CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL M. DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER présentées le 23 novembre 2004 [1]

I — Introduction

1. Le Regeringsrätten, qui est la plus haute juridiction administrative de Suède, a été saisi d'un recours ayant pour objet de définir le traitement qu'il convient d'appliquer en matière de taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA») aux repas qu'une entreprise du secteur hôtelier fournit à son personnel en échange d'un prix inférieur au prix coûtant.

2. Afin de pouvoir statuer dans ce litige, il a besoin de savoir si la sixième directive 77/388/CEE [2], plus précisément ses articles 2, 5, paragraphe 6, et 6, paragraphe 2, sous b), fait obstacle à une réglementation nationale qui considère comme un prélèvement, à l'instar des opérations à titre gratuit, les fournitures de biens ou les prestations de services qu'un assujetti effectue à un prix inférieur au prix d'achat de la marchandise ou au coût du service.

1 — Langue originale: l'espagnol.

2 — Directive du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires — Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme (JO L 145, p. 1, ci-après la «sixième directive»).

II — Le cadre juridique

A — *Le droit communautaire: la sixième directive*

3. L'article 2, paragraphe 1, décrit le champ d'application de la directive et dispose que «sont soumises à la taxe sur la valeur ajoutée les livraisons de biens et les prestations de services, effectuées à titre onéreux à l'intérieur du pays par un assujetti agissant en tant que tel». Ces deux types d'opérations sont définis à l'article 5, paragraphe 1, et à l'article 6, paragraphe 1, respectivement.

4. La base d'imposition est tout ce qui constitue la contrepartie obtenue ou à obtenir par le fournisseur du bien ou du service de la part de l'acheteur, du preneur ou d'un tiers, y compris les subventions directement liées au prix de ces opérations [article 11, partie A, paragraphe 1, sous a)].

5. Est assimilé à une livraison effectuée à titre onéreux le prélèvement par un assujetti d'un bien de son entreprise pour ses besoins

privés ou ceux de son personnel ou 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 (article 5, paragraphe 6).

6. Dans ces hypothèses, la base d'imposition est constituée par le prix d'achat des biens ou de biens similaires ou, à défaut de prix d'achat, par le prix de revient, déterminé au moment où s'effectuent ces opérations [article 11, partie A, paragraphe 1, sous b)].

7. Aux termes de l'article 6, paragraphe 2, sous b), sont assimilées à des prestations de services effectuées à titre onéreux les prestations de services à titre gratuit effectuées par l'assujetti pour ses besoins privés ou pour ceux de son personnel ou, plus généralement, à des fins étrangères à son entreprise, opérations dont la base d'imposition est constituée par le montant des dépenses engagées par l'assujetti pour l'exécution de la prestation de services [article 11, partie A, paragraphe 1, sous c)].

B — *Le droit suédois: la lagen om mervärdesskatt*

8. Conformément à la lagen om mervärdesskatt (loi 1994: 200), qui est le code suédois de la TVA, on entend par prélèvement de biens le fait notamment qu'un assujetti cède un bien à un tiers à titre gratuit ou pour une valeur inférieure au prix d'achat ou, à défaut de connaître celui-ci, inférieure au prix de revient au moment de la cession [chapitre 2, article 2, paragraphe 2, lu en combinaison avec le chapitre 7, article 3, paragraphe 2, sous a)].

9. On entend par «prélèvement de services» le fait notamment pour un assujetti de fournir, de faire fournir ou d'offrir de toute autre manière un service répondant à ses propres besoins privés ou à ceux de son personnel ou à des fins étrangères à l'activité exercée par l'assujetti si ce service est proposé à titre gratuit ou à un prix inférieur à la valeur de la prestation au moment de l'opération [chapitre 2, article 5, premier alinéa, première phrase, lu en combinaison avec le chapitre 7, article 3, paragraphe 2, sous b)].

10. Dans un cas comme dans l'autre, il est indispensable, pour qu'il y ait prélèvement, que la réduction ne réponde pas à des raisons de nature commerciale. Le chapitre 7, article 2, premier alinéa, dispose que la base d'imposition d'un tel prélèvement est le prix de l'opération évaluée suivant une des méthodes indiquées.

III — Les faits, le litige au principal et les questions préjudicielles

11. L'hôtel Scandic Gåsabäck AB (ci-après «Scandic»), qui offre non seulement des services d'hébergement, mais exploite également un restaurant, fournit des repas pendant la journée de travail à son personnel (dont le nombre varie entre 23 et 25 personnes) à un prix inférieur au prix coûtant [3]. Les mets sont fournis aux travailleurs, qui les transportent dans une cantine. Après leur repas, ils rassemblent la vaisselle et les autres ustensiles qu'ils placent dans des paniers préparés à cet effet.

12. Afin de connaître le régime fiscal applicable aux prestations que je viens de décrire, Scandic a adressé deux questions au Skatterättsnämnden (organisme chargé de rendre des avis fiscaux aux particuliers). La première portait sur le point de savoir si elles devaient être considérées comme une fourniture d'aliments, taxée au taux de 12 %, ou comme un service de restauration, imposé au taux de 25 %. La seconde question avait pour objet d'entendre préciser si la base d'imposition était constituée par le montant payé par le travailleur ou si elle devait être déterminée par application des règles légales suédoises relatives au prélèvement.

3 — Aux termes de l'ordonnance de renvoi, les travailleurs paient en réalité un montant légèrement supérieur au prix coûtant, mais ce prix doit être réduit à l'avenir. C'est sur cette seconde hypothèse qu'est fondé l'avis fiscal qui a donné lieu au litige au principal.

13. Par avis du 10 juin 2002, l'organisme précité a répondu qu'il s'agissait d'un service de restauration dont la base d'imposition devait être calculée conformément au chapitre 2, article 5, premier alinéa, première phrase, lu en combinaison avec le chapitre 7, article 3, paragraphe 2, sous b), de la lagen om mervärdesskatt.

14. En désaccord avec cette appréciation et estimant que les aliments qu'elle fournit à ses travailleurs doivent être considérés comme une fourniture de biens, la base imposable devant alors être déterminée en fonction de la contre-prestation payée par les travailleurs, Scandic s'est alors adressée au Regeringsrätten.

15. La juridiction de renvoi conçoit des doutes sur le point de savoir si la notion de prélèvement, utilisée aux articles 5, paragraphe 6, et 6, paragraphe 2, sous b), de la sixième directive comprend uniquement les opérations effectuées à titre gratuit ou bien si elle inclut également, comme le fait la loi suédoise, les opérations dans lesquelles le bénéficiaire ne verse qu'un paiement symbolique ou du moins étroitement lié au prix de revient. Afin de dissiper ces hésitations, il a adressé les deux questions préjudicielles suivantes à la Cour:

«1) Dans l'hypothèse où le Regerinsgrätten, statuant sur le litige, conclurait à ce que les fournitures effectuées par la société visent des livraisons de biens, les articles 2 et 5, paragraphe 6, de la

sixième directive TVA doivent-ils être interprétés en ce sens que leurs dispositions s'opposent à ce qu'une législation d'un État membre prescrive qu'on doit entendre par prélèvement le fait qu'un assujetti cède un bien à un autre contre rétribution à une valeur inférieure au prix d'acquisition de biens similaires ou, à défaut d'une telle valeur, au prix coûtant?

2) Dans l'hypothèse où le Regeringsrätten, statuant sur le litige, conclurait à ce que les fournitures effectuées par la société visent des services de restauration, les articles 2 et 6, paragraphe 2, sous b), de la sixième directive TVA doivent-ils être interprétés en ce sens que leurs dispositions s'opposent à ce qu'une législation d'un État membre prescrive qu'on doit entendre par fourniture de services à titre privé le fait pour un assujetti d'effectuer, de faire effectuer ou de toute autre manière de fournir un service répondant à des besoins privés de l'assujetti lui-même ou de son personnel, ou à des fins étrangères à l'activité exercée par l'assujetti, si ce service est offert moyennant une rétribution inférieure au coût de la prestation de services?»

IV — La procédure devant la Cour

16. Ont présenté des observations dans le délai prévu à l'article 20 du statut CE de la Cour la Commission ainsi que les gouvernements suédois, danois et grec.

17. Ont comparu à l'audience du 21 octobre 2004 afin d'y être entendus en leurs explications orales l'agent de la Commission et les agents du gouvernement suédois, grec et finlandais.

V — Analyse des questions préjudicielles

A — *Observation préliminaire: la qualification juridique de l'opération*

18. Ce que le Regeringsrätten souhaite s'entendre préciser par la Cour, ce n'est pas tant l'opinion de celle-ci sur la nature de l'opération qui est au centre du litige au principal puisqu'il a posé la même question appliquée à deux hypothèses différentes selon que la fourniture des repas aux employés de Scandic doit être considérée comme une fourniture de biens ou comme une prestation de services. Dans la répartition des tâches qu'implique la procédure préjudicielle, c'est au juge national qu'il appartient de donner une qualification juridique aux faits. S'il y a lieu d'appliquer des dispositions du droit communautaire, il devra se conformer aux indications herméneutiques que la Cour lui fournira.

19. Comme la Commission l'observe dans ses observations écrites, les notions de «fourniture de biens» et de «prestation de

services» utilisées dans le cadre de la sixième directive doivent être interprétées de manière uniforme et requièrent dès lors un arrêt préjudiciel de la Cour. Bien que la juridiction suédoise ne l'ait pas demandé, il convient dès lors de rappeler les lignes directrices de la jurisprudence que la Cour a consacrée à ce sujet.

20. Dans l'arrêt Faaborg-Gelting Linien [4], la Cour a déclaré à ce sujet qu'afin de déterminer si des opérations sont des livraisons de biens ou des prestations de services, il faut prendre en considération toutes les circonstances dans lesquelles se déroule l'opération en question pour en rechercher des éléments caractéristiques (point 12) [5]. Faisant application de cette règle, elle a estimé que l'exploitation d'un restaurant dans les ferries qui couvrent le trajet régulier entre les ports de Faaborg (au Danemark) et de Gelting (en Allemagne) était un service (point 15) parce que les éléments propres à cette modalité contractuelle prédominaient, tandis que la fourniture d'aliments ne représentait qu'une fraction minime de toute l'opération (points 13 et 14) [6].

21. Il n'est donc pas possible de morceler le fait imposable en ses différents éléments afin de les soumettre séparément à la TVA. Appliquant le principe de l'«unité de la prestation» [7], la Cour se fonde sur l'ensemble des éléments d'une opération qu'elle qualifiera d'une manière ou d'une autre en fonction de la composante prédominante. Le Regeringsrätten doit lui aussi suivre ce critère et examiner globalement l'activité exercée par Scandic au bénéfice de ses travailleurs et centrer son attention sur l'élément prépondérant afin de qualifier l'opération de fourniture de biens ou de prestation de services.

B — *Le prélèvement et la TVA*

22. La substantifique moëlle de l'affaire consiste à déterminer si la sixième directive admet qu'une réglementation nationale qualifie de prélèvement la situation en litige au principal au motif que les employés de Scandic paient un certain montant à l'entreprise en échange des repas qui leur sont fournis, même si ce montant est inférieur au prix de revient.

23. La lettre et l'esprit de la sixième directive, et donc la volonté du législateur communautaire, indiquent une orientation qui s'écarte de cette thèse.

4 — Arrêt du 2 mai 1996 (C-231/94, Rec. p. I-2395).

5 — Elle a utilisé le même critère, conformément auquel il faut tenir compte de tous les détails qui entourent l'opération, pour définir certaines activités comme étant des «prestations de publicité» aux points 16 à 19 de l'arrêt qu'elle a rendu le 17 novembre 1993 dans l'affaire Commission/France (C-68/92, Rec. p. I-5881).

6 — La Cour a relevé que la fourniture de mets préparés et de boissons prêts à la consommation immédiate était le résultat d'une série de services allant de la cuisson des mets jusqu'à leur délivrance matérielle sur un support et qu'elle s'accompagnait de la mise à la disposition du client d'une infrastructure comportant aussi bien une salle de restauration avec dépendances (garde-robes, etc.) que le mobilier et la vaisselle. Elle a néanmoins estimé que les opérations d'achat de viandes cuisinées «à emporter» qui ne s'accompagnaient pas de services destinés à agrémenter la consommation sur place dans un cadre adéquat ne présentaient pas un tel caractère (points 13 et 14 de l'arrêt Faaborg-Gelting Linien, précité).

7 — Cette expression («Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung») est une paraphrase de Haunold, P., «Der Steuergegenstand», dans *EuGH-Rechsprechung und Umsatzsteuerpraxis*, Vienne 2001, p. 111.

1) Pourquoi le prélèvement est-il soumis à la taxe?

24. Le prélèvement est assimilé à une fourniture de biens ou à une prestation de services à titre onéreux en application du principe de neutralité, qui est l'élément de base du système commun de la TVA [8] et qui vise à ce que la perception de la taxe n'ait aucune influence sur les processus de production [9], grâce à l'identité de traitement de toutes les activités commerciales sans modification de leur prix [10]. Le mécanisme est simple: la TVA frappe les actes de consommation en tant que manifestation indirecte de la capacité économique des personnes; ce résultat est obtenu en soumettant à la taxe les opérations des entrepreneurs ou des professionnels qui, à travers la technique de la répercussion, transfèrent la charge fiscale au consommateur final, de sorte que la taxe devient «neutre» pour les assujettis puisqu'elle est uniquement supportée par le dernier maillon de la chaîne, qui reçoit le produit ou bénéficie de la prestation [11].

25. Un des corollaires du principe de neutralité est l'interdiction de toute différence de traitement entre des situations identiques. Dans le cas de l'espèce, les destinataires finaux et ceux qui, sans l'être, se trouvent dans une situation matériellement similaire doivent, du point de vue de la TVA, être soumis au même régime fiscal. C'est pourquoi, lorsque les entrepreneurs ou les professionnels se comportent en acquéreurs définitifs ou en utilisateurs finaux, ils doivent être considérés comme tels par assimilation de leurs actes juridiques, de manière à «empêcher que la consommation privée d'un assujetti échappe» à la taxe [12].

26. En ce sens, la Cour a déclaré dans l'arrêt De Jong, que je viens de citer en note 12, que l'article 5, paragraphe 6, de la sixième directive garantit l'égalité fiscale entre l'assujetti qui prélève un bien de son entreprise et un consommateur ordinaire qui achète un bien du même type (point 15) [13]. Dans les arrêts Enkler [14] et Fillibeck [15], la Cour a dit pour droit que l'article 6, paragraphe 2, sous a), avait la même finalité et elle a assimilé l'utilisation du bien à de telles fins à une prestation de services à titre onéreux.

8 — Voir les arrêts du 27 juin 1989, Kühne (50/88, Rec. p. 1925, point 12), et du 25 mai 1993, Mohsche (C-193/91, Rec. p. I-2615, point 9), dans lesquels la Cour a déclaré que ce principe est «inhérent» à la TVA.

9 — Lohse, C., «Der Neutralitätsgrundsatz im Mehrwertsteuerrecht», dans *EuGH-Rechtsprechung und Umsatzsteuerpraxis*, Vienne 2001, p. 49.

10 — Cette conséquence, à laquelle ont abouti Mochón Lopez, L., et Jabalera Rodriguez, A., dans l'introduction de l'ouvrage collectif *El impuesto sobre el valor añadido. Comentarios a sus normas reguladoras*, édition *Comares*, Grenade 2001, p. 14, est la raison d'être du principe de neutralité.

11 — J'ai utilisé des termes similaires aux points 33 et 38, respectivement, des conclusions que j'ai présentées le 13 janvier et le 25 mars 2004 dans les affaires Lipjes (arrêt du 27 mai 2004, C-68/03, Rec. p. I-5879), et le 16 septembre de la même année dans l'affaire Cimber Air (arrêt du 16 septembre 2004, C-382/02, Rec. p. I-8379).

12 — Conclusions que l'avocat général Jacobs a présentées le 27 février 1992 dans l'affaire De Jong (arrêt du 6 mai 1992, C-20/91, Rec. p I-2847, point 10).

13 — Dans les arrêts du 27 avril 1999, Kuwait Petroleum (C-48/97, Rec. p. I-2323), et du 8 mars 2001, Bakcsi (C-415/98, Rec. p. I-1831), la Cour a insisté sur la même idée (points 21 et 42, respectivement).

14 — Arrêt du 26 septembre 1996 (C-230/94, Rec. p. I-4517, point 33).

15 — Arrêt du 16 octobre 1997 (C-258/95, Rec. p. I-5577, point 25).

27. En somme, il s'agit d'éviter qu'après après avoir déduit la TVA qu'il avait acquittée à l'occasion de l'achat d'un bien qu'il a affecté à son entreprise, l'assujetti puisse échapper au paiement de la taxe lorsqu'il le consomme lui-même [articles 5, paragraphe 6, et 6, paragraphe 2, sous a)] et qu'il bénéficie donc d'avantages indus par rapport à l'acheteur ordinaire qui a dû supporter la taxe lorsqu'il a acquis ce bien ou l'a utilisé [16].

28. Le principe de neutralité et l'égalité de régime qu'il implique entraînent la même solution dans le cas des prestations de services à titre gratuit effectuées par l'assujetti pour ses besoins privés ou pour ceux de son personnel qui sont visées à l'article 6, paragraphe 2, sous b). Si l'on cherche à obtenir que des opérateurs économiques se trouvant dans des situations comparables supportent une charge fiscale équivalente, l'assujetti qui utilise ses propres services pour son usage privé se trouve, du point de vue de la TVA, dans la même position que les destinataires particuliers qui, eux, devront les payer: le premier, comme les seconds, est le dernier maillon de la chaîne.

29. En résumé, un assujetti peut prélever (article 5, paragraphe 6) ou utiliser [article 6, paragraphe 2, sous a)] un bien de son entreprise à des fins étrangères à son activité. S'il a déduit la TVA au moment de l'acquisition de celui-ci, il bénéficie, lorsqu'il se comporte ensuite comme un consommateur final sans acquitter la taxe, d'un avantage indu par rapport aux acheteurs ou utilisateurs ordinaires qui sont tenus de l'acquitter [17]. Lorsqu'il utilise gratuitement un service de son entreprise à des fins privées [article 6, paragraphe 2, sous b)] sans payer la taxe, il s'autorise une consommation exonérée, privilégiée, qui enfreint le principe de neutralité.

30. Pour faciliter la compréhension de l'interprétation que je propose, il me paraît souhaitable d'exposer quelques exemples [18].

31. Un assujetti dont l'entreprise se consacre à la location/vente d'automobiles en utilise une pour son usage privé ou en fait cadeau à un ami. Ce transfert est soumis à la TVA (1 000 euros), à défaut de quoi la consommation finale pour laquelle la taxe a été instituée échapperait à celle-ci. En revanche, si l'assujetti n'avait pas déduit la TVA payée au moment de l'achat du véhicule, la taxe qu'il acquitterait pour ce prélèvement s'ajouterait à celle déjà acquittée pour l'achat de la voiture (le total s'élevant alors à 2 000 euros), ce qui impliquerait une double imposition incompatible avec le principe de neutralité:

16 — Voir arrêts précités De Jong (point 15), Enkler (point 33) et Bakcsi (point 42).

17 — Cette idée est latente, *a sensu contrario*, dans l'arrêt Kühne, précité, dans lequel la Cour a dit pour droit que l'article 6, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive devait être interprété en ce sens qu'il exclut l'imposition de l'amortissement d'un bien d'entreprise au titre de son utilisation privée lorsque le bien n'a pas ouvert droit à déduction de la TVA en raison de l'achat du bien à une personne qui n'a pas la qualité d'assujetti (point 11). Elle s'est prononcée dans des termes similaires dans l'arrêt Bakcsi, précité (point 44).

18 — Je m'inspire, tout en les modifiant, des hypothèses élaborées par López Molino, A. M., «Entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetos al IVA», dans *El impuesto sobre el valor añadido. Comentarios a sus normas reguladoras*, éditions Comares, Grenade 2001, p. 49 et suiv.

si, au contraire, il avait opéré la déduction, le même principe exigerait qu'il verse à présent la taxe afin d'éviter que le fait imposable soit soustrait à l'imposition. C'est pourquoi les articles 5, paragraphe 6, et 6, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive subordonnent l'imposabilité du prélèvement à la condition que la taxe d'amont ait préalablement été déduite.

32. D'autre part, un architecte élabore un projet en vue de se construire une maison. Dans ce cas, la «chaîne de production» commence et se termine avec la prestation des services et ne comporte pas de phases préliminaires qui auraient pu donner lieu au paiement de la TVA, de sorte qu'il n'est pas possible de subordonner la taxation de cette opération à la déduction de taxes d'amont qui n'ont jamais été acquittées. Néanmoins, la règle applicable [article 6, paragraphe 2, sous b)] conserve la même finalité, qui est d'«éviter qu'un assujetti obtienne en franchise de taxe des prestations commerciales de son entreprise pour lesquelles une personne privée aurait dû acquitter la taxe sur la valeur ajoutée» [19].

2) La base d'imposition en cas de prélèvement

33. La base d'imposition est, en règle générale, constituée par la contre-prestation que reçoit celui qui fournit le bien ou la prestation [article 11, partie A, paragraphe 1, sous a), de la sixième directive]. En revanche, en cas de prélèvement, il s'agira soit du prix d'achat des biens ou de biens similaires, voire du prix de revient, soit du montant des dépenses engagées par l'assujetti pour l'exécution de la prestation de services [article 11, partie A, paragraphe 1, sous b) et c)].

34. Il n'y a donc pas de moyen terme. La référence est différente en cas de prélèvement parce que le destinataire du bien ou du service n'effectue aucun paiement et parce que les dispositions que je viens de citer excluent toute opération qui ne soit pas gratuite.

35. Cette idée est conforme à la jurisprudence de la Cour relative au concept de contre-prestation, jurisprudence dont les lignes de fait exigent l'existence, entre le vendeur (ou le fournisseur du service) et l'acquéreur (ou le destinataire), d'une relation juridique comportant des obligations réciproques, la rétribution perçue par le premier constituant la contre-valeur effective de l'avantage obtenu par le second [20]. Il s'agit donc d'un paramètre subjectif utilisant, plutôt qu'une valeur estimée selon des critères objectifs, la valeur réellement perçue

19 — Ce sont les termes utilisés par l'avocat général Jacobs dans les conclusions qu'il a présentées dans l'affaire Mohsche, précitée (point 22).

20 — Voir arrêts du 3 mars 1994, Tolsma (C-16/93, Rec. p. I-743, point 14), et du 14 juillet 1998, First National Bank of Chicago (C-172/96, Rec. p. I-4387, point 26).

dans chaque cas concret [21]. C'est la raison pour laquelle le fait qu'une opération économique soit effectuée à un prix supérieur ou inférieur au prix de revient est dénué de pertinence lorsqu'il s'agit de qualifier cette opération d'opération à titre onéreux.

36. À cela s'ajoute, comme la Commission l'a fait observer, que rien dans la sixième directive ni dans la jurisprudence n'exige que la base imposable soit déterminée conformément à la valeur d'estimation usuelle de l'opération sur le marché indépendamment du prix effectivement acquitté. L'article 11 va dans le même sens, aux termes duquel cet élément de détermination de la dette fiscale ne comprend pas les diminutions de prix, les rabais et les ristournes (partie A, paragraphe 3), la base d'imposition étant réduite à due concurrence en cas d'annulation, de résiliation, de résolution, de non-paiement total ou partiel ou de réduction de prix après le moment où s'effectue l'opération (partie C, paragraphe 1). La base d'imposition est toujours déterminée en fonction de la prestation reçue [22], règle fondée elle aussi sur le principe de neutralité et sur la nature d'impôt indirect de cette taxe qui frappe la capacité économique que représente la consommation, ce qui exige que le montant de la taxe soit établi conformément à la valeur réellement «ajoutée» au moment de la phase finale du processus économique [23].

37. Dans la systématique des articles 5, paragraphe 6, et 6, paragraphe 2, sous b), de la sixième directive, il n'y a pas de place que pour les opérations gratuites; les autres, même lorsqu'elles sont effectuées en dessous du prix de revient, doivent être considérées comme des opérations à titre onéreux et relèvent alors de l'article 2, paragraphe 1. Par conséquent, ces dispositions font obstacle à une législation nationale qualifiant les prélèvements de «ventes à perte».

38. Le gouvernement suédois réfute cette position et prétend qu'il n'y a aucune

21 — Arrêts Fillibeck, précité, point 13; du 24 octobre 1996, Elida Gibbs (C-317/94, Rec. p. I-5339, point 27), et du 29 mars 2001, Commission/France (C-404/99, Rec. p. I-2667, point 38).

22 — Il s'agit là d'une jurisprudence constante. Voir, notamment, arrêt du 29 mai 2001, Freemans (C-86/99, Rec. p. I-4167, point 27), ainsi que les arrêts cités à cet endroit.

23 — Un autre exemple (j'utilise cette fois un cas que Mochón Lopez, L., et Jabalera Rodriguez, A., exposent dans l'*op. cit.*, p. 13): un entrepreneur B vend à sa valeur marchande (150 euros) un bien déterminé qu'il a acheté à un autre entrepreneur A pour 100 euros. Au moment de l'achat, il a acquitté la TVA de 16 euros (au taux d'imposition de 16 %) et il a perçu 24 euros lors de la revente, montant qu'il répercute sur le consommateur. Le montant qu'il doit verser est égal à la taxe qu'il a perçue moins celle qu'il a lui-même payée (à savoir 24 - 16 = 8 euros), alors que le consommateur final, lui, doit verser le montant total (à savoir 24 euros). On observera que, du point de vue de l'entrepreneur B, la taxe opère de manière neutre. En effet, dans un premier temps, elle a entraîné pour lui une dépense (16 euros) qui s'est ensuite transformée en un revenu (24 euros), l'avantage étant ensuite neutralisé par le paiement de la différence (8 euros) au trésor public. De cette manière, la taxe n'a aucune influence sur le prix des biens ni des services qu'elle frappe puisqu'elle ne suppose ni un coût ni un bénéfice pour l'activité de l'entreprise. En revanche, si, pour quelque raison que ce soit, l'entrepreneur B doit vendre 90 euros le bien qu'il a acheté pour 10 euros de plus, et pour lequel il a dû verser une TVA de 16 euros, celle-ci ne peut pas être calculée en fonction de la valeur marchande (à savoir 150 euros) en dépit du prix réel de l'opération (qui était de 90 euros), car la taxe s'éleverait alors à 24 euros au lieu de 14,4, ce qui entraînerait un préjudice pour l'entrepreneur et mettrait à mal la neutralité qui doit présider au système de cet impôt indirect.

différence entre l'opération réalisée à un prix symbolique et celle qui l'est gratuitement. Une telle allégation relève de la réthorique et manque de pertinence en l'espèce puisque le juge de renvoi a expliqué que les travailleurs de Scandic paient pour les repas qu'il leur sont servis un montant supérieur au coût qu'ils représentent pour l'entreprise, même s'il «pourra être inférieur» à l'avenir, mais à aucun moment il n'utilise la notion de «paiement symbolique».

39. La peur de la fraude que distille sa position, tout comme celle des gouvernements grec et finlandais, ne la justifie pas. Il oublie que le législateur communautaire a tenu compte de cette éventualité et laissé aux États membres, à l'article 27 de la sixième directive, la possibilité de ne pas l'appliquer dans certaines circonstances. Il méconnaît en outre le fait que l'intérêt légitime d'éviter la fraude ne doit pas être érigé en raison absolue en posant en règle générale ce qui doit rester l'exception (la base d'imposition devant être déterminée en fonction de la valeur marchande pour les opérations gratuites) et en élargissant la portée d'une disposition fiscale puisque l'analogie, comme je l'expliquerai plus loin, n'est guère compatible avec le principe directeur de ce domaine de l'ordre juridique.

40. De toute manière, la thèse du gouvernement suédois me paraît inadmissible, même si elle vise à sauvegarder la neutralité de l'impôt. Il a expliqué dans ses observations que, si une entreprise subventionne les repas qu'elle sert à son personnel en utilisant les services d'une autre société de restauration, elle lui transfère le montant correspondant à l'aide et le complète au moyen du prix payé par ses employés. Cette contribution serait directement liée au prix et devrait, conformément à l'article 11, partie A, paragraphe 1, sous a), de la sixième directive, être intégrée dans la base d'imposition. Selon lui, l'employeur qui assure lui-même le service de restauration de ses travailleurs en utilisant ses propres services devrait recevoir le même traitement, mais cela n'est pas possible lorsque seul le montant payé par les employés est soumis à l'impôt.

41. Le gouvernement suédois accorde à la notion de «subvention» une portée qui lui convient mal parce que la sixième directive l'utilise au sens technico-juridique de moyen pour les pouvoirs publics de promouvoir un secteur particulier en attribuant aux particuliers des avantages à caractère économique. C'est pourquoi la Cour exige qu'elle soit accordée par une administration, condition qui implique que trois parties soient en cause, à savoir l'autorité qui accorde la subvention, l'organisme qui en bénéficie et le consommateur final [24]. En résumé, l'article 11, partie A, paragraphe 1, sous a), de la sixième directive comprend uniquement les

24 — Arrêt du 22 novembre 2001, Office des produits wallons (C-184/00, Rec. p. I-9115, point 10). On retrouve la même idée dans les arrêts du 15 juillet 2004, Commission/Italie (C-381/01, Rec. p. I-6845, point 32), et Commission/Allemagne (C-144/02, Rec. p. I-6985, point 31).

subventions qui constituent la contrepartie totale ou partielle d'une opération de livraison de biens ou de prestation de services et qui sont versées par un tiers au vendeur ou au fournisseur de services [25].

42. En réalité, le gouvernement suédois ignore la dimension matérielle du principe de légalité qui est inscrit en droit fiscal, lequel, à l'instar de ce que fait le droit pénal à l'égard de la liberté, vise à ce que le pouvoir législatif, dépositaire de la souveraineté, soit le seul à posséder la capacité de limiter le patrimoine des citoyens [26]. Ce principe a pour complément indispensable l'interdiction d'interpréter les dispositions fiscales par analogie au détriment de l'assujetti, l'objectif étant d'empêcher ceux qui les appliquent en général, et les juges en particulier, d'aller au-delà de la volonté concrétisée dans la loi en réclamant des impôts pour des opérations non visées par leur texte. En proposant d'élargir la notion de subvention inscrite à l'article 11, partie A, paragraphe 1, sous a), de la sixième directive, le gouvernement suédois utilise cette technique herméneutique, mais cette manière d'étendre la portée objective des règles fiscales est expressément proscrite dans les systèmes juridiques de certains États membres [27].

25 — Voir le dispositif de l'arrêt Office des produits wallons, précité.

26 — C'est au Moyen Âge que le principe de légalité s'est forgé dans les domaines «pénal» et «fiscal» où il devait limiter les prérogatives du souverain. En Espagne, les communautés, les bourgs et les villes pouvaient subordonner le vote des contributions à la cassette royale et le châtiment de certains comportements à l'approbation d'assemblées représentatives appelées «cortes». La maturation d'un «consensualisme» entre la monarchie et la «société politique», qui a consolidé l'organisation politique de l'État et mis un terme à l'accroissement de l'autorité royale, est une donnée constante dans la formation des royaumes de l'Espagne du Moyen Âge, même si elle comporte des différences et nuances importantes. En Aragon et en Navarre, les cortes ont obtenu des pouvoirs de contrôle législatif et budgétaire entre la fin du XIIIe et la moitié du XIVe siècle (voir Ladero Quesada, M. A., «España: reinos y señorios medievales», dans *España. Reflexiones sobre el ser de España*, Real Academia de la Historia, 2e édition, Madrid, 1998, p. 95 à 129). En Castille, cette institution, qui a atteint son apogée aux XIVe et XVe siècles, présentait un profil plus modeste et, bien qu'elle ait joué un rôle de premier ordre dans la vie politique, ses compétences étaient plus réduites (Valdeón, J., «Los reinos cristianos a fines de la Edad Media», dans *Historia de España*, éditorial Historia 16, Madrid, 1986, p. 391 à 455, en particulier, p. 414 à 423).

27 — Je n'en veux pour exemple que l'article 14 de la Ley General Tributaria española (loi 58/2003, *Boletin Oficial del Estado* du 18 décembre 2003), qui ne permet pas d'utiliser l'analogie pour étendre les limites du fait imposable au-delà de celles qu'elle prévoit expressément. En Allemagne, le Bundesfinanzhof (qui est la juridiction fédérale suprême en matière fiscale) a déclaré itérativement que ce critère d'interprétation et d'application ne pouvait pas être utilisé à l'encontre de l'assujetti (*Bundessteuerblatt* II 1972, 455, 457; *Bundessteuerblatt* II 1976, 246, 248; *Bundesteuerblatt* II 1977, 283, 287; *Bundessteuerblatt* II 1978, 346; *Bundessteuerblatt* II 1979, 347; *Bundessteuerblatt* II 1982, 618). La doctrine belge semble unanime à condamner l'interprétation des règles fiscales par analogie et s'autorise d'un arrêt de la Cour de cassation du 13 avril 1978 (affaire État belge, ministre des Finances, contre Bodson FR., A. et M., *Pasicrisie belge* 1978, 910). Se prononce notamment en ce sens Tiberghien A., e.a., *Manuel de droit fiscal: 2000*, éditions Larcier, 21e édition, Bruxelles 2000, p. 68 et 69, et Dassesse, M., et Minne, P., *Droit fiscal, principes généraux et impôts sur les revenus*, éditions Bruylant, 5e édition, Bruxelles 2001, p. 58 et 59. La situation en France est moins claire et la doctrine divisée (voir Marchesson, P., *L'interprétation des textes fiscaux*, éditions Economica, Paris 1980, p. 197 à 234; Philip, L., *Dictionnaire encyclopédique des finances publiques*, éditions Economica, Paris 1991, volume II, p. 971 et 972; Trotabas, L., et Cotteret, J.M., *Droit fiscal*, éditions Dalloz, 8e édition, Paris 1996, p. 272 et 273; Donet, F., *Contribution à l'étude de la sécurité juridique en droit fiscal interne français*, éditions LGDJ., Paris 1997, p. 157 à 164 , et Bouvier, M., *Introduction au droit fiscal général et la théorie de l'impôt*, éditions LGDJ., 5e édition, Paris 2003, p. 42 à 47); la Cour de cassation a néanmoins déclaré à une occasion que l'interprétation par analogie n'est pas permise en droit fiscal (arrêt du 25 octobre 1975, Bull. III, n°s 309, 234).

VI — Conclusion

43. Eu égard aux observations que je viens d'exposer, je suggère à la Cour de répondre comme suit aux questions du Regeringsrätten:

«Les articles 2, 5, paragraphe 6, et 6, paragraphe 2, sous b), de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires — Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme, doivent être interprétés en ce sens qu'ils font obstacle à une réglementation nationale qui considère comme des prélèvements les opérations non gratuites dans lesquelles un prix est acquitté, même si celui-ci est inférieur au prix de vente des biens qui sont livrés, au prix de biens similaire ou au prix de revient du service fourni.»