

droit fiscal

Jurisprudence

L'application par le Conseil d'Etat des directives communautaires en matière d'harmonisation fiscale

A propos des arrêts *Cie Alitalia*, Cons. d'Et., 3 février 1989 et *Nicolo*, Cons. d'Et., 20 octobre 1989

Enfin ! Dix ans après l'arrêt *Cohn-Bendit* (C.E., 22 déc. 1978, *Rec. Lebon*, p. 524, *D.* 1979. 155, concl. Genevois, note Pacteau) et l'introduction en droit français, par la loi du 29 décembre 1978, des principales dispositions de la 6^e directive relative à l'uniformisation des règles d'assiette de la T.V.A. ; plus de vingt ans après les 1^{re} et 2^e directives d'harmonisation de la T.V.A. du 11 avril 1967, le Conseil d'Etat a reconnu l'effet obligatoire des directives communautaires en matière fiscale (*).

C'est une décision importante et l'un des « grands arrêts » de la jurisprudence administrative et fiscale. Certes, cette décision était annoncée par des arrêts récents du contentieux général (C.E., 28 sept. 1984, Confédération nationale des sociétés de protection des animaux de France, *Rec. Lebon*, p. 512, *AJDA*, p. 695, concl. Jeanne-ney ; 7 déc. 1984, Fédération française des sociétés de protection de la nature, *Rec. Lebon*, p. 410, *R.F. dr. adm.* 1985. 303, concl. Dutheillet de Lamothe ; 1^{er} juill. 1988, Fédération française des sociétés de protection de la nature, *Rec. Lebon*, p. 271).

Mais, jusqu'à présent, le Conseil d'Etat n'avait jamais censuré pour défaut de conformité à une directive communautaire un décret pris sur son avis. De plus, les formations fiscales du Conseil d'Etat avaient toujours refusé de reconnaître un effet quelconque aux directives communautaires en avançant des motifs variés et des formules de plus en plus radicales : après avoir ignoré

(*) V. le texte de cet arrêt supra, Les Petites Affiches du 15.03.89, n° 32, note Christian Louit.

les moyens qui lui étaient présentés sur le fondement de la 2^e directive du 11 avril 1967 (C.E., 15 juin 1977, req. 95-702, *Droit fiscal* 1978, comm. 82), le Conseil d'Etat a refusé de faire application de cette directive pour une période postérieure à sa notification mais antérieure à sa date limite d'application (C.E., 3 mars 1982, req. 17-636, *R.J.F.*, n° 368, p. 189). Puis, le Conseil d'Etat a énoncé que les 2^e et 6^e directives étaient, « en tout état de cause », sans influence sur l'application des dispositions législatives antérieures (C.E., 28 nov. 1980, req. 14-858, *R.J.F.* 1981, n° 121, p. 74 ; 25 févr. 1981, req. 14-904, *R.J.F.*, n° 429, p. 242 ; 4 juin 1982, req. 31-849, *R.J.F.*, n° 779, p. 394 ; 29 sept. 1982, req. 27-618, *R.J.F.*, n° 1067, p. 525 ; 29 juill. 1983, req. 20-809, *R.J.F.*, n° 1172, p. 551 ; 2 mars 1988, req. 25-275, *R.J.F.*, n° 417, p. 253) et même condamné l'un des demandeurs, qui invoquait le droit communautaire, à une amende pour recours abusif (C.E., 28 nov. 1980 préc.). Enfin, le Conseil d'Etat a jugé à de multiples reprises que les directives communautaires ne pouvaient « pas être invoquées par les ressortissants des Etats membres à l'appui d'un recours relatif à un litige

fiscal » (C.E., 29 sept. 1982 préc. ; 18 févr. 1983, req. 32-791, *R.J.F.*, n° 556, p. 247 ; 28 mai 1984, req. 38-028, *R.J.F.*, n° 820, p. 422 ; 29 avr. 1985, req. 42-470, *R.J.F.*, n° 954, p. 501). Des décisions récentes avaient même renforcé la formule en déclarant que les directives « ne peuvent être invoquées, notamment à l'appui d'un recours relatif à un litige fiscal » (C.E., 1^{er} juill. 1985, req. 51-811, *R.J.F.*, n° 1286, p. 690 ; 25 mars 1987, req. 59-394, *R.J.F.*, n° 618, p. 338 ; 2 mars 1988 précité). Quelles que soient les formules, toutes excessives à des degrés divers, ce furent dix ans de fins de non-recevoir, amplifiées par l'administration, reproduites par les commentateurs et multipliées par les jugements des tribunaux administratifs. Dix années perdues.

Cette jurisprudence contrastait fortement tant avec celle de la Cour de justice des communautés européennes qui reconnaît, de longue date, un effet direct aux directives, y compris en matière fiscale (C.J.C.E., 1^{er} févr. 1977, Fédération des entreprises néerlandaises, aff. 51/76, *Recueil*, p. 113, concl. Mayras ; 19 janv. 1982, Becker aff. 8/81, *Recueil*, p. 53, concl. Sir Gordon Slynn), qu'avec une décision récente de la Cour constitutionnelle fédérale d'Allemagne (8 avr. 1987, *R.J.F.* 1988, n° 651, p. 361). Elle exposait la France à la sanction de ses manquements aux obligations qui lui incombent au regard du traité instituant la C.E.E. La République française a d'ailleurs été récemment condamnée pour avoir institué, et maintenu en vigueur en méconnaissance de la 6^e directive, un régime fiscal dérogatoire pour la déduction de la T.V.A. afférente aux immeubles loués dans certaines conditions (C.J.C.E., 21 sept. 1988, commission c/ Rép. française, aff. 50/87, *R.J.F.*, n° 1255, p. 702). La commission a, en outre, engagé d'autres procédures de manquement pour inobservation, par la France, des directives communautaires en matière de taxes sur le chiffre d'affaires (avis motivés, prévus à l'art. 169, al. 1^{er} du Traité de Rome, en diverses matières : recours à la C.J.C.E., notamment un recours

du 30 mars 1988 relatif aux limitations du droit à déduction de la T.V.A. sur les jeux automatiques, etc...).

L'infléchissement de la jurisprudence du Conseil d'Etat, était donc attendu. Il intervient avec la solennité qui s'attache aux arrêts d'assemblée et l'arrêt Alitalia a été largement publié dans la presse d'informations générales et dans les revues spécialisées (*R.J.F.* 3/89, n° 299, p. 163 avec les importantes conclusions de M. Chahid-Nourai, p. 125 et une chronique de M. Turot, p. 115; *AJDA* 6/89, p. 390, note Fouquet; *R.F.D.A.* 3/89, p. 415, concl. Chahid-Nourai, p. 391, notes Dubouis, p. 417 et Beau, p. 422, *Les Petites Affiches*, 15 mars 1989, p. 2, note Louit).

2. Les faits étaient relativement simples : les compagnies aériennes sont conduites à exposer des dépenses d'hébergement et de restauration au profit de certains voyageurs, notamment des passagers en transit, lorsqu'un retard ou une modification d'horaire leur a fait manquer une correspondance ou en cas de sur-réservation. Elles ont opéré la déduction de la T.V.A. qui a grevé ces dépenses et en ont demandé le remboursement à l'administration des impôts qui le leur a refusé en se prévalant des dispositions réglementaires des articles 230, 236 et 238 de l'annexe II du C.G.I. issues de décrets en Conseil d'Etat qui restreignent ou excluent le droit à déduction de la T.V.A., notamment pour les dépenses d'hébergement et de restauration.

Après avoir échoué devant le Tribunal administratif de Paris, qui s'est prononcé par des motifs reproduits des arrêts précités du Conseil d'Etat, la compagnie Alitalia a porté le litige devant la haute assemblée et, en outre, elle a demandé au premier ministre d'abroger les dispositions des décrets des 27 juillet 1967 et 29 décembre 1979 pour défaut de conformité avec les 2^e et 6^e directives d'harmonisation de la T.V.A. des 21 avril 1967 et 17 mai 1977. Le premier ministre n'ayant pas répondu, elle a saisi le Conseil d'Etat d'un recours pour excès de pouvoir dirigé contre la décision implicite de refus d'abrogation. Cette décision a été annulée par le Conseil d'Etat qui a fait droit à un certain nombre de moyens de la requérante.

Immédiatement après, le 1^{er} mars 1989, l'administration a accordé le remboursement des crédits de taxe litigieux de sorte que les sous-sections fiscales du Conseil d'Etat ont constaté qu'il n'y avait plus lieu de

statuer sur ce point (C.E., 2 juin 1989, req. 67-386, 98-373 et 102-097). En outre, par un décret du 11 mai 1989, l'un des textes dont le Conseil d'Etat avait constaté l'illégalité a été modifié. En revanche, le gouvernement n'a pas tiré toutes les conséquences de l'arrêt rapporté, et, sans abroger les autres dispositions déclarées illégales, il a demandé au Conseil des communautés européennes à être autorisé à prendre, en application de l'article 27 de la 6^e directive, des mesures dérogatoires à celles de ses dispositions qui avaient servi de fondement à la décision du Conseil d'Etat. Ces autorisations ont été données par deux décisions du 28 juillet 1989 (*J.O.C.E.*, n° L-329 du 16 août 1989, p. 21 et p. 22). Ces décisions ne sont peut-être pas non plus à l'abri de toute

critique et, si elles sont insusceptibles de recours direct par des contribuables, leur validité peut être contestée, par voie d'exception, à l'occasion d'un litige devant la juridiction nationale qui pourra alors interroger la Cour de justice sur leur validité ou leur interprétation (pour un exemple de ce contrôle par la Cour de justice, V. C.J.C.E., 12 juill. 1988, *Direct Cosmetics Ltd* et *Laughtons Photographs Ltd*, aff. 138 et 139/86, *J.O.C.E.*, n° C-205/5 du 6 août 1988).

Mais, d'ores et déjà, l'arrêt Alitalia souligne la force obligatoire des directives communautaires en définissant les conditions de leur sanction par le juge administratif (I) et en assurant l'émergence du « système commun de T.V.A. » dans le droit fiscal français (II).

I. Le juge administratif français, juge du manquement du pouvoir réglementaire aux obligations découlant des directives communautaires

3. Le Conseil d'Etat rappelle tout d'abord quelle est la portée des directives et le mécanisme de leur mise en œuvre, en des termes qui reprennent ceux de l'arrêt Cohn-Bendit et qui ne sont pas éloignés de ceux qu'emploie la Cour de justice (C.J.C.E., 1^{er} févr. 1977, préc.). Selon l'article 189, alinéa 3 du Traité C.E.E., « la directive lie tous les Etats membres destinataires quant au résultat à atteindre, tout en laissant aux instances nationales la compétence quant à la forme et aux moyens ». En conséquence, « pour atteindre ce résultat, les autorités nationales sont tenues d'adapter leur législation et leur réglementation aux directives qui leur sont destinées ». Certes, conformément au texte même du traité, « les autorités nationales restent seules compétentes pour décider de la forme à donner à l'exécution de ces directives et pour fixer elles-mêmes les moyens propres à leur faire produire effet » ; mais cela « sous le contrôle des juridictions nationales ». Cette incise figurait déjà dans l'arrêt Cohn-Bendit mais avait curieusement disparu dans toutes les décisions plus récentes du Conseil d'Etat statuant en matière fiscale (C.E., 28 nov. 1980 au 2 mars 1988, préc.). C'est un heureux retour aux principes essentiels.

De ces prémisses, l'arrêt Cohn-Bendit avait déduit qu'une directive ne pouvait être invoquée par les ressortissants des Etats membres contre un acte administratif individuel, d'où le rejet du recours qui ne comportait pas de contestation sur la légalité des mesures prises par le gouvernement français pour se conformer aux

directives communautaires. C'était l'aspect négatif de la décision ; mais il laissait présumer le contrôle du juge administratif sur les dispositions réglementaires prises en application des directives ou édictées et maintenues à leur rencontre.

Certains commentateurs de l'arrêt Cohn-Bendit l'avaient clairement indiqué (Dutheillet de Lamothe et Robineau, chronique à *AJDA*, 20 mars 1979, p. 31, Genevois « le Conseil d'Etat et l'ordre juridique communautaire », *E.D.C.E.* 1979-80, p. 33), en soulignant même que l'affaire soumise au Conseil d'Etat aurait pu donner lieu à une contestation sur la conformité de textes réglementaires aux directives communautaires (voir en ce sens T.A. Lyon, 25 oct. 1979, *Rec. Lebon*, p. 534). Comme il est relativement rare, sauf en matière fiscale, qu'un acte individuel ne fasse pas application d'une disposition réglementaire, l'obstacle résultant de la proposition finale de l'arrêt Cohn-Bendit peut être généralement contourné et cette jurisprudence, dont on a dit qu'elle est « sans effet pratique réel » (Galmot et Bonichot « la Cour de justice et la transposition des directives en droit national », *R.F.D.A.* 1988-1), est principalement destinée aux plaideurs maladroits (pour un rare, peut-être le seul, exemple d'application hors de la jurisprudence fiscale préc., C.E., 13 déc. 1985, *Zakine*, *Rec. Lebon*, p. 515).

Il restait à affirmer le contrôle du juge administratif sur la conformité des textes réglementaires aux directi-

ves communautaires. Ce contrôle s'est exercé avant que la doctrine soit entièrement élaborée (C.E., 28 sept. et 7 déc. 1984, 1^{er} juill. 1988, préc.). Cette doctrine, l'arrêt Alitalia l'énonce résolument: les autorités nationales « ne peuvent, légalement, après l'expiration des délais impartis ni laisser subsister des dispositions réglementaires qui ne seraient plus compatibles avec les objectifs définis par les directives dont s'agit ni édicter des dispositions réglementaires qui seraient contraires à ces objectifs ».

Après avoir taillé le profil en creux, le Conseil d'Etat donne de la consistance à son ouvrage, mais encore avec prudence. Il se propose de sanctionner les obligations minimales du pouvoir réglementaire. Ces obligations minimales sont des obligations négatives: ne pas maintenir de dispositions anciennes incompatibles avec les directives; ne pas édicter de dispositions nouvelles contraires aux directives. En outre, ces obligations minimales ne s'imposent qu'à l'expiration du délai limite fixé par la directive pour sa mise en œuvre par les Etats membres. On retrouve ainsi les critères du manquement d'Etat sanctionné selon la procédure définie aux articles 169 à 171 du Traité C.E.E. Le juge administratif français s'affirme juge des manquements du pouvoir réglementaire aux obligations découlant des directives. Quels manquements? Comment va-t-il les sanctionner? C'est ce qu'il convient d'examiner.

A. Notion de manquement constitutif d'illégalité

Pour l'application de l'article 169 du Traité C.E.E., la Cour de justice a déjà posé en principe que le manquement peut être constitué aussi bien par une abstention que par un acte positif (C.J.C.E., 17 févr. 1970, Aff. 31/69, Rec. p. 25). De nombreux manquements aux obligations résultant de directives ont d'ailleurs consisté dans le fait, pour un Etat, de n'avoir pris aucune mesure d'adaptation de sa législation ou de sa réglementation à la date limite de mise en œuvre de la directive (voir C.J.C.E., 22 sept. 1976, commission c. Rép. Italienne, Aff. 10/76, Rec. p. 1359, concl. Reischl).

1. Les éléments constitutifs du manquement

4. Le Conseil d'Etat s'inspire de ces principes pour sanctionner les manquements du pouvoir réglementaire. Comme la Cour de justice, il va se placer à la date limite d'application de la directive et non pas à la date de sa notification (voir déjà, en ce sens,

C.E., 3 mars 1982, préc.). Cette solution, qui n'est pas évidente et qui paraît contredire des précédents récents (C.E., 7 déc. 1984 et 1^{er} juill. 1988), appellera quelques observations (*infra* n° 7). Comme la Cour de justice, le Conseil d'Etat censurera le maintien, c'est-à-dire le refus d'abrogation, d'un texte antérieur à la directive communautaire, incompatible avec les dispositions de cette dernière, que le Conseil d'Etat désigne sous la dénomination d'« objectifs ». Au cas présent, le Conseil d'Etat déclare que sont devenues illégales certaines dispositions du décret du 27 juillet 1967 antérieur à la sixième directive du 17 mai 1977, en omettant de relever que ce texte était également contraire à la deuxième directive du 11 avril 1967.

Le contrôle exercé par le Conseil d'Etat sur les actes positifs du pouvoir réglementaire est affirmé en des termes plus ambigus mais il n'en est pas moins complet. Certes, les autorités nationales ne peuvent pas édicter des dispositions réglementaires contraires aux directives communautaires (voir déjà C.E., 7 déc. 1984 et 1^{er} juill. 1988, préc.), ce qui serait un manquement particulièrement caractérisé. Mais ce n'est pas tout. Les autorités nationales ont une obligation positive: mettre en œuvre les moyens propres à atteindre le résultat défini par la directive. Elles doivent « édicter des dispositions soit identiques soit d'effet équivalent à celle de la directive ». (C.E., 28 sept. 1984, préc.) et le juge exerce donc son contrôle sur les mesures d'application des directives (C.E., 28 sept. et 7 déc. 1984 et 1^{er} juill. 1988, préc.). Le manquement pourra donc résulter non seulement de l'édiction de règlements contraires aux directives, telles qu'en l'espèce les dispositions critiquées du décret du 29 décembre 1979 contraires à la clause de « standstill » figurant à l'article 17 de la 6^e directive, mais encore de l'adoption de mesures qui n'ont pas d'effet équivalent (C.E., 28 sept. 1984, préc.) et méconnaissent dès lors les « objectifs définis par la directive » (C.E., 7 déc. 1984 et 1^{er} juill. 1988, préc.). Ici encore, l'attitude du Conseil d'Etat paraît voisine de celle de la Cour de justice. Dans cette appréciation de la conformité aux directives, le juge — tant communautaire que national — tient évidemment compte de la marge d'appréciation, plus ou moins grande selon les cas, que la directive laisse aux Etats membres soit pour autoriser certaines dérogations (C.E., 7 déc. 1984, préc.), soit même pour préciser les critères de notions non définies (sur la notion de bien d'investissement au

regard de la T.V.A., C.J.C.E., 1^{er} févr. 1977, préc.).

En revanche, et sur ce point l'arrêt Alitalia n'a pas innové, le juge administratif s'interdit, du moins pour l'instant, de censurer le législateur alors que le manquement d'Etat peut être le fait d'une autorité constitutionnellement indépendante (C.J.C.E., 18 nov. 1970, commission c. République Italienne, Aff. 8/70, Rec. p. 961). telle que le législateur français en matière fiscale (C.J.C.E., 27 févr. 1980, commission c. République Française, Aff. 168/78, Rec. p. 347, concl. Reischl; 28 janv. 1986, Aff. 270/83, Rec. p. 273, concl. Mancini). Toutefois, l'attitude du juge administratif français devrait évoluer considérablement en ce domaine à la suite de l'arrêt Nicolo du 20 octobre 1989.

2. La loi, fait justificatif du manquement? : la fin de la théorie de la loi-écran

5. Si l'acte administratif critiqué constitue l'application d'une disposition législative, le juge administratif français considèrerait que la loi faisait « écran » entre l'acte administratif et le texte communautaire. Dans ce cas, il se bornait à constater la conformité du texte réglementaire à la loi et s'abstenait d'examiner la légalité de la mesure au regard des dispositions communautaires. C'était la théorie dite de la loi-écran appliquée notamment lorsque la loi est postérieure au traité (C.E., 22 oct. 1979, Union démocratique du travail, Rec. Lebon, p. 384; 13 mai 1983, S.A. René Moline, Rec. Lebon, p. 191; 8 févr. 1985, Association des centres distributeurs Edouard Leclerc, Rec. Lebon, p. 26; 27 avr. 1988, Sté Bernard Carant, Rec. Lebon, p. 171). Le Conseil d'Etat avait appliqué cette théorie alors même que la Cour de justice avait constaté le manquement commis par la France ou le défaut de conformité de la législation française au droit communautaire (C.E., 8 févr. 1985 préc.; 13 déc. 1985, Sté International Sales, Rec. Lebon, p. 377, AJDA 1986, p. 178, concl. M^{me} Laroque). En matière fiscale, cela avait conduit la haute assemblée à déclarer irrecevable un recours, dirigé contre une instruction administrative commentant les dispositions de la loi du 29 décembre 1984, fondé sur le défaut de conformité de l'instruction à la 6^e directive, dès lors que l'instruction se bornait à commenter la loi sans rien y ajouter (C.E., 8 janv. 1988, req. 78-672, R.J.F. n° 267, p. 164).

Mais encore fallait-il que la loi fit véritablement écran, en fixant des règles de fond sans se borner à donner une habilitation générale au pou-

voir réglementaire (C.E., 13 déc. 1985, préc. et concl. M^{me} Laroque, préc.). Si la loi était transparente, elle ne pouvait alors faire écran et le juge administratif contrôlait au fond la conformité des textes réglementaires aux dispositions communautaires (C.E., 13 déc. 1985, préc. ; 19 nov. 1986, Smanor, *Rec. Lebon*, p. 260, *J.C.P.* 1987. II. 20822, concl. Lasserre). Tel était le cas en l'espèce où la loi du 6 janvier 1966 consentait une large délégation de pouvoir au gouvernement pour déterminer, par décrets en Conseil d'Etat, les modalités d'exercice du droit à déduction de la T.V.A. ainsi que les exclusions et limitations de ce droit (art. 273 du C.G.I.). Ce texte, qui ne posait aucune règle de fond, était insusceptible de faire écran entre les décrets attaqués et les directives invoquées. L'arrêt *Alitalia* peut donc constater que le litige ne donne pas à contrôler la conformité de la loi au droit communautaire. Ce contrôle sera exercé, quelques mois plus tard, par l'arrêt *Nicolo* du 20 octobre 1989 qui, en matière électorale, fait application d'une loi postérieure au traité C.E.E., après avoir constaté que les règles qu'elle définit « ne sont pas incompatibles avec les stipulations (d'un) article du Traité de Rome » (*J.C.P.* 1989. II. 21371, concl. Frydman). Cette décision, apparemment anodine, va bouleverser la jurisprudence fiscale traditionnelle : le Conseil d'Etat ne pourra plus, comme par le passé, écarter comme inopérant le moyen tiré du caractère discriminatoire et prohibé par les articles 12 et 95 du Traité C.E.E. de certaines dispositions législatives en matière de T.V.A. (C.E. 23 janv. 1985, Req. 17897, *R.J.F.* n° 396, p. 226, D.F. comm. 1530, concl. Bissara). Le même contrôle de comptabilité de la loi avec le droit communautaire devrait également s'exercer à l'égard des dispositions du droit dérivé, c'est-à-dire notamment des directives d'harmonisation des législations en matière fiscale.

B. La sanction du manquement

Le droit communautaire, y compris les directives, étant intégré dans l'ordre juridique français, la sanction du défaut de conformité d'un texte réglementaire à une directive ne peut être que l'illégalité du texte réglementaire et des actes, réglementaires ou individuels, qui en font application (1). Cette illégalité peut être invoquée à titre principal à l'appui d'un recours pour excès de pouvoir dirigé contre le texte réglementaire mais aussi à titre de moyen dans un litige individuel ou, et c'est un élément nouveau, dans une demande d'abrogation du texte (2).

1. Illégalité du texte réglementaire pour défaut de conformité aux directives communautaires

6. L'arrêt *Alitalia* confirme, s'il en était besoin, l'effet direct des directives communautaires, sans qu'il y ait lieu de distinguer suivant les précisions qu'elles contiennent ni selon qu'elles ont fait l'objet d'une mesure d'application ou, au contraire, ont été ignorées par les autorités nationales. Ces conditions n'interviennent dans la jurisprudence de la Cour de justice que pour permettre de substituer les dispositions des directives à celles, défailtantes, du droit national (Galmot et Bonichot, *op. cit.*, p. 10 et s.). La question est toute différente pour le juge de la légalité des dispositions nationales : les précisions que contiennent les directives déterminent la marge d'appréciation laissée aux Etats membres et notamment au pouvoir réglementaire et, en l'absence de mesure d'application, l'illégalité atteint alors les dispositions réglementaires antérieures qui sont devenues incompatibles avec la directive.

Fondée sur la méconnaissance des « objectifs » définis par les directives ou, plus souvent, des règles qu'elles posent, l'illégalité peut affecter toute disposition réglementaire ; qu'il s'agisse d'un règlement autonome ou d'un règlement pris en vertu d'une habilitation législative, comme c'est le cas, en l'espèce, des décrets des 27 juillet 1967 et 29 décembre 1979. Bien entendu, il n'y a pas lieu de distinguer suivant la forme des règlements, qu'il s'agisse d'arrêtés (C.E., 7 déc. 1984, préc.) ; de décrets simples (C.E., 28 sept. 1984 et 1^{er} juill. 1988, préc.) ou de décrets en Conseil d'Etat (présent arrêt). Devant la juridiction administrative, les directives communautaires ont, en quelque sorte, une force au moins équivalente à celle des principes généraux du droit. L'illégalité résultant d'un défaut de conformité aux directives communautaires pourra également atteindre toute circulaire ou instruction administrative présentant un caractère réglementaire (à contrario, C.E., 8 janv. 1988, préc.).

En résumé, toute directive peut être invoquée pour contester la légalité de tout règlement.

7. Reste la question de la date d'entrée en vigueur de la directive qui détermine l'ordonnement juridique au regard duquel doit s'apprécier la légalité du texte réglementaire. Selon l'article 191 du Traité C.E.E., les directives sont notifiées à leur destinataire et prennent effet par cette notification. La publi-

cation des directives du conseil, prévue par l'article 15, alinéa 3 du règlement intérieur du 24 juillet 1979, est faite à titre d'information. C'est donc à compter de la notification que les autorités nationales sont tenues d'adapter la législation et la réglementation sous le contrôle des juridictions nationales. Dès la notification aux autorités françaises, la directive est introduite dans l'ordre juridique français et la légalité des dispositions réglementaires qui peuvent être prises postérieurement à cette notification s'apprécie au regard de la directive. En outre, lorsque la directive fixe une date limite de mise en œuvre, le « résultat à atteindre » doit être obtenu au plus tard à cette date. Doit-on se placer à cette dernière date — qui caractérise certes le manquement de l'Etat qui n'a pas satisfait à ses obligations découlant du traité — mais qui retarde l'effet de la directive ?

L'arrêt *Alitalia* retient la seconde solution pour apprécier la légalité tant des dispositions antérieures aux directives que des dispositions postérieures. Cette solution est contestable. Certes, pour les dispositions antérieures, qui étaient valables au moment où elles ont été édictées, on peut retenir la date limite de mise en œuvre de la directive qui les rendra illégales si elles n'ont pas été modifiées entre temps (en ce sens, C.J.C.E. ministère public c/ Ratti, aff. 148/78, *Rec.*, p. 1629, concl. Reischl). En revanche, pour les dispositions nouvelles, il serait plus juste de dire qu'elles doivent, dès l'origine, être conformes à la directive, c'est-à-dire que, dès la notification de la directive, l'Etat ne peut édicter de disposition qui méconnaîtrait les objectifs de la directive. Tel était, semble-t-il, le sens des décisions antérieures du Conseil d'Etat (C.E., 7 déc. 1984 et 1^{er} juill. 1988). Du reste, en présence d'un texte réglementaire, postérieur à la notification de la directive, qui irait à l'encontre du résultat à atteindre, on ne voit pas pourquoi les justiciables ne pourraient former immédiatement un recours pour excès de pouvoir et devraient attendre l'expiration du délai imparti par la directive pour en demander l'abrogation. Au cas présent, le principe énoncé par l'arrêt n'a guère eu d'incidence sur la solution puisque le Conseil d'Etat n'a examiné la conformité des décrets qu'au regard de la 6^e directive du 17 mai 1977 et ne s'est notamment pas interrogé sur la légalité d'origine du décret du 27 juillet 1967 intervenu après la notification de la 2^e directive du 11 avril 1967, mais antérieurement à la date limite de mise en œuvre de cette directive. En

outre, la haute assemblée a jugé que la clause de « standstill » figurant à l'article 17, paragraphe 6 de la 6^e directive s'appliquait « à compter de l'entrée en vigueur de la directive ». Il faudra donc attendre, ici aussi, de nouveaux développements de la jurisprudence.

2. Voies de droit ouvertes pour faire constater l'illégalité des dispositions réglementaires non conformes aux directives communautaires

8. Il n'existe pas de procédure particulière ouverte aux justiciables pour faire sanctionner le défaut de conformité d'un texte réglementaire au droit communautaire. L'action en manquement d'Etat devant la Cour de justice des communautés européennes n'est ouverte qu'à la commission et aux autres États membres (art. 169 et 170 du Traité C.E.E.). Si les justiciables, et notamment les contribuables, peuvent alerter la commission par une plainte dénonçant un tel manquement, la commission apprécie la suite à lui donner et le plaignant ne peut notamment pas engager d'action en carence fondée sur l'absence d'initiative de la commission.

C'est donc par les voies du droit commun que l'action peut être engagée (Galmot et Bonichot, *op. cit.*, p. 5 et s.). Il s'agit, en premier lieu, du recours pour excès de pouvoir tendant à l'annulation de la disposition réglementaire illégale (C.E., 28 sept. et 7 déc. 1984 et 1^{er} juill. 1988, préc.). Mais cette voie est fermée après l'expiration du délai de recours contentieux, c'est-à-dire deux mois après la publication de l'acte réglementaire litigieux.

Malgré l'expiration de ce délai, il demeure possible, à l'occasion d'un litige individuel, d'exciper de l'illégalité de la disposition réglementaire qui a pu servir de fondement à un acte administratif individuel mais, comme on l'a vu (*supra*, n° 1), les formations fiscales du Conseil d'Etat avaient adopté une attitude très négative en ce domaine et leur exemple était généralement suivi par les tribunaux administratifs. Cette solution est heureusement battue en brèche par l'arrêt *Alitalia* qui admet l'exception d'illégalité, non pas à l'occasion d'un litige fiscal, mais à la suite d'une demande d'abrogation des textes réglementaires litigieux. La formule doit, incontestablement, être généralisée et l'exception d'illégalité être admise à l'occasion de litiges individuels et, notamment, de contentieux fiscaux. Les formations fiscales du Conseil d'Etat devront donc revenir sur cet aspect de leur jurisprudence.

La demande d'abrogation des textes non conformes aux directives communautaires n'en présentait pas moins une certaine nouveauté.

Cette voie avait paru fermée par un récent arrêt de la section du contentieux du Conseil d'Etat (C.E., 30 janv. 1981, ministre du Travail et de la Participation c/ Sté Afrique France Europe Transaction, *Rec. Lebon*, p. 32, concl. contraires M^{me} Hagelsteen). Mais le décret du 28 novembre 1983 concernant les relations entre l'administration et les usagers a considérablement renouvelé la matière en énonçant, dans son article 3, que « l'autorité compétente est tenue de faire droit à toute demande tendant à l'abrogation d'un règlement illégal, soit que le règlement ait été illégal dès la date de sa signature, soit que l'illégalité résulte de circonstances de droit ou de fait postérieures à cette date ». Dès lors que la conformité des règlements aux dispositions des directives communautaires est un élément de leur légalité, cette disposition était susceptible d'être invoquée à l'appui d'une demande d'abrogation d'un règlement non conforme à de telles directives.

La réponse n'était pas aussi simple et, dans ses remarquables conclusions, M. Chahid-Nourai a montré qu'on pouvait s'interroger sur la légalité de l'article 3 du décret du 28 novembre 1983 qui était, comme les décrets contestés des 27 juillet 1967 et 29 décembre 1979, un décret en Conseil d'Etat. Autrement dit, un décret en Conseil d'Etat peut-il servir de fondement à l'abrogation de deux autres, spécialement lorsqu'il va à l'encontre d'une jurisprudence émanant de la section du contentieux du Conseil d'Etat ? Ainsi que l'a exprimé M. Chahid-Nourai, il y avait là un délicat problème de hiérarchie des normes, des principes et des règles qui dépassait de loin la question de l'effet direct des directives communautaires en matière fiscale. En suivant ses suggestions, l'assemblée du contentieux est revenue sur la jurisprudence de section et elle a reconnu l'existence d'un principe général du droit, dont s'inspirait l'article 3 du

décret du 28 novembre 1983, qui a la même teneur que les dispositions de ce texte mais une valeur quasi législative. Ce principe pouvait donc servir de fondement à la déclaration d'illégalité des dispositions critiquées des deux autres décrets en Conseil d'Etat des 27 juillet 1967 et 29 décembre 1979, et spécialement du premier de ces textes qui, si l'on faisait abstraction de la 2^e directive du 11 avril 1967, n'aurait pas été nul depuis l'origine mais serait devenu illégal par la suite. On comprend ainsi pourquoi a été occulté le moyen tiré du défaut de conformité de ce décret à cette directive. La reconnaissance d'un principe général du droit aussi important justifie ce subterfuge.

Quoi qu'il en soit, les justiciables tireront de l'arrêt *Alitalia* la conséquence concrète qu'une demande d'abrogation d'un règlement devenu illégal peut être dirigée contre tout texte réglementaire, y compris les décrets en Conseil d'Etat et vraisemblablement aussi les ordonnances prises en vertu de l'article 38 de la constitution. Les contribuables pourront, quant à eux, demander l'abrogation de toutes les dispositions des annexes au Code général des impôts dès lors qu'elles sont illégales depuis l'origine, ou le sont devenues par suite de circonstances nouvelles de fait ou de droit, telles que l'intervention de directives communautaires. Seules demeurent, pour l'instant, à l'abri de leur capacité de contestation devant le juge administratif les dispositions législatives du Code général des impôts lui-même. Pour ces dispositions législatives, la discussion de la conformité aux normes communautaires se déplacera du contentieux de l'annulation au contentieux de l'interprétation (*infra*, n° 15). En effet, quelle que soit la nature, législative ou réglementaire, de la norme fiscale française, son interprétation, comme sa validité, se trouve nécessairement subordonnée au « système commun de T.V.A. » résultant des directives communautaires et de leur interprétation par la Cour de justice.

II. L'émergence du système commun de T.V.A. en droit fiscal français

9. L'arrêt *Alitalia* n'est pas seulement remarquable en ce qu'il pose un nouveau principe général du droit et affirme avec solennité l'effet direct des directives communautaires. C'est aussi, et pour les contribuables, surtout, la première décision d'une juridiction française qui fait application du « système commun de T.V.A. »

issu des directives communautaires en vigueur depuis plus de vingt ans. Pour qui a suivi le processus d'élaboration de la T.V.A. européenne — et les difficultés de son introduction en France — c'est un événement... et la récompense d'une certaine persévérance.

Sur le fond, il mérite d'être souligné que cette décision porte sur le droit à déduction de la T.V.A. car la déduction de la taxe acquittée en amont est de l'essence même de la T.V.A. et un « élément fondamental » du « système commun de T.V.A. » défini par les directives communautaires. Pour faire en sorte que, conformément au principe énoncé à l'article 2, alinéa 1^{er} de la 1^{re} directive, à chaque stade de la circulation, chaque bien ou chaque service soit assujéti à un impôt exactement proportionnel au prix, quel que soit le nombre des transactions intervenues dans le processus antérieur de production ou de distribution, il faut que chaque assujéti ait droit à la déduction de la taxe qui a grevé les biens et services employés pour les besoins de son entreprise. C'est donc en ce domaine que sont intervenues les premières décisions de la Cour de justice (C.J.C.E., 1^{er} févr. 1977, Fédération des entreprises néerlandaises préc.).

Pour apprécier la conformité des règles nationales aux directives communautaires, la juridiction administrative française dispose de la plénitude de ses pouvoirs puisque le législateur s'est borné, en la matière, à poser quelques principes généraux (art. 271 et 272 du C.G.I.) et à renvoyer, pour le surplus, à des décrets en Conseil d'Etat le soin de définir les modalités d'exercice et les exclusions du droit à déduction (art. 273 du C.G.I. et *supra*, n° 5). On examinera successivement les solutions de l'arrêt *Alitalia* (A), puis les développements qui s'ouvrent à la suite de cette décision (B).

A. L'arrêt *Alitalia* et le droit à déduction de la T.V.A.

10. Le principe du droit à déduction est énoncé, en droit français et en droit communautaire, sinon en des termes identiques, du moins par des dispositions d'effet équivalent.

Comme l'a souligné la Cour de justice, l'article 11, paragraphe 1 de la 2^e directive énonçait « en des termes explicites et précis » le principe de la déduction de la T.V.A. facturée à l'assujéti pour les biens qui lui sont livrés et les services qui lui sont rendus dans la mesure où ces biens et services sont utilisés pour les besoins de son entreprise (C.J.C.E., 1^{er} févr. 1977, préc.). Même si la rédaction de l'article 17, paragraphe 2 de la 6^e directive est légèrement différente en ce qu'elle accorde le droit à déduction à l'assujéti « dans la mesure où les biens et les services sont utilisés pour les besoins de ses opérations taxées », la

disposition est « similaire » (C.J.C.E., 8 mars 1988, *Intiem*, Aff. 165/86, *R.J.F.* 1989, n° 390, p. 194) et la Cour de justice en a déduit que « le régime des déductions vise à soulager entièrement l'entrepreneur du poids de la T.V.A. due ou acquittée dans le cadre de toutes ses activités économiques » (C.J.C.E., 14 févr. 1985, *Rompelman*, Aff. 268/83, *Rec.*, p. 655, motif n° 19 et 21 sept. 1988, Commission c. République Française préc., motif n° 15).

Il n'y a notamment pas lieu de s'arrêter aux dispositions, tant de la première directive (art. 2, al. 2) que de l'article 271-1 du C.G.I., qui pourraient donner à penser que la déduction s'opère opération par opération et porte sur la T.V.A. qui a grevé directement le coût des éléments constitutifs du prix (C.J.C.E., 21 sept. 1988, préc., motif n° 23).

Le Conseil d'Etat fait des directives communautaires la même lecture que la Cour de justice en considérant qu'il résulte de l'article 17, paragraphe 2 de la 6^e directive « que la déduction de la T.V.A. payée en amont par un assujéti concerne la taxe due ou acquittée pour les biens qui lui ont été livrés et les services qui lui ont été rendus dans le cadre de ses activités professionnelles ». Les dispositions réglementaires des articles 205 et suivants de l'annexe II au C.G.I., sont-elles conformes à cet « objectif » ? La question était posée à propos des dispositions figurant aux articles 230, 236 et 238, ce qui conduisait à examiner, d'une part, l'étendue du droit à déduction (1), d'autre part, les possibilités d'exclusion du droit à déduction (2).

1. L'étendue du droit à déduction

11. Même s'il est inséré dans une subdivision du code intitulée « Exclusions et restrictions » et s'il est rédigé de façon négative et restrictive, l'article 230 de l'annexe II du C.G.I., issu de l'article 1^{er} du décret du 27 juillet 1967, définit en réalité une condition générale d'existence du droit à déduction, savoir l'étendue de ce droit. La conformité du texte aux dispositions communautaires doit donc s'apprécier au regard des principes qui viennent d'être examinés et non pas des dispositions des directives qui ont permis aux Etats membres d'édicter et de maintenir certaines exclusions du droit à déduction. Le Conseil d'Etat ne s'y est pas trompé.

Il a tout d'abord écarté le moyen tiré de la rédaction négative et restrictive du texte qui diffère de la formulation positive et permissive des dispositions communautaires.

En effet, point n'est besoin que le texte communautaire soit transposé à l'identique en droit interne, il suffit que la disposition réglementaire soit d'effet équivalent (C.E., 28 sept. 1984, préc.). Au demeurant, la Cour de justice elle-même transcrit parfois en termes négatifs les dispositions des directives qui définissent l'étendue du droit à déduction (C.J.C.E., 8 mars 1988, préc., motif n° 11).

De même, le Conseil d'Etat a retiré ce qu'il pouvait y avoir de venin dans la disposition du texte exigeant que les biens et services ouvrant droit à déduction de la T.V.A. aient été « nécessaires à l'exploitation », alors que les directives exigent seulement que les biens et services soient utilisés pour les besoins de l'entreprise ou que les dépenses aient été engagées dans le cadre des activités économiques de l'assujéti. En réalité, la jurisprudence administrative avait apprécié avec une certaine largeur de vue la condition de nécessité pour l'exploitation (concl. Fabre sous C.E., 15 déc. 1976, req. 94-109, *Droit fiscal* 1977, comm. 1463) et l'administration ne s'était guère immiscée dans la gestion des entreprises, ou, du moins, guère plus qu'elle ne le fait en matière d'impôts directs pour déterminer si la dépense a été engagée dans l'intérêt de l'entreprise. Autrement dit, le droit fiscal français ne fait pas la distinction, que l'on trouve en droit civil, entre les dépenses nécessaires et les dépenses utiles. En conséquence, le résultat défini par la directive était atteint et le texte, ainsi interprété, n'était pas entaché d'illégalité.

En revanche, il en allait différemment de la seconde condition, celle de l'affectation exclusive à l'exploitation, que l'administration entend restrictivement (Doc. Adm. 3 D 1.512) et qui a donné lieu à une abondante jurisprudence, que M. le commissaire du gouvernement Chahid-Nourai a analysée avec beaucoup de finesse. Si, dans la plupart des cas, le Conseil d'Etat a retenu une interprétation raisonnable du texte qui peut, à certains égards, le rendre compatible avec les « objectifs » des 2^e et 6^e directives, certaines solutions ne l'étaient manifestement pas. En outre, la nécessité d'engager un contentieux long et, par nature, incertain, ne satisfait pas aux « exigences de clarté et de certitude des situations juridiques » dont la Cour de justice a souligné qu'elles étaient voulues par les directives (C.J.C.E., 6 mai 1980, Commission c/ Royaume de Belgique, *Rec.*, p. 1473, concl. Reischl).

Le Conseil d'Etat a considéré, implicitement, que la jurisprudence

dominante de ses formations fiscales était suffisamment claire et certaine et que le texte de l'article 230 de l'annexe. Il n'était contraire à la directive qu'en tant qu'il excluait le droit à déduction de la T.V.A. ayant grevé les biens et services affectés seulement de façon partielle à l'exploitation. On regrettera toutefois que la haute assemblée n'ait pas, comme fait souvent le Conseil constitutionnel, indiqué expressément l'interprétation qu'elle donnait au texte et qui lui conférait, par ailleurs, en effet équivalent à celui des directives.

La démarche suivie par l'assemblée du contentieux et son commissaire du gouvernement — consistant à analyser minutieusement la jurisprudence intervenue sur le texte querellé dans les litiges fiscaux antérieurs pour apprécier la conformité du texte réglementaire à la directive — est très justifiable, notamment en présence d'un texte qui remonte à plus de vingt ans et qui a été souvent appliqué. On se permettra toutefois de relever qu'elle aboutit à faire bénéficier le texte réglementaire de la jurisprudence modérée du Conseil d'Etat sur son application et, en contrepartie, à faire apparaître, rétrospectivement, les manquements commis par le juge aux obligations qui découlent des directives. En tout cas, cette méthode condamne résolument la jurisprudence rappelée ci-dessus (n° 1) selon laquelle les directives communautaires ne pourraient être invoquées dans un litige individuel, et notamment dans un litige fiscal, puisque c'est à la lumière des décisions intervenues dans de tels litiges que le Conseil d'Etat apprécie la conformité des textes réglementaires aux directives.

2. Les exclusions du droit à déduction

12. Le problème est sensiblement différent pour les exclusions de droit à déduction résultant du décret du 29 décembre 1979. La relative nouveauté du texte fait que le Conseil d'Etat ne semble pas avoir eu à l'appliquer. En outre, la disposition communautaire qu'il lui était reproché de méconnaître ne posait pas une règle de droit matériel : c'était une clause de « standstill » interdisant d'aggraver la situation résultant de la législation nationale antérieure.

Sous l'empire de la 2^e directive du 11 avril 1967, les Etats membres disposaient d'une grande marge d'appréciation puisque l'article 11, paragraphe 4 de cette directive disposait : « peuvent être exclus du régime des déductions, certains biens et certains services, notamment ceux qui

sont susceptibles d'être exclusivement ou partiellement utilisés pour les besoins privés de l'assujéti ou de son personnel ». La France avait largement usé de cette faculté alors qu'à l'inverse d'autres Etats, comme l'Allemagne fédérale, avaient eu recours à une autre technique : l'imposition de la consommation propre, qui est une variété de livraison à soi-même (Derouin « La taxe sur la valeur ajoutée dans la Communauté économique européenne », Paris, 1977, n° 48-52 et 403-405).

Lors de l'élaboration de la 6^e directive, l'accord n'a pu se faire et l'article 17, paragraphe 6 de cette directive prévoit l'intervention d'une nouvelle directive, qui « déterminera les dépenses n'ouvrant pas droit à déduction de la T.V.A. » et donne quelques indications sur le contenu de cette liste. C'est l'objet de la proposition de la 12^e directive. Le texte ajoute, en son alinéa 2, que « jusqu'à l'entrée en vigueur (de ces règles), les Etats membres peuvent maintenir toutes les exclusions prévues par leur législation nationale au moment de l'entrée en vigueur de la présente directive ». Implicitement, mais nécessairement, cette clause interdit aux Etats membres de créer de nouvelles exclusions du droit à déduction. M. Chahid-Nourai l'a magistralement montré dans ses conclusions. C'est donc une clause de « standstill » comme on en trouve dans le Traité C.E.E. lui-même, par exemple à l'article 12 pour interdire l'introduction de nouveaux droits de douane ou de taxe d'effet équivalent, ainsi qu'aux articles 31, 53 et 62. Le Conseil d'Etat a pu considérer que cette clause était claire et s'abstenir de consulter la Cour de justice des Communautés européennes, dont la réponse n'aurait fait aucun doute.

Puisque la 6^e directive ne pose pas de règle de droit matériel nouvelle en ce domaine et fait référence à la législation nationale au moment de son entrée en vigueur, le Conseil d'Etat avait à comparer les dispositions issues du décret du 29 décembre 1979 aux textes applicables lors de la notification de la 6^e directive. Comme l'a justement souligné M. Chahid-Nourai, il s'agissait des textes législatifs et réglementaires de l'époque, tels qu'interprétés par la jurisprudence, même intervenue postérieurement, mais sans égard pour la doctrine ou la pratique administratives.

La compagnie Alitalia contestait la légalité de deux dispositions issues de ce décret. La première modifiait la rédaction de l'article 236 de l'annexe II qui interdisait, antérieu-

rement, la déduction de la taxe « afférente aux dépenses exposées pour assurer le logement ou l'hébergement des dirigeants et du personnel des entreprises ». Ce texte n'interdisait toutefois pas la déduction de la T.V.A. sur les dépenses de déménagement des salariés assumées par les entreprises (C.E., 9 nov. 1977, req. 4-652, Droit fiscal 1978, comm. 1078, concl. Martin-Laprade ; 6 janv. 1980, req. 17-565, R.J.F., n° 205, p. 113).

La nouvelle rédaction issue du décret de 1979 est beaucoup plus extensive et exclut du droit à déduction « 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 spectacle ou toute dépense ayant un lien direct ou indirect avec les déplacements ou la résidence ». L'extension est double. D'une part, le nouveau texte comporte une liste plus longue des dépenses exclues et cette liste n'est pas limitative ; mais il est vrai que cette liste reprend certains éléments de l'ancien article 239 de l'annexe II et que, sur le fondement de l'article 238, le Conseil d'Etat avait, naguère, refusé la déduction de la T.V.A. qui avait grevé des frais de réception (C.E., 14 juin 1978, req. 6-692, R.J.F. n° 318, p. 217 ; 13 déc. 1978, req. 5-425, R.J.F. 1979, n° 69, p. 57).

D'autre part, et surtout, le nouveau texte ne vise pas seulement les dépenses destinées à « assurer la satisfaction des besoins individuels des dirigeants et du personnel des entreprises » (comme le faisait l'ancien art. 239), mais aussi les biens et services « utilisés par des tiers ». On aurait pu s'interroger sur la notion de « tiers » pour l'application de ce texte et considérer qu'elle ne visait pas les cocontractants de l'entreprise (tels que les clients et fournisseurs). Le Conseil d'Etat a retenu, au contraire, qu'elle visait tous les « tiers à l'entreprise » c'est-à-dire toutes les personnes autres que ses dirigeants et son personnel visés par ailleurs ; de sorte que la notion de « tiers » était susceptible d'être appliquée, notamment, aux voyageurs transportés par les compagnies aériennes. Il en a déduit que le nouveau texte apportait une aggravation sensible de la situation des entreprises, contraire à la clause de « standstill » énoncée à l'article 17, paragraphe 6 de la 6^e directive, ce qui rendait le texte partiellement illégal depuis l'origine. Concrètement, cela signifie que, bien que l'hébergement ou la restauration d'un client ou d'un fournisseur constitue une certaine

forme de consommation, il faut faire prévaloir le fait que cette dépense est utile à l'entreprise, entre dans le coût de production de ses biens et services et relève en conséquence de sa « consommation intermédiaire ». Du moins doit-il en aller ainsi tant que s'applique la clause de « standstill » et que la 12^e directive n'a pas été adoptée par le Conseil des Communautés européennes, sauf lorsque le conseil autorise l'application anticipée de la proposition de directive comme il vient de le faire par l'une des décisions du 28 juillet 1989.

13. La question est plus simple pour ce qui concerne le deuxième texte contesté par la compagnie Alitalia: l'article 238 de l'annexe II du C.G.I.. Avant, comme après le décret du 29 décembre 1979, ce texte exclut du droit à déduction les biens cédés ou distribués sans rémunération ou moyennant une rémunération très inférieure à leur prix normal. Il a servi de fondement à un jurisprudence du Conseil d'Etat, aussi abondante que critiquable et contestée, refusant le droit à déduction des présents publicitaires et autres biens remis par les fabricants aux détaillants pour favoriser le développement des ventes de leurs produits (C.E., 15 juin 1977, req. 95-702 et 4-883, Droit fiscal 1978, comm. 82, concl. Martin-Laprade). Toutefois, le texte était moins rigoureux pour les prestations de service qui n'étaient exclues du droit à déduction que si elles présentaient « un caractère de libéralité » (ancien art. 238-2°). Tel n'était pas le cas des services que l'entreprise faisait rendre à ses clients dans son propre intérêt pour promouvoir la vente de ses produits (C.E., 13 oct. 1986, req. 52-501, Droit fiscal 1987, comm. 2304, concl. Martin-Laprade). En d'autres termes, la notion de « libéralité » ne faisait qu'exprimer, sous une autre forme, la condition de nécessité pour l'exploitation, énoncée à l'article 230, qui a été examinée plus haut (C.E., 4 mai 1988, req. 64-349, *R.J.F.* n° 730, p. 410).

Il y avait donc une disparité de régime entre les biens et les services, que ne respectait pas toujours le Conseil d'Etat puisqu'il a appliqué l'exclusion relative aux biens à des prestations accomplies par un traiteur à l'occasion d'une réception alors que les prestations de restauration, qui comportent une forte valeur ajoutée par rapport à la fourniture des denrées, sont traditionnellement considérées comme des services (C.E., 14 juin et 13 déc. 1978, préc.). Le décret du 29 décembre 1979 a aligné le régime des services sur

celui des biens. Ce faisant, il a méconnu la clause de « standstill » énoncée par la 6^e directive. Le Conseil d'Etat en a constaté l'illégalité sur ce point et, par le décret du 11 mai 1989, le pouvoir réglementaire a tiré les conséquences de cette décision en supprimant toute référence aux services dans l'article 238 de l'annexe II (art. 4 du décret).

B. Les autres implications du système commun de T.V.A.

Les principes posés par l'arrêt Alitalia sont susceptibles de nombreuses autres applications à l'égard des dispositions réglementaires qui régissent, notamment, le droit à déduction. Sans en faire un inventaire exhaustif, on se permettra d'en examiner quelques-unes (1). Toutefois, la plupart des dispositions qui gouvernent la T.V.A. sont, conformément à l'article 34 de la Constitution, de nature législative, de sorte que, au moins en l'état de la jurisprudence du Conseil d'Etat, on ne peut envisager de demander au juge administratif français de censurer une loi pour défaut de conformité aux directives communautaires. D'ailleurs, le législateur a, dans l'ensemble, assez fidèlement introduit en droit français les dispositions de la 6^e directive (loi du 29 déc. 1978). Ce n'est donc point tant par la voie de l'exception d'illégalité que par celle de l'interprétation des dispositions législatives que le « système commun de T.V.A. » défini par les directives communautaires pourra être effectivement mis en œuvre (2).

1. Le système commun de T.V.A. et les dispositions réglementaires

14. Outre les dispositions des articles 230, 236 et 238 de l'annexe II du C.G.I., déclarées illégales par l'arrêt rapporté, et celles des articles 233 A et suivants de la même annexe issues du décret du 9 avril 1979 (dit décret « quinzième ») dont l'illégalité résulte de l'arrêt de la Cour de justice condamnant la France pour manquement (C.J.C.E., 21 sept. 1988, préc.), plusieurs dispositions réglementaires, régissant notamment le droit à déduction de la T.V.A., ne paraissent pas conformes aux directives communautaires.

Tel est le cas de la règle dite du « décalage d'un mois » énoncée par l'article 27 de l'annexe II au C.G.I. qui dispose que « la déduction de la taxe ayant grevé les biens ne constituant pas des immobilisations et les services est opérée par imputation sur la taxe due par l'entreprise au titre du mois qui suit celui pendant lequel le droit à déduction a pris naissance ». Cette disposition est

manifestement contraire au principe de la déduction immédiate énoncé, successivement, par l'article 11, paragraphe 3 de la 2^e directive et par l'article 18, paragraphe 2 de la 6^e directive. Comme l'a rappelé la Cour de justice dans son arrêt précité du 21 septembre 1988, « en l'absence de toute disposition permettant aux Etats membres de limiter le droit à déduction conféré aux assujettis, ce droit doit s'exercer immédiatement pour la totalité des taxes ayant grevé les opérations effectuées en amont » (arrêt préc., motif n° 13; voir déjà C.J.C.E., 1^{er} févr. 1977, Fédération des entreprises néerlandaises préc., motif n° 29).

La règle du décalage d'un mois est fort ancienne et remonte à l'institution du mécanisme des paiements fractionnés sous l'empire de la taxe à la production (Frenkel « La genèse de la T.V.A. » thèse dactyl., p. 273 et s.). Si elle n'entraîne pas une charge fiscale définitive pour les entreprises, elle les contraint néanmoins à consentir, en permanence, un crédit forcé et gratuit au Trésor public, pour des montants qui sont allés croissants avec les extensions successives du champ d'application de la T.V.A. et, chaque année, avec le développement de l'économie. Conformément aux principes énoncés par l'arrêt Alitalia, elle ne pouvait être légalement maintenue après l'expiration des délais impartis pour la mise en œuvre des directives, c'est-à-dire après le 1^{er} janvier 1972, date limite d'instauration du système commun de T.V.A., fixée initialement au 1^{er} janvier 1970 par la 1^{re} directive du 11 avril 1967 et reportée par la 3^e directive du 9 décembre 1969. Bien que la suppression de cette règle ait été maintes fois envisagée, c'est un signe révélateur de la méconnaissance du droit communautaire par les contribuables français — ou de l'erreur dans laquelle ils avaient été entretenus quant à l'impossibilité de l'invoquer devant le juge administratif — que, depuis plus de quinze ans, cette question n'ait jamais été abordée devant le Conseil d'Etat. C'est également un signe de la « compréhension » de la commission à l'égard des problèmes budgétaires français qu'elle n'ait engagé, depuis cette même date, aucune action en manquement. S'il est vrai que c'était une charge supplémentaire imposée par l'Etat français aux entreprises françaises — c'est-à-dire ce qu'on appelle parfois une « discrimination à rebours » — il n'en est pas moins regrettable qu'elle ait été maintenue si longtemps, et le soit encore, en dépit des termes clairs et précis des directives communautaires.

Les autres défauts de conformité de la réglementation française aux directives communautaires n'ont pas une portée aussi générale, mais entraînent, pour les entreprises concernées, une charge fiscale supplémentaire définitive contraire au principe de neutralité de la T.V.A. et de décharge intégrale, pour l'entrepreneur, du poids de la T.V.A. due ou acquittée dans le cadre de ses activités économiques (C.J.C.E., 14 févr. 1985, préc.). C'est ainsi que, dans ses conclusions, M. Chahid-Nourai a suggéré que la modification apportée à l'article 236 de l'annexe II par le décret du 29 décembre 1979 pourrait être contraire à la clause de « standstill » sur un point autre que celui qui a fait l'objet de l'arrêt *Alitalia*, à savoir la substitution des mots « biens et services utilisés par les dirigeants ou le personnel de l'entreprise » à la formule antérieure de l'article 239 qui visait les « dépenses pour assurer la satisfaction des besoins individuels des dirigeants et du personnel de l'entreprise ». Toutefois, plutôt que de constater l'illégalité du nouveau texte, le Conseil d'Etat pourrait le priver de son venin en considérant que la formule nouvelle n'a pas une portée différente, malgré les intentions vraisemblables de l'administration qui a pu chercher ainsi à faire échec à une jurisprudence qui lui était défavorable.

C'est également par le biais de l'interprétation des textes réglementaires, mais cette fois au prix d'un inflexionnement de sa jurisprudence, que le Conseil d'Etat pourrait réduire la portée excessive donnée à l'exclusion du droit à déduction des « biens cédés sans rémunération ou moyennant une rémunération très inférieure à leur prix normal, notamment à titre de commission, salaire, gratification, rabais... ». Pour se prononcer ainsi qu'il le faisait, le Conseil d'Etat jugeait que, même si la remise du bien ne présentait pas le caractère d'une libéralité, et si elle était consentie en vue d'obtenir des avantages commerciaux ou un comportement utile à l'entreprise, ces avantages ou ce comportement ne constituaient pas pour autant une « rémunération » au sens de l'article 238 de l'annexe II (C.E., 15 juin 1977, 14 juin 1978, 3 mars 1982, préc., etc.). Or, la Cour de justice a récemment jugé qu'en cas de livraison de « produits motivants » par un fournisseur à une autre personne telle qu'un détaillant, pour un prix inférieur au prix normal, en échange du service rendu par le détaillant dans la promotion des ventes, la valeur du service ainsi rendu par ce dernier constitue un élément de la contrepartie qui sert de

base à l'imposition (C.J.C.E., 23 nov. 1988, *Naturally Yours Cosmetics*, Aff. 230/87, Droit fiscal 1989, comm. 815, concl. Da Cruz Vilaca). Dans ces conditions, on voit mal comment le bien ainsi remis pourrait être exclu du droit à déduction. L'interprétation donnée à l'article 238 de l'annexe II devra être revue pour rendre ce texte conforme aux « objectifs » des directives.

2. Le système commun de T.V.A. et les dispositions législatives

15. Dans l'ensemble, la législation française est conforme aux directives communautaires d'harmonisation des taxes sur le chiffre d'affaires et notamment à la 6^e directive du 17 mai 1977. La loi de finances rectificative du 29 décembre 1978 a modifié, en ses articles 24 à 48, les dispositions du Code général des impôts en vue d'introduire en droit français celles de la directive. Le texte communautaire a été, bien souvent, repris mot pour mot et certains parlementaires se sont plaints, à l'époque, de la diminution du rôle du Parlement en ce domaine. En effet, le Conseil des Communautés européennes est une émanation des gouvernements nationaux et le Parlement européen n'a qu'un rôle consultatif dans l'élaboration des directives ce qui engendrait le « déficit démocratique » dénoncé depuis cette époque et tout récemment encore. C'était donc plutôt l'excès de conformité aux directives communautaires qui était discuté. Quoi qu'il en soit, ces dispositions font partie de notre droit positif et il appartient au juge de l'impôt de les appliquer, comme celles qui les ont modifiées sur certains points à la suite, notamment, de la 10^e directive.

Techniquement, ces lois étaient susceptibles de faire « écran » entre les directives communautaires et leur application concrète ou leur commentaire par les instructions publiées par l'administration fiscale (C.E., 8 janv. 1988, préc.). Mais, comme on l'a vu plus haut (n° 5), la théorie de la loi-écran a vécu et l'arrêt *Nicolo* du 20 octobre 1989 a mis fin à son application. De plus, sans se faire juge de la conformité de la loi à la directive le juge administratif peut et doit appliquer et interpréter la loi à la lumière des directives communautaires et de l'interprétation qui en est donnée par la Cour de justice, et cela pour deux raisons au moins. La première, qui est classique, est la volonté du législateur d'introduire en droit français les règles du système commun de T.V.A. posées par les directives. La seconde, moins souvent énoncée mais plus déterminante encore, est que, parmi les autorités

des Etats membres qui sont liées par la directive « quant au résultat à atteindre », figurent notamment, pour ce qui les concerne, les autorités juridictionnelles (C.J.C.E., 10 avr. 1984, *Von Colson et Kamann*, Aff. 14/83, et *Harz*, Aff. 79/83, motif n° 26, *Rec.*, p. 1891 et 1921, concl. M^{me} Rozes).

Comme l'énonce la Cour de justice : « il appartient à la juridiction nationale de donner à la loi prise pour l'application de la directive, dans toute la mesure où une marge d'appréciation lui est accordée par son droit national, une interprétation et une application conformes aux exigences du droit communautaire » (arrêts préc., motif n° 28). Le juge administratif ne peut donc plus borner son examen à constater l'existence de la loi qui a introduit les directives dans son droit national et refuser, pour ce motif, d'analyser les objectifs des directives. Il doit, au contraire, rechercher si la loi laisse place à une appréciation de sa part — ce qui sera généralement le cas, même si la loi est « claire » — et alors, plutôt que d'appliquer des principes traditionnels d'interprétation (tels que l'analyse littérale ou la recherche de la volonté du législateur, ou encore celle du but poursuivi), il doit, comme l'y invite la Cour de justice « interpréter son droit national à la lumière du texte et de la finalité de la directive pour atteindre le résultat visé par l'article 189, paragraphe 3 du Traité C.E.E. » (arrêts préc., motif n° 26). C'est ce que MM. Galmot et Bonichot dénomment la « transfusion » de la directive dans le droit national (*op. cit.*, p. 22). Autrement dit, avant d'attribuer à la loi nationale un sens clair et précis qui irait à l'encontre du résultat à atteindre défini par la directive, c'est-à-dire d'imputer au législateur un manquement de l'Etat aux obligations qui lui incombent en vertu du Traité C.E.E., le juge doit se demander s'il ne commettrait pas lui-même un tel manquement en faisant une telle lecture.

16. Il existe, certes, même en matière de T.V.A., des dispositions législatives manifestement contraires aux directives communautaires. Elles sont heureusement rares et nous n'en relèverons qu'une qui soit encore en vigueur, celle qui interdit aux concessionnaires d'ouvrages de circulation routière (autoroutes, ponts et tunnels), de déduire la T.V.A. afférente aux travaux de construction des ouvrages concédés (art. 273 *ter* du C.G.I. issu d'une loi « à caractère interprétatif » du 29 déc. 1983, V. aussi l'art. 273 *bis*). Une autre disposition, restreignant le

droit à déduction sur les appareils automatiques (art. 273 *quater* du C.G.I.) a été abrogée à la suite d'une action de la commission.

Mais, hormis ces cas exceptionnels, dans lesquels la jurisprudence nouvelle issue de l'arrêt *Nicolo* devrait conduire le juge à écarter l'application de la loi, il y a matière à interprétation de celle-ci qui doit être conforme aux objectifs de la directive. La solution s'impose avec évidence lorsque, comme c'est le cas des dispositions issues de la loi du 29 décembre 1978, le législateur a repris, sous réserve de quelques différences de rédaction, les termes mêmes de la directive: l'interprétation de la loi se confond, en réalité, avec l'interprétation de la directive, ce qui devrait conduire les juridictions administratives à interroger la Cour de justice sur le sens à donner au texte communautaire alors que, jusqu'à présent, elles s'étaient abstenues de le faire. En tout cas, si le juge estime qu'il ne doit pas y avoir lieu à question préjudicielle, il ne saurait s'écarter des interprétations données antérieurement par la Cour de justice.

Il arrive cependant que, tout en reproduisant l'essentiel de la directive, la loi n'en reprenne pas certaines dispositions. Tel est le cas de la définition de l'assujéti qui est beaucoup plus complète et précise dans la 6^e directive (art. 4) que dans la loi française (art. 256 A du C.G.I.) avec cette conséquence surprenante que la loi française définit les opérations imposables comme celles qui sont effectuées « par un assujéti agissant en tant que tel » (art. 256) et l'assujéti comme quiconque effectue des « opérations soumises à la taxe » (art. 256 A, al. 1^{er}). C'est une tautologie et l'indétermination qui en résulte ne peut être dissipée que par la lecture de la directive et de la jurisprudence communautaires. En particulier, c'est à la lumière du texte et de sa finalité dégagée par la Cour de justice que devront être réexaminées les solutions antérieures de la jurisprudence française selon lesquelles toute recette perçue par un redevable de la T.V.A. devait être présumée la contrepartie d'une affaire imposable.

De même encore, la juridiction administrative française devrait être conduite à réexaminer sa jurisprudence relative aux dispositions particulières que la loi contient, parfois depuis de nombreuses années, en vue de prévenir la fraude ou l'évasion fiscales telles que la combinaison des articles 272-2 et 283-4 du C.G.I. qui interdisent la déduction de la

T.V.A. mentionnée sur une facture, et qui est due de ce seul fait (art. 283-3), lorsque la facture ne correspond pas à une livraison de biens ou une prestation de services ou fait état d'un prix qui ne doit pas être effectivement acquitté (C.E., 28 nov. 1980, req. 14-858, préc.) ou encore l'article 1786 du C.G.I. qui présume faits en fraude de la T.V.A. les achats sans facture régulière et rend l'acheteur redevable de l'impôt qu'il ne peut, par définition, pas déduire puisqu'il n'a pas de facture (C.E., 29 juill. 1983, req. 20-809, préc.). Si la 6^e directive n'interdit pas, par principe, de telles mesures, elle en subordonne toutefois le maintien à leur notification à la commission (art. 27, par. 1 et 4, C.J.C.E., 10 avr. 1984, Commission c/Royaume de Belgique, Aff. 324/82, *Rec.*, p. 1861, concl. Verloren Van Themaat). Et, dans un cas similaire mais concernant une mesure nouvelle, la Cour de justice a décidé que la mesure particulière édictée par l'Etat, sans information préalable de la commission, n'était pas opposable au contribuable (C.J.C.E., 13 févr. 1985, Direct Cos-

metics Ltd., Aff. 5/84, *Rec.*, p. 631, concl. Verloren Van Themaat). Sans qu'il y ait lieu de censurer le législateur qui a pu prendre, à l'époque où la loi a été promulguée, des mesures de cette nature, le juge administratif peut, et doit, donc rechercher si l'administration a notifié l'existence de ces mesures à la commission lorsque cette notification constitue une condition préalable à leur maintien après la date prévue par la directive.

On voit ainsi que l'arrêt *Alitalia* marque la fin d'une époque, celle de l'indifférence ou du refus du juge de l'impôt à l'égard des directives communautaires en matière fiscale. Il marque également le commencement d'une nouvelle période: celle de l'introduction, par le juge, du système commun de T.V.A. en droit fiscal français. A la veille du grand Marché unique, il était temps.

Philippe DEROUIN

Avocat au barreau de Paris
Ancien chargé de cours
des facultés de droit

Revue des revues

Michel KALIKA

« *(gestion de l'entreprise) Organisation: concepts et pratiques* », Les Petites Affiches, n° 109, 11 septembre 1989.

Henri ANGEVIN

« *La réforme de la révision des condamnations pénales* », La Semaine Juridique, n° 45, 8 novembre 1989.

T. N'GUESSAN

« *Un système de contrôle du comportement bureaucratique de la Banque centrale* », Revue d'économie politique, Sirey, n° 5, septembre/octobre 1989.

Jacques MASSIP

« *Réflexions sur les droits successoraux des enfants adultérins à partir de quelques arrêts de la Cour de cassation*, Répertoire du Notariat Defrenois, n° 21, 15 novembre 1989.

Didier FONTAINE

« *Le régime juridique des corridas en France* », Les Petites Affiches, n° 117, 29 septembre 1989.

Jean-Claude WOOG

« *L'activité de l'avocat (globale, spécialisée ou dominante)* », La Semaine Juridique, n° 42, 18 octobre 1989.

Alain CEDEL

« *Au sujet de la dette du tiers monde* », Economie et Humanisme (e.h.), n° 309, septembre 1989.

Michel DAGOT

« *La reprise dans l'avenant accompagnant le renouvellement d'un bail commercial, du pacte de préférence portant sur l'immeuble* », Cass. civ., 3^e, 21 décembre 1988, J.C.P., n° 26, 30 juin 1989.

Annie GRUBER

« *L'arrêt Nicolo ou la victoire du Conseil d'Etat sur le Conseil d'Etat* », Les Petites Affiches, n° 137, 15 novembre 1989.