CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL M. GEORGES COSMAS

présentées le 23 mars 2000 *

Table des matières

I — Introduction I-7016

II — Faits et procédure I-7016

A — En ce qui concerne l'affaire C-177/99 ..... I-7016

B — En ce qui concerne l'affaire C-181/99 ..... I-7017

III — Cadre juridique des deux affaires ici examinées I-7017

A — Dispositions pertinentes de la sixième directive I-7017

B — Droit fiscal national I-7020

C — La décision 89/487, litigieuse en l'espèce I-7021

IV — Jurisprudence de la Cour I-7022

A — En ce qui concerne l'article 17 de la sixième directive I-7023

B — En ce qui concerne l'article 27 de la sixième directive I-7026

V — En ce qui concerne l'objet de la décision 89/487 ..... I-7028

A — Arguments des parties I-7028

B — Notre point de vue quant aux problèmes posés ci-dessus I-7031

a) En ce qui concerne les dispositions de la sixième directive auxquelles la décision en cause a donné l'autorisation de déroger I-7031

b) En ce qui concerne la portée de l'exclusion du droit à déduction de la TVA autorisée par la décision en cause I-7032

VI — En ce qui concerne la légalité de la décision 89/487 ..... I-7035

A — Arguments des parties I-7035

a) Ampafrance I-7035

b) Sanofi I-7037

c) Gouvernement français I-7038

d) Commission I-7040

e) Conseil I-7041

B — Notre point de vue sur les problèmes exposés ci-dessus I-7042

VII— Conclusion I-7049

* Langue originale: le grec.

I — Introduction

1. Par les présentes questions préjudicielles, déférées à la Cour au titre de l'article 234 CE par les tribunaux administratifs de Nantes et de Melun (France), la Cour est invitée à examiner le problème de la légalité de la décision 89/487/CEE du Conseil, du 28 juillet 1989 [1], autorisant la République française à appliquer une mesure dérogatoire à l'article 17 paragraphe 6 deuxième 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 [2] (ci-après la «sixième directive»).

II — Faits et procédure

A — *En ce qui concerne l'affaire C-177/99*

2. La société Ampafrance SA (ci-après «Ampafrance») supporte, dans le cadre de l'exercice de son activité commerciale, diverses dépenses de logement, de restaurant, de réception et de spectacles effectuées au profit tant de son personnel que de tiers. Elle a ainsi tenté de déduire entièrement la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) afférente à des dépenses de ce type effectuées en juin 1993. L'administration fiscale n'a pas approuvé cette déduction et a invoqué l'article 236 de l'annexe II du code général des impôts (ci-après le «CGI»), qui transpose en droit interne la décision 89/487, en cause en l'espèce. Ampafrance a formé un recours devant le tribunal administratif de Nantes, auquel elle a demandé la restitution de la somme qu'elle avait été contrainte de verser aux services fiscaux au titre de la TVA, du fait que la faculté de déduire la taxe afférente aux dépenses susmentionnées, effectuées au profit de son personnel et de tiers, ne lui avait pas été reconnue.

3. Dans les motifs de son ordonnance, la juridiction de renvoi s'exprime dans les termes suivants:

«Considérant que la solution du litige est subordonnée au point de savoir si les dispositions de la décision du Conseil des Communautés européennes en date du 28 juillet 1989 autorisant le gouvernement français à déroger au gel instauré par la sixième directive 77/388/CEE du Conseil des Communautés européennes en date du 17 mai 1977 et à étendre aux tiers les exclusions de déduction de taxe pour les dépenses de logement, de restaurant, de réception et de spectacle sont conformes, d'une part, aux objectifs de la sixième directive et notamment à son article 27... et, d'autre part, au principe de proportionnalité entre l'objectif fiscal poursuivi et les moyens mis en œuvre; que la réponse donnée à cette question, dont la solution n'est pas claire, permettra seule d'apprécier le bien-fondé des moyens de la requête; qu'il y a lieu de surseoir à statuer sur le

1 — JO L 239, p. 21.
2 — JO L 145, p. 1.

recours de la Société Ampafrance, jusqu'à ce que la Cour de justice des Communautés européennes se soit prononcée sur la question préjudicielle ci-dessus définie. »

4. Eu égard aux considérations qui précèdent, la juridiction de renvoi a décidé de suspendre la procédure jusqu'à ce que la Cour ait statué sur la question préjudicielle formulée dans les motifs de l'ordonnance de renvoi.

B — *En ce qui concerne l'affaire C-181/99*

5. La société Sanofi Winthrop SA, qui est devenue, à la suite de fusions, d'abord Sanofi, le 12 mai 1998, puis Sanofi-Synthelabo, le 18 mai 1999 (ci-après « Sanofi »), a formé un recours devant la juridiction de renvoi contre le directeur des services fiscaux du Val-de-Marne pour la raison suivante: les autorités fiscales compétentes n'avaient pas approuvé la déduction de la TVA afférente à des dépenses de réception exposées en novembre et en décembre 1993 au profit de fournisseurs et de clients opérée par les laboratoires Choay Clin Midy et Millot Solac, dont la demanderesse a repris les droits et obligations. La solution du litige exige que l'on apprécie la légalité de la décision 89/487 (précitée), sur laquelle sont fondées les dispositions en vigueur de l'article 236 de l'annexe II du CGI.

6. La juridiction de renvoi (tribunal administratif de Melun), après avoir jugé que, « si le tribunal peut apprécier la validité d'un acte pris par une institution de l'Union européenne, il ne peut en constater l'invalidité; qu'il y a donc lieu, en application des dispositions du traité instituant la Communauté économique européenne, de surseoir à statuer... jusqu'à ce que la Cour de justice des Communautés européennes se soit prononcée sur la validité, au regard du principe de proportionnalité, de la décision précitée du 28 juillet 1989 du Conseil des Communautés européennes », a suspendu l'examen du recours visant à obtenir la restitution des taxes supplémentaires imposées et des pénalités dont elles étaient assorties, jusqu'à ce que la Cour de justice des Communautés européennes ait statué sur la question susmentionnée.

III — Cadre juridique des deux affaires ici examinées

A — *Dispositions pertinentes de la sixième directive*

7. L'article 17 de la sixième directive contient les dispositions relatives à la naissance et à l'étendue du droit à déduc-

tion de la TVA. Aux termes du paragraphe 2:

«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...».

8. L'article 17, paragraphe 6, de la sixième directive comporte une clause de «standstill», prévoyant le maintien des exclusions nationales du droit à déduction de la TVA qui étaient applicables avant l'entrée en vigueur de la sixième directive, c'est-à-dire avant le 1er janvier 1979:

«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.»

9. Ces dispositions résultent de la circonstance que le Conseil n'a pas établi une liste exhaustive des biens, des services et, d'une manière générale, des activités pour lesquelles la déduction de la TVA doit être exclue, conformément aux dispositions de la sixième directive. Il y a lieu de rappeler que, dans l'exposé des motifs accompagnant sa proposition de sixième directive du Conseil [3], la Commission fait observer que certaines dépenses, même lorsqu'elles sont liées au fonctionnement normal de l'entreprise, sont également destinées à satisfaire des besoins privés. De ce fait, la ventilation entre la partie «privée» et la partie «professionnelle» des dépenses en question ne peut faire l'objet d'un véritable contrôle. Pour ce motif, la proposition concernant l'article 17, paragraphe 6, de la sixième directive indique que le droit à déduction de la TVA est exclu pour les dépenses de logement, de repas, de nourriture, de boisson, de transport de personnes et de transport en vue d'un divertissement, ainsi que les dépenses de divertissement et les dépenses somptuaires. Cette proposition n'a pas été acceptée et c'est ainsi que la disposition litigieuse de la sixième directive, dans sa forme actuelle, se borne à prévoir que le Conseil réglera le problème dans un délai de quatre ans et que, à titre transitoire, les exclusions nationales seront maintenues grâce à l'application d'une clause de standstill.

3 — *Bulletin des Communautés européennes*, supplément 11/73.

10. De plus, dans sa proposition de douzième directive [4], datée du 25 janvier 1983, la Commission formulait des règles spécifiques et détaillées qui interdisaient la déduction de la taxe afférente aux dépenses de transport, de logement, de nourriture et de boissons, ainsi qu'aux dépenses de réception et aux dépenses de divertissement et de luxe. Cette proposition a été retirée à la suite de désaccords continuels au sein du Conseil et, depuis lors, il n'a pas été possible d'adopter des règles communes concernant les restrictions qui doivent être apportées au droit à déduction de la TVA. Récemment, dans le cadre de la proposition de directive qu'elle a présentée au Conseil le 17 juin 1998 [5], la Commission a suggéré de limiter à 50 % la déduction de la TVA afférente aux dépenses de logement, de nourriture et de boissons, en raison du caractère mixte, à la fois professionnel et privé, des dépenses en question. En revanche, en ce qui concerne les dépenses de luxe, de divertissement ou de représentation, la Commission a jugé opportun d'exclure la déduction de la TVA, étant donné que ces dépenses n'ont pas un caractère strictement professionnel.

11. Aux termes de l'article 27 de la sixième directive:

«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 — COM (82) 870 final (JO 1983, C 37, p. 8).
5 — COM (98) 377 final (JO C 219, p. 16).

B — *Droit fiscal national*

12. Les articles 7 et 11 du décret n° 67-604, du 27 juillet 1967 [6], étaient formulés comme suit:

Article 7: «La taxe afférente aux dépenses exposées pour assurer le logement ou l'hébergement des dirigeants et du personnel des entreprises n'est pas déductible.

Toutefois, cette exclusion ne concerne pas la taxe afférente aux dépenses exposées pour assurer, sur les lieux du travail, le logement gratuit du personnel salarié chargé de la sécurité ou de la surveillance d'un ensemble industriel ou commercial ou d'un chantier de travaux.»

Article 11: «La taxe afférente aux dépenses exposées pour assurer la satisfaction des besoins individuels des dirigeants et du personnel des entreprises, et notamment celle afférente aux frais de réception, de restaurant et de spectacle, n'est pas déductible.

Toutefois, cette exclusion ne concerne pas les dépenses afférentes:

à des biens qui constituent des immobilisations et qui sont spécialement affectés sur les lieux mêmes du travail à la satisfaction collective des besoins du personnel;

aux vêtements de travail ou de protection attribués par une entreprise à son personnel.»

13. Après l'entrée en vigueur de la sixième directive, c'est-à-dire après le 1er janvier 1979, le décret n° 79-1163, du 29 décembre 1979 [7], a été adopté. L'article 25 de ce décret a remplacé l'article 236 du CGI par le texte suivant:

«N'est pas déductible la taxe ayant grevé des biens ou services utilisés par des tiers, par des dirigeants ou le personnel de l'entreprise, tels que le logement ou l'hébergement, les frais de réception, de restaurant, de spectacles ou toute dépense ayant un lien direct ou indirect avec les déplacements ou la résidence.

6 — *JORF* du 28 juillet 1967, p. 7541.

7 — *JORF* du 31 décembre 1979, p. 3333.

Toutefois, cette exclusion ne concerne pas les vêtements de travail ou de protection, les locaux et le matériel mis à disposition du personnel sur les lieux de travail, le logement gratuit du personnel salarié chargé sur les lieux du travail de la sécurité ou de la surveillance.»

14. Le Conseil d'État (France), dans son arrêt Alitalia, du 3 février 1989, a jugé que l'article 25 du décret de 1979 n'était pas conforme au droit communautaire, en ce qu'il excluait le droit à déduction de la TVA afférente aux dépenses concernant des biens et services utilisés par des tiers; il a considéré que l'exclusion en question n'était pas couverte par la clause de standstill de l'article 17, paragraphe 6, de la sixième directive et était, par conséquent, contraire à cette directive.

15. Après l'adoption de la décision 89/487, a été promulgué le décret n° 89-885, du 14 décembre 1989 [8], qui a reformulé l'article 236 de l'annexe II du CGI et lui a donné la forme qu'il a actuellement:

«... À titre temporaire, la taxe sur la valeur ajoutée qui a grevé les dépenses de logement, de restaurant, de réception et de spectacles est exclue du droit à déduction.

Toutefois, cette exclusion n'est pas applicable:

1° Aux dépenses supportées par un assujetti relatives à la fourniture à titre onéreux par cet assujetti de logements, de repas, d'aliments ou de boissons;

2° Aux dépenses relatives à la fourniture à titre gratuit du logement sur les chantiers ou dans les locaux d'une entreprise du personnel de sécurité, de gardiennage ou de surveillance;

3° Aux dépenses supportées par un assujetti du fait de la mise en jeu de sa responsabilité contractuelle ou légale à l'égard de ses clients.»

C — *La décision 89/487, litigieuse en l'espèce*

16. À la suite de l'arrêt annulant l'article 25 du décret de 1979, les autorités françaises ont demandé au Conseil d'approuver des dérogations nationales au sys-

8 — *JORF* du 15 décembre 1989, p. 15578.

tème général de la sixième directive, cela sur la base de l'article 27 de cette dernière. Elles ont demandé, plus particulièrement, qu'il leur soit permis d'interdire la déduction de la TVA afférente aux dépenses de logement, de restaurant, de réception et de spectacles.

17. Dans les considérants de la décision litigieuse, le Conseil a tenu compte du fait que « ladite mesure vise à exclure du droit à déduction de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) dont elles ont été grevées d'autres dépenses de logement, de restaurant, de réception et de spectacles, afin d'éviter la fraude ou des évasions fiscales ».

18. Aux termes de l'article 1er de la décision 89/487:

« 1. Par dérogation aux dispositions de l'article 17 paragraphe 6 deuxième alinéa de la sixième directive, la République française est autorisée, à titre temporaire et au plus tard jusqu'à l'entrée en vigueur des règles communautaires qui détermineront le traitement des dépenses visées au premier alinéa dudit paragraphe, à exclure du droit à déduction de la taxe sur la valeur ajoutée dont elles ont été grevées, les dépenses de logement, de restaurant, de réception et de spectacles.

2. L'exclusion visée au paragraphe 1 n'est pas applicable:

— aux dépenses supportées par un assujetti relatives à la fourniture à titre onéreux par cet assujetti de logements, de repas, d'aliments ou de boissons,

— aux dépenses relatives à la fourniture à titre gratuit du logement sur les chantiers ou dans les locaux d'une entreprise du personnel de sécurité, de gardiennage ou de surveillance,

— aux dépenses supportées par un assujetti du fait de la mise en jeu de sa responsabilité contractuelle ou légale à l'égard de ses clients. »

IV — Jurisprudence de la Cour

19. Avant d'analyser les divers éléments de la réponse aux questions préjudicielles déférées en l'espèce, il y a lieu de rappeler les axes fondamentaux de l'interprétation donnée par la jurisprudence de la Cour aux articles 17 et 27 de la sixième directive.

A — *En ce qui concerne l'article 17 de la sixième directive*

20. La Cour a, tout d'abord, veillé à indiquer clairement que le droit à déduction de la TVA afférente à des biens ou des services utilisés en vue de la réalisation d'opérations taxées, dans les limites définies par l'article 17 de la sixième directive, constitue un des fondements de l'édifice fiscal communautaire, parce qu'il est en relation directe avec les principes fondamentaux de la neutralité de la taxe [9] et de l'égalité de traitement fiscal.

21. En particulier, dans l'arrêt Commission/France (50/87) [10], la Cour a déclaré que «les caractéristiques de la taxe sur la valeur ajoutée... permettent de déduire... que le régime des déductions vise à soulager entièrement l'entrepreneur du poids de la TVA, due ou acquittée, dans le cadre de toutes ses activités économiques. Le système commun de la taxe sur la valeur ajoutée garantit, par conséquent, la *parfaite* neutralité quant à la charge fiscale de toutes les activités économiques, quels que soient les buts ou les résultats de ces activités, à condition que lesdites activités soient elles-mêmes soumises à la TVA» [11]. En conséquence, «en l'absence de toute disposition permettant aux États membres de limiter le droit à déduction conféré aux assujettis, ce droit doit s'exercer immédiatement pour la totalité des taxes ayant grevé les opérations effectuées en amont» [12]. En d'autres termes, la Cour attache une importance particulière au caractère intégral et immédiat de la déduction de la TVA prévue à l'article 17 de la sixième directive [13].

22. Il est utile de faire référence, sur ce point, à l'arrêt Intiem [14], qui a précisé que le mécanisme de déduction de la TVA organisé par la sixième directive doit s'appliquer «de telle façon que son champ d'application corresponde, dans la mesure du possible, au domaine des activités professionnelles de l'assujetti» [15]. Se fondant sur cette prémisse, la Cour a jugé que le droit à la déduction de la TVA acquittée pour des biens qui, quoique vendus à l'assujetti pour être utilisés exclusivement dans le cadre de ses activités professionnelles, ont été physiquement remis à ses employés, ne pouvait être exclu [16].

9 — En ce qui concerne le principe de la neutralité de la taxe, voir arrêts du 14 février 1985, Rompelman (268/83, Rec. p. 655); du 29 février 1996, Inzo (C-110/94, Rec. p. I-857), et du 15 janvier 1998, Ghent Coal Terminal (C-37/95, Rec. p. I-1), qu'invoque Ampafrance.

10 — Arrêt du 21 septembre 1988 (Rec. p. 4797).

11 — Ibidem, point 15, souligné par nous.

12 — Ibidem, point 16.

13 — Ibidem, point 19. Dans cet arrêt, la Cour a finalement jugé que le système fiscal français, qui limitait, pour les entreprises donnant en location des immeubles qu'elles avaient acquis ou fait construire, le droit à la déduction de la taxe sur la valeur ajoutée qu'elles avaient acquittée antérieurement, lorsque le montant annuel des recettes provenant de leur location était inférieur au quinzième de la valeur de ces immeubles, était contraire aux règles fiscales communautaires applicables.

14 — Arrêt du 8 mars 1988 (165/86, Rec. p. 1471).

15 — Ibidem, point 14.

16 — Il faut, cependant, signaler que l'interprétation de l'article 17 ne peut être à ce point large qu'elle étende le droit à déduction de la TVA à des cas ou à des activités économiques qui n'entrent pas explicitement dans le champ d'application de cet article. Par exemple, dans l'arrêt du 6 avril 1995, BLP Group (C-4/94, Rec. p. I-983), la Cour a jugé que, «pour ouvrir le droit à déduction prévu par le paragraphe 2, les biens ou services en cause doivent présenter un lien direct et immédiat avec les opérations taxées et que, à cet égard, le but ultime poursuivi par l'assujetti est indifférent» (point 19). De ce fait, excepté dans les cas prévus expressément par les directives communautaires relatives à la TVA, «lorsqu'un assujetti fournit des services à un autre assujetti qui les utilise pour effectuer une opération exonérée, celui-ci n'a pas le droit de déduire la TVA acquittée en amont, même lorsque l'objectif ultime de l'opération exonérée est l'accomplissement d'une opération taxée» (point 28).

23. La Cour a eu l'occasion de confirmer cette jurisprudence dans l'arrêt BP Soupergaz [17]. Elle a répété, tout d'abord, que, « selon le principe fondamental inhérent au système de TVA et résultant des articles 2 des première et sixième directives, la TVA s'applique à chaque transaction de production ou de distribution, déduction faite de la TVA qui a grevé directement les opérations effectuées en amont » [18]. Au sujet du droit à déduction prévu aux articles 17 et suivants de la sixième directive, la Cour a déclaré que ce droit « fait partie intégrante du mécanisme de TVA et ne peut en principe être limité. Selon une jurisprudence constante de la Cour... il s'exerce immédiatement pour la totalité des taxes ayant grevé les opérations effectuées en amont. Toute limitation du droit à déduction a une incidence sur le niveau de la charge fiscale et doit s'appliquer de manière similaire dans tous les États membres. En conséquence, des dérogations ne sont permises que dans les cas expressément prévus par la directive » [19].

24. La clause de standstill contenue dans l'article 17, paragraphe 6, de la sixième directive est considérée comme une telle dérogation à la règle générale de la déduction. Toutefois, dans deux arrêts récents, la Cour a refusé d'interpréter strictement cette exception et a ainsi reconnu une large marge d'appréciation aux États membres.

25. En particulier, dans l'affaire Commission/France (C-43/96) [20], s'est posée la question de savoir si l'exclusion nationale, visée ci-dessus, du droit à déduction devait se limiter aux dépenses qui n'ont pas un caractère strictement professionnel, à savoir celles engagées par l'assujetti pour des biens et services qui ne sont pas absolument indispensables à l'exercice de sa profession. La Cour ne s'est pas ralliée à cette interprétation stricte, défendue par la Commission. Elle a jugé que la disposition concernée de la sixième directive « 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 » [21].

26. La Cour a suivi le même raisonnement dans l'affaire Royscot e.a. [22], qui concernait, comme l'affaire Commission/France (C-43/96), précitée, la compatibilité avec le droit communautaire de dérogations nationales qui interdisaient la déduction de la TVA à l'achat de voitures. La Cour a jugé qu'il découlait du libellé de la clause de standstill litigieuse « qui est clair et dépourvu d'ambiguïté que ladite disposition autorisait les États membres à exclure du droit à déduction même les dépenses ayant un caractère strictement professionnel... » [23]. En conséquence, le pouvoir d'ap-

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

18 — Ibidem, point 16.

19 — Ibidem, point 18.

20 — Arrêt du 18 juin 1998 (Rec. p. I-3903).

21 — Point 18 de l'arrêt du 18 juin 1998, Commission/France, déjà cité à la note 20.

22 — Arrêt du 5 octobre 1999 (C-305/97, Rec. p. I-6671).

23 — Ibidem, point 23.

préciation qui est laissé aux États membres est particulièrement large; la seule restriction imposée aux autorités nationales consiste en ceci qu'elles ne peuvent «exclure tous ou quasiment tous les biens et services du régime du droit à déduction ...» [24].

27. Un autre aspect de l'arrêt ici analysé est également important. La Commission a soutenu qu'un État membre pouvait perdre le droit de maintenir des exclusions du droit à déduction, fondées sur la clause de standstill de l'article 17 de la sixième directive, s'il avait modifié ensuite son droit national d'une manière qui rende la clause en question inapplicable [25]. La Cour n'a pas répondu expressément à cette affirmation; de son attitude, on peut déduire a contrario qu'elle a considéré soit que, dans le cadre du litige pendant devant elle, les modifications litigieuses du droit national n'avaient pas porté atteinte à la clause de standstill, soit que les modifications des règles nationales postérieures à la clause ne justifient pas que les États membres perdent les droits découlant pour eux de cette clause. En tout cas, la question des conséquences que comportent, en relation avec la clause de standstill, les modifications postérieures du droit interne n'a pas été traitée de manière exhaustive par la Cour [26].

28. Pour comprendre l'attitude qu'a adoptée la Cour quant à l'interprétation de l'article 17, paragraphe 6, de la sixième

24 — Ibidem, point 24.

25 — Voir point 19 de l'arrêt Royscot e.a., déjà cité à la note 22: «Lors de l'audience, la Commission a exposé qu'il résulterait de l'arrêt du 18 juin 1998, Commission/France (C-43/96, Rec. p. I-3903), que le Royaume-Uni avait été en effet initialement autorisé à maintenir les exclusions du droit à déduction en cause. Toutefois, celui-ci aurait, selon la Commission, perdu ce droit à la suite d'une modification du droit national portant atteinte à la clause de 'standstill' visée à l'article 17, paragraphe 6, de la sixième directive».

26 — Il y a, toutefois, lieu de mentionner deux autres arrêts de la Cour qui touchent à la question de l'interprétation des clauses de standstill contenues dans la sixième directive. Dans l'affaire Commission/Allemagne (arrêt du 27 octobre 1992, C-74/91, Rec. p. I-5437), le gouvernement allemand avait invoqué les dispositions transitoires de l'article 28, paragraphe 3, de la sixième directive — qui autorisent les États membres à continuer à exonérer certaines activités de la TVA, par dérogation aux dispositions communautaires contenues dans la sixième directive —, qui devaient permettre, selon lui, de considérer la législation nationale concernant la taxation des agences de voyages comme conforme au droit communautaire. La Cour a, cependant, jugé que, dès lors que cet État n'avait pas maintenu, ce qu'il ne contestait pas, pour les différentes opérations effectuées par les agences de voyages, le régime général d'imposition à la TVA applicable avant l'entrée en vigueur de la sixième directive, mais avait adopté un régime particulier, il ne pouvait plus se prévaloir de la clause de standstill. En d'autres termes, selon l'arrêt en question, il est possible que, dans certains cas, un État membre perde le bénéfice des conséquences favorables découlant pour lui d'une clause de standstill contenue dans la sixième directive, s'il a modifié sa législation initiale, à savoir celle en faveur de laquelle la clause de standstill aurait pu jouer. Toutefois, dans l'arrêt Norbury Developments (arrêt du 29 avril 1999, C-136/97, Rec. p. I-2491), plus récent, qui concernait lui aussi l'interprétation et l'application de la clause de standstill contenue dans l'article 28, paragraphe 3, sous b), de la sixième directive, la Cour a veillé à reconnaître la possibilité pour les États membres de conserver les avantages découlant de la clause de standstill dans le cas où, par un acte postérieur, ils ont modifié seulement en partie le régime national en vigueur avant l'adoption de la sixième directive. Elle a même fait observer que l'interprétation restrictive d'une clause de standstill, selon laquelle un État membre, bien que pouvant maintenir le régime légal existant avant l'adoption de la sixième directive, ne saurait en limiter la portée ou le supprimer, même en partie seulement, aurait des effets néfastes pour l'application uniforme de la sixième directive (voir point 20 de l'arrêt Norbury Developments).
Des arrêts précités de la Cour, il résulte que, lorsqu'un État membre a appliqué une clause de standstill contenue dans la sixième directive, pour maintenir la législation nationale adoptée avant l'entrée en vigueur de la sixième directive, il peut apporter des modifications ou des restrictions à cette législation, à condition toutefois que ces modifications ne soient pas contraires au principe fondamental de la sécurité juridique. Il y a lieu de considérer comme un tel cas extrême celui où un État membre a manifestement abandonné sa législation applicable avant l'entrée en vigueur de la sixième directive, notamment en élaborant une nouvelle législation, et invoque ensuite la clause de standstill pour faire revivre les dispositions initialement applicables. Si, toutefois, on excepte cet unique cas, les pouvoirs qui découlent pour les États membres de la clause de standstill ne leur sont pas retirés nécessairement du simple fait qu'ils ont modifié le régime national maintenu en vertu de cette clause.

directive, il est indispensable de tenir compte de l'impossibilité pour les États membres et les institutions communautaires de s'entendre sur les dépenses qui ne donnent pas droit à la déduction de la TVA [27]. Les difficultés apparues lors de l'élaboration des dispositions litigieuses de la sixième directive et la carence prolongée du Conseil, qui, même après l'expiration du délai de quatre ans fixé par cette directive [28], n'a pas pris de mesures en la matière, ont été évoquées tant par la Cour et par l'avocat général dans l'affaire Commission/France [29] que par l'avocat général dans l'affaire Royscot [30]. Puisque le législateur communautaire, compétent en la matière, n'est pas parvenu à formuler les dispositions appropriées, qui auraient permis d'abroger la clause de standstill de l'article 17 de la sixième directive, il n'appartient pas à la Cour de se substituer à lui, en proposant une interprétation stricte de cette clause.

B — *En ce qui concerne l'article 27 de la sixième directive*

29. En ce qui concerne l'article 27 de la sixième directive, qui prévoit que le Conseil peut autoriser tout État membre à introduire des mesures nationales particulières, dérogatoires à la directive, afin de simplifier la perception de la taxe ou d'éviter certaines fraudes ou évasions fiscales, la jurisprudence de la Cour est jusqu'à présent la suivante.

30. D'abord, l'arrêt Commission/Belgique (324/82) [31] a fait apparaître clairement que la possibilité donnée aux autorités nationales de maintenir une législation différente ou d'en introduire une nouvelle n'autorise que les dérogations nécessaires à la réalisation des objectifs, expressément indiqués, de l'article 27, à savoir la simplification de la perception de l'impôt et la prévention des fraudes et évasions fiscales. Dans cet arrêt, la Cour a jugé que, puisqu'elle n'avait pas démontré que les mesures nationales litigieuses concernant la taxation des voitures étaient nécessaires pour faire face au risque de fraude ou d'évasion fiscale, le royaume de Belgique avait manqué aux obligations lui incombant en vertu du droit communautaire.

31. Ensuite, dans l'arrêt Direct Cosmetics I [32], la Cour a souligné le caractère exceptionnel des dérogations visées à l'article 27 de la directive. Une législation nationale qui s'écarte des règles de la sixième directive, conformément à l'article 27, paragraphe 5, de cette dernière, ne peut faire l'objet d'une interprétation large. Des modifications postérieures de cette législation, qui étendent le champ d'appli-

27 — Voir ci-dessus, points 9 et 10 des présentes conclusions.

28 — Article 17, paragraphe 6, premier alinéa, de la sixième directive. Il y a lieu de signaler que cette carence est, à notre avis, susceptible de justifier un recours formé contre cette institution au titre de l'article 232 CE.

29 — Point 19 de l'arrêt du 18 juin 1998, Commission/France, déjà cité à la note 20, et points 14 à 19 des conclusions de l'avocat général Jacobs dans cette affaire.

30 — Points 74 à 77 des conclusions de l'avocat général Léger dans l'affaire Royscot e.a., déjà citée à la note 22.

31 — Arrêt du 10 avril 1984 (Rec. p. 1861).

32 — Arrêt du 13 février 1985 (5/84, Rec. p. 617).

cation des règles nationales dérogeant à la sixième directive ne sont conformes au droit communautaire que si elles sont approuvées par le Conseil conformément à l'article 27, paragraphe 2, de la sixième directive.

32. Dans l'arrêt Direct Cosmetics et Laughtons Photographs [33], la Cour était invitée à contrôler la validité d'une décision du Conseil autorisant l'adoption de mesures nationales particulières dérogeant à la sixième directive. La Cour a examiné la légalité de la décision d'approbation du Conseil au regard des critères définis à l'article 27 de la sixième directive, du principe de proportionnalité et des principes fondamentaux de cette directive. Après avoir estimé que la notification adressée par l'État membre intéressé à la Commission, telle que prévue à l'article 27, paragraphe 2, de la sixième directive, faisait «suffisamment» référence aux problèmes auxquels la mesure nationale en cause était destinée à faire face et qu'elle comportait tous les éléments essentiels pour identifier le but poursuivi [34], la Cour a jugé finalement que les mesures approuvées par la décision du Conseil n'étaient pas disproportionnées par rapport au but poursuivi [35], compte tenu, toutefois, de la «souplesse» que les mesures en cause conféraient aux autorités fiscales compétentes «pour faire usage de ladite mesure dans des cas où son application serait jugée opportune» [36].

33. Cette jurisprudence était aussi à la base de l'arrêt BP Soupergaz [37], selon lequel les dérogations nationales à la sixième directive «ne sont conformes au droit communautaire qu'à la condition, d'une part, qu'elles se maintiennent à l'intérieur du cadre des objectifs visés par l'article 27, paragraphe 1, et, d'autre part, qu'elles aient fait l'objet d'une notification à la Commission et d'une autorisation du Conseil, tacite ou expresse, acquise dans les conditions précisées par les paragraphes 1 à 4 du même article» [38].

34. Enfin, dans l'affaire Skripalle [39], la Cour était invitée à définir le champ d'application de l'autorisation accordée par le Conseil à la République fédérale d'Allemagne, en vertu de l'article 27 de la sixième directive, en vue de l'adoption d'une mesure particulière dérogeant aux dispositions de cette directive, en ce qui concerne la taxation de prestations de services à titre onéreux entre proches ou parents. Dans son arrêt, la Cour indique que «les mesures nationales dérogatoires qui sont de nature à éviter des fraudes ou évasions fiscales sont d'interprétation stricte» et qu'elles ne peuvent déroger aux règles générales de la sixième directive «que dans des limites strictement nécessaires pour atteindre cet objectif» [40]. Examinant dans quelle mesure ces conditions étaient remplies en l'espèce, la Cour, tout en admettant qu'il peut exister un risque de fraude ou d'évasion fiscale entre des membres d'une même famille ou entre des proches, a indiqué qu'un tel risque n'existe pas «lorsqu'il ressort de données objectives

33 — Arrêt du 12 juillet 1988 (138/86 et 139/86, Rec. p. 3937, ci-après l'«arrêt Direct Cosmetics II»).

34 — Ibidem, point 36.

35 — Ibidem, point 48.

36 — Ibidem, point 44.

37 — Déjà cité à la note 17.

38 — Ibidem, point 22.

39 — Arrêt du 29 mai 1997 (C-63/96, Rec. p. I-2847).

40 — Ibidem, point 24.

que le contribuable a agi correctement » [41]. Pour ce motif, la Cour a défini de manière restrictive le champ d'application de l'autorisation accordée à la République fédérale d'Allemagne par le Conseil.

35. De la jurisprudence analysée ci-dessus, il résulte que la Cour a tracé les lignes directrices suivantes en ce qui concerne la question litigieuse. La déduction de la TVA afférente à des biens et à des services utilisés à un stade intermédiaire, précédant la réalisation d'autres opérations soumises à la taxe, dans le cadre prévu à l'article 17 de la sixième directive, est une composante importante du régime communautaire de la TVA, qui est directement liée au principe fondamental de la neutralité de la taxe. De ce fait, les exceptions à cette règle générale, résultant notamment de la possibilité, prévue à l'article 27 de la sixième directive, d'introduire des dérogations nouvelles au système général de cette directive, doivent, en principe, s'interpréter strictement. Cependant, les possibilités de dérogation données aux États membres, du fait de la faculté qui leur est conférée, en application de la clause de standstill figurant à l'article 17, paragraphe 6, de la sixième directive, de maintenir les exclusions de la déduction de la TVA prévues avant l'entrée en vigueur de la directive sont, d'après la jurisprudence actuellement existante, particulièrement larges, dans la mesure où elles visent toute dépense, indépendamment de son caractère professionnel ou non: la seule limite imposée à cette faculté pour les États membres d'exclure la déduction de la TVA concerne le cas extrême où un État membre aurait fini par exclure quasiment tous les biens et services du système du droit à déduction.

41 — Ibidem, point 26.

V — En ce qui concerne l'objet de la décision 89/487 du Conseil

36. Avant d'examiner la légalité de la décision litigieuse, il est indispensable de déterminer son objet précis. Selon Ampafrance, la dérogation accordée par le Conseil à la République française couvre l'ensemble des dépenses de logement, de restaurant, de réception et de spectacles, indépendamment de la qualité de la personne au profit de laquelle l'assujetti supporte ces dépenses. En revanche, le gouvernement français soutient que, compte tenu du contexte dans lequel la décision litigieuse s'insère sur le plan de l'ordre juridique interne, elle ne peut viser que l'exclusion du droit à déduction de la TVA afférente aux dépenses effectuées au profit de tiers à l'entreprise intéressée. La Commission paraît se rallier à cette position. Sanofi et le Conseil n'abordent pas cette question dans leurs observations.

A — *Arguments des parties*

37. Ampafrance expose, d'abord, son point de vue concernant le droit fiscal applicable

en France. Elle considère que le régime initial, introduit par le décret de 1967 précité, n'excluait du droit à déduction de la TVA que les dépenses qui étaient effectuées pour satisfaire les besoins individuels des dirigeants et du personnel des entreprises. Le décret de 1979 a étendu l'exclusion du droit à déduction de la TVA à toutes les dépenses de logement, de restaurant, de réception et de spectacles, sans faire aucune distinction selon qu'elles ont bénéficié aux dirigeants et au personnel de l'entreprise ou à des tiers. En outre, le décret de 1979 ne fait aucune distinction entre les dépenses selon qu'elles ont ou non un caractère professionnel. Ampafrance souligne encore que, dans son arrêt Alitalia du 3 février 1989, le Conseil d'État a jugé contraire au droit communautaire l'exclusion du droit à déduction de la TVA afférente aux dépenses litigieuses, qui avaient été effectuées par l'assujetti au profit de tiers. En ce qui concerne les dépenses de cette nature, lorsque celles-ci ont été effectuées au profit des dirigeants et du personnel de l'entreprise, Ampafrance déduit de la jurisprudence du Conseil d'État [42] antérieure à l'arrêt Alitalia que la TVA afférente à ces dépenses pouvait être déduite, en vertu du décret de 1967, si leur caractère professionnel était établi. De la jurisprudence du Conseil d'État, Ampafrance tire la conclusion que l'on n'a jamais contesté la possibilité pour les assujettis de déduire la TVA afférente aux dépenses qui sont en relation immédiate avec leur activité professionnelle. Selon elle, c'est pour ce motif que les autorités françaises ont engagé la procédure prévue à l'article 27 de la sixième directive, pour obtenir que le Conseil leur permette d'exclure du droit à déduction de la TVA toute dépense de logement, de restaurant, de réception et de spectacles, qu'elle ait ou non un caractère professionnel.

38. Ampafrance invoque l'interprétation décrite ci-dessus, qu'elle propose en relation avec le régime fiscal en vigueur en France à partir de 1967, à l'appui de la thèse selon laquelle la décision 89/487, litigieuse en l'espèce, couvre la catégorie des dépenses de logement, de restaurant, de réception et de spectacles dans leur ensemble et pas seulement les dépenses que les entreprises assujetties supportent au profit de tiers. Ampafrance affirme que, dans la mesure où la République française avait maintenu le décret de 1967 en vigueur, la clause de standstill de l'article 17 de la sixième directive ne lui permettait d'exclure du droit à déduction de la TVA que les dépenses effectuées pour satisfaire les besoins individuels des dirigeants et du personnel de l'entreprise. Le fait que, dans l'arrêt Alitalia (précité), le Conseil d'État a contesté la compatibilité avec le droit communautaire des seules dispositions du décret de 1979 qui visent les dépenses effectuées au profit de tiers ne peut s'interpréter — selon Ampafrance — comme une indication établissant que l'exclusion générale du droit à déduction de la TVA afférente aux dépenses effectuées au profit du personnel de l'entreprise assujettie, telle qu'elle était prévue par le décret de 1979 et telle qu'elle continue à s'appliquer jusqu'à présent, est couverte par la clause de standstill de l'article 17 de la sixième directive et est donc conforme au droit communautaire. En tout cas, Ampafrance estime que le décret de 1979 a abrogé celui de 1967; en conséquence, la République française avait perdu la possibilité d'invoquer la clause de standstill à l'époque où elle a engagé la procédure prévue à l'article 27 de la sixième directive. Ampafrance en conclut qu'il en résulte logiquement que

42 — Elle invoque, en particulier, les arrêts des 9 juillet 1977, Chaussures Myris, et 13 février 1980, SA Locafrance.

l'autorisation accordée par le Conseil dans la décision 89/487 ne pouvait que concerner les dépenses de logement, de restaurant, de réception et de spectacles dans leur ensemble.

39. Sanofi a adopté le même point de vue lors de l'audience. Elle a soutenu que la décision en cause avait pour objet toutes les dépenses de logement, de restaurant, de réception et de spectacles, indépendamment de la qualité de la personne profitant de ces dépenses.

40. En revanche, le gouvernement français soutient que l'objet de la décision litigieuse du Conseil est manifestement plus limité que celui que décrivent les demanderesses au principal. Il invoque, dans ce sens, l'arrêt Alitalia du Conseil d'État, dont il déduit a contrario que l'exclusion générale du droit à déduction de la TVA afférente aux dépenses de logement, etc., effectuées au profit des dirigeants et du personnel des entreprises assujetties à la taxe, exclusion introduite déjà par le décret de 1967, était couverte par la clause de standstill de l'article 17, paragraphe 6, de la sixième directive et n'était, par conséquent, pas contraire au droit communautaire. Après l'arrêt Alitalia et pour faire face au problème spécifique posé par le traitement fiscal des dépenses effectuées par les entreprises au profit de tiers, la République française a décidé de mettre en œuvre la possibilité que lui donnait l'article 27, paragraphe 1, de la sixième directive, en soumettant une demande dans ce sens à la Commission. En conséquence, toujours selon le gouvernement français, compte tenu du cadre dans lequel cette demande a été présentée aux institutions communautaires, la décision 89/487 limite l'exclusion du droit à déduction de la TVA afférente aux dépenses de logement, de restaurant, de réception et de spectacles aux seuls cas où ces dépenses sont effectuées par les entreprises assujetties au profit de tiers.

41. À cet égard, la Commission précise que la dérogation aux dispositions générales de la sixième directive qu'introduit la décision 89/487, litigieuse en l'espèce, concerne le paragraphe 2 de l'article 17 de la sixième directive et non le paragraphe 6 du même article, comme il est indiqué, par inadvertance, dans la décision en question. D'après la Commission, la demande présentée par les autorités françaises se situait dans le cadre de l'article 17, paragraphe 2, de la sixième directive et visait la modification de la législation nationale existante dans le sens d'une extension de l'exclusion du droit à déduction de la TVA, seulement dans le cas des dépenses effectuées au profit de tiers par des entreprises assujetties. La Commission soutient que cette interprétation restrictive de la décision 89/487 se fonde encore sur l'arrêt Alitalia (précité) du Conseil d'État, où ce dernier a jugé que l'extension du régime national d'exclusions du droit à déduction de la TVA n'était contraire au droit communautaire que dans la mesure où il concernait la catégorie spécifique des dépenses effectuées au profit de tiers.

42. Lors de la procédure orale, les parties ont accordé une importance particulière au problème de la détermination des dispositions de la sixième directive auxquelles la République française a demandé l'autorisa-

tion de déroger, autorisation qui lui a été accordée par la décision en cause du Conseil. La Commission a réaffirmé sa thèse selon laquelle il s'agissait du paragraphe 2 de l'article 17 et non du paragraphe 6, comme il est indiqué, par inadvertance, dans le texte de la décision. Le gouvernement français et le Conseil ont considéré que la dérogation en cause était parfaitement légitime et, en tout cas, concernait tant le paragraphe 2 que le paragraphe 6 de l'article 17 de la sixième directive. Les demanderesses au principal ont souligné que, dans la mesure où le texte de la décision mentionne l'article 17, paragraphe 6, de la sixième directive, la Commission ne peut soutenir qu'il s'agit d'une simple inadvertance. Dans la mesure où elle a autorisé l'introduction de dérogations à l'article 17, paragraphe 6, la décision en cause est invalide.

B — *Notre point de vue quant aux problèmes posés ci-dessus*

a) En ce qui concerne les dispositions de la sixième directive auxquelles la décision en cause a donné l'autorisation de déroger

43. Nous analyserons d'abord la question de savoir dans quelle mesure la décision litigieuse concernait les dispositions du paragraphe 6 de l'article 17 de la sixième directive et/ou celles du paragraphe 2 du même article. Nous estimons que la première de ces thèses ne peut être admise. Il serait, tout d'abord, possible de poser la question de savoir en quoi consiste l'introduction de dérogations à la clause de standstill de l'article 17, paragraphe 6, deuxième alinéa, de la sixième directive. Une explication probable consiste à dire que la décision en cause a autorisé la République française à élargir le champ d'application de la clause de standstill en question en introduisant des exclusions du droit à déduction de la TVA allant au-delà de celles qui étaient prévues par la législation nationale lors de l'entrée en vigueur de la sixième directive. Dans ce cas, toutefois, il ne peut être question d'une extension de l'objet de la clause de standstill, dans la mesure où le problème qui se pose en France n'est pas celui du *maintien* d'une législation préexistante, mais celui de l'*introduction* de dispositions nationales nouvelles, contraires au contenu de la sixième directive. Ces dispositions nationales ne vont pas à l'encontre de la clause de standstill de l'article 17, paragraphe 6, de la sixième directive; elles ne sont simplement pas couvertes par la clause en question. Elles sont, cependant, contraires aux dispositions de l'article 17, paragraphe 2, et c'est pour ce motif qu'il est indispensable d'adresser au Conseil la demande d'autorisation prévue à l'article 27. De ce fait, il est contraire à la logique de la sixième directive d'invoquer l'article 27 de cette directive pour justifier l'introduction de dérogations nationales à la clause de standstill. L'article 27 confère aux États membres la possibilité de déroger aux dispositions de la sixième directive en *adoptant* des mesures nouvelles et non en *maintenant* des dispositions en vigueur avant l'adoption de cette directive. Ces dernières sont, de toute façon, couvertes par la clause de standstill de l'article 17, paragraphe 6, si bien qu'il n'est pas nécessaire qu'elles soient approuvées par le Conseil conformément à la procédure prévue à l'article 27 de la sixième directive. En conséquence, la référence à l'article 17, paragraphe 6, faite par la décision du Conseil en cause ici est manifestement erronée et c'est à juste titre

que la Commission indique que les exclusions du droit à déduction de la TVA proposées par la République française relevaient nécessairement du paragraphe 2 de cet article.

44. Il se pose, donc, la question de savoir si cette référence erronée au paragraphe 6, plutôt qu'au paragraphe 2, de l'article 17 rend la décision en cause défectueuse et, par conséquent, invalide, comme le soutiennent les demanderesses au principal, ou si elle constitue une imperfection de la décision en question à laquelle on peut remédier, selon la thèse défendue par la Commission. La vérité est que, durant toute la procédure d'élaboration de la décision, le gouvernement français, dans sa demande formulée en application de l'article 27 de la sixième directive, la Commission dans la proposition qu'elle a présentée au Conseil [COM(89) 346 final, du 10 juillet 1989] et le Conseil dans sa décision paraissent avoir commis une erreur de droit quant aux dispositions de la sixième directive auxquelles on demandait l'autorisation de déroger. La demande de la République française vise l'article 17, paragraphe 6; la proposition de la Commission et la décision du Conseil mentionnent la même disposition. On pourrait donc soutenir que la décision n'est pas légale, parce que son objet juridique est erroné.

45. Nous estimons, toutefois, qu'une telle solution serait exagérément rigoureuse. Nous ne pensons pas que le fait que les parties qui ont collaboré à l'adoption de l'acte communautaire en cause aient défini erronément le cadre juridique applicable suffise à justifier que l'on condamne cet acte automatiquement et irrévocablement. En revanche, il est opportun de vérifier dans quelle mesure les dispositions applicables du droit communautaire ont été respectées en l'espèce, que la référence qui y est faite dans le corps de la décision soit correcte ou fausse. En particulier, la question fondamentale qui se pose porte sur le point de savoir dans quelle mesure la République française pouvait utiliser la voie légale de l'article 27 de la sixième directive pour introduire des dispositions nationales contraires à celles de la sixième directive, même si cet État membre et les institutions communautaires qui ont accordé l'autorisation concernée ont cru par erreur que ces dispositions nationales allaient à l'encontre du paragraphe 6 de l'article 17 de la sixième directive et non du paragraphe 2 du même article. Il suffit de préciser que les exclusions du droit à déduction de la TVA que la République française a soumises à l'approbation du Conseil n'étaient certainement pas contraires au paragraphe 6 de l'article 17 de la sixième directive, mais bien au paragraphe 2 du même article.

b) En ce qui concerne la portée de l'exclusion du droit à déduction de la TVA autorisée par la décision en cause

46. Il reste à déterminer si l'exclusion du droit à déduction de la TVA afférente aux dépenses de logement, de restaurant, de réception et de spectacles, qui a été autorisée par la décision en cause du Conseil couvre l'ensemble de ces dépenses indépendamment de la qualité des personnes au profit desquelles elles ont été effectuées ou concerne seulement les dépenses effectuées

au profit de tiers. Nous prendrons comme point de départ de cette analyse la lettre par laquelle la République française a demandé la mise en œuvre de l'article 27 de la sixième directive en vue d'introduire des dispositions nationales dérogeant aux dispositions générales de la sixième directive. Tant le gouvernement français que la Commission font référence à cette lettre et considèrent qu'il résulte indirectement de celle-ci que la demande d'autorisation adressée par la République française au Conseil concernait seulement les dépenses de logement, de restaurant, de réception et de spectacles effectuées au profit de tiers.

47. Nous estimons que le raisonnement des autorités françaises, tel qu'il est formulé dans la lettre qu'elles ont adressée le 13 avril 1989 à la Commission comporte une contradiction fondamentale. D'une part, elle sous-entend que, en droit interne, l'exclusion du droit à déduction de la TVA pour les dépenses litigieuses du personnel et des dirigeants des entreprises est fondée sur le décret précité de 1967, lequel est en principe couvert par la clause de standstill de l'article 17, paragraphe 6, de la sixième directive; en revanche, l'exclusion du droit à déduction de la TVA pour les dépenses de même nature effectuées par les entreprises au profit de tiers, surtout après l'arrêt Alitalia du Conseil d'État, ne paraît pas pouvoir trouver un fondement légal dans la législation nationale antérieure à la sixième directive. D'autre part, la demande de la République française visant à obtenir l'autorisation de déroger aux règles de la sixième directive au titre de l'article 27 est formulée de manière telle qu'elle vise l'ensemble des dépenses de logement, de restaurant, de réception et de spectacles, qu'elles concernent les dirigeants et le personnel des entreprises ou des tiers. En résumé, du contenu de la lettre précitée, adressée par la République française à la Commission, il ressort que, alors que la République française paraît considérer que l'exclusion du droit à déduction de la TVA, du moins pour les dépenses des dirigeants et du personnel des entreprises, est couverte par la clause de standstill, elle sollicite, néanmoins, l'application de l'article 27 pour l'ensemble de la législation nationale concernant l'exclusion du droit à déduction de la TVA afférente aux dépenses de logement, de restaurant, etc., sans faire de distinction entre les dirigeants ou le personnel, d'une part, et les tiers, d'autre part.

48. En ce qui concerne la décision 89/487 elle-même, il y a lieu d'observer que son champ d'application est clairement décrit. Elle exclut du droit à déduction de la TVA l'ensemble des dépenses «de logement, de restaurant, de réception et de spectacles», indépendamment de la qualité de la personne au profit de laquelle l'entreprise les effectue. En d'autres termes, le législateur communautaire accepte que, en ce qui concerne les dépenses litigieuses, on déroge, d'une manière générale, aux règles généralement admises de l'article 17 de la sixième directive.

49. Il se pose la question de savoir dans quelle mesure, comme la République française le soutient et la Commission aussi, mais indirectement, la décision du Conseil

ici analysée, correctement interprétée, couvre seulement les cas d'exclusion du droit à déduction de la TVA afférente aux dépenses effectuées au profit de tiers et non au profit du personnel ou des dirigeants de l'entreprise, compte tenu du fait que cette dernière catégorie de dépenses est déjà prévue par des dispositions nationales visées par la clause de standstill de l'article 17, paragraphe 6, de la sixième directive. Nous ne pouvons nous rallier à la solution proposée que nous venons de décrire. Cette solution équivaut à reconnaître la possibilité d'interpréter le contenu d'un acte des institutions communautaires, à la lumière du droit national et, de plus, dans un sens contraire à la lettre de cet acte. En effet, la formulation de la décision 89/487 ne laisse subsister aucun doute sur sa portée conceptuelle; elle confère à la République française la possibilité d'exclure du droit à déduction de la TVA les dépenses de logement, de restaurant, de réception et de spectacles dans leur ensemble, indépendamment de la qualité des personnes au profit desquelles elles sont effectuées et indépendamment de la relation lâche ou étroite qu'elles entretiennent avec l'activité professionnelle de l'assujetti. La thèse selon laquelle la décision en question, malgré sa clarté, ne s'applique pas à l'ensemble des cas décrits par ses dispositions, mais seulement à certains d'entre eux, eu égard à la législation nationale antérieurement en vigueur, porte, d'abord, atteinte aux fondements même de l'ordre juridique communautaire, parce qu'elle subordonne l'interprétation d'une règle communautaire aux données et aux particularités du droit interne. Elle est aussi contraire au principe fondamental de la sécurité juridique, dans la mesure où elle permet d'interpréter une règle dans un sens contraire à son libellé, en induisant les sujets de droit en erreur quant à son champ d'application. En tout cas, en application du principe général du droit nemo auditur propriam turpitudinem allegans, la République française ne peut solliciter une interprétation contra legem de la décision 89/487.

50. Enfin, il y a lieu de signaler que la situation en droit interne français, invoquée par la République française, est tout sauf claire. L'arrêt Alitalia (précité) du Conseil d'État fournit simplement des indications — susceptibles de réfutation — selon lesquelles l'exclusion du droit à déduction de la TVA afférente aux dépenses litigieuses, effectuées au profit du personnel et des dirigeants d'une entreprise, exclusion que prévoyait le décret de 1979, était couverte par la clause de standstill, par le biais du décret antérieur de 1967. De plus, on ne voit pas clairement si le passage de la décision 89/487 qui autorise l'exclusion du droit à déduction de la TVA pour les «dépenses de logement, de restaurant, de réception et de spectacles» a un contenu conceptuel identique à celui des articles 7 et 11 du décret de 1967, conformément auxquels, d'une part, «la taxe afférente aux dépenses exposées pour assurer le logement ou l'hébergement des dirigeants et du personnel des entreprises n'est pas déductible» et, d'autre part, «la taxe afférente aux dépenses exposées pour assurer la satisfaction des besoins individuels des dirigeants et du personnel des entreprises, et notamment celle afférente aux frais de réception, de restaurant et de spectacle, n'est pas déductible». Mis à part la formulation littérale différente, il se pose la question de savoir dans quelle mesure les dispositions litigieuses du décret de 1967 interdisent la déduction de la TVA afférente aux dépenses en question même lorsqu'elles

ont un caractère strictement professionnel [43]. Au cas où cela n'est pas admis [44], à savoir si la déduction de la TVA afférente aux dépenses professionnelles est considérée comme possible, même au regard du décret de 1967, le champ d'application de ce dernier devient plus étroit que celui de la décision 89/487, parce qu'il n'exclut pas, d'une manière générale, le droit à déduction de la TVA afférente à ces dépenses. La question de la portée de la législation nationale et, plus particulièrement, du décret de 1967 ne relève naturellement pas de la compétence de la Cour, mais bien de celle du juge national. Cependant — pour revenir à la prémisse sur laquelle nous avons fondé notre raisonnement — il serait contraire à l'essence même du droit communautaire d'attribuer au juge national une compétence lui permettant de déterminer le contenu d'un acte communautaire *par le biais* d'une interprétation de sa législation interne.

51. Eu égard aux considérations qui précèdent, nous considérons qu'il ne serait pas correct de tenter de restituer la signification de la décision 89/487 *par le truchement* du droit français et de reformuler le contenu de cette décision en lui faisant dire qu'elle autorise la République française à exclure certaines dépenses du droit à déduction de la TVA, seulement dans les cas où ces dépenses sont effectuées au profit de tiers à l'entreprise assujettie et non lorsqu'elles concernent ses dirigeants et son personnel. Nous estimons donc que la décision litigieuse couvre les deux catégories de dépenses précitées, comme son libellé l'indique clairement. La question de la détermination du régime fiscal applicable en France, si la décision 89/487 est finalement jugée contraire au droit communautaire, est une question différente. Nous ne reviendrons sur cette question — dans la mesure où elle concerne l'application de la sixième directive — que si, après avoir vérifié la légalité de la décision du Conseil ici examinée, nous en contestons la validité.

VI — En ce qui concerne la légalité de la décision 89/487

A — *Arguments des parties*

a) Ampafrance

52. Ampafrance affirme que la décision litigieuse, d'une part, est contraire aux objectifs de l'article 27, paragraphe 1, de la sixième directive et, d'autre part, ne satisfait pas aux exigences du principe de proportionnalité.

53. En ce qui concerne les objectifs de l'article 27, ils consistent uniquement dans

43 — Voir, ci-dessus, les arguments développés sur ce point par Ampafrance et la jurisprudence du Conseil d'État à laquelle cette partie fait référence (point 37 des présentes conclusions).

44 — Cette solution est corroborée aussi par une interprétation littérale du décret de 1967, dont il paraît résulter que, bien que les dépenses de logement des dirigeants et du personnel des entreprises soient exclues globalement du droit à déduction de la TVA, les autres dépenses connexes (nourriture, spectacles, etc.) ne sont exclues que si elles sont en relation avec les «besoins individuels» des travailleurs.

la simplification de la perception de la taxe et de la lutte contre certains cas de fraude ou d'évasion fiscales. Dans sa demande, le gouvernement français a fait référence au second de ces objectifs, c'est-à-dire qu'il a déclaré vouloir faire face à certaines situations de fraude et d'évasion fiscales. Pour sa part, le Conseil, conformément à une jurisprudence constante de la Cour[45], ne pourrait autoriser l'introduction de dérogations nationales visant à la réalisation d'objectifs autres que ceux énumérés limitativement dans la disposition litigieuse de la sixième directive. Cependant, selon Ampafrance, l'exclusion du droit à déduction de la TVA ici en cause ne repose pas sur la volonté de sanctionner certains cas de fraude ou d'évasion fiscales, mais est fondée sur la «présomption» d'un risque de fraude ou d'évasion fiscales découlant du caractère «mixte» (privé et professionnel) des dépenses concernées. En conséquence, les autorités françaises ne visaient pas à lutter contre les risques énumérés limitativement par la sixième directive, mais à mettre en place un mécanisme leur permettant de ne plus vérifier le caractère professionnel ou non de certaines dépenses. Ampafrance souligne, d'ailleurs, que les dépenses de réception ayant un caractère professionnel peuvent être déduites en France du bénéfice imposable à l'impôt sur les sociétés, en vertu de l'article 39.1.1 du CGI, s'il est démontré qu'elles ont été engagées dans l'intérêt de l'entreprise. Cette remarque suffit, selon Ampafrance, à établir qu'il n'existe pas de réels risques de fraude ou d'évasion fiscales liés à la déduction des dépenses de réception. En outre, Ampafrance croit que la décision 89/487 a été adoptée selon des modalités impliquant un détournement de la procédure de l'article 27 de la sixième directive: d'une part, elle vise à l'introduction d'une exclusion supplémentaire du droit à déduction de la TVA qui avait été proposée, puis écartée lors de l'adoption de la sixième directive; d'autre part, il s'agit d'une manière indirecte d'éviter les conséquences produites dans l'ordre juridique interne par l'arrêt Alitalia (précité)[46] du Conseil d'État, qui a annulé certaines dispositions du décret de 1979.

54. En ce qui concerne le principe de proportionnalité, Ampafrance estime que les dispositions litigieuses de la décision 89/487 introduisent une exclusion générale et systématique du droit à déduction de la TVA, sans qu'il soit nécessaire de prouver qu'il existe réellement un risque de fraude ou d'évasion fiscales. En conséquence, dans la mesure où elles créent une présomption irréfragable sur la base de laquelle une exclusion du droit à déduction de la TVA est possible même dans les cas où l'inexistence d'un risque quelconque pour la perception de la taxe est démontrée, les dispositions concernées sont disproportionnées par rapport au but poursuivi. De plus, selon Ampafrance, il existe en droit français d'autres mesures qui permettraient aux autorités fiscales de faire face efficacement au problème de la fraude et de l'évasion fiscales. Par exemple, l'article 230, paragraphe 1, de l'annexe II du CGI prévoit que la TVA ayant grevé les biens et services que les assujettis acquièrent ou se livrent à eux-mêmes n'est déductible que si ces biens et services sont «nécessaires» à leur activité professionnelle. La stricte application de cette règle suffirait à assurer le respect de la législation fiscale et à permettre d'effectuer des contrôles fiscaux efficaces. De plus, comme Ampafrance le signale, il existe en droit français un système de contrôle efficace des dépenses concernées, à savoir celui

45 — Voir arrêt Skripalle, déjà cité à la note 39, point 30.

46 — Voir point 14 ci-dessus.

prévoyant l'obligation de produire un relevé détaillé des frais généraux, joint à la déclaration annuelle de résultats. Enfin, cette partie déduit de l'arrêt Commission/Belgique, précité [47], que les mesures nationales de prévention des risques de fraude ou d'évasion fiscales ne peuvent déroger au régime général de la sixième directive que dans les limites strictement nécessaires pour atteindre cet objectif. Puisqu'il existe des mesures moins contraignantes pour les assujettis qu'une exclusion générale et systématique du droit à déduction de la TVA afférente aux dépenses litigieuses, cette exclusion est contraire au droit communautaire.

55. En résumé, Ampafrance estime que la décision litigieuse du Conseil ne satisfait pas aux exigences du principe de proportionnalité parce que, de manière générale et absolue, elle introduit une présomption irréfragable supposant l'existence d'un risque de fraude et d'évasion fiscale sans que les services fiscaux doivent faire la preuve de ce risque et que l'assujetti puisse administrer la preuve contraire, alors qu'il existe en France des mesures moins contraignantes permettant de faire face à ce type de situations.

b) Sanofi

56. Sanofi donne à ses observations un fondement analogue: après avoir expliqué pourquoi la question préjudicielle contestant la validité d'un acte des institutions communautaires est recevable, elle centre son analyse sur le problème de la proportionnalité. Elle soutient que la décision 89/487 ne satisfait pas aux exigences du principe de proportionnalité parce que le but poursuivi par cette décision pourrait être atteint par d'autres moyens, moins attentatoires aux objectifs de la sixième directive. Elle estime encore que l'affaire pendante présente des similitudes avec celle qui a donné lieu à l'arrêt Commission/Belgique [48], où la Cour a jugé que des dispositions nationales dérogeant de manière globale et systématique aux règles de la sixième directive étaient disproportionnées par rapport au but poursuivi. De plus, d'après les observations de Sanofi, la motivation de la décision en cause est très succincte et n'explique pas les raisons pour lesquelles la dérogation proposée par la République française devait être autorisée. Du fait des lacunes de sa motivation, le juge ne peut contrôler la proportionnalité de la décision adoptée et celle-ci est, de ce fait, invalide.

57. En outre, Sanofi fait, elle aussi, référence aux dispositions du droit français relatives à l'impôt des sociétés et observe que les dépenses de logement, de restaurant, de réception et de spectacles sont déductibles du montant imposable; en d'autres termes, en ce qui concerne le cadre spécifique de l'impôt des sociétés, la possi-

47 — Déjà cité à la note 31.

48 — Déjà cité à la note 31.

bilité de déduire les dépenses litigieuses n'est pas considérée par le législateur français comme impliquant automatiquement une fraude ou une évasion fiscales. En conséquence, l'introduction d'une présomption irréfragable de fraude ou d'évasion fiscales constitue une mesure de protection de la légalité fiscale disproportionnée, dans la mesure où cette dernière pourrait être garantie par un contrôle concret efficace des dépenses concernées. Sanofi estime qu'une telle forme de contrôle efficace est prévue à l'article 230 de l'annexe II du CGI, en vertu duquel toute dépense qui n'est pas engagée dans l'«intérêt» de l'entreprise ne peut faire l'objet d'une déduction au titre de la TVA.

58. Enfin, Sanofi ajoute encore deux arguments: en premier lieu, elle fait référence au droit national d'un grand nombre d'États membres qui admettent la déductibilité des dépenses litigieuses; elle ne comprend donc pas les difficultés concernant le contrôle des fraudes ou évasions fiscales que le gouvernement français a évoquées et dont le Conseil a admis l'existence. En deuxième lieu, elle observe que la dérogation litigieuse, dont la décision 89/487 a autorisé l'introduction par la République française, avait un caractère temporaire; toutefois, l'incapacité du Conseil à adopter les mesures prévues à l'article 17, paragraphe 6, premier alinéa, de la sixième directive a fait perdurer cette situation provisoire et, de ce fait, cette dérogation est inévitablement devenue disproportionnée par rapport au but qu'elle poursuivait. Eu égard aux considérations qui précèdent, Sanofi propose à la Cour de déclarer la décision 89/487 invalide.

c) Gouvernement français

59. Le gouvernement français rappelle, d'abord, que le système de la TVA a pour objectif fondamental de taxer la consommation finale et non la consommation intermédiaire qui a lieu dans le cadre d'une autre activité professionnelle taxable [49]. Il n'est, cependant, pas toujours facile, pour certaines catégories de dépenses, de déterminer si elles sont effectuées pour satisfaire des besoins professionnels ou privés, critère sur la base duquel on détermine s'il s'agit de consommation finale ou intermédiaire. Cette difficulté suffit à ouvrir la porte à des pratiques de fraude ou d'évasion fiscales de la part des assujettis, comme la Commission l'a d'ailleurs souligné dans ses propositions de sixième et de douzième directive [50]. C'est pour ce même motif, d'ailleurs, que l'article 27, paragraphe 1, de la sixième directive a prévu la possibilité d'adopter des mesures particulières dérogatoires visant à faire face au risque de fraude ou d'évasion fiscales. Cela étant, eu égard, d'une part, aux risques de consommation finale en franchise de taxe, particulièrement pour les dépenses de logement, de restaurant, de réception et de spectacles et, d'autre part, à la difficulté de ventiler dépenses professionnelles et privées, le gouvernement français estime que la décision 89/487, litigieuse en l'espèce, est pleinement conforme à l'objectif défini par l'article 27 de la sixième directive.

49 — Le gouvernement français fait référence à l'arrêt du 5 décembre 1989, ORO Amsterdam Beheer (C-165/88, Rec. p. 4081, point 20).

50 — Voir ci-dessus, points 9 et 10 des présentes conclusions.

60. En outre, le gouvernement français rappelle que, pour les mêmes motifs, la majorité des États membres appliquent des mesures similaires. En ce qui concerne spécifiquement son propre cas, il affirme que l'arrêt Alitalia (précité) [51] du Conseil d'État a créé un grand risque de fraude et d'évasion fiscales de la part des entreprises et a rendu plus difficile le contrôle de la destination des dépenses litigieuses, dans la mesure où il a incité les entreprises à engager des dépenses de plus en plus élevées au profit de tiers.

61. En ce qui concerne le principe de proportionnalité, le gouvernement français considère que la décision 89/487 satisfait aux exigences de ce principe, telles qu'elles sont décrites par la jurisprudence de la Cour. Il rappelle plus particulièrement la position adoptée par la Cour dans l'arrêt Molenheide e.a. [52], où elle a jugé que, «conformément au principe de proportionnalité, les États membres doivent... avoir recours à des moyens qui, tout en permettant d'atteindre efficacement l'objectif poursuivi par le droit interne, portent le moins atteinte aux objectifs et aux principes posés par la législation communautaire en cause». Le gouvernement français affirme que l'exclusion du droit à déduction de la TVA afférente aux dépenses de logement, de restaurant, de réception et de spectacles que prévoit la décision 89/487 se limite aux cas pour lesquels il existe des risques réels de fraude ou d'évasion fiscales et qui correspondent aux situations où il est impossible de déterminer la nature professionnelle ou privée des dépenses en question; en revanche, l'article 1er, paragraphe 2, de la décision en cause énumère les cas où, en raison du caractère professionnel des dépenses concernées, la déduction de la TVA est possible.

62. Selon le gouvernement français, l'exclusion du droit à déduction de la TVA en cause ici est nécessaire dans la mesure où il n'existe pas d'autres moyens satisfaisants permettant de vérifier la nature des dépenses litigieuses. Par exemple, les factures émises au nom d'une entreprise ne permettent pas de déterminer la personne au profit de laquelle les dépenses ont été effectuées. De plus, admettre la déductibilité des sommes concernées sur la base des indications fournies par les entreprises elles-mêmes aurait pour résultat indésirable de multiplier les procédures judiciaires et extrajudiciaires relatives à la réalité des dépenses en question.

63. Le gouvernement français estime aussi qu'une comparaison entre la situation en cause dans la présente affaire avec le régime en vigueur en France en ce qui concerne l'impôt des sociétés est dénuée de pertinence, du fait des différences fondamentales existant entre cet impôt et la TVA. La TVA est un impôt sur la consommation finale et est fondée sur un mécanisme qui garantit la neutralité de la taxe; les déductions de TVA visent exclusivement les dépenses effectuées pour les besoins d'opérations taxées. Au contraire, l'impôt sur les sociétés et l'impôt sur le revenu sont assis sur des revenus ou bénéfices nets, c'est-à-dire des montants bruts dont on déduit les dépenses nécessaires à l'acquisition desdits revenus ou bénéfices. De plus, le gouvernement français considérerait comme arbi-

51 — Voir ci-dessus, point 14.

52 — Arrêt du 18 décembre 1997 (C-286/94, C-340/95, C-401/95 et C-47/96, Rec. p. I-7281, point 46).

traire une solution autorisant la déduction de la TVA afférente aux dépenses litigieuses de logement, de restaurant, de réception, etc. des entreprises à concurrence d'un certain montant. En tout cas, le gouvernement français souligne que le caractère proportionné de la décision 89/487 a fait l'objet d'un contrôle approfondi de la part de la Commission et du Conseil, contrôle qui satisfait pleinement aux exigences de la jurisprudence.

64. Lors de la procédure orale, le gouvernement français a demandé à la Cour que, si elle juge finalement la décision en cause du Conseil invalide, elle limite les effets de son arrêt en déclarant la décision invalide ex nunc; il a fondé cette demande sur la nécessité de respecter la confiance légitime des autorités françaises dans la validité de la décision.

d) Commission

65. La Commission, après avoir rappelé la jurisprudence de la Cour relative à l'application du principe de proportionnalité dans le cadre spécifique de l'article 27 de la sixième directive, en déduit qu'il serait contraire au droit communautaire d'apporter des restrictions au droit à déduction de la TVA dans les cas où, premièrement, il est objectivement établi qu'aucune fraude ou évasion fiscales n'est imputable à l'assujetti et où, deuxièmement, les restrictions introduites ne se limitent pas à ce qui est absolument nécessaire en vue d'éviter les risques de fraude ou d'évasion fiscales. En ce qui concerne la nature spécifique des dépenses mentionnées dans la décision 89/487, la Commission souligne que la sixième directive exclut, en tout cas, le droit à déduction de la TVA afférente aux dépenses « n'ayant pas un caractère strictement professionnel, telles que les dépenses de luxe, de divertissement ou de représentation » [53]. Elle renvoie, en outre, à sa proposition de sixième directive, où elle avait signalé la difficulté, sinon l'impossibilité, de ventiler la partie professionnelle et la partie privée des dépenses en question.

66. La Commission déduit des considérations qui précèdent que c'est à bon droit qu'elle a admis la justification des autorités françaises selon laquelle il existait, en l'espèce, un risque important de contournement des règles de la TVA: les entreprises risquent de prendre en charge des dépenses, sous forme de cadeaux ou d'autres avantages en nature, qui ne devraient pas faire l'objet d'une déduction de la TVA, parce qu'elles n'ont pas de lien avec leurs activités, sans que l'on distingue dans quelle mesure ces dépenses concernent les dirigeants et le personnel de l'entreprise ou des tiers. En outre, les autorités françaises elles-mêmes ont déterminé les cas où il n'y a aucun risque de fraude ou d'évasion fiscales et elles les ont exceptés des exclusions du droit à déduction de la TVA; il s'agit des cas énumérés à l'article 1er, paragraphe 2, de la décision 89/487.

67. La Commission indique encore que la dérogation temporaire autorisée par la

53 — Article 17, paragraphe 6, premier alinéa, de la sixième directive.

décision en cause concerne en réalité des cas où il existe un risque sérieux de fraude ou d'évasion fiscales. Malgré le laconisme de la motivation de la décision en question, elle considère que ce risque est suffisamment prouvé. Elle fait référence, notamment, à certaines particularités culturelles existant en France, où certaines transactions sont conclues «entre la poire et le fromage», ce qui explique pourquoi d'autres États membres, où les habitudes en la matière sont fort différentes, n'ont pas prévu des exclusions analogues. La Commission ajoute que l'interdiction litigieuse autorisée par le Conseil présente l'avantage de la clarté, de la simplicité et de la sécurité juridique, pour les opérateurs comme pour les autorités fiscales. Ainsi, la Commission affirme que les mesures visées par la décision 89/487 sont justifiées et satisfont à toutes les exigences du principe de proportionnalité, c'est-à-dire qu'elles sont nécessaires, appropriées et proportionnées, au sens strict du terme.

68. Cependant, la Commission estime que les autorités nationales, lorsqu'elles sont appelées à appliquer la mesure générale et abstraite approuvée par la décision 89/487 doivent exercer un contrôle concret sur les situations fiscales, de manière à distinguer les cas où il existe réellement un risque de fraude ou d'évasion fiscales de ceux où il est possible d'établir objectivement que certaines dépenses de logement, de restaurant, de réception et de spectacles ont un caractère strictement professionnel et doivent bénéficier du droit à déduction de la TVA.

e) Conseil

69. Le Conseil défend, dans ses observations, la validité de la décision 89/487. Il considère que cette décision se justifie par la difficulté, sinon l'impossibilité, de contrôler efficacement la nature (professionnelle ou non) des dépenses litigieuses. De plus, selon le Conseil, le respect du principe de proportionnalité par le législateur communautaire ressort du fait que l'article 1er, paragraphe 2, de la décision 89/487 prévoit des cas où la déduction de la TVA afférente aux dépenses litigieuses est possible dans la mesure où il est établi objectivement qu'elles ont un lien avec l'activité professionnelle de l'entreprise. Le Conseil souligne encore que, en vertu des dispositions de la sixième directive, seule la TVA afférente aux dépenses strictement professionnelles est déductible, ce qui exclut la TVA afférente à celles que l'on peut qualifier de dépenses de «luxe». Il estime aussi que la décision 89/487 se justifie indépendamment de la constatation d'une intention de fraude ou d'évasion fiscales dans le chef de l'assujetti ou de l'existence d'une fraude ou d'une évasion fiscales. Le simple fait que la nature des dépenses concernées permette de les utiliser comme un moyen de fraude ou d'évasion fiscales, difficilement contrôlable par les autorités fiscales, suffit à justifier les dispositions litigieuses. Il n'est pas certain que l'usage d'une autre méthode pour faire face au problème posé, comme la limitation forfaitaire du montant des déductions, serait plus conforme à l'objectif de la directive, à savoir la déduction de la TVA afférente aux dépenses professionnelles intermédiaires; une telle méthode pourrait introduire un élément discriminatoire entre

les opérateurs économiques, lequel serait susceptible d'entraîner une distorsion de la concurrence.

B — *Notre point de vue sur les problèmes exposés ci-dessus*

70. Tout d'abord, nous ne contestons pas que la lutte contre la fraude ou l'évasion fiscales corresponde à une aspiration légitime et importante pour toute autorité fiscale souhaitant assurer la réalisation des objectifs de la sixième directive et le parfait fonctionnement du mécanisme de la TVA. S'il n'en était pas ainsi, le risque que la taxation de la consommation finale soit éludée irait à l'encontre de la philosophie même du système fiscal en question.

71. À cet égard, le législateur communautaire a prévu une distinction fondamentale entre les dépenses qui ont un caractère strictement professionnel et celles qui n'ont pas de lien avec l'activité professionnelle de l'assujetti, en excluant expressément les dépenses de luxe, de divertissement ou de représentation du droit à déduction de la TVA. Seules les dépenses strictement professionnelles peuvent être considérées comme se rapportant à des biens ou services «utilisés [par l'assujetti] pour les besoins de ses opérations taxées», au sens de l'article 17, paragraphe 2, de la sixième directive et donc bénéficier du droit à déduction de la TVA.

72. C'est là que se situe la difficulté de la présente affaire. Il y a, évidemment, des dépenses dont il est très difficile de déceler le caractère professionnel ou non. Ce sont particulièrement les dépenses de logement, de restaurant, de réception et de spectacles, sur lesquelles se concentre la présente analyse, qui présentent sur ce point le plus grand degré de difficulté, dans la mesure où leur relation avec l'activité professionnelle de l'entreprise n'est pas évidente, ce qui risque de favoriser la fraude ou l'évasion fiscales. C'est pour ce motif, d'ailleurs, qu'il n'a pas été possible d'adopter à leur égard, au niveau communautaire, une solution législative globale, comme en témoignent les difficultés rencontrées lors de la procédure d'élaboration des sixième et douzième directives [54]. De surcroît, pour certaines de ces dépenses, la distinction entre dépenses professionnelles bénéficiant du droit à déduction de la TVA et dépenses privées soumises à la taxe risque d'être impossible en pratique, si bien que seule une exclusion totale du droit à déduction de la TVA permet de garantir l'intérêt public et de sanctionner certaines formes de comportement illégal des assujettis. Il faut souligner, une fois encore, que le fonctionnement correct du mécanisme de la TVA prévu par la législation fiscale communautaire suppose évidemment que l'on lutte contre toute forme de fraude ou d'évasion fiscales; le législateur communautaire reconnaît cette nécessité lorsqu'il permet aux États membres de demander et d'obtenir du Conseil l'autorisation d'adopter, au titre de l'article 27 de la sixième

54 — Voir ci-dessus, points 9 et 10 des présentes conclusions.

directive, des mesures particulières dérogatoires aux règles générales de celle-ci, afin d'«éviter certaines fraudes ou évasions fiscales».

73. Des observations qui précèdent, il paraît résulter que les dispositions litigieuses contenues dans la décision en cause sont, à première vue, conformes à la logique de l'article 27 de la sixième directive, dans la mesure où elles visent à la réalisation des objectifs décrits dans cet article. Cependant, ces observations ne permettent pas nécessairement de conclure que les dispositions en question sont en harmonie avec les objectifs globaux de la sixième directive et peuvent s'insérer dans le système réglementaire que celle-ci introduit. Le problème résulte du fait que, si l'on exclut le droit à déduction de la TVA afférente à toute dépense de logement, de restaurant, de réception et de spectacles, à l'exception uniquement des trois cas qu'énumère l'article 1er, paragraphe 2, de la décision, on exclut ce droit pour la TVA afférente à des dépenses pour lesquelles on peut démontrer qu'elles ont un lien réel avec le processus de production des entreprises, c'est-à-dire qu'elles ont un caractère strictement professionnel. Ampafrance invoque l'exemple des dépenses effectuées par une entreprise pour l'hébergement de représentants ou de clients dans le cadre de la présentation de certains produits offerts à la vente; il est incontestable que, *jusqu'à un certain point*, ces dépenses ont un lien direct avec les activités de l'entreprise et ne peuvent être considérées comme relevant de la consommation finale.

74. En conséquence, il n'est pas impossible que l'application absolue du système d'exclusion du droit à déduction de la TVA introduit par la décision du Conseil en cause ici conduise à l'exclusion du droit à déduction de la TVA afférente à des dépenses professionnelles des entreprises; cette éventualité n'est pas contestée non plus par celles des parties qui ont défendu la légalité de l'acte communautaire ici examiné. De cette manière, toutefois, en voulant remédier à un problème créé par un possible dysfonctionnement du mécanisme de perception de la TVA (risque de fraude ou d'évasion fiscales), on porte atteinte d'une autre manière, tout aussi grave, à ce système fiscal, en soumettant à la taxe certaines formes de consommation intermédiaire, en violation du principe fondamental de la neutralité de la taxe. Nous pensons que, si l'on interprète et applique correctement la sixième directive, on ne peut résoudre le problème du mécanisme de taxation en recourant à une solution tout aussi problématique du point de vue de la compatibilité avec les règles fondamentales de fonctionnement du mécanisme en question. En tout cas, une exclusion du droit à déduction de la TVA aussi large et absolue que celle en cause ici va à l'encontre des objectifs de la directive et bouleverse l'équilibre des dispositions qu'elle comporte. Nous voulons dire par là que l'article 27 de la sixième directive ne peut être utilisé comme arme pour saper l'un des fondements de cette directive, à savoir le principe de la neutralité de la taxe.

75. À cet égard, il n'est pas indifférent du point de vue juridique que les dispositions communautaires litigieuses équivalent à l'adoption d'une présomption irréfragable pour une catégorie donnée de charges fiscales. L'introduction d'une présomption de ce type soulève, à notre avis, des

questions quant à sa compatibilité avec des règles fondamentales de l'ordre juridique communautaire. Le principe de l'État de droit, la protection de l'égalité devant l'impôt et la garantie d'une protection juridictionnelle complète et efficace — notions mises de plus en plus en relief aujourd'hui dans le système juridique édifié par la Communauté — ne sont guère compatibles avec l'idée de l'introduction de présomptions irréfragables destinées à résoudre légalement des problèmes particuliers comme celui de la qualification juridique, sur le plan fiscal, d'une catégorie de dépenses. Ce n'est pas par hasard qu'il existe, dans les droits nationaux des États membres, une tendance à juger anticonstitutionnels des «axiomes juridiques» de ce type [55]. Par ailleurs, il n'est pas certain qu'ils soient en conformité avec les principes de la convention européenne des droits de l'homme, dont le traité CE impose désormais expressément le respect [56]. De plus, la jurisprudence de la Cour comporte des indications dont on peut déduire que cette dernière n'envisage pas le phénomène des présomptions irréfragables avec une sympathie particulière [57].

76. À ces considérations, on peut en ajouter d'autres concernant le principe de proportionnalité. Il y a lieu de signaler que la possibilité de considérer que les présomptions irréfragables précitées sont conformes aux objectifs généraux de la sixième directive et ne posent pas, de par leur nature, d'autre problème de légalité du point de vue communautaire est sans incidence sur les appréciations concernant le principe de proportionnalité. Indépendamment de la manière dont on choisira de résoudre les problèmes en question, il faut, pour que

55 — Nous nous bornerons, en l'espèce, à citer l'exemple de la Grèce, où le Symvoulio tis Epikrateias, alors qu'il avait initialement considéré les présomptions fiscales irréfragables comme constitutionnelles sous certaines conditions (StE 434/1983, dans *EDD* 1984, 75), a finalement jugé qu'une présomption fiscale de l'existence d'un revenu était conforme aux règles constitutionnelles si «cette présomption est légalement réfragable... l'intéressé ayant toujours la possibilité de démontrer qu'il a perçu un revenu inférieur à celui résultant de la présomption» (StE 1694/1900, dans *NoB* 39, p. 153, *ToS* 1990, p. 493, *DD* 1990, p. 1189). La doctrine a, depuis toujours, adopté une attitude négative à l'égard des présomptions irréfragables: voir, à titre indicatif, Bei, «Ta amachita tekmiria», dans *D.* 9, p. 761; Kypraios, «Ta antisyntagmatika amachita tekmiria tou N. 820/9978», dans *DFN* 1980, p. 679; Paulopoulos, «I anadromikotita ton forologikon nomon», dans *DFN* 1991, p. 1733, 1740, et Dellis, «I syntagmatikotita tou antikeimenikou prosdiorismou tou forologiteou eisodimatos», dans *DFN* 1996, p. 841.

56 — Même si la Cour de Strasbourg n'a pas abordé spécifiquement la question des présomptions fiscales irréfragables, il semble que l'adoption de ce type de présomption porte atteinte au droit de former un recours devant un tribunal indépendant et impartial en vue d'obtenir l'organisation d'un «procès équitable», droit garanti par l'article 6, paragraphe 1, de la CEDH, qui a été interprété par des arrêts connus: Belilos/Belgique, du 29 avril 1988, série A n° 132; Delcourt/Belgique, du 17 janvier 1970, série A n° 11, et Minelli/Italie, du 25 mars 1983, série A n° 62. De plus, ce n'est pas par hasard que cette même juridiction a assimilé certaines sanctions fiscales infligées par les autorités administratives aux «accusations en matière pénale» de l'article 6 de la convention.

57 — Arrêts du 6 décembre 1990, Commission/Danemark (C-208/88, Rec. p. I-4445), et Commission/Irlande (C-367/88, Rec. p. I-4465). Dans ces arrêts, la Cour a jugé contraire à la législation communautaire en vigueur une mesure nationale instituant une franchise pour la bière importée dans les bagages personnels des voyageurs, mais limitée à une certaine quantité; la Cour a considéré que la mesure litigieuse impliquait la présomption irréfragable du caractère commercial de l'importation et était partiellement contraire aux dispositions de la directive 69/169/CEE du Conseil, du 28 mai 1969, concernant l'harmonisation des dispositions législatives, réglementaires et administratives relatives aux franchises des taxes sur le chiffre d'affaires et des accises perçues à l'importation dans le trafic international de voyageurs (JO L 133, p. 6). Comme l'avocat général Darmon l'a fait observer dans ses conclusions dans les affaires précitées, «le respect de la directive 69/169... implique donc, de la part des autorités nationales, un contrôle sur le terrain, de caractère pratique, qui permette éventuellement de prendre en considération le caractère non commercial d'une importation portant sur un nombre apparemment élevé de litres de bière... En réalité, il apparaît que les autorités douanières des États membres ont tout à fait la possibilité d'organiser, dans une certaine mesure, un contrôle approprié. Ainsi que la Commission l'a admis à l'audience, il paraîtrait concevable, et conforme à la directive, que les douaniers puissent considérer que, à partir d'une certaine quantité, il existe une présomption de ce que l'importation n'est pas dépourvue de tout caractère commercial, sans que cela exclue de façon absolue la possibilité pour le voyageur d'apporter la preuve contraire. Nous touchons ici à la différence qui existe entre la fixation d'une règle impérative, qui exclut la prise en considération de situations particulières, et l'indication... d'un critère quantitatif permettant de poser une présomption sans cependant interdire que soit apportée la preuve contraire... Il paraît donc bien y avoir place pour une application ordonnée de la directive ne tombant ni dans l'excès, et en fait l'impossibilité, du contrôle au cas par cas ni dans l'atteinte portée à l'essence même du système communautaire...» (points 18 et 19).

l'on puisse admettre la légalité de la décision du Conseil en cause ici, que les dispositions qu'elle contient soient jugées nécessaires et appropriées à la réalisation de l'objectif spécifique qu'elles poursuivent et qu'elles affectent le moins possible les objectifs et les principes de la sixième directive [58].

77. La méthode consistant à exclure, d'une manière générale et absolue, du droit à déduction la TVA afférente à une catégorie de dépenses paraît déjà problématique au regard du principe de proportionnalité. Les trois exceptions à l'exclusion générale du droit à déduction de la TVA qu'énumère l'article 1er, paragraphe 2, de la décision en cause ne prouvent pas — bien que certains affirment le contraire — que la République française, la Commission et le Conseil ont recherché tous les cas où les dépenses de logement, de restaurant, de réception et de spectacles constituent des charges strictement professionnelles, en limitant ainsi l'interdiction du paragraphe 1 à ce qui est absolument indispensable pour lutter contre la fraude et l'évasion fiscales. De plus, la motivation de la décision du Conseil, analysée même à la lumière de la lettre adressée à ce dernier par la République française pour solliciter la dérogation litigieuse, ne permet pas de saisir le raisonnement qu'a suivi le législateur communautaire, d'une part, lorsqu'il a exclu du droit à déduction de la TVA la totalité des cas décrits à l'article 1er, paragraphe 1, de la décision 89/487, parce qu'ils comportaient un risque de fraude ou d'évasion fiscales, et, d'autre part, lorsqu'il a permis la déduction de la TVA dans les cas énumérés au paragraphe 2 du même article. De surcroît, il n'explique pas suffisamment pourquoi l'interdiction énoncée au paragraphe 1 est le seul moyen efficace pour atteindre le but poursuivi, c'est-à-dire pour remédier à des situations de fraude ou d'évasion fiscales. D'une manière plus générale, les défauts de la motivation de la décision en cause pourraient à eux seuls constituer un motif d'annulation valable.

78. Toutefois, indépendamment de la lacune formelle de la motivation, dont nous venons de parler, nous pensons, en tout cas, qu'il existe des indications valables donnant à penser que les autorités nationales et communautaires pourraient parvenir à garantir efficacement l'intérêt public, consistant dans la lutte contre la fraude ou l'évasion fiscales, en adoptant des mesures portant moins atteinte au système général de la sixième directive. Nous ne pensons pas à l'introduction d'une disposition en vertu de laquelle la déduction de la TVA afférente aux dépenses de logement, de restaurant, de réception et de spectacles serait permise uniquement jusqu'à un pourcentage donné de ces dépenses; il n'est pas absolument certain que cette solution serait la plus efficace. On pourrait, cependant, introduire une présomption réfragable concernant le caractère non professionnel des dépenses concernées, présomption que les assujettis pourraient renverser en administrant la preuve adéquate.

79. En outre — et ceci est le plus important — le droit fiscal français prévoit la possibilité de prouver le caractère professionnel de dépenses du même type dans le cadre de l'impôt des sociétés. Nous pensons que c'est à tort que certaines parties ont soutenu que l'exemple tiré du régime en

58 — Voir ci-dessus, point 34 des présentes conclusions.

vigueur en France pour l'impôt des sociétés ne présentait aucune utilité en l'espèce. Le risque de fraude ou d'évasion fiscales résultant de la qualification de certaines dépenses de logement, de restaurant, de réception et de spectacles comme dépenses liées à l'activité professionnelle, suivie de leur déduction des revenus, bénéfices, biens ou services taxables, est, en gros, le même dans le cas de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt des sociétés que dans celui de la TVA. Il n'est donc pas logique que les autorités fiscales, dans le premier cas, permettent de déduire les dépenses concernées des bénéfices ou revenus taxables et, dans le second cas, interdisent de déduire la TVA afférente aux biens ou services, au motif que cette distinction est dictée par la nécessité de lutter contre certaines formes d'infractions fiscales.

80. Nous ne comprenons, dès lors, pas pourquoi il était nécessaire d'énoncer une interdiction aussi absolue pour une catégorie de dépenses, interdiction qui ne laisse aux assujettis aucune possibilité d'administrer la preuve contraire, puisque des moyens moins contraignants permettraient de faire face au risque de fraude ou d'évasion fiscales que comporte éventuellement la déduction des montants concernés: par exemple, en appliquant strictement l'article 230 de l'annexe II du CGI, en vertu duquel toute dépense qui n'est pas effectuée dans l'«intérêt» de l'entreprise ne peut faire l'objet d'une déduction de la TVA ou, même, en adoptant des dispositions plus strictes de contenu analogue, particulièrement pour la catégorie de dépenses litigieuse.

81. Eu égard à l'ensemble des considérations qui précèdent, nous considérons que la décision du Conseil en cause ici n'a pas été adoptée en conformité avec les exigences du principe fondamental de proportionnalité.

82. Avant de conclure cette partie de notre analyse, nous estimons indispensable d'examiner une affirmation de la Commission, selon laquelle les dispositions concernées de la décision en cause sont, en principe, conformes au droit communautaire; cependant, lorsque les autorités nationales les appliquent, elles doivent examiner concrètement dans quelle mesure chaque dépense de logement, de restaurant, de réception et de spectacles est réellement étrangère aux activités imposables de l'entreprise et relève, de ce fait, de la fraude ou de l'évasion fiscales. En réalité, la Commission tente de sauvegarder la légalité des dispositions en cause en en faisant une interprétation contra legem, ce qui n'est cependant pas permis. Les dispositions de la décision 89/487 excluent de manière expresse et absolue la déduction de la TVA afférente à une certaine catégorie de dépenses sans prévoir parallèlement un contrôle destiné à vérifier si elles ont ou non un caractère professionnel et si elles représentent un risque pour le fonctionnement correct du système de la TVA. Il s'agit de la seule interprétation possible des dispositions en question, qui découle directement de leur libellé, qui est clair. En conséquence, dans la mesure où, conformément à l'analyse qui précède, ces dispositions vont à l'encontre du système général organisé par la sixième directive et sont contraires au principe de

proportionnalité, elles deviennent inapplicables dans l'ordre juridique national et communautaire.

83. Sur ce point, sous sommes appelés à examiner la demande formulée oralement par le gouvernement français en ce qui concerne la limitation des effets de l'arrêt de la Cour quant à l'illégalité de la décision du Conseil en cause ici. Nous pensons que cette demande doit être rejetée pour deux raisons. Premièrement, il n'est pas possible, à notre avis, qu'un État membre invoque le principe de la confiance légitime pour échapper aux conséquences d'une décision judiciaire constatant l'invalidité d'un acte communautaire. Une telle solution ne découle pas du principe de la sécurité juridique, comme il arrive dans certains cas où les particuliers se trouvent dans une situation de confiance légitime créée par les autorités publiques; il s'agit plutôt d'une mise en cause des règles fondamentales de la sécurité juridique et de l'État de droit dans la mesure où cette solution prive les administrés de la possibilité d'être efficacement protégés contre un comportement, même de bonne foi, des autorités administratives qui a pour fondement des règles de droit illégales. Deuxièmement, le principe nemo auditur propriam turpitudinem allegans ne permet pas au gouvernement français d'échapper aux conséquences d'un jugement constatant l'invalidité de la décision litigieuse du Conseil, puisqu'il a lui-même contribué, par la demande qu'il a adressée au Conseil et par son attitude plus générale, à l'adoption de la décision concernée, avec le contenu illégal en cause.

84. Il ne suffit, toutefois, pas de formuler une conclusion négative quant à la légalité de la décision 89/487 pour répondre à la question préjudicielle. Comme nous l'avons fait observer dans des points précédents de notre analyse [59], en constatant les défauts irrémédiables de la décision en cause et l'invalidité de cette dernière, il se pose la question du droit fiscal applicable aux litiges concernés. Du fait que la législation nationale actuellement en vigueur, telle qu'elle est décrite dans le décret français du 14 décembre 1989 [60], est désormais privée de tout fondement légal puisque nous avons constaté l'invalidité de la décision 89/487, il faut appliquer, dans la mesure où elles ne sont pas contraires au droit communautaire, les dispositions que le droit national désigne, conformément à ses propres règles [61].

85. Du point de vue du droit communautaire, il reste toutefois à répondre à la question concernant la manière dont on peut mettre à nouveau en œuvre, si on peut encore la mettre en œuvre, la clause de standstill de l'article 17, paragraphe 6, de la sixième directive. Comme nous l'avons déjà indiqué [62], la clause concernée visait, en France, le décret n° 67-604 de 1967. Toutefois, le fait que les cas couverts antérieurement par le décret de 1967 [63] entraient aussi dans le champ d'application

59 — Voir ci-dessus, point 47 des présentes conclusions.

60 — Voir ci-dessus, point 15 des présentes conclusions.

61 — Il faut, toutefois, signaler que, si l'on écarte le décret de 1989, on est amené à faire revivre la législation immédiatement antérieure, c'est-à-dire le décret de 1979, qui s'applique dans la mesure seulement où il n'est pas contraire aux règles de la sixième directive; cela signifie que la solution adoptée par le Conseil d'État dans l'arrêt Alitalia (déjà cité au point 14 ci-dessus) acquiert une nouvelle importance.

62 — Voir ci-dessus, point 12 des présentes conclusions..

63 — Nous renvoyons à notre analyse figurant aux points 45 et suivants des présentes conclusions.

de la décision 89/487 pourrait-il s'interpréter en ce sens, d'une part, que le décret avait déjà cessé de s'appliquer au moment où la République française a sollicité l'adoption de la décision 89/487 et, d'autre part, que, si l'on exclut cette décision du corpus des dispositions en vigueur du droit fiscal communautaire, cela empêche désormais la République française d'invoquer à nouveau le décret de 1967 et, par extension, la clause de standstill de l'article 17 de la sixième directive?

86. Nous pensons qu'il convient de répondre négativement à la question qui précède. La République française a introduit un régime fiscal spécifique excluant une catégorie donnée de dépenses du droit à déduction de la TVA, régime qui était décrit dans le décret de 1967. Les dispositions concernées n'ont été remises en cause ni par l'adoption du décret n° 79-1163 de 1979, modifiant la législation antérieure, ni par le décret n° 89-885 de 1989, qui a suivi la décision 89/487. La République française a simplement tenté d'étendre le régime des exclusions litigieuses d'une manière qui — comme il résulte de l'analyse qui précède — est contraire aux prescriptions de la sixième directive. Cela fait donc apparaître la volonté permanente des autorités françaises de maintenir en vigueur les exclusions initiales du droit à déduction de la TVA et de ne pas renoncer à l'utilisation de la clause de standstill de l'article 17 de la sixième directive. Pour ce motif, nous croyons que, si l'on constate l'invalidité de la décision 89/487, les conséquences de cette constatation ne vont pas jusqu'à priver la République française des avantages qu'elle a déjà retirés de la mise en œuvre de la clause de standstill en question. Par ailleurs, il y a lieu d'observer que le comportement adopté jusqu'à présent par ce pays ne peut être considéré comme portant atteinte à la sécurité juridique.

87. Pour aider le juge de renvoi, nous jugeons utile d'apporter, enfin, la précision suivante. Pour statuer adéquatement sur les affaires pendantes, il est indispensable de déterminer le champ d'application précis des exclusions du droit à déduction de la TVA que le décret de 1967 avait introduites. Ces exclusions concernaient-elles seulement les dépenses de logement, de restaurant, de réception et de spectacles qui n'avaient pas un caractère professionnel, comme l'affirme Ampafrance, ou couvraient-elles globalement certaines dépenses, qu'elles aient ou non un caractère professionnel, comme il semble résulter d'une interprétation littérale des dispositions en question? Il s'agit naturellement d'un problème qui relève de la compétence exclusive du juge national.

88. Pour notre part, nous nous bornerons à rappeler la jurisprudence précitée [64] de la Cour, selon laquelle la marge d'appréciation dont dispose un État membre qui souhaite maintenir, en vertu de la clause de standstill de l'article 17 de la sixième directive, les exclusions du droit à déduction de la TVA qui s'appliquaient avant l'entrée en vigueur de cette directive est particulièrement large; elles peuvent viser aussi des dépenses qui ont un caractère strictement professionnel. Ce faisant, on porte, cependant, atteinte au principe de la neutralité de la taxe et à la logique qui

64 — Voir ci-dessus, points 24 et suiv. des présentes conclusions.

inspire le système fiscal de la sixième directive. Cela donne lieu à la contradiction suivante: alors que des dispositions du droit communautaire prévoient, en principe, la déduction de la TVA afférente aux dépenses professionnelles des entreprises, cette déduction peut être exclue par des dispositions nationales antérieures à la sixième directive. Cependant, cette contradiction, qui ne contribue manifestement pas à améliorer le système fiscal communautaire et national, ne peut être éliminée que si le Conseil adopte des mesures législatives concernant le problème litigieux.

VII — Conclusion

89. Eu égard aux considérations qui précèdent, nous proposons à la Cour de répondre comme suit aux questions préjudicielles déférées:

«La décision 89/487/CEE du Conseil, du 28 juillet 1989, autorisant la République française à appliquer une mesure dérogatoire à l'article 17 paragraphe 6 deuxième alinéa 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 invalide.»