

ORDONNANCE DE LA COUR (huitième chambre)

17 septembre 2020 (*)

« Renvoi préjudiciel – Fiscalité – Taxe sur la valeur ajoutée (TVA) – Déduction de la taxe payée en amont – Sixième directive 77/388/CEE – Article 17, paragraphe 6 – Directive 2006/112/CE – Articles 168 et 176 – Exclusion du droit à déduction – Acquisition de services d'hébergement, d'alimentation, de boissons, de location de voitures, de carburant et de péage – Clause de standstill – Adhésion à l'Union européenne »

Dans l'affaire C-837/19,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduite par le Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) [tribunal arbitral en matière fiscale (centre d'arbitrage administratif – CAAD), Portugal], par décision du 8 novembre 2019, parvenue à la Cour le 19 novembre 2019, dans la procédure

Super Bock Bebidas SA

contre

Autoridade Tributária e Aduaneira,

LA COUR (huitième chambre),

composée de Mme L. S. Rossi (rapporteuse), présidente de chambre, MM. J. Malenovský et F. Biltgen, juges,

avocat général : M. G. Hogan,

greffier : M. A. Calot Escobar,

vu la décision prise, l'avocat général entendu, de statuer par voie d'ordonnance motivée, conformément à l'article 99 du règlement de procédure de la Cour,

rend la présente

Ordonnance

1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation de l'article 17, paragraphe 6, 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 (JO 1977, L 145, p. 1, ci-après la « sixième directive »), ainsi que de l'article 168, sous a), et de l'article 176 de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO 2006, L 347, p. 1, ci-après la « directive TVA »).

2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant Super Bock Bebidas SA à l'Autoridade Tributária e Aduaneira (autorité fiscale et douanière, Portugal) au sujet de la déduction de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) acquittée sur des dépenses d'hébergement, d'alimentation, de boissons, de location de voitures, de carburant et de péage, effectuées par

Super Bock Bebidas dans l'exercice de son activité professionnelle.

Le cadre juridique

Le droit de l'Union

3 L'article 17, paragraphes 2 et 6, de la sixième directive, abrogée et remplacée par la directive TVA, prévoyait :

« 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 [TVA] 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 seront rendus par un autre assujetti ;

[...]

6. 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 [TVA]. 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. »

4 L'article 168 de la directive TVA dispose :

« Dans la mesure où les biens et les services sont utilisés pour les besoins de ses opérations taxées, l'assujetti a le droit, dans l'État membre dans lequel il effectue ces opérations, de déduire du montant de la taxe dont il est redevable les montants suivants :

a) la TVA due ou acquittée dans cet État membre pour les biens qui lui sont ou lui seront livrés et pour les services qui lui sont ou lui seront fournis par un autre assujetti ;

[...] »

5 L'article 176 de cette directive est ainsi libellé :

« Le Conseil, statuant à l'unanimité sur proposition de la Commission, détermine les dépenses n'ouvrant pas droit à déduction de la TVA. 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 dispositions visées au premier alinéa, les États membres peuvent maintenir toutes les exclusions prévues par leur législation nationale soit au 1er janvier 1979 soit, pour les États membres ayant adhéré à la Communauté après cette date, à la date de leur adhésion. »

Le droit portugais

6 Le Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (code de la taxe sur la valeur ajoutée), approuvé par le decreto-lei n° 394?B/84 (décret-loi n° 394?B/84), du 26 décembre 1984 (*Diário da República*, série I, suplemento, n° 297, du 26 décembre 1984), est entré en vigueur le 1er janvier

1986, conformément à l'article 10 de ce décret-loi, tel que modifié par la loi no 42/85, du 22 août 1985. Dans sa version telle que modifiée par la loi no 57/2005, du 13 décembre 2005, applicable aux faits au principal (ci-après le « code de la TVA »), il prévoit, à son article 19, paragraphe 1, sous a), le droit à déduction de la TVA due ou payée pour l'acquisition de biens ou de services à d'autres assujettis.

7 En vertu de l'article 20, paragraphe 1, de ce code :

« Seule peut être déduite la taxe afférente aux biens ou services acquis, importés ou utilisés par l'assujetti pour la réalisation des opérations suivantes :

a) Transmission de biens et de services assujetties à la taxe et non exonérées ;

[...] »

8 Aux termes de l'article 21 dudit code :

« 1. Est cependant exclue du droit à déduction la taxe afférente aux dépenses suivantes :

[...]

c) les dépenses pour les transports et voyages d'affaires de l'assujetti et de son personnel, incluant le péage ;

d) les dépenses relatives à l'hébergement, à l'alimentation, aux boissons et au tabac, ainsi que les dépenses de réception, incluant celles relatives à l'accueil de personnes étrangères à l'entreprise et les dépenses relatives aux immeubles ou à une partie des immeubles et aux équipements de ceux-ci, principalement destinés à de telles réceptions ;

[...]

2. Le droit à déduction n'est toutefois pas exclu dans les cas suivants :

[...]

d) dépenses visées aux points c) et d) du paragraphe précédent, à l'exception de celles pour du tabac, effectuées pour les besoins directs des participants et relatives à l'organisation de congrès, de foires, d'expositions, de séminaires, de conférences et similaires, lorsqu'elles résultent de contrats directement conclus avec le prestataire des services ou par l'intermédiaire d'entités légalement habilitées à cet effet et qu'il est prouvé qu'elles contribuent à la réalisation d'opérations taxées, pour lesquelles la taxe est déductible à hauteur de 50 % ;

[...] »

Le litige au principal et les questions préjudicielles

9 Super Bock Bebidas est une société établie au Portugal, active notamment dans le secteur de la production de bière et d'autres boissons non alcoolisées.

10 Dans le cadre de cette activité, les collaborateurs de cette société ont, pendant la période correspondante aux mois de septembre 2016 à décembre 2017, effectué des dépenses relatives à l'hébergement, à l'alimentation ainsi qu'aux transports (location de véhicules, carburant et péages).

11 La TVA acquittée sur ces dépenses n'ayant pas fait l'objet d'une déduction intégrale, Super Bock Bebidas a introduit auprès de l'autorité fiscale et douanière un recours gracieux en vue de

l'annulation partielle des autoliquidations de TVA, en faisant valoir qu'il existait un lien direct et immédiat entre lesdites dépenses et ses opérations taxées.

12 Ce recours ayant été rejeté, Super Bock Bebidas a saisi la juridiction de renvoi d'une requête tendant à l'annulation partielle de ces autoliquidations. À l'appui de sa requête, cette société fait valoir, en substance, que les limitations au droit à déduction de la TVA concernant des dépenses telles que celles en cause au principal, prévues à l'article 21 du code de la TVA, violent la clause de *standstill* figurant à l'article 17, paragraphe 6, second alinéa, de la sixième directive et à l'article 176, second alinéa, de la directive TVA. En effet, ce code étant entré en vigueur à la date de l'adhésion de la République portugaise à l'Union européenne, soit le 1er janvier 1986, ces limitations n'auraient pas existé avant cette date, contrairement à ce qui serait exigé par ces articles.

13 En tout état de cause, si lesdites limitations étaient valides, elles ne devraient pas être interprétées de manière restrictive. Ainsi, lorsqu'il existe un lien effectif entre les dépenses concernées et les opérations taxées, la présomption de non-utilisation pour les besoins des opérations taxées, qui sous-tend les limitations au droit à déduction des dépenses prévues à l'article 21 du code de la TVA, devrait être renversée, de sorte que la TVA grevant ces dépenses devrait faire l'objet d'une déduction intégrale.

14 En défense, l'autorité fiscale et douanière fait valoir que ces limitations sont autorisées en vertu des clauses de *standstill* figurant dans la sixième directive et la directive TVA. Elle ajoute que, même s'il peut être envisagé que des dépenses visées à l'article 21, paragraphe 1, du code de la TVA contribuent effectivement à la réalisation d'opérations taxables, lesdites limitations visent à éviter des situations de fraude en raison de l'impossibilité de contrôler l'affectation réelle de telles dépenses.

15 La juridiction de renvoi fait observer, tout d'abord, que, s'il est vrai que le code de la TVA est entré en vigueur à la date de l'adhésion de la République portugaise à l'Union, soit le 1er janvier 1986, la sixième directive n'est entrée en vigueur dans cet État membre que le 1er janvier 1989, conformément à l'acte relatif aux conditions d'adhésion du Royaume d'Espagne et de la République portugaise et aux adaptations des traités (JO 1985, L 302, p. 23). Elle considère dès lors que les exclusions du droit à déduction prévues par ce code étaient couvertes par la clause de *standstill* énoncée à l'article 17, paragraphe 6, second alinéa, de la sixième directive. Cependant, eu égard à la jurisprudence de la Cour issue notamment de l'arrêt du 22 décembre 2008, Magoora (C?414/07, EU:C:2008:766), selon laquelle cette clause n'avait pas pour but de permettre à un nouvel État membre de modifier sa législation interne à l'occasion de son adhésion à l'Union dans un sens qui éloignerait cette législation des objectifs de cette directive, la juridiction de renvoi s'interroge sur la date jusqu'à laquelle il était loisible pour la République portugaise d'adopter des exclusions du droit à déduction de la TVA.

16 Ensuite, la juridiction de renvoi se demande si, en raison de la modification de la clause de *standstill* opérée par la directive TVA, cette date a été anticipée à la date de l'adhésion de cet État membre à l'Union, au lieu de la date d'entrée en vigueur de la sixième directive dans celui-ci, ce qui aurait pour effet de soustraire à cette clause toute exclusion du droit à déduction qui n'était pas prévue par la législation nationale avant la date de l'adhésion dudit État membre à l'Union. Si tel était le cas, étant donné que le code de la TVA a été approuvé par un décret-loi du 26 décembre 1984 et que son entrée en vigueur, initialement prévue au 1er juillet 1985, a été repoussée au 1er janvier 1986, la question se poserait également de savoir si, afin de remplir la condition selon laquelle les exclusions du droit à déduction doivent être prévues par la législation nationale à la date de l'adhésion de l'État membre concerné, il suffit que ces exclusions soient publiées avant cette date dans un texte législatif ou s'il faut que cette législation nationale ait déjà été en vigueur

à cette date.

17 Enfin, la juridiction de renvoi cherche à savoir si l'article 168, sous a), et l'article 176, second alinéa, de la directive TVA ainsi que le principe de neutralité s'opposent à ce que des exclusions du droit à déduction, telles que celles en cause au principal, en ce qu'elles se fondent sur une présomption en vertu de laquelle à tout le moins une partie des dépenses exclues de ce droit ne concerne pas des opérations taxées, s'appliquent également lorsque l'assujetti établit que ces dépenses ont été encourues pour l'acquisition de biens et de services utilisés pour les besoins de ses opérations taxées.

18 Dans ces conditions, le Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) [tribunal arbitral en matière fiscale (centre d'arbitrage administratif – CAAD), Portugal] a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes :

« 1) Convient-il d'interpréter l'article 17, paragraphe 6, second alinéa, de la [sixième directive] (dans la mesure où il indique que les États membres "peuvent maintenir toutes les exclusions prévues par leur législation nationale au moment de l'entrée en vigueur de la présente directive") en ce sens qu'il autorisait un nouvel État membre à introduire des exclusions du droit à déduction de la TVA dans sa législation interne à la date de son adhésion ?

2) Convient-il de considérer que l'article 17, paragraphe 6, second alinéa, de la sixième directive a la même portée que l'article 176, deuxième alinéa, de la directive [TVA] (qui indique que les États membres qui ont adhéré à la Communauté après le 1er janvier 1979 peuvent maintenir toutes les exclusions prévues par leur législation nationale à la date de leur adhésion), s'agissant de la date pertinente pour déterminer quelles sont les « exclusions prévues par leur législation nationale » qui peuvent être maintenues ?

3) À supposer que, s'agissant de la sixième directive, le Portugal pouvait maintenir toutes les exclusions prévues par sa législation nationale en date du 1er janvier 1989, date de l'entrée en vigueur de la sixième directive au Portugal, convient-il de considérer que cette possibilité a été modifiée par la directive [TVA] qui indique que la date pertinente est la date de l'adhésion (1er janvier 1986) ?

4) Convient-il de considérer que l'article 176, second alinéa, de la directive [TVA] ne s'oppose pas à ce que, à la date de l'adhésion du Portugal aux Communautés européennes, entrent en vigueur des règles (comme celles qui figurent à l'article 21, paragraphe 1, du [code de la TVA]) qui prévoient l'exclusion du droit à déduction de la taxe s'agissant de certaines dépenses (incluant les dépenses d'hébergement, d'alimentation, de boissons, de location de voitures, de carburant et de péage), alors que lesdites règles avaient été publiées et initialement prévues pour une entrée en vigueur avant l'adhésion, leur entrée en vigueur ayant cependant été repoussée à la date à laquelle est intervenue l'adhésion ?

5) Convient-il d'interpréter l'article 168, sous a), de la directive [TVA] et le principe de neutralité en ce sens qu'ils s'opposent à ce que la législation interne d'un État membre prévoie des règles d'exclusion du droit à déduction (comme celles figurant à l'article 21, paragraphe 1, du [code de la TVA], relatives aux dépenses d'hébergement, d'alimentation, de boissons, de location de voitures, de carburant et de péage) applicables même lorsqu'il est prouvé que les biens et les services acquis ont été utilisés pour les besoins des opérations taxées de l'assujetti ?

6) L'article 176 de la directive [TVA] et le principe de proportionnalité s'opposent-ils à l'application des exclusions du droit à déduction qui ne sont pas prévues par la directive, mais qui peuvent être maintenues par les États membres en vertu du second alinéa de cet article, lorsqu'il est prouvé que les dépenses en question ont un caractère strictement professionnel et que les

biens et les services ont été utilisés pour les besoins des opérations taxées de l'assujetti ? »

Sur les questions préjudicielles

19 En vertu de l'article 99 de son règlement de procédure, la Cour peut, lorsqu'une réponse à une question posée à titre préjudiciel peut être clairement déduite de la jurisprudence ou lorsque la réponse à la question posée à titre préjudiciel ne laisse place à aucun doute raisonnable, décider à tout moment, sur proposition du juge rapporteur, l'avocat général entendu, de statuer par voie d'ordonnance motivée.

20 Il y a lieu de faire application de cette disposition dans la présente affaire.

21 Par ses questions, qu'il convient d'examiner conjointement, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 17, paragraphe 6, de la sixième directive ainsi que l'article 168, sous a), et l'article 176 de la directive TVA doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à la législation d'un État membre entrée en vigueur à la date de l'adhésion de celui-ci à l'Union, selon laquelle les exclusions du droit à déduction de la TVA grevant les dépenses relatives, notamment, à l'hébergement, à l'alimentation, aux boissons, à la location de voitures, au carburant et au péage s'appliquent également au cas où il est établi que ces dépenses ont été exposées pour l'acquisition de biens et de services utilisés pour les besoins des opérations taxées.

22 À cet égard, il importe, en premier lieu, de rappeler que, selon une jurisprudence constante, le droit à déduction prévu à l'article 168, sous a), de la directive TVA fait partie intégrante du mécanisme de la TVA et ne peut, en principe, être limité. Il s'exerce immédiatement pour la totalité de la TVA ayant grevé les opérations effectuées en amont (arrêt du 2 mai 2019, Grupa Lotos, C-225/18, EU:C:2019:349, point 25 et jurisprudence citée).

23 Le régime des déductions vise, en effet, 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 TVA garantit ainsi la neutralité quant à la charge fiscale de toutes les activités économiques, quels que soient les buts ou les résultats de celles-ci, à condition que lesdites activités soient, en principe, elles-mêmes soumises à la TVA (arrêt du 2 mai 2019, Grupa Lotos, C-225/18, EU:C:2019:349, point 26 et jurisprudence citée).

24 Il en résulte que, dans la mesure où l'assujetti, agissant en tant que tel à la date où il acquiert un bien ou un service, utilise ce bien ou ce service pour les besoins de ses opérations taxées, celui-ci est autorisé à déduire la TVA due ou acquittée pour ledit bien ou ledit service (arrêt du 2 mai 2019, Grupa Lotos, C-225/18, EU:C:2019:349, point 27 et jurisprudence citée).

25 En deuxième lieu, il ressort également de la jurisprudence que des dérogations au droit à déduction de la TVA ne sont permises que dans les cas expressément prévus par les dispositions des directives régissant cette taxe (arrêt du 2 mai 2019, Grupa Lotos, C-225/18, EU:C:2019:349, point 28 et jurisprudence citée).

26 Parmi ces dérogations figure l'article 176, second alinéa, de la directive TVA, en substance identique à l'article 17, paragraphe 6, second alinéa, de la sixième directive, et dont l'adoption n'a pas eu d'incidence sur la jurisprudence relative à l'interprétation de cette dernière disposition (arrêt du 2 mai 2019, Grupa Lotos, C-225/18, EU:C:2019:349, point 29 et jurisprudence citée).

27 À l'instar de l'article 17, paragraphe 6, second alinéa, de la sixième directive qui l'a précédé, l'article 176, second alinéa, de la directive TVA contient une clause de *standstill*.

28 En vertu de la première de ces dispositions, les États membres étaient autorisés à maintenir

leur législation existante en matière d'exclusion du droit à déduction à la date d'entrée en vigueur de la sixième directive jusqu'à ce que le Conseil arrête les dispositions prévues à l'article 17, paragraphe 6, premier alinéa, de celle-ci. Aucune des propositions présentées par la Commission au Conseil en vertu de cette disposition n'a été adoptée par ce dernier (voir, en ce sens, arrêt du 15 avril 2010, X Holding et Oracle Nederland, C-538/08 et C-33/09, EU:C:2010:192, points 38 et 39).

29 Conformément à la seconde desdites dispositions, les États membres ayant adhéré à l'Union après le 1er janvier 1979 peuvent maintenir toutes les exclusions du droit à déduction de la TVA prévues par leur législation nationale à la date de leur adhésion, jusqu'à ce que le Conseil arrête les dispositions prévues au premier alinéa de cet article 176. À ce jour, le Conseil est resté en défaut d'arrêter de telles dispositions (voir, en ce sens, arrêt du 2 mai 2019, Grupa Lotos, C-225/18, EU:C:2019:349, point 30).

30 En troisième lieu, la faculté résiduelle des États membres concernés de maintenir des exclusions nationales au droit à déduction de la TVA, en application de l'article 17, paragraphe 6, second alinéa, de la sixième directive et de l'article 176, second alinéa, de la directive TVA, n'est toutefois pas absolue. En effet, la Cour a jugé qu'une réglementation nationale ne constitue pas une dérogation permise par la clause de *standstill* prévue par ces dispositions lorsqu'elle a pour effet d'étendre, postérieurement à l'entrée en vigueur de la sixième directive ou à l'adhésion de l'État membre concerné, le champ des exclusions existantes en s'éloignant ainsi de l'objectif de ces directives (voir, en ce sens, arrêts du 22 décembre 2008, Magoora, C-414/07, EU:C:2008:766, point 37, et du 18 juillet 2013, AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, point 45).

31 Il en va différemment lorsque, postérieurement à l'entrée en vigueur de la sixième directive ou à l'adhésion à l'Union, la réglementation de l'État membre concerné réduit le champ des exclusions prévues par sa législation nationale à la date de son adhésion et se rapproche de l'objectif desdites directives. Dans cette situation, la Cour a admis qu'une telle réglementation est couverte par la dérogation prévue à l'article 17, paragraphe 6, second alinéa, de la sixième directive et à l'article 176, second alinéa, de la directive TVA (voir, en ce sens, ordonnance du 26 février 2020, PAGE International, C-630/19, non publiée, EU:C:2020:111, points 28 et 29 ainsi que jurisprudence citée).

32 Par ailleurs, il incombe aux juridictions nationales de déterminer le contenu de la législation nationale à la date de l'adhésion de l'État membre concerné et de rechercher si cette législation a eu pour effet ou non d'étendre le champ des exclusions existantes postérieurement à cette adhésion (ordonnance du 26 février 2020, PAGE International, C-630/19, non publiée, EU:C:2020:111, point 30 et jurisprudence citée).

33 En l'occurrence, il convient, en premier lieu, de préciser, d'une part, que, conformément à l'article 395 de l'acte relatif aux conditions d'adhésion du Royaume d'Espagne et de la République portugaise et aux adaptations des traités, lu en combinaison avec l'annexe XXXVI de cet acte, la République portugaise, qui a adhéré à l'Union le 1er janvier 1986, a pu différer jusqu'au 1er janvier 1989 la pleine application des règles constituant le système commun de la TVA (arrêt du 8 mars 2012, Commission/Portugal, C-524/10, EU:C:2012:129, point 13).

34 D'autre part, si, à la date de l'adhésion de la République portugaise à l'Union, l'article 21 du code de la TVA excluait totalement du droit à déduction la taxe acquittée en amont grevant les dépenses relatives à l'hébergement, à l'alimentation et aux boissons, ainsi que les dépenses pour les transports et les voyages d'affaires de l'assujetti et de son personnel, incluant le péage, une modification de cet article intervenue au cours de l'année 2005 a eu pour effet d'admettre, sous certaines conditions, le droit à déduction de la TVA pour ce type de dépenses, dans la limite de 50

%. Il apparaît ainsi, sous réserve de vérification par la juridiction de renvoi, que, à la suite de cette modification, des dépenses qui étaient totalement exclues de ce droit ouvrent désormais, sous certaines conditions, un droit à déduction partielle de cette taxe (voir, en ce sens, ordonnance du 26 février 2020, PAGE International, C-630/19, non publiée, EU:C:2020:111, points 32 et 33).

35 Il y a lieu dès lors de constater, en deuxième lieu, que, d'une part, il résulte d'une lecture combinée de l'article 17, paragraphe 6, second alinéa, de la sixième directive et de l'article 395 de l'acte relatif aux conditions d'adhésion du Royaume d'Espagne et de la République portugaise et aux adaptations des traités, lu en combinaison avec l'annexe XXXVI de cet acte, que les exclusions du droit à déduction prévues à l'article 21 du code de la TVA à la date de l'adhésion de la République portugaise à l'Union relevaient de la clause de *standstill* prévue à l'article 17, paragraphe 6, second alinéa, de la sixième directive. En outre, il ressort de la jurisprudence rappelée aux points 30 et 31 de la présente ordonnance que, après la modification de l'article 21 du code de la TVA intervenue au cours de l'année 2005, qui a réduit le champ des dépenses exclues de ce droit, ces exclusions ont continué à relever de cette clause.

36 D'autre part, les exclusions prévues audit article 21 du code de la TVA, tel qu'ainsi modifié, relèvent toujours de la clause de *standstill* visée à l'article 176, second alinéa, de la directive TVA.

37 En effet, conformément à la jurisprudence rappelée au point 26 de la présente ordonnance, l'article 176, second alinéa, de la directive TVA étant en substance identique à l'article 17, paragraphe 6, second alinéa, de la sixième directive, la jurisprudence relative à l'interprétation de la seconde disposition est pertinente pour l'interprétation de la première disposition. Il s'ensuit que celle-ci doit être interprétée en ce sens qu'elle ne s'oppose pas à une législation nationale en matière d'exclusion du droit à déduction de la TVA qui n'était pas contraire à ladite disposition de la sixième directive (voir, en ce sens, ordonnance du 26 février 2020, PAGE International, C-630/19, non publiée, EU:C:2020:111, points 28, 29 et 39).

38 Par ailleurs, toute autre interprétation serait contraire à l'article 395 de l'acte relatif aux conditions d'adhésion du Royaume d'Espagne et de la République portugaise et aux adaptations des traités, lu en combinaison avec l'annexe XXXVI de cet acte, en vertu duquel, ainsi qu'il a été rappelé au point 33 de la présente ordonnance, ce dernier État membre a pu différer la pleine application des règles constituant le système commun de la TVA jusqu'au 1er janvier 1989. Or, tant un acte d'adhésion que les protocoles et les annexes de cet acte constituent des dispositions de droit primaire qui, à moins que l'acte d'adhésion n'en dispose autrement, ne peuvent être suspendues, modifiées ou abrogées que selon les procédures prévues pour la révision des traités originaires (voir, en ce sens, arrêt du 11 septembre 2003, Autriche/Conseil, C-445/00, EU:C:2003:445, point 62).

39 En troisième lieu, il importe d'apprécier, conformément à la jurisprudence de la Cour, si une législation nationale telle que celle en cause au principal prévoit de manière suffisamment précise la nature ou l'objet des biens ou des services pour lesquels le droit à déduction de la TVA est exclu, afin de garantir que la faculté accordée aux États membres ne sert pas à prévoir des exclusions générales de ce régime (arrêt du 2 mai 2019, Grupa Lotos, C-225/18, EU:C:2019:349, point 40 et jurisprudence citée).

40 À cet égard, s'agissant, d'une part, des dépenses relatives à l'hébergement, à l'alimentation et aux boissons, il y a lieu de relever que, dans l'arrêt du 15 avril 2010, X Holding et Oracle Nederland (C-538/08 et C-33/09, EU:C:2010:192, points 50 et 51), la Cour a estimé, s'agissant de la loi néerlandaise sur la TVA, que les catégories de dépenses relatives à la fourniture de repas et de boissons ainsi qu'à la mise à disposition d'un logement au personnel d'un assujetti étaient définies par cette loi de manière suffisamment circonscrite, de sorte que l'exclusion du droit à déduction prévue par ladite loi relevait du champ d'application de la clause de *standstill*. En outre,

dans l'arrêt du 2 mai 2019, Grupa Lotos (C-225/18, EU:C:2019:349, point 42), la Cour a considéré que la catégorie de dépenses relatives aux « services d'hébergement et de restauration », telle que définie par la législation polonaise, en ce qu'elle se rapportait à la nature desdits services, était définie de manière suffisamment précise au regard des exigences posées par la jurisprudence (voir, en ce sens, ordonnance du 26 février 2020, PAGE International, C-630/19, non publiée, EU:C:2020:111, points 35 et 36).

41 De même, s'agissant, d'autre part, des dépenses relatives à la location de voitures, au carburant et au péage, la Cour a estimé, dans l'arrêt du 15 avril 2010, X Holding et Oracle Nederland (C-538/08 et C-33/09, EU:C:2010:192, points 46 et 47), que la catégorie de dépenses relatives à l'acquisition des biens ou services utilisés par l'entrepreneur dans le but de fournir à son personnel « un moyen de transport individuel », en ce qu'elle visait une catégorie particulière d'opérations ayant des caractéristiques spécifiques, était, elle aussi, conforme auxdites exigences.

42 Dans ces conditions, il y a lieu de considérer que des catégories de dépenses telles que celles prévues à l'article 21, paragraphe 1, sous c) et d), du code de la TVA, relatives, notamment, aux transports et aux voyages d'affaires, à l'hébergement, à l'alimentation et aux boissons, sont définies de manière suffisamment précise au regard des exigences posées par la jurisprudence et rappelées au point 39 de la présente ordonnance (voir, par analogie, ordonnance du 26 février 2020, PAGE International, C-630/19, non publiée, EU:C:2020:111, point 37).

43 La circonstance, mentionnée par la juridiction de renvoi, que ces dépenses puissent être exposées pour l'acquisition de biens et de services utilisés pour les besoins des opérations taxées de l'assujetti n'affecte pas la portée de la clause de *standstill* prévue à l'article 17, paragraphe 6, second alinéa, de la sixième directive et à l'article 176, second alinéa, de la directive TVA. En effet, eu égard au libellé et à la genèse de cette clause, celle-ci autorise les États membres à exclure du droit à déduction de la TVA des catégories de dépenses qui ont un caractère strictement professionnel, lorsque ces dernières sont définies de manière suffisamment précise, au sens de la jurisprudence citée au point 39 de la présente ordonnance (voir, en ce sens, ordonnance du 26 février 2020, PAGE International, C-630/19, non publiée, EU:C:2020:111, point 38 et jurisprudence citée).

44 Eu égard à l'ensemble des considérations qui précèdent, il y a lieu de répondre aux questions posées que l'article 17, paragraphe 6, de la sixième directive ainsi que l'article 168, sous a), et l'article 176 de la directive TVA doivent être interprétés en ce sens qu'ils ne s'opposent pas à la législation d'un État membre entrée en vigueur à la date de l'adhésion de celui-ci à l'Union, selon laquelle les exclusions du droit à déduction de la TVA grevant les dépenses relatives, notamment, à l'hébergement, à l'alimentation, aux boissons, à la location de voitures, au carburant et au péage, s'appliquent également dans le cas où il est établi que ces dépenses ont été exposées pour l'acquisition de biens et de services utilisés pour les besoins des opérations taxées.

Sur les dépens

45 La procédure revêtant, à l'égard des parties au principal, le caractère d'un incident soulevé devant la juridiction de renvoi, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens.

Par ces motifs, la Cour (huitième chambre) dit pour droit :

L'article 17, paragraphe 6, 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, ainsi que l'article 168, sous a), et l'article 176 de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, doivent être interprétés en ce sens qu'ils ne s'opposent pas à la législation d'un État membre entrée en

vigueur à la date de l'adhésion de celui-ci à l'Union européenne, selon laquelle les exclusions du droit à déduction de la taxe sur la valeur ajoutée grevant les dépenses relatives, notamment, à l'hébergement, à l'alimentation, aux boissons, à la location de voitures, au carburant et au péage, s'appliquent également dans le cas où il est établi que ces dépenses ont été exposées pour l'acquisition de biens et de services utilisés pour les besoins des opérations taxées.

Signatures

* Langue de procédure : le portugais.