

---

**ATTENTION, NE JAMAIS RECONGELER UN PRODUIT DÉCONGELÉ (À propos de l'arrêt CJCE, 19 septembre 2000, aff. C-177/99, Ampafrance SA et aff. C-181/99, Sanofi Synthelabo) par Jérôme TUROT**

Document: Droit fiscal n° 43, 25 Octobre 2000, 100264

---

Droit fiscal n° 43, 25 Octobre 2000, 100264

**ATTENTION, NE JAMAIS RECONGELER UN PRODUIT DÉCONGELÉ - . - (À propos de l'arrêt CJCE, 19 septembre 2000, aff. C-177/99, Ampafrance SA et aff. C-181/99, Sanofi Synthelabo)**

Etude par Jérôme TUROT

[Accès au sommaire](#)

La Cour de justice des Communautés européennes a déclaré invalide la dérogation que la France avait obtenue du Conseil le 28 juillet 1989 afin de maintenir, en dépit de l'arrêt « Alitalia » du Conseil d'État, l'interdiction pour les entreprises françaises de déduire la TVA supportée sur ce qu'on appelle les frais de représentation. La Cour a refusé de limiter la portée rétroactive de son arrêt.

À tout le moins, cet arrêt donne le droit aux entreprises, comme l'Administration l'a immédiatement reconnu, de récupérer la taxe supportée sur des dépenses engagées pour des tiers.

S'agissant des dépenses exposées pour les dirigeants et le personnel, la portée de l'arrêt sera discutée. La Cour énonce que la France peut continuer à bénéficier de la clause de gel de la 6e Directive. Les conséquences devront en être dégagées par le juge national : le Gouvernement est-il seulement autorisé à rétablir ce gel pour l'avenir, ou bien l'Administration a-t-elle raison de considérer qu'il n'y a jamais eu dégel et que le décret abrogé de 1967 reprend vigueur ? Le principe de sécurité juridique ne fait-il pas obstacle aux redressements subis par les entreprises, dès lors que les termes de la dérogation ont fait croire que la France avait renoncé à la clause de gel ? Et le régime de 1967, ainsi regelé ou non dégelé, n'exclut-il que les dépenses qui ne sont pas strictement professionnelles ?

1 - « Certaines particularités culturelles existent en France, où certaines transactions sont conclues entre la poire et le fromage, ce qui explique pourquoi d'autres États membres, où les habitudes en la matière sont fort différentes, n'ont pas prévu des exclusions analogues », déclarait la Commission à la Cour de justice des Communautés européennes (cité point 67 des conclusions) pour justifier la dérogation accordée à la France afin de maintenir l'interdiction pour les entreprises françaises de déduire la TVA qu'elles supportent sur leurs dépenses de logement, de restaurant, de

réception et de spectacles.

Il n'est pas certain que les habitudes soient si différentes ailleurs mais, en tout état de cause, ce constat tendrait à démontrer que la poire et le fromage sont des dépenses effectuées pour les besoins d'opérations taxables...

Toujours est-il que la Cour, en réponse aux deux questions préjudicielles qui lui avaient été posées par les Tribunaux administratifs de Nantes et de Melun, vient de déclarer invalide la décision n° 89/487 du Conseil du 28 juillet 1989 (*Dr. fisc. 1989, n° 32-38, comm. 1646*) autorisant la République française à appliquer une mesure dérogatoire à l'article 17, § 6, de la 6e Directive (CJCE, 5e ch., 19 septembre 2000, *aff. C-177/99, Ampafrance SA et aff. C-181/99, Sanofi Synthelabo : Dr. fisc. 2000, présent numéro, comm. 812*). Cette dérogation est celle qui a été sollicitée par la France à la suite de l'arrêt « Alitalia » du Conseil d'État, afin de maintenir l'interdiction pour les entreprises françaises de déduire la TVA qu'elles supportent sur ce qu'on appelle couramment et à tort les frais de représentation, quoiqu'il s'agisse en réalité de beaucoup plus que cela, à savoir les « dépenses de la vie quotidienne des entreprises »<sup>Note 1</sup>.

2 - Vingt-trois ans après l'adoption de la 6e Directive, qui impartissait un délai de quatre ans au Conseil pour adopter des règles communes concernant les restrictions qui doivent être apportées au droit à déduction en matière de TVA, les entreprises européennes se trouvent toujours sous l'empire des réglementations nationales gelées en 1977.

Dans sa proposition de 12e Directive, datée du 25 janvier 1983, la Commission formulait des règles très strictes qui interdisaient la déduction de la taxe afférente aux dépenses de transport, de logement, de nourriture et de boissons, ainsi qu'aux dépenses de réception et aux dépenses de divertissement et de luxe. Cette proposition a été retirée à la suite de désaccords au sein du Conseil.

La Commission est revenue à la charge avec une proposition de directive nettement plus libérale qu'elle a présentée au Conseil le 17 juin 1998, suggérant de limiter à 50% la déduction de la TVA afférente aux dépenses de logement, de nourriture et de boissons, en raison du caractère mixte, à la fois professionnel et privé, des dépenses en question. En revanche, en ce qui concerne les dépenses de luxe, de divertissement ou de représentation, la Commission a proposé d'exclure la déduction de la TVA, considérant que ces dépenses n'ont pas un caractère strictement professionnel. Cette proposition a été jugée trop libérale par certains États, et pas assez par d'autres.

On comprend mal la volonté persistante de certains États de maintenir de lourdes rémanences de taxe - autrement que par des considérations de rendement fiscal, qui pourraient être satisfaites autrement qu'en pénalisant leurs entreprises à l'international. En France notamment, on peut regretter que l'effort porte sur la baisse des taux et aucunement sur l'amélioration des droits à déduction, sachant que la TVA a le mérite de frapper les importations alors que les exclusions de droit à déduction frappent surtout les entreprises françaises.

## LA GENÈSE DU CONTENTIEUX 1 « AMPAFRANCE »

3 - Avec l'entrée en vigueur de la 6e Directive, les dispositions de l'article 17-6, alinéa 2, de la 6e Directive (clause de gel ou de *stand still*) auraient dû conduire la France, soit à continuer d'appliquer les exclusions alors en vigueur, figurant dans le décret n° 67-604, du 27 juillet 1967 (*Dr. fisc. 1967, n° 31-36, comm. 898*), jusqu'à l'adoption de règles harmonisées par le Conseil, soit à supprimer ces exclusions.

Cependant, un décret n° 79-1163 du 29 décembre 1979 (*Dr. fisc. 1980, n° 4, comm. 187*) est venu modifier ces dispositions, pour prévoir, à l'article 236 de l'Annexe II au CGI que :

« N'est pas déductible la taxe ayant grevé des biens ou services utilisés par des tiers, par des dirigeants ou le personnel de l'entreprise, tels que le logement ou l'hébergement, les frais de réception, de restaurant, de spectacles ou toutes dépenses ayant un lien direct ou indirect avec les déplacements ou la résidence. »

C'est ce décret violant froidement la clause de gel qui a ouvert une boîte de Pandore que même l'arrêt « Ampafrance » de la CJCE ne suffira pas - nous essayerons de le montrer - à refermer.

4 - Saisi de la question de la légalité du décret du 29 décembre 1979 précité en ce qu'il étendait l'exclusion du droit à déduction aux dépenses ayant bénéficié à des tiers, le Conseil d'État a jugé, par son arrêt en date du 3 février 1989 « Alitalia » (*req. n° 74 052 : Dr. fisc. 1989, n° 10, comm. 492*) que ce texte postérieur à l'entrée en vigueur de la 6e Directive était incompatible avec le gel des exclusions du droit à déduction de la TVA prévu par l'article 17-6 de la 6e Directive.

En conséquence, les dispositions de l'article 236 de l'Annexe II au CGI dans sa rédaction issue du décret du 29 décembre 1979 étaient reconnues illégales en ce qu'elles avaient, notamment, exclu le droit à déduction de la taxe ayant grevé tous les biens et services utilisés par des tiers.

5 - Au lendemain de l'arrêt « Alitalia », l'Administration fiscale a mis en œuvre la procédure prévue à l'article 27-1 de la 6e Directive, qui prévoit que le Conseil, statuant à l'unanimité sur proposition de la Commission, peut autoriser tout État membre à introduire des mesures particulières dérogatoires à la Directive, afin de simplifier la perception de la taxe ou d'éviter certaines fraudes ou évasions fiscales.

Faisant droit à cette demande, le Conseil, sur proposition de la Commission, a adopté la décision n° 89/487, datée du 28 juillet 1989, aux termes de laquelle il a autorisé la France à exclure de façon temporaire du droit à déduction de la TVA, la taxe ayant grevé les dépenses de logement, de restaurant, de réception et de spectacles.

Fort de cette autorisation, l'État français a introduit sous l'article 236 de l'Annexe II au CGI l'exclusion du droit à déduction de la TVA ayant grevé ces dépenses, par le décret n° 89-885 du 14 décembre 1989 (*Dr. fisc. 1990, n° 1, comm. 38*), qui est une transposition littérale de l'autorisation accordée par le Conseil des Communautés.

6 - La société Ampafrance a tenté de déduire entièrement la taxe afférente à des dépenses de ce type. L'Administration fiscale n'a pas approuvé cette déduction (c'est la jolie formule employée par les conclusions de M. Cosmas) et a redressé la taxe déduite. Ampafrance a formé un recours devant le Tribunal administratif de Nantes, qui a posé le 11 mai 1999 à titre préjudiciel à la CJCE la question de savoir si la décision du Conseil est « conforme, d'une part, aux objectifs de la 6e Directive... et, d'autre part, au principe de proportionnalité entre l'objectif fiscal poursuivi et les moyens mis en œuvre ». Une question analogue avait été posée par le Tribunal administratif de Melun le 3 décembre 1998 à l'initiative de la société Sanofi.

## **2 L'ARRÊT « AMPAFRANCE » EST L'ABOUTISSEMENT LOGIQUE DE LA JURISPRUDENCE DE LA CJCE EN MATIÈRE DE DÉROGATIONS**

7 - L'article 27 de la 6e Directive n'investit le Conseil du pouvoir d'octroyer des dérogations à la 6e Directive que dans le but « de simplifier la perception de la taxe ou d'éviter certaines fraudes ou évasions fiscales ».

De telles dérogations ont été accordées en nombre. La dérive entamée par les États, et à laquelle la Commission n'a pas toujours résisté, a consisté à utiliser cette possibilité de dérogation comme s'il s'agissait d'un pouvoir législatif spécifique, permettant au Conseil, en acceptant - implicitement d'ailleurs, ce qui incite à la bienveillance - les demandes de dérogation de tel ou tel État, de définir au cas par cas les exclusions de droit à déduction qu'il n'est pas pressé de définir de façon uniforme.

Mais, si l'idée de l'Europe à la carte a toujours des partisans, la TVA à la carte n'a pas eu les faveurs de la Cour de justice, qui a entrepris de censurer ce détournement du mécanisme de dérogation institué à l'article 27.

8 - Dès l'arrêt « Commission c/ Belgique » du 10 avril 1984 (*aff. 324/82 : Rec. CJCE, p. 1861*), la Cour a fait savoir

clairement que l'article 27 n'autorise que les dérogations nécessaires à la réalisation des objectifs qu'il indique, à savoir la simplification de la perception de l'impôt et la prévention des fraudes et évasions fiscales. Dans cette affaire, la réglementation belge, portant sur la base d'imposition des voitures neuves et des voitures dites de direction, était antérieure à l'entrée en vigueur de la 6e Directive. S'agissant des mesures dérogatoires antérieures au 1er janvier 1977, l'article 27, § 5 de la 6e Directive autorise les États membres à les maintenir à condition de notifier ces mesures à la Commission. La Commission peut, et c'est ce qu'elle avait fait, contester ce maintien si les mesures notifiées ne répondent pas aux objectifs précités de l'article 27.

C'est dans ce contexte que la CJCE a posé les principes qu'elle suivra désormais. Elle aurait pu se contenter, collant à la lettre de l'article 27, de vérifier que les mesures sont de nature à éviter des fraudes ou évasions fiscales. À l'aune d'un tel « contrôle minimum », l'Administration française - remarquons-le - aurait gagné le contentieux « Ampafrance ». Mais la Cour va plus loin et affirme qu'elles ne peuvent déroger à la Directive que dans des limites strictement nécessaires pour atteindre cet objectif. Ainsi juge-t-elle dans cette affaire belge (points 30 et 31 de l'arrêt) : « il n'est pas contesté que le Gouvernement belge a pu considérer qu'il y a dans le secteur automobile un risque réel d'évasion ou de fraude fiscales justifiant des mesures du type de celles dont l'article 27 de la 6e Directive permet le maintien.... La réglementation belge... modifie toutefois la base d'imposition d'une manière si absolue et générale qu'on ne saurait admettre qu'elle se borne aux dérogations nécessaires en vue d'éviter un risque d'évasion ou de fraude fiscales. »

Le contrôle de proportionnalité de la dérogation est tout entier posé dans cet arrêt, et c'est le même contrôle que la CJCE vient d'exercer contre la France, cette fois dans le contexte du paragraphe 1 de l'article 27, c'est-à-dire à propos de l'introduction - et non plus du maintien - de mesures dérogatoires.

9 - Dans l'arrêt « Direct Cosmetics II » (12 juill. 1988, aff. 138/86 et aff. 139/86 : Rec. CJCE, p. 3937), où la Cour était invitée à contrôler la validité d'une autre dérogation, elle a à nouveau examiné la légalité de la décision du Conseil au regard du principe de proportionnalité. Après avoir estimé que la notification adressée par l'Etat membre à la Commission faisait suffisamment référence aux problèmes auxquels la mesure nationale en cause était destinée à faire face, la Cour a jugé que les mesures approuvées par la décision du Conseil n'étaient pas disproportionnées par rapport au but poursuivi.

10 - L'affaire « Skripalle » (29 mai 1997, aff. C-63/96 : Rec. CJCE, I, p. 2847) révèle une manière nouvelle d'appliquer le principe de proportionnalité en matière de dérogations, tout en confirmant le contrôle strict que la Cour entend pratiquer. Dans cette affaire, la Cour était invitée à définir le champ d'application de l'autorisation accordée par le Conseil à la République fédérale d'Allemagne, permettant l'adoption d'une mesure dérogatoire relative à la taxation de prestations de services à titre onéreux entre proches ou parents. Dans son arrêt, la Cour réaffirme que « les mesures nationales dérogatoires qui sont de nature à éviter des fraudes ou évasions fiscales sont d'interprétation stricte » et qu'elles ne peuvent déroger aux règles générales de la 6e Directive « que dans des limites strictement nécessaires pour atteindre cet objectif ». Examinant dans quelle mesure ces conditions étaient remplies en l'espèce, la Cour, tout en admettant qu'il peut exister un risque de fraude ou d'évasion fiscales entre des membres d'une même famille ou entre des proches, a indiqué qu'un tel risque n'existe pas « lorsqu'il ressort de données objectives que le contribuable a agi correctement ». Pour ce motif, la Cour a défini de manière restrictive le champ d'application de l'autorisation accordée à la République fédérale d'Allemagne par le Conseil.

11 - L'arrêt « Ampafrance » fait une application somme toute sans surprise du principe de proportionnalité dégagé par la jurisprudence qu'on vient de retracer.

Le Gouvernement français avait soutenu que l'exclusion du droit à déduction serait justifiée par l'impossibilité de contrôler efficacement la nature professionnelle ou non des dépenses litigieuses, ce qui n'était guère convaincant, car ce contrôle existe en matière d'imposition des bénéfices : l'Administration française n'a pas renoncé à contrôler ces dépenses en matière d'IS, de BIC ou de BNC.

Mais il soutenait également - ce qui était poser une vraie question, à laquelle la Cour ne répond pas - que la référence à l'impôt sur les sociétés est dépourvue de pertinence, car la TVA est un impôt sur la consommation finale, ce qui n'est pas la philosophie de l'impôt sur les bénéfices.

L'arrêt relève que certes il existe un risque de fraude ou d'évasion fiscales justifiant des mesures particulières du type de celles dont l'article 27 de la 6e Directive permet l'introduction, mais que (*points 57 et s.*) :

*f force est de constater que, en dépit des trois exceptions à l'exclusion mentionnées à son article 1er, paragraphe 2, la décision n° 89/487 autorise la République française à refuser aux opérateurs économiques le droit de déduire la TVA grevant des dépenses dont ils peuvent démontrer le caractère strictement professionnel*

et que l'application de la dérogation

*f peut conduire à l'interdiction de déduire la TVA afférente à des dépenses professionnelles des entreprises et donc à soumettre à la TVA certaines formes de consommation intermédiaire, ce qui est contraire au principe du droit à déduction de la TVA qui garantit la neutralité de cette taxe.*

Dès lors, le principe de proportionnalité est méconnu, selon la Cour, car une mesure consistant à exclure par principe l'ensemble des dépenses de logement, de réception, de restaurant et de spectacles du droit à déduction de la TVA, n'apparaît pas nécessaire, alors que des moyens appropriés, moins attentatoires au principe du droit à déduction, sont envisageables ou existent déjà dans l'ordre juridique national.

12 - On peut regretter que la Cour ne réponde pas explicitement à l'argument tiré par la France de la notion de **consommation finale**. La question cruciale est en effet de savoir si une dépense strictement professionnelle - et donc déductible du bénéfice imposable - peut cependant constituer une consommation finale au sens de la TVA. La pierre de touche en TVA n'est pas la notion de dépense nécessaire à l'exploitation, mais la notion de consommation intermédiaire (ouvrant droit à récupération) opposée à celle de consommation finale. En principe, la consommation finale ne se produit qu'au stade du consommateur : c'est pourquoi la TVA s'analyse comme un impôt sur la consommation. Mais **peut-il se produire des consommations finales dans l'entreprise**, telles que précisément la consommation de nourriture ? C'est la thèse de toujours de l'Administration, qui ne nous convainc pas mais qui méritait d'être discutée par la Cour.

Cette thèse resurgira sans doute dans les procédures contentieuses en cours en France sur l'interprétation du décret de 1967 précité, car c'est à elle que renvoie la notion de « besoins individuels » qu'emploie ce décret.

Force est de penser que la Cour, implicitement mais nécessairement, écarte cette analyse de la consommation finale, puisque, dans son motif précité, **elle assimile les « dépenses professionnelles » à des « formes de consommation intermédiaire ».**

L'arrêt « Ampafrance » juge qu'il est interdit d'interdire la déduction d'une dépense strictement professionnelle. Une précision s'impose : cette solution est propre au contentieux des dérogations de l'article 27. Par contre, le caractère professionnel - et même strictement professionnel - d'une dépense n'est pas en soi de nature à faire obstacle au jeu de la clause de *stand still*, ainsi qu'il ressort de façon très explicite de l'arrêt du 18 juin 1998 « Commission des Communautés européennes c/ République française » (*aff. C-43/96 : Dr. fisc. 1998, n° 40, comm. 853, note Y. de Givré ; Rec. CJCE, I, p. 3903*), qui a eu un certain retentissement en France<sup>Note 2</sup>.

Ainsi s'affirme une dichotomie entre la totale latitude reconnue aux États dans le cadre de la clause de *stand still* et au contraire l'interdiction de soumettre à la TVA certaines formes de consommation intermédiaire lorsque l'État emprunte la voie d'une dérogation de l'article 27.

## LA COUR REFUSE DE SAUVER LA DÉROGATION EN LA VIDANT DE SON VENIN

13 - Curieusement, la plus large part du débat devant la Cour a porté - l'avocat général s'en est fait l'écho - sur l'interprétation de la portée de la dérogation.

C'est qu'en effet, à supposer établi que la réglementation française ne se contente pas d'instaurer des dérogations strictement nécessaires en vue d'éviter un risque de fraude fiscale, on pouvait hésiter entre deux conclusions différentes :

- Soit la dérogation devait s'interpréter comme autorisant l'exclusion de tout droit à déduction pour les dépenses visées, même lorsqu'il est justifié qu'elles ont un caractère strictement professionnel, et dans ce cas la dérogation était invalide ;
- Soit la dérogation devait être interprétée comme n'autorisant pas l'exclusion du droit à déduction pour les dépenses à caractère strictement professionnel, et dans ce cas la dérogation n'était pas invalide, mais l'article 236 de l'Annexe II au CGI excédait la portée de la dérogation, et était dès lors incompatible avec la 6e Directive.

14 - Le dilemme se posait à la lumière de la jurisprudence « Skripalle » précitée, où était en cause l'application d'une dérogation accordée par le Conseil au Gouvernement allemand, dans le cadre également de l'article 27. Cette dérogation était motivée comme en l'espèce par des raisons de fraude et d'évasion fiscales invoquées par ce Gouvernement. La Cour juge que la législation allemande ne se contente pas d'instaurer des dérogations strictement nécessaires en vue d'éviter un risque de fraude fiscale.

Mais la conclusion qu'elle en tire est seulement que cette réglementation nationale n'est pas couverte par la dérogation obtenue au titre de l'article 27 de la 6e Directive. Cela revient au même pour les redevables, mais le cheminement est différent.

Dans ses conclusions sur cette affaire « Skripalle », l'avocat général fait clairement la distinction, à propos de cette dérogation, entre la question de sa validité et celle de son interprétation : « 26. ... *La juridiction nationale a choisi de demander si cette décision couvre l'application des mesures allemandes dans les cas où il n'y a pas d'évasion fiscale et où une rémunération conforme au marché a été convenue. Cela pose une question d'interprétation et non pas de validité. La Cour doit fournir au juge a quo des critères pour décider si la [réglementation allemande] est autorisée au titre de la dérogation accordée en vertu de l'article 27 de la 6e Directive. La question de droit communautaire qui se pose à la Cour concerne par conséquent le champ d'application et non pas la validité de la dérogation autorisée par le Conseil.* »

L'avocat général, constatant qu'il y avait disproportion entre la mesure nationale adoptée sous le couvert de la dérogation et la nécessité de prévenir l'évasion fiscale, faisait grief à la réglementation allemande de ne pas avoir réservé les cas où l'absence de fraude est patente. Ceci le conduisait à constater non pas que la dérogation était invalide, mais que la mesure nationale était incompatible avec cette dérogation : « 28. *Nous approuvons la thèse de la juridiction nationale. Il n'y a pas lieu de remettre en cause la validité de la dérogation. Il aurait été très facile de prévoir les hypothèses, telles que le présent cas d'espèce, dans lesquelles la rémunération reçue en contrepartie de la prestation correspond à la valeur normale du marché.* »

15 - Ainsi., pour revenir à la France, le débat posé par l'article 236 de l'Annexe II au CGI, dans sa rédaction issue du décret de 1989, **aurait pu avoir lieu aussi bien sur le terrain de l'interprétation de la dérogation** que de sa validité.

La position adoptée par la Commission tendait à sauver la validité de la dérogation en suggérant d'appliquer la jurisprudence « Skripalle » : si la Commission avait été suivie par la Cour, la dérogation n'aurait pas été déclarée invalide, mais elle aurait été privée d'une partie de sa portée. On peut dire que la Commission soutenait la France

comme la corde soutient le pendu. La dérogation aurait été sauvée, mais pas l'article 236 de l'Annexe II au CGI. Une telle solution aurait été une transposition de la technique bien française, familière au Conseil d'Etat et adoptée par le Conseil constitutionnel, consistant à « vider de son venin » un texte.

La Cour a écarté cette voie, sans s'expliquer sur ses raisons. Elle a préféré constater que la dérogation était invalide, sans ménagement pour les instances communautaires auteurs de cette dérogation.

Sans doute se considère-t-elle liée par les termes des questions posées, qui ne portent que sur la validité de la dérogation, et non sur la conformité de l'article 236 de l'Annexe II au CGI à cette dérogation.

Peut-être même estime-t-elle que c'est au Conseil (et à la Commission) qu'il incombait de mieux « border » cette dérogation, en laissant aux assujettis la possibilité de démontrer que la dépense est strictement professionnelle, ou en appliquant une technique forfaitaire : elle suggère (point 62), parmi les autres moyens de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales qui pouvaient être envisagés, la limitation forfaitaire du montant des déductions autorisées<sup>Note 3</sup>.

#### 4 LA COUR REFUSE DE LIMITER DANS LE TEMPS LA PORTÉE DE SON ARRÊT

16 - Le Gouvernement français avait suggéré à la Cour, dans l'hypothèse où elle estimerait que la décision n° 89/487 est contraire au principe de proportionnalité, de limiter dans le temps les effets de son arrêt.

On sait que la Cour se reconnaît le droit, par application du principe général de sécurité juridique, de limiter la possibilité pour tout intéressé de « mettre en cause des relations juridiques établies de bonne foi » en invoquant une disposition qu'elle a interprétée. Lorsqu'elle accorde une telle limitation, il en résulte en matière fiscale que la Directive ne peut être invoquée à l'appui de demandes relatives à une taxe qui a été payée ou est devenue exigible avant la date de l'arrêt, mais la Cour préserve les droits des demandeurs qui ont, avant cette date, introduit un recours en justice ou soulevé une réclamation équivalente.

Elle est *a priori* réticente à limiter la portée d'un arrêt dans le temps, en considération du « fait que, si les conséquences pratiques de toute décision juridictionnelle doivent être pesées avec soin, on ne saurait cependant aller jusqu'à infléchir l'objectivité du droit et compromettre son application future en raison des répercussions qu'une décision de justice peut entraîner pour le passé » (CJCE, 2févr. 1988, aff. 24/86, Blaizot : Rec. CJCE, p. 379, points 28 et 30 ; - 16juill. 1992, aff. C-163/90, Legros : Rec. CJCE, I, p. 4625, point 30).

17 - Dans l'affaire « Ampafrance », le Gouvernement français a invoqué, à l'appui de sa demande en limitation de la portée de l'arrêt, la protection de la **confiance légitime** qu'il pouvait nourrir à l'égard de la conformité au droit communautaire de la décision n° 89/487. Son moyen, tel que formulé par l'arrêt, était que l'aval de la Commission et la décision du Conseil auraient fait naître, dans le chef du Gouvernement français, des espoirs infondés quant à la conformité avec le droit communautaire de la décision n° 89/487.

La Cour, suivant en cela son avocat général (point 83 des conclusions), a répliqué assez abruptement que le principe de la confiance légitime ne saurait être invoqué par un gouvernement pour échapper aux conséquences d'une décision de la Cour constatant l'invalidité d'un acte communautaire, car il remettrait en cause la possibilité pour les particuliers d'être protégés contre un comportement des pouvoirs publics qui aurait pour fondement des règles illégales.

18 - On peut être surpris, sinon de la réponse, du moins de son motif péremptoire. En effet, le bénéfice de la confiance légitime a été reconnu à un État membre, récemment, par l'arrêt « Evangelischer Krankenhausverein Wien » du 9 mars 2000 (aff. C-437/97, rendu sur ce point contrairement aux conclusions de l'avocat général Antonio Saggio), pour lui éviter d'avoir à restituer une taxe non conforme au droit communautaire. La Cour s'était fondée sur deux considérations pour accorder au Gouvernement autrichien cette limitation (§ 58) : « Pour ce qui est de la

présente affaire, il convient de relever que, d'abord, l'article 3, paragraphe 2 de la Directive sur les accises n'avait jusqu'à présent fait l'objet d'aucun arrêt préjudiciel en interprétation et que, ensuite, le comportement de la Commission a pu amener le Gouvernement autrichien à estimer raisonnablement que la réglementation relative à la taxe sur les boissons alcoolisées était conforme au droit communautaire. »

19 - La première de ces deux considérations n'était pas transposable à l'affaire « Ampafrance », puisque l'article 27 de la 6e Directive avait fait l'objet de plusieurs décisions, depuis l'arrêt « Commission c/ Belgique » du 10 avril 1984, explicitant que la possibilité donnée aux autorités nationales par l'article 27 n'autorise que les dérogations nécessaires à la réalisation des objectifs de l'article 27, à savoir la simplification de la perception de l'impôt et la prévention de la fraude et de l'évasion fiscale. C'est pourquoi la Cour a répondu que « les autorités françaises ne pouvaient ignorer que, de par son contenu, la décision n° 89/487 n'était pas conforme au principe de proportionnalité et, en conséquence, ne sauraient arguer de ce qu'elles pouvaient raisonnablement penser que ladite décision était valide ».

On relèvera tout de même à la décharge de ces autorités françaises qu'aucune de ces décisions n'avait prononcé l'invalidité d'une dérogation : les principes étaient fermes, mais l'application prudente. Seul l'arrêt « Skripalle » du 29 mai 1997, analysant restrictivement le champ d'application d'une dérogation accordée par le Conseil à l'Allemagne au point de la vider de son effet utile, aurait pu alerter sérieusement le Gouvernement français... mais il est postérieur à la dérogation.

20 - Quant à la seconde considération, à savoir le comportement de la Commission, elle se retrouve dans une certaine mesure dans l'affaire « Ampafrance », puisque la Commission ne s'est pas opposée à la demande de dérogation de la France. Cependant, ce comportement n'a sans doute pas été aussi déterminant que dans l'affaire « Evangelischer Krankenhausverein Wien », où, d'après l'arrêt, des représentants de la Commission auraient donné au Gouvernement autrichien, lors des négociations d'adhésion de la République d'Autriche à l'Union européenne, l'assurance que la taxe litigieuse sur les boissons était compatible avec le droit communautaire.

Admettre qu'une décision du Conseil accueillant une demande de dérogation crée pour l'État demandeur un état de confiance légitime, du seul fait qu'elle a été adoptée par le Conseil sur proposition de la Commission, ce serait accorder à ces décisions une immunité systématique d'ici que la Cour se prononce.

21 - Toujours est-il que les effets de l'arrêt ne seront pas limités dans le temps, et que les entreprises pourront obtenir la restitution de la TVA ayant grevé les dépenses indûment exclues du droit à déduction qu'elles ont effectuées depuis 1996, c'est-à-dire dans la limite du délai de quatre ans fixé à l'article L. 190 du LPF, ainsi que l'Administration l'a aussitôt admis par un communiqué (*Dr. fisc. 2000, n° 40, p. 1282*).

Mais quelles dépenses ? La question impose de déterminer si la France peut continuer à bénéficier de la clause de *stand still*, et d'autre part si le décret de 1967 peut revivre.

## **5 LA FRANCE PEUT CONTINUER À BÉNÉFICIER DE LA CLAUSE DESTAND STILL**

22 - La question a été débattue devant la Cour de savoir si la France bénéficie ou non de la clause de *stand still*, ou si au contraire la réglementation actuelle est tout entière suspendue à la validité de la dérogation. Autrement dit, à quoi la dérogation dérogeait-elle ?

### **A - LA THÈSE SOUTENUE PAR LA SOCIÉTÉ AMPAFRANCE**

23 - La société Ampafrance avait fait valoir que la France, qui aurait pu envisager de bénéficier de la clause de gel pour maintenir l'exclusion du droit à déduction de la TVA afférente aux dépenses engagées pour les besoins des

dirigeants et membres du personnel, a préféré amender totalement sa législation en la matière pour la placer sous le bénéfice de l'article 27-1 de la 6e Directive.

Lorsque la France a demandé l'autorisation d'exclure du droit à déduction la TVA ayant grevé les dépenses de logement, de restaurant, de réception et de spectacles, elle l'a fait globalement, ce qui a pu donner à penser qu'elle abandonnait par là même le bénéfice de la clause de *stand still* en ce qui concerne les dépenses exposées pour les besoins propres des dirigeants et membres du personnel. Et force est de constater que la décision du Conseil du 28 juillet 1989 n'opérait aucune distinction entre les bénéficiaires des dépenses.

Ainsi la thèse de la société Ampafrance était telle que ces exclusions du droit à déduction sont placées depuis 1989 sous le régime de l'article 27-6 de la 6e Directive et qu'elle ne peut plus bénéficier des dispositions de l'article 17-6 de la 6e Directive. La France est « sortie » du champ d'application du « gel » instauré par l'article 17-6 de la 6e Directive ; elle ne peut plus y « rentrer ».

## **B - L'EFFET DE « NON-RETOUR » DES CLAUSES DESTAND STILL**

24 - La question des conséquences de modifications du droit interne postérieures à l'entrée en vigueur de la 6e Directive au regard d'une clause de *stand still*, est devenue depuis quelques années une question classique.

Cette question n'est pas propre à la clause de *stand still* de l'article 17-6. Elle ne se pose pas seulement en matière de droits à déduction de la TVA, mais aussi en matière d'exonérations antérieures à la 6e Directive : les dispositions transitoires de l'article 28, § 3 de la 6e Directive autorisent les Etats membres à continuer à exonérer certaines activités de la TVA, par dérogation aux dispositions de la Directive.

25 - Voici déjà neuf ans, dans une affaire relative aux exonérations et à l'interprétation de cette clause de *stand still* de l'article 28, § 3, la Cour, par l'arrêt du 17 octobre 1991 « Commission c/ Royaume d'Espagne » a expressément interdit aux Etats membres de rétablir une exonération précédemment abrogée : « *ayant assujéti les prestations en cause à la TVA, il [l'État membre] ne pouvait se prévaloir par la suite de la faculté de continuer à exonérer ces activités conformément à l'article 28, § 3 de la 6e Directive* ».

26 - Dans l'affaire « Commission c/ RFA » (*Plén., 27 oct. 1992, aff. C-74/91 : Dr. fisc. 1993, n° 51, comm. 2481 ; Rec. CJCE, I, p. 5437*), le Gouvernement allemand avait invoqué les mêmes dispositions transitoires de l'article 28 pour faire admettre sa législation nationale concernant la taxation des agences de voyages comme conforme au droit communautaire. La Cour le lui a refusé, au motif que (*point 15*) : « *Les dispositions transitoires de l'article 28, § 3... qui autorisent les États membres à "continuer à exonérer les opérations énumérées à l'Annexe F dans les conditions existantes dans l'État membre", s'opposent, par leur libellé même, à l'introduction de nouvelles exonérations ou à l'extension de la portée d'exonérations existantes, ainsi qu'à la réintroduction d'exonérations existant avant l'assujettissement à la TVA des prestations en cause conformément à la 6e Directive (17 oct. 1991, aff. C-35/90, Commission c/ Espagne, points 6 à 9 : Rec. CJCE, I, p. 5073).* »

Dès lors que cet État n'avait pas maintenu, ce qu'il ne contestait pas, pour les agences de voyages, le régime applicable avant l'entrée en vigueur de la 6e Directive, mais avait choisi d'appliquer le régime définitif prescrit à l'article 26, la Cour juge qu'il ne pouvait plus se prévaloir de la clause de *stand still* pour réintroduire en partie les exonérations que comportait le régime antérieur.

Il est intéressant de relever que la Cour ne fonde pas seulement cette solution sur le libellé de la clause de *stand still*, mais aussi sur le **principe de sécurité juridique**, qui nous est malheureusement encore peu familier en France ; elle précise en effet que (*point 17*) : « *Ainsi que le relève la Commission, l'admission du maintien d'exonérations partielles non expressément prévues par les dispositions transitoires de la 6e Directive applicables aux agences de voyages serait d'ailleurs contraire au principe de la sécurité juridique, qui impose une application claire et précise des règles*

définies par les directives communautaires. »

Le principe de sécurité juridique (invoqué à son tour, on le verra plus loin, par l'avocat général dans l'affaire « Ampafrance ») interdit des allers-retours de la législation nationale. Les ressortissants d'un État sont en droit de considérer comme définitive la renonciation par un État membre à une mesure dérogatoire.

27 - Dans l'arrêt « Norbury Developments » (29 avr. 1999, *aff. C-136/97 : Rec. CJCE, I, p. 2491*), beaucoup plus récent, qui concernait lui aussi l'interprétation et l'application de la clause de *stand still* contenue dans l'article 28, § 3, sous b), de la 6<sup>e</sup> Directive, la Cour a veillé à reconnaître la possibilité pour les États membres de conserver les avantages découlant de la clause de *stand still* dans le cas où, par un acte postérieur, ils ont modifié seulement en partie le régime national en vigueur avant l'entrée en vigueur de la 6<sup>e</sup> Directive, mais à condition que cette modification aille dans le sens d'un **rapprochement avec le régime de la 6<sup>e</sup> Directive**. Ce qui n'a pas été le cas en France.

### C - L'ARRÊT « AMPAFRANCE » ÉCARTE L'APPLICATION DE CETTE CLAUSE DE NON-RETOUR

28 - S'agissant de la clause de *stand still* de l'article 17, § 6, relative aux exclusions de droit à déduction, la Cour n'avait jamais eu à se prononcer<sup>Note 4</sup>.

29 - L'avocat général Cosmas s'était montré prudent dans ses conclusions, estimant que « la question des conséquences que comportent, en relation avec la clause de *stand still*, les modifications postérieures du droit interne n'a pas été traitée de manière exhaustive par la Cour ». Il tirait cependant de la jurisprudence de la Cour (*note 27 sous le point 27*) que « lorsqu'un État membre a appliqué la clause de *stand still* contenue dans la 6<sup>e</sup> Directive, pour maintenir la législation nationale adoptée avant l'entrée en vigueur de la 6<sup>e</sup> Directive, il peut apporter des modifications ou des restrictions à cette législation, à condition toutefois que ces modifications ne soient pas contraires au principe fondamental de la sécurité juridique ».

Or, pour l'avocat général, constitue un tel cas d'atteinte à la sécurité juridique, celui où un État membre a abandonné la législation qui était en vigueur avant l'entrée en vigueur de la 6<sup>e</sup> Directive, et invoque ensuite la clause de *stand still* pour faire revivre les dispositions initialement applicables. M. Cosmas ajoutait certes que, « si, toutefois, l'on excepte cet unique cas, les pouvoirs qui découlent pour les États membres de la clause de *stand still* ne leur sont pas retirés nécessairement du simple fait qu'ils ont modifié le régime national maintenu en vertu de cette clause ».

La question était clairement posée : la France a-t-elle abandonné sa réglementation de 1967, ou l'a-t-elle seulement modifiée ?

30 - Les conclusions contiennent à cet égard un important développement qui ne manquera pas d'être invoqué par ailleurs à propos des conséquences de l'arrêt :

« 85 - Du point de vue du droit communautaire, il reste toutefois à répondre à la question concernant la manière dont on peut mettre à nouveau en œuvre, si on peut encore la mettre en œuvre, la clause de *stand still* de l'article 17, paragraphe 6, de la 6<sup>e</sup> Directive. Comme nous l'avons déjà indiqué, la clause concernée visait, en France, le décret n° 67-604 de 1967. Toutefois, le fait que les cas couverts antérieurement par le décret de 1967 entraient aussi dans le champ d'application de la décision n° 89/487 du Conseil pourrait-il s'interpréter en ce sens, d'une part, que le décret avait déjà cessé de s'appliquer au moment où la République française a sollicité l'adoption de la décision n° 89/487 et, d'autre part, que, si l'on exclut cette décision du corpus des dispositions en vigueur du droit fiscal communautaire, cela empêche désormais la République française d'invoquer à nouveau le décret de 1967 et, par extension, la clause de *stand still* de l'article 17 de la 6<sup>e</sup> Directive ?

86 - Nous pensons qu'il convient de répondre négativement à la question qui précède. La République française a

*introduit un régime fiscal spécifique excluant une catégorie donnée de dépenses du droit à déduction de la TVA, régime qui était décrit dans le décret de 1967. Les dispositions concernées n'ont été remises en cause ni par l'adoption du décret n° 79-1163 de 1979, modifiant la législation antérieure, ni par le décret n° 89-885 de 1989, qui a suivi la décision n° 89/487 du Conseil. La République française a simplement tenté d'étendre le régime des exclusions litigieuses d'une manière qui, comme il résulte de l'analyse qui précède, est contraire aux prescriptions de la 6e Directive. Cela fait donc apparaître la volonté permanente des autorités françaises de maintenir en vigueur les exclusions initiales du droit à déduction de la TVA et de ne pas renoncer à l'utilisation de la clause de stand still de l'article 17 de la 6e Directive. Pour ce motif, nous croyons que, si l'on constate l'invalidité de la décision n° 89/487 du Conseil, les **conséquences de cette constatation ne vont pas jusqu'à priver la République française des avantages qu'elle a déjà retirés de la mise en œuvre de la clause de stand still en question.***

Suit dans les conclusions un développement, fait « *pour aider le juge de renvoi* », dans lequel l'avocat général indique qu'il « *est indispensable de déterminer le champ d'application précis des exclusions du droit à déduction de la TVA que le décret de 1967 avait introduites* », et se livre à l'analyse du régime de 1967 (sur laquelle on reviendra infra), avant de conclure, ce qu'il était bon de rappeler, qu'il « *s'agit naturellement d'un problème qui relève de la compétence exclusive du juge national* ».

31 - La Cour part de l'analyse que le décret de 1989 n'a fait qu'étendre les exclusions antérieures (*point 39 de l'arrêt*) :

*f Les exclusions du droit à déduction de la TVA existant préalablement à l'entrée en vigueur de la 6e Directive ont ultérieurement été maintenues à l'identique dans le droit français, lequel a par ailleurs étendu l'exclusion du droit à déduction à certaines autres situations. Dans ces conditions, les dépenses qui étaient déjà exclues du droit à déduction de la TVA en application du décret n° 67-604 doivent être considérées comme couvertes par la clause de stand still de l'article 17, paragraphe 6, second alinéa, de la 6e Directive.*

32 - Le raisonnement de la Cour est un raisonnement **matériel** : il s'attache au contenu des réglementations successives, et elle fait prévaloir ce raisonnement matériel sur l'analyse **formelle** des textes, ce qui la conduit à ignorer (délibérément, bien entendu, puisqu'elle a rappelé l'argumentation contraire des sociétés) l'abrogation du décret de 1967 intervenue en 1979, et l'abrogation du décret de 1979 intervenue en 1989.

Ce raisonnement se conçoit au plan du droit communautaire (encore que sur l'analyse de la portée de la dérogation, la Cour soit en complet désaccord avec son avocat général, ainsi qu'on le constatera plus loin), auquel il faut se placer pour rechercher si la France peut encore bénéficier de la clause de *stand still* en ce qui concerne les dépenses qui étaient déjà exclues du droit à déduction avant l'entrée en vigueur de la 6e Directive. La Cour n'avait pas à rechercher si le décret de 1967 est en vigueur, ni *a fortiori* s'il se trouve remis en vigueur par l'effet de la déclaration d'invalidité de la dérogation communautaire. Elle n'avait pas en effet à se prononcer sur le droit en vigueur en France, mais sur le droit de la France de se prévaloir de la clause de *stand still*.

33 - L'affirmation par la CJCE qu'au regard du droit communautaire la France bénéficie toujours de la clause de *stand still* pour les exclusions qui étaient prévues par le décret de 1967, autorise certes le Gouvernement français à réinstaurer ces exclusions... pour l'avenir.

C'est dire que le Gouvernement français peut reprendre une réglementation excluant certaines dépenses du droit à déduction, dans la limite des exclusions que contenait la réglementation de 1967.

Cela ne signifie pas que, *de piano*, le décret de 1967 se trouve remis en vigueur.

Ces deux questions doivent selon nous être distinguées, et ce d'autant plus que, si la question de l'interprétation du décret de 1967 relève du juge français, comme le relève ajuste titre l'avocat général, il en est *a fortiori* de même s'agissant de déterminer si ledit décret est ou non applicable.

Le débat devant le juge de l'impôt en France se pose différemment qu'à Luxembourg. Le tribunal administratif devra déterminer si le redressement, initialement fondé sur le décret de 1989, doit être maintenu, par substitution de base légale, sur le fondement d'un autre texte (décret de 1979 relu à la lumière de l'arrêt « Alitalia », ou bien décret de 1967).

## 6 LE RÉGIME DU DÉCRET DE 1967 SE TROUVE-T-IL REMIS EN VIGUEUR ?

34 - L'Administration a indiqué, par un communiqué (préc.), qu'elle tire de cet arrêt la conclusion que « *les règles applicables aux dépenses engagées au profit des salariés et des dirigeants, en vigueur depuis 1967, ne sont pas modifiées* ». Selon elle, on en revient de plein droit, et donc pour le passé comme pour l'avenir, au régime de 1967<sup>Note 5</sup>.

La question sera débattue, et elle est difficile. Le souci de l'Administration de faire revivre le régime de 1967 pour la période écoulée depuis 1989 soulève deux questions délicates.

### A - LA JURISPRUDENCE « BARGAIN » SUR LES EFFETS DE L'EXCEPTION D'ILLÉGALITÉ

35 - Le juge de l'impôt doit normalement appliquer le droit français, sous réserve de sa conformité au droit communautaire, mais le droit français tout de même.

Le droit communautaire peut bien dans certains cas être appliqué directement par le juge français, par substitution au droit national, lorsque la France a négligé de transposer une directive d'application directe (CE, Ass., 6févr. 1998, *Tête et Assoc. de sauvegarde de l'Ouest Lyonnais*). Mais, dans le présent contentieux, il serait paradoxal de la part du juge de faire application directement du droit communautaire, à savoir de la clause de *stand still* prévue à l'article 17-6° de la 6e Directive pour... écarter la pleine application du droit communautaire, à savoir le principe du droit à déduction posé à l'article 17-2° .

36 - Dès lors, la question qui se trouve posée devant le tribunal administratif est une question classique du contentieux administratif : la constatation de l'illégalité d'un règlement fait-elle revivre le règlement antérieur abrogé ?

En effet, le décret de 1967, que l'Administration voudrait voir revivre, a été deux fois abrogé, si l'on peut dire. La technique de rédaction adoptée en 1979 a ici toute son importance : le décret n° 79-1163 du 29 décembre 1979 n'a pas complété les dispositions du décret de 1967 par des alinéas nouveaux : il a abrogé et remplacé ses dispositions.

Et la rédaction de l'article 236 de l'Annexe II au CGI issue du décret précité de 1979 a elle-même été remplacée par les dispositions que nous connaissons aujourd'hui, aux termes de l'article 4 du décret n° 89-885 du 14 décembre 1989 précité.

Or, il est généralement admis en droit administratif que l'exception d'illégalité **ne fait pas revivre l'acte antérieur** auquel l'acte déclaré illégal s'est substitué, contrairement à l'hypothèse où l'acte est annulé par le juge de l'excès de pouvoir : c'est le sens de la **jurisprudence « Bargain »** (CE, Ass., 18 janv. 1980 : *Rec. CE*, p. 29). Le Conseil d'Etat a fait application de l'arrêt « Bargain » à plusieurs reprises. Il en a limité la portée, mais tout en confirmant le principe, dans un arrêt de Section (CE, 8 juin 1990, *Assaupamar*). Cette règle souffre des exceptions, mais aucune de ces exceptions n'intéresse la situation présente.

37 - La jurisprudence « Bargain », implique, ainsi que le formule le Professeur Gohin (*Dalloz, Rép. cont. adm.*, V° *Exception d'illégalité*, § 103), « *que le juge administratif ne peut pas trouver une base légale à la décision attaquée dans le texte antérieur que le règlement illégal avait abrogé et remplacé* ».

Certes, la solution « Bargain » a encouru des critiques, d'abord de la part de B. Genevois (*Note sous CE, Ass., 29 avr. 1981, Ordre des Architectes : AJDA 1981, p. 429*), puis du Professeur Chapus, qui dans son « Droit du contentieux administratif », estime « *qu'un peu de volontarisme et de préoccupation de l'opportunité peuvent conduire à un dépassement du simple raisonnement logique* ». Soulignant que « *si on estime que les dispositions illégalement remplacées ne peuvent pas revivre, un vide juridique va être créé pendant tout le temps nécessaire à l'édiction d'une nouvelle réglementation... Or, le droit a horreur du vide* », il invite le Conseil d'État à revenir sur la solution « Bargain » (*loc. cit.*, § 1231).

38 - Force est cependant de constater qu'aucun commissaire du Gouvernement ni chroniqueur du Conseil d'Etat n'a manifesté l'intention d'un tel revirement. Il n'est pas sans intérêt de constater qu'au contraire la jurisprudence « Bargain » est reformulée avec vigueur par C. Maugüe et R. Schwartz, maîtres des requêtes au Conseil d'État, dans un article consacré aux conséquences de l'illégalité des POS (*AJDA, hors série 1993*) : « *L'arrêt "Bargain" du 18 janvier 1980 a précisé les effets d'une exception d'illégalité : le juge ne peut substituer le règlement antérieur au règlement qu'il déclare illégal. Le règlement illégal n'a pas disparu de l'ordre juridique mais le juge en paralyse l'application dans un litige particulier. Le règlement subsistant dans l'ordre juridique, les dispositions antérieures auxquelles il s'était substitué demeurent abrogées.* »

39 - Cette jurisprudence est également rappelée, sans aucune réserve, par D. Chauvaux et T.-X. Girardot, maîtres des requêtes au Conseil d'État, dans leur chronique consacrée à l'avis du Conseil d'État du 15 avril 1996 (*Ass., 15 avr. 1996, Mme Doukouré : AJDA 1996, n° 7, p. 507*), où ils indiquent, ce qui n'est pas sans intérêt ici, que : « *d'un point de vue de technique juridique, il n'y a guère de raison de faire une différence entre les effets qui s'attachent à l'exception d'inconventionnalité et ceux qui découlent d'une exception d'illégalité... : alors que l'annulation fait revivre les textes abrogés par le texte annulé, qui est censé n'être jamais intervenu, la déclaration d'illégalité ne fait pas revivre le droit antérieur* ».

40 - Toutefois, il faut remarquer que, en matière fiscale, la jurisprudence « Bargain » n'a pas eu l'occasion de s'appliquer<sup>Note 6</sup>.

Remarquons que la question ne s'est pas posée lors de l'affaire « Alitalia », lorsque le Conseil d'État a jugé le décret de 1979 illégal en tant qu'il avait étendu les exclusions de droit à déduction de TVA au-delà de celles qui existaient avant l'entrée en vigueur de la 6<sup>e</sup> Directive. Le dispositif de l'arrêt « Alitalia » consistait en effet à censurer le refus du Premier ministre d'abroger l'article 25 du décret du 29 décembre 1979 « en tant qu'il exclut le droit à déduction de la taxe ayant grevé tous les biens et les services utilisés par des tiers ». L'annulation « en tant que » est une annulation partielle, que prononce le juge lorsque certains effets seulement de l'acte sont illégaux (*Auby et Drago, Traité de Contentieux administratif : LGDJ 1984, n° 1312*), qui laisse subsister l'acte en ses autres dispositions, considérées comme divisibles de la disposition illégale.

41 - Bien différente est la situation actuelle, puisque le décret de 1989 a été pris sur le fondement d'une dérogation, et que cette dérogation est déclarée invalide par le juge communautaire, non pas « en tant que », mais en son entier.

Malgré cette différence, il se pourrait que le juge applique ici encore la technique de l'illégalité « en tant que » : il pourrait considérer que le décret n'est illégal qu'en tant qu'il exclut les dépenses qui étaient l'objet de la dérogation accordée au Gouvernement français par Bruxelles, laquelle dérogation - la CJCE l'a précisé avec soin (*point 40 de l'arrêt*) - ne portait que sur les dépenses non couvertes par l'exclusion résultant du décret de 1967, notamment celles se rapportant aux tiers.

Si le juge acceptait de faire cet effort, il aurait cependant à s'interroger sur le droit des entreprises à la sécurité juridique.

## B - LE PRINCIPE DE SÉCURITÉ JURIDIQUE

42 - On doit se demander si le principe de sécurité juridique-dont on a vu qu'il est régulièrement mis en avant par la Cour à propos des clauses de *stand still* - ne fait pas obstacle à l'exercice par l'Administration française de son droit de reprise à l'égard de redevables qui, comme la société Ampafrance, avaient tiré les conséquences de l'invalidité de la dérogation.

43 - L'avocat général Cosmas a abordé cette problématique, à l'occasion de l'examen de la thèse de l'Administration française selon laquelle la dérogation n'aurait de portée qu'en ce qui concerne les tiers. Il réfutait cette thèse au terme d'une analyse très rigoureuse, et d'un grand intérêt pour les redevables :

*« 46. Il reste à déterminer si l'exclusion du droit à déduction de la TVA afférente aux dépenses de logement, de restaurant, de réception et de spectacles, qui a été autorisée par la décision en cause du Conseil couvre l'ensemble de ces dépenses indépendamment de la qualité des personnes au profit desquelles elles ont été effectuées ou concerne seulement les dépenses effectuées au profit de tiers....*

*47. Nous estimons que le raisonnement des autorités françaises, tel qu'il est formulé dans la lettre qu'elles ont adressée le 13 avril 1989 à la Commission comporte une contradiction fondamentale. D'une part, elle sous-entend que, en droit interne, l'exclusion du droit à déduction de la TVA pour les dépenses litigieuses du personnel et des dirigeants des entreprises est fondée sur le décret précité de 1967, lequel est en principe couvert par la clause de stand still de l'article 17, paragraphe 6, de la 6e Directive ; en revanche, l'exclusion du droit à déduction de la TVA pour les dépenses de même nature effectuées par les entreprises au profit de tiers, surtout après l'arrêt "Alitalia" du Conseil d'État français, ne paraît pas pouvoir trouver un fondement légal dans la législation nationale antérieure à la 6e Directive. D'autre part, la demande de la République française visant à obtenir l'autorisation de déroger aux règles de la 6e Directive au titre de l'article 27 est formulée de manière telle qu'elle vise l'ensemble des dépenses de logement, de restaurant, de réception et de spectacles, qu'elles concernent les dirigeants et le personnel des entreprises ou des tiers. En résumé, du contenu de la lettre précitée, adressée par la République française à la Commission, il ressort que, alors que la République française paraît considérer que l'exclusion du droit à déduction de la TVA, du moins pour les dépenses des dirigeants et du personnel des entreprises, est couverte par la clause de stand still, elle sollicite, néanmoins, l'**application de l'article 27 pour l'ensemble** de la législation nationale concernant l'exclusion du droit à déduction de la TVA afférente aux dépenses de logement, de restaurant, etc., sans faire de distinction entre les dirigeants ou le personnel, d'une part, et les tiers, d'autre part....*

*49. Il se pose la question de savoir dans quelle mesure, comme la République française le soutient et la Commission aussi, mais indirectement, la décision du Conseil ici analysée, correctement interprétée, couvre seulement les cas d'exclusion du droit à déduction de la TVA afférente aux dépenses effectuées au profit de tiers et non au profit du personnel ou des dirigeants de l'entreprise, compte tenu du fait que cette dernière catégorie de dépenses est déjà prévue par des dispositions nationales visées par la clause de stand still de l'article 17, paragraphe 6, de la 6e Directive. Nous ne pouvons nous rallier à la solution proposée que nous venons de décrire. Cette solution équivaut à reconnaître la possibilité d'interpréter le contenu d'un acte des institutions communautaires, à la lumière du droit national et, de plus, dans un sens contraire à la lettre de cet acte. En effet, la formulation de la décision n° 89/487 du Conseil ne laisse subsister aucun doute sur sa portée conceptuelle ; elle confère à la République française la possibilité d'exclure du droit à déduction de la TVA les dépenses de logement, de restaurant, de réception et de spectacles dans leur ensemble, indépendamment de la qualité des personnes au profit desquelles elles sont effectuées et indépendamment de la relation lâche ou étroite qu'elles entretiennent avec l'activité professionnelle de l'assujéti. La thèse selon laquelle la décision en question, malgré sa clarté, ne s'applique pas à l'ensemble des cas décrits par ses dispositions mais seulement à certains d'entre eux, eu égard à la législation nationale antérieurement en vigueur, porte, d'abord, atteinte aux fondements même de l'ordre juridique communautaire, parce qu'elle subordonne l'interprétation d'une règle communautaire aux données et aux particularités du droit interne. Elle est aussi contraire au principe fondamental de la sécurité juridique, dans la mesure où elle permet d'interpréter une règle dans un sens contraire à son libellé, en induisant les sujets de droit en erreur quant à son champ d'application. En*

*tout cas, en application du principe général du droit « nemo auditur propriam turpitudinem allegans », la République française ne peut solliciter une interprétation contra legem de la décision n° 89/487 du Conseil. »*

44 - Les entreprises qui ont discerné à l'origine l'invalidité de la décision du Conseil ont pu de bonne foi estimer, compte tenu des termes de la décision du Conseil, que c'est l'ensemble des dispositions instituées en 1989 à l'article 236 de l'Annexe II au CGI, prises sur le fondement de cette décision, qui était illégales. L'Administration fiscale française, et les autorités communautaires, les ont induit en erreur sur la portée de la dérogation apportée aux principes de la 6e Directive.

Or, le principe de confiance légitime, ou plus exactement le principe de sécurité juridique (ils sont souvent assimilés, mais la notion de confiance légitime vise davantage la protection contre des changements exagérément brutaux de réglementation, tandis que la notion de sécurité juridique s'applique plus spécifiquement à l'exigence de certitude et de prévisibilité des règles de droit communautaire) « exige qu'une réglementation imposant des charges au contribuable soit claire et précise, afin qu'il puisse connaître sans ambiguïté ses droits et obligations, et prendre ses dispositions en conséquence » (CJCE, 9juill. 1981, aff. 169/80, *Administration des Douanes c/ Gondrand Frères* : Rec. CJCE, p. 1931 s., spéc. p. 1942). Dans cette affaire, il a été jugé que le principe de sécurité juridique faisait obstacle à ce que les Douanes françaises procèdent au recouvrement de montants compensatoires sur des exportations, car la réglementation communautaire pouvait être interprétée par l'entreprise comme ne prévoyant pas cette charge. La Cour est revenue à plusieurs reprises sur cette exigence, et notamment à propos de l'application de la 6e Directive, dans un arrêt refusant toute rétroactivité à une décision communautaire relative à la date d'entrée en vigueur de la Directive (CJCE, 22févr. 1984, aff. 70/83, *Kloppenborg c/ Finanzamt Leer* : Rec. CJCE, p. 1075). La certitude et la prévisibilité de la législation communautaire ou nationale s'imposent spécialement lorsque la réglementation en cause peut avoir des conséquences financières (CJCE, 15 déc. 1987, aff. 325/85, *Irlande c/ Commission* : Rec. CJCE, p. 5041 s. et trois arrêts du même jour, à propos de quotas de pêche qui n'étaient pas clairement mis en vigueur).

L'arrêt de la Cour de justice des Communautés européennes du 3 décembre 1998 (*Belgocodex SA c/ État belge*) relative à l'interprétation de la 6e Directive a clairement rappelé que les principes de confiance légitime et de sécurité juridique « doivent être respectés par les États membres dans l'exercice des pouvoirs que leur confèrent les directives communautaires » ; en l'espèce elle a indiqué qu'il revenait à la juridiction nationale de juger si une violation de ces principes a été commise par l'abolition rétroactive d'une loi belge ouvrant un droit à option pour la taxation à la TVA de l'affermage et de la location de biens immeubles, alors que l'arrêté d'exécution de cette loi n'a jamais été adopté.

45 - Les redevables français pourraient soutenir avoir été induits en erreur par la demande de dérogation présentée par le Gouvernement français aux autorités communautaires, qui leur a laissé croire qu'il n'entendait plus invoquer le bénéfice de la clause de *stand still*, puis par le décret de 1989, qui, abrogeant le décret de 1979, et visant la décision du Conseil accordant à la France cette dérogation, donnait à penser que les exclusions énoncées au nouvel article 236 de l'Annexe II au CGI ne valaient qu'autant que valait la dérogation.

Or, ces redevables ont constaté d'abord que, selon de nombreux cabinets de conseil français, la dérogation était invalide, puis que la Cour de justice des Communautés européennes était saisie par plusieurs tribunaux français d'une question d'appréciation de validité. Dans ces conditions, ils ont pu légitimement espérer que la taxe afférente aux dépenses dont s'agit serait finalement reconnue déductible, et comme le dit la Cour en mots concrets, « prendre leurs dispositions en conséquence », c'est-à-dire déduire cette taxe. Ce que de nombreuses entreprises ont fait, semble-t-il.

Ce moyen ne vaudrait que pour les entreprises qui dès avant l'arrêt de la Cour ont eu l'audace de récupérer la taxe litigieuse malgré l'attitude intimidante de l'Administration (*Instr. 22 juin 1994 : BOI 3 D-5-94, 30 juin 1994 ; Dr. fisc. 1994, n° 30-31, Instr. 11 186*). Aux audacieux les mains pleines, dit le proverbe.

Le Gouvernement français, qui a invoqué (en vain, comme on sait) devant la Cour la protection de la confiance légitime qu'il pouvait nourrir à l'égard de la conformité au droit communautaire de la décision n° 89/487, ne s'étonnera pas que les redevables fassent à leur tour état de la confiance légitime qu'ils pouvaient entretenir à l'égard, quant à eux, de l'illégalité du décret de 1989.

## **EN TOUT ÉTAT DE CAUSE, LE DÉCRET DE 1967 DOIT S'INTERPRÉTER AU VU DE LA JURISPRUDENCE « LOCAFRANCE »**

46 - Comment devrait s'interpréter le dispositif de 1967 si le juge faisait l'effort de le faire revivre ?

47 - La question n'est pas résolue par le juge communautaire, mais elle a parfaitement été vue par l'avocat général, qui s'est interrogé sur le « contenu conceptuel » du régime de 1967 :

« 50. Enfin, il y a lieu de signaler que la situation en droit *interne français*, invoquée par la République française, est tout sauf claire. L'arrêt "Alitalia" (précité) du Conseil d'État fournit simplement des indications - susceptibles de réfutation - selon lesquelles l'exclusion du droit à déduction de la TVA afférente aux dépenses litigieuses, effectuées au profit du personnel et des dirigeants d'une entreprise, exclusion que prévoyait le décret de 1979, était couverte par la clause de stand still, par le biais du décret antérieur de 1967. De plus, on ne voit pas clairement si le passage de la décision n° 89/487 du Conseil qui autorise l'exclusion du droit à déduction de la TVA pour les "dépenses de logement, de restaurant, de réception et de spectacles" a un contenu conceptuel identique à celui des articles 7 et 11 du décret de 1967, conformément auxquels, d'une part, "la taxe afférente aux dépenses exposées pour assurer le logement ou l'hébergement des dirigeants et du personnel des entreprises n'est pas déductible" et, d'autre part, "la taxe afférente aux dépenses exposées pour assurer la satisfaction des besoins individuels des dirigeants et du personnel des entreprises, et notamment celle afférente aux frais de réception, de restaurant et de spectacles, n'est pas déductible". Mise à part la formulation littérale différente, il se pose la question de savoir dans quelle mesure les dispositions litigieuses du décret de 1967 interdisent la déduction de la TVA afférente aux dépenses en question même lorsqu'elles ont un caractère strictement professionnel. Au cas où cela n'est pas admis, à savoir si la déduction de la TVA afférente aux dépenses professionnelles est considérée comme possible, même au regard du décret de 1967, le champ d'application de ce dernier devient plus étroit que celui de la décision n° 89/487 du Conseil, parce qu'il n'exclut pas, d'une manière générale, le droit à déduction de la TVA afférente à ces dépenses. La question de la portée de la législation nationale et, plus particulièrement, du décret de 1967 ne relève naturellement pas de la compétence de la Cour, mais bien de celle du juge national. »

48 - L'avocat général semblait même apporter à cette question une réponse favorable aux redevables, quoique reléguée en appel de note (note n° 45 des conclusions) :

« Cette solution est corroborée aussi par une interprétation littérale du décret de 1967, dont il paraît résulter que, bien que les dépenses de logement des dirigeants et du personnel des entreprises soient exclues globalement du droit à déduction de la TVA, les autres dépenses connexes (nourriture, spectacles, etc.) ne sont exclues que si elles sont en relation avec les "besoins individuels" des travailleurs. »

49 - À notre avis, le régime du décret de 1967 n'est plus applicable de la façon dont la doctrine administrative le concevait.

Le moment est venu de se souvenir que l'affaire « Alitalia » n'avait pas épuisé le débat sur la validité du décret de 1979.

50 - Avant l'entrée en vigueur de la 6e Directive, le 1er janvier 1979, étaient exclues du droit à déduction :

— « la taxe afférente aux dépenses exposées pour assurer le logement ou l'hébergement des dirigeants et

du personnel des entreprises » (D. n° 67-604, 27 juill. 1967, préc., art. 7 codifié sous l'ancien article 236 de l'Annexe II) ;

- « la taxe afférente aux dépenses exposées pour assurer la satisfaction des besoins individuels des dirigeants et du personnel des entreprises, et notamment celle afférente aux frais de réception, de restauration et de spectacles » (D. n° 67-604, 27 juill. 1967, préc., art. 11 codifié sous l'ancien article 239 de l'Annexe II).

51 - Le décret n° 79-1163 du 29 décembre 1979 a modifié les dispositions de l'Annexe II au CGI de la façon suivante :

« L'article 236 est remplacé par les dispositions suivantes :

"N'est pas déductible la taxe ayant grevé des biens ou services utilisés par des tiers, par des dirigeants ou le personnel de l'entreprise, tels que le logement ou l'hébergement, les frais de réception, de restaurant, de spectacles ou toutes dépenses ayant un lien direct ou indirect avec les déplacements ou la résidence". »

Il résultait notamment de ces nouvelles dispositions que l'exclusion du droit à déduction de la TVA afférente aux dépenses de logement, de réception, de restaurant et de spectacles était étendue non pas seulement aux dépenses exposées pour des tiers, ce qui fit l'objet du contentieux « Alitalia », mais aussi aux dépenses engagées dans l'intérêt de l'entreprise puisqu'il n'était **plus fait référé** à « **la satisfaction des besoins individuels** » comme critère d'exclusion du droit à déduction, contrairement aux termes du décret de 1967.

52 - Or, la jurisprudence du Conseil d'État antérieure à l'arrêt « Alitalia » avait jugé que, sous l'empire du décret de 1967, la taxe grevant les dépenses de déménagement des membres du personnel d'une entreprise était déductible, dès lors que ces dépenses présentaient un caractère « utile » aux besoins de l'entreprise (CE, 9 nov. 1977, n° 4 652, SA des Chaussures Myrys : Dr. fisc. 1978, n° 7, comm. 264 et Dr. fisc. 1978, n° 26, comm. 1078, concl. B. Martin-Laprade ; Rec. CE, p. 433. - CE, 13 févr. 1980, n° 17 639, SA Locafrance : RJF 4/80, n° 303). Si, comme le donnaient à penser ces arrêts, les dépenses à caractère professionnel n'étaient pas exclues du droit à déduction sous le régime de 1967, on pouvait prévoir que le décret de 1979 serait un jour jugé incompatible, sur ce point encore plus fondamental, avec la clause de gel.

On discernait à l'horizon un arrêt « Alitalia II » sur la question du caractère « individuel » ou professionnel des dépenses.

53 - C'est sans doute pour couper court à ce qu'elle a pu considérer comme une dérive vers la détaxation généralisée des frais de représentation - et non pas seulement pour contrer l'arrêt « Alitalia » - que l'Administration fiscale a sollicité et obtenu la dérogation que vient d'annihiler la Cour de justice des Communautés européennes.

Cette dérogation a tiré un rideau de fer sur l'évolution entamée par les arrêts « Chaussures Myrys » et « Locafrance » précités. Le débat contentieux, qui s'était auparavant engagé sur le terrain de la clause de *stand still*, s'est reporté sur le terrain de la validité de la dérogation ; par là même il s'est transporté de France au Luxembourg, car, alors que le juge national est compétent pour statuer sur le respect de la clause de *stand still*, seule la Cour de justice peut apprécier la validité d'un acte des autorités communautaires.

54 - Maintenant que la dérogation ne fait plus écran au débat sur le respect par la France de la clause de *stand still*, ce débat ne manquera pas de resurgir.

L'arrêt « Chaussures Myrys » admet le droit à déduction au motif « *qu'il résulte de l'instruction que ces dépenses étaient nécessaires à l'exploitation au sens de l'article 230-1 [de l'Annexe II au CGI], que, d'autre part, elles n'entraient ni dans la catégorie des "dépenses exposées pour assurer le logement du personnel" mentionnées à l'article 236, ni dans celle de "dépenses exposées pour assurer la satisfaction des besoins individuels du personnel",*

mentionnées à l'article 239 précité ».

Dans le même sens est l'arrêt « Locafrance » : « *Considérant qu'il résulte de l'instruction que ces dépenses, ayant été exposées uniquement en vue d'assurer un bon fonctionnement de l'entreprise en rendant plus aisées les mutations de certains membres de son personnel, doivent être regardées comme nécessaires à l'exploitation et affectées de façon exclusive à celle-ci au sens de l'article 230-1 précité de l'Annexe II au Code général des impôts, et ne constituent pas des dépenses exposées pour assurer le logement ou la satisfaction des besoins individuels du personnel ; que la TVA les ayant grevées était par conséquent déductible.* »

Par ces arrêts, le Conseil d'État juge que la notion de « besoins individuels », à laquelle se réfère l'article 236 de l'époque, sous le régime de 1967, signifie « besoins non nécessaires à l'exploitation ». Cette jurisprudence a été perdue de vue par la Cour administrative d'appel de Paris (19janv. 1999, n° 96-1359, Assoc. Comité Colbert : RJJ 5/99, n° 552), mais elle n'a pas été démentie.

55 - Cette jurisprudence aboutit également à condamner les dispositions de l'article 236 de l'Annexe II au CGI dans sa rédaction issue du décret du 29 décembre 1979 en tant qu'elles excluent du droit à déduction les dépenses de logement, d'hébergement, de restaurant, de spectacles « ou toute dépense ayant **un** lien direct ou indirect avec les déplacements ou la résidence ».

Effectivement, le décret du 14 décembre 1989 n'a pas repris cette exclusion, et l'Administration elle-même, dans son instruction du 29 janvier 1990 (BOI 3 D-2-90 ; Dr. fisc. 1990, n° 10, Instr. 9 924) commentant le nouveau décret, cite, parmi les dépenses dont la déduction de la taxe est « autorisée *a contrario* », les dépenses ayant un lien direct ou indirect avec les déplacements ou la résidence. Elle mentionne à ce titre la taxe afférente aux emplacements de stationnement, et la TVA ayant grevé des dépenses de déménagement, mais cette énumération ne paraît pas limitative, et il n'est pas déraisonnable de soutenir que les dépenses d'hôtel et de restaurant sont détaxables lorsqu'elles sont inhérentes à des déplacements nécessités par l'exploitation de l'entreprise.

56 - La jurisprudence « Chaussures Myrys » et « Locafrance » n'est nullement remise en cause par l'arrêt de la CJCE, qui semble au contraire y faire écho lorsque la Cour indique (*point 40 de l'arrêt*) :

*f À ce sujet, il est utile de relever que le décret n° 67-604 excluait du droit à déduction de la TVA les dépenses exposées pour assurer le logement des dirigeants ou du personnel de l'entreprise, sans distinguer selon qu'elles avaient été engagées à des fins professionnelles ou pour répondre à des besoins individuels, et les dépenses de réception, de restaurant et de spectacles exposées pour assurer la satisfaction des besoins individuels des dirigeants ou du personnel de l'entreprise.*

Ainsi, pour la Cour, comme pour le Conseil d'État dans son arrêt « Locafrance », la notion de besoins individuels s'oppose à la notion de fins professionnelles.

Est ainsi mise à mal la position de l'Administration, inspirée par la notion de « consommation finale », selon laquelle une dépense professionnelle pourrait ne pas être détaxable si elle répond à la satisfaction d'un besoin individuel.

La position de l'Administration n'a d'ailleurs au fond guère de logique économique, car, si on devait la suivre, il n'y aurait pas de raison de la cantonner aux dépenses de restaurant, etc. Nombre de dépenses d'une entreprise correspondent à des besoins individuels : les locaux sont destinés à abriter des individus de la pluie et du vent, le mobilier à les asseoir, l'énergie à les éclairer et à les réchauffer. La récupération de la TVA ne saurait se limiter aux matières premières qui s'incorporent dans le produit fini, comme c'était le cas dans l'ancien système de la « déduction physique ». Une entreprise est encore faite de chair et de sang, qui ont des besoins, en attendant la France des robots qu'annonçait Bernanos

Note 1 Selon l'expression de deux représentants du monde de l'entreprise, Daniel Demichel et Bernard Bacci, responsables de la fiscalité chez Vivendi in « Dans le cadre d'une véritable harmonisation, les entreprises attendent une clarification des décisions européennes » : Petites affiches, 23 déc. 1998. n° 153.

Note 2 Étaient en cause les dispositions de l'article 237 de l'Annexe II au CGI, excluant le droit à déduction pour les véhicules de tourisme. Par un recours en manquement, la Commission souhaitait faire constater que, en maintenant en vigueur une exclusion de la déductibilité de la TVA afférente aux moyens de transport constituant l'outil même de l'activité de l'assujetti, la France apportait une entorse trop grave au principe du droit à déduction. La Cour a rejeté le recours de la Commission. Elle a jugé que, si l'article 17, § 6 de la 6e Directive prévoit que « en tout état de cause, seront exclues du droit à déduction les dépenses n'ayant pas un caractère strictement professionnel », pour autant « les règles que le Conseil est invité à adopter ne se limitent pas a priori aux dépenses n'ayant pas un caractère strictement professionnel ». Elle a ajouté que la clause de stand still que comporte cet article « ... comprend les dépenses qui ont un caractère strictement professionnel », et a poussé cette logique jusqu'à l'affirmation que cette disposition autorise les États à maintenir une exclusion portant sur « l'outil même de l'activité de l'assujetti ».

Note 3 Ceci semble une perche tendue au Gouvernement français pour qu'il demande - pour l'avenir - une nouvelle dérogation mieux ciblée. On ne sait pas si l'Administration fiscale voudra la saisir. Le Conseil avait indiqué dans ses observations (cf. conclusions point 69) qu'il « n'est pas certain que l'usage d'une autre méthode pour faire face au problème posé, comme la limitation forfaitaire du montant des déductions, serait plus conforme à l'objectif de la Directive, à savoir la déduction de la TVA afférente aux dépenses professionnelles intermédiaires ; une telle méthode pourrait introduire un élément discriminatoire entre les opérateurs économiques, lequel serait susceptible d'entraîner une distorsion de la concurrence ».

Note 4 On relève que, dans l'affaire « Royscot Leasing », la Commission a soutenu, mais à l'audience seulement, qu'un État membre pouvait perdre le droit de maintenir des exclusions du droit à déduction fondées sur la clause de stand still, s'il avait modifié ultérieurement son droit national d'une manière qui rende la clause en question inapplicable. La Cour n'a pas répondu expressément à cette affirmation. M. Cosmas a estimé que l'on peut déduire de ce silence soit qu'elle a considéré que, dans le cadre du litige pendant devant elle, les modifications litigieuses du droit national n'avaient pas porté atteinte à la clause de stand still, soit que les modifications des règles nationales postérieures à la clause ne justifient pas que les États membres perdent les droits découlant pour eux de cette clause.

Note 5 Le Gouvernement ne manifeste pas l'intention de modifier la rédaction de l'article 236. contrairement à ce qu'il avait fait après l'arrêt « Alitalia ». Le Code général des impôts va-t-il traîner à perpétuité (tant que les États membres seront incapables de trouver un accord sur le projet de 13e Directive) un article 236 de son Annexe II, dont le lecteur devra se souvenir qu'il est invalide et savoir - cela sera probablement indiqué en note dans les bonnes éditions du CGI - qu'il faut appliquer cet article à la lumière de l'arrêt « Ampafrance » de la CJCE ? Cette situation ne serait pas favorable à la lisibilité du droit - ce qui n'est encore qu'un reproche véniel en droit fiscal ; mais surtout elle ne pourrait perdurer que si personne ne demande au Premier ministre l'abrogation du décret de 1989. Car on connaît l'obligation qui appartient au Premier ministre d'abroger les règlements illégaux, qu'ils soient illégaux ah initio ou qu'ils le soient devenus en raison de circonstances de droit ou de fait ultérieures, s'il est saisi d'une demande en ce sens. Cette obligation est prévue à l'article 3 du décret du 28 novembre 1983 concernant les relations entre l'Administration et les usagers, et de surcroît elle a été érigée en principe général du droit par l'arrêt « Alitalia » lui-même. Or. il peut se produire qu'un redevable, quelque esprit méticuleux soucieux de toiletter le code, demande au Premier ministre d'abroger cet article 236. puis attaque devant le Conseil d'État le refus qu'il essuierait éventuellement, explicitement ou plus probablement du fait du silence gardé par le Premier ministre sur cette demande, exactement comme l'avait fait habilement (car cela permet d'économiser des années de contentieux fiscal) la compagnie Alitalia à l'encontre de la précédente version dudit article. On ne voit pas alors comment le Conseil d'État pourrait ne pas annuler le refus d'abrogation. au moins dans les mêmes termes qu'en 1989. à savoir « en ce qu'il exclut le droit à déduction de la taxe ayant grevé tous les biens et les services utilisés par des tiers ». Mais en outre, le Conseil d'État pourrait être appelé à se prononcer sur d'autres points, tels que la disparition du critère des « besoins individuels », et à déterminer le « contenu conceptuel » du décret de 1967 qui a laissé perplexe M. Cosmas.

Note 6 On peut citer toutefois le cas de l'exception d'illégalité accueillie contre une délibération d'une collectivité locale fixant le taux des impôts locaux. Cette hypothèse a été réglée par le juge sur la base d'une disposition spécifique. l'article 1639 A du CGI, qui dispose que, lorsque les taux n'ont pas été votés dans les délais légaux, les impositions sont recouvrées selon les taux fixés l'année précédente (CE, Avis, Ass., 9 févr. 1989, n° 345 352, publié in Études et Documents 1989, p. 233, et CE, 26 juin 1996, req. n° 148 711, SARL Rossi Frères : Dr. fisc. 1996, n° 42. comm. 1253 ; RJF 8-9/96, n° 1014). Le Conseil d'État, dans le souci manifestement d'éviter que la collectivité ne soit privée de toute ressource fiscale pendant l'année en cause, a considéré cet article du CGI, conçu pour pallier l'absence de vote dans les délais, comme applicable au cas d'une délibération illégale. Si le Conseil d'État fait l'effort de rattacher la solution à cet article du CGI, de façon très prétorienne (cf. Concl. en sens contraire de D. Richer devant CAA Lyon. 5 avr. 1993, req. n° 90-266, SA Carrefour et Sté Rossi : Dr. fisc. 1993, n° 49, comm. 2334). c'est précisément parce que sans cette disposition spécifique du CGI, le juge n'aurait pu que décharger l'imposition. D'ailleurs, si l'Administration omet d'invoquer ce providentiel article du CGI, le Conseil d'État prononce la décharge des impositions : dans ce cas, la jurisprudence « Bargain » s'applique, nonobstant le fait que la commune n'avait sans doute pas entendu ramener le taux des impôts à zéro (CE, 13 nov. 1991, n° 41 155, Éts Marcel Miguet : RJF 1/92, n° 66).

