décembre 1992, il aurait pu légitimement compter sur l'ouverture du droit d'option, que l'arrêté royal d'application de l'article 44, paragraphe 3, 2°, sous c), du code belge de la TVA ait été adopté ou non.

24 De même, la Commission fait valoir que, si l'État membre en cause était libre de revenir sur sa décision d'instaurer le droit d'option, il ne saurait toutefois nier l'existence des droits à déduction nés en vertu de la sixième directive. En effet, l'article 17 de la sixième directive prévoyant que le droit à déduction prend naissance au moment où la taxe déductible devient exigible, il en résulterait qu'un État membre ne saurait s'affranchir, de manière rétroactive, des règles relatives au droit à déduction une fois qu'un tel droit a été ouvert.

25 Le gouvernement belge a précisé à l'audience que, bien que l'arrêté royal susmentionné n'ait pas conditionné l'entrée en vigueur de la disposition introduisant le droit d'option, l'inexistence de l'arrêté qui aurait dû mettre en œuvre cette disposition faisait obstacle à l'exercice par un assujetti d'un tel droit d'option.

26 A cet égard, il convient de rappeler que les principes de la protection de la confiance légitime et de la sécurité juridique font partie de l'ordre juridique communautaire et doivent être respectés par les États membres dans l'exercice des pouvoirs que leur confèrent les directives communautaires. Toutefois, dans les circonstances spécifiques de l'espèce, il ne revient pas à la Cour mais à la juridiction nationale de juger si une violation de ces principes a été commise par l'abolition rétroactive d'une loi dont l'arrêté d'exécution n'a jamais été adopté.

27 Au vu de ce qui précède, il y a lieu de répondre à la question posée que l'article 2 de la première directive ne s'oppose pas à ce qu'un État membre

— qui a fait usage de la possibilité prévue à l'article 13, C, de la sixième directive et

— qui a ainsi accordé à ses assujettis le droit d'opter pour la taxation de certaines locations immobilières

supprime, par une loi postérieure, ledit droit d'option et réintroduise ainsi l'exonération.

Il revient à la juridiction nationale de juger si une violation des principes de la protection de la confiance légitime ou de la sécurité juridique a été commise par l'abolition rétroactive d'une loi dont l'arrêté d'exécution n'a pas été adopté.

Sur les dépens

28 Les frais exposés par le gouvernement belge et 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 (cinquième chambre),

statuant sur la question à elle soumise par le tribunal de première instance de Nivelles, par jugement du 3 novembre 1997, dit pour droit:

L'article 2 de la première directive 67/227/CEE du Conseil, du 11 avril 1967, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires, ne s'oppose pas à ce qu'un État membre

— qui a fait usage de la possibilité prévue à l'article 13, C, 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, et

— qui a ainsi accordé à ses assujettis le droit d'opter pour la taxation de certaines locations immobilières

supprime, par une loi postérieure, ledit droit d'option et réintroduise ainsi l'exonération.

Il revient à la juridiction nationale de juger si une violation des principes de la protection de la confiance légitime ou de la sécurité juridique a été commise par l'abolition rétroactive d'une loi dont l'arrêté d'exécution n'a pas été adopté.

Jann Moitinho de Almeida Gulmann

Sevón Wathelet

Ainsi prononcé en audience publique à Luxembourg, le 3 décembre 1998.

Le greffier

R. Grass

Le président de la cinquième chambre

J.-P. Puissochet