# CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL M. PHILIPPE LÉGER

présentées le 21 janvier 1999 *

1. La présente affaire porte sur l'étendue exacte du pouvoir reconnu aux États membres d'exclure du droit à déduction la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA») acquittée par un opérateur économique assujetti lors de l'achat de véhicules automobiles utilisés pour l'activité de son entreprise.

## I — La réglementation communautaire

2. Il ressort de la décision de renvoi que l'une des sociétés à l'origine du litige au principal a introduit une demande de déduction de TVA couvrant une période dont le point de départ remonte à 1973, date à laquelle la deuxième directive 67/228/CEE [1] était en vigueur. Comme la sixième directive 77/388/CEE [2], à laquelle se réfèrent les autres sociétés requérantes, la deuxième directive constitue donc une partie de la réglementation communautaire pertinente.

*La deuxième directive*

3. L'article 11 de la deuxième directive introduisant le droit à déduction prévoit, en son paragraphe 1:

«Dans la mesure où les biens et services sont utilisés pour les besoins de son entreprise, l'assujetti est autorisé à déduire de la taxe dont il est redevable:

a) la taxe sur la valeur ajoutée qui lui est facturée pour les biens qui lui sont livrés et pour les services qui lui sont rendus;

...»

* Langue originale: le français.

1 — Directive du Conseil, du 11 avril 1967, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires — Structure et modalités d'application du système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO 1967, 71, p. 1303, ci-après la «deuxième directive»).

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»).

4. Le paragraphe 4 de ce même article précise, toutefois, que:

«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'assujetti ou de son personnel.»

*La sixième directive*

5. Les dispositions de la sixième directive relatives au droit à déduction figurent à l'article 17, paragraphe 2, qui prévoit, dans la version résultant de l'article 28 septies modifié de la même directive [3]:

«Dans la mesure où les biens et les services sont utilisés pour les besoins de ses opérations taxées, l'assujetti est autorisé à déduire de la taxe dont il est redevable:

a) la taxe sur la valeur ajoutée due ou acquittée à l'intérieur du pays pour les biens qui lui sont ou lui seront livrés et pour les services qui lui sont ou lui seront rendus par un autre assujetti;

...»

6. Un régime d'exclusion du droit à déduction est énoncé à l'article 17, paragraphe 6, aux termes duquel:

«Au plus tard avant l'expiration d'une période de quatre ans à compter de la date d'entrée en vigueur de la présente directive, le Conseil, statuant à l'unanimité sur proposition de la Commission, déterminera les dépenses n'ouvrant pas droit à déduction de la taxe sur la valeur ajoutée. 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.

Jusqu'à l'entrée en vigueur des règles visées ci-dessus, les États membres peuvent maintenir toutes les exclusions prévues par leur législation nationale au moment de l'entrée en vigueur de la présente directive.»

3 — L'article 28 septies a été inséré dans la sixième directive par l'article 1er, point 22, de la directive 91/680/CEE du Conseil, du 16 décembre 1991, complétant le système commun de la taxe sur la valeur ajoutée et modifiant, en vue de l'abolition des frontières fiscales, la directive 77/388 (JO L 376, p. 1). Il a été modifié par l'article 1er, point 10, de la directive 95/7/CE du Conseil, du 10 avril 1995, modifiant la directive 77/388 et portant nouvelles mesures de simplification en matière de taxe sur la valeur ajoutée — champ d'application de certaines exonérations et modalités pratiques de leur mise en œuvre (JO L 102, p. 18).

7. L'article 1er de la sixième directive prévoit que les dispositions législatives, réglementaires et administratives prises par les États membres pour adapter au contenu de la sixième directive leur régime de TVA entrent en vigueur au plus tard le 1er janvier 1978.

8. Le 25 janvier 1983, la Commission a présenté au Conseil une proposition de douzième directive du Conseil 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: dépenses n'ouvrant pas droit à déduction de la taxe sur la valeur ajoutée [4], laquelle a été modifiée par une autre proposition présentée par la Commission au Conseil le 20 février 1984 [5]. Cette proposition n'a pas été adoptée par le Conseil.

9. Une nouvelle proposition de directive a été présentée par la Commission le 17 juin 1998 [6].

## II — La réglementation nationale

10. Selon la décision de renvoi, la déduction de la TVA sur l'achat de véhicules automobiles est interdite au Royaume-Uni depuis 1973 en vertu de plusieurs législations successives (ci-après les «Cars Orders») (ordonnances sur les voitures).

11. L'article 4 du «VAT (Cars) Order 1972» (ordonnance de 1972 relative à la TVA sur les voitures), cité à titre d'exemple par le juge national, prévoit ce qui suit:

«La taxe sur la livraison ou l'importation d'un véhicule automobile ne pourra pas être déduite en tant que taxe amont... sauf lorsque:

a) la livraison est une location; ou

b) le véhicule automobile est livré ou importé pour être converti en un véhicule qui n'est pas un véhicule automobile; ou

c) le véhicule automobile est neuf ou importé pour être vendu» [7].

4 — JO C 37, p. 8.

5 — JO C 56, p. 7.

6 — Proposition de directive du Conseil modifiant la directive 77/388 en ce qui concerne le régime du droit à déduction de la taxe sur la valeur ajoutée (JO C 219, p. 16).

7 — Texte cité à la page 4 de la traduction en français de la décision de renvoi.

## III — Les faits et la procédure nationale

12. Trois groupes de parties sont à l'origine de la procédure nationale.

13. Royscot Leasing Ltd et Royscot Industrial Leasing Ltd (ci-après les sociétés «Royscot») exercent des activités de leasing consistant à acheter des voitures pour les louer à un prix incluant la TVA. Les sociétés Royscot ne prennent pas physiquement possession des véhicules, qui sont livrés directement par le fabricant aux locataires. Ces sociétés ou leurs employés ne peuvent donc pas utiliser les voitures à des fins privées.

14. T. C. Harrison Group Ltd (ci-après «Harrison») est un membre représentatif d'un groupe d'assujettis à la TVA, dont certains exercent trois activités différentes. La première de ces activités est une activité de leasing à long terme de voitures identique à celle des sociétés Royscot. La deuxième est une activité de location à court terme de véhicules automobiles. Lorsqu'elles ne sont pas louées, ces voitures sont à la disposition des employés, qui peuvent les utiliser gratuitement en dehors de leurs heures de travail. La troisième activité est une activité de distribution de voitures exercée sous forme de franchise. Le contrat de franchise prévoit la mise à disposition des clients et du personnel d'une flotte de voitures de démonstration. Certains employés peuvent utiliser gratuitement ces véhicules pour leurs besoins privés en dehors des heures de travail.

15. Allied Domecq plc (ci-après «Domecq») est un membre représentatif d'un groupe d'assujettis à la TVA, dont certains exercent des activités de détail dans le secteur agroalimentaire. Ceux-ci emploient des vendeurs itinérants et des techniciens qui utilisent des véhicules automobiles pour exercer leurs fonctions et réalisent à cette fin un kilométrage annuel important. Le groupe achète des véhicules ordinaires, appelés «voitures de fonction», pour les besoins professionnels des employés. Ces derniers peuvent également utiliser les véhicules à des fins privées, en dehors de leurs heures de travail, à la condition que ce soit dans des limites raisonnables. Ils doivent payer pour cette utilisation privée, laquelle constitue donc une opération imposable dont le prix comprend la TVA.

16. Domecq achète aussi des véhicules automobiles, appelés «voitures de direction», pour les besoins professionnels et privés de ses cadres supérieurs. Ces véhicules sont généralement choisis parmi des modèles plus luxueux que les modèles retenus pour les voitures de fonction. L'usage à titre privé ou professionnel des voitures de direction diffère sensiblement d'un employé à l'autre. Les employés qui ont des voitures de direction ne doivent rien payer en contrepartie de l'utilisation privée de celles-ci.

17. Chaque partie a introduit une demande de déduction de la TVA due sur l'achat des véhicules automobiles.

18. Elles soutiennent que l'article 11, paragraphe 4, de la deuxième directive ainsi que l'article 17, paragraphe 6, de la sixième directive ne permettent pas l'introduction ou le maintien, par le Royaume-Uni, d'une exclusion du droit à déduction de la TVA telle que celle énoncée dans les Cars Orders.

19. Les Commissioners of Customs & Excise ont rejeté toutes les demandes au motif que les Cars Orders s'opposent aux déductions demandées.

20. Les parties au principal ont formé un recours devant le VAT and Duties Tribunal, qui n'a pas abouti. Après que la High Court of Justice a également rejeté leur recours, elles ont saisi la Court of Appeal.

## IV — Les questions préjudicielles

21. Selon cette dernière, le seul problème est celui de savoir si les deuxième et sixième directives confèrent aux parties un droit à déduction qui prime l'interdiction énoncée dans les Cars Orders. Estimant que les dispositions pertinentes de ces directives ne sont pas claires ni sans équivoque, la Court of Appeal a sursis à statuer sur le litige au principal et a adressé à votre Cour les questions préjudicielles suivantes:

« 1) L'article 11, paragraphe 4, de la deuxième directive du Conseil, du 11 avril 1967, autorisait-il les États membres à introduire ou à maintenir, et le deuxième alinéa de l'article 17, paragraphe 6, de la sixième directive du Conseil, du 17 mai 1977, autorise-t-il les États membres à maintenir des législations nationales qui excluent, sans limitation, le droit à déduction de la TVA due sur l'achat de véhicules automobiles utilisés par un assujetti aux fins de ses opérations imposables?

2) Notamment, le droit à déduction peut-il être exclu:

a) même si les voitures sont des outils essentiels de l'activité, en ce sens que l'activité, par définition, n'existerait pas sans ces voitures (par exemple, les activités de leasing de voitures des sociétés Royscot et les activités de leasing et de location du groupe TC. Harrison)?

b) même si les voitures ne sont jamais disponibles pour être utilisées à titre privé par l'assujetti ou son personnel (par exemple, les activités de leasing de voitures des sociétés Royscot et du groupe TC. Harrison)?

c) même si l'assujetti ne peut pas poursuivre ses activités sans ces voitures (par exemple, les voitures de 'démonstration' acquises par un membre du groupe TC. Harrison pour son activité de distribution)?

d) même si les employés de l'assujetti ne peuvent pas exercer leurs fonctions sans ces voitures (par exemple, les vendeurs itinérants employés par le groupe Allied Domecq)?

e) indépendamment de a), c) ou d), ci-dessus, au motif que les employés de l'assujetti peuvent utiliser, accessoirement, les voitures, à titre privé, en dehors de leurs heures de travail?

3) Est-il important pour la question 2, sous e), ci-dessus de savoir si:

a) une répartition des dépenses relatives aux voitures est possible entre l'utilisation à titre professionnel et l'utilisation à titre privé?

b) l'autorisation d'utiliser les voitures à titre privé est une opération imposable aux fins de la TVA, parce que l'assujetti porte en compte à ses employés un montant pour les utilisations en cause?

4) L'autorisation accordée aux États membres par le deuxième alinéa de l'article 17, paragraphe 6, expirait-elle à la fin de la période de quatre ans mentionnée au premier alinéa?»

## V — La jurisprudence de la Cour

22. Depuis la décision de renvoi, votre Cour s'est prononcée sur le sens et la portée de l'article 17, paragraphes 2 et 6, de la sixième directive par l'arrêt du 18 juin 1998, Commission/France [8].

23. Par le recours en manquement à l'origine de cet arrêt, la Commission souhaitait faire constater que, en maintenant en vigueur des dispositions législatives aux termes desquelles était exclue la déductibilité de la TVA afférente aux moyens de transport constituant l'outil même de l'activité de l'assujetti, la République française avait manqué aux obligations qui lui incombent en vertu de la sixième directive, et notamment aux dispositions de son article 17, paragraphe 2.

8 — C-43/96, Rec. p. I-3903.

24. Étaient en cause les dispositions de l'article 237 de l'annexe II du code général français des impôts, aux termes duquel «Les véhicules ou engins, quelle que soit leur nature, conçus pour transporter des personnes ou à usage mixte, qui constituent une immobilisation ou, dans le cas contraire, lorsqu'ils ne sont pas destinés à être revendus à l'état neuf, n'ouvrent pas droit à déduction».

25. Dans la documentation de base de l'administration fiscale française, il était précisé que les véhicules visés par ces dispositions sont, notamment, les véhicules automobiles routiers.

26. La Commission considérait que, sur ce point, le code général français des impôts était contraire au principe, jugé fondamental, du droit à déduction de la TVA pour un moyen de transport constituant l'objet même de l'activité de l'assujetti.

27. Votre Cour n'a pas admis le recours de la Commission.

28. Après avoir relevé que, selon la première phrase de l'article 17, paragraphe 6, premier alinéa, de la sixième directive, le Conseil détermine les dépenses n'ouvrant pas droit à déduction de la TVA, vous avez estimé qu'il découlait de la phrase suivante, selon laquelle, «En tout état de cause, seront exclues du droit à déduction les dépenses n'ayant pas un caractère strictement professionnel», que «... les règles que le Conseil est invité à adopter ne se limitent pas a priori aux dépenses n'ayant pas un caractère strictement professionnel» [9].

29. Vous avez ensuite considéré que l'expression «toutes les exclusions» figurant à l'article 17, paragraphe 6, second alinéa, qui prévoit que, «Jusqu'à l'entrée en vigueur des règles... [que le Conseil doit adopter], les États membres peuvent maintenir toutes les exclusions prévues par leur législation nationale au moment de l'entrée en vigueur de la présente directive», «... comprend les dépenses qui ont un caractère strictement professionnel» [10].

30. Enfin, vous avez clairement affirmé que «... cette disposition autorise les États membres à maintenir des règles nationales qui excluent le droit à déduction de la TVA afférente aux moyens de transport constituant l'outil même de l'activité de l'assujetti» [11].

## VI — Les réponses aux questions préjudicielles

31. La première et la quatrième question portent toutes deux sur le droit pour un État membre de maintenir une législation

9 — Ibidem, point 17.
10 — Ibidem, point 18.
11 — Ibidem.

nationale qui exclut du droit à déduction la TVA due par un assujetti sur l'achat de véhicules automobiles utilisés aux fins de ses opérations imposables. Il y a donc lieu de les examiner ensemble.

*Sur la première et la quatrième question*

32. Par sa première question, la Court of Appeal vous demande si l'article 11, paragraphe 4, de la deuxième directive permettait aux États membres d'adopter ou de maintenir une législation excluant un tel droit à déduction. De même, par la première et la quatrième question, souhaite-t-elle savoir si l'article 17, paragraphe 6, de la sixième directive permet aux États membres de maintenir une législation de cette nature au-delà de la période de quatre ans suivant l'entrée en vigueur de la sixième directive.

33. Il y a lieu d'examiner d'abord ce dernier point dans la mesure où, dans son arrêt Commission/France, précité, votre Cour fournit de précieuses indications sur l'interprétation qu'il convient de donner de l'article 17, paragraphe 6.

34. Rappelons que, selon l'arrêt Commission/France, précité, l'article 17, paragraphe 6, second alinéa, de la sixième directive doit être entendu en ce sens que les États membres sont autorisés à maintenir des règles nationales qui excluent le droit à déduction de la TVA afférente aux moyens de transport constituant l'outil même de l'activité de l'assujetti.

35. Pour parvenir à cette conclusion et à l'absence de manquement imputable à l'État membre concerné, vous avez implicitement mais nécessairement admis la régularité du maintien de la législation nationale en cause après l'expiration du délai de quatre ans prévu par l'article 17, paragraphe 6, premier alinéa. Cette législation, en effet, était encore en vigueur en 1996, date de la requête, alors que le délai de quatre ans, qui courait à compter du 1er janvier 1978, date d'entrée en vigueur de la sixième directive, avait expiré le 1er janvier 1982.

36. Cette solution découle du libellé même du texte. En effet, la période de quatre ans est opposable au seul Conseil et non aux États membres puisqu'elle correspond au délai dans lequel celui-ci doit déterminer les dépenses n'ouvrant pas droit à déduction. Elle n'est aucunement fixée pour délimiter le temps dans lequel les États membres doivent renoncer aux mesures d'exclusion du droit à déduction qu'ils ont adoptées.

37. S'il existe un terme à l'autorisation dont bénéficient les États membres, celui-ci n'est pas prédéterminé puisque les législations nationales peuvent être maintenues tant que le Conseil n'a pas arrêté la liste des dépenses n'ouvrant pas droit à déduction.

38. Certes, il existe un lien entre le droit au maintien des législations nationales et le délai dans lequel le Conseil doit agir dès lors que, en prenant sa décision, celui-ci met fin aux mesures nationales. Toutefois, la méconnaissance du délai par le Conseil ne saurait réduire la liberté accordée aux États membres de conserver leur propre système, aucun délai limitant expressément la durée de validité des législations nationales n'étant prévu par le texte.

39. Les objectifs poursuivis par l'article 17, paragraphe 6, de la sixième directive et l'économie du système qu'elle met en place confirment l'approche strictement littérale qui peut en être ainsi faite.

40. La sixième directive, par son douzième considérant, se fixe un objectif d'harmonisation du régime des déductions. Mais son dix-septième considérant n'en reconnaît pas moins aux États membres le droit de maintenir, dans certaines limites et conditions, des mesures particulières dérogatoires pour éviter la fraude ou l'évasion fiscales.

41. La conciliation de ces principes suppose que les législations nationales applicables en matière d'exclusion du droit à déduction soient maintenues tant qu'un dispositif communautaire harmonisé n'a pas été adopté. Tout vide juridique dans ce domaine, comme celui auquel conduirait l'application immédiate d'un droit à déduction généralisé, sans prédétermination des dépenses non déductibles par voie de norme juridique nationale ou communautaire, favoriserait des comportements frauduleux en permettant aux assujettis de déduire sans raison valable toutes sortes de dépenses privées de leurs opérations imposables.

42. Vous avez donc estimé que le législateur communautaire a lié le terme de l'autorisation donnée aux États membres non pas à l'expiration de la période de quatre ans prévue au premier alinéa, mais à l'entrée en vigueur effective des règles que le Conseil, en dépit de l'expiration du délai, reste tenu d'adopter.

43. La période de quatre ans prévue au premier alinéa n'est donc pas opposable aux États membres.

44. Plus encore que pour apprécier la portée de l'autorisation accordée aux États membres, votre arrêt Commission/France, précité, nous donne des éléments de réponse très précis sur la nature des dépenses que ceux-ci sont en droit d'exclure du droit à déduction en vertu de l'article 17.

45. La liberté laissée aux États membres apparaît particulièrement étendue dans ce domaine, les dépenses consacrées aux moyens de transport qui constituent l'outil même de l'activité de l'assujetti pouvant être exclues de toute déduction, selon ce que prévoit l'arrêt de manière tout à fait explicite.

46. Votre Cour a expressément refusé de distinguer entre les moyens de transport affectés à un usage privé et les autres. Se fondant sur le libellé de l'article 17, paragraphe 6, second alinéa, elle a considéré que l'expression «toutes les exclusions», qui se réfère aux exclusions de déductibilité de certaines dépenses que les États membres ont le droit de maintenir, «... comprend les dépenses qui ont un caractère strictement professionnel» [12].

47. Utilisée au profit de la déduction de la TVA appliquée aux seuls biens à usage professionnel, une telle distinction pourrait cependant être justifiée par le souci de limiter l'atteinte portée à la neutralité de la TVA que constitue toute exclusion de déductibilité. Le refus du droit à déduction opposé à un opérateur économique revient, en effet, à tolérer l'existence d'un effet cumulatif contraire à la nature même de la TVA, qui est de limiter l'imposition à la seule valeur ajoutée produite à un stade donné du processus de production.

48. Toutefois, la crainte qu'ont les États membres de ne pas pouvoir garantir le respect de la ligne de partage entre les véhicules utilisés à titre exclusivement professionnel et les véhicules à usage mixte en raison de la difficulté de réaliser des contrôles efficaces a conduit le législateur communautaire à adopter une réglementation autorisant le maintien de législations applicables aux uns comme aux autres [13].

49. C'est cette même crainte qui se trouve à l'origine de l'absence de distinction selon non plus l'usage qui peut être fait des moyens de transport en cause, mais la nature de l'activité économique. Il importe peu, en application de l'article 17, paragraphe 6, et de l'interprétation que vous en avez donnée, que les véhicules acquis par un assujetti soient affectés à une activité qui ne se prête à aucun risque de détournement de l'usage de ces véhicules à des fins privées.

50. Les textes applicables, tels qu'interprétés par votre Cour, traduisent donc le souci du législateur communautaire de ne pas sacrifier les intérêts financiers des États membres aux exigences du bon fonctionnement et de la neutralité du système commun de TVA, du moins tant que ceux-ci ne se seront pas entendus sur les catégories de dépenses n'ouvrant pas droit à déduction de la TVA.

12 — Ibidem.

13 — Il est significatif que le Conseil n'ait pas jugé suffisante, de ce point de vue, la proposition présentée par la Commission en 1983, qui avait posé le principe de l'exclusion du droit à déduction de la TVA des «... dépenses relatives à l'acquisition, la fabrication ou l'importation, au crédit-bail ou à la location, à l'utilisation, à la transformation, la réparation et l'entretien de voitures de tourisme...» (article 1er, paragraphe 1). Il est vrai que, à l'article 1er, paragraphe 2, le projet énonçait des exceptions pour les véhicules affectés au transport à titre onéreux de personnes, à l'enseignement de la conduite ou à l'entraînement, à la location et aux véhicules faisant partie du stock d'exploitation d'une entreprise.

51. Le droit des États membres d'exclure la déductibilité de certaines dépenses peut, en conséquence, être qualifié de très étendu.

52. Ce droit n'est pas pour autant infini puisque l'article 17, paragraphe 6, de la sixième directive énonce une clause dite de «standstill» gelant les droits nationaux en vigueur dans le domaine concerné au 1er janvier 1978, date d'entrée en vigueur de la sixième directive [14]. Il ne permet donc pas aux États membres d'accroître, après cette date, la contrainte que font peser les exclusions du droit à déduction sur les opérateurs économiques.

53. De même, il ne suffit pas que, pour qu'elles puissent être maintenues, les règles de droit national soient applicables lors de l'entrée en vigueur de la sixième directive, le 1er janvier 1978. Il est aussi nécessaire qu'elles soient conformes aux dispositions de la deuxième directive, dont les effets se sont poursuivis, dans chaque État membre, jusqu'à l'entrée en vigueur de la sixième directive [15].

54. Il ne saurait, en effet, être admis que l'entrée en vigueur de la sixième directive, dont l'un des objectifs est l'harmonisation du régime des déductions de la TVA [16], ait pour conséquence de permettre à un État membre de maintenir des règles nationales contraires aux obligations auxquelles il était tenu en vertu de la précédente directive, celle-ci poursuivant, elle aussi, la réalisation d'une convergence des régimes nationaux de TVA [17].

55. Toutefois, comme nous allons le voir, le régime prévu par la deuxième directive laisse, lui aussi, une importante marge d'appréciation aux États membres.

56. Indiquons, tout d'abord, que l'obligation de se conformer à la deuxième directive pose naturellement la question de l'interprétation de son article 11, paragraphes 1 et 4, à d'autres fins qu'à la seule détermination du régime applicable aux opérations imposables survenues au cours de sa période de validité.

57. L'article 11, paragraphe 1, sous a), fixe le principe de la déductibilité de la TVA facturée pour les biens et les services utilisés pour les besoins de l'entreprise de l'assujetti. L'article 11, paragraphe 4, prévoit l'exclusion du régime des déductions de certains biens et de certains services, notamment ceux susceptibles d'être exclusivement ou partiellement utilisés pour les besoins privés de l'assujetti ou de son personnel.

58. Les États membres peuvent donc tenir compte de la nature même des biens ou des

14 — Voir point 7 des présentes conclusions.

15 — Article 37 de la sixième directive.

16 — Douzième considérant.

17 — Troisième considérant.

services pour les exclure du droit à déduction de la TVA. Il est clair qu'un véhicule automobile se prête aisément à une utilisation privée par sa nature même, quel que soit l'usage auquel il était initialement destiné, ce qui ne serait évidemment pas le cas, par exemple, d'une machine-outil ou d'un grand nombre d'autres biens à usage exclusivement professionnel.

59. Il ne ressort d'ailleurs pas du libellé de l'article 11, paragraphe 4, que l'exclusion doive être réservée aux biens *effectivement* affectés à un usage privé, qu'il soit partiel ou exclusif. Les difficultés du contrôle semblent avoir convaincu le législateur communautaire de ne pas poser la condition d'une utilisation effective. Il suffit donc que le bien en cause puisse potentiellement servir à un usage privé, ainsi que le souligne l'emploi du terme «susceptibles».

60. Ajoutons que le critère proposé par le texte de l'utilisation de biens ou de services à titre privé n'est pas le seul possible, comme en témoigne l'adverbe «notamment» qui précède son énoncé.

61. Pour toutes ces raisons, le recours au critère tiré de la nature du bien apparaît adapté en l'espèce, compte tenu de la catégorie de biens faisant l'objet du litige au principal.

62. Il en résulte que, selon nous, les véhicules automobiles de tourisme entrent dans la catégorie, visée par l'article 11, paragraphe 4, de la deuxième directive, des biens qui sont, par leur nature même, susceptibles d'être utilisés pour les besoins privés de l'assujetti ou de son personnel.

63. Les États membres pouvaient donc, sous l'empire de la deuxième directive, adopter ou maintenir leur législation excluant la déductibilité de ce type de biens, ce qui a permis à votre Cour de constater qu'ils sont autorisés à les maintenir sous le régime de la sixième directive.

*Sur la deuxième question*

64. Il ressort de ce qui précède que l'arrêt Commission/France, précité, répond directement aux points a), c) et d) de la deuxième question, par lesquels la Court of Appeal vous demande, en substance, si le fait que des véhicules automobiles sont des outils indispensables à l'exercice de l'activité de l'assujetti a une incidence sur le droit à déduction.

65. Qu'il s'agisse des véhicules du type de ceux appartenant aux sociétés Royscot ou aux membres de Harrison, qualifiés par le juge de renvoi d'outils essentiels à leur activité, des véhicules du type des voitures de démonstration des membres de Harrison, sans lesquelles, selon la Court of Appeal, l'assujetti ne peut pas poursuivre ses activités, ou des voitures du type de

celles des membres de Domecq, sans lesquelles les employés de l'assujetti ne pourraient pas davantage exercer leurs fonctions, ces catégories de véhicules automobiles sont à l'évidence des moyens de transport constituant l'outil même de l'activité de l'assujetti, au sens où l'entend votre Cour.

66. Le fait qu'ils ne soient pas un simple outil mais un instrument indispensable à l'exercice de l'activité de l'entreprise n'a pas d'incidence sur la portée de votre interprétation de l'article 17, paragraphe 6, second alinéa, selon laquelle les exclusions dont le maintien est autorisé peuvent comprendre les dépenses ayant un caractère strictement professionnel.

67. Rappelons que le recours de la Commission qui a donné lieu à l'arrêt Commission/France, précité, était limité «... aux cas dans lesquels les biens en question 'sont une nécessité à tel point qu'ils conditionnent de façon absolue l'exercice de l'activité professionnelle elle-même', par opposition aux cas dans lesquels les biens 'contribuent grandement à faciliter l'exercice de l'activité'» [18].

68. La Commission défendait l'idée que «... les dépenses susceptibles d'être exclues du droit à déduction ne [peuvent être] que les dépenses engagées par un assujetti sur des biens et services qui ne sont pas absolument indispensables à l'exercice de sa profession» [19].

69. Il en résulte que, par l'expression «outil même» de l'activité de l'assujetti, utilisée par votre Cour pour qualifier les moyens de transport dont la TVA peut également être exclue du droit à déduction, vous avez entendu désigner un bien sans lequel l'activité de l'entreprise serait compromise, en d'autres termes un outil indispensable à l'activité de l'assujetti.

70. Le caractère indispensable des voitures à l'activité des parties au principal ne change rien, non plus, à leur nature de biens susceptibles d'être exclusivement ou partiellement utilisés pour les besoins privés de l'assujetti ou de son personnel, au sens de l'article 11, paragraphe 4, de la deuxième directive.

71. L'interprétation donnée par votre Cour fournit également une réponse sans équivoque aux points b) et e) de la deuxième question, relatifs aux conséquences qu'il convient de tirer de l'impossibilité pour l'assujetti ou son personnel de faire un usage privé des véhicules en question ou des conditions strictes dans lesquelles un tel usage est permis.

18 — Conclusions de l'avocat général M. Jacobs sous l'arrêt Commission/France, précité, point 7.

19 — Arrêt Commission/France, précité, point 15.

72. Nous l'avons vu, la faculté reconnue aux États membres de conserver toute exclusion au droit à déduction s'applique indépendamment du type d'utilisation qui est effectivement faite du bien. L'absence d'utilisation privée des véhicules n'oblige donc pas les États membres à réintroduire le droit à déduction des sommes consacrées à leur acquisition. A plus forte raison, une utilisation privée strictement réglementée ne peut les y contraindre.

73. La troisième question a trait à l'incidence, sur le droit à déduction, d'une répartition des dépenses consacrées aux véhicules selon qu'elles se rapportent à leur utilisation privée ou professionnelle. Elle porte aussi sur l'incidence de l'utilisation privée des véhicules par les employés sous la forme d'une opération imposable. Or, il résulte des éléments qui précèdent que les États membres sont en droit de conserver un régime excluant la déductibilité de la TVA, quelle que soit l'affectation des véhicules automobiles. La troisième question devenant dès lors sans objet, il n'y a pas lieu, selon nous, d'y répondre.

74. L'interprétation que nous vous proposons de maintenir, à la suite de votre arrêt Commission/France, précité, nous paraît être la seule possible en l'état du droit communautaire applicable, à défaut d'être la meilleure. Vous l'avez relevé, le texte de l'article 17, paragraphe 6, comme l'absence d'accord des États membres sur le régime applicable aux dépenses de transport de personnes, impose cette solution tant que le Conseil ne s'est pas prononcé [20].

75. Comme la Commission et comme l'avocat général M. Jacobs dans ses conclusions sous l'arrêt Commission/France, précité, nous pensons que «... les règles qui empêchent les assujettis de déduire la TVA afférente à des catégories de dépenses aussi importantes altèrent gravement le fonctionnement et la neutralité du système de la TVA» et «... nous doutons que le risque de fraude fiscale puisse justifier une exclusion complète de ces biens du mécanisme de déduction» [21].

76. En particulier, on peut légitimement regretter que, dans l'hypothèse où les voitures sont directement affectées à l'activité de l'assujetti sans qu'il soit possible à ce dernier d'en prendre physiquement possession, comme en matière de leasing, l'exclusion du droit à déduction ne soit pas prohibé. Dans un tel cas, en effet, ni l'assujetti ni ses employés ne peuvent faire des véhicules un usage privé, de sorte que les risques de fraude sont insignifiants.

77. Mais comme l'avocat général M. Jacobs, nous considérons que «... le problème appelle une solution législative» [22]. D'une part, la réglementation communautaire applicable, dépourvue d'équivoque sur le point en discussion, ne se prête pas à une interprétation sélective, quand bien même celle-ci serait justifiée par des considérations d'opportunité. D'autre

20 — Ibidem, points 18 et 19.

21 — Point 23.

22 — Ibidem, point 24.

part, une interprétation jurisprudentielle, nécessairement dépendante des circonstances de fait et de droit à l'origine du litige au principal, serait de nature à faire naître de nombreuses interrogations sur le caractère transposable de la solution retenue à d'autres catégories d'activités ou modes d'organisation des entreprises. Enfin et surtout, le texte applicable, par le souci clairement exprimé de permettre le maintien de toutes les exclusions prévues par les législations nationales, reflète la volonté des États membres de ne pas admettre de distinction dans ce domaine tant qu'un accord n'aura pas été trouvé par voie de législation communautaire.

78. De ce fait, il nous semble que seule une législation ayant vocation à réaliser une harmonisation exhaustive du droit à déduction est de nature à concilier la plus large déductibilité possible avec la prévention des risques de fraude.

## Conclusion

79. Au regard de ces considérations, nous vous proposons de répondre de la façon suivante aux questions posées par la Court of Appeal (England & Wales):

« 1) L'article 11, paragraphe 4, de la deuxième directive 67/228/CEE du Conseil, du 11 avril 1967, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires — Structure et modalités d'application du système commun de taxe sur la valeur ajoutée, accordait aux États membres le droit d'adopter ou de maintenir en vigueur des dispositions législatives qui excluaient la déductibilité de la taxe sur la valeur ajoutée afférente aux véhicules automobiles utilisés pour l'activité de l'assujetti.

L'article 11, paragraphe 4, de la deuxième directive 67/228 ne s'opposait pas au droit des États membres d'adopter ou de maintenir en vigueur des dispositions législatives qui excluaient la déductibilité de la taxe sur la valeur ajoutée afférente aux véhicules automobiles utilisés pour l'activité de l'assujetti:

—lorsque ces véhicules étaient un outil indispensable à l'exercice de cette activité;

—lorsque ces véhicules n'étaient pas susceptibles de faire l'objet d'une utilisation privée.

2) Le droit conféré aux États membres par l'article 17, paragraphe 6, second alinéa, 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, de maintenir toutes les exclusions du droit à déduction de la taxe sur la valeur ajoutée prévues par leurs législations nationales au moment de l'entrée en vigueur de la sixième directive 77/388 ne prend pas fin à l'expiration de la période de quatre ans prévue à l'article 17, paragraphe 6, premier alinéa, de la sixième directive 77/388 pour l'adoption par le Conseil des règles déterminant les dépenses n'ouvrant pas droit à déduction de la taxe sur la valeur ajoutée, mais dès l'entrée en vigueur de ces règles.

3) L'article 17, paragraphe 6, second alinéa, de la sixième directive 77/388 accorde aux États membres le droit de maintenir en vigueur des dispositions législatives qui excluent la déductibilité de la taxe sur la valeur ajoutée afférente aux véhicules automobiles utilisés pour l'activité de l'assujetti tant que les règles déterminant les dépenses n'ouvrant pas droit à déduction de la taxe sur la valeur ajoutée que doit adopter le Conseil en vertu de l'article 17, paragraphe 6, premier alinéa, de la sixième directive 77/388 ne sont pas entrées en vigueur.

L'article 17, paragraphe 6, second alinéa, de la sixième directive 77/388 ne s'oppose pas au droit des États membres de maintenir en vigueur des dispositions législatives qui excluent la déductibilité de la taxe sur la valeur ajoutée afférente aux véhicules automobiles utilisés pour l'activité de l'assujetti:

—lorsque ces véhicules sont un outil indispensable à l'exercice de cette activité;

—lorsque ces véhicules ne sont pas susceptibles de faire l'objet d'une utilisation privée.»