

CE Ass. 3 février 1989, Compagnie Alitalia

Vu la requête, enregistrée le 11 décembre 1985 au secrétariat du Contentieux du Conseil d'État, présentée par la COMPAGNIE ALITALIA, société par action de droit italien ayant son siège à Rome (Italie) Palazzo Alitalia, et tendant à l'annulation pour excès de pouvoir de la décision implicite de rejet du Premier ministre, résultant du silence gardé sur sa demande en date du 2 août 1985 tendant au retrait ou à l'abrogation de l'article 1er du décret n° 67-604 du 27 juillet 1967 codifié sous l'article 230 de l'annexe II du code général des impôts et du décret n° 79-1163 du 29 décembre 1979, et plus particulièrement de ses articles 25 et 26 codifiés sous les articles 236 et 238 de l'annexe II au code général des impôts ;

Vu les autres pièces du dossier ;

Vu la sixième directive du conseil des communautés européennes du 17 mai 1977 ; le code général des impôts et notamment les articles 230, 236 et 238 de son annexe II ; l'ordonnance n° 45-1708 du 31 juillet 1945, le décret n° 53-935 du 30 septembre 1953 et la loi n° 87-1127 du 31 décembre 1987 ; la loi n° 77-1468 du 30 décembre 1977 ;

Considérant que l'autorité compétente, saisie d'une demande tendant à l'abrogation d'un règlement illégal, est tenu d'y déférer, soit que ce règlement ait été illégal dès la date de sa signature, soit que l'illégalité résulte de circonstances de droit ou de fait postérieures à cette date ; qu'en se fondant sur les dispositions de l'article 3 du décret du 28 novembre 1983 concernant les relations entre l'administration et les usagers, qui s'inspirent de ce principe, la COMPAGNIE ALITALIA a demandé le 2 août 1985 au Premier ministre d'abroger l'article 1er du décret n° 67-604 du 27 juillet 1967, codifié à l'article 230 de l'annexe II au code général des impôts, et les articles 25 et 26 du décret n° 79-1163 du 29 décembre 1979, codifiés aux articles 236 et 238 de l'annexe II au code général des impôts au motif que leurs dispositions, pour le premier, ne seraient plus, en tout ou partie, compatibles avec les objectifs définis par la sixième directive du conseil des communautés européennes et, pour les seconds, seraient contraires à ces objectifs ; que le Premier ministre n'ayant pas répondu à cette demande dans le délai de quatre mois, il en est résulté une décision implicite de rejet, que la COMPAGNIE ALITALIA a contesté pour excès de pouvoir dans le délai du recours contentieux ;

Considérant qu'il ressort clairement des stipulations de l'article 189 du traité du 25 mars 1957 que les directives du conseil des communautés économiques européennes lient les états membres "*quant au résultat à atteindre*" ; que si, pour atteindre ce résultat, les autorités nationales qui sont tenues d'adapter leur législation et leur réglementation aux directives qui leur sont destinées, restent seules compétentes pour décider de la forme à donner à l'exécution de ces directives et pour fixer elles-mêmes, sous le contrôle des juridictions nationales, les moyens propres à leur faire produire leurs effets en droit interne, ces autorités ne peuvent légalement, après l'expiration des délais impartis, ni laisser subsister des dispositions réglementaires qui ne seraient plus compatibles avec les objectifs définis par les directives dont s'agit, ni édicter des dispositions réglementaires qui seraient contraires à ces objectifs ;

Considérant que si les dispositions de l'article 230 de l'annexe II au code général des impôts comme celles des articles 236 et 238 de la même annexe ont été édictées sur le fondement de l'article 273 paragraphe I du code général des impôts issu de la loi du 6 janvier 1966, la demande de la COMPAGNIE ALITALIA n'a pas pour objet, contrairement à ce que soutient le Premier ministre, de soumettre au juge administratif l'examen de la conformité d'une loi nationale aux objectifs contenus dans une directive mais tend seulement à faire contrôler par ce juge la compatibilité avec ces objectifs des décisions prises par le pouvoir réglementaire, sur le fondement d'une habilitation législative, pour faire produire à ladite directive ses effets en droit interne ;

Considérant, d'une part, que l'article 1er de la sixième directive adoptée par le conseil des communautés européennes le 17 mai 1977 et concernant l'harmonisation des législations des états membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires, fixait comme objectif aux états membres de prendre avant le 1er janvier 1978 les dispositions législatives, réglementaires et administratives nécessaires pour adapter leur régime de taxe sur la valeur ajoutée aux dispositions figurant dans cette directive ; que la neuvième directive du 26 juin 1978 a repoussé au 1er janvier 1979 le délai ainsi imparti ;

Considérant, d'autre part, que l'article 17 paragraphe 2 de la sixième directive précitée prévoit la déduction par l'assujetti de la taxe ayant grevé les biens et les services utilisés par lui "dans la mesure" où ils le sont "*pour les besoins de ses opérations taxées*" ; qu'il résulte de cette disposition que la déduction de la taxe sur la valeur ajoutée payée en amont par un assujetti concerne la taxe due ou acquittée pour les biens qui lui ont été livrés et les services qui lui ont été rendus dans le cadre de ses activités professionnelles ;

Considérant, enfin, que l'article 17 paragraphe 6 de la même directive dispose que : "*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*" ; qu'il résulte clairement de ces dispositions, d'une part, qu'elles visent les exclusions du droit à déduction particulières à certaines catégories de biens, de services ou d'entreprises et non pas les règles applicables à la définition même des conditions générales d'exercice du droit à déduction et, d'autre part, qu'elles fixent comme objectif aux autorités nationales de ne pas étendre, à compter de l'entrée en vigueur de la directive, le champ des exclusions du droit à déduction de la taxe sur la valeur ajoutée prévues par les textes nationaux applicables à cette date ;

*Sur la légalité de l'article 1er du décret n° 67-604 du 27 juillet 1967 codifié à l'article 230 paragraphe 1 de l'annexe II au code général des impôts :*

Considérant que l'article 271 paragraphe I du code général des impôts issu des dispositions de la loi du 6 janvier 1966 prévoit que *"la taxe sur la valeur ajoutée qui a grevé les éléments du prix d'une opération imposable est déductible de la taxe sur la valeur ajoutée applicable à cette opération"* ; que l'article 273 du même code, issu des dispositions de la même loi, dispose que *"1. Des décrets en Conseil d'État déterminent les conditions d'application de l'article 271 ... 2. Ces décrets peuvent édicter des exclusions ou des restrictions et définir des règles particulières soit pour certains biens ou services, soit pour certaines catégories d'entreprises"* ; que, l'article 230 paragraphe 1 de l'annexe II au code général des impôts, issu de l'article 1er du décret du 27 juillet 1967 pris sur le fondement de ces dispositions a prévu que *"la taxe sur la valeur ajoutée ayant grevé les biens et services que les assujettis à cette taxe acquièrent ou qu'ils se livrent à eux-mêmes n'est déductible que si ces biens et services sont nécessaires à l'exploitation et sont affectés de façon exclusive à celle-ci"* ; que les dispositions précitées de l'article 17 paragraphe II de la sixième directive prévoient, ainsi qu'il a été dit ci-dessus, la déduction par l'assujetti de la taxe ayant grevé les biens et les services utilisés par lui "dans la mesure" où ils le sont "pour les besoins de ses opérations taxées" ; qu'il suit de là que la première condition de déductibilité figurant à l'article 230 paragraphe 1 de l'annexe II précitée et tenant au caractère nécessaire à l'exploitation des biens et services concernés n'est pas incompatible avec l'objectif fixé sur ce point par la sixième directive et n'est donc pas devenue illégale à la date limite définie ci-dessus ; qu'en revanche, la deuxième condition posée par l'article 230 paragraphe 1 de l'annexe II et tenant à l'affectation exclusive à l'exploitation des biens et services pouvant ouvrir droit à déduction n'est pas compatible avec l'objectif défini par la sixième directive dans la mesure où elle exclut de tout droit à déduction les biens et les services qui font l'objet d'une affectation seulement partielle à l'exploitation alors même que ces biens et services sont utilisés pour les besoins des opérations taxées ; que, dans cette mesure, les dispositions de l'article 230 paragraphe 1 de l'annexe II sont devenues illégales et que la compagnie requérante était fondée à en demander l'abrogation ;

*Sur la légalité de l'article 25 du décret n° 79-1163 du 29 décembre 1979, codifié à l'article 236 de l'annexe II au code général des impôts :*

Considérant que sur le fondement des dispositions déjà citées de l'article 273 du code général des impôts, issues de la loi du 6 janvier 1966, le gouvernement a pris le 29 décembre 1979 un décret modifiant l'annexe II au code général des impôts en ce qui concerne le droit à déduction de la taxe sur la valeur ajoutée ; que l'article 25 de ce décret, codifié à l'article 236 de l'annexe II au code général des impôts, qui exclut du droit à déduction certains biens ou services *"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"*, s'il reprend les dispositions figurant précédemment aux articles 7 et 11 du décret du 27 juillet 1967 qui concernaient les dirigeants et le personnel de l'entreprise, étend les exclusions du droit à déduction de la taxe sur la valeur ajoutée aux "biens et services utilisés par des tiers" à l'entreprise ; que, dans cette mesure, ledit article méconnaît l'objectif de non extension des exclusions existantes, défini à l'article 17 paragraphe 6 précité de la sixième directive et est entaché d'illégalité ;

*Sur la légalité de l'article 26 du décret n° 79-1163 du 29 décembre 1979 codifié à l'article 238 de l'annexe II au code général des impôts :*

Considérant que les dispositions de l'article 238 de l'annexe II au code général des impôts, telles qu'elles résultent de l'article 26 du décret du 29 décembre 1979, et qui excluent du droit à déduction les biens cédés et les services rendus "sans rémunération ou moyennant une rémunération très inférieure à leur prix normal" ne se sont pas bornées à regrouper et à reprendre sous une rédaction différente les dispositions figurant antérieurement à l'article 10 du décret du 27 juillet 1967, mais ont aligné pour les services les conditions d'exclusion du droit à déduction de la taxe sur la valeur ajoutée sur celles, plus extensive, qui étaient prévues antérieurement pour certains biens, objets ou denrées, en supprimant le critère de libéralité, c'est-à-dire de non-conformité aux intérêts de l'entreprise, auquel était précédemment subordonnée pour les services l'exclusion du droit à déduction ; qu'ainsi, le champ des exclusions du droit à déduction de la taxe sur la valeur ajoutée s'est trouvé étendu en ce qui concerne les services par cette disposition, contrairement à l'objectif de non extension des exclusions existantes défini à l'article 17 paragraphe 6 précité de la sixième directive ; que la disposition attaquée est par suite, dans cette mesure, illégale ;

Considérant qu'il résulte de tout ce qui précède que le Premier ministre a illégalement refusé dans les limites ci-dessus précisées de déférer à la demande de la COMPAGNIE ALITALIA tendant à l'abrogation de l'article 1er du décret du 27 juillet 1967 et des articles 25 et 26 du décret du 29 décembre 1979 ;

Article 1er : La décision implicite de rejet résultant du silence gardé par le Premier ministre sur la demande présentée par la COMPAGNIE ALITALIA est annulée en tant que cette décision refuse l'abrogation :

a) de l'article 1er du décret du 27 juillet 1967 en ce qu'il exclut tout droit à déduction de la taxe sur la valeur ajoutée ayant grevé les biens et services qui ont fait l'objet d'une affectation seulement partielle à l'exploitation ;

b) de l'article 25 du décret du 29 décembre 1979, en ce qu'il exclut le droit à déduction de la taxe ayant grevé tous les biens et les services utilisés par des tiers ;

c) de l'article 26 du même décret en ce qu'il applique aux services des conditions plus restrictives de droit à déduction prévues antérieurement pour les biens.

Article 2 : Le surplus des conclusions de la requête est rejeté.

Article 3 : La présente décision sera notifiée à la COMPAGNIE ALITALIA et au ministre délégué auprès du ministre d'État, ministre de l'économie, des finances et du budget, chargé du budget.