

CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL

Mme ELEANOR Sharpston

présentées le 23 octobre 2008 (1)

Affaire C-371/07

Danfoss A/S

AstraZeneca A/S

contre

Skatteministeriet

[demande de décision préjudicielle formée par le Vestre Landsret (Danemark)]

«TVA –déduction de la taxe payée en amont – Prélèvements – Utilisation pour besoins privés – Repas de cantine fournis à titre gratuit à des relations d'affaires ainsi qu'à des employés dans le cadre de réunions d'affaires – Exclusions du droit à déduction»

1. S'il n'existe pas de déjeuner gratuit, peut-il pour autant exister un déjeuner exempt de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA)? Ce renvoi préjudiciel du Vestre Landsret (Cour régionale de l'Ouest, Danemark) porte sur le statut TVA de repas de cantines d'entreprises servis à des relations d'affaires et au personnel dans le cadre de réunions d'affaires. Cette fourniture de repas doit-elle – lorsqu'elle s'effectue à titre gratuit – être considérée comme une utilisation pour des besoins privés sur laquelle s'applique la TVA en amont, dès lors que la TVA en aval est déductible? Par ailleurs, dans le contexte d'un dispositif assez complexe de mesures nationales administratives et législatives, le Danemark pouvait-il légitimement exclure de telles transactions du droit à la déduction de l'impôt en amont en se fondant sur une clause de «standstill» de la législation communautaire?

La législation communautaire sur la TVA pertinente en l'espèce

2. Les affaires dont est saisie la juridiction nationale portent sur des repas fournis entre 1994 et 2001, de sorte que la disposition communautaire pertinente est la sixième directive TVA (2).

3. D'après l'article 2, point 1, de cette directive (3), sont soumises à la TVA les «livraisons de biens et les prestations de services, effectuées à titre onéreux à l'intérieur du pays par un assujetti agissant en tant que tel». D'après l'article 11, A, paragraphe 1, sous a) (4), la base d'imposition comprend, en principe, tout ce qui constitue la contrepartie obtenue.

4. Cependant, en vertu de l'article 17, paragraphe 2 (5), l'assujetti est autorisé à déduire de la taxe dont il est redevable («taxe en aval») la TVA due ou acquittée pour les biens qui lui sont ou lui seront livrés et pour les services qui lui sont ou lui seront rendus par un autre assujetti, dans la

mesure où ces biens et ces services sont utilisés pour les besoins de ses opérations taxées (en aval). Aux termes de l'article 17, paragraphe 1 (6), le droit à déduction de la taxe en amont prend naissance au moment où la taxe déductible devient exigible (en substance, lors de l'acquisition en amont plutôt que lors de la prestation en aval).

5. Parmi les exceptions à cette règle générale figurent notamment celles des articles 5, paragraphe 6, et 6, paragraphe 2, lesquelles régissent l'utilisation pour des besoins privés – lorsque l'assujetti utilise lui-même des biens ou des services (ouvrant droit à une déduction d'impôt) ou lorsqu'il les offre à titre gratuit. De telles prestations sont considérées comme étant à titre onéreux et sont donc assujetties à la TVA, même si aucune contrepartie n'est perçue en réalité.

6. S'agissant de biens, l'article 5, paragraphe 6 (7), dispose:

«Est assimilé à une livraison effectuée à titre onéreux le prélèvement par un assujetti d'un bien de son entreprise pour ses besoins privés ou ceux de son personnel ou qu'il transmet à titre gratuit ou, plus généralement, qu'il affecte à des fins étrangères à son entreprise, lorsque ce bien ou les éléments le composant ont ouvert droit à une déduction complète ou partielle de la taxe sur la valeur ajoutée. Toutefois, ne sont pas visés les prélèvements effectués pour les besoins de l'entreprise pour donner des cadeaux de faible valeur et des échantillons.»

7. S'agissant de services, l'article 6, paragraphe 2 (8), dispose:

«Sont assimilées à des prestations de services effectuées à titre onéreux:

- a) l'utilisation d'un bien affecté à l'entreprise pour les besoins privés de l'assujetti ou pour ceux de son personnel ou, plus généralement, à des fins étrangères à son entreprise, lorsque ce bien a ouvert droit à une déduction complète ou partielle de la taxe sur la valeur ajoutée;
- b) les prestations de services à titre gratuit effectuées par l'assujetti pour ses besoins privés ou pour ceux de son personnel ou, plus généralement, à des fins étrangères à son entreprise.

[...]»

8. Dans de tels cas de figure, en l'absence de toute contrepartie réelle, le montant imposable est constitué, conformément à l'article 11, A, paragraphe 1, sous b) et c) (9):

«b) pour les opérations visées à l'article 5 paragraphes 6 et 7, par le prix d'achat des biens ou de biens similaires ou, à défaut de prix d'achat, par le prix de revient, déterminés au moment où s'effectuent ces opérations;

c) pour les opérations visées à l'article 6 paragraphe 2, par le montant des dépenses engagées par l'assujetti pour l'exécution de la prestation de services».

9. Une autre disposition pertinente en l'espèce est celle de l'article 17, paragraphe 6 (10), concernant les exceptions au droit à déduction. Elle est ainsi rédigée:

«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.»

10. Malgré le premier alinéa de cette disposition, le Conseil n'a jamais déterminé quelles dépenses n'ouvrent pas droit à déduction de la taxe en amont. Dès lors, la clause de «standstill» du second alinéa demeure valide.

Les dispositions danoises sur la TVA pertinentes en l'espèce

11. Sur la base des informations fournies par la juridiction nationale dans l'ordonnance de renvoi, la législation, les mesures administratives et la jurisprudence danoises pertinentes sont les suivantes.

12. La TVA a été introduite au Danemark par la loi sur la TVA (Momslov) de 1967. En vertu de cette loi, les livraisons de biens étaient en règle générale soumises à la TVA, tandis que les prestations de services n'étaient soumises à la TVA que si cela était spécifiquement prévu par la loi. Les prestations de services par les cantines d'entreprises n'étaient pas assujetties à la TVA, si bien que la taxe en amont y afférente n'était pas déductible (11). Par ailleurs, l'article 16, paragraphe 3, sous a) et e), de cette loi précisait que les dépenses pour nourrir le personnel ou de représentation n'ouvraient aucun droit à déduction. Ces exclusions se fondaient sur le raisonnement selon lequel la nourriture achetée par une société en vue de servir des repas à son personnel devait être considérée comme étant destinée à une consommation finale (si l'entreprise, au lieu de faire bénéficier son personnel d'une rémunération en nature, lui versait des salaires plus élevés, le personnel devrait acquitter la taxe à l'achat) et un droit à déduction de l'impôt en amont grevant les frais de représentation et les cadeaux, y compris les déjeuners d'affaires, pouvait favoriser des abus. L'article 11, paragraphe 1, disposait que l'assiette de la TVA comprenait notamment les biens et les services imposables qui étaient utilisés aux fins mentionnées à l'article 16, paragraphe 3.

13. La loi de 1967 a été amendée avec effet au 1^{er} octobre 1978 aux fins de la transposition de la sixième directive TVA. Entre autres, les services ont été, en règle générale, soumis à la taxe. À l'époque, il a été déclaré que cet assujettissement de principe impliquait qu'un certain nombre de services précédemment exonérés et effectués par des entreprises assujetties par ailleurs à la TVA devenaient désormais imposables, notamment «une partie des services qui sont fournis par [...] les cantines (de restauration)». Les limitations du droit à déduction pour la nourriture et la représentation, figurant à l'article 16, paragraphe 3, de la loi sur la TVA, et les dispositions relatives aux prélèvements figurant à l'article 11, paragraphe 1, n'ont pas été modifiées.

14. De ce fait, la vente d'aliments et de boissons par les cantines exploitées par des entreprises a été soumise à la TVA. Or, en novembre 1978, le Momsnævnet (la commission de la TVA, qui est la plus haute instance administrative en la matière) a décidé que l'assiette de la TVA afférente à de telles ventes devait être égale, au minimum, à la somme du coût d'acquisition des produits bruts et des coûts relatifs à la préparation, à la vente et à l'administration. Les fournitures gratuites de nourriture et de boissons étaient par conséquent assimilées à des prestations à titre onéreux, la contrepartie étant le prix de revient.

15. En 1983, la décision précitée a été reprise dans une circulaire spécifique aux cantines, laquelle précisait en outre que la TVA grevant en amont les produits, le matériel et toute prestation de travail imposable relatifs à la préparation, à la vente et à l'administration devait être entièrement déductible.

16. La loi sur la TVA a de nouveau été amendée en 1994. L'exclusion de la déduction pour la nourriture et la représentation, figurant à l'article 16, paragraphe 3, sous a) et e), de la loi sur la TVA a été reprise sans modification substantielle à l'article 42, paragraphe 1, points 1 et 5, de la loi de 1994, alors même que son article 5, paragraphes 2 et 3, disposait:

«2. Est assimilé à une livraison effectuée à titre onéreux le prélèvement de biens ou de services utilisés à des fins mentionnées à l'article 42, paragraphes 1 et 2, lorsqu'un droit à déduction complète ou partielle a été ouvert pour l'achat ou la fabrication des biens et services en question ou toute autre opération relative à ceux-ci.

3. Est assimilé à une livraison effectuée à titre onéreux le prélèvement de services pour les besoins privés du propriétaire de l'entreprise ou de son personnel ou, plus généralement, à des fins étrangères à son entreprise.»

17. Compte tenu de la méthode selon laquelle était calculée la TVA due par les cantines, ces règles n'ont pas été appliquées à la fourniture gratuite de repas à des relations d'affaires et au personnel dans le cadre de réunions de travail. Cette fourniture étant considérée comme effectuée à titre onéreux (la contrepartie étant fictivement déterminée comme le prix de revient), les biens et les services ne pouvaient pas être considérés comme utilisés à des fins privées, ce qui aurait supposé une absence de contrepartie (12).

18. Le libellé actuel de l'article 42, paragraphe 1, point 5, de la loi sur la TVA résulte de la loi n° 428 du 14 juin 1995. Il a précisé que l'exclusion du droit à déduction de la TVA en amont concerne les «divertissement, services de restauration, représentation et cadeaux» et a permis aux entreprises de déduire 25 % de la TVA due en amont au titre de services hôteliers et de restauration lorsque les dépenses relatives à ceux-ci ont un caractère strictement professionnel. D'après l'exposé des motifs, il n'y avait aucune intention d'y englober les dépenses relatives à des déjeuners d'affaires dans la cantine propre à l'entreprise.

19. En 1999, le Landsskatteret (autorité fiscale nationale) a jugé contraire à la sixième directive la pratique administrative selon laquelle la TVA sur les ventes des cantines exploitées par les entreprises devait être établie au minimum sur la base d'un prix de revient calculé. Il a jugé que la TVA sur les ventes devait être établie sur la base de la contrepartie effectivement perçue et que les dispositions de l'article 5 de la loi sur la TVA, concernant les prélèvements, ne pouvaient pas être appliquées aux ventes à un prix inférieur au prix de revient calculé. En outre, il a jugé que le thé et le café ne relevaient pas de la «représentation» lorsqu'ils étaient servis à des relations d'affaires, mais relevaient de la «nourriture» lorsque servis au personnel, si bien qu'ils étaient visés par l'exclusion de la déduction et qu'ils pouvaient être taxés conformément à la règle de prélèvement de l'article 5, paragraphe 2, de la loi sur la TVA.

Faits, procédure et questions

20. Les questions de la juridiction nationale sont posées dans le cadre de deux affaires concernant respectivement les sociétés Danfoss A/S (ci-après: «Danfoss») et AstraZeneca A/S (ci-après: «AstraZeneca»).

21. Danfoss, qui produit et commercialise des automatismes industriels, dispose de cantines pour son personnel dans plusieurs établissements. Ces cantines sont également utilisées pour fournir gratuitement des repas à des relations d'affaires et au personnel lors de la tenue de réunions dans les locaux de la société.

22. AstraZeneca distribue des produits pharmaceutiques au Danemark. Dans le cadre de ses

activités, la société invite des professionnels de la santé à des réunions d'information sur diverses pathologies ainsi que sur le positionnement et l'usage des produits y relatifs. En fonction de la durée des réunions, les participants (uniquement des relations d'affaires) peuvent se voir offrir des repas gratuits dans la cantine de l'entreprise, laquelle est par ailleurs utilisée pour vendre de la nourriture et des boissons au personnel.

23. En ce qui concerne Danfoss, le recours porte sur la période comprise entre le 1er octobre 1996 et le 30 septembre 2001, tandis que, en ce qui concerne AstraZeneca, le recours porte sur la période comprise entre le 1er octobre 1994 et le 31 décembre 1999.

24. À la suite du jugement du Landsskatteret de 1999 (voir le point 19 ci-dessus), les sociétés ont toutes deux demandé le remboursement de la TVA en aval qui avait été fixée sur la base du prix de revient calculé des repas fournis à titre gratuit aux relations d'affaires et au personnel.

25. Les autorités fiscales danoises ont refusé de rembourser les sommes demandées (5 920 848,19 DKK pour Danfoss et 825 275,00 DKK pour AstraZeneca), au motif que la fourniture de repas au personnel relevait de la «nourriture» visée par l'exclusion du droit à déduction prévue à l'article 42, paragraphe 1, point 1, de la loi sur la TVA et que la fourniture de repas aux relations d'affaires relevait de la «représentation» visée par l'exclusion du droit à déduction prévue à l'article 42, paragraphe 1, point 5. L'administration avait considéré que toutefois, étant donné que les entreprises avaient déduit intégralement – conformément à la pratique administrative précédemment en vigueur – la TVA grevant les achats des cantines, il y avait lieu de calculer la TVA sur les prélèvements conformément à l'article 5, paragraphe 2, de la loi sur la TVA.

26. Le litige a alors été porté devant le Landsskatteret. La procédure dont est actuellement saisi le Vestre Landsret porte sur une contestation de décisions de l'autorité précitée; d'après ces décisions, outre le thé et le café, d'autres boissons et aliments servis lors de réunions au sein de la société constituent une «représentation» lorsqu'ils sont fournis à des relations d'affaires et de la «nourriture» lorsqu'ils sont servis au personnel, et il est dès lors justifié de calculer la TVA sur les prélèvements.

27. Les sociétés affirment que les exclusions du droit à déduction imposées par la loi sur la TVA pour la «représentation» et la «nourriture» sont contraires à la sixième directive. Bien qu'elle reconnaisse que ces exclusions ne sont pas couvertes par l'article 17, paragraphe 6, premier alinéa, de la sixième directive, l'administration fiscale soutient que les exclusions résultent de la loi sur la TVA dans sa rédaction applicable avant l'entrée en vigueur de la sixième directive et qu'elles peuvent dès lors être licitement maintenues en vertu de la clause de «standstill» de l'article 17, paragraphe 6, second alinéa, de la sixième directive. Les sociétés s'opposent à ce point de vue en faisant valoir que les exclusions n'ont été appliquées aux repas en question que lors de l'invalidation, en 1999, de la pratique administrative décrite et qu'avant cela la pratique administrative décrite autorisait la déduction intégrale de la TVA afférente à la fourniture des repas.

28. Les sociétés soutiennent également que, en tout état de cause, la taxation des prélèvements au titre de l'article 5, paragraphe 2, de la loi sur la TVA est contraire à l'article 6, paragraphe 2, de la sixième directive, cette disposition n'autorisant la taxation des prélèvements que si les prélèvements sont effectués à des fins étrangères à l'entreprise, ce qui n'est pas le cas de la fourniture de repas en cause.

29. Dans ces circonstances, la juridiction nationale demande une décision préjudicielle sur les questions suivantes:

«1) L'article 17, paragraphe 6, second alinéa, de la sixième directive doit-il être interprété en ce

sens que le droit d'un État membre de refuser la déduction de la taxe sur la valeur ajoutée grevant les achats qui sont utilisés pour fournir des repas à des relations d'affaires et au personnel dans la cantine d'une entreprise à l'occasion de réunions est subordonné à la condition qu'il existait dans la législation nationale, avant l'entrée en vigueur de la directive, une base juridique autorisant le refus de la déduction en question et que cette base juridique a été utilisée en pratique par les autorités fiscales pour refuser la déduction de la taxe sur la valeur ajoutée grevant ces achats?

2) La réponse à la première question peut-elle être affectée par le fait que, avant la mise en œuvre de la sixième directive en 1978, les cantines exploitées par des entreprises n'étaient pas soumises à la TVA en vertu de la législation nationale relative à la TVA en vigueur dans l'État membre en question, que les règles nationales relatives à l'exclusion de la déduction n'ont pas été modifiées lors de la mise en œuvre de la sixième directive et que c'est uniquement en raison de la circonstance que les cantines exploitées par les entreprises ont été soumises à la TVA lors de la mise en œuvre de la sixième directive que les règles relatives à l'exclusion de la déduction ont pu devenir pertinentes pour ce type d'entreprises?

3. Une exclusion du droit à déduction est-elle 'maintenue' au sens du second alinéa de l'article 17, paragraphe 2, de la sixième directive si le droit à déduction existait pour les dépenses en question depuis la mise en œuvre de la sixième directive en 1978 et jusqu'en 1999 en raison d'une pratique administrative telle que celle en cause au principal?

4. L'article 6, paragraphe 2, sous a) et b), de la sixième directive doit-il être interprété en ce sens que cette disposition vise la fourniture à titre gratuit de repas par des entreprises à des relations d'affaires dans la cantine de l'entreprise à l'occasion de réunions qui se tiennent dans l'entreprise?

5. L'article 6, paragraphe 2, sous a) et b), de la sixième directive doit-il être interprété en ce sens que cette disposition vise la fourniture à titre gratuit de repas par des entreprises à leur personnel dans la cantine de l'entreprise à l'occasion de réunions qui se tiennent dans l'entreprise?»

30. Danfoss, le gouvernement danois et la Commission des Communautés européennes ont présenté des observations écrites et ont également présenté, tout comme AstraZeneca, des observations orales à l'audience.

Appréciation

31. Les trois premières questions de la juridiction nationale concernent des aspects de la question primordiale suivante: «Dans les circonstances exposées, le Danemark peut-il légitimement refuser la déduction de la TVA en amont pour des repas de cantine servis gratuitement à des relations d'affaires et/ou au personnel lors de réunions de travail? L'interrogation principale est donc de savoir *si l'impôt en amont est déductible*.

32. De façon similaire, les deux dernières questions concernent des aspects de la question importante suivante: «La fourniture de tels repas constitue-t-elle une utilisation pour un usage privé?» L'interrogation principale est donc de savoir *si la TVA en aval peut être perçue*.

33. Je juge plus aisé de traiter ces deux interrogations principales en tant que telles (et dans un ordre inversé) tout en accordant une attention adéquate au libellé des questions posées. Il m'apparaît toutefois essentiel de considérer au préalable le cadre dans lequel opèrent les dispositions concernées, ce qui permettra d'éclairer quelque peu les relations qu'elles ont entre elles.

Le cadre dans lequel opèrent les dispositions

34. Selon un principe fondamental inhérent au système de TVA, la charge de l'impôt n'est supportée qu'au seul et unique stade final de consommation. Jusqu'à ce dernier et bien que l'impôt soit perçu à chaque stade, le système de déduction fait que l'effet de l'impôt est neutre pour tous les assujettis impliqués dans le processus de production et de distribution. Chacun d'entre eux se borne à reverser à l'administration fiscale les montants de TVA qu'il a facturés à ses clients, déduction faite des montants qu'il a versés à ses fournisseurs (13).

35. Dès lors, dans la mesure où les fournisseurs perçoivent la TVA sur des biens ou des services acquis par un assujetti pour les besoins de ses opérations taxées en aval, le droit à la déduction est fondamental et général. L'imposition d'une taxe en aval sans permettre la déduction de la taxe en amont reviendrait à imposer un système de taxes cumulatives en cascade, dont l'abolition est précisément l'un des objectifs du système commun de TVA (14). En tant que dérogation à un principe général, tout écart de ce système fondamental est d'interprétation stricte (15).

36. Sans doute, l'exemple le plus fréquent en est l'exonération de TVA des fournitures en aval en vertu de l'article 13 de la sixième directive. Aucune TVA sur les achats destinés à ces fournitures ne peut être déduite. La raison très simple en est qu'il n'y a pas de taxe en aval – pas même potentielle, théorique ni virtuelle (16) – de laquelle on pourrait déduire la taxe en amont. C'est justement pour un tel motif – l'absence de taxe en aval – qu'il n'a pas été possible de déduire la taxe imposée en amont sur des achats effectués par des cantines d'entreprises au Danemark avant que les services que celles-ci rendaient ne soient assujettis à la TVA, en 1978.

37. Cependant, la présente affaire porte sur deux autres formes de dérogations au principe général, à savoir le prélèvement pour des besoins privés (articles 5, paragraphe 6, et 6, paragraphe 2) et les dépenses de luxe et assimilées (article 17, paragraphe 6). Les deux dispositions recourent à des mécanismes distincts pour traiter des situations différentes. Je considère qu'elles s'excluent mutuellement.

38. En premier lieu, pour ce qui est des types de situations visés, les articles 5, paragraphe 6, et 6, paragraphe 2, s'appliquent à l'utilisation de biens ou des services par un assujetti «généralement [...] à des fins étrangères à son entreprise»; l'article 17, paragraphe 6, s'applique quant à lui aux «dépenses n'ayant pas un caractère strictement professionnel, telles que les dépenses de luxe, de divertissement ou de représentation». Certes, le libellé n'est pas assez univoque pour exclure toute possibilité de divergence des interprétations et le second alinéa de l'article 17, paragraphe 6, ne voit pas son champ d'application explicitement restreint, comme c'est le cas pour le premier alinéa. Néanmoins, il n'est pas déraisonnable d'interpréter les articles 5, paragraphe 6, et 6, paragraphe 2, en ce sens qu'ils visent des usages *totale*ment étrangers à ceux de l'activité imposable de l'entreprise et l'article 17, paragraphe 6, en ce sens qu'il vise des usages qui, bien qu'ils servent les intérêts de l'entreprise, n'ont pas un caractère strictement professionnel. Il convient également de noter que les articles 5, paragraphe 6, et 6, paragraphe 2, visent l'usage réel qui est fait des biens ou des services, tandis que l'article 17, paragraphe 6, permet de présumer que certaines catégories de dépenses ont été effectuées à des fins précises.

39. Un exemple rendra sans doute plus claire cette distinction. Si un entrepreneur en bâtiment ordonne à certains de ses employés de construire une extension de sa propre demeure en utilisant des matériaux de son entreprise, il s'agira objectivement d'un usage de ressources de l'entreprise à des fins tout à fait étrangères à celles de l'entreprise et la situation relèvera des articles 5, paragraphe 6, et 6, paragraphe 2. Si ce même entrepreneur invite un client potentiel à un repas gastronomique comprenant de grands vins et des alcools rares dans un restaurant trois

étoiles, il est tout à fait possible qu'il en résulte un chiffre d'affaires considérable et que son intérêt professionnel en soit donc servi, mais un certain élément de divertissement est également présumé, si bien que l'article 17, paragraphe 6, est applicable – et ce que des contrats soient finalement signés ou non et même nonobstant le fait que chacune des parties apprécie finalement le repas ou non.

40. En second lieu, il est essentiel de noter que les mécanismes utilisés se différencient nettement. L'article 17, paragraphe 6, autorise une *exclusion du droit à déduire la taxe en amont*, tandis que les articles 5, paragraphe 6, et 6, paragraphe 2, prévoient l'*imposition d'une taxe en aval lorsque la taxe en amont est déductible*.

41. Concernant ce dernier mécanisme, il est vrai que la déductibilité de la taxe en amont n'est une condition expresse que pour l'application des articles 5, paragraphe 6, et 6, paragraphe 2, sous a), mais j'estime qu'elle est nécessairement sous-entendue dans l'article 6, paragraphe 2, sous b). Si la condition n'y est pas expresse, c'est essentiellement parce que cette disposition vise surtout des services rendus par le personnel; or, le coût du personnel (sous forme de salaires) n'est pas soumis à la TVA. Cependant, si une prestation complexe doit être considérée comme une prestation de services (17), les biens utilisés doivent normalement avoir été soumis à la TVA. Et l'assiette de l'impôt appliqué à toutes les prestations visées par l'article 6, paragraphe 2, est le «montant des dépenses engagées par l'assujetti pour l'exécution de la prestation» [article 11, A, paragraphe 1, sous c)]. L'inclusion dans ce montant imposable du coût des prestations pour lesquelles la taxe en amont n'était pas déductible serait contraire non seulement au système des articles 5, paragraphe 6, et 6, paragraphe 2, dans son ensemble, mais également au principe fondamental de la neutralité de la TVA pour les assujettis.

42. Par conséquent, l'imposition selon les articles 5, paragraphe 6, ou 6, paragraphe 2, est conditionnée non seulement à la qualification de la prestation comme un usage pour des besoins privés, mais aussi à la déductibilité de toute TVA supportée par les éléments composant le coût. Cette imposition est donc incompatible avec toute exclusion du droit à déduction pouvant découler de l'article 17, paragraphe 6.

43. Pour revenir à mon exemple de l'agrandissement de la maison de l'entrepreneur en bâtiment, la taxe en amont aura déjà été déduite pour les matériaux utilisés, mais une taxe en aval doit désormais être perçue sur ce même coût, auquel s'ajoute le coût de la main-d'œuvre, afin de placer l'entrepreneur dans une position (presque) égale, concernant la TVA, à un particulier recevant les mêmes biens et services. Par contre, lorsqu'il offre à son prospect un repas de luxe, il n'aura tout simplement pas le droit de déduire la TVA figurant sur la note du restaurant. Il se trouve ici encore dans la position d'un consommateur privé, mais dans le cadre d'un mécanisme différent. Dans les deux cas, la TVA est perçue définitivement au stade final de consommation. Cependant, il serait clairement inacceptable que l'entrepreneur se voie refuser le droit de déduire la TVA, que ce soit pour ses matériaux de construction ou pour sa note de restaurant, tout en devant s'acquitter à nouveau de la TVA sur le même montant au titre du prélèvement pour usage privé.

44. Il est à mes yeux essentiel de souligner le caractère mutuellement exclusif des deux mécanismes, car certains éléments indiquent que les autorités danoises estiment pouvoir les appliquer conjointement. S'il appartient à la juridiction nationale de juger si le droit danois autorise une telle application conjointe, j'estime néanmoins qu'elle serait totalement incompatible avec la sixième directive.

45. Je note enfin que ne seront pas nécessairement exclues du droit à déduction toutes les dépenses servant en partie, mais pas totalement, les besoins de l'entreprise. Seules peuvent être exclues les dépenses de luxe, de divertissement ou de représentation ou toute autre catégorie

visée par le droit national lors de l'entrée en vigueur de la sixième directive (18). D'autres dépenses qui servent des finalités correspondant en partie, mais pas totalement, à celles de l'entreprise assujettie donneront naissance à un droit à déduction et doivent être qualifiées, en fonction de leurs éléments prédominants, comme des prélèvements pour usage à des fins privées ou comme des opérations taxées de l'entreprise (19). C'est vers cet aspect que je me tourne désormais, dans le contexte de la quatrième et de la cinquième question de la juridiction nationale.

Quatrième et cinquième questions: la fourniture gratuite de repas de cantine à des relations d'affaires et/ou au personnel lors de réunions d'affaires constitue-t-elle un prélèvement pour des besoins privés?

46. À titre préliminaire, bien que la juridiction nationale ne se réfère qu'à l'article 6, paragraphe 2, présupposant ainsi que la fourniture de repas de cantine est une prestation de services plutôt que de biens, une telle qualification dépendra, dans chaque cas, de toutes les circonstances dans lesquelles a lieu la transaction. Si l'élément prédominant de la prestation n'est qu'une fourniture d'aliments (à l'audience, le conseil de Danfoss avait ainsi indiqué qu'une partie au moins des repas concernés comprenaient des sandwiches préparés à la cantine et servis en salle de réunion) (20), c'est l'article 5, paragraphe 6, qui s'appliquera. Il peut d'ailleurs être possible de distinguer entre l'article 6, paragraphe 2, sous a) et l'article 6, paragraphe 2, sous b), selon que les services rendus consistent essentiellement en la mise à disposition de biens (tels que des fours à micro-ondes) ou plutôt en de «vrais» services tels que le fait de servir de la nourriture. Bien entendu, c'est aux juridictions nationales qu'il appartient de trancher ces questions sur la base des faits y afférents, pour autant qu'elles sont pertinentes pour l'analyse juridique; je ne les évoque ici que par souci d'exhaustivité.

47. Heureusement, cette distinction n'a qu'un intérêt pratique limité pour l'aspect de l'affaire examiné ici. Comme l'a souligné la Commission, l'interprétation demandée porte spécifiquement sur les notions des «besoins privés de l'assujetti ou [...] de son personnel» et des «fins étrangères à son entreprise» qui figurent dans toutes ces trois dispositions (21). Dès lors, par la suite, je considérerai les articles 5, paragraphe 6, et 6, paragraphe 2, comme un ensemble unique.

48. Comme la Cour l'a relevé dans l'arrêt *Hotel Scandic Gåsabäck* (22), ces dispositions assimilent certaines opérations pour lesquelles aucune contrepartie réelle n'est perçue par l'assujetti à des livraisons de biens et à des prestations de services effectuées à titre onéreux. Leur objectif est d'assurer une égalité de traitement entre l'assujetti qui prélève un bien ou qui fournit des services pour ses besoins privés ou pour ceux de son personnel, d'une part, et le consommateur final qui se procure un bien ou un service du même type, d'autre part. Les articles 5, paragraphe 6, et 6, paragraphe 2, sous a), empêchent qu'un assujetti qui a pu déduire la TVA sur l'achat d'un bien affecté à son entreprise échappe au paiement de cette taxe lorsqu'il prélève ce bien sur le patrimoine de son entreprise pour ses besoins privés ou pour ceux de son personnel et qu'il profite donc d'avantages indus par rapport au consommateur final qui achète le bien en acquittant la TVA. De même, l'article 6, paragraphe 2, sous b), empêche qu'un assujetti ou des membres de son personnel obtiennent en franchise de taxe des prestations de services de l'assujetti pour lesquelles une personne privée aurait dû acquitter la TVA.

49. Cependant, la Cour a admis la possibilité que des dépenses de logement, de restaurant, de réception et de spectacles servent exclusivement des fins de l'entreprise et que, lorsque cela peut être démontré et lorsque ces dépenses constituent une composante du coût d'activité imposable en aval, il puisse exister un droit à la déduction de la taxe en amont, conformément au principe de neutralité de la TVA (23).

50. Dès lors, il apparaît probable que le coût supporté pour fournir gratuitement un repas de cantine ou un plateau de sandwiches à des relations d'affaires pendant une courte pause (voire

même sans pause) au cours d'une réunion d'affaires durant une journée entière soit encouru à des fins qui sont celles de l'entreprise – à savoir celles d'éviter la gêne de la faim ou l'inconvénient et la perte de temps résultant d'autres solutions de déjeuner, qui causeraient une perte d'efficacité de la réunion –, tandis qu'il est moins probable que ce soit le cas pour le coût supporté pour offrir un repas gratuit au lieu d'un repas à la charge du participant lui-même dans un restaurant, une fois la réunion terminée. Le premier cas de figure devrait dès lors donner lieu à un droit à déduire la taxe en amont en tant que composante du coût des activités de l'entreprise imposables en aval, alors que, dans le second cas de figure, si la taxe en amont est déduite, il y a lieu d'y voir un prélèvement pour des besoins privés conformément à l'article 6, paragraphe 2, de la sixième directive.

51. La Cour a également admis que, dans certaines circonstances, des services rendus gratuitement aux employés par leur employeur peuvent échapper au champ de l'article 6, paragraphe 2, de la sixième directive, même si en principe ils satisfont plutôt les besoins privés du salarié que ceux de l'entreprise qui l'emploie. Il s'agissait alors du transport par un véhicule de l'entreprise entre le domicile des employés et le lieu de travail. La Cour a relevé que le fait que, par exemple, le lieu de travail soit variable et qu'il soit difficile de trouver d'autres moyens de transport adapté, peut obliger l'employeur à assurer lui-même le transport de ses salariés. Dans un tel cas, le transport n'est pas assuré «à des fins étrangères à l'entreprise» (24).

52. Un raisonnement analogue pourrait s'appliquer à d'autres prestations de biens ou fournitures de services. La plupart des employés sont libres de choisir (dans certaines limites) les habits qu'ils portent au travail. L'achat de ces habits sert leurs intérêts privés. Si leur employeur leur fournit des habits acquis dans le cadre de son activité, il s'agira d'un prélèvement de biens appartenant à l'entreprise en vue de leur utilisation pour des besoins privés; au regard de la TVA, cette situation devra être traitée conformément à l'article 5, paragraphe 6, de la sixième directive. Toutefois, de par la nature même de leur travail, certains employés doivent porter des uniformes spécifiques ou des tenues de protection. Lorsque l'employeur fournit de tels habits, il le fait à des fins qui sont celles de l'entreprise.

53. De même, la fourniture gratuite de nourriture et de boissons aux employés ne relève normalement pas de l'activité de l'entreprise. Normalement, la nourriture et les boissons satisfont des besoins privés des employés. Lorsqu'ils mangent et boivent, ils font habituellement un certain choix comparable à ceux des habits qu'ils portent ou du moyen de transport qu'ils empruntent entre leur domicile et leur lieu de travail. Mais ici encore, dans certaines circonstances, les exigences spécifiques liées à l'emploi peuvent priver l'employé de ce choix et peuvent en réalité le contraindre, notamment, à manger un repas spécifique ne correspondant peut-être pas entièrement à son goût, sur son lieu de travail et en compagnie de relations d'affaires avec lesquelles il participe à une réunion ou en compagnie de collègues avec lesquels il suit une formation. Dans un tel cas, l'employé se conforme à des exigences spéciales qui satisfont bien plus les intérêts de son employeur que ses intérêts personnels. Dès lors, la fourniture de repas gratuits par un employeur ne doit pas être traitée comme un prélèvement pour des besoins privés.

54. Bien entendu, il appartient à la juridiction nationale de déterminer, dans la procédure au principal, si, en réalité, la fourniture à titre gratuit de repas de cantine ou de plateaux de sandwiches ?tant aux relations d'affaires qu'au personnel – sert essentiellement les besoins de l'entreprise ou les intérêts privés des bénéficiaires; cependant, comme le souligne la Commission, tous les éléments de l'ordonnance de renvoi suggèrent qu'il s'agit des besoins de l'entreprise.

Première à troisième questions: le Danemark peut-il légitimement s'opposer au droit à déduction sur le fondement de l'article 17, paragraphe 6, second alinéa, de la sixième directive?

55. L'article 17, paragraphe 6, second alinéa, de la sixième directive permet aux États

membres de maintenir toutes les exclusions au droit à déduction «prévues par leur législation nationale au moment de l'entrée en vigueur de la présente directive».

56. L'interrogation essentielle soulevée par les trois premières questions de la juridiction nationale est celle de savoir si l'exclusion du droit à déduction était a) prévue par la législation danoise, et ce b) au moment de l'entrée en vigueur de la sixième directive. Toutefois, la logique impose d'examiner ces deux points dans l'ordre inversé.

Quand la sixième directive est-elle entrée en vigueur?

57. L'expression «au moment de l'entrée en vigueur de la présente directive» est d'une imprécision surprenante. Contrairement à d'autres directives plus récentes, la sixième directive TVA ne contient aucune disposition précisant la date de son entrée en vigueur. Il n'est pas non plus possible de déduire avec une certitude absolue la date «de l'entrée en vigueur» du libellé de la disposition pertinente du traité. À cette époque, l'article 191, second alinéa, du traité CEE disposait: «Les directives et les décisions sont notifiées à leurs destinataires et prennent effet par cette notification». Mais la date de prise d'effet d'une directive est-elle la même que celle de son entrée en vigueur? Aujourd'hui, l'article 254 CE précise la date à laquelle deux catégories de directives «entrent en vigueur», mais maintient pour d'autres directives la règle selon laquelle elles «prennent effet» par leur notification. Cela semble indiquer une différenciation sémantique voulue, bien que le traité ne fournisse aucune information sur la nature éventuelle de cette distinction.

58. Deux éléments suggèrent que la date pertinente est en fait l'expiration du délai de transposition par les États membres (à l'origine, le 1er janvier 1978, puis, pour tous les États membres sauf le Royaume de Belgique et le Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord, le 1er janvier 1979 (25)) plutôt que toute date différente.

59. En premier lieu, la Cour elle-même a considéré, du moins pour la République française (laquelle avait bénéficié, comme le Royaume de Danemark, de la prorogation du délai de transposition), que la date pertinente était le 1er janvier 1979 (26).

60. En second lieu, l'article 176, second alinéa, de la directive 2006/112, qui constitue la refonte de l'article 17, paragraphe 6, de la sixième directive, remplace l'expression «au moment de l'entrée en vigueur de la présente directive» par «soit au 1er janvier 1979 soit, pour les États membres ayant adhéré à la Communauté après cette date, à la date de leur adhésion».

61. Or, j'estime que cette approche est difficile à admettre.

62. Il résulte de la nature même d'une directive que la date de son entrée en vigueur ne sera normalement pas la même que celle avant laquelle elle doit être transposée. La directive lie tout État membre destinataire quant au résultat à atteindre, tout en laissant aux instances nationales la compétence quant à la forme et aux moyens. Dans l'immense majorité des cas, y compris celui de la sixième directive, cela oblige les États membres à examiner et à adapter leur législation et leurs pratiques administratives (27). Étant donné qu'un tel processus a une certaine durée, il suppose nécessairement l'existence d'une période durant laquelle l'État membre a l'obligation d'œuvrer à la réalisation de l'objectif concerné, mais n'a pas encore l'obligation d'avoir atteint cet objectif. Les États membres ne peuvent être sujets à l'obligation d'œuvrer à la réalisation de l'objectif concerné – et non dans le sens contraire (28) – qu'à partir du moment où, passé une date limite (qu'on l'appelle date de prise d'effet ou d'entrée en vigueur), la directive a commencé à s'appliquer. Et ce n'est qu'à l'expiration du délai de transposition que l'État membre pourra se voir reprocher d'avoir manqué à son obligation de réaliser le résultat (29).

63. Il ne saurait être contesté que, dès la date à laquelle la directive leur a été notifiée, les États

membres avaient l'obligation de prendre des mesures pour réaliser dans leurs législations et pratiques administratives l'harmonisation requise par la sixième directive. Passé cette date, ils devaient également s'abstenir de prendre des dispositions de nature à compromettre sérieusement le résultat prescrit (30). À la lumière du principe fondamental de la déductibilité de la taxe en amont inscrit à l'article 17, paragraphe 2, ainsi que de la dérogation limitée (qui, en tant que telle, est d'interprétation stricte) dans la clause de «standstill» de l'article 17, paragraphe 6, il m'apparaît que l'introduction – après la date de prise d'effet de la directive, mais avant l'expiration du délai imparti pour la transposition intégrale – de toute nouvelle exclusion au droit à déduction était nécessairement interdite.

64. Je considère, par conséquent, que la date à laquelle la sixième directive est entrée en vigueur, au sens de l'article 17, paragraphe 6, était celle de sa notification aux États membres, à savoir le 23 mai 1977 (31), et que seules des exclusions du droit à déduction existant à cette date pouvaient bénéficier de la clause de «standstill».

65. Cela, j'en suis consciente, implique que c'est par erreur que la Cour a affirmé que la date pertinente pour la République française était le 1er janvier 1979 et qu'en réalité la directive 2006/112 a amendé la clause de «standstill».

66. Sur le premier point, je note que, dans les arrêts dont j'ai connaissance (32), la Cour n'a justifié par aucun motif sa constatation selon laquelle la date effective était le 1er janvier 1979. Il n'apparaît pas non plus que l'issue ou l'analyse aurait été différente dans l'une ou l'autre de ces affaires, si la date retenue avait été le 23 mai 1977. Toutefois et puisque la présente affaire porte, dans une certaine mesure, sur des modifications de la législation danoise de TVA introduites entre ces deux dates, il semblerait opportun que la Cour détaille plus précisément sa position, et ce que mon analyse soit correcte ou non.

67. Sur le second point, il me semble que le maintien d'une exclusion qui n'était pas couverte par la clause de «standstill» et qui était donc illégale jusqu'en 2006 ne pouvait pas être rendu légal rétroactivement par un amendement entré en vigueur en 2007. Et, si ce maintien était illégal entre 1977 et 2006, je ne pense pas que le maintien légitime (depuis une période avant 1977) puisse être présumé avoir commencé en 2007. Cependant, si mon analyse est correcte, il serait possible qu'un amendement clarifiant l'article 176 de la directive 2006/112 soit indiqué.

La mesure nationale d'exclusion du droit à déduction existait-elle au moment pertinent, de sorte qu'elle puisse être considérée comme ayant été maintenue par la suite?

68. En premier lieu, il est important de garder à l'esprit que l'article 17, paragraphe 6, second alinéa, de la sixième directive n'autorise les États membres qu'à maintenir des exclusions existantes au droit à déduction et qu'il s'agit d'une disposition d'interprétation stricte (33).

69. La notion de maintien d'une exclusion existante implique le maintien du statu quo, tel qu'il était à la date pertinente. Or, dans la mesure où la réglementation d'un État membre modifie, en le réduisant, postérieurement à l'entrée en vigueur de la sixième directive, le champ des exclusions existantes et se rapproche par là même du régime général de déduction visé à l'article 17, paragraphe 2, de la sixième directive, il y a lieu de considérer que cette réglementation est couverte par la dérogation prévue à l'article 17, paragraphe 6, second alinéa (34). A contrario, lorsqu'un amendement a pour effet d'étendre le champ des exclusions existantes en s'éloignant ainsi de l'objectif de ladite directive, il n'est pas couvert par l'article 17, paragraphe 6, second alinéa, de la sixième directive et il enfreint ainsi son article 17, paragraphe 2 (35).

70. De ces deux postulats, lus ensemble à la lumière de la nécessité d'interpréter de façon restrictive l'article 17, paragraphe 6, second alinéa, il ressort que, une fois que l'État membre a

réduit le champ d'une exclusion qui existait lors de l'entrée en vigueur de la sixième directive, il ne peut pas revenir par la suite au statu quo ante. En d'autres termes, une fois qu'il a rapproché sa législation du régime général de déduction inscrit dans la directive, il ne peut pas revenir en arrière et s'en éloigner.

71. Si, comme je le pense, la sixième directive est entrée en vigueur le 23 mai 1977, la question se pose de savoir si l'exclusion dont l'application est maintenant recherchée existait réellement à cette date, étant donné que – d'après la description du droit national donnée par la juridiction de renvoi et que les parties ne contestent pas –, d'une part, l'exclusion était expressément prévue dans la législation, mais, d'autre part, à l'égard des prestations en cause, elle ne pouvait produire aucun effet, puisque lesdites prestations n'étaient soumises à aucune TVA de laquelle une déduction aurait été possible.

72. Je n'estime toutefois pas nécessaire de résoudre cette énigme aux fins de la présente affaire. Cela aurait été nécessaire si la demande de décision préjudicielle avait porté sur des prestations qui auraient été exonérées lors de l'entrée en vigueur de la sixième directive et seraient simplement devenues imposables par la suite, ce qui aurait activé l'exclusion précédemment dormante. Or, ce n'est pas le cas. L'affaire porte sur des prestations devenues imposables après le 23 mai 1977, mais qui ont immédiatement donné lieu, à cette date, à un droit à déduction.

73. Il en résulte que soit l'exclusion n'existait pas lorsque la sixième directive est entrée en vigueur, car elle était privée de tout effet et ne pouvait pas être introduite par la suite, soit l'exclusion existait à cette date, mais les repas de cantines d'entreprises ont par la suite été exclus de son champ d'application par la pratique administrative adoptée en novembre 1978, auquel cas elle ne pouvait être élargie ultérieurement pour s'appliquer de nouveau à ces prestations.

74. Peu importe, à cet égard, le fait que la déduction ait été permise par une pratique administrative plutôt que par une disposition législative. Comme la Cour l'a relevé, la «notion de 'législation nationale', au sens de l'article 17, paragraphe 6, second alinéa, de la sixième directive, ne vise pas uniquement les actes législatifs proprement dits, mais également les actes administratifs ainsi que les pratiques administratives des autorités publiques de l'État membre concerné» (36).

75. Si, contrairement à mon point de vue, la sixième directive est considérée comme étant entrée en vigueur le 1er janvier 1979, l'affaire est encore plus simple. À cette date, la fourniture de repas de cantine donnait déjà lieu, en vertu de la pratique administrative précitée, à un droit total à la déduction de la taxe en amont. En vertu de l'article 17, paragraphe 6, second alinéa, de la sixième directive, aucune exclusion ultérieure de ce droit ne pouvait être introduite dans le droit national.

Conclusion

76. Compte tenu de tout ce qui précède, je considère que la Cour devrait répondre comme suit aux questions du Vestre Landsret:

«? En réponse à la quatrième question: l'article 5, paragraphe 6, et/ou l'article 6, paragraphe 2, 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, TVA visent la fourniture à titre gratuit, par une entreprise assujettie, de repas à des relations d'affaires dans la cantine de l'entreprise, lorsque le repas satisfait essentiellement des besoins étrangers à ceux de l'entreprise. Toutefois, de telles prestations peuvent aussi principalement satisfaire les besoins de l'entreprise ? notamment

lorsqu'elles visent à améliorer l'efficacité de réunions auxquelles participent les bénéficiaires ? et, dans ce cas, elles ne sont pas visées par les dispositions précitées.

? En réponse à la cinquième question: ces mêmes dispositions visent la fourniture à titre gratuit, par une entreprise assujettie, de repas à son employé dans la cantine de l'entreprise, lorsque le repas satisfait essentiellement des intérêts privés de l'employé. Toutefois, de telles prestations peuvent aussi principalement satisfaire les besoins de l'entreprise ? notamment lorsque les circonstances contraignent l'employé à renoncer à un choix qu'il aurait normalement exercé et à consommer un tel repas ? et, dans ce cas, elles ne sont pas visées par les dispositions précitées.

? Toutefois, les opérations ne peuvent en aucun cas être assimilées aux opérations effectuées à titre onéreux au sens de l'article 5, paragraphe 6, et/ou de l'article 6, paragraphe 2, de la sixième directive TVA, à moins que la TVA payée pour les biens ou les services entrant dans la composition du montant imposable dans le cas d'une telle assimilation ne soit totalement ou partiellement déductible.

? En réponse aux première à troisième questions: en vertu de l'article 17, paragraphe 6, second alinéa, de la sixième directive TVA, un État membre ne peut pas maintenir une exclusion du droit à déduction concernant une dépense pour laquelle une pratique administrative reconnaissait un droit à déduction lors de l'entrée en vigueur de la directive, et ce même si l'exclusion était théoriquement prévue dans la législation nationale. Une fois qu'il a autorisé, postérieurement à l'entrée en vigueur de la directive, la déduction de la TVA imposée sur une dépense, un État membre ne peut pas non plus revenir à une exclusion du droit à déduction concernant cette même dépense, et ce même si une telle exclusion existait lorsque la directive est entrée en vigueur.»

1 – Langue originale: l'anglais.

2 – 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 L 145, p. 1, amendée à plusieurs reprises). Elle a été remplacée, à compter du 1er janvier 2007, par la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO L 347, p. 1), laquelle vise à assurer que les dispositions applicables sont présentées d'une façon claire et rationnelle grâce à une refonte de la structure et du libellé de la directive, bien que cela ne doive, en principe, pas provoquer des changements de fond dans la législation existante (voir troisième considérant de son préambule). Dès lors, l'existence ci-après de références croisées à la directive 2006/112 n'implique pas que le libellé soit le même que dans les dispositions équivalentes de la sixième directive.

3 – Voir article 2, paragraphe 1, sous a) et c), de la directive 2006/112.

4 – Voir article 73 de la directive 2006/112.

5 – Voir article 168, sous a), de la directive 2006/112.

6 – Voir article 167 de la directive 2006/112.

7 – Voir article 16 de la directive 2006/112.

8 – Voir article 26 de la directive 2006/112.

9 – Voir articles 74 et 75 de la directive 2006/112

10 – Voir article 176 de la directive 2006/112.

11 – Danfoss A/S, l'une des parties requérantes au principal, a affirmé sans être contredite que la prestation de services par des restaurants était soumise à la TVA, si bien que la taxe en amont était en principe déductible.

12 – Je note toutefois qu'en pratique le traitement TVA réservé à ces fournitures semble être rigoureusement identique à celui qu'elles auraient subi si elles avaient été considérées comme des utilisations à des fins privées.

13 – Ce principe est énoncé en tant que tel à l'article 2 de la première directive 67/227/CEE du Conseil, du 11 avril 1967, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires (JO 1967, 71, p. 1301) et désormais à l'article 1er, paragraphe 2, de la directive 2006/112.

14 – Huitième considérant du préambule de la première directive 67/227.

15 – Voir, par exemple, arrêt du 8 janvier 2002, Metropol et Stadler (C-409/99, Rec. p. I-81, points 58 et 59).

16 – Contrairement à des situations, telles que des fournitures transfrontalières, des opérations à taux zéro ou des acquisitions aux fins d'opérations taxées prévues mais qui ne se réalisent pas en réalité, lesquelles peuvent éventuellement faire naître un droit à déduction, alors même qu'il n'existe aucune taxe en aval effective de laquelle on pourrait déduire un montant.

17 – Les prestations complexes de biens et de services doivent être classées selon leurs éléments prédominants; voir, par exemple, arrêt du 27 octobre 2005, Levob Verzekeringen et OV Bank (C-41/04, Rec. p. I-9433, point 27).

18 – Il était initialement prévu que ces catégories ne soient plus pertinentes après 1981; voir points 9 et 10 ci-dessus ainsi que points 62 et suiv. ci-après.

19 – Si elle est qualifiée, dans sa totalité, de prestation exonérée, il n'y aura pas de droit à déduction (point 36 ci-dessus); si elle est classifiée comme partiellement exonérée et partiellement taxée, la proportion déductible s'appréciera selon le système de prorata de l'article 17, paragraphe 5, de la sixième directive.

20 – Dans son arrêt du 2 mai 1996, Faaborg-Gelting Linien (C-231/94, Rec. p. I-2395, points 12 à 14), la Cour a distingué entre, d'une part, les repas à emporter et, d'autre part, les repas accompagnés de «services destinés à agrémenter la consommation sur place dans un cadre adéquat»; voir, également, arrêt du 10 mars 2005, Hermann (C-491/03, Rec. p. I-2025, points 18 à 28.)

21 – Pour une situation analogue, voir arrêt du 16 octobre 1997, Fillibeck (C-258/95, Rec. p. I-5577, point 20).

22 – Arrêt du 20 janvier 2005 (C-412/03, Rec. p. I-743, point 23), où sont cités les arrêts du 6 mai 1992, de Jong (C?20/91, Rec. p. I?2847, point 15); du 26 septembre 1996, Enkler (C?230/94, Rec. p. I?4517, points 33 et 35); Fillibeck précité; du 8 mars 2001, Bakcsi (C?415/98, Rec. p. I?1831, point 42), ainsi que du 17 mai 2001, Fischer et Brandenstein (C?322/99 et C?323/99, Rec. p. I-4049, point 56).

23 – Voir arrêt du 19 septembre 2000, Ampafrance et Sanofi (C-177/99 et C?181/99, Rec. p. I-7013, notamment aux points 56 à 58).

24 – Arrêt Fillibeck, précité note 21, points 19 à 34.

25 – Voir articles 1ers respectifs de la sixième directive et de la neuvième directive 78/583/CEE du Conseil, du 26 juin 1978, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires (JO L 194, p. 16).

26 – Voir arrêt Ampafrance et Sanofi, précité note 23, points 5 et 9; du 14 juin 2001, Commission/France (C-345/99, Rec. p. I-4493, point 6), et du 14 juin 2001, Commission/France (C?40/00, Rec. p. I?4539, points 5 et 9).

27 – Une exception notable est celle de la directive 98/34/CE du Parlement européen et du Conseil, du 22 juin 1998, prévoyant une procédure d'information dans le domaine des normes et réglementations techniques (JO L 204, p. 37), laquelle fixe une date d'entrée en vigueur, mais aucun délai de transposition; dans la mesure où elle se bornait à prévoir une procédure d'information que devaient suivre les États membres, ceux-ci n'avaient en principe aucune raison de modifier leurs législations nationales.

28 – Voir arrêt du 18 décembre 1997, Inter-Environnement Wallonie (C?129/96, Rec. p. I?7411), ainsi que la jurisprudence ultérieure basée sur cet arrêt.

29 – Voir, également, Prechal, S., *Directives in EC Law*, Oxford EC Law Library, 2e édition 2004, p. 18 et suiv.

30 – Arrêt Inter-Environnement Wallonie, précité note 28, point 45.

31 – Date indiquée par la base de données EUR-Lex de la Commission.

32 – Jurisprudence citée note 26.

33 – Voir ci-dessus point 35 et note 15.

34 – Arrêts Commission/France (C-345/99, précité note 26, points 22 à 24) et Metropol et Stadler, précité note 15, point 45.

35 – Arrêts Commission/France (C?40/00, précité note 26, points 17 à 20) et Metropol et Stadler, précité note 15, point 46.

36 – Arrêt Metropol et Stadler, précité note 15, point 49.