CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL
M. L. A. GEELHOED
présentées le 24 octobre 2002 [1]

I — Introduction

1. Cette demande de décision préjudicielle du Bundesfinanzhof (Allemagne) a pour objet la validité des articles 2 et 3 de la décision 2000/186/CE du Conseil, du 28 février 2000 [2], autorisant la République fédérale d'Allemagne à appliquer des mesures dérogatoires aux articles 6 et 17 de la sixième directive 77/388/CEE 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 [3] (ci-après la «sixième directive»). Le juge de renvoi souhaite savoir si la décision 2000/186 est compatible avec les dispositions de la sixième directive et avec les principes généraux de droit communautaire.

1 — Langue originale: le néerlandais.

2 — JO L 59, p. 12.

3 — Directive du Conseil, du 17 mai 1977 (JO L 145, p. 1), modifiée en dernier lieu par la directive 2001/41/CE du Conseil, du 19 janvier 2001 (JO L 22, p. 17).

II — Cadre juridique

A — *Le droit communautaire*

2. L'article 17, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive se lit comme suit:

«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 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.»

3. L'article 27 de la sixième directive s'énonce comme suit:

«1. Le Conseil, statuant à l'unanimité sur proposition de la Commission, peut autoriser tout État membre à introduire des mesures particulières dérogatoires à la présente directive, afin de simplifier la perception de la taxe ou d'éviter certaines fraudes ou évasions fiscales. Les mesures destinées à simplifier la perception de la taxe ne peuvent influer, sauf de façon négligeable, sur le montant de la taxe due au stade de la consommation finale.

2. L'État membre qui souhaite introduire des mesures visées au paragraphe 1 en saisit la Commission et lui fournit toutes les données utiles d'appréciation.

3. La Commission en informe les autres États membres dans un délai d'un mois.

4. La décision du Conseil sera réputée acquise si, dans un délai de deux mois à compter de l'information visée au paragraphe 3, ni la Commission, ni un État membre n'ont demandé l'évocation de l'affaire par le Conseil.

5. Les États membres qui appliquent, au 1er janvier 1977, des mesures particulières du type de celles visées au paragraphe 1 peuvent les maintenir, à la condition de les notifier à la Commission avant le 1er janvier 1978 et sous réserve qu'elles soient conformes, pour autant qu'il s'agisse de mesures destinées à simplifier la perception de la taxe, au critère défini au paragraphe 1.»

4. L'article 2 de la décision 2000/186 dispose:

«Par dérogation aux dispositions de l'article 17, paragraphe 2, de la directive 77/388/CEE, tel que modifié par l'article 28 septies de ladite directive, ainsi qu'aux dispositions de l'article 6, paragraphe 2, point a), de cette même directive, la République fédérale d'Allemagne est autorisée à limiter à 50 % le droit à déduction de la TVA grevant l'ensemble des dépenses relatives aux véhicules qui ne sont pas exclusivement utilisés à des fins professionnelles et à ne pas assimiler à des services effectués à titre onéreux l'utilisation pour des besoins privés d'une voiture affectée à l'entreprise de l'assujetti. Les dispositions du premier alinéa ne s'appliquent pas lorsque le véhicule constitue un actif circulant de l'assujetti ni lorsque le pourcentage d'utilisation du véhicule à des fins privées ne dépasse pas 5 % de l'utilisation totale du véhicule.»

5. L'article 3 de la décision 2000/186 dispose:

«La présente décision est applicable à partir du 1er avril 1999. Elle cessera de s'appliquer

à la date d'entrée en vigueur de la directive relative aux dépenses n'ouvrant pas droit à déduction de la TVA et expirera au plus tard le 31 décembre 2002.»

B — *Le droit interne*

6. L'article 15, paragraphe 1, de l'Umsatzsteuergesetz (loi allemande relative à la taxe sur le chiffre d'affaires, ci-après l'«UStG») dispose:

«L'entrepreneur peut déduire au titre de la taxe payée en amont:

1. La taxe indiquée dans les factures au sens de l'article 14, qui sont délivrées pour des livraisons ou autres prestations effectuées par d'autres entreprises.»

7. L'article 15, paragraphe 1, sous b), de l'UStG se lit comme suit:

«Les taxes payées en amont ne sont déductibles qu'à 50 % pour l'acquisition ou la fabrication, l'importation, l'acquisition dans la Communauté, la prise en location ou l'exploitation de véhicules au sens de l'article 1 b, paragraphe 2, lorsque ces véhicules sont également utilisés pour les besoins privés de l'entrepreneur ou à d'autres fins étrangères à l'entreprise.»

Par véhicules au sens de l'article 1 b, paragraphe 2, de l'UStG, il faut entendre les voitures de tourisme, les aéronefs et les moyens de transport nautique.

8. L'article 27, paragraphe 3, de l'UStG énonce:

«L'article 15, paragraphe 1, sous b), et l'article 15 a, paragraphe 3, n° 2, de l'UStG sont applicables aux véhicules acquis ou fabriqués, importés, achetés dans la Communauté ou pris en location après le 31 mars 1999.»

III — Faits et procédure

A — *Le litige au principal*

9. M. Sudholz exploite une entreprise de peinture. En avril 1999, il a acquis un véhicule de tourisme au prix de 55 086,21 DEM, auxquels s'ajoutent 16 % de taxe sur le chiffre d'affaires, soit

8 813,79 DEM. Il a affecté ce véhicule à son entreprise et l'a utilisé à 70 % à des fins professionnelles et à 30 % à des fins étrangères à l'entreprise.

10. Dans sa déclaration périodique à la taxe sur le chiffre d'affaires pour avril 1999, M. Sudholz a déclaré l'intégralité de la taxe sur le chiffre d'affaires grevant l'achat du véhicule. Il estime en effet que la disposition nouvelle figurant à l'article 15, paragraphe 1, sous b), de l'UStG et entrée en vigueur le 1er avril 1999 est contraire au droit communautaire.

11. Le Finanzamt Sulingen (ci-après le «FA») a décidé qu'aux termes de l'article 15, paragraphe 1, sous b), de l'UStG la déclaration d'avril 1999 ne permettait de déduire que 50 % de la taxe versée en amont.

12. M. Sudholz a introduit une réclamation contre la décision du FA. Ce dernier l'a rejetée et M. Sudholz a saisi d'un recours le Finanzgericht qui l'a dit fondé. Le Finanzgericht a considéré que M. Sudholz pouvait invoquer une disposition plus favorable pour lui, à savoir l'article 17 de la sixième directive, et que les restrictions au droit de déduire la taxe versée en amont seraient contraires au droit communautaire lorsque, comme en l'espèce, de telles restrictions n'existaient pas avant l'entrée en vigueur de la sixième directive et que, au moment où il statuait à son tour, aucune autorisation de les instaurer n'avait été accordée au titre de l'article 27, paragraphe 1, de la sixième directive.

13. Dans son recours en «Revision» devant le Bundesfinanzhof, le FA indique que la République fédérale d'Allemagne a été autorisée par la décision 2000/186, prise au titre de l'article 27 de la sixième directive, à limiter à 50 % le droit de déduire la TVA grevant les dépenses relatives aux véhicules qui ne sont pas exclusivement utilisés à des fins professionnelles, à condition que ces véhicules ne constituent pas un actif circulant de l'assujetti et que le taux d'utilisation du véhicule à des fins privées dépasse 5 % de l'utilisation totale du véhicule.

14. Le FA conclut à l'annulation du jugement entrepris et au rejet du recours. M. Sudholz conclut à la confirmation du jugement.

B — *Observations du Bundesfinanzhof*

15. Le juge de renvoi indique dans son ordonnance de renvoi que les conditions posées par les dispositions combinées de l'article 15, paragraphe 1, sous b), et de l'article 27, paragraphe 3, de l'UStG sont remplies en l'espèce. Il est tout d'abord établi que M. Sudholz a utilisé le véhicule à

70 % à des fins professionnelles. Le véhicule ayant été acquis après le 31 mars 1999, la déduction de la taxe versée lors de l'acquisition du véhicule est limitée à 50 %. Le juge de renvoi se demande cependant s'il y a lieu d'appliquer l'article 15, paragraphe 1, sous b), de l'UStG ou si la partie demanderesse peut invoquer l'article 17, paragraphe 2, de la sixième directive, pour prétendre déduire l'intégralité de la taxe versée en amont au motif qu'elle a intégralement affecté le véhicule à l'usage de son entreprise.

16. D'après le juge de renvoi, les dispositions en vigueur de la directive ne permettaient au gouvernement allemand de limiter le droit de déduire la taxe versée en amont que s'il y avait été valablement autorisé par le Conseil. Dans son esprit, l'article 27 de la sixième directive requiert une autorisation accordée à une date antérieure à l'adoption d'une règle interne limitant la déduction de la TVA. Ce n'est que le 28 février 2000 que le Conseil a autorisé la République fédérale d'Allemagne à adopter la mesure en question alors que le Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 [4] (loi allemande relative aux allégements d'impôts) (qui a inséré l'article 15, paragraphe 1, de l'UStG) date du 24 mars 1999.

17. La procédure qui a précédé la décision appelle elle aussi des critiques en ce que la demande d'autorisation faite par le gouvernement allemand n'a pas été publiée. De surcroît, la décision irait au-delà de ce qui était demandé puisque le Conseil fonde également la décision sur l'idée que cette mesure permettra «de simplifier le régime d'imposition applicable à l'utilisation privée des véhicules». Le juge de renvoi doute dès lors de la compatibilité de la décision 2000/186 avec le droit communautaire.

18. Le juge de renvoi se demande en deuxième lieu si l'effet rétroactif de la décision (l'article 3, paragraphe 1, de la décision 2000/186 déclare la décision applicable à partir du 1er avril 1999) est compatible avec le droit communautaire. Le juge de renvoi rappelle que le principe de la sécurité juridique s'oppose en général à ce qu'une décision communautaire soit assortie d'un effet rétroactif. Il estime qu'en l'espèce on ne saurait déroger à ce principe puisque la décision 2000/186 est muette quant à la nécessité d'un effet rétroactif.

19. Le juge de renvoi se demande enfin si la décision 2000/186 remplit les conditions de fond de l'article 27, paragraphe 1. En d'autres mots, la décision est-elle nécessaire et appropriée pour atteindre l'objectif spécifique poursuivi et affecte-t-elle le moins possible les objectifs et les principes de la sixième directive ?

20. Il renvoie à cet égard à la motivation de l'article 2 de la décision 2000/186. La

4 — BGBl. I 1999, p. 402.

limitation du droit de l'assujetti de déduire la TVA y est présentée comme justifiée par la difficulté avérée de contrôler précisément la ventilation entre la partie professionnelle et la partie privée des dépenses pour ce type de biens et par les risques de fraude ou d'abus qui en découlent. En outre, cette mesure permettrait de simplifier le régime d'imposition applicable à l'utilisation privée des véhicules (cinquième considérant). Le sixième considérant indique que la limitation ne s'applique pas aux dépenses afférentes aux véhicules qui constituent les actifs circulants de l'assujetti et qu'elle ne s'applique pas lorsque l'utilisation à des fins privées ne dépasse pas 5 % de l'utilisation totale. Le septième considérant en déduit que l'on peut ainsi assurer que la dérogation au principe du droit de déduire intégralement la taxe supportée par un assujetti dans le cadre de son activité taxée n'aille pas au-delà de ce qui est nécessaire pour combattre les risques de fraude ou d'abus.

21. Le juge de renvoi indique que l'article 2 de la décision 2000/186 a pour conséquence qu'un assujetti ne pourra pas déduire la TVA grevant des dépenses liées à des véhicules même s'il est effectivement en mesure de prouver qu'il les a affectés ou qu'il les affectera à plus de 50 % à des fins strictement professionnelles. Le juge de renvoi paraît estimer cette conséquence contraire au principe de proportionnalité. Il indique que, dans la proposition remise au Conseil, la Commission avait bel et bien laissé à l'assujetti la faculté de démontrer que les véhicules en question sont utilisés à des fins professionnelles à plus de 50 %.

C — *Les questions préjudicielles*

22. Tout cela a incité le Bundesfinanzhof à poser les questions préjudicielles suivantes par ordonnance du 30 novembre 2000, parvenue au greffe de la Cour de justice le 15 janvier 2001:

«1) L'article 2 de la décision du Conseil, du 28 février 2000 (2000/186/CE), autorisant la République fédérale d'Allemagne à appliquer des mesures dérogatoires aux articles 6 et 17 de la sixième directive 77/388/CEE en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires, est-il invalide du fait que la procédure préalable à l'adoption de la décision ne répond pas aux exigences de l'article 27 de la directive 77/388/CEE?

2) Faut-il considérer comme valide l'article 3, premier alinéa, de la décision 2000/186/CE, d'après lequel la décision est applicable rétroactivement à partir du 1er avril 1999?

3) L'article 2 de la décision 2000/186/CE répond-il aux exigences de fond qui doivent s'imposer à l'habilitation qu'il prévoit et la validité de cette disposition peut-elle être mise en doute à ce titre?»

D — *La procédure devant la Cour*

23. Des observations écrites ont été déposées au titre de l'article 20 du protocole sur le statut CE de la Cour de justice par les gouvernements allemand et néerlandais ainsi que par le Conseil et la Commission. Dans ses observations écrites le gouvernement néerlandais n'a abordé que les première et deuxième questions. Le gouvernement allemand, le Conseil et la Commission ont développé oralement leurs positions à l'audience que la Cour a tenue le 10 juillet 2002.

IV — **Arguments**

A — *La première question préjudicielle*

24. D'après les parties qui ont présenté des observations, la première question a plus particulièrement pour objet l'interprétation de la notion d'«autoriser» figurant à l'article 27, paragraphe 1, de la sixième directive. Elles estiment que cette notion n'implique pas que l'autorisation du Conseil doive précéder l'adoption d'une mesure interne dérogeant à la sixième directive. En vertu de l'article 27, paragraphe 1, l'autorisation pourrait être accordée aussi bien avant qu'après.

25. Le gouvernement allemand indique que, dans la version antérieure de l'article 27, à savoir l'article 13 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 (JO 1967, 71, p. 1303); les États membres ne pouvaient pas prendre de mesures dérogatoires avant l'expiration du délai dans lequel d'autres États membres avaient la faculté de s'y opposer et, en cas d'opposition, avant que le Conseil n'ait rendu une décision favorable. L'article 27 ne prévoit pas une telle interdiction de prendre une mesure interne dérogatoire avant d'y être autorisé. Le gouvernement allemand affirme que l'article 27, deuxième alinéa, se borne à imposer à l'État membre d'informer la Commission avant d'adopter une mesure interne dérogatoire précise. En l'espèce, le gouvernement allemand a informé la Commission le 11 décembre 1998 de la mesure en question. Il a complété cette information par lettre du 19 février 1999. Il a confirmé une nouvelle fois la teneur des correspondances antérieures par lettre du 23 août 1999. Le gouvernement allemand estime que l'on ne saurait lui imputer le fait que la Commission a étiré la procédure bien au-delà du 1er avril 1999.

26. La Commission déduit de l'article 27, paragraphe 2, de la sixième directive que la

procédure d'autorisation doit précéder l'instauration des mesures internes dérogeant à la directive. Elle estime que ce n'est pas la date à laquelle le Conseil a pris sa décision qui suscite un problème de compatibilité avec le droit communautaire mais la date à laquelle la République fédérale d'Allemagne a instauré le régime légal inscrit à l'article 15 de l'UStG. C'est la raison pour laquelle c'est la mesure allemande et non pas la décision 2000/186 qui heurte éventuellement les dispositions de l'article 27.

28. S'agissant de l'allégation voulant que la décision aille au-delà de ce que la République fédérale d'Allemagne demandait, le Conseil estime que la demande du gouvernement allemand visait également à simplifier le régime d'imposition. Le gouvernement allemand a en effet exposé la difficulté de contrôler précisément la ventilation faite dans la déduction de la TVA grevant des véhicules entre la partie professionnelle et la partie privée des dépenses liées aux véhicules. De surcroît, le nombre d'affaires dans lesquelles des contrôles doivent être effectués est énorme. Le Conseil poursuit en indiquant qu'il peut prendre une décision au titre de l'article 250 CE en s'écartant de la proposition de la Commission pour autant que les modifications restent dans le domaine visé par la proposition initiale.

27. Toutes les parties qui ont présenté des observations estiment que le droit communautaire, et en particulier l'article 27, ne requiert pas la publication de la demande d'autorisation faite par un État membre. Les autres États membres sont en effet informés aux termes de l'article 27, paragraphe 3, des mesures qu'un État membre veut adopter pour déroger à la sixième directive. Le gouvernement allemand et la Commission renvoient aux conclusions présentées dans l'affaire Skripalle [5], dans lesquelles l'avocat général indique qu'il ressort implicitement de l'arrêt BP Soupergaz [6] qu'il n'existe pas d'obligation de publication en droit communautaire dans le contexte de l'article 27.

B — *La deuxième question préjudicielle*

29. Le gouvernement allemand soutient que les doutes que l'effet rétroactif de la décision 2000/186 suscite chez le juge de renvoi quant à la validité des mesures prises sont dépourvus de fondement. Une mesure interne peut selon lui tout aussi bien bénéficier d'une autorisation après coup. Il poursuit en indiquant qu'une décision que le Conseil adopte en vertu de l'article 27 ne peut pas enfreindre le principe de la pro-

5 — Conclusions de l'avocat général Fennelly (arrêt du 29 mai 1997, C-63/96, Rec. p. I-2847).

6 — Arrêt du 6 juillet 1995 (C-62/93, Rec. p. I-1883).

tection de la confiance légitime de personnes concernées puisqu'une telle décision n'intéresse que l'État membre et les institutions communautaires. De surcroît, les assujettis auraient eu la possibilité de prendre connaissance de la modification qui était en gestation dans le régime des déductions fiscales puisqu'un projet de loi visant cette matière avait été publié.

30. Le gouvernement néerlandais estime qu'il n'est pas exclu en soi d'assortir d'un effet rétroactif une autorisation donnée au titre de l'article 27, pourvu que soient remplies un certain nombre de conditions que la Cour a développées dans sa jurisprudence. Une de ces conditions est la condition de nécessité, laquelle permet à titre exceptionnel de déroger à la règle voulant que le principe de sécurité juridique s'oppose en général à ce qu'un acte communautaire sortisse des effets avant sa promulgation, lorsque le but à atteindre l'exige et lorsque la confiance légitime des intéressés est dûment respectée [7]. Le gouvernement néerlandais estime qu'en l'espèce la condition de nécessité est remplie parce que l'intérêt général, à savoir la lutte contre la fraude ou l'évasion fiscales, peut justifier la rétroactivité d'un acte communautaire. Il ajoute que la prévention et la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales exigent souvent une action rapide sous la forme de mesures nationales arrêtées par les États membres. Il peut être nécessaire de reconnaître un effet rétroactif à de telles mesures en vue d'atteindre le but d'intérêt général. Le gouvernement néerlandais estime dès lors que le Conseil pouvait assortir d'un effet rétroactif l'autorisation donnée dans la décision.

31. La Commission doute que le but souhaité exigeât d'assortir d'effet rétroactif l'autorisation donnée. La difficulté de contrôler la ventilation opérée entre l'utilisation à des fins professionnelles et privées existe depuis que le régime TVA a été mis en place. C'est pourquoi ce problème lié à l'étendue du droit de déduire la TVA ne saurait justifier d'assortir l'autorisation d'un effet rétroactif. S'agissant de la protection de la confiance légitime des intéressés, la Commission indique qu'en vertu de l'article 17 de la sixième directive le droit de déduire la TVA naît au moment où la taxe déductible devient exigible. Le droit de déduire la TVA naissant au moment où les biens sont livrés ou les services rendus, M. Sudholz pouvait escompter déduire en l'espèce l'intégralité de la taxe versée en amont pour l'achat du véhicule de tourisme. L'article 27 de la directive donne certes la possibilité de limiter le droit de déduire la TVA, mais les titulaires de ce droit à déduction ne peuvent pas voir leur droit à déduction dépendre d'une décision ultérieure rendue à la suite d'une demande tendant à appliquer cet article. La Commission estime dès lors que la décision 2000/186 porte atteinte à la confiance légitime de M. Sudholz.

7 — Le gouvernement néerlandais renvoie notamment à l'arrêt du 11 juillet 1991, Crispoltoni (C-368/89, Rec. p. I-3695).

32. D'après le Conseil, l'article 3 de la décision 2000/186 est valide et la décision rétroagit donc à la date visée à l'article 3. Le Conseil indique que le gouvernement allemand a sollicité l'autorisation dès le 11 décembre 1998 par lettre parvenue à la Commission le 8 janvier 1999. Si la décision n'a été adoptée que plus tard, cela est dû au retard que la procédure a accusé à la Commission. À l'instar du gouvernement allemand, le Conseil rappelle qu'une décision adoptée au titre de l'article 27 ne peut pas créer en elle-même d'obligation à charge d'un particulier étant donné qu'elle s'adresse à l'État membre. C'est à l'État membre qu'il appartient de veiller à ce qu'une mesure telle que celle visée à l'article 27 ne porte pas atteinte à la confiance légitime de personnes concernées.

C — *La troisième question préjudicielle*

33. Le gouvernement allemand affirme que le plafonnement à 50 % du droit de déduire la TVA ne joue pas dans tous les cas, et notamment pas lorsque le véhicule est utilisé à moins de 5 % à des fins privées. Il reconnaît le problème qui se pose lorsqu'un véhicule est utilisé à 80 % à des fins professionnelles et que l'assujetti ne peut de ce fait déduire la TVA qu'à hauteur de 50 % en subissant ainsi un préjudice économique. D'un autre côté, l'assujetti bénéficie également de la règle des 50 % lorsque le véhicule est utilisé de 10 à 49 % à des fins professionnelles. Ce type d'effets est inhérent aux limites et aux plafonds fixés forfaitairement.

34. D'après la Commission, l'article 2 de la décision 2000/186 heurte le principe de proportionnalité [8]. Dans la proposition de décision du Conseil [9] qu'elle a faite le 13 décembre 1999 à la demande du gouvernement allemand, elle avait indiqué que la déduction forfaitaire de 50 % ne devrait pas s'appliquer lorsque l'assujetti est en mesure de démontrer que le véhicule est utilisé à plus de 50 % à des fins professionnelles. La Commission souligne qu'aux termes de l'article 27, paragraphe 1, les mesures destinées à simplifier la perception de la taxe ne peuvent avoir qu'une incidence négligeable sur le montant de la taxe due au stade de la consommation finale.

35. Le Conseil estime que l'article 2 ne heurte pas le principe de proportionnalité. À cet égard, le Conseil se réfère à la proposition de la Commission modifiant la sixième directive pour plafonner à 50 % le droit de déduire la TVA grevant les dépenses liées aux véhicules qui ne sont pas intégralement utilisés à des fins professionnelles. La mesure du gouvernement allemand vise également à plafonner forfaitairement à 50 % le droit de déduire la TVA. Il ressort de cette proposition que le

8 — La Commission renvoie à cet égard à l'arrêt du 19 septembre 2000, Ampafrance et Sanofi (C-177/99 et C-181/99, Rec. p. I-7013, point 62).

9 — COM/99/690 final.

plafonnement forfaitaire visant à combattre la fraude ou l'évasion fiscales est conforme au principe de proportionnalité.

V — Appréciation

A — *La première question préjudicielle*

36. La première question porte sur des règles de forme. Par cette question, le juge de renvoi souhaite savoir si l'article 2 de la décision 2000/186 est non valide en ce que la procédure suivie pour l'adopter ne répond pas à l'article 27 de la sixième directive. Il y a là trois aspects: la notion d'«autoriser» figurant à l'article 27, paragraphe 1, de la directive; l'absence de publication de la demande d'autorisation faite par le gouvernement allemand et la question de savoir si l'autorisation pouvait aller au-delà de ce qui était demandé.

37. L'article 17, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive a pour règle fondamentale le droit à la déduction intégrale de la TVA. Cette règle souffre deux exceptions. La première vise la législation existante, la clause dite de standstill de l'article 17, paragraphe 6, de la sixième directive. Cette disposition permet aux États membres de maintenir les exceptions existantes au principe de la déduction intégrale de la TVA jusqu'à l'entrée en vigueur des règles visées dans cet article. Cette exception ne joue pas en l'espèce. La deuxième exception vise la nouvelle législation. L'article 27, paragraphe 1, de la directive permet d'introduire des mesures particulières dérogatoires à la directive afin de simplifier la perception de la taxe ou d'éviter certaines fraudes ou évasions fiscales. L'État membre doit y être autorisé par le Conseil. La procédure à suivre à cet effet est déterminée à l'article 27, paragraphes 2 à 4. L'État membre qui souhaite introduire des mesures visées au paragraphe 1 en saisit la Commission et lui fournit toutes les données utiles d'appréciation (paragraphe 2). La Commission en informe à son tour les autres États membres dans un délai d'un mois (paragraphe 3). L'autorisation peut ensuite être donnée soit par une décision expresse du Conseil, soit, après un certain délai, par une autorisation implicite (paragraphe 4).

38. Le premier aspect évoqué par le juge de renvoi consiste à savoir si l'autorisation doit précéder l'instauration de la mesure interne en question. La version allemande de la sixième directive emploie le verbe «ermächtigen» et non pas «genehmigen». Les deux verbes sont employés dans la décision 2000/186. En langue allemande, l'emploi de «ermächtigen» indique que l'autorisation doit être accordée préalablement tandis que lorsqu'on emploie «genehmigen» cela veut dire qu'elle peut aussi intervenir postérieurement. Dans la plupart des versions linguistiques, le verbe néerlandais «machtigen» est employé dans ce dernier sens. La version française par exemple parle d'«autoriser» et non pas d'«habiliter». Les versions anglaise et ita-

lienne par exemple parlent respectivement de «to authorizie» et d'«autorizzare».

39. Ainsi que le Conseil le relève lui aussi, l'adoption de mesures fiscales internes ressortit à la compétence exclusive de cet État membre. Celui-ci doit toutefois veiller à ce qu'elles soient compatibles avec le droit communautaire. L'article 27 de la sixième directive ne vise pas l'autorisation de prendre des mesures en matière de TVA, mais l'autorisation de pouvoir prendre des mesures dérogeant à la directive. Ainsi qu'il ressort du point précédent, la terminologie employée à l'article 27 dans la plupart des versions linguistiques montre que l'on ne peut pas concevoir que cette approbation doive intervenir par définition préalablement. Il ressort néanmoins de l'article 27, paragraphe 2, qu'un État membre qui *veut prendre* une mesure dérogatoire doit en informer la Commission et lui fournir toutes les données utiles d'appréciation. Il s'ensuit que [le début de] la procédure d'autorisation précède en tout cas l'instauration effective de la mesure interne dérogatoire. Cela dit, on ne répond pas encore à la question de savoir si l'autorisation peut aussi être donnée après l'instauration de la mesure interne dérogeant à la directive ou, en d'autres mots, si cette mesure interne peut être instaurée alors que la procédure d'autorisation n'a pas encore abouti. La directive ne l'interdit pas expressément. Si l'on considère qu'une autorisation puisse aussi être accordée postérieurement, la réponse sera affirmative. Je relève toutefois qu'un État membre qui instaure la mesure envisagée alors que la procédure d'autorisation est toujours en cours le fait entièrement à ses propres risques. Comme il n'y a, en effet, pas encore d'autorisation à ce moment-là, la mesure instaurée heurte le droit communautaire à ce moment-là et il n'est pas encore certain que cette éventuelle entorse sera redressée par une autorisation assortie d'un effet rétroactif. L'instauration prématurée d'une mesure dérogatoire par un État membre dans l'ordre juridique interne peut donc comporter une entorse au droit communautaire; cela n'a toutefois comme tel aucune incidence sur la validité de la décision même qui accorde l'autorisation.

40. Le deuxième aspect qui touche aux formes concerne l'absence de publication par la République fédérale d'Allemagne de la demande qu'elle a faite pour être autorisée à prendre des mesures dérogatoires. Ainsi que différentes observations le relèvent à juste titre, rien dans le texte de l'article 27 de la sixième directive ne permet de déduire une telle obligation de publier la demande. Elles renvoient aux conclusions que l'avocat général Fennelly a présentées avant l'affaire Skripalle [10]. Dans cette affaire, il s'agissait notamment de savoir si l'absence de publication de la décision accordant l'autorisation est susceptible d'en affecter la validité ou l'effet. La Cour n'a pas abordé cette question. L'avocat général Fennelly a cependant conclu que l'article 191, paragraphe 3, du traité CE (devenu article 254, paragraphe 3, CE) n'impose pas de publier les décisions de cette nature et que l'article 27 de la directive n'impose pas davantage de publier une autorisation accordée en vertu de celui-ci. Il a ajouté ne pas penser que l'absence de publication d'une décision d'autorisation rendue par le Conseil entame la sécurité juridique ou

10 — Précitée à la note 5.

l'efficacité du contrôle juridictionnel ou administratif ouvert aux assujettis auxquels la décision fait grief.

41. En l'espèce, il ne s'agit pas de la publication de la décision d'autorisation, laquelle a été publiée au Journal officiel conformément à ce qui se fait depuis des années, mais de la publication de la demande de cette autorisation. Je pense néanmoins que le raisonnement suivi par l'avocat général Fennelly peut aussi être suivi ici par analogie. Si aucune obligation de publication ne se déduit de l'article 27 de la sixième directive pour la décision à rendre au titre de cet article, il en va de même des demandes que les États membres adressent pour que ces décisions soient rendues. Aux termes de cette disposition, la Commission doit simplement être saisie des mesures envisagées, et en informer à son tour les autres États membres. En l'espèce, cela a été fait respectivement les 8 janvier et 11 octobre 1999. Les autres États membres doivent être informés parce qu'ils ont le droit de demander que la demande soit traitée par le Conseil. Une règle imposant de publier les demandes d'autorisation n'aurait au reste de sens que si un cercle plus large que celui dont il s'agit actuellement se voyait reconnaître une quelconque influence sur l'issue de la procédure.

42. Le dernier aspect de la première question demande si la décision d'autorisation 2000/186 pouvait aller au-delà de ce qui était demandé. La République fédérale d'Allemagne n'aurait fondé sa demande que sur des motifs liés à la prévention de la fraude ou de l'évasion fiscales sans souhaiter simplifier le régime fiscal.

43. Le but de la saisine visée à l'article 27, paragraphe 2, de la sixième directive et de la communication des données utiles d'appréciation est de permettre à la Commission et, le cas échéant, au Conseil, de contrôler si le régime dérogatoire se maintient à l'intérieur du cadre des objectifs visés à l'article 27, paragraphe 1, de la directive [11]. Aux termes de l'article 27, paragraphe 1, de la directive il convient de faire une nette distinction entre les mesures de simplification, d'une part, et les mesures visant à éviter certaines fraudes ou évasions fiscales, d'autre part. La jurisprudence montre que, lorsque la demande d'autorisation est fondée sur le deuxième motif, l'autorisation accordée ne peut pas aller au-delà de ce que le but requiert [12]. L'État membre ne peut dès lors pas invoquer le premier motif par la suite, après que l'autorisation a été donnée, ou en d'autres mots étendre le fondement de l'autorisation accordée. Cela n'exclut cependant pas que l'État membre en question étende sa demande au cours de la procédure d'autorisation en la fondant également sur l'autre motif évoqué à l'article 27, paragraphe 1. Tel semble avoir été le cas en l'espèce. Une autre conception impliquerait que l'État membre en question doive d'abord retirer sa demande pour la renouveler ensuite. Cela ne serait pas très efficace. Il s'ensuit que, si l'autorisation est sollicitée et accordée aux deux titres, les

11 — Arrêt BP Soupergaz (précité à la note 6, point 23).
12 — Arrêt Skripalle (précité à la note 5).

conditions annexes requises doivent aussi être remplies à cet égard. La République fédérale d'Allemagne a invoqué les deux motifs (au cours de la procédure d'autorisation). La mesure doit dès lors être justifiée par les deux motifs et répondre aux conditions annexes requises à cet égard. Cela signifie que la mesure doit être proportionnelle si elle est prise en vue de lutter contre la fraude et que, si elle vise également à simplifier le régime interne, elle ne peut avoir qu'une incidence négligeable sur le montant de la taxe due au stade de la consommation finale.

44. La Commission a encore relevé que les institutions communautaires sont habilitées à vérifier si la demande répond au critère de la simplification même si le gouvernement concerné ne l'a pas demandé. Elle fonde cette conception sur la finalité de l'article 27 de la sixième directive qui fait partie du chapitre de la directive consacré aux mesures de simplification. Je ne partage pas cette conception. C'est à l'État membre qu'il appartient de choisir les motifs qu'il veut invoquer pour obtenir l'autorisation de prendre une mesure dérogatoire. Qui plus est, lorsque la directive fait une nette distinction entre les deux motifs expliquant les mesures dérogatoires et entre les conditions qui y sont liées. Le Conseil ou la Commission ne peuvent pas s'immiscer dans ce pouvoir discrétionnaire de l'État membre. Une demande d'autorisation d'un État membre ne peut donc pas être tout bonnement complétée par eux. Ils ne l'ont pas fait en l'espèce puisque la République fédérale d'Allemagne a invoqué les deux motifs au cours de la procédure.

45. J'en conclus que la procédure qui a débouché sur l'autorisation n'est pas entachée d'irrégularités susceptibles d'affecter la validité de la décision 2000/186.

B — *La deuxième question préjudicielle*

46. La question vise l'effet rétroactif de l'article 3 de la décision. Il ressort de la jurisprudence de la Cour que les décisions communautaires ne peuvent être assorties d'un effet rétroactif que dans des cas exceptionnels, à savoir lorsque le but à atteindre l'exige et lorsque la confiance légitime des intéressés est dûment respectée [13]. Ces exigences procèdent des principes de sécurité juridique et de la protection de la confiance légitime.

47. Il convient tout d'abord de relever que les assujettis tirent des droits de l'article 17 de la sixième directive [14] que le droit de déduire la TVA est un volet fondamental du régime de la TVA [15] et que ce droit naît au moment où la taxe déductible devient exigible [16]. Les dérogations ne sont admises

13 — Voir, par exemple, les arrêts du 25 janvier 1979, Racke (98/78, Rec. p. 69), et Decker (99/78, Rec. p. 101), et du 9 janvier 1990, SAFA (C-337/88, Rec. p. I-1).

14 — Arrêt BP Soupergaz, précité à la note 6.

15 — Voir, par exemple, arrêt Ampafrance et Sanofi, précité à la note 8.

16 — Voir, par exemple, arrêt du 8 juin 2000, Breitshol (C-400/98, Rec. p. I-4321).

que dans des cas expressément prévus par la directive et à condition qu'elles se maintiennent dans les limites tracées par les conditions annexes de fond et de procédure énoncées par la directive [17]. Bien qu'un assujetti ne puisse pas légitimement s'attendre à ce que la règle de base — le droit de déduire intégralement la TVA — ne sera jamais modifiée ou limitée, il peut bel et bien s'attendre à ce que toute mesure interne particulière qui serait instaurée pour déroger à cette règle de base réponde aux conditions requises par l'article 27 de la directive et qu'elle procède en particulier d'une autorisation. Au moment où M. Sudholz a acheté le véhicule et l'a affecté à son entreprise — en avril 1999 — la République fédérale d'Allemagne avait instauré le régime interne limitant la déduction mais il ne procédait pas de l'autorisation requise par l'article 27, paragraphe 1, de la directive. La République fédérale d'Allemagne n'étant pas autorisée à ce moment-là à instaurer la mesure particulière, M. Sudholz pouvait toujours invoquer le régime de l'article 17 de la directive qui lui était plus favorable.

48. On se demande ensuite si ce droit de déduire la TVA peut encore lui être retiré après coup. Il découle de la jurisprudence de la Cour que le principe de la protection de la confiance légitime s'oppose à la suppression ou à la restriction du droit de déduire la TVA que l'assujetti tire de la sixième directive.

17 — Arrêts BP Soupergaz (précité à la note 6, point 22) et du 13 février 1985, Direct Cosmetics (5/84, Rec. p. 617, point 24).

49. Dans les conclusions que j'ai présentées dans l'affaire Marks & Spencer (C-62/00) [18], j'ai résumé comme suit les grandes lignes de la jurisprudence que la Cour a consacrée au principe de la protection de la confiance légitime:

«— la Cour a déclaré en premier lieu dans une série d'arrêts que ce principe, qui est une émanation du principe de sécurité juridique, fait partie de l'ordre juridique communautaire. Ce principe exige que les règles de droit soient précises et il vise à assurer que les situations et relations juridiques régies par le droit communautaire soient prévisibles;

— en deuxième lieu, il est entendu que les justiciables ne peuvent pas se fier à ce que les règles juridiques qui leur sont applicables demeurent inchangées. Le législateur communautaire reste compétent pour adapter la législation existante au changement des conditions économiques et, ajoutons-le, à l'évolution des conceptions politiques, sociales et de gestion;

— en troisième lieu, les justiciables doivent pouvoir se fier à ce que les droits

18 — Arrêt du 11 juillet 2002, Rec. p. I-6325.

qui ont pris naissance en vertu d'une réglementation existante ne soient pas abrogés avec effet rétroactif. Ce n'est que dans des cas très exceptionnels qu'il est possible de déroger à cette règle principale, comme en cas de nécessités économiques impératives liées à la gestion d'organisations communes des marchés ou pour des raisons impérieuses d'intérêt général.»

50. Je relève en plus, à l'endroit de la condition de nécessité, que, dans sa décision, le Conseil ne donne pas la moindre motivation de la nécessité d'assortir la décision d'un effet rétroactif. La seule considération que l'autorisation demandée a pour but de prévenir la fraude et l'abus ne suffit pas. C'est en effet un des motifs d'autoriser un État membre à prendre des mesures dérogeant à la directive. Cela n'est pas en soi un motif pour donner effet rétroactif à l'autorisation. Ainsi que la Commission l'a relevé à juste titre, le problème de la ventilation du droit à déduction entre l'utilisation de véhicules à des fins privées et l'utilisation à des fins professionnelles existe depuis que la directive a été mise en place. On peut déjà déduire de cette seule circonstance qu'il n'y a aucune nécessité impérieuse d'autoriser rétroactivement un État membre à adopter un régime particulier.

51. J'estime non valide l'argument du gouvernement allemand et du Conseil voulant que la décision devait être assortie d'effet rétroactif parce que la Commission aurait tardé à traiter la demande d'autorisation. À supposer que la Commission ait commis une irrégularité dans la procédure, encore celle-ci ne peut-elle jamais être une raison de réduire rétroactivement des droits que les assujettis peuvent tirer du droit communautaire. En effet, ils ne peuvent en rien influer sur le déroulement de la procédure d'autorisation.

52. Le gouvernement allemand a encore indiqué que M. Sudholz ne pourrait tirer aucun droit de l'article 27 de la sixième directive. Il soulève à cet égard deux arguments. Une décision d'autorisation au titre de l'article 27 n'aurait qu'un caractère déclaratoire. De surcroît, cet article ne concernerait que les rapports entre les États membres et la Communauté.

53. D'après le gouvernement allemand, l'éventualité que la décision soit réputée acquise après un certain temps, ainsi que le prévoit l'article 27, atteste le caractère purement déclaratoire de la décision d'autorisation. Dans ce cas de figure, la procédure est close sans que le Conseil adopte une décision que l'assujetti peut éventuellement invoquer. Je pense toutefois, ainsi que la Commission l'a aussi indiqué à l'audience, qu'une approbation de cet ordre, qu'elle soit implicite ou non, est de nature constitutive. Sans une telle autorisation, l'État membre ne peut instaurer aucun régime dérogeant à la directive. Il est ainsi établi que l'autorisation modifie, par nature, le contexte juridique existant car, sans elle, l'État membre est tenu de se conformer à l'article 17 de la directive.

54. Le deuxième argument n'est pas plus convaincant. La procédure d'autorisation régie par l'article 27 se déroule certes entre la Communauté et les États membres, mais l'issue de cette procédure peut bel et bien sérieusement affecter les droits que les citoyens tirent de l'article 17 de la sixième directive. La nature de ces droits implique, ainsi qu'on l'a exposé plus haut au point 47, qu'ils ne peuvent être modifiés ou limités qu'en vertu d'une décision du Conseil intervenue conformément à l'article 27 de la directive. M. Sudholz a donc un intérêt à ce qu'elle intervienne de manière régulière et qu'elle soit conforme sur le fond au droit communautaire.

55. Ce qui vient d'être dit m'amène à conclure que l'effet rétroactif donné à la décision 2000/186 heurte le principe de sécurité juridique et le principe de la protection de la confiance légitime et que l'article 3 de cette décision est dès lors non valide en ce qu'il fait rétroagir la décision au 1er avril 1999.

C — *La troisième question préjudicielle*

56. Par cette dernière question, le juge de renvoi souhaite savoir si l'article 2 de la décision répond sur le fond aux conditions imposées à une mesure dérogatoire. L'autorisation étant fondée à la fois sur les premier et deuxième motifs énoncés dans l'article 27, paragraphe 1, de la sixième directive, il convient de le vérifier pour chaque motif séparément.

57. La Cour interprète les possibilités d'appliquer l'article 27 de la directive de manière stricte au regard du principe de proportionnalité.

58. Dans l'arrêt Commission/Belgique [19], la Cour s'est référée au principe de proportionnalité en déterminant qu'il ne peut être dérogé à la base d'imposition fixée dans la directive que lorsque cela est strictement nécessaire pour atteindre l'objectif visé, à savoir la prévention de la fraude ou de l'évasion fiscales. Elle a ensuite réaffirmé cette jurisprudence dans les arrêts Skripalle [20] et Ampafrance et Sanofi [21]. Dans ce dernier arrêt, rendu après que l'autorisation en cause ici a été accordée, la Cour précise qu'il n'y a pas de risque de fraude ou d'évasion fiscales si des données objectivement vérifiables peuvent faire apparaître que les dépenses ont servi à des fins strictement professionnelles. La Cour estime certes qu'une mesure dérogatoire à base de forfaits peut être permise dans certaines circonstances, mais qu'une mesure de cet ordre sera considérée comme disproportionnée si elle exclut certaines dépenses du droit de déduire la TVA sans permettre à l'assujetti de démontrer l'absence de fraude ou d'évasion fiscales.

59. Dans l'affaire Ampafrance et Sanofi, il s'agissait d'une exclusion totale du droit à déduction alors que dans la présente affaire il s'agit d'un plafonnement forfaitaire du droit à déduction. Toutefois, le droit à

19 — Arrêt du 10 avril 1984 (324/82, Rec. p. 1861, point 24).
20 — Arrêt précité à la note 5.
21 — Arrêt précité à la note 8.

déduction étant quantitativement limité dans les deux affaires — totalement ou dans une large mesure — le principe de proportionnalité requiert dans les deux cas de permettre à l'assujetti de démontrer l'absence de fraude ou d'abus dans sa situation.

60. La jurisprudence que nous avons citée ci-dessus a trait à des mesures dérogatoires visant à prévenir la fraude ou l'utilisation impropre. J'ai le sentiment que le contrôle de proportionnalité auquel la Cour s'y livre vaut aussi pour des mesures dérogatoires internes de simplification. En effet, l'objectif de simplifier la perception de la TVA, légitime en soi, doit être mis en balance avec les restrictions des droits des assujettis qui en découlent. Cela ressort également du texte de l'article 27, paragraphe 1, dernière phrase, de la sixième directive. La règle de neutralité qui y est inscrite doit se concevoir comme l'expression particulière du principe de proportionnalité.

61. Si l'autorisation donnée en l'espèce est vérifiée à l'aune de ce qui précède, il apparaît que — à supposer qu'elle vise à lutter contre la fraude — elle ne donne pas à l'assujetti la faculté d'apporter la preuve contraire et heurte dès lors le principe de proportionnalité. Faute de donner cette faculté, il se trouve que, dans tous les cas où l'assujetti utilise à — nettement — plus de 50 % un véhicule à des fins professionnelles, cette mesure a une très nette incidence non négligeable sur le montant de la taxe due au stade de la consommation finale. La présente autorisation — à supposer qu'elle vise également à simplifier la perception de la taxe — ne répond pas en cela non plus au critère inscrit à la dernière phrase de l'article 27, paragraphe 1, de la sixième directive.

62. Par ces motifs, j'estime que l'autorisation donnée à l'article 2 de la décision 2000/186 est non valide en ce qu'elle comporte une restriction, disproportionnée et contraire à l'article 27, paragraphe 1, des droits que l'assujetti tire de l'article 17, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive.

63. Par souci d'exhaustivité, j'indique que la proposition de décision autorisant une mesure dérogatoire, faite par la Commission au Conseil, permettait bel et bien à l'assujetti de démontrer que les véhicules achetés seraient utilisés à plus de 50 % à des fins professionnelles. Cette proposition aurait de ce fait respecté les critères évoqués ci-dessus. Toutefois, le Conseil a précisément modifié sur ce point la proposition de la Commission dans un sens restrictif en disposant que le droit à déduction ne subsiste que lorsque le véhicule est utilisé à moins de 5 % à des fins privées [22].

22 — Voir septième considérant de la décision 2000/186. Une note renvoie à l'arrêt Skripalle. Ce faisant le Conseil paraît indiquer que la mesure allemande est conforme au principe de proportionnalité.

64. Le Conseil et le gouvernement allemand ont encore relevé que la règle de base — le droit de déduire intégralement la TVA — est davantage une exception qu'un principe en raison de la clause de standstill de l'article 17, paragraphe 6, de la sixième directive et de la possibilité de prendre des mesures internes dérogatoires au titre de l'article 27. Ils semblent indiquer par là que la République fédérale d'Allemagne devait être alignée sur d'autres États membres en appliquant en l'espèce l'article 27. Ils se réfèrent de surcroît à une proposition de modification de la sixième directive elle-même, faite par la Commission, prévoyant une déduction forfaitaire pour les véhicules de tourisme utilisés en partie à des fins professionnelles et en partie à des fins privées. C'est par référence à cette proposition que le Royaume-Uni serait autorisé à limiter à 50 % la déduction de la TVA grevant de tels véhicules.

65. Ces arguments confondent le rôle et la position du législateur communautaire avec ceux de l'exécutif communautaire. Le législateur communautaire peut adapter à discrétion la législation communautaire secondaire selon ses conceptions ou orientations politiques, dans les limites tracées par le droit communautaire. Cela vaut aussi pour la TVA qui fait l'objet de la sixième directive. L'exécutif communautaire, qui est appelé à appliquer la législation communautaire en place, est toutefois tenu de respecter les normes inscrites dans cette législation. La sécurité juridique commande de s'en tenir strictement au principe de légalité, certainement lorsqu'il s'agit de droits et d'obligations des assujettis. C'est la raison pour laquelle une mesure qui limite de manière disproportionnée les droits du contribuable et qui est au reste contraire à la lettre de l'article 27 de la sixième directive, et donc à la législation communautaire en vigueur, ne peut pas trouver sa justification dans une législation éventuellement à venir.

66. J'estime qu'il est dénué de pertinence d'invoquer l'autorisation accordée au Royaume-Uni, quel qu'en soit le contenu exact, puisqu'il est établi à mon sens que l'article 2 de la décision 2000/186 soumise ici à l'appréciation de la Cour heurte le droit communautaire applicable.

67. Il découle de surcroît de la réponse que je propose de donner à la troisième question que la décision est non valide dans son ensemble. En rigueur, il n'y aurait plus lieu de répondre à la deuxième question. Si la Cour ne devait pas me suivre dans mes conclusions sur la troisième question, il découle de la réponse proposée à la deuxième question que l'article 3 de la décision est en tout état de cause non valide en ce qu'il assortit la décision d'un effet rétroactif remontant au 1er avril 1999.

VI — Conclusion

68. Par ces motifs, je suggère à la Cour de répondre comme suit aux questions posées par le Bundesfinanzhof:

«À la première question: La procédure préalable à l'adoption de la décision 2000/186/CE du Conseil, du 28 février 2000, autorisant la République fédérale d'Allemagne à appliquer des mesures dérogatoires aux articles 6 et 17 de la sixième directive 77/388/CEE en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires, répond aux exigences de l'article 27 de la directive 77/388/CEE.

À la troisième question: L'article 2 de la décision 2000/186 est non valide.

À la deuxième question: L'article 3 de la décision 2000/186 est non valide en ce qu'il assortit la décision d'un effet rétroactif remontant au 1er avril 1999.»