Recueil de la jurisprudence

CONCLUSIONS DE L'AVOCATE GÉNÉRALE
M^ME^ JULIANE KOKOTT
présentées le 23 octobre 2025 [1]

Affaire C-515/24

Randstad España SLU
contre
Administración General del Estado

[demande de décision préjudicielle formée par le Tribunal Supremo (Cour suprême, Espagne)]

« Renvoi préjudiciel – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée (TVA) – Directive 2006/112/CE – Article 176 – Limitations nationales du droit à déduction de la TVA en ce qui concerne les cadeaux offerts aux clients dans le cadre des activités de l'entreprise – Clause de standstill de l'article 176, second alinéa – Première introduction d'une limitation du droit à déduction coïncidant avec l'adhésion à l'Union et la transposition de la directive TVA »

I. Introduction

1. Dans le cadre de la demande de décision préjudicielle qui lui est ici soumise, la Cour doit se pencher sur la portée d'une clause de standstill. Celle-ci permet aux États membres de maintenir leurs dispositions excluant la déduction de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) existantes jusqu'à l'entrée en vigueur de la directive TVA [2] (à l'époque, la sixième directive [3]). Pour les États membres ayant adhéré ultérieurement, cette règle s'applique aux exclusions en vigueur jusqu'à la date de l'adhésion.

2. Toutefois, comme l'Espagne n'avait pas de système de TVA avec déduction avant son adhésion, elle n'avait pas non plus de règles d'exclusion. Elle a néanmoins fini par introduire une exclusion de la déduction pour des dépenses dites « de représentation » qui n'ont pas de caractère strictement professionnel, pour lesquelles l'existence d'un droit à déduction ne semble pas s'imposer. Cette introduction a été opérée par une loi qui a été promulguée peu avant l'adhésion, mais est entrée en vigueur à la date de l'adhésion en tant que loi sur la TVA transposant la directive.

[1] Langue originale : l'allemand.

[2] Directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO 2006, L 347, p. 1, ci-après la « directive TVA »).

[3] Sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée : assiette uniforme (JO 1977, L 145, p. 1).

3. En l'absence de système de TVA avec déduction, l'exclusion du droit à déduction n'a pas de raison d'être. Par conséquent, à la différence d'autres États membres, l'Espagne ne pouvait, en réalité, procéder à la mise en vigueur de cette exclusion que de manière concomitante à celle du nouveau système de TVA. Il se pose néanmoins la question de savoir si la clause de standstill peut encore s'appliquer à un tel scénario ou si les États membres qui n'avaient pas de système de TVA avec déduction avant leur adhésion ne pouvaient faire usage de la possibilité de limiter le droit à déduction qu'avant l'introduction du nouveau système de TVA, et non simultanément à celle-ci.

4. Au-delà de l'interprétation de la clause de standstill, c'est également l'égalité des États membres au sein de l'Union qui est en jeu [4]. En effet, de nombreux États membres dotés d'un régime de déduction avaient également assorti celui-ci de règles limitant le droit à déduction en ce qui concerne les dépenses dites de « représentation » (lesquelles règles continuaient de s'appliquer), tandis que tous les États dépourvus de régime de déduction n'avaient (logiquement) aucune règle de ce type à faire valoir et devaient donc se résoudre à une perte de recettes fiscales, sauf à introduire de telles règles lors de leur adhésion.

II. Le cadre juridique

A. Le droit de l'Union

Le traité relatif à l'adhésion du Royaume d'Espagne et de la République portugaise à la Communauté économique européenne et à la Communauté européenne de l'énergie atomique [5] *(ci-après le « traité d'adhésion »)*

5. L'article 395 du traité d'adhésion stipule :

« Les nouveaux États membres mettent en vigueur les mesures qui leur sont nécessaires pour se conformer dès l'adhésion aux dispositions des directives et des décisions, au sens de l'article 189 du traité CEE et de l'article 161 du traité CEEA, ainsi que des recommandations et des décisions au sens de l'article 14 du traité CECA, à moins qu'un délai ne soit prévu dans la liste figurant à l'annexe XXXVI ou dans d'autres dispositions du présent acte. »

[4] L'importance qui est accordée à l'égalité des États membres est parfois telle que l'on considère que même la primauté du droit de l'Union en découlerait [voir, par exemple, Lenaerts, K., « L'égalité des États membres devant les traités : la dimension transnationale du principe de primauté », *Revue du droit de l'Union européenne*, 4, 2020. Voir également, dans le même sens, von Danwitz, T., « Der Vorrang des Rechts der Europäischen Union vor dem Recht der Mitgliedstaaten », *Festschrift Streinz*, 2023, p. 41 (47)]. Certes, des doutes sont permis en la matière (voir Kokott, J. et Hummel, D., « Der Vorrang des Unionsrechts als Ausdruck des Gleichheitsprinzips ? », *Europäische Grundrechte Zeitschrift,* 2024, p. 1 et suiv.), mais ce débat n'a pas à être tranché dans le cadre qui nous intéresse ici.

[5] JO 1985, L 302, p. 9.

La directive TVA [6]

6. Dans la directive TVA, les conditions de déduction de la TVA sont définies à l'article 168, sous a) :

« Dans la mesure où les biens et les services sont utilisés pour les besoins de ses opérations taxées, l'assujetti a le droit, dans l'État membre dans lequel il effectue ces opérations, de déduire du montant de la taxe dont il est redevable les montants suivants :

a) la TVA due ou acquittée dans cet État membre pour les biens qui lui sont ou lui seront livrés et pour les services qui lui sont ou lui seront fournis par un autre assujetti. »

7. En vertu de l'article 16 et de l'article 26, paragraphe 1, de la directive TVA, les livraisons de biens et prestations de services effectuées à titre gratuit doivent à cet égard être traitées comme s'il s'agissait d'opérations effectuées à titre onéreux et taxables. L'article 16 de la directive TVA concerne les livraisons de biens à titre gratuit et est libellé comme suit :

« Est assimilé à une livraison de biens effectuée à titre onéreux le prélèvement, par un assujetti, d'un bien de son entreprise qu'il destine à ses besoins privés ou ceux de son personnel, qu'il transmet à titre gratuit ou, plus généralement, qu'il affecte à des fins étrangères à son entreprise, lorsque ce bien ou les éléments le composant ont ouvert droit à une déduction complète ou partielle de la TVA.

Toutefois, ne sont pas assimilés à une livraison de biens effectuée à titre onéreux les prélèvements effectués pour les besoins de l'entreprise pour donner des cadeaux de faible valeur et des échantillons. »

8. L'article 26, paragraphe 1, de la directive TVA concerne les prestations de services à titre gratuit et dispose :

« Sont assimilées à des prestations de services effectuées à titre onéreux les opérations suivantes :

a) l'utilisation d'un bien affecté à l'entreprise pour les besoins privés de l'assujetti ou pour ceux de son personnel ou, plus généralement, à des fins étrangères à son entreprise, lorsque ce bien a ouvert droit à une déduction complète ou partielle de la TVA ;

b) la prestation de services à titre gratuit effectuée par l'assujetti pour ses besoins privés ou pour ceux de son personnel ou, plus généralement, à des fins étrangères à son entreprise. »

9. L'article 176 de la directive TVA prévoit, à son premier alinéa, l'intervention du Conseil pour limiter le droit à déduction, et, à son second alinéa, une clause de standstill :

« Le Conseil, statuant à l'unanimité sur proposition de la Commission, détermine les dépenses n'ouvrant pas droit à déduction de la TVA. En tout état de cause, seront exclues du droit à déduction les dépenses n'ayant pas un caractère strictement professionnel, telles que les dépenses de luxe, de divertissement ou de représentation.

[6] Dans sa version applicable pour les exercices 2009 à 2011 ici litigieux, et, par conséquent, telle que modifiée en dernier lieu par la directive 2010/88/UE du Conseil, du 7 décembre 2010 (JO 2010, L 326, p. 1).

Jusqu'à l'entrée en vigueur des dispositions visées au premier alinéa, les États membres peuvent maintenir toutes les exclusions prévues par leur législation nationale soit au 1er janvier 1979 soit, pour les États membres ayant adhéré à la Communauté après cette date, à la date de leur adhésion. »

B. Le droit espagnol

10. La Ley 30/1985, de 2 de agosto, del Impuesto sobre el Valor Añadido (loi 30/1985 du 2 août 1985 relative à la taxe sur la valeur ajoutée, ci-après la « loi sur la TVA ») a transposé la directive TVA pour la première fois en droit espagnol. Son article 96 aujourd'hui applicable régit les exclusions et limitations du droit à déduction et est ainsi libellé :

« Premièrement. Ne peut faire l'objet d'une déduction, dans quelque proportion que ce soit, la taxe supportée sur l'acquisition, y compris pour l'autoconsommation, l'importation, la location, la transformation, la réparation, l'entretien ou l'utilisation des biens et services suivants et des biens et services qui leur sont accessoires ou complémentaires :

[...]

4. les événements et les services à caractère récréatif ;

5. les biens ou services destinés à des services aux clients, aux employés ou à des tiers.

Ne seront pas considérés comme tels :

a) les échantillons gratuits et les objets publicitaires de faible valeur tels que définis à l'article 7, paragraphes 2 et 4, de la présente loi ;

b) les biens destinés exclusivement à être livrés ou cédés en vue de leur utilisation, directement ou par transformation, à titre onéreux, qui, à un moment postérieur à leur acquisition, sont destinés à des services aux clients, d'employés ou de tiers.

6. Les services de déplacement ou de voyage, d'hôtellerie et de restauration, à moins que le montant de ces services ne soit considéré comme une dépense fiscalement déductible au titre de l'impôt sur le revenu des personnes physiques ou de l'impôt sur les sociétés.

Deuxièmement. N'est pas soumise aux dispositions de l'alinéa précédent, la taxe supportée à l'occasion des opérations qui y sont mentionnées et qui se rapportent aux biens et services suivants :

1. les biens qui, objectivement considérés, ont exclusivement une application industrielle, commerciale, agricole, clinique ou scientifique ;

2. les biens destinés exclusivement à être livrés ou cédés à titre onéreux, soit directement, soit par transformation, par des sociétés ou des professionnels effectuant habituellement de telles opérations ;

3. les services reçus pour être fournis en tant que tels à titre onéreux par des sociétés ou des professionnels effectuant habituellement de telles opérations.

Troisièmement. Les déductions prévues au présent article et à l'article précédent doivent également respecter les conditions et exigences prévues au chapitre I du titre VIII de la présente loi et, en particulier, celles relatives à la règle du prorata. »

III. Les faits

11. La juridiction de renvoi indique, et cela n'est pas contesté par les parties, que l'exclusion du droit à déduction pour les dépenses dites « de représentation » à l'article 96, premièrement, paragraphes 4 et 5, de la loi sur la TVA a été (dans la version précédente de ladite loi) introduite (publiée) pour la première fois le 9 août 1985, par la loi 30/1985, et qu'elle est entrée en vigueur le jour de l'adhésion du Royaume d'Espagne à l'Union européenne, c'est-à-dire le 1er janvier 1986.

12. Avant le 1er janvier 1986, il n'existait pas en Espagne de taxe sur la consommation structurellement comparable à la TVA ; il y avait néanmoins un certain nombre de taxes prélevées sur la consommation, dont aucune, toutefois, n'était assortie de règles spécifiques concernant l'exercice du droit à déduction. Par conséquent, il n'a jamais été possible d'exercer un droit à déduction dans le cadre des taxes qui existaient en Espagne jusqu'au 31 décembre 1985. Aussi, la loi espagnole de 1985 ne prévoyait pas non plus de limitation de ce droit jusqu'à la date de l'entrée en vigueur du traité d'adhésion.

13. Randstad España SLU (ci-après « Randstad ») est une société commerciale et un assujetti au sens du droit de la TVA. Lors des exercices fiscaux 2009, 2010 et 2011, elle a acheté (au titre d'opérations soumises à la TVA) des billets pour des événements publics et des services récréatifs (tels que des billets pour des matchs de football du Real Madrid C.F. et du F.C. Barcelona, des invitations à l'espace Paddock Club du Grand Prix de Formule 1 d'Espagne et des invitations à des excursions à bord du bateau Clipper *Stad Amsterdam*). Ces billets d'entrée étaient destinés à être offerts aux clients. De telles dépenses sont certes déductibles en tant que dépenses d'exploitation dans le domaine de l'impôt sur les sociétés, mais, en matière de TVA, l'article 96, premièrement, paragraphes 4 et 5, de la loi sur la TVA interdit la déduction de la taxe payée en amont.

14. Le 14 juillet 2014, des avis d'imposition procédant à un redressement de TVA à cet égard ont été établis. Randstad a formé une réclamation contre ces avis d'imposition devant le Tribunal Económico-Administrativo Central (tribunal économico-administratif central, Espagne), le 31 juillet 2014, qui a été rejetée par décision du 22 novembre 2017.

15. Randstad a formé un recours contre cette décision devant la chambre du contentieux administratif de l'Audiencia Nacional (Cour centrale, Espagne). Par jugement du 17 janvier 2022, le redressement fiscal a été confirmé en ce qui concerne les opérations susmentionnées.

16. Randstad a attaqué cet arrêt devant la chambre du contentieux administratif du Tribunal Supremo (Cour suprême, Espagne). Celui-ci se demande si la limitation du droit à déduction de la TVA en vertu de l'article 96, premièrement, paragraphes 4 et 5, de la loi sur la TVA peut être fondée sur la clause dite de « standstill » de l'article 176, second alinéa, de la directive TVA. En effet, étant donné que la disposition devancière de cette règle de limitation n'est également entrée en vigueur que le jour de l'adhésion du Royaume d'Espagne à l'Union européenne, c'est-à-dire le 1er janvier 1986, il n'existait à proprement parler aucune règle prévoyant une restriction du droit à déduction jusqu'à ce même jour.

IV. La procédure préjudicielle

17. Dans ces conditions, le Tribunal Supremo (Cour suprême) a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes :

« 1) L'article 168, sous a), et l'article 176, premier alinéa, de la directive TVA s'opposent-ils à une règle telle que l'article 96, premièrement, paragraphes 4 et 5, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (loi 37/1992 du 28 décembre 1992 relative à la taxe sur la valeur ajoutée), selon laquelle la taxe supportée à la suite de l'acquisition de biens et de services tels que des manifestations sportives, ainsi que de services aux clients, aux employés ou à des tiers, ne peut faire l'objet d'une déduction, dans quelque proportion que ce soit, même si le contribuable prouve que ces dépenses sont directement liées à son activité commerciale ou professionnelle et ont été exposées dans un but strictement commercial ou professionnel, et que les biens et services ont été utilisés pour les besoins des opérations imposables effectuées par l'assujetti, et même si le montant de ces dépenses est bien déductible fiscalement aux fins de l'impôt sur le revenu (impôt sur le revenu des personnes physiques et impôt sur les sociétés) ?

2) Une règle telle que celle de l'article 96, premièrement, paragraphes 4 et 5, de la loi 37/1992, du 28 décembre 1992, relative à la taxe sur la valeur ajoutée, qui introduit une condition limitant l'exercice du droit à déduction, dont l'entrée en vigueur a eu lieu le jour de l'adhésion du Royaume d'Espagne à l'Union européenne, le 1er janvier 1986, sans qu'aucune législation en vigueur jusqu'au jour de l'adhésion ne prévoie une telle limitation, est-elle compatible avec l'article 176, deuxième alinéa, de la directive TVA ? »

18. Dans le cadre de la procédure devant la Cour, Randstad, le gouvernement espagnol et la Commission européenne ont présenté des observations écrites. La Cour a décidé de ne pas tenir d'audience de plaidoiries, conformément à l'article 76, paragraphe 2, du règlement de procédure.

V. Appréciation juridique

A. Le lien entre le droit à déduction et l'imposition à un stade ultérieur de prestations gratuites (cadeaux aux clients)

19. Les deux questions portent sur la licéité de l'exclusion du droit à déduction par le droit espagnol. Encore faut-il toutefois que, déjà, un droit à déduction existe en vertu des règles générales de la directive TVA. Cela suppose, conformément à l'article 168, sous a), de cette directive, que les billets d'entrée soient utilisés par Randstad pour les besoins de ses opérations taxées.

20. Il ressort des faits exposés par la juridiction de renvoi que les billets d'entrée étaient destinés, lors de leur achat, à être offerts à des clients. En partant de l'hypothèse que leur remise a été effectuée pour des raisons commerciales, par exemple pour maintenir et entretenir les relations avec les clients et ainsi réaliser d'autres opérations, on peut considérer qu'il existe un certain lien entre le coût des billets d'entrée et l'activité économique de Randstad. Par conséquent, il existerait en principe un droit à déduction en vertu de l'article 168, sous a), de la directive TVA.

21. Il suffit néanmoins de jeter un œil sur les chefs de taxation fictifs établis à l'article 16 et à l'article 26, paragraphe 1, sous a), de la directive TVA pour constater que cette déduction n'est que temporaire. Ainsi, par exemple, l'article 16, paragraphe 1, de cette directive assimile la transmission à titre gratuit d'un bien ayant ouvert droit à déduction à une livraison effectuée à titre onéreux, entraînant ainsi l'imposition correspondante à la TVA.

22. Les cadeaux à des tiers pour lesquels un droit à déduction a été exercé doivent donc en principe être taxés ultérieurement, au moment où ils sont offerts, sauf s'il s'agit de cadeaux de faible valeur (seuil de minimis). Cela reflète l'exigence d'une imposition à un stade ultérieur lorsque, sans cela, la transmission à titre gratuit conduit à une consommation finale non taxée du bénéficiaire du cadeau. L'imposition de la transmission à titre gratuit vient en définitive corriger la déduction initiale de l'auteur du cadeau et permet d'éviter une consommation finale non taxée dans le chef du tiers.

23. La Cour considère, à juste titre en définitive, qu'une telle imposition à un stade ultérieur n'est pas nécessaire uniquement lorsque la remise « à titre gratuit » est étroitement liée à une prestation principale à titre onéreux, comme, par exemple, dans le cas de la fourniture « gratuite » d'une tablette lors de la souscription, à titre onéreux, d'un abonnement à une revue[7]. Or, il ne semble pas qu'existe, en l'espèce, un tel lien avec une autre opération à titre onéreux.

24. Par conséquent, il existe, certes, un droit à déduction en ce qui concerne les cadeaux offerts dans le cadre des activités de l'entreprise, mais son effet n'est que temporaire. La transmission à titre gratuit a vocation à être taxée à un stade ultérieur au moment de la remise du cadeau, par le biais des articles 16 et 26, de sorte que la déduction de la taxe payée en amont est corrigée, sans que le principe de neutralité ne soit remis en cause.

25. Toutefois, il y a dans la directive TVA un vide juridique en ce qui concerne les prestations de services fournies à des tiers dans le cadre des activités de l'entreprise. L'article 26, paragraphe 1, sous b), de cette directive vise, certes, la prestation de services à titre gratuit effectuée par l'assujetti pour ses besoins privés ou pour ceux de son personnel, mais pas – contrairement à l'article 16 de ladite directive en ce qui concerne les livraisons de biens à titre gratuit – à des tiers (par exemple à des clients).

26. Étant donné que les droits d'entrée peuvent, certes, être transmis (et donc offerts) comme des biens, mais qu'il ne s'agit pas de biens corporels, ils sont considérés comme des services au sens de l'article 24, paragraphe 1, de la directive TVA. Ainsi, selon le libellé de cette directive, il n'y a pas d'imposition ultérieurement dans ce cas. Cela a pour conséquence une consommation finale non taxée dans le chef des clients ayant reçu le cadeau, lorsque ceux-ci en jouissent (le consomment) aussi, voire principalement, pour leur plaisir personnel, ce que l'on peut supposer être le cas s'agissant d'une sortie pour assister à un concert ou à un match de football.

27. Certes, nous ne partageons pas l'avis du gouvernement espagnol selon lequel la déduction serait exclue au motif, déjà, que le lien direct avec ces opérations non taxables l'emporte sur le lien indirect avec les opérations taxables de Randstad[8]. Toutefois, nous comprenons que l'Espagne soit gênée par le fait qu'une déduction, dans ces cas de figure, conduise en définitive à une consommation finale non taxée.

[7] Arrêt du 5 octobre 2023, Deco Proteste – Editores (C-505/22, EU:C:2023:731, points 25 et 26).

[8] La Cour admet en effet assez largement l'existence d'un lien direct avec des opérations imposables – voir seulement les arrêts du 16 septembre 2020, Mitteldeutsche Hartstein-Industrie (C-528/19, EU:C:2020:712, points 29 et suiv.), et du 14 septembre 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments (C-132/16, EU:C:2017:683, points 33 et suiv.).

28. Or, l'article 176, premier alinéa, seconde phrase, de la directive TVA, qui prévoit que le Conseil, « en tout état de cause », exclura du droit à déduction les dépenses n'ayant pas un caractère strictement professionnel, telles que les dépenses de luxe, de divertissement ou de représentation, montre bien en effet qu'un tel résultat n'est pas souhaité.

29. Par « dépenses de représentation », il convient d'entendre les dépenses qui, tout en étant liées à l'activité professionnelle, revêtent un caractère représentatif et sont de nature à favoriser le prestige social de l'assujetti. Les exemples typiques sont les dépenses pour des sorties au théâtre, des évènements de convivialité et des cadeaux aux clients. L'article 176, premier alinéa, seconde phrase, de la directive TVA repose donc sur la prémisse selon laquelle des dépenses qui n'ont pas un caractère strictement professionnel et qui, par conséquent, servent en premier lieu à la consommation privée, doivent être exclues du droit à déduction de la TVA.

30. Cette prémisse, ainsi que la proximité entre l'utilisation privée du droit d'entrée, d'un côté, et, de l'autre, le fait d'offrir en cadeau, pour des motifs commerciaux, de tels droits d'entrée, explique que – ainsi que la Commission elle-même le souligne à juste titre – dans de nombreuses législations nationales sur la taxe sur le chiffre d'affaires ou sur la TVA, la déduction de la taxe d'amont pour de telles dépenses « de divertissement » ou « de représentation » n'était et n'est aujourd'hui encore autorisée que de manière limitée. Par exemple, la loi allemande relative à la taxe sur le chiffre d'affaires (Umsatzsteuergesetz) prévoit, à son article 15, paragraphe 1a, une exclusion de la déduction de la taxe payée en amont pour des cadeaux d'une certaine importance. Le droit autrichien contient lui aussi [article 12, paragraphe 2, point 2, de l'Umsatzsteuergesetz (loi autrichienne sur la TVA)] des limitations à la déduction pour les frais ou dépenses de représentation.

31. Après ce rappel des considérations qui sous-tendent le droit de la TVA, nous pouvons maintenant répondre aux deux questions de la juridiction de renvoi.

B. Première question : interprétation de l'article 176, premier alinéa, de la directive TVA

32. Par sa première question, la juridiction de renvoi souhaite obtenir une interprétation de l'article 176, premier alinéa, de la directive TVA. Toutefois, ainsi que la Commission le souligne à juste titre dans ses observations écrites, cette question n'est assortie d'aucune explication ni motivation. La question n'est d'ailleurs guère compréhensible, sachant que l'article 176, premier alinéa, de la directive TVA s'adresse au Conseil. Étant donné que celui-ci n'a pas, manifestement, procédé à la détermination dont il est question, l'article 176, premier alinéa, de la directive TVA ne semble pas pertinent en l'espèce.

33. Il n'en demeure pas moins que le libellé clair de l'article 176, premier alinéa, de la directive TVA contient, à l'adresse du Conseil, non seulement une habilitation, mais aussi une obligation. En énonçant que « le Conseil, statuant à l'unanimité sur proposition de la Commission, détermine » les dépenses n'ouvrant pas droit à déduction de la TVA, il n'ouvre pas une simple faculté. La seconde phrase précise que, *en tout état de cause*, les dépenses de luxe, de divertissement ou de représentation seront exclues du droit à déduction.

34. Il ressort notamment de cette seconde phrase que le législateur de l'Union considère que les dépenses qui n'ont pas un caractère strictement professionnel, parce qu'elles concernent des dépenses de divertissement (privé), doivent être exclues en principe du droit à déduction. Il en ressort également que, en tout état de cause, de telles exclusions ne sont pas contraires à la

volonté du législateur de l'Union, même si le Conseil, pour une raison ou pour une autre, n'a pas jusqu'à présent rempli la mission que l'article 176, premier alinéa, de la directive TVA lui a assignée.

35. Peu importent, à cet égard, les différences soulignées par la juridiction de renvoi par rapport au régime fiscal applicable à de tels frais en droit espagnol au titre de l'impôt sur le revenu. La question de savoir si ces frais sont déductibles ou non déductibles de l'impôt sur le revenu en Espagne en tant que dépenses d'exploitation ou frais professionnels n'est pas pertinente au regard du droit de l'Union en matière de TVA. Le droit de l'impôt sur le revenu n'est pas harmonisé à l'échelle de l'Union, de sorte que les États membres sont libres de conserver ou d'introduire des règles différentes concernant les interdictions de déduction. Ne serait-ce que pour cette raison, aucune conclusion ne saurait être tirée du droit national en matière d'impôt sur le revenu aux fins de l'interprétation du droit de l'Union. C'est d'autant plus le cas que le droit de l'impôt sur le revenu poursuit normalement également d'autres objectifs. Celui-ci a vocation, en règle générale, à taxer l'apport de revenus, tandis que le droit de la TVA impose la dépense liée à un bien de consommation.

C. Deuxième question : interprétation de l'article 176, second alinéa, de la directive TVA (clause de standstill)

36. Par la deuxième question, la juridiction de renvoi souhaite savoir comment il convient d'interpréter l'article 176, second alinéa, de la directive TVA afin d'établir si l'exclusion de la déduction de la TVA prévue par la loi espagnole relève de la clause de standstill contenue dans le droit de l'Union. Selon cette clause, jusqu'à l'adoption par le Conseil des dispositions visées à l'article 176, premier alinéa, de la directive TVA (qui, à l'heure actuelle, n'a toujours pas eu lieu), les États membres peuvent maintenir toutes les exclusions prévues par leur législation nationale à la date de leur adhésion.

37. Selon la question préjudicielle, les exclusions du droit à déduction prévues à l'article 96, premièrement, paragraphes 4 et 5, de la loi sur la TVA (dans sa version à l'époque applicable) sont entrées en vigueur à la date de l'adhésion, c'est-à-dire en même temps que le nouveau système de TVA. Ainsi, l'article 96, premièrement, paragraphes 4 et 5, de la loi sur la TVA pourrait relever de l'article 176, second alinéa, de la directive TVA.

38. Tout dépend de l'angle sous lequel il convient de se placer. Du point de vue de Randstad, l'exclusion du droit à déduction n'a été prévue qu'avec l'introduction de la loi sur la TVA à la date de l'adhésion. Il n'y a donc pas, en la matière, de réglementation antérieure qui pourrait continuer de s'appliquer.

39. Toutefois, avant l'adhésion, il n'existait pas en Espagne de système de TVA avec déduction, de sorte que – cela semble être le point de vue de la Commission – le droit à déduction était exclu de manière générale. Ainsi, ce n'est pas une exclusion du droit à déduction qui a été introduite, mais, au contraire, l'exclusion totale existante qui a été réduite avec l'introduction de la déduction et de la disposition de l'article 96, premièrement, paragraphes 4 et 5, de la loi sur la TVA.

40. En revanche, du point de vue du gouvernement espagnol, l'introduction de l'exclusion du droit à déduction était certes une nouveauté, mais elle a fait l'objet d'une publication avant l'adhésion et, par conséquent, était prévue en droit espagnol avant l'adhésion, même si elle n'est entrée en vigueur qu'avec l'adhésion.

41. À première vue, le point de vue de Randstad semble convaincant. L'article 176, second alinéa, de la directive TVA permet que le droit antérieur contraire à la directive TVA reste en vigueur jusqu'à ce que le Conseil et la Commission accomplissent leurs missions respectives. L'exclusion du droit à déduction de la TVA introduite par l'entrée en vigueur de la loi de transposition n'est pas du droit antérieur qui continue de s'appliquer. Toutefois, si l'on y regarde de plus près, c'est plutôt l'angle sous lequel la Commission envisage la situation qui semble être le bon, surtout dans le cas de figure qui nous est ici soumis.

42. Ainsi, d'une part, l'exclusion de la déduction pour les dépenses de divertissement et de représentation correspond à la volonté du législateur de l'Union et, compte tenu du lien étroit que ces dépenses présentent avec la satisfaction de besoins privés, s'inscrit dans la logique du droit de la TVA.

43. D'autre part, les États membres ne disposant pas d'un système antérieur de TVA avec exclusion du droit à déduction n'auraient aucune possibilité d'introduire une telle exclusion, car, en l'absence d'un système avec déduction, une exclusion partielle du droit à déduction n'est ni possible ni utile. Par conséquent, en réalité, au moment de l'adhésion, la déduction de la taxe payée en amont est non pas limitée pour la première fois, mais – dans certaines limites toutefois – rendue possible pour la première fois. Toutefois, dès lors que ces limites correspondent à la volonté du législateur de l'Union et qu'elles sont compatibles avec les objectifs de la directive (taxation de la consommation privée), une entrée en vigueur concomitante à celle du système de TVA nouvellement transposé est conforme à l'esprit de l'article 176, second alinéa, de la directive TVA, ainsi que le font valoir tant la Commission que le gouvernement espagnol.

44. En fin de compte, l'article 176, second alinéa, de la directive TVA ne fait selon nous qu'expliciter que les États membres ne peuvent plus introduire ou élargir individuellement (c'est-à-dire sans passer par le Conseil) une exclusion de déduction non prévue par la directive TVA une fois que l'adhésion et l'obligation qui en découle de transposer la directive TVA sont devenues effectives. La limite décisive est marquée par les exclusions déjà prévues lors de l'adhésion. Leur entrée en vigueur de manière concomitante à l'adhésion n'enfreint donc pas cette disposition.

45. Cette interprétation est confortée, d'une part, par le libellé du second alinéa, car celui-ci n'exige pas que les exclusions du droit à déduction aient été déjà en vigueur, mais seulement qu'elles aient été « prévues »[9]. Or, une loi nationale qui a déjà été publiée avant l'adhésion et qui contient une disposition correspondante prévoit déjà cette exclusion au moment de l'adhésion.

46. D'autre part, il nous semblerait très étrange, au regard de l'égalité entre les États membres, que l'Allemagne puisse, par exemple, maintenir son exclusion de la déduction de la TVA en amont pour les cadeaux offerts dans le cadre des activités de l'entreprise, parce qu'elle disposait déjà d'un système de TVA avec déduction à l'expiration du délai de transposition de la directive, mais qu'un État membre qui adhère ultérieurement à l'Union ne puisse pas introduire une telle exclusion à l'instant T moins une seconde, ou à cet instant T.

47. Si, un jour avant son adhésion, l'Espagne avait introduit et mis en vigueur (pour une journée) un système de TVA avec déduction accompagné d'une exclusion correspondante de la déduction, puis avait transposé la directive TVA un jour plus tard, lors de l'adhésion, il est fort probable que personne ne mettrait en doute l'applicabilité de la clause de standstill de l'article 176, second alinéa, de la directive TVA. Or, on ne saurait sérieusement considérer que le fait que cette

[9] Les autres versions linguistiques exigent elles aussi uniquement que la limitation ait été prévue. Voir versions en langue française (« prévues par leur législation nationale ») ou en langue anglaise (« provided for under their national law »).

réglementation soit entrée en vigueur un jour avant l'adhésion, ou à l'instant T moins une seconde, ou à cet instant T, ait une incidence réelle sur les recettes fiscales d'un État membre (voire, soi-disant, sur les ressources propres de l'Union [10]). La seule chose qui compte est de savoir si la situation est modifiée ultérieurement à l'adhésion, contrairement à ce qu'impose ladite directive. Toutefois, ce n'est pas ce qu'il s'est passé en Espagne.

48. La jurisprudence de la Cour intervenue jusqu'à présent plaide également en faveur de cette approche qui traite tous les États membres de la même manière. En effet, la Cour a déjà énoncé que l'article 176, second alinéa, de la directive TVA contient une clause de standstill prévoyant notamment, pour les États adhérant à l'Union, le maintien des exclusions nationales du droit à déduction de la TVA, qui étaient applicables avant la date de leur adhésion, jusqu'à ce que le Conseil arrête les dispositions prévues au premier alinéa de cet article 176, ce que, à ce jour, le Conseil est resté en défaut de faire [11].

49. Cette faculté n'est toutefois pas absolue, car la clause de standstill n'a pas pour but de permettre à un nouvel État membre de procéder, à l'occasion de son adhésion à l'Union, à une modification de sa législation interne qui aurait pour effet d'étendre le champ des exclusions existantes, dans un sens qui éloignerait cette législation des objectifs de la directive TVA, ce qui serait contraire à l'esprit même de cette clause [12]. L'essentiel est de savoir si la réglementation en cause a étendu a posteriori le champ des exclusions déjà existantes [13].

50. À cet effet, il peut être procédé à une comparaison du droit à déduction avant et après l'adhésion [14]. En l'espèce, il n'était pas possible, avant l'adhésion, de déduire la taxe payée en amont pour des biens ou des services destinés à être offerts aux clients. Après l'adhésion, il n'est toujours pas possible de déduire la taxe payée en amont pour de tels cadeaux. L'exclusion du droit à déduction n'a donc pas été étendue. En outre, l'Espagne, en introduisant cette exclusion de la déduction, ne s'est pas non plus éloignée des objectifs de la directive TVA, ce qui serait contraire à l'esprit même de cette clause. Ainsi qu'il a été exposé ci-dessus (voir points 28 et suivants des présentes conclusions), c'est plutôt l'absence de taxation de la consommation finale de tels biens qui serait contraire aux objectifs de la directive TVA [15].

51. Il est également satisfait, en l'espèce, à la jurisprudence de la Cour qui a renforcé la condition applicable en exigeant que la législation nationale en cause précise à suffisance la nature ou l'objet des biens ou des services pour lesquels le droit à déduction de la TVA est exclu, afin de garantir que la faculté accordée aux États membres ne serve pas à prévoir des exclusions générales de ce

[10] Voir expressément, en ce sens, à propos de l'article 176, second alinéa, de la directive TVA, arrêt du 2 mai 2019, Grupa Lotos (C-225/18, EU:C:2019:349, point 32). Cela n'est cependant pas tout à fait exact, étant donné que toutes les dépenses qui ne sont pas couvertes par les ressources propres traditionnelles et par la ressource propre TVA font l'objet d'une compensation par la ressource propre fondée sur le revenu national brut (RNB). Voir seulement proposition de la Commission de directive du Conseil modifiant la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée et la directive 2008/118/CE relative au régime général d'accise en ce qui concerne l'effort de défense dans le cadre de l'Union, COM(2019)192 final, p. 9 – version en langue française.

[11] Voir notamment, parmi une jurisprudence abondante, arrêt du 2 mai 2019, Grupa Lotos (C-225/18, EU:C:2019:349, point 30). De manière analogue, arrêt du 15 avril 2010, X Holding et Oracle Nederland (C-538/08 et C-33/09, EU:C:2010:192, point 38).

[12] Arrêts du 2 mai 2019, Grupa Lotos (C-225/18, EU:C:2019:349, point 31), et du 22 décembre 2008, Magoora (C-414/07, EU:C:2008:766, points 37 et 39).

[13] Arrêt du 2 mai 2019, Grupa Lotos (C-225/18, EU:C:2019:349, points 32 et 33). Voir, en ce sens, arrêts du 18 juillet 2013, AES-3C Maritza East 1 (C-124/12, EU:C:2013:488, point 41 et jurisprudence citée) ; du 8 janvier 2002, Metropol et Stadler (C-409/99, EU:C:2002:2, point 46), et du 22 décembre 2008, Magoora (C-414/07, EU:C:2008:766, points 41 et suiv.). En ce sens également, plus récemment, ordonnances du 26 février 2020, PAGE International (C-630/19, EU:C:2020:111, point 30), et du 17 septembre 2020, Super Bock Bebidas (C-837/19, EU:C:2020:721, point 30).

[14] En ce sens, également, arrêt du 2 mai 2019, Grupa Lotos (C-225/18, EU:C:2019:349, points 39 et 51).

[15] L'importance du fait que la réglementation de l'État membre considéré se rapproche de l'objectif de directive TVA est particulièrement soulignée dans les arrêts du 14 juin 2001, Commission/France (C-345/99, EU:C:2001:334, point 22), et du 8 janvier 2002, Metropol et Stadler (C-409/99, EU:C:2002:2, point 45).

régime [16]. L'exclusion du droit à déduction pour l'acquisition de biens ou de services destinés à être offerts à des clients, à des salariés ou à des tiers est suffisamment concrète et n'est pas de nature générale.

52. L'arrêt qui a été rendu dans l'affaire AES-3C Maritza East 1 [17], et que cite Randstad, ne s'oppose pas à ce constat. Dans cette affaire, le champ d'application des exclusions existantes avait été étendu par rapport à la situation existant avant l'adhésion [18]. Or, en Espagne, il n'existait aucun droit à déduction de la taxe payée en amont ; par conséquent, il n'y a pas eu extension d'une exclusion qui n'existait pas jusqu'alors, mais, au contraire, octroi – bien que de manière limitée – pour la première fois d'un droit à déduction.

53. L'argument selon lequel la clause de standstill serait d'interprétation stricte [19] ne saurait davantage être retenu. Ainsi, la Cour a déjà jugé par le passé que l'article 176, second alinéa, de la directive TVA vise au maintien de « toutes les exclusions » qui étaient prévues à la date de l'adhésion. La Cour a à cet égard explicitement affirmé que l'expression « toutes les exclusions », énoncée à l'article 17, paragraphe 6, second alinéa, de la sixième directive et, aujourd'hui, à l'article 176, second alinéa, de la directive TVA, comprend, au vu du libellé ainsi que de la genèse dudit article, même des dépenses qui ont un caractère strictement professionnel [20]. Par conséquent, la clause de standstill, prévue à l'article 176, second alinéa, de la directive TVA, autorise les États membres à exclure du droit à déduction de la TVA des types de dépenses qui ont un caractère strictement professionnel, pour autant que ces dernières soient définies de manière suffisamment précise (voir, à ce propos, le point 51 des présentes conclusions).

54. Cette jurisprudence ne correspond pas à une interprétation stricte de la clause de standstill. En outre, une interprétation stricte de l'article 176 de la directive TVA n'a été recherchée que pour éviter le maintien par un État membre d'une restriction du droit à déduction de la TVA *à caractère général* [21]. L'article 176, second alinéa, ne permet que le maintien en vigueur d'exclusions se rapportant à des *dépenses concrètes* [22]. Or, tel est bien le cas en l'espèce (voir point 51 des présentes conclusions).

55. Dans la mesure où l'exclusion – comme en l'espèce – correspond même à la volonté du législateur de l'Union d'exclure en tout état de cause du droit à déduction les dépenses de luxe, de divertissement (matchs de football, concerts, etc.) et de représentation, le « dogme » contestable de l'interprétation stricte d'une clause de standstill ne saurait, selon nous, quoi qu'il en soit, s'appliquer dès lors que l'interprétation juridique est censée contribuer à la réalisation de la volonté du législateur.

[16] Arrêts du 2 mai 2019, Grupa Lotos (C-225/18, EU:C:2019:349, point 40) ; du 15 avril 2010, X Holding et Oracle Nederland (C-538/08 et C-33/09, EU:C:2010:192, point 44), et du 23 avril 2009, PARAT Automotive Cabrio (C-74/08, EU:C:2009:261, points 28 et 29). De nouveau, plus récemment, ordonnances du 26 février 2020, PAGE International (C-630/19, EU:C:2020:111, point 34), et du 17 septembre 2020, Super Bock Bebidas (C-837/19, EU:C:2020:721, point 39).

[17] Arrêt du 18 juillet 2013, AES-3C Maritza East 1 (C-124/12, EU:C:2013:488).

[18] Arrêt du 18 juillet 2013, AES-3C Maritza East 1 (C-124/12, EU:C:2013:488, point 48).

[19] En ce sens, arrêts du 23 avril 2009, PARAT Automotive Cabrio (C-74/08, EU:C:2009:261, point 23), et du 22 décembre 2008, Magoora (C-414/07, EU:C:2008:766, point 28).

[20] Arrêts du 2 mai 2019, Grupa Lotos (C-225/18, EU:C:2019:349, point 47), et du 5 octobre 1999, Royscot e.a. (C-305/97, EU:C:1999:481, point 20).

[21] Arrêt du 23 avril 2009, PARAT Automotive Cabrio (C-74/08, EU:C:2009:261, point 28).

[22] Arrêt du 2 mai 2019, Grupa Lotos (C-225/18, EU:C:2019:349, point 40). Voir, de manière analogue, arrêt du 15 avril 2010, X Holding et Oracle Nederland (C-538/08 et C-33/09, EU:C:2010:192, point 44).

VI. Conclusion

56. Nous proposons par conséquent de répondre de la manière suivante aux questions préjudicielles posées par le Tribunal Supremo (Cour suprême, Espagne) :

1) L'article 176, premier alinéa, de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, telle que modifié en dernier lieu par la directive 2010/88/UE du Conseil, du 7 décembre 2010 ne s'oppose, en l'absence d'une décision unanime du Conseil de l'Union européenne, à aucune disposition de la législation espagnole relative à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA). L'article 176, premier alinéa, seconde phrase, de cette directive montre toutefois que l'exclusion de la déduction pour les dépenses de divertissement et de représentation n'est pas contraire à la volonté du législateur de l'Union, même si le Conseil et la Commission européenne n'ont pas encore, à ce jour, accompli conjointement la mission que leur assigne l'article 176, premier alinéa, de la directive TVA. La question de savoir si la législation espagnole en matière d'impôt sur le revenu autorise ou non la déduction de telles dépenses n'est pas déterminante au regard du droit de l'Union.

2. L'article 176, second alinéa, de la directive 2006/112, telle que modifiée, doit être interprété en ce sens qu'il empêche de la même manière tous les États membres de prévoir, après l'expiration du délai de transposition, de nouvelles exclusions de la déduction de la TVA, ou des exclusions plus strictes, tant que le Conseil et la Commission n'ont pas accompli conjointement la mission que leur assigne l'article 176, premier alinéa. Par conséquent, l'article 176, second alinéa, de cette directive ne s'oppose pas à une réglementation nationale qui prévoyait pour la première fois une exclusion du droit à déduction pour les dépenses de divertissement et de représentation, exclusion qui est entrée en vigueur de manière concomitante à l'adhésion et à la transposition de ladite directive.