CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL M. SIEGBERT ALBER

présentées le 17 septembre 1998 *

A — Introduction

1. Le tribunal de première instance de Nivelles (Belgique) saisit la Cour dans la présente affaire d'une question relative à la taxation de la location de biens immeubles en vertu 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 [1] (ci-après la « sixième directive »). Il souhaite en particulier savoir dans quelle mesure un État membre — en l'occurrence le royaume de Belgique — peut supprimer avec effet rétroactif un droit d'option qu'il avait accordé pour la taxation des locations immobilières qui sont sinon exonérées. Ce droit d'option donne à l'assujetti la possibilité de renoncer à l'exonération prévue normalement pour la location immobilière et de choisir en lieu et place l'assujettissement à la taxe sur la valeur ajoutée et bénéficier ainsi du droit — concomitant — à la déduction de la taxe payée en amont [2].

2. La demanderesse au principal, la société Belgocodex (ci-après la « demanderesse ») conteste qu'un État membre qui a accordé un tel droit d'option puisse le supprimer avec effet rétroactif. En 1990, elle a acquis en indivision, à raison de 25 %, un complexe d'immeubles qui a été par la suite entièrement rénové pour y aménager des bureaux et des commerces. La demanderesse n'exploite pas le bâtiment elle-même, mais l'a donné en location à un assujetti qui l'utilise dans le cadre de ses activités taxées. La demanderesse souhaite faire valoir son droit à déduction de la taxe payée en amont en relation avec les frais qu'elle a exposés pour les travaux de rénovation qui ont duré de 1990 à 1993.

3. En vertu de l'article 13, B, de la sixième directive, la location de biens immeubles est normalement exonérée de la taxe. Sous l'intitulé « Autres exonérations », celui-ci dispose que:

« 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:

...

* Langue originale: l'allemand.

1 — JO L 145, p. 1.

2 — Dans d'autres hypothèses, les recettes tirées de la location sont probablement soumises à l'impôt sur le revenu ou à une taxe comparable.

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

4. L'article 13, C, de la sixième directive permet cependant aux États membres d'accorder le droit d'opter pour la taxation en cas de locations immobilières. L'article 13, C, dispose à ce propos que:

« 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 immobiliers;

...

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

5. Le royaume de Belgique a fait usage de la faculté prévue à l'article 13, C, dans une loi de décembre 1992 qui a introduit l'article 44, paragraphe 3, point 2, sous c), dans le code belge de la taxe sur la valeur ajoutée. En vertu de cette disposition sont soumis à la taxe: « les locations à un assujetti, pour les besoins de son activité économique, de bâtiments ... 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 ». La loi est entrée en vigueur le 1er janvier 1993. Le Roi n'a toutefois pas adopté les mesures prévues par la loi.

6. La demanderesse estime qu'elle peut opter pour la taxation et faire ainsi valoir son droit à déduction de la taxe payée en amont. Le gouvernement belge considère par contre l'affermage et la location de biens immeubles comme une activité exonérée. Il fonde cette thèse sur le fait que la loi de juillet 1994 a supprimé l'article 44, paragraphe 3, point 2, sous c), du code belge de la taxe sur la valeur ajoutée, et ce avec effet rétroactif. Par ailleurs, la possibilité d'option prévue n'aurait en tout état de cause pu déployer aucun effet juridique, étant donné qu'aucun arrêté royal d'exécution n'a jamais été adopté.

7. La demanderesse est d'avis qu'une possibilité d'option accordée à une époque ne peut pas être supprimée par la suite avec effet rétroactif. L'exonération réintroduite ainsi pour les locations immobilières à des assujettis (qui est le régime de principe prévu par la sixième directive) viole la neutralité et le principe du système de la taxe sur la valeur ajoutée, qui n'envisage pas d'exceptions. Ce

principe est énoncé à 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 [3] (ci-après la « première directive »). Il dispose en son premier alinéa: « 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 ». Le deuxième alinéa est libellé comme suit: « 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 ».

8. La juridiction de renvoi a saisi la Cour de la question préjudicielle suivante en raison des questions d'interprétation de la sixième directive soulevées par l'affaire au principal:

« 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? »

3 — JO 1967, 71, p. 1301.

B — Analyse

9. La juridiction de renvoi se réfère dans sa question tant à la première qu'à la sixième directive TVA. Il faut donc envisager tout d'abord les relations qu'entretiennent les deux directives. L'article 1[er], premier alinéa, de la première directive prévoit que les États membres remplacent leur système actuel de taxes sur le chiffre d'affaires par le système commun de taxe sur la valeur ajoutée défini à l'article 2.

10. Le système de taxe sur la valeur ajoutée introduit par la première directive doit, en vertu de l'article 1[er], premier alinéa, de la sixième directive, être adapté aux dispositions de cette dernière [4].

4 — L'article 1[er], premier alinéa, précise: « Les États membres adaptent leur régime actuel de taxe sur la valeur ajoutée aux dispositions des articles suivants ».

11. La Commission en déduit que l'application du système commun de taxe est régie en particulier par la sixième directive. Cela signifie entre autres que les dispositions de la sixième directive ne peuvent plus être remises en cause au moyen des dispositions de la première directive sur le système commun de taxe sur la valeur ajoutée. C'est par exemple le cas des exonérations prévues dans la sixième directive. Son onzième considérant précise qu'il convient — en vue d'une perception comparable des ressources propres dans tous les États membres — d'établir une liste commune d'exonérations. La sixième directive définit ces exonérations communes dans le cadre de l'ensemble du système de taxe sur la valeur ajoutée et de son application. Elles peuvent très bien — ce que soutient aussi le gouvernement belge — déroger au système général.

12. Il importe donc d'examiner le régime belge litigieux au regard des dispositions de la sixième directive. Il faut surtout tenir compte en l'occurrence de l'article 13 qui, dans sa section B, prévoit des exonérations notamment pour l'affermage et la location de biens immeubles et, dans sa section C, permet aux États membres d'accorder à leurs assujettis le droit d'opter pour la taxation de l'affermage et de la location de biens immeubles. Il est constant entre les parties que le royaume de Belgique a fait usage de la faculté prévue à la section C en adoptant sa loi de 1992.

13. Les thèses des parties divergent cependant sur le point de savoir si, en l'espèce, la faculté d'exercer cette option a effectivement été prévue. Le gouvernement belge est d'avis que, en l'absence des mesures d'exécution devant être adoptées par le Roi, la loi n'a déployé aucun effet juridique et qu'elle pouvait donc, de ce seul fait, être abrogée avec effet rétroactif. Toutes les parties font cependant valoir que c'est à la juridiction de renvoi qu'il incombe de trancher ce point. De nombreux éléments plaident en faveur de la thèse selon laquelle, malgré l'absence des mesures d'exécution sous forme d'arrêtés royaux, cette loi produisait des effets juridiques, sans quoi elle n'aurait pas dû être abrogée explicitement par la loi du 6 juillet 1994. Tant qu'elle était maintenue, on pouvait effectivement s'attendre à ce que les arrêtés royaux d'exécution soient adoptés. Ceux-ci ne constituaient probablement pas une condition explicite à la validité de la loi. Comme nous l'avons indiqué, cette question doit néanmoins être tranchée par la juridiction nationale.

14. Si le juge national devait conclure qu'en l'espèce la législation belge ne pouvait faire naître aucun droit pour les assujettis, il faut observer que l'abrogation de la loi — qui doit alors être considérée comme sans effet — méconnaîtrait éventuellement les principes de sécurité juridique et de protection de la confiance légitime. Comme le souligne à juste titre la Commission, il faut déterminer à cet égard si la location était éventuellement déjà soumise à la taxe et si l'assujetti l'avait portée en compte ou si une déduction de la taxe en amont était permise.

15. Nous souhaitons encore ajouter la considération suivante.

La question qui se pose est certes de savoir si un État membre fait usage de la possibilité offerte par l'article 13, C, et elle ne concerne pas la transposition ou la non-transposition de la sixième directive. Ainsi, aucun droit à la déduction de la taxe en amont n'a pu naître en faveur de l'assujetti par le biais de l'effet direct de la sixième directive. Le gouvernement belge ayant toutefois déjà adopté et abrogé la loi de transposition, on pourrait penser que le gouvernement a en quelque sorte pris lui-même l'engagement d'accorder le droit d'option en vertu de la sixième directive, ce qui permet, s'agissant du droit à déduction de la taxe payée en amont, de tirer un parallèle avec l'effet direct.

16. Si le juge de renvoi devait conclure que la loi belge a ouvert un droit d'option au titre de l'article 13, C, de la sixième directive, il importe de savoir si, en vertu de ladite directive, cette possibilité pouvait être supprimée. La Commission et le gouvernement belge répondent par l'affirmative à cette question.

17. Il faut tout d'abord observer à cet égard que la directive accorde une large marge de manœuvre aux États membres dans le cadre de l'article 13, C. Chaque État membre décide ainsi s'il introduit ou non ce droit d'option. S'il le fait, il a par ailleurs la possibilité de déterminer la portée et les modalités d'exercice de ce droit. Si les États membres peuvent ainsi décider librement si et dans quelle mesure ils accordent un tel droit d'option, on ne comprend pas pourquoi ils ne pourraient pas le supprimer.

18. La Commission invoque à ce propos l'arrêt Italittica [5]. La Cour y a dit pour droit que les dispositions de la sixième directive — en l'occurrence, celles de l'article 10, paragraphe 2 — doivent recevoir une interprétation large, étant donné que le législateur communautaire a accordé un large pouvoir d'appréciation aux États membres.

19. Le gouvernement belge soutient à cet égard que l'article 13, C, ne comporte manifestement aucun effet direct en raison du large pouvoir d'appréciation accordé aux États membres [6]. Au regard du droit communautaire, le législateur belge était donc entièrement libre d'ouvrir ou non le droit d'option. L'article 13, C, n'interdit donc pas non plus qu'un État membre supprime cette possibilité et maintienne ou (ré)introduise la disposition de l'article 13, B.

20. Il faut de plus observer que la sixième directive part fondamentalement du principe que l'affermage et la location de biens immeubles sont exonérés de la taxe, même si, au sens de la première directive, cette exonération constitue une dérogation au système. En vertu de la sixième directive, un État membre peut accorder la possibilité à ses assujettis d'opter pour la taxation. Nous ne

5 — Arrêt du 26 octobre 1995 (C-144/94, Rec. p. I-3653).

6 — Un tel effet a été affirmé — comme le soutient aussi la Commission — pour l'article 13, B, dans l'arrêt Becker. La Cour a notamment dit pour droit dans les motifs « que l'article 13 C ne confère nullement aux États membres la faculté de conditionner ou de restreindre, de quelque manière que ce soit, les exonérations prévues par la partie B; il réserve simplement aux États la faculté d'ouvrir, dans une mesure plus ou moins large, aux bénéficiaires de ces exonérations, la possibilité d'opter eux-mêmes pour la taxation, s'ils estiment que tel est leur intérêt » (arrêt du 19 janvier 1982, 8/81, Rec. p. 53, point 39).

voyons pas pourquoi un État membre qui a fait usage de cette disposition dérogatoire ne pourrait pas en revenir au régime initial, à savoir l'exonération. Le fait que cette exonération constitue en vérité une dérogation au système général de taxe sur la valeur ajoutée — comme le soutient la demanderesse — ne joue à cet égard aucun rôle. Elle est possible en vertu de la sixième directive et ne saurait donc — comme nous l'avons déjà indiqué — être contraire à la première directive.

21. Il ne faut pas davantage tenir compte à cet égard du type de régime que la Commission avait — tout d'abord — prévu dans la proposition de directive. La demanderesse a signalé à ce propos que, dans sa première proposition de sixième directive, la Commission voulait soumettre à la taxe toutes les locations de biens immeubles utilisés à des fins commerciales ou industrielles. La seule question décisive consiste toutefois à savoir quelles exonérations la sixième directive — c'est-à-dire telle qu'elle a été effectivement adoptée — a prévues. En vertu de celle-ci, il n'existe pas de droit général d'option, sauf s'il a été accordé par un État membre.

22. Contrairement à la Commission et au gouvernement belge, la demanderesse est d'avis que, lorsque, conformément à la possibilité offerte par l'article 13, C, un État membre a choisi la taxation de l'affermage et de la location — dans le cas de l'option de l'assujetti —, il ne peut plus revenir sur cette décision. La demanderesse souhaiterait invoquer à cet égard la jurisprudence de la Cour relative à l'article 28 de la sixième directive. En vertu de son article 28, paragraphe 3, les États membres peuvent par exemple, durant une période transitoire déterminée, continuer à taxer certaines opérations exonérées en vertu de l'article 13 ou accorder la possibilité aux assujettis d'opter pour la taxation des opérations exonérées en vertu de l'annexe G.

23. Dans sa jurisprudence relative à l'article 28, la Cour a dit pour droit à propos d'une réglementation espagnole litigieuse qui avait assujetti certaines prestations de services au régime général de la TVA « que le royaume d'Espagne ayant assujetti les prestations de services en cause au régime général de la TVA par ... la loi ... il ne pouvait dès lors plus se prévaloir par la suite de la faculté de continuer à exonérer ces activités, conformément à l'article 28, paragraphe 3, sous b), de la sixième directive » [7]. Le retour à l'exception a ainsi été interdit; nous sommes toutefois confronté en l'occurrence au retour à la règle (à savoir celle de la sixième directive), même si cette possibilité devait constituer elle-même une exception à la première directive.

24. La jurisprudence précitée ne peut pas être transposée à l'ouverture du droit d'option au titre de l'article 13, C. L'article 28 fait partie du titre XVI de la sixième directive, intitulé « Dispositions transitoires ». Il contient des dispositions relatives au passage ou à l'adaptation des régimes nationaux à la sixième directive. En conséquence, les dispositions de l'article 28, paragraphe 3, ne sont prévues que pour une

7 — Arrêt du 17 octobre 1991, Commission/Espagne (C-35/90, Rec. p. I-5073, point 7).

« période transitoire ». Comme le soutient à bon droit le royaume de Belgique, elles comportent une autorisation provisoire de la taxation ou de l'exonération qui ne correspondent pas au sens général de la sixième directive. La Cour a dit pour droit dans ce cadre qu'il ne peut plus être fait usage de cette possibilité lorsque l'État membre a déjà réglementé un domaine particulier en vertu de la sixième directive ou qu'il en a taxé les opérations.

25. D'après la demanderesse, le parallèle avec le présent cas d'espèce réside dans le fait qu'une exonération des locations immobilières à des assujettis méconnaît le principe de la neutralité de la taxe sur la valeur ajoutée contenu dans la première directive. Elle explique au moyen d'un exemple que l'exonération des locations immobilières entraîne une inégalité de traitement et qu'elle viole ainsi le principe de neutralité — selon qu'une société exploite elle-même son bien immeuble dans le cadre de son activité économique ou qu'elle le donne en location. Dans le dernier cas, elle ne peut pas faire valoir comme taxe en amont celle qu'elle a acquittée sur d'éventuels frais de rénovation. Ces coûts affecteraient dès lors le loyer et seraient répercutés par le bailleur à son client, ce qui entraînerait un « effet boule de neige » de la taxe sur la valeur ajoutée à acquitter.

26. Ainsi — poursuit la demanderesse —, lorsqu'un État membre adapte sa réglementation fiscale en ouvrant le droit d'option au titre de l'article 13, C, au régime de la première directive, il ne peut plus — tout comme dans le cas de l'article 28 — revenir en arrière.

27. L'exonération de la taxe sur la valeur ajoutée de l'affermage et de la location de biens immeubles que la demanderesse considère en l'occurrence comme n'étant pas conforme au système est toutefois précisément le régime de principe prévu par la sixième directive. Nous ne comprenons donc pas pourquoi un État membre — après avoir fait usage de la possibilité prévue par la directive d'ouvrir un droit d'option — ne pourrait plus en revenir au régime de principe. Lorsque la demanderesse soutient qu'un État membre qui a fait usage de la possibilité visée à l'article 13, C, ne peut plus faire marche arrière, cela signifierait qu'un État membre qui a recouru à la possibilité de dérogation ne peut plus en revenir à la règle de base. Cette thèse ne correspond précisément pas — comme nous venons de l'expliquer — à la jurisprudence de la Cour relative à l'article 28, selon laquelle un État membre ne peut plus en revenir aux *dispositions dérogatoires* au titre de l'article 28 dès lors qu'il a adapté sa législation fiscale aux règles de la sixième directive.

28. La demanderesse invoque par ailleurs dans son argumentation les conclusions présentées sous l'arrêt Commission/Espagne précité. L'avocat général a aussi conclu dans cette affaire qu'il ne peut plus être fait usage de la possibilité offerte par les dispositions dérogatoires de l'article 28 lorsqu'un régime conforme à la directive a déjà été introduit auparavant ou qu'il a été maintenu. La demanderesse se fonde en particulier sur

l'argument selon lequel cela « serait contraire aux principes de généralité et de neutralité de l'impôt qui sous-tendent la directive et qui ... représentent la clé de lecture essentielle des dispositions de nature dérogatoire » [8]. La demanderesse estime que la réintroduction de l'exonération méconnaîtrait en l'espèce les principes de neutralité et de généralité de la taxe et que, pour cette seule raison, elle ne peut pas être autorisée.

29. Il faut cependant souligner à cet égard que l'avocat général s'est lui aussi inspiré tout d'abord de la règle prévue dans la sixième directive et que ce n'est qu'à titre d'argument supplémentaire qu'il a examiné les principes de généralité et de neutralité de l'impôt, tels qu'ils sont fixés dans la première directive. Il a ainsi affirmé qu'une exonération de la taxe ne serait pas compatible avec les principes précités, mais il a ajouté: « Outre le fait que cela ne serait absolument pas justifié par *les termes clairs de la disposition en question* » [9]. Cette thèse révèle que, pour lui aussi, l'élément déterminant résidait dans les dispositions explicites de la sixième directive.

30. Il a par ailleurs invoqué l'arrêt rendu dans l'affaire Kerrutt, citant explicitement un passage selon lequel « la disposition en cause [l'article 28, paragraphe 3, sous b)] s'oppose par son libellé même à l'introduction de nouvelles exonérations ou à l'extension de la portée d'exonérations existantes postérieurement à la date d'entrée en vigueur de la directive » [10]. On peut aussi en déduire que ce sont surtout les dispositions de la sixième directive et les exonérations ou taxations qui y sont prévues qui importaient selon lui et non la première directive, qui ne fait qu'instituer le système, mais n'en règle pas l'exécution.

31. Ainsi, la Cour a aussi dit pour droit dans son arrêt: « ... le prolongement du régime transitoire des exonérations de la TVA au-delà du délai initialement prévu ne saurait justifier la faculté pour les États membres d'accorder des exonérations qu'ils n'étaient pas autorisés à accorder. En effet, une telle faculté compromettrait la finalité de l'article 28, paragraphe 3, sous b), qui est de permettre une adaptation progressive des législations nationales dans les domaines en cause » [11]. Étant donné cependant que le royaume de Belgique a précisément réintroduit une exonération explicitement prévue dans la directive — qui n'est pas de celles qu'elle (comme le précise l'arrêt précité) n'était pas autorisée à accorder —, nous ne comprenons pas pourquoi cette faculté lui serait interdite. Force est donc de conclure qu'un État membre qui a fait usage de la possibilité offerte par l'article 13, C, peut aussi revenir en arrière.

32. Il reste à examiner si cette ouverture du droit d'option au titre de l'article 13, C, de la sixième directive peut aussi être supprimée

8 — Conclusions de l'avocat général M. Tesauro présentées sous l'arrêt Commission/Espagne, précité à la note 7, point 5.

9 — Conclusions de l'avocat général M. Tesauro, précitées à la note 8, point 5, nous mettons en italique.

10 — Conclusions présentées sous l'arrêt Commission/Espagne, précité à la note 8, point 5, et arrêt du 8 juillet 1986, Kerrutt (73/85, Rec. p. 2219, point 17).

11 — Arrêt Commission/Espagne, précité à la note 7, point 9.

avec effet *rétroactif*. La Commission estime aussi que cette possibilité pourrait s'avérer problématique eu égard aux droits à déduction de la taxe payée en amont qui ont déjà pris naissance. Le système général de taxe sur la valeur ajoutée institué tant par la première que par la sixième directive prévoit que l'assujetti est autorisé à déduire de la taxe dont il est redevable celle qu'il doit acquitter ou qu'il a acquittée sur les biens et services qui lui ont été fournis par un autre assujetti et qu'il a utilisés pour les besoins de ses opérations taxées (article 17, paragraphe 2, de la sixième directive). En vertu de l'article 17, paragraphe 1, ce droit à déduction de la taxe payée en amont prend naissance au moment où la taxe déductible devient exigible. Il existe ainsi un lien entre la taxation et le droit à déduction de la taxe acquittée en amont.

33. La Cour a ainsi dit pour droit « qu'il découle du système de la directive ... que les bénéficiaires de l'exonération, du fait qu'ils font usage de celle-ci, renoncent nécessairement au droit de faire valoir la déduction de taxes versées en amont » [12]. Le « droit à déduction ... fait partie intégrante du mécanisme de TVA et ne peut en principe être limité » [13].

34. Cela signifie, d'après la Commission aussi, que les assujettis qui, à l'époque de la validité (éventuelle) de la loi belge, ont opté pour la taxation, bénéficient d'un droit à déduction de la taxe payée en amont, qui ne saurait leur être refusé avec effet rétroactif. La Commission et le gouvernement belge reconnaissent tous deux que les droits à déduction de la taxe payée en amont qui ont pris naissance doivent être respectés.

35. S'agissant du cas faisant l'objet de l'affaire au principal, le gouvernement belge fait cependant observer que la demanderesse n'a pas expressément exercé son droit d'option. D'après la Cour, l'exercice d'un droit d'option qui est ouvert revient uniquement à l'assujetti [14]. Par ailleurs, dans la deuxième partie de son deuxième alinéa, l'article 13, C, dispose que les États membres déterminent les modalités d'exercice du droit d'option. Dans cette mesure — et cela n'est pas contesté —, c'est au juge de renvoi qu'il incombe de décider si la demanderesse au principal a utilement exercé son droit d'option.

36. Les parties s'opposent sur le point de savoir si tel est le cas. La demanderesse estime qu'elle a fait tout ce qui était nécessaire pour bénéficier explicitement du droit d'option. Elle a fait valoir un droit de déduction de la taxe payée en amont et indiqué à ce propos que la location devait être soumise à la taxation. Il n'a pas été possible de porter la TVA en compte parce que les mesures d'exécution correspondantes n'avaient pas encore été adoptées.

37. Le gouvernement belge est en revanche d'avis que l'option n'aurait pu être exercée utilement que si Belgocodex avait manifesté formellement cette intention à l'égard de

12 — Arrêt Becker, précité à la note 6, point 44.

13 — Arrêt du 6 juillet 1995, BP Soupergaz (C-62/93, Rec. p. I-1883, point 18).

14 — Arrêt Becker, précité à la note 6, point 38.

l'administration et que si elle avait perçu la taxe sur les loyers et l'avait versée à l'État. Comme nous l'avons déjà évoqué, c'est cependant au juge national qu'il incombe de trancher ce point en tenant compte du lien existant entre la taxation et le droit à la déduction de la taxe payée en amont.

38. Rappelons à ce propos les considérations émises aux points 14 et 15 ci-dessus parce que les mêmes règles doivent s'appliquer à l'exercice du droit d'option qu'à l'introduction ou à la validité du droit d'option lui-même. Même si l'article 13, C, de la sixième directive laisse aux États membres la faculté de restreindre le droit d'option et de définir les modalités de son exercice — et ces mesures n'ont pas encore été adoptées par la loi belge —, il faut néanmoins observer en l'espèce que l'assujetti qui se décide pour l'option ne peut précisément pas légalement exercer ce droit parce que les mesures correspondantes n'ont pas encore été adoptées par le gouvernement. Ainsi, les exigences mises à l'exercice de l'option ne doivent pas être trop strictes sous peine d'affecter le droit à déduction de la taxe versée en amont au titre de l'article 17 de la sixième directive, qui participe de l'essence du système de la taxe sur la valeur ajoutée. En cas de suppression avec effet rétroactif du droit d'opter pour la taxation, seuls les contribuables qui n'ont manifesté d'aucune façon leur volonté de faire usage du droit d'option devraient ne pouvoir revendiquer aucun droit.

C — Conclusions

39. Eu égard aux considérations émises ci-dessus, nous proposons à la Cour de répondre comme suit à la question préjudicielle:

« 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 que l'on interprète les dispositions 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, en particulier l'article 13, C et B, sous b), en ce sens qu'elles n'interdisent pas à un État membre qui a fait usage de la possibilité prévue à l'article 13, C, de la sixième directive et qui a accordé à ses assujettis le droit d'opter pour la taxation de certaines locations immobilières supprime ledit droit d'option par une loi postérieure — même rétroactive — et réintroduise ainsi l'exemption dans toute son ampleur. Cette interprétation ne s'applique toutefois que dans la mesure où les droits à déduction de la taxe payée en amont (au sens de l'article 17 de la sixième directive) nés du fait que l'assujetti a clairement montré qu'il veut exercer l'option ne sont pas méconnus. »