

CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL
M. DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER

présentées le 11 juillet 1996 *

1. La Hof van cassatie van België pose à la Cour de justice une question préjudicielle concernant l'interprétation de l'article 17, paragraphe 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 uniforme¹ (ci-après la « sixième directive »).

2. La question préjudicielle vise à fixer le contenu et l'étendue du droit de déduire la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la « TVA ») qui a été acquittée par une entreprise industrielle en raison de certains investissements effectués pour le conditionnement de terrains qui n'ont finalement pas pu avoir la destination initialement prévue.

3. La question posée à la Cour de justice se lit comme suit:

« L'article 17, paragraphe 2, 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, doit-il être interprété en ce sens que le droit à déduction subsiste pour la taxe sur la valeur ajoutée sur des investissements qui étaient initialement destinés à être utilisés dans l'entreprise mais dont celle-ci n'a, malgré elle, jamais fait effectivement usage? »

Les faits et la procédure principale

4. L'ordonnance de renvoi se borne à exposer, de manière très succincte, les trois faits suivants comme faits importants du litige:

a) la société Ghent Coal Terminal (ci-après « Ghent Coal ») a acheté en 1980 des terrains dans la zone portuaire de Gand;

b) elle a effectué sur ces terrains des travaux d'investissement et a immédiatement déduit la TVA dans sa déclaration afférente à la période allant du 1^{er} janvier 1981 au 31 décembre 1983;

* Langue originale: le néerlandais.

¹ — JO L 145, p. 1. Édition spéciale 09/01, p. 54.

c) le 1^{er} mars 1983, à l'initiative de la ville de Gand, elle a échangé les terrains qu'elle avait achetés et, du fait de cet échange, elle n'a jamais utilisé les travaux d'investissement qu'elle avait effectués.

5. L'ordonnance de renvoi admet que les parties ne sont pas en désaccord sur le fait — admis par l'arrêt rendu en appel — que « les biens investis étaient normalement destinés à effectuer des opérations taxées, que l'échange n'avait été ni prévu ni programmé à l'avance par la défenderesse, qu'il n'était pas évitable pour elle d'un point de vue économique, et qu'il a même constitué pour elle un cas de force majeure économique ».

6. L'analyse des différents documents déposés par les parties dans le litige principal permet de connaître encore d'autres faits et de savoir comment la procédure s'est déroulée devant les juridictions nationales, éléments qui présentent un certain intérêt pour mieux comprendre le litige et que je décrirai sommairement.

7. Ghent Coal, qui avait décidé d'agrandir ses installations portuaires, a acheté en 1980 différentes parcelles de terrain situées Imsakerlaan, le long du quai pétrolier de Gand, afin d'y construire un terminal charbonnier et une installation d'emballage du charbon.

8. Ghent Coal a commencé les travaux nécessaires en vue de cette construction, pour laquelle elle a exposé certaines dépenses d'investissement consistant, principalement,

dans la réalisation d'une étude préalable par une entreprise de construction, une autre étude sur les caractéristiques physiques du sol, ainsi que l'installation d'un câble de haute tension et des opérations de terrassement. Le coût de ces travaux dépassait 50 millions de FB.

9. Le 1^{er} mars 1983, les autorités municipales de Gand ont imposé à Ghent Coal l'échange des terrains précités, qui avaient déjà été en partie conditionnés, contre d'autres terrains appartenant à la ville. Ghent Coal a également reçu une soulte.

10. Ghent Coal, qui avait déduit, pour les exercices fiscaux de 1981, 1982 et 1983, 9 354 677 FB au titre de la TVA qu'elle avait acquittée sur les dépenses exposées pour le conditionnement des terrains, a été invitée par l'administration fiscale belge à rembourser le montant de ces déductions auxquelles, selon cette administration, elle n'avait pas droit.

11. En septembre 1984, Ghent Coal et l'administration fiscale ont signé un accord, ou une transaction, par lequel l'entreprise s'engageait à payer la somme de 9 379 677 FB au titre de la TVA (majorée des intérêts et de l'amende). Ce paiement a eu lieu le 31 janvier 1985, par la compensation avec d'autres créances en faveur de Ghent Coal.

12. Ghent Coal a ensuite estimé que le remboursement qu'elle avait effectué, de même que l'accord conclu avec l'administration fiscale, étaient illégaux. Aussi a-t-elle réclamé à l'administration belge, le 10 mars 1986, le remboursement de 2 751 085 FB, montant qu'elle estimait pouvoir déduire, après régularisation, au titre des dépenses d'investissement exposées.

13. L'administration fiscale ayant donné une réponse négative, Ghent Coal a réclamé ce montant devant le Rechtbank van eerste aanleg te Gent. La demande a été rejetée par jugement du 4 avril 1990, au motif que les parties étaient valablement liées par la transaction qu'elles avaient conclue en septembre 1984.

14. La Hof van beroep te Gent, statuant sur appel interjeté contre le jugement de première instance, a infirmé celui-ci par arrêt du 26 octobre 1992, au motif que la transaction conclue était illégale, puisqu'il s'agissait de dettes fiscales qui ne peuvent être fixées que par application des prescriptions légales. Selon la cour d'appel, le droit à déduction a été correctement exercé et il fallait faire droit à la demande de Ghent Coal. Par conséquent, la cour d'appel a condamné l'administration fiscale à rembourser la somme de 2 751 085 FB à l'appelante.

15. Le 23 février 1993, l'avocat de l'État belge s'est pourvu en cassation contre l'arrêt de la Hof van beroep. C'est au cours de la procédure de cassation que la Hof van cassatie a décidé de poser la question préjudicielle.

Les dispositions communautaires applicables

16. En tant qu'impôt frappant les livraisons de biens ou les prestations de services, la TVA tend à être une taxe générale sur la consommation, exactement proportionnelle au prix des biens et des services, quel que soit le nombre de transactions intervenues dans le processus de production et de distribution antérieur au stade d'imposition.

17. A chaque transaction, la taxe est perçue en grevant la base d'imposition (le prix des biens ou des services imposés) du taux d'imposition applicable, déduction faite du montant de la taxe sur la valeur ajoutée qui a grevé directement le coût des divers éléments constitutifs du prix.

18. Le principe de la déduction permet donc à l'assujetti de déduire, de la TVA dont il est redevable en raison des opérations qu'il a réalisées, la TVA qu'il a acquittée à l'achat des biens ou la réception des services dans le cadre de l'exploitation d'une activité économique. La sixième directive contient en son titre XI (articles 17 à 20) les dispositions qui règlent² ce mécanisme de déduction.

2 — Les premières dispositions ont été initialement établies par la deuxième directive 67/228/CEE du Conseil, du 11 avril 1967, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires — Structure et modalités d'application du système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO 1967, 71, p. 1303, édition spéciale 09/01, p. 6), en particulier son article 11.

19. Aux termes de l'article 17, paragraphe 1, de la sixième directive, « Le droit à déduction prend naissance au moment où la taxe déductible devient exigible ».

20. Aux termes de l'article 10, paragraphe 2, « Le fait générateur de la taxe intervient et la taxe devient exigible au moment où la livraison du bien ou la prestation de services est effectuée. [...] »

21. L'article 17, paragraphe 2, dispose ce qui suit:

« 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;

... »

22. L'article 20, paragraphe 1, concerne la régularisation des déductions opérées, dans les termes suivants:

« 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; [...] »

23. L'article 20, paragraphe 2, édicte les règles spécifiques de régularisation des déductions pour les biens d'investissement:

« 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.

en cas d'investissements destinés à des biens qui ne sont ensuite pas utilisés, la Hof van cassatie semble admettre implicitement que ce droit était déjà né³, le doute ne portant que sur son éventuelle persistance dans le temps.

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. »

24. Enfin, l'article 20, paragraphe 3, concerne la situation des biens d'investissement qui ont été livrés pendant la période de régularisation.

La formulation de la question préjudicielle

25. L'ordonnance de renvoi tourne autour d'un mot clé (la « subsistance » du droit de déduire la TVA) qui, appliqué au cas d'espèce, comporte une certaine ambiguïté. En demandant si la déduction « subsiste »

26. Or, les allégations des parties divergent quant au contenu du renvoi préjudiciel. En effet, pour Ghent Coal, la manière dont la Hof van cassatie a rédigé sa question implique que le droit à déduction avait déjà pris naissance: c'est ce que démontrerait le fait que la Hof van cassatie n'avait pas repris la rédaction que l'État belge avait proposée dans son pourvoi⁴. La question préjudicielle distinguerait donc la naissance du droit à déduction, d'une part, et sa subsistance ultérieure, d'autre part.

27. Le point de vue du gouvernement belge est différent: selon lui, l'absence d'utilisation des travaux d'investissement réalisés par Ghent Coal a pour effet que « la déduction doit être rejetée *ab initio*, en une fois et pour tout son montant ». En d'autres termes, le droit à déduction n'aurait juridiquement jamais pris naissance.

3 — Dans ses différentes acceptions, le verbe « subsister » implique que quelque chose ou quelqu'un qui existait auparavant continue d'exister, perdure, se maintient, continue à vivre, en dépit des éventuelles circonstances adverses ou de l'écoulement du temps.

4 — La formulation proposée était: « L'article 17 doit-il être interprété en ce sens que le droit à déduction *prend naissance et subsiste* lorsque les investissements ... n'ont pas été effectivement utilisés? » (sans italiques dans l'original).

28. Le problème devient plus aigu si on le combine avec le mécanisme de la révision ou la régularisation⁵ des déductions. La régularisation constitue précisément le mécanisme par lequel la sixième directive (article 20) permet d'apporter des modifications ultérieures dans les déductions opérées.

29. La règle communautaire dispose que les déductions initialement opérées par les assujettis doivent être régularisées lorsqu'il est démontré qu'elles étaient supérieures ou inférieures aux déductions que l'assujetti était en droit d'opérer ou lorsque des modifications des éléments pris en considération pour la détermination du montant sont intervenues ultérieurement.

30. On pourrait penser en principe que, en interrogeant la Cour sur la « subsistance » du droit à déduction, la Hof van cassatie cherche à savoir s'il est ou non possible d'appliquer au cas d'espèce la procédure de régularisation des déductions, étant donné que cette procédure apparaît précisément comme celle qui est prévue par la sixième directive pour modifier les déductions déjà opérées. Or, aucune des deux parties dans la procédure principale ne défend ce point de vue.

5 — Le terme normalement employé est « régularisation », de préférence à « révision ».

31. Selon le gouvernement belge, « on ne peut pas confondre le rejet *ab initio* du droit à déduction avec la régularisation de la déduction de la TVA » et, étant donné que le droit à déduction n'a pas pris naissance dans la présente affaire, on ne peut pas parler de la régularisation d'une telle déduction.

32. Ghent Coal, quant à elle, affirme que la question de la régularisation n'était pas en cause entre les deux parties et n'a pas été soumise à la Hof van cassatie. Cette question devrait de ce fait être exclue du cadre de la procédure entre ces parties. Or, partant de l'idée que la déduction initiale était légale et que les faits ultérieurs ont privé les investissements de leur destination projetée, Ghent Coal propose à la Cour de répondre à la Hof van cassatie en ce sens qu'il est en principe possible d'opérer une régularisation dans les limites et sous les conditions déterminées par la sixième directive⁶.

33. Je considère pour ma part que la réponse de la Cour à la Hof van cassatie doit essentiellement rester dans les limites des termes mêmes de la question posée, lesquels ne font pas directement allusion aux problèmes de la régularisation, bien qu'ils ne les excluent pas non plus.

6 — Cela n'empêche pas Ghent Coal d'affirmer que, s'agissant d'un cas de « force majeure économique », comparable à la destruction ou la perte des biens (hypothèses prévues par la sixième directive en tant qu'événements extraordinaires excluant la régularisation), la déduction originaires serait devenue définitive, ce qui lui permettrait même de « réclamer dans un autre procès le remboursement intégral de la TVA qu'elle avait déduite à l'époque et versée ensuite à l'État belge, lorsque celui-ci la lui avait réclamée ».

34. J'analyserai dès lors en premier lieu les conditions d'ouverture du droit à déduction des dépenses exposées par l'entreprise en vue de la mise en marche du projet de Ghent Coal. Cette analyse s'étendra à l'incidence que l'abandon du projet, initialement prévu, peut avoir sur le droit à déduction.

35. En deuxième lieu, si le résultat de cette analyse penche en faveur de l'existence du droit à déduction — ce qui semble à première vue être le cas —, je me demanderai jusqu'à quel point l'utilité de la réponse de la Cour serait accrue si elle analysait aussi les problèmes liés à la régularisation des déductions.

Le droit à déduction

36. Dans la dynamique de la TVA, la déduction, qui est réglée par l'article 17 de la sixième directive, devient une des pièces maîtresses du système. Il dépend de la manière dont elle est réglée que la taxe acquittée par les entreprises n'entraîne pour elles aucune charge fiscale et que soit de ce fait respecté le principe de neutralité, qui est à la base de la TVA, taxe qui frappe la consommation finale et non les phases économiques préalables. En l'absence du droit à déduction de la taxe acquittée, celle-ci se transforme en un coût fiscal additionnel pour les entreprises, ce qui enfreint le principe de neutralité.

37. La taxe acquittée peut être déduite dans la mesure où les biens ou les services correspondants (c'est-à-dire ceux dont l'acquisition ou l'affectation détermine le droit à la déduction) sont acquis et utilisés par l'assujetti afin de réaliser, à son tour, des opérations relevant de son activité économique⁷.

38. Il suffit donc que les biens ou les services soient acquis et utilisés par une entreprise, dans le cadre d'une activité économique, pour que la TVA, due ou acquittée, soit susceptible de déduction. Lorsque l'article 17, paragraphe 2, de la sixième directive utilise les termes « [les biens et les services sont] utilisés » pour les « besoins de ses opérations taxées », il veut souligner que l'utilisation doit précisément avoir comme destination l'activité d'entreprise, et non un autre type d'activités différentes.

39. Cela ne veut toutefois pas dire qu'il faut toujours et dans tous les cas que le but ou l'objectif vers lequel tend l'utilisation normale des biens acquis ou des services rendus soit effectivement atteint. Au contraire, il est parfaitement possible que certaines opérations d'entreprise, pour la réalisation desquelles les biens ou les services sont acquis, échouent par la suite. Le droit à

⁷ — Cette affirmation doit être nuancée lorsque l'assujetti acquiert et utilise ces biens ou ces services pour des opérations exonérées, car dans ce cas il n'y a pas naissance du droit à déduction et cet assujetti devient en quelque sorte le « consommateur final », sans possibilité de déduire la charge fiscale. Dans ce cas, l'assujetti doit donc supporter l'intégralité de la TVA que les opérateurs économiques en amont (c'est-à-dire ceux qui lui ont livré les produits ou les services) ont répercuté sur lui et, en termes strictement juridiques, il ne peut pas la déduire. Il se trouve dès lors dans la même situation que les consommateurs finals, véritables redevables de la TVA.

déduction de la taxe acquittée ne disparaît pas pour autant.

40. Je pense que les termes dans lesquels la Cour s'est prononcée sur les déductions de la TVA dans ses arrêts, concrètement les considérations qu'elle a faites dans les arrêts du 14 février 1985, Rompelman⁸; du 11 juillet 1991, Lennartz⁹, et du 29 février 1996, INZO¹⁰, suffisent pour résoudre le cas d'espèce. Il me semble dès lors nécessaire de reproduire certaines considérations de ces arrêts avant d'analyser leur application au présent cas d'espèce.

41. L'arrêt Lennartz commence par un rappel: « En vertu de l'article 17, paragraphe 1, de la sixième directive, intitulé 'Naissance et étendue du droit à déduction', le droit à déduction de la TVA prend naissance au moment où la taxe déductible devient exigible. Par conséquent, seule la qualité en laquelle un particulier agit à ce moment peut déterminer l'existence d'un droit à déduction. Il résulte de l'article 17, paragraphe 2, que, dans la mesure où l'assujetti, agissant en tant que tel, utilise les biens pour les besoins de ses opérations taxées, il est autorisé à déduire la TVA due ou acquittée pour lesdits biens »¹¹.

42. En ce qui concerne l'étendue du droit à déduction de la taxe due, l'arrêt Lennartz renvoie à l'arrêt Rompelman pour rappeler que:

« ... les activités économiques visées par l'article 4, paragraphe 1, de la sixième directive peuvent consister en plusieurs actes consécutifs comme le suggère le texte même du paragraphe 2 de cet article. Parmi ces actes, les activités préparatoires, telles que l'acquisition des moyens d'exploitation, doivent être qualifiées d'activités économiques au sens de cet article »¹².

« ... un particulier qui acquiert des biens pour les besoins d'une activité économique au sens de l'article 4 le fait en tant qu'assujetti, même si les biens ne sont pas immédiatement utilisés pour ces activités économiques »¹³.

43. Par conséquent, précise l'arrêt Lennartz, c'est l'acquisition des biens par un assujetti agissant en tant que tel qui détermine l'application du système de TVA et, partant, du mécanisme de déduction. L'utilisation qui est

8 — 268/83, Rec. p. 655.

9 — C-97/90, Rec. p. I-3795.

10 — C-110/94, Rec. 1996, p. I-857.

11 — Point 8.

12 — Point 13.

13 — Point 14.

faite des marchandises, ou qui est envisagée pour elles, ne détermine que l'étendue de la déduction initiale à laquelle l'assujetti a droit en vertu de l'article 17 et l'étendue des éventuelles régularisations au cours des périodes suivantes ¹⁴.

44. Plus récemment, la Cour a répondu, dans l'arrêt INZO, précité, à une question préjudicielle posée par une autre juridiction belge (Rechtbank van eerste aanleg te Brugge) et qui présente de grandes affinités avec celle posée en l'espèce.

45. Dans l'affaire INZO, il s'agissait de déterminer si une entreprise, qui avait acquis certains biens d'équipement et commandé une étude sur la rentabilité d'un projet de construction d'une installation de dessalement d'eau (livraisons de biens et prestations de services pour lesquelles elle a acquitté la TVA), pouvait ou non déduire cette TVA ¹⁵, bien qu'elle ait par la suite abandonné le projet sans débiter l'activité

prévue, et cela à cause de problèmes de rentabilité et du retrait de certains investisseurs.

46. Dans l'arrêt INZO, la Cour rappelle qu'elle avait déjà affirmé (dans l'arrêt Rompelman) que même les premières dépenses d'investissement effectuées pour les besoins d'une entreprise peuvent être considérées comme des activités économiques au sens de l'article 4 de la sixième directive et que, dans ce contexte, l'administration fiscale doit prendre en considération l'intention déclarée de l'entreprise.

47. Elle affirme tout de suite après que, dans le cas où l'administration fiscale a admis la qualité d'assujetti à la TVA d'une société qui a déclaré son intention de commencer une activité économique donnant lieu à des opérations imposables, la réalisation d'une étude de rentabilité concernant l'activité envisagée peut être regardée comme une activité économique au sens de l'article 4 de la sixième directive, même si cette étude a pour but d'examiner dans quelle mesure l'activité envisagée est rentable.

48. Selon la Cour, il s'ensuit que, sous ces mêmes conditions, la TVA acquittée pour une telle étude de rentabilité peut en principe être déduite, conformément à l'article 17 de la sixième directive, même si, ultérieurement,

¹⁴ — Point 15.

¹⁵ — Plus que de déduction stricto sensu, il s'agissait d'obtenir la restitution de la TVA acquittée, ce que l'administration fiscale a initialement accepté en vertu de l'article 76 du code belge de la TVA. Ayant constaté par la suite, dans le cadre d'un contrôle fiscal, qu'INZO n'avait réalisé aucune des opérations taxées, l'administration fiscale lui a réclamé la restitution de la TVA que l'entreprise avait récupérée. INZO a contesté cette demande devant le Rechtbank van eerste aanleg en se fondant sur la doctrine formulée par la Cour dans l'arrêt Rompelman.

il a été décidé, au vu des résultats de cette étude, de ne pas passer à la phase opérationnelle et de mettre la société en liquidation, de sorte que l'activité économique envisagée n'a pas donné lieu à des opérations taxées ¹⁶.

d'examiner dans quelle mesure l'activité envisagée est rentable, et que

49. Sur la base de ces fondements juridiques, la Cour répond aux questions posées à titre préjudiciel dans l'affaire INZO en disant pour droit que:

- sauf dans le cas de situations frauduleuses ou abusives, la qualité d'assujetti à la TVA ne peut pas être retirée à cette société avec effet rétroactif, dès lors que, au vu des résultats de cette étude, il a été décidé de ne pas passer à la phase opérationnelle et de la mettre en liquidation, de sorte que l'activité économique envisagée n'a pas donné lieu à des opérations imposables.

— lorsque l'administration fiscale a admis la qualité d'assujetti à la TVA d'une société qui a déclaré son intention de commencer une activité économique donnant lieu à des opérations imposables, la commande d'une étude de rentabilité pour l'activité envisagée peut être considérée comme une activité économique au sens de cet article, même si cette étude a pour but

L'application de cette doctrine au cas d'espèce

50. Si l'on rapporte la doctrine des arrêts Rompelman, Lennartz et INZO au cas d'espèce, il n'est guère douteux que la thèse de Ghent Coal — qui est également soutenue par la Commission et, avec certaines nuances, par le gouvernement allemand — quant au droit à déduction est mieux fondée que celle du gouvernement belge.

16 — L'arrêt appuie cette conclusion sur deux principes:

a) le principe de sécurité juridique, qui s'oppose à ce que les droits et obligations des assujettis dépendent de faits, de circonstances ou d'événements qui se sont produits postérieurement à leur constatation par l'administration fiscale. Il en résulte que, à partir du moment où cette dernière a accepté, sur la base des données transmises par une entreprise, que lui soit accordée la qualité d'assujetti, ce statut ne peut plus, en principe, lui être retiré par la suite avec effet rétroactif en raison de la survenance ou de la non-survenance de certains événements;

b) le principe de neutralité de la TVA quant à la charge fiscale de l'entreprise. Toute autre interprétation de la directive serait, selon la Cour, susceptible de créer, lors du traitement fiscal de mêmes activités d'investissement, des différences non justifiées entre des entreprises réalisant déjà des opérations imposables et d'autres qui cherchent, par des investissements, à commencer des activités qui seront source d'opérations taxables. De même, des différences arbitraires seraient établies entre ces dernières entreprises en ce que l'acceptation définitive des déductions dépendrait de la question de savoir si de tels investissements aboutissent ou non à des opérations taxées.

51. En effet, si les conditions d'ouverture du droit à déduction doivent être appréciées au moment où la taxe est exigible, Ghent Coal jouissait de ce droit lorsqu'elle a acquis, pour les besoins de son activité d'entreprise, certains biens et services, soumis les uns et les

autres à la TVA. A ce moment, les opérateurs économiques correspondants (les fournisseurs, ou les vendeurs en général) lui ont fait acquitter une TVA que, pour garantir la neutralité fiscale de la taxe selon les termes de la sixième directive, Ghent Coal avait le droit de déduire, ce qu'elle a fait.

52. En d'autres termes, lorsque Ghent Coal a acquis les terrains situés Imsakkerlaan, a contracté les services d'autres entreprises afin d'étudier leur mise en condition et a réalisé sur eux certains travaux d'investissement, afin de construire un terminal charbonnier, elle avait le droit de déduire de la TVA, due pour ces opérations, la TVA qui, selon les factures correspondantes, avait été répercutée sur elle en raison de la réalisation de ces travaux et la réception de ces services.

53. Pour la naissance du droit à déduction, il était sans importance que le processus, nécessairement lent, d'aménagement et de mise en condition des terrains en vue de construire la centrale charbonnière n'était pas encore achevé à la date à laquelle les autorités municipales de Gand ont imposé l'échange des terrains. Ce qui est important, du point de vue de la TVA, c'est que la TVA qui a été acquittée au fur et à mesure que les biens et les services ont été reçus pouvait également être déduite pendant la période correspondante.

54. Pour qu'il y ait naissance du droit à déduction de la TVA, il faut que les biens

acquis et les services reçus le soient dans le cadre de l'activité d'entreprise de l'assujetti, c'est-à-dire afin d'être incorporés dans son activité économique.

55. Conformément à la doctrine contenue dans les arrêts déjà cités, Ghent Coal pouvait déduire la TVA qu'elle a acquittée lorsqu'elle a acheté les biens ou payé les services liés à la construction de la centrale charbonnière dans la mesure où:

- a) il n'est pas nécessaire que les biens et les services acquis au cours des opérations préparatoires à l'exercice d'une activité soient immédiatement utilisés pour des opérations soumises à la TVA (arrêt Rompelman), sans qu'il y ait un quelconque doute quant au but poursuivi par Ghent Coal au moyen de ces acquisitions, qui se rattachent directement à l'exercice de son activité d'entreprise;
- b) strictement parlant, il n'est même pas nécessaire que ces biens et services soient utilisés pour réaliser des opérations ultérieures, soumises à la TVA, lorsqu'ils ont été acquis au cours des étapes préalables à l'exercice d'une activité prévue, qui, pour des raisons légitimes, n'a pas atteint par la suite le stade opérationnel (arrêt INZO);
- c) toute suspicion de fraude ou d'abus est dans ce cas exclue, puisque Ghent Coal s'est vue en fait forcée de renoncer à son projet de construction, qui avait débuté, à

cause des exigences d'une administration publique agissant dans l'exercice de ses fonctions.

disposition qui instaure le système de la régularisation des déductions a posteriori.

56. La conclusion à tirer de tout ce qui précède, c'est que, en vertu de l'article 17, paragraphe 2, de la sixième directive, une entreprise telle que Ghent Coal a le droit de déduire la TVA qu'elle a acquittée en raison de l'acquisition de biens et la réception de services pour des travaux d'investissement destinés, en principe, à être utilisés pour son activité d'entreprise, mais qui, à cause de circonstances ultérieures, étrangères à sa volonté, n'ont jamais été effectivement utilisés.

La régularisation éventuelle des déductions effectuées

57. Aux points 28 à 32 des présentes conclusions, j'ai exposé les thèses des deux parties au litige principal en ce qui concerne le traitement de la régularisation éventuelle des déductions, question qui, selon Ghent Coal, serait étrangère à ce litige dans la mesure où elle n'a été ni soumise à la Hof van cassatie ni posée par cette juridiction dans le cadre du renvoi préjudiciel.

58. Il est vrai que la question préjudicielle se borne à demander une interprétation de l'article 17, paragraphe 2, de la sixième directive sans se référer à l'article 20,

59. Le mécanisme de coopération, institué par l'article 177 du traité CEE, permet toutefois à la Cour de fournir à la juridiction de renvoi les éléments d'interprétation des règles de droit communautaire qu'elle juge applicables au cas d'espèce, même si la juridiction nationale ne s'est expressément référée à aucune de ces règles.

60. On pourrait difficilement admettre que la régularisation soit étrangère au problème soulevé dans le litige principal: en fait, la demande de restitution de 2 751 085 BFR, adressée par Ghent Coal à l'administration belge, ainsi que son recours du 27 mars 1987 devant le tribunal de première instance quantifient ce montant comme étant celui qui est dû pour les dépenses d'investissement exposées, après avoir effectué la régularisation correspondante¹⁷.

61. On ne pourrait pas non plus affirmer que le problème soit étranger au pourvoi en cassation: l'avocat de l'État belge allègue, pour motiver ce pourvoi, que la cour d'appel a commis une erreur de droit en affirmant, entre autres, que le droit à déduction avait

17 — Après avoir affirmé le bien-fondé du droit à déduction, le recours en première instance ajoute: « Toutefois, cette déduction est sujette à révision en vertu de l'article 48 du code de la TVA, qui prescrit la révision lorsque des variations sont intervenues dans les éléments qui ont été pris en considération pour le calcul des taux déductibles, et de l'article 10, 4°, de l'arrêté royal n° 3 ».

pris naissance et que le seul correctif possible était celui de la régularisation ¹⁸.

62. Par ailleurs, tant la Commission dans ses observations devant la Cour ¹⁹ que Ghent Coal dans les siennes ²⁰ proposent une réponse aux questions préjudicielles qui inclue expressément l'affirmation d'une possibilité de régularisation.

63. Selon moi, cette thèse est la plus raisonnable. Si la Cour se bornait, dans sa réponse, à dire que la déduction est applicable, sans autres nuances, il pourrait en résulter une confusion, étant donné que seule une partie du problème (la validité de la déduction originale), et non l'ensemble du problème, serait abordée.

18 — L'arrêt de la cour d'appel affirmait: « Dans la mesure où, a posteriori, il apparaît qu'une modification est intervenue quant aux facteurs fondant le calcul de la déduction, comme tel était le cas en l'espèce, puisque, par suite de l'acte d'échange, la destination normalement assignée auxdits biens ne pouvait se réaliser, le seul correctif qui s'impose est la révision, telle qu'elle est prévue par l'article 48, paragraphe 2, du code de la TVA et précisée dans l'arrêt royal n° 3, précité (articles 6 et 10) ».

19 — La Commission soutient, d'une part, que le droit à déduction subsiste pour la TVA sur des investissements qui étaient initialement destinés à être utilisés dans l'entreprise, même si celle-ci n'en a, malgré elle, jamais fait effectivement usage; d'autre part, elle ajoute que « Toutefois, dans le cas de la livraison exonérée de TVA d'un bien d'investissement pendant la période de régularisation, la déduction appliquée doit être régularisée dans la mesure et dans les conditions prévues par l'article 20, paragraphe 3, de la sixième directive ».

20 — Ghent Coal propose à la Cour de répondre à la question préjudicielle en commençant par dire que la déduction sur les investissements destinés à une activité d'entreprise ayant pour objet des opérations imposables est valable. Selon elle, la réponse de la Cour devrait ajouter que « lorsqu'il est établi que les investissements ont perdu ultérieurement leur destination et n'ont par conséquent jamais été effectivement utilisés dans l'entreprise, une régularisation doit en principe avoir lieu dans les limites et sous les conditions déterminées par la sixième directive. La circonstance que c'est en dehors de la volonté de l'entreprise que, après la déduction, les investissements ont perdu leur destination et n'ont par conséquent jamais été effectivement utilisés ne peut par conséquent tout au plus que concerner la possibilité d'une régularisation de la déduction mais pas la légalité de la déduction qui a été effectuée ».

64. Il conviendrait donc que l'arrêt contienne une référence expresse à la possibilité de régulariser la déduction initiale en raison de l'apparition de circonstances ultérieures, affectant les facteurs pris en considération pour établir cette déduction.

65. Je ne pense toutefois pas que la réponse de la Cour doive faire, sur ce point, beaucoup plus que renvoyer à l'article 20 de la sixième directive. Concrètement, je ne pense pas qu'elle doive entrer dans la polémique concernant la portée concrète de la régularisation (nombre d'années à prendre en considération, exonération possible de la livraison de terrains selon la législation belge, différence quant au régime applicable aux livraisons de biens d'investissement et aux prestations de services, règles applicables dans les cas de biens d'investissement transmis pendant la période de régularisation, etc.).

66. Une réponse qui entrerait dans l'analyse détaillée de ces questions sortirait, selon moi, des termes dans lesquels l'interprétation de la Cour a été demandée par la voie du renvoi préjudiciel. Pour maintenir la concordance avec l'objet de la demande et fournir en même temps d'autres éléments d'appréciation basés sur des dispositions de droit communautaire auxquelles la juridiction nationale ne s'est pas référée, il suffit, en l'espèce, d'indiquer que l'article 20 de la sixième directive prévoit comment les déductions, valablement effectuées, doivent être régularisées.

Conclusion

67. Je propose dès lors à la Cour de répondre dans les termes suivants à la question posée par la Hof van cassatie:

« L'article 17, paragraphe 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, permet à une entreprise de déduire la TVA qu'elle a acquittée en raison de l'acquisition de biens et la réception de services pour des travaux d'investissement destinés, en principe, à être utilisés pour son activité d'entreprise, mais qui, à cause de circonstances ultérieures, étrangères à sa volonté, n'ont jamais été effectivement utilisés. La régularisation de ces déductions doit être effectuée dans les conditions prévues par l'article 20 de la directive précitée. »