



*Direction de la Recherche
et Documentation*

NOTE DE RECHERCHE

Étendue du principe de légalité de l'impôt, notamment en matière de taxe sur la valeur ajoutée

[...]

Objet: Étude de l'étendue du principe de la légalité de l'impôt, tel qu'il existe dans certains systèmes juridiques des États membres et telle qu'elle ressort de la jurisprudence de la Cour EDH relative au droit de propriété, consacré à l'article 1^{er} du protocole additionnel de la convention européenne des droits de l'homme, notamment en matière de taxe sur la valeur ajoutée.

[...]

Septembre 2018

[...]

PLAN

Synthèse.....	p.	1
Droit allemand.....	p.	16
Droit bulgare.....	p.	22
Droit estonien.....	p.	29
Droit français.....	p.	34
Droit hellénique.....	p.	49
Droit néerlandais.....	p.	57
Droit polonais.....	p.	64
Droit portugais.....	p.	75
Droit du Royaume-Uni.....	p.	80
Droit suédois.....	p.	90
Droit tchèque.....	p.	97
Cour EDH.....	p.	105

SYNTHÈSE

INTRODUCTION

1. La présente note de recherche porte sur l'étendue du principe de légalité de l'impôt, tel qu'il existe dans les systèmes juridiques des États membres, ainsi que sur la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme (ci-après la «Cour EDH») relative à cette question, notamment en matière de taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA») et dans le contexte de la ventilation, entre des opérations économiques et non économiques, des montants de la TVA payée en amont.
2. Aux fins de la présente étude, le principe de légalité de l'impôt est défini comme la règle selon laquelle aucun impôt ou aucune taxe ne peut être opposé à une personne sans que cet impôt ou cette taxe ait été prévu par la loi, c'est-à-dire par un acte adopté par le pouvoir législatif.
3. La présente note a été élaborée en deux étapes. Dans la première étape, un tour d'horizon couvrant la quasi-totalité des États membres¹ a été effectué, en vue de pouvoir dresser une vue générale concernant l'existence du principe en cause ou des principes équivalents dans les ordres juridiques des États membres. Dans la seconde étape, onze ordres juridiques représentatifs ainsi que la jurisprudence de la Cour EDH ont fait l'objet d'une étude approfondie².

I. SOURCES DU PRINCIPE DE LÉGALITÉ DE L'IMPÔT

4. Les sources du principe de légalité de l'impôt peuvent être trouvées tant au niveau international (partie A.) que national (partie B.).

¹ À l'exception de la Croatie, de Malte et de la Slovénie.

² À savoir, les ordres juridiques allemand, bulgare, estonien, français, hellénique, néerlandais, polonais, portugais, du Royaume-Uni, suédois et tchèque.

A. PROTOCOLE ADDITIONNEL À LA CONVENTION DE SAUVEGARDE DES DROITS DE L'HOMME ET DES LIBERTÉS FONDAMENTALES

5. Au niveau international, le principe de légalité de l'impôt peut être déduit de la jurisprudence relative à l'article 1^{er} du protocole additionnel n° 1 à la convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales datant du 20 mars 1952 (ci-après le «protocole additionnel à la CEDH»), ratifié par tous les États membres.
6. À cet égard, l'article 1^{er} du protocole additionnel à la CEDH, intitulé «Protection de la propriété», dispose:

«Toute personne physique ou morale a droit au respect de ses biens. Nul ne peut être privé de sa propriété que pour cause d'utilité publique et dans les conditions prévues par la loi et les principes généraux du droit international.

Les dispositions précédentes ne portent pas atteinte au droit que possèdent les États de mettre en vigueur les lois qu'ils jugent nécessaires pour réglementer l'usage des biens conformément à l'intérêt général ou pour assurer le paiement des impôts ou d'autres contributions ou des amendes.»

7. Conformément à la jurisprudence de la Cour EDH, il ressort dudit article que chaque ingérence d'un État dans le droit au respect de la propriété, notamment en matière de fiscalité, doit respecter, entre autres conditions, le principe de légalité.

B. ÉTATS MEMBRES

8. En ce qui concerne les États membres, les résultats des recherches effectuées dans la première étape ont permis de constater que le principe de légalité de l'impôt est, en substance, connu de tous les ordres juridiques couverts par le tour d'horizon.

9. Dans la plupart des États membres, ce principe est consacré directement dans un acte de rang constitutionnel (**Belgique**³, **Bulgarie**⁴, **Chypre**⁵, **Danemark**⁶, **Espagne**⁷, **Estonie**⁸, **Finlande**⁹, **France**¹⁰, **Grèce**¹¹, **Irlande**¹², **Italie**¹³,

³ L'article 170, paragraphe 1, de la Constitution belge dispose notamment qu'«[a]ucun impôt au profit de l'État ne peut être établi que par une loi».

⁴ L'article 60, paragraphe 1, de la Constitution bulgare énonce que les citoyens sont tenus de payer des impôts et des taxes, fixés par la loi, selon leurs revenus et leurs biens. Selon le paragraphe 2 dudit article, seule une loi spéciale peut établir des allègements ou des alourdissements fiscaux. Ensuite, l'article 84, paragraphe 3, de la Constitution prévoit que l'Assemblée nationale établit les impôts et détermine leur montant.

⁵ Selon l'article 24(2) de la Constitution chypriote, «[a]ucun impôt ou aucune taxe ou autre type de prélèvement ne peut être imposé sans que cet impôt ou cette taxe ou autre type de prélèvement n'ait été prévu par la loi ou par un acte délégué».

⁶ Selon l'article 43 de la Constitution danoise, «[a]ucun impôt ne peut être imposé, modifié ou supprimé que par la loi».

⁷ La Constitution espagnole énonce à l'article 31: «On ne peut établir des prestations publiques sur la personne ou sur le patrimoine que conformément à la loi». Selon son article 133, paragraphes 1 et 3, sous le titre intitulé «Économie et finances»: «1. La puissance originaire pour établir les impôts appartient exclusivement à l'État, par la loi», [...] «3. Tout avantage fiscal qui affecte les impôts de l'État doit être établi par la loi».

⁸ En vertu de l'article 113 de la Constitution estonienne, «les impôts, charges, redevances, amendes, et cotisations aux assurances obligatoires de l'État sont fixés par la loi».

⁹ Selon l'article 81, paragraphe 1, de la Constitution finlandaise, «l'impôt de l'État est fixé dans une loi, qui renferme les dispositions sur les principes relatifs à l'obligation de payer l'impôt et au montant de l'impôt, ainsi que sur la protection juridique du contribuable».

¹⁰ L'article 14 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 (DDHC) énonce que «[t]ous les citoyens ont le droit de constater, par eux-mêmes ou par leurs représentants, la nécessité de la contribution publique, de la consentir librement, d'en suivre l'emploi et d'en déterminer la quotité, l'assiette, le recouvrement et la durée». Ensuite, l'article 34 de la Constitution française du 4 octobre 1958 réserve expressément au domaine législatif «l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures».

¹¹ Selon l'article 78, paragraphe 1, de la Constitution hellénique, «[a]ucune taxe n'est imposée ou perçue sans loi formelle déterminant l'assujetti à la taxe et le revenu, le type de patrimoine, les dépenses et les transactions, auxquels se réfère la taxe». Ensuite, le paragraphe 4, premier alinéa, du même article énonce que «[l]'objet de la taxation, le taux de taxe, les exonérations ou les exceptions de la taxe, ainsi que l'attribution des retraites ne peuvent pas faire l'objet d'une habilitation législative».

¹² Les articles 22.2.1° à 22.2.6° de la Constitution irlandaise prévoient une procédure législative spécifique applicable à l'adoption des impôts («*money bills*») dont on discerne le principe qu'aucune taxe ne saurait être introduite sans l'approbation du Parlement.

¹³ Selon l'article 23 de la Constitution italienne, «[n]ulle prestation personnelle ou patrimoniale ne peut être imposée, si ce n'est conformément à la loi».

Lituanie¹⁴, **Luxembourg**¹⁵, **Pays-Bas**¹⁶, **Pologne**¹⁷, **Portugal**¹⁸, **République tchèque**¹⁹, **Roumanie**²⁰, **Royaume-Uni**²¹, **Slovaquie**²² et **Suède**^{23,24}.

10. Dans certains États, ce principe est dérivé, par la jurisprudence, d'autres principes constitutionnels, notamment du principe de légalité et du principe de l'État de droit (**Allemagne, Autriche**) ou bien même du droit fondamental au libre épanouissement de la personnalité (**Allemagne**).

¹⁴ L'article 127, alinéa 3, de la Constitution lituanienne prévoit que «[l]es impôts, les autres versements au budget et les taxes sont établis par les lois de la République de Lituanie». Ensuite, selon l'article 67, point 15), de la Constitution, le parlement lituanien «fixe les impôts de l'État et les autres prélèvements obligatoires».

¹⁵ L'article 99 de la Constitution luxembourgeoise énonce notamment qu'«[a]ucun impôt au profit de l'Etat ne peut être établi que par une loi».

¹⁶ Conformément à l'article 104 de la Constitution néerlandaise, «[t]ous les impôts de l'État sont prélevés en vertu d'une loi. Tous les autres prélèvements de l'État sont réglementés par la loi».

¹⁷ L'article 84 de la Constitution polonaise énonce: «Chacun est tenu de supporter les contributions et charges publiques, dont les impôts, telles que prévues par la loi». Ensuite, l'article 217 dispose: «Sont prévues par la loi: l'imposition de taxes et d'autres prélèvements publics, la détermination des sujets et des objets en matière fiscale et les taux d'imposition, ainsi que les règles d'octroi des dégrèvements et d'annulation des obligations et les catégories de personnes exonérées d'impôts».

¹⁸ L'article 103, paragraphe 2, de la Constitution portugaise énonce que «[l]es impôts sont créés par la loi, qui détermine leur assiette, leurs taux, ainsi que les avantages fiscaux et les garanties des contribuables». Le paragraphe 3 de cet article précise que «[n]ul ne peut être contraint à payer des impôts qui n'auraient pas été créés conformément à la Constitution, qui soient de nature rétroactive et dont la liquidation et le recouvrement ne soient pas effectués conformément à la loi».

¹⁹ Selon l'article 11, paragraphe 5, de la Charte des droits fondamentaux, «[l]es redevances et les taxes peuvent être imposées uniquement sur le fondement d'une loi».

²⁰ L'article 56, paragraphe 3, de la Constitution roumaine, prévoit: «Toute autre prestation [en ce sens d'impôt ou taxe] est interdite, à l'exception de celles établies par la loi [...]». L'article 139, paragraphe 1, de la Constitution, intitulé dispose: «Les impôts, les taxes et tout autre revenu au budget de l'État et au budget des assurances sociales de l'État sont établis uniquement par la loi».

²¹ Selon l'article 4, paragraphe 1, de la déclaration des droits de 1689 («*Bill of Rights*»), il est illégal, en l'absence de l'autorisation préalable du Parlement, de prélever de l'argent sous prétexte de prérogative royale au profit de l'État ("*the Crown*"), pour une période plus longue ou pour un but autre que celui pour lequel il a été prévu.

²² L'article 59, paragraphe 2, de la Constitution slovaque prévoit que «[l]es impôts et les redevances peuvent être instaurés par la loi ou sur le fondement de la loi».

²³ L'article 4 du chapitre 1 du Regeringsformen (une des quatre lois formant la Constitution suédoise) énonce qu'il appartient au Parlement suédois de décider les impôts de l'État. En vertu de l'article 2, point 2, du chapitre 8 dudit Regeringsform, des dispositions doivent avoir la forme d'une loi dans la mesure où elles sont censées régler les relations entre les particuliers et le pouvoir public.

²⁴ N'ont pas été citées, les éventuelles dispositions constitutionnelles concernant les impôts et les redevances locaux.

11. À titre d'exception, certains États membres prévoient expressément le principe de légalité de l'impôt seulement dans leurs législations organiques (**Hongrie**) ou ordinaires (**Lettonie**).

II. ÉTENDUE DU PRINCIPE DE LÉGALITÉ DE L'IMPÔT EN GÉNÉRAL

A. JURISPRUDENCE DE LA COUR EDH

12. Le principe de légalité de l'impôt tel qu'il ressort de l'article 1^{er} du protocole additionnel à la CEDH est interprété par la Cour EDH surtout de façon formelle et normative. En ce sens, conformément à la jurisprudence de cette juridiction, les dispositions nationales qui servent de base juridique à l'ingérence d'un État dans le droit au respect des biens doivent être suffisamment accessibles, précises et prévisibles. Sur le plan matériel, la Cour EDH énonce seulement que la base juridique concernée doit être compatible avec le principe de la prééminence du droit et fournir les garanties suffisantes, notamment procédurales, contre des ingérences arbitraires des autorités publiques. La Cour EDH n'indique cependant pas quels éléments «techniques» devraient être contenus dans une telle loi fiscale, laissant cette fonction à l'appréciation des États. Se référant à la meilleure connaissance qu'ont les autorités nationales des besoins de leur société, la Cour EDH reconnaît en effet aux États un large pouvoir d'appréciation en matière fiscale.
13. Dans son contrôle du respect de l'exigence de légalité, la Cour EDH reconnaît un sens autonome à la notion de loi. «La qualité de "loi" n'est pas uniquement attribuée aux lois *stricto sensu*, mais peut aussi être conférée à d'autres textes à caractère législatif: législation subordonnée, Constitution, traités internationaux auxquels l'État concerné est partie et instruments contraignants du droit» de l'Union. Dans un arrêt, la Cour EDH a énoncé que le terme «loi» prévu à l'article 1^{er} du protocole n° 1 renvoie au même concept que celui qui innerve la CEDH, et qui inclut le droit écrit comme la jurisprudence. Ce concept requiert en outre des

conditions qualitatives, telles que l'accessibilité et la prévisibilité. En plus d'être une source légale dans l'ordre juridique concerné, le texte sur lequel l'État se fonde pour limiter le droit au respect des biens doit aussi offrir «des garanties procédurales appropriées afin d'assurer une protection contre toute mesure arbitraire».

B. ÉTATS MEMBRES

14. Au niveau des onze États membres faisant l'objet d'une étude approfondie, l'étendue du principe de légalité de l'impôt ressort, d'une part, des dispositions des différents actes de rang constitutionnel le consacrant et, d'autre part, de la jurisprudence, notamment des juridictions suprêmes et constitutionnelles.
15. S'agissant des premières, il est possible de faire une distinction entre les dispositions pertinentes de rang constitutionnel consacrant le principe de légalité de l'impôt de façon très générale, le législateur s'étant borné à l'instauration d'une obligation générale de régler les impôts et les taxes dans une loi (tel est le cas en **Estonie**, aux **Pays-Bas**, en **République tchèque**, au **Royaume-Uni** et en **Suède**), et les dispositions de rang constitutionnel plus détaillées. Quant à ces dernières, différentes Constitutions et actes équivalents précisent des matières devant être régies par la loi. À ce titre, peuvent être donnés comme exemples: les allègements ou les alourdissements fiscaux (**Bulgarie**), l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures (**France**), l'assujetti à la taxe et le revenu, le type de patrimoine, les dépenses et les transactions, auxquels se réfère la taxe (**Grèce**), l'imposition, la détermination des sujets et des objets en matière fiscale, les taux d'imposition, les règles d'octroi des dégrèvements et d'annulation des obligations, et les catégories de personnes exonérées d'impôts (**Pologne**), l'assiette, les taux, les avantages fiscaux et les garanties des contribuables, la liquidation et le recouvrement (**Portugal**).
16. Quel que soit le niveau de précision d'une disposition constitutionnelle, l'étendue exacte du principe de légalité de l'impôt est précisée en réalité par la jurisprudence des juridictions suprêmes et constitutionnelles. Il en ressort, en règle

générale, que tous les éléments essentiels pour la construction d'un impôt devraient être prévus dans une loi.

17. Ainsi, il semblerait exister généralement une obligation de déterminer dans la loi des éléments essentiels inhérents à l'impôt. À cet égard, une loi qui détermine suffisamment le sujet de l'impôt (l'assujetti), l'objet de l'impôt, l'assiette et le tarif de l'impôt ainsi que les garanties des contribuables saurait satisfaire aux exigences requises par le principe de légalité de l'impôt (**Allemagne, Bulgarie, Estonie, France, Grèce, Pays-Bas, Pologne et Portugal**). En outre, le bénéficiaire de l'impôt ainsi que la procédure de paiement et le délai de l'impôt doivent être fixés par la loi (**Estonie**). De plus, sont considérées comme éléments essentiels les règles d'octroi des dégrèvements et d'annulation et catégories des personnes exonérées (**Grèce, Pologne**). Enfin, sont également soumis au principe de légalité de l'impôt la liquidation et le recouvrement des impôts ainsi que la définition des sanctions fiscales de nature criminelle et non criminelle (**Portugal**).
18. Or, il semble néanmoins communément admis dans les États membres qu'il n'est objectivement pas possible de contenir toute la réglementation concernant un impôt ou une taxe dans une loi. Ainsi, en droit **allemand**, il est considéré qu'une disposition de droit fiscal doit permettre au contribuable de prévoir et de calculer la charge fiscale à laquelle il est soumis. Néanmoins, la possibilité de calculer l'impôt avec une exactitude arithmétique n'est pas exigée. Un minimum de prévisibilité de la charge fiscale permettant d'adapter le comportement suffit. De la même manière, au **Portugal**, il ne découle pas du principe constitutionnel de légalité de l'impôt l'exigence stricte que la loi fiscale fournisse au contribuable la possibilité de calculer le montant exact, sans le moindre doute, de sa charge fiscale. Il s'impose, toutefois, que le contenu, l'objet, le sens et l'extension de la loi fiscale soient suffisamment déterminés, de sorte que la charge fiscale soit quantifiable et, dans une certaine mesure, prévisible et calculable.
19. Dans ce contexte, se pose la question de savoir si la détermination des éléments plus techniques ou plus spécifiques d'un impôt, dans la mesure où ils s'imposent

aux contribuables avec une force contraignante, exige l'adoption d'une réglementation de niveau inférieur à la loi et si cette réglementation doit avoir une base juridique dans une loi.

20. En principe, même si dans les ordres juridiques examinés le principe selon lequel le droit fiscal *vit du dictum du législateur* est reconnu, il est considéré admissible que le pouvoir exécutif détermine les éléments spécifiques et techniques d'un impôt.²⁵
21. À cet égard, certains États membres appliquent un système en vertu duquel l'exécutif se voit confier la tâche de détailler les obligations fiscales au moyen d'actes inférieurs à la loi, sur la base d'une délégation expresse contenue dans une loi (**Allemagne, Estonie, Grèce, Pologne, République tchèque et Royaume-Uni**). Les actes ainsi adoptés ont un caractère contraignant. Dans ce modèle, une partie importante de la jurisprudence nationale afférente au principe de légalité de l'impôt aborde la question des limites à une telle délégation pour le pouvoir exécutif. En principe, il est considéré que les actes du pouvoir exécutif peuvent comporter seulement les réglementations complétant ce qui a fait l'objet d'une réglementation dans une loi, et cela seulement pour autant que les éléments importants de la construction d'un impôt prévus dans ce dernier ne soient altérés²⁶. Dès lors, le pouvoir exécutif ne saurait pas créer ou réinventer de nouveaux impôts et l'impôt ne saurait être fondé sur le droit coutumier.
22. Dans d'autres États membres, les éléments spécifiques et techniques d'un impôt sont souvent déterminés par l'exécutif par le biais des conseils non contraignants sous la forme de prises de position et de recommandations (**Pays-Bas, Suède**).

²⁵ Restent en dehors de cette problématique les actes adoptés par le pouvoir exécutif sur la base d'une autorisation spéciale accordée par le Parlement de prendre des mesures qui sont normalement du domaine de la loi, comme dans l'hypothèse de la loi d'habilitation du droit **français** (voir la contribution française, paragraphe 7, note de bas de page n° 9).

²⁶ Il en va ainsi pour la **France**, sauf que cet ordre juridique ne prévoit pas l'exigence relative à la délégation expresse dans une loi fiscale pour adopter des actes appliquant ou détaillant les obligations fiscales.

Les limitations précitées s'appliquent également à de tels actes. Ces actes sont généralement suivis par l'administration fiscale, les contribuables et les juridictions fiscales (tel est notamment le cas en **Suède**). Cette méthode consistant en l'exécution d'une partie du pouvoir du législateur par le pouvoir exécutif pourrait, évidemment, créer des soucis à l'égard du principe de légalité de l'impôt. En effet, une telle pratique impliquerait un certain transfert du pouvoir du législateur, ayant pour effet que les actes émis notamment par le ministère des Finances ou par l'administration fiscale empiètent sur la sphère du principe de légalité de l'impôt.

23. En tout état de cause, il convient de souligner que, dans le cadre du contrôle de la légalité ou de la constitutionnalité d'une obligation de nature fiscale, qu'elle ait sa source dans la loi ou dans un acte inférieur, le principe de légalité de l'impôt constitue souvent seulement un des critères de contrôle. Force est de constater qu'à l'origine d'une décision jugeant une pratique ou une réglementation inconstitutionnelle se trouve, certes, le principe de légalité de l'impôt, mais en combinaison avec d'autres principes y intrinsèquement liés, notamment celui de l'État de droit et de sécurité juridique.
24. Par conséquent, le principe de légalité de l'impôt ainsi appliqué entraîne un nombre d'obligations du pouvoir législatif plus concrètes, dont le respect est condition de la légalité d'une charge publique, à l'origine desquelles se trouve le principe de légalité de l'impôt. Appartiennent à celles-ci notamment la clarté et la précision des dispositions fiscales. Ensuite, au stade de l'application desdites dispositions, ressortent de ces principes d'autres obligations concrètes, notamment l'interdiction de l'application d'une charge fiscale par analogie ou l'obligation d'interpréter les doutes en faveur du contribuable (*in dubio pro tributario*) (par exemple **Bulgarie, Grèce, Pologne, République tchèque et Suède**).
25. En ce qui concerne les conséquences de l'application du principe de légalité de l'impôt aux situations caractérisées par l'absence de règles techniques ou de modalités particulières concernant l'exécution d'une obligation fiscale, les

recherches effectuées dans la jurisprudence des juridictions suprêmes des onze États faisant l'objet de l'étude approfondie n'ont pas permis d'identifier d'autres cas de figure comparables à celui faisant l'objet de la présentation dans la partie **III.** de la synthèse.

III. APPLICATION DU PRINCIPE DE LÉGALITÉ DE L'IMPÔT EN CAS D'ABSENCE DE RÈGLES DE VENTILATION DES MONTANTS DE TVA PAYÉE EN AMONT ENTRE ACTIVITÉS ÉCONOMIQUES ET ACTIVITÉS NON ÉCONOMIQUES

26. Un des domaines où le problème de l'application du principe de légalité de l'impôt se pose est celui de la détermination des méthodes et des critères de ventilation, des montants de TVA payée en amont, entre activités économiques et activités non économiques. Conformément à la jurisprudence de la Cour (voir notamment l'arrêt *Securenta*, C-437/06, EU:C:2008:166), la détermination des méthodes et des critères de ventilation des montants de TVA payée en amont entre activités économiques et activités non économiques au sens de la sixième directive TVA²⁷, relève du pouvoir d'appréciation des États membres qui, dans l'exercice de ce pouvoir, doivent tenir compte de la finalité et de l'économie de cette directive et, à ce titre, prévoir un mode de calcul reflétant objectivement la part d'imputation réelle des dépenses en amont à chacune de ces deux activités.
27. À cet égard, il convient d'abord de noter que parmi les onze États faisant l'objet de l'étude approfondie, il est possible de distinguer trois groupes d'États: premièrement, les États membres dans lesquels des dispositions y afférentes ont expressément été prévues par la loi (**Bulgarie** à partir du 1^{er} janvier 2017,

²⁷ 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).

Estonie, France, Grèce jusqu'à l'année 2000²⁸, **Pologne** à partir du 1^{er} janvier 2016, et **Portugal**), deuxièmement, les États membres dans lesquels les dispositions se trouvent dans un acte adopté par le pouvoir exécutif sans aucune délégation expresse prévue par la loi (**Pays-Bas, Suède**²⁹), et troisièmement, les États qui ne connaissent aucune réglementation à cet égard (**Allemagne, Bulgarie** avant le 1^{er} janvier 2017, **Grèce** depuis l'année 2000, **Pologne** avant le 1^{er} janvier 2016, **République tchèque** et **Royaume-Uni**).

28. Alors que pour les États du *premier groupe*, le problème de la violation du principe de légalité de l'impôt en la matière se pose moins, vu l'existence des dispositions législatives pertinentes, il est bel et bien existant pour les États du *deuxième groupe*, dans la mesure où la détermination des méthodes et des critères de ventilation des montants de TVA payée en amont entre activités économiques et activités non économiques n'a pas de source dans une loi, mais dans un acte du pouvoir exécutif.
29. À cet égard, il convient de constater qu'il ne ressort pas des recherches effectuées que la constitutionnalité de telles dispositions ait fait l'objet de contrôle par les juridictions suprêmes compétentes. Cependant, cet état de choses a suscité une certaine discussion dans la doctrine, notamment du point de vue du principe de légalité de l'impôt (**Suède**).
30. En ce qui concerne le *troisième groupe* d'États, à la différence du deuxième groupe, dans les ordres juridiques concernés il n'y a aucune réglementation, quelle que soit son origine, sur la base de laquelle un assujetti serait capable de déterminer la portée de ses droits et des obligations en la matière.

²⁸ Plus précisément, la loi hellénique prévoyait à l'époque que les opérations hors du champ d'application de la TVA étaient prises en considération aux fins de calcul du prorata des droits à déduction.

²⁹ En ce qui concerne la Suède, cet acte sous forme de «prise de position» renvoie à la disposition de la loi suédoise sur la TVA qui transpose les articles 173 à 175 de la directive 2006/112/CE, sans que cette disposition ne mentionne expressément la ventilation concernée.

31. Dans cette situation, l'administration fiscale exige souvent que l'assujetti lui-même procède à une quelconque qualification de certaines parties de dépenses mixtes à l'activité économique ou non économique. Cela semble poser des doutes non seulement au regard du principe de légalité de l'impôt, mais également au regard d'autres principes constitutionnels, notamment de l'État de droit.
32. En tout état de cause, il semble que cette situation ait été examinée par la jurisprudence à l'aune du principe de légalité de l'impôt seulement en **Pologne** et en **République tchèque**. Les plus hautes juridictions suprêmes administratives de ces deux pays sont néanmoins arrivées à des conclusions opposées.
33. En effet, selon la jurisprudence de la Cour suprême administrative **polonaise**, une obligation d'un assujetti de procéder à une ventilation entre les opérations économiques et non économiques, telle qu'exigée par l'administration fiscale, qui n'a pas de base juridique est inadmissible au regard du principe de légalité de l'impôt. Selon elle, il ne saurait être exigé des contribuables qu'ils procèdent eux-mêmes à la détermination d'une proportion sans qu'il y ait des critères univoques à cet égard prévus dans la loi. Cela porterait en effet atteinte au principe de sécurité juridique en matière de droit de contributions publiques. Par conséquent, selon cette jurisprudence, dans la mesure où il n'est pas possible d'imputer certaines dépenses seulement à l'une de ces activités, l'assujetti a le droit à déduction pour l'intégralité de la TVA payée en amont.³⁰
34. En revanche, dans une affaire de 2016, la Cour administrative suprême **tchèque**, semble être arrivée³¹ à des conclusions tout à fait différentes. En effet, ayant constaté qu'il appartient à l'assujetti de procéder à une ventilation entre les activités économiques et non économiques, elle a écarté le moyen de la requérante

³⁰ Il semble que cette conclusion puisse également être partagée par l'administration fiscale **grecque**. Toutefois, en l'absence de jurisprudence relative à cette question, il n'est pas possible de préciser si cela serait le résultat de l'application du principe de légalité de l'impôt.

³¹ L'absence d'une motivation plus détaillée quant au raisonnement derrière la décision rejetant le moyen de la requérante présenté dans le présent paragraphe justifie la réserve dans la présentation de l'affaire en cause.

laquelle avait invoqué que les obligations fiscales devaient être imposées uniquement sur la base de la loi et que dès lors, en l'absence de dispositions prévoyant un mécanisme de réduction du droit à déduction de la TVA payée en amont³², ce droit de déduction ne pouvait pas être limité.

35. L'imposition d'une telle obligation à l'assujetti est considérée admissible également dans les droits **néerlandais**, du **Royaume-Uni** et **suédois**. En effet, ces ordres juridiques prévoient que, dans un premier temps, il appartient à l'assujetti d'adopter une méthode de ventilation, son choix étant ensuite soumis au contrôle de l'administration fiscale. À cet égard, l'assujetti est censé utiliser la méthode de répartition la plus pertinente, donnant le résultat le plus juste ou exact. Dans le cas où plusieurs méthodes correspondent à ces exigences (**Pays-Bas**, **Suède**), la priorité peut être donnée à celle préconisée par l'assujetti (**Suède**).
36. En droit **allemand**, les juridictions nationales ont considéré que le problème de la détermination des méthodes et des critères de ventilation des montants de la TVA payée en amont entre activités économiques et activités non économiques doit être résolu par l'application par analogie de l'article 15, paragraphe 4, de la loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires visant les cas où les biens et les services sont utilisés par un assujetti pour effectuer à la fois des opérations économiques ouvrant droit à déduction et des opérations économiques n'ouvrant pas droit à déduction.

CONCLUSION

37. Le principe de légalité de l'impôt est connu aussi bien au niveau international que national.

³² Il semble qu'il s'agisse de la réduction du droit à déduction résultant de la ventilation entre l'activité économique et non économique au sens de la présente note de recherche.

38. Au niveau international, le principe de légalité de l'impôt peut être déduit de l'article 1^{er} du protocole additionnel à la CEDH, ratifié par tous les États membres. La Cour EDH a dit pour droit que les dispositions nationales qui servent de base juridique à l'ingérence constatée dans le droit au respect des biens doivent être suffisamment accessibles, précises et prévisibles.
39. Au niveau national, le principe de légalité de l'impôt est reconnu par tous les États membres examinés dans le cadre de la présente note de recherche. Dans la grande majorité des ordres juridiques étudiés, ce principe trouve sa source dans les Constitutions desdits États. Dans certains États, ce principe est dérivé, par la jurisprudence, d'autres principes consacrés dans un acte de rang constitutionnel, notamment du principe de légalité et du principe de l'État de droit ou bien même du droit fondamental au libre épanouissement de la personnalité. Existente également quelques ordres juridiques dans lesquels le principe de légalité de l'impôt est expressément prévu dans leurs législations organiques ou ordinaires.
40. En ce qui concerne l'étendue du principe de légalité de l'impôt au niveau des États membres, il est considéré en général que tous les éléments essentiels d'un impôt devraient être fixés par la loi. Conformément audit principe en combinaison avec d'autres principes fondamentaux, cette loi doit respecter notamment les exigences d'une loi fiscale au niveau de clarté et de précision.
41. Au regard de la jurisprudence des plus hautes juridictions des États membres, il semblerait possible d'identifier un consensus sur la question de savoir qu'il n'est objectivement pas possible d'intégrer toute la réglementation concernant un impôt ou une taxe dans une loi. La détermination des éléments plus techniques ou plus spécifiques d'un impôt exigera donc l'adoption d'un acte dérivant de la loi, précisant les modalités et les techniques pour l'établissement exact de l'impôt. Même si cette réglementation doit avoir une base légale, les États membres ont recours à des solutions différentes; certains parmi eux font appel au pouvoir délégué aux organes exécutifs qui émettront alors des actes contraignants, tandis que d'autres États membres ont recours à des recommandations ou à des conseils

non contraignants, mais souvent largement suivis par les juges et les contribuables.

42. Les recherches effectuées dans la jurisprudence des juridictions suprêmes de onze États membres n'ont pas permis de présenter les conséquences de l'application du principe de légalité de l'impôt aux situations caractérisées par l'absence de règles techniques ou de modalités particulières concernant l'exécution d'une obligation fiscale, sauf le cas particulier de l'absence de règles de ventilation de la TVA payée en amont.
43. Or, à cet égard, la ventilation de la taxe payée en amont entre une activité économique et une activité non économique ne semble pas, à l'exception de quelques rares cas, avoir été analysée sous le prisme d'absence d'une législation nationale en la matière, et au regard de sa constitutionnalité. En réalité, l'absence de règles en la matière ou le fait de leur adoption dans les actes inférieurs à la loi n'a pas donné lieu à des procédures de contrôle au regard du principe de légalité de l'impôt, avec une seule exception – la **Pologne**.

[...]

DROIT ALLEMAND

I. INTRODUCTION

1. La présente contribution vise à examiner, d'une part, le principe de légalité de l'impôt en droit allemand (partie II.) et, d'autre part, la question de savoir, comment est résolu en droit allemand le problème de la détermination des méthodes et des critères de ventilation des montants de la TVA payée en amont entre activités économiques et activités non économiques (partie III.).

II. LE PRINCIPE DE LÉGALITÉ DE L'IMPÔT

A. LA SOURCE DU PRINCIPE DE LÉGALITÉ DE L'IMPÔT

2. Le principe de légalité de l'impôt est reconnu par le droit allemand. Il n'est pas formulé expressis verbis dans la loi fondamentale (Grundgesetz).¹ Néanmoins, ledit principe trouve sa source dans différentes dispositions de la loi fondamentale, notamment les articles 2, paragraphe 1, et 20, paragraphe 3, complétés par l'article 14, paragraphes 1, alinéa 2, et 3, alinéa 2.
3. L'article 2, paragraphe 1, de la loi fondamentale dispose:

"Chacun a droit au libre épanouissement de sa personnalité, pourvu qu'il ne viole pas les droits d'autrui ni n'enfreigne l'ordre constitutionnel ou la loi morale."
4. En effet, le droit fondamental au libre épanouissement de la personnalité garanti par l'article précité qui inclut la liberté d'action économique d'une personne doit être interprété en ce sens qu'une limitation de la liberté d'action économique, notamment sous forme de la perception d'une taxe, n'est admise que sur le fondement d'une disposition formellement et matériellement conforme à la Constitution.²
5. L'article 20, paragraphe 3, de la loi fondamentale garantissant le principe de réserve de légalité dispose:

¹ Par contre, le principe de légalité de l'impôt est visé expressément, par exemple, à l'article 87, paragraphe 1, de la Constitution de Berlin (région de Berlin) du 23 novembre 1995, telle que modifiée par la loi du 22 mars 2016, qui est libellé comme suit: "Sans fondement légal, les impôts et les taxes ne peuvent pas être perçus [...]".

² Voir arrêts de la Cour constitutionnelle fédérale (BVerfG), du 16 janvier 1957, 1 BvR 253/56, BVerfGE 6, 32-45; du 14 décembre 1965, 1 BvR 413/60, BVerfGE 19, 206-226; du 27 juillet 1971, 2 BvF 1/68, BVerfGE 31, 314-357, et ordonnances, du 3 décembre 1958, 1 BvR 488/57, BVerfGE 9, 3-20 et du 17 juillet 2003, 2 BvL 1/99, BVerfGE 108, 186-238.

"Le pouvoir législatif est lié par l'ordre constitutionnel, les pouvoirs exécutif et judiciaire sont liés par la loi et le droit."

6. L'article 14, paragraphes 1 et 3, de la loi fondamentale dispose:

"(1) La propriété et le droit de succession sont garantis. Leur contenu et leurs limites sont fixés par les lois.

(3) L'expropriation n'est permise qu'en vue du bien commun. Elle ne peut être opérée que par la loi ou en vertu d'une loi qui fixe le mode et la mesure de l'indemnisation."
7. Or, le principe de légalité de l'impôt est énoncé, plutôt d'une manière déclaratoire, dans des dispositions de lois ordinaires, comme par exemple les articles 3, paragraphe 1, 38 et 85 du code des impôts allemand (Abgabenordnung).
8. En effet, les articles 3, paragraphe 1, 38 et 85 du code des impôts allemand (Abgabenordnung) disposent:

Article 3:

"On entend par taxes des paiements de sommes d'argent, [...] imposés [...] à toutes les personnes répondant aux caractéristiques qui, en vertu des dispositions légales, font naître cette obligation pécuniaire."

Article 38:

"Les droits tirés d'une dette fiscale naissent, dès que les caractéristiques qui, en vertu des dispositions légales, font naître l'obligation de paiement, sont réalisées."

Article 85:

"Les autorités fiscales fixent et perçoivent les taxes conformément aux lois et de façon égale."

B. L'ÉTENDUE DU PRINCIPE DE LÉGALITÉ DE L'IMPÔT

9. Le principe de légalité de l'impôt doit être interprété en ce sens que la perception de l'impôt n'est permise que si l'impôt est prévu par la loi ou en vertu d'une loi et si les caractéristiques qui, en vertu des dispositions légales, font naître l'obligation de paiement sont réalisées. Or, ledit principe doit être interprété en ce sens que les règlements et les actes administratifs adoptés sur le fondement des dispositions légales doivent être conformes à celles-ci.³
10. Partant, en matière du droit fiscal, l'assujetti, les autorités fiscales et la juridiction fiscale sont soumis, en principe, à un système de normes exhaustives prévues par la loi ou en vertu d'une loi. À cet égard, la Cour constitutionnelle fédérale a souligné que le principe de réserve de légalité consacré au principe de l'État de droit impose au législateur de prendre lui-même les décisions essentielles dans les

³ Voir Maunz/Dürig/Grzeszick, Grundgesetz-Kommentar, 82. EL Januar 2018, article 20, p. 72 et suiv.

domaines fondamentaux et que le principe de réserve de légalité est d'application stricte en matière de droit fiscal, où la décision de soumettre le contribuable à des impositions dépend de la volonté du législateur concernant, notamment, l'objet et le tarif d'imposition. Ainsi, la Cour constitutionnelle fédérale a formulé que le droit fiscal "vit du dictum du législateur".⁴ Dès lors, les pouvoirs exécutif et judiciaire ne sauraient créer ou réinventer de nouveaux impôts et l'impôt ne saurait être fondé sur le droit coutumier.⁵ Par contre, l'interprétation des lois et le raisonnement par analogie ne sont pas exclus en matière de droit fiscal sous condition du respect des limites générales.⁶

11. En vertu du principe de légalité de l'impôt, les éléments constitutifs de l'impôt et la conséquence juridique doivent être prévus par la loi.^{7 8} À cet égard, la Cour constitutionnelle fédérale a jugé qu'une loi, qui détermine suffisamment l'assujetti, l'objet de l'impôt, l'assiette et le tarif de l'impôt et qui permet au pouvoir réglementaire de déterminer le taux de l'impôt sur le fondement de critères précis contenus dans la loi, satisfait en tout cas aux exigences requises par ce principe.⁹
12. Or, le principe de légalité de l'impôt est complété par le principe de clarté et de détermination des normes.¹⁰ Selon une jurisprudence constante de la Cour constitutionnelle, une disposition légale doit être formulée avec une précision suffisante pour permettre à toute personne concernée de prévoir les conséquences juridiques et d'adapter son comportement. L'ampleur de la précision ne peut pas être déterminée d'une manière générale et abstraite, mais dépend des caractéristiques de la matière concernée, de l'objectif de la norme et notamment des droits fondamentaux concernés.¹¹ En matière de droit fiscal, la disposition doit

⁴ Voir arrêts de la Cour constitutionnelle fédérale (BVerfG), du 5 novembre 2014, 1 BvF 3/11, BVerfGE 137, 350-378, du 24 janvier 1962, 1 BvR 232/60, BVerfGE 13, 318-331; Koenig, Abgabenordnung, 3. Auflage 2014, article 3, p. 50 et suiv.; Maunz/Dürig/Grzeszick, voir supra, article 20, p. 102 et suiv.

⁵ Voir Tipke/Lang/Hey, Steuerrecht, 22. Auflage 2015, article 3, p. 233; arrêt de la Cour constitutionnelle fédérale (BVerfG), du 5 novembre 2014, 1 BvF 3/11, voir supra.

⁶ Voir Tipke/Lang/Hey, voir supra, article 3, p. 237; ordonnance de la Cour fédérale des finances, du 28 avril 1982, I R 89/77, BFHE 135, 531; arrêts de la Cour constitutionnelle fédérale, du 24 janvier 1962, 1 BvR 232/60, voir supra; du 14 février 1973, 1 BvR 112/65, BVerfGE 34, 269-293.

⁷ Voir Tipke/Lang/Hey, voir supra, article 3, p. 233 et suiv.; Koenig, voir supra, article 3, p. 51.

⁸ En principe, cela concerne aussi les cas de réduction, d'allègement et d'exonération de l'impôt (voir Tipke/Lang/Hey, voir supra, article 3, p. 233 et suiv.; arrêt de la Cour fédérale des finances, du 5 octobre 1990, III R 19/88, BFHE 162, 211, ordonnance du tribunal des finances de la Basse-Saxe, du 14 mai 2003, 3 K 264/95, EFG 2004, 445-453 et jurisprudence citée).

⁹ Voir arrêt de la Cour constitutionnelle fédérale (BVerfG), du 5 novembre 2014, 1 BvF 3/11, voir supra; voir également en ce sens arrêt de la Cour fédérale des finances, du 15 juillet 2015, II R 32/14, BFHE 250, 427.

¹⁰ Voir Tipke/Lang/Hey, voir supra, article 3, p. 233 et suiv.

¹¹ Voir ordonnance de la Cour constitutionnelle fédérale, du 17 juillet 2003, 2 BvL 1/99, BVerfGE 108, voir supra; Dreier/Schulze-Fielitz, GG-Kommentar, 3. Auflage 2015, article 20, p. 113 et suiv., 129.

permettre au contribuable de prévoir et calculer la charge fiscale à laquelle il est soumis. Néanmoins, la possibilité de calculer l'impôt avec une exactitude arithmétique n'est pas exigée. Un minimum de prévisibilité de la charge fiscale permettant d'adapter le comportement suffit.^{12 13} En effet, selon la jurisprudence de la Cour constitutionnelle fédérale, une norme est suffisamment claire et précise si une interprétation de la norme en vertu de la méthodologie juridique permet de concrétiser son contenu réglementaire et si les doutes subsistant n'empêchent pas la prévisibilité des conséquences juridiques et la contrôlabilité de l'action des pouvoirs publics étatiques.¹⁴

III. LES CRITÈRES DE VENTILATION DES MONTANTS DE LA TVA PAYÉE EN AMONT ENTRE ACTIVITÉS ÉCONOMIQUES ET ACTIVITÉS NON ÉCONOMIQUES

13. Conformément au principe de neutralité fiscale de la TVA, le droit allemand prévoit le droit de l'assujetti de déduire du montant de la taxe dont il est redevable la TVA ayant grevé les biens et les services acquis pour l'exercice de ses activités taxées. À cet égard, la loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires (Umsatzsteuergesetz) prévoit, dès les années 1980, à son article 15, paragraphe 4, des critères de ventilation des montants de la TVA payée en amont visant les cas où les biens et les services sont utilisés par un assujetti pour effectuer à la fois des opérations économiques ouvrant droit à déduction et des opérations économiques n'ouvrant pas droit à déduction. Or, en vertu de l'article 15, paragraphe 4, alinéa 4, de la même loi, en vigueur depuis le 1^{er} janvier 2011, les mêmes critères s'appliquent aux cas visés par l'article 15, paragraphe 1b, à savoir les cas où l'entrepreneur utilise un bien immobilier aussi bien aux fins de son entreprise qu'à des fins étrangères à celle-ci, ou pour les besoins privés de son personnel.¹⁵

¹² Voir ordonnances de la Cour constitutionnelle fédérale, du 23 octobre 1986, 2 BvL 7/84, BVerfGE 73, 388-403; du tribunal des finances de la Basse-Saxe du 14 mai 2003, 3 K 264/95, EFG 2004, 445-453; Koenig, voir supra, article 3, p. 52.

¹³ Dans une affaire concernant une cotisation dans le secteur de l'assistance aux personnes âgées, la Cour constitutionnelle fédérale a formulé que la Cour n'a pas encore décidé et qu'il n'y a pas lieu de décider en l'espèce si le principe de détermination des normes fiscales exige que la loi fixe également le taux de l'impôt, dès lors qu'à une cotisation telle qu'en l'espèce une telle condition ne pourrait pas s'appliquer (voir ordonnance, du 17 juillet 2003, 2 BvL 1/99, BVerfGE 108, 186-238); Koenig, voir supra, article 3, p. 51.

¹⁴ Voir ordonnances de la Cour constitutionnelle fédérale, du 13 juin 2007, 1 BvR 1550/03, BVerfGE 118, 168-211; du 11 août 2008, 2 BvL 5/03, HFR 2009, 71-72 et du 12 octobre 2010, 2 BvL 59/06, BFH/NV 2010, 2387-2395.

¹⁵ Voir Looks, Beck'scher Online-Kommentar Umsatzsteuergesetz, 16. Edition, Stand 15.02.2018, article 15, p. 209.1 et suiv.; Oelmaier, Sölch/Ringleb, UStG, 82. EL März 2018, article 15, p. 662; Heidner, Bunjes, Umsatzsteuergesetz, 16. Auflage 2017, article 15, p. 355.

14. L'article 15, paragraphe 4, de la loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires dispose:
- "Si l'entrepreneur n'utilise un bien ou une autre prestation livrés, importés ou acquis dans la Communauté qu'en partie pour réaliser des opérations ne donnant pas droit à déduction, la partie de la taxe acquittée en amont et économiquement liée à ces opérations n'ouvre pas droit à déduction. L'entrepreneur peut procéder à une estimation raisonnable des montants n'ouvrant pas droit à déduction. Une détermination de la partie non déductible de l'impôt en fonction du pourcentage du chiffre d'affaires n'ouvrant pas droit à la déduction par rapport au chiffre d'affaires ouvrant droit à déduction est uniquement autorisée lorsqu'aucune autre affectation économique n'est possible. Les alinéas 1 à 3 s'appliquent aussi aux cas visés par l'article 15 paragraphe 1b."
15. L'article 15, paragraphe 1b, de la même loi dispose:
- "Si l'entrepreneur utilise un bien immobilier aussi bien aux fins de son entreprise qu'à des fins étrangères à celle-ci, ou pour les besoins privés de son personnel, la déduction de la partie de la taxe acquittée en amont pour les livraisons de biens, les biens importés et les acquisitions intracommunautaires de biens, ainsi que pour les autres prestations liées à ce bien immobilier est exclue dans la mesure où elle n'est pas économiquement liée à l'utilisation du bien immobilier aux fins de l'entreprise [...]."
16. Selon la jurisprudence de la Cour fédérale des finances, l'article 15, paragraphe 4, de la loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires doit être interprété conformément au droit de l'Union¹⁶, en ce sens que la partie non déductible de l'impôt doit être déterminée en fonction du pourcentage du chiffre d'affaires tel que prévu par la directive TVA et qu'une autre clé de répartition aux fins du calcul du prorata de déduction de la taxe sur la valeur ajoutée payée en amont est uniquement autorisée lorsqu'elle garantit une détermination plus précise dudit prorata de déduction.¹⁷
17. Par contre, hormis la disposition de l'article 15, paragraphe 4, alinéa 4, précitée, la loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires ne comporte pas de dispositions permettant de déterminer la méthode et les critères de répartition des montants de la TVA payée en amont entre les opérations soumises à la TVA et les opérations ne relevant pas du champ d'application de la TVA, à savoir les cas où les biens et les services sont utilisés par un assujetti pour effectuer à la fois une activité économique et une activité non économique.

¹⁶ Voir arrêts de la Cour, du 13 mars 2008, *Securenta* (C-437/06), du 8 novembre 2012, *BLC Baumarkt* (C-511/10) et du 16 juillet 2015, *Larentia + Minerva et Marenave Schiffahrt* (C-108/14 et C-109/14).

¹⁷ Voir arrêts de la Cour fédérale des finances BFH, du 7 mai 2014, V R 1/10, BFHE 245, 416 et du 16 novembre 2016, V R 1/15, BFHE 255, 354; Looks, Beck'scher Online-Kommentar Umsatzsteuergesetz, voir supra, article 15, p. 205 et suiv.

18. Selon une jurisprudence constante de la Cour fédérale des finances, dans ce cas, le problème de la détermination des méthodes et des critères de ventilation des montants de la TVA payée en amont entre activités économiques et activités non économiques doit être résolu par l'application par analogie de l'article 15, paragraphe 4, de la loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires (Umsatzsteuergesetz) visant les cas où les biens et les services sont utilisés par un assujetti pour effectuer à la fois des opérations économiques ouvrant droit à déduction et des opérations économiques n'ouvrant pas droit à déduction.
19. Considérant que l'absence de dispositions légales relatives à la détermination des méthodes et des critères de ventilation des montants de la TVA payée en amont entre activités économiques et activités non économiques constitue une lacune réglementaire, la Cour fédérale des finances a statué qu'il y a lieu d'y remédier en appliquant par analogie l'article 15, paragraphe 4, de la loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires.¹⁸

IV. CONCLUSION

20. Le droit allemand reconnaît le principe de légalité de l'impôt complété par le principe de clarté et de détermination des normes et en déduit que les éléments constitutifs de l'impôt et la conséquence juridique doivent être prévus par la loi de manière à permettre au contribuable de prévoir sa charge fiscale et d'adapter son comportement.
21. Le problème de la détermination des méthodes et des critères de ventilation des montants de la TVA payée en amont entre activités économiques et activités non économiques est résolu, en droit allemand, par l'application des règles visant les cas où les biens et les services sont utilisés par un assujetti pour effectuer à la fois des opérations économiques ouvrant droit à déduction et des opérations économiques n'ouvrant pas droit à déduction.

[...]

¹⁸ Voir arrêts de la Cour fédérale des finances, du 6 avril 2016, V R 6/14, BFHE 253, 456; du 15 avril 2015, VR 44/14, BFHE 250, 263; du 9 septembre 2014, V B 43/14, BFH/NV 2015, 68-69; du 9 février 2012, V R 40/10, BFHE 236, 258; du 19 juillet 2011, XI R 29/10, BFHE 234, 564 et du 3 mars 2011, V R 23/10, BFHE 233, 274; Looks, Beck'scher Online-Kommentar Umsatzsteuergesetz, voir supra, Stand 15.02.2018, article 15, p.195.1.

DROIT BULGARE

I. PRINCIPE DE LÉGALITÉ DE L'IMPÔT

1. L'article 60 de la Constitution bulgare énonce le principe de légalité de l'impôt. En vertu du paragraphe 1 dudit article, «les citoyens sont tenus de payer des impôts et des taxes, fixés par la loi, selon leurs revenus et leurs biens». Le paragraphe 2 dispose que «seule une loi spéciale peut établir des allègements ou des alourdissements fiscaux».
2. Conformément au principe de légalité de l'impôt, les obligations fiscales ne peuvent pas être déduites par le biais de l'interprétation et les lois fiscales ne peuvent pas être interprétées de façon restrictive et extensive et ne peuvent pas être appliquées par analogie¹. Ce principe de légalité concerne tous les éléments qui déterminent le montant de l'impôt - l'assujetti, l'assiette fiscale et le taux d'imposition².
3. En outre, l'article 84, paragraphe 3, de la Constitution prévoit que l'Assemblée nationale établit les impôts et détermine leur montant. Dès lors, les régimes fiscaux qui ne sont pas créés par la loi sont inconstitutionnels³.
4. Le principe de légalité est davantage développé dans le code de procédure fiscale et des assurances sociales (ci-après le «DOPK»)⁴. À l'article 2 du DOPK, intitulé «Légalité», le premier paragraphe dispose que «les autorités des recettes publiques et les huissiers agissent dans le cadre de leur compétences, déterminées par la loi, et assurent une application complète et uniforme des lois à l'égard de tous».

¹ Arrêt interprétatif n° 3/2008 du 6 juin 2008 de la Cour suprême administrative (Varhoven administrativen sad).

² Arrêt n° 3 du 9 février 1996 de la Cour constitutionnelle.

³ Idem.

⁴ Danachno-osiguriteln protsesualen kodeks du 1^{er} janvier 2006, publié au DV n° 105, du 29 décembre 2005, dernière modification DV n° 27 du 27 mars 2018.

II. LÉGISLATION NATIONALE PRÉVOYANT DES MÉTHODES OU CRITÈRES DE VENTILATION ENTRE DES OPÉRATIONS ÉCONOMIQUES ET NON ÉCONOMIQUES, DES MONTANTS DE LA TVA PAYÉE EN AMONT

A. IMPOSITION (TAXATION) DE L'UTILISATION DES ACTIFS DURABLES À DES FINS PERSONNELLES

5. En application de l'article 2, point 1, de la loi relative à la taxe sur la valeur ajoutée⁵ (ci-après la «ZDDS»), sont soumises à la taxe sur la valeur ajoutée toute livraison de biens et toute prestation de services effectuées à titre onéreux.
6. En vertu de l'article 6, paragraphe 3, point 1, de la ZDDS, est considérée comme une livraison de biens effectuée à titre onéreux «la séparation ou la mise à disposition d'une marchandise pour l'usage personnel à l'assujetti, au propriétaire, à ses employés ou à ses salariés, ou encore à des tiers, à condition que lors de sa fabrication, de son importation ou de son acquisition, le crédit d'impôt ait été intégralement, partiellement ou proportionnellement déduit au degré d'utilisation aux fins de l'activité économique indépendante».
7. L'article 9, paragraphe 3, point 1, de la ZDDS assimile à une prestation de services effectuée à titre onéreux «le service fourni à un assujetti personne physique pour ses besoins personnels, à un propriétaire, à ses salariés ou employés, ou encore à des tiers, à condition que, à l'occasion de la fourniture du service, ait été utilisée une marchandise pour laquelle le crédit d'impôt a été entièrement ou partiellement déduit lors de sa fabrication, de son importation ou de son acquisition».
8. Par dérogation audit article 9, paragraphe 3, l'article 9, paragraphe 4, point 1, de la ZDDS dispose que ne constitue pas une prestation de services effectuée à titre onéreux «la mise à disposition à titre gratuit par l'employeur d'un service de transport aller-retour entre le domicile et le lieu de travail de ses employés ou salariés, y compris de ceux disposant d'un contrat de gestion, lorsque cela est fait pour les besoins de l'activité économique de l'assujetti».
9. Les dispositions de l'article 6, paragraphe 3, point 1, et de l'article 9, paragraphe 3, point 1, du ZDDS transposent les dispositions des articles 16 et 26 de la directive du Conseil 2006/112/CE. Aux fins de l'application uniforme de ces dispositions par les autorités fiscales, l'Agence nationale des recettes (Natsionalna agentsia za prihodite, ci-après la «NAP») a délivré l'instruction (Ukazanie) n° 24-00-15 du 22 janvier 2016 relative au traitement fiscal de l'utilisation et de la mise à disposition d'un bien pour usage personnel à l'assujetti, au propriétaire, à ses employés ou à ses salariés conformément à la ZDDS. Cette instruction contient les critères relatifs à la délimitation de l'utilisation et de la mise à disposition des

⁵ Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, publié au DV n° 63, du 4 août 2006, dernière modification DV n° 24 du 16 mars 2018.

biens à des fins privées. Dans ce contexte, la NAP souligne que le traitement fiscal, l'utilisation et la mise à disposition des biens à des fins privées seront différents selon que ces biens soient affectés au patrimoine de l'entreprise de l'assujetti, qu'il y ait une déduction partielle ou totale du crédit d'impôt et qu'il s'agisse d'une mise à disposition des biens à des fins privées ou d'une séparation définitive desdits biens des actifs économiques de l'entreprise. À cet égard, la NAP se réfère aux solutions retenues par la jurisprudence de la Cour, notamment aux arrêts C-434/03, Charles et Charles-Tijmens⁶; C-291/92, Armbrrecht⁷; C-415/98, Bakcsi⁸; C-25/03, HE⁹, Eon Aset Menidjunt, C-118/11¹⁰; C-258/95, Filibeck¹¹.

10. En outre, l'article 69, paragraphe 1, de la ZDDS prévoit que «lorsque les biens et les services sont utilisés pour les besoins des livraisons imposables effectuées par l'assujetti immatriculé, celui-ci est autorisé à déduire: la taxe sur les biens ou les services que le fournisseur, lorsque celui-ci est aussi un assujetti immatriculé conformément à la présente loi, lui a fournis ou doit lui fournir; [...]»
11. Aux termes de l'article 70, paragraphe 1, point 2, de la ZDDS, «même si les conditions énoncées à l'article 69 ou à l'article 74 sont remplies, le droit de déduire un crédit d'impôt n'existe pas lorsque: [...] les biens ou les services sont destinés à des livraisons à titre gratuit ou à des activités étrangères à l'activité économique de l'assujetti; [...]»
12. L'article 70, paragraphe 3, énumère expressément les exceptions au régime de droit à déduction régi par l'article 70, paragraphe 1, point 2, de la ZDDS. Parmi ces exceptions, le point 2 prévoit notamment «la mise à disposition par l'employeur d'un service de transport aller-retour entre le domicile et le lieu de travail des employés ou salariés, y compris de ceux disposant d'un contrat de gestion, fourni à titre gratuit par l'employeur pour les besoins de son activité économique; [...]»

B. PRORATA DE DÉDUCTION

13. Au 1^{er} janvier 2017, sont entrées en vigueur les dispositions modifiées des articles 71a, 71b, 73b, 79a et 79b, de la ZDDS¹² relatives à l'application d'un prorata de

⁶ Points 24 et 25.

⁷ Point 28.

⁸ Points 27 et 31.

⁹ Point 46.

¹⁰ Point 44 et dispositif.

¹¹ Point 27.

¹² Loi modifiant la Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, publiée au DV n° 98 du 9 décembre 2016, en vigueur depuis le 1^{er} janvier 2017.

déduction à la taxe sur la valeur ajoutée ayant grevé l'acquisition de l'ensemble des biens et des services à usage mixte par un assujetti.

14. À cet égard, il convient de noter que, jusqu'au 1^{er} janvier 2017, l'exercice du droit à déduction en fonction du degré d'utilisation du bien ou service n'était pas régi par la ZDDS et le régime applicable découlait de l'arrêt Mercedes Benz Italia, C-378/15 de la Cour¹³.
15. Les articles 71a et 71b de la ZDDS régissent le prorata de déduction proportionnellement au degré d'utilisation pour l'activité économique indépendante de l'assujetti, en ce qui concerne l'acquisition des biens immobiliers et des biens et services autres qu'immobiliers qui représentent des actifs durables.
16. La notion d'«actifs durables» est définie au point 83 des dispositions complémentaires de la ZDDS. Il est entendu par «actifs durables» les biens immeubles, les véhicules et les biens et services qui sont ou sont censés être des actifs durables (biens d'investissement) en vertu de la loi sur l'imposition des sociétés (Zakon za korporativnoto podohodno oblagane) dont la valeur d'acquisition est égale ou supérieure à 5 000 leva (2 500 euros).
17. En vertu du paragraphe 1 de l'article 71a de la ZDDS, intitulé «Droit à un crédit d'impôt proportionnel au degré d'utilisation pour une activité économique indépendante dans l'acquisition ou la construction de biens immobiliers», «[e]n ce qui concerne la taxe facturée lors de l'acquisition ou de la construction des biens immobiliers qui vont être utilisés tant pour une activité économique indépendante que pour les besoins privés de l'assujetti ou pour les besoins du propriétaire, de ses employés ou plus généralement à des fins autres que l'activité économique indépendante de l'assujetti, ce dernier a le droit de déduire le crédit de la taxe en amont conformément aux règles du présent chapitre uniquement pour la partie de la TVA correspondante à l'utilisation de l'immeuble pour une activité économique indépendante».
18. En vertu du paragraphe 2 dudit article, «la partie de la TVA facturée en vertu du paragraphe 1 correspondant à l'utilisation des biens immobiliers est déterminée proportionnellement au degré d'utilisation desdits biens aux fins d'une activité économique indépendante, notamment la TVA facturée lors de l'acquisition ou de la construction des biens immobiliers est multipliée par la proportion de l'utilisation estimée de ces biens pour l'activité économique indépendante de l'assujetti par rapport à son utilisation globale, tant pour l'activité économique indépendante qu'à des fins autres que l'activité économique indépendante, calculée à la deuxième décimale».
19. Le paragraphe 4 de cet article dispose que «la proportion visée au paragraphe 2 dudit article est déterminée sur la base d'un critère de répartition qui permet de

¹³ Voir «Danachno oblagane» 2017, Commentaire, Rosen, I., p. 312, Ciela 2017.

calculer de manière exacte le montant de la taxe qui correspond à l'usage du bien immeuble aux fins d'une activité économique indépendante de l'assujetti en tenant compte de la spécificité du bien».

20. L'article 71b de la ZDDS dispose qu'«en ce qui concerne les biens et services autres que les biens immobiliers qui consistent en des actifs durables et qui seront utilisés simultanément par l'assujetti aux fins de son activité économique indépendante ainsi que pour ses propres besoins privés ou pour les besoins du propriétaire, de ses employés et plus généralement à des fins autres que son activité économique indépendante, l'assujetti doit appliquer les dispositions de l'article 71a, paragraphes 1 à 5, de la ZDDS».
21. Dès lors, si au début de l'acquisition d'un actif durable, l'assujetti a l'intention et a connaissance du fait que le bien ou le service sera utilisé à des fins personnelles, il n'a pas le droit d'exercer un droit de déduire en totalité la TVA en amont sur ledit bien et service. En revanche, l'assujetti doit déterminer, conformément à l'article 71, paragraphes 1 à 4, de la ZDDS, son droit déductible en fonction de la proportion de l'utilisation aux fins de l'activité économique indépendante par rapport à l'utilisation totale. Étant donné qu'il est impossible, lors de l'acquisition dudit bien ou service de connaître précisément ladite proportion exacte, l'assujetti devra établir une proportion estimée qui doit être fondée sur un critère de répartition déterminant la taxe le plus précisément possible, après avoir établi le montant initial de la taxe déductible et après le commencement de l'utilisation effective du bien ou service.
22. Une fois déterminé le montant initial de la taxe déductible et après le début de l'utilisation réelle d'un produit ou d'un service, une estimation de la proportion est effectuée en fonction de certains critères basés sur des données réelles. En conséquence, conformément aux articles 79, 79a et 79b de la ZDDS, en cas de différence avec la proportion initialement déterminée, un ajustement du droit à déduction vers le haut ou vers le bas doit être effectué conformément aux formules mathématiques mentionnées dans la loi. Les ajustements sont faits pour 20 ans en ce qui concerne l'immobilier et pour 5 ans s'agissant d'autres biens et services. Cet ajustement est effectué une fois par an dans la dernière période fiscale d'enregistrement. En conséquence, le cas échéant, l'assujetti n'est pas redevable de la taxe pour l'utilisation à des fins personnelles a contrario de l'article 9, paragraphe 5, de la ZDDS^{14 15}.
23. Par ailleurs, le règlement d'application de la ZDDS (Pravilnik za prilaganje na ZDDS) reflète les modifications précitées de la ZDDS. En vertu dudit règlement,

¹⁴ En vertu de l'article 9, paragraphe 5, de la ZDDS, le paragraphe 3, point 1, dudit article ne s'applique pas aux biens utilisés, pour lesquels le droit à déduction a été exercé en vertu des articles 71a, 71b et 73b de la ZDDS. En vertu du paragraphe 3, point 1, de l'article 9 de la ZDDS, pour l'utilisation des biens à des fins privées, une TVA doit être facturée.

¹⁵ Voir «Danachno obligane» 2017, Commentaire, Rosen, I., p. 313, Ciela 2017.

deux critères doivent être pris en considération pour calculer le montant de la TVA en cas de prorata de déduction, notamment le critère temporel et le critère quantitatif ou une combinaison des deux critères en tenant compte du degré d'utilisation des biens ou services ainsi que des biens immobiliers utilisés tant aux fins de l'activité économique indépendante de l'assujetti qu'à des fins privées.

24. Le règlement d'application régit également les modalités d'enregistrement dans le registre des achats concernant les montants de la base d'imposition de la TVA sur les documents fiscaux reçus lors de la déduction de la TVA proportionnelle au degré d'utilisation des biens et services et des biens immobiliers aux fins des activités économiques et non économiques de l'assujetti.
25. En outre, l'article 73b de la ZDDS régit le prorata de déduction pour des biens et services qui ne sont pas des actifs durables utilisés à la fois pour des opérations imposables et pour des opérations exonérées. Cet article dispose que «pour les biens ou services qui ne sont pas ou ne seraient pas des actifs durables, l'assujetti peut exercer un droit à déduction pour le montant de la taxe correspondant à l'utilisation du bien ou du service dans le cadre de l'activité économique indépendante pour la fourniture de biens en déterminant ce montant par une méthode raisonnable lorsqu'il utilise ce bien ou service: 1) pour une activité économique indépendante et pour ses besoins personnels ou pour les besoins du propriétaire, de ses employés et, plus généralement, à des fins autres que son activité économique indépendante et/ou, 2) dans le cadre de son activité économique indépendante pour la fourniture de biens pour lesquels il a droit à une déduction d'un crédit d'impôt et pour des fournitures ou des activités pour lesquelles il n'a pas ce droit. [...]».

III. JURISPRUDENCE NATIONALE

26. Il y a lieu de citer l'arrêt n° 164, du 5 janvier 2012, de la Cour suprême administrative dans l'affaire administrative n° 2642/2011 en ce qui concerne l'utilisation d'un bien immobilier à la fois à des fins économiques et non économiques en vertu duquel la Cour suprême administrative s'est référée à l'interprétation de la notion d'«activité économique indépendante» de la Cour en vertu de laquelle l'assujetti doit se voir accorder un droit d'option en ce qui concerne l'imposition de la TVA des actifs durables utilisés à des fins mixtes pour des activités économiques et non économiques.
27. Le requérant dans cette affaire s'opposait à l'administration fiscale qui lui a imposé une TVA, pour les opérations effectuées avec un bien immobilier qui n'est pas utilisé pour effectuer des opérations ouvrant droit à déduction.

28. La juridiction suprême, en se référant à la jurisprudence de la Cour¹⁶, a jugé que le bien immobilier vendu en l'espèce par le requérant relève du groupe des biens immobiliers qui peuvent être utilisés à la fois à des fins économiques et non économiques et, dès lors, l'assujetti a le droit d'effectuer un choix en ce qui concerne leur traitement fiscal. À cet égard, il peut les inclure dans la propriété de son entreprise et les utiliser pour les besoins des activités économiques ou pour les activités non économiques, en les excluant, dans ce dernier cas, du système de la TVA.
29. De même, dans son arrêt de 2015, dans l'affaire administrative n° 1270 de 2015, l'Administrativen sad Varna s'est référé à la jurisprudence de la Cour¹⁷, en ce qui concerne la taxation à la TVA de l'acquisition d'un des biens représentant des actifs durables qui sont utilisés par l'assujetti à des fins économiques et non économiques. En l'occurrence, il s'agissait de l'acquisition d'un véhicule par une entreprise et la question litigieuse portait sur le fait de savoir si ce véhicule est utilisé aux fins de l'activité économique de cette entreprise pour que l'assujetti puisse bénéficier du droit à déduction. Dans son arrêt, l'Administrativen sad Varna a jugé que, si l'assujetti choisit de traiter ce bien d'investissement utilisé à la fois à des fins professionnelles et à des fins privées comme un bien d'entreprise, la TVA due en amont sur l'acquisition dudit véhicule est en principe intégralement et immédiatement déductible et que lorsqu'un bien affecté à l'entreprise a ouvert un droit à une déduction complète ou partielle de la TVA acquittée en amont, son utilisation pour les besoins privés de l'assujetti ou de son personnel ou à des fins étrangères à son entreprise est assimilée à une prestation de services effectuée à titre onéreux et cette utilisation constitue donc une opération taxée, au sens de l'article 26, paragraphe 1, de la directive 2006/112/CE.
30. En outre, il y a lieu de souligner que les arrêts de la Cour rendus dans les affaires Eon Aset Menidjmont (C-118/11) et Klub (C-153/11)¹⁸ ont donné lieu à des interprétations divergentes de la part des juridictions bulgares.
31. Selon certaines juridictions, outre le fait que les travaux ont été réalisés à titre gratuit, la circonstance que l'ouvrage appartienne au patrimoine de la commune et ne constitue donc pas un actif de l'entreprise empêche de déduire la TVA acquittée en amont. Selon d'autres juridictions, en revanche, l'inscription des frais engagés pour les travaux dans les frais généraux de l'entreprise et

¹⁶ Voir les arrêts précités Armbrecht (point 28); Bakcsi (points 27 et 31) et HE (point 46)].

¹⁷ Notamment aux arrêts Eon Aset, C-118/11 (point 53), Armbrecht, C-291/92 (point 20) ainsi que Charles et Charles-Tijmens, C-434/03 (point 23).

¹⁸ Dans ces deux affaires préjudicielles bulgares, la juridiction de renvoi a des doutes quant à la compatibilité de l'article 70, paragraphe 1, point 2, de la ZDDS avec le droit de l'Union. En vertu dudit article (dans sa version publiée au DV n° 63 du 4 août 2006), le droit de déduire la TVA acquittée en amont n'existe pas lorsque les biens ou les services sont destinés à des livraisons ou prestations à titre gratuit ou à des activités étrangères à l'activité économique de l'assujetti.

l'utilisation de l'ouvrage dans le cadre de l'activité économique de l'entreprise ouvrent un droit à déduction.

IV. CONCLUSION

32. L'ordre juridique bulgare reconnaît le principe de légalité de l'impôt en ce sens qu'aucun impôt ou aucune taxe ne peut être opposé à une personne sans que cet impôt ou cette taxe ait été prévu par la loi.
33. Le droit bulgare prévoit des règles portant sur la ventilation entre activités économiques et non économiques des montants de la TVA payée en amont pour des biens et services d'usage mixte.
34. La ZDDS définit les méthodes et critères permettant à un assujetti de déterminer la TVA payée en amont qu'il a le droit de déduire lorsque les biens et services acquis sont utilisés à la fois aux fins d'opérations relevant du champ d'application de la TVA et aux fins d'opérations ne relevant pas du champ d'application de la TVA.

[...]

DROIT ESTONIEN

I. INTRODUCTION: LE PRINCIPE DE LÉGALITÉ DE L'IMPÔT

1. Ce principe trouve sa source dans la **Constitution de la République d'Estonie**: en vertu de l'article 113, les impôts, charges, redevances, amendes, et cotisations aux assurances obligatoires de l'État sont fixés par la loi. Plus généralement, conformément à l'article 3, premier alinéa, de la Constitution, l'autorité de l'État est exercée exclusivement en vertu de la Constitution et des lois conformes à cette dernière, et conformément à son article 13, deuxième alinéa, la loi protège tout un chacun contre l'arbitraire du pouvoir de l'État.
2. À toutes fins utiles, il convient de signaler que conformément à l'article 105, premier alinéa, de la Constitution, le Riigikogu (Parlement de la République d'Estonie) peut organiser un référendum concernant un projet de loi ou une question nationale. Toutefois, l'article 106, premier alinéa, exclut cette option pour certains domaines, notamment ceux du budget de l'État et des impôts.
3. Le principe de légalité de l'impôt est énoncé par la **loi sur l'administration fiscale**. L'article 2 de cette loi définit l'impôt comme une obligation pécuniaire unique ou périodique imposée à l'assujetti par la loi ou en vertu d'une loi par un règlement de municipalité, pour l'accomplissement des missions publiques de l'État ou d'une municipalité, ou obtenir des bénéfices pour les accomplir, qui doit être remplie conformément aux conditions, à la procédure et aux délais prévus par la loi ou un règlement, et qui n'a pas de contre-valeur directe pour l'assujetti. L'article 4, paragraphe 2, de la même loi, précise que l'assujetti est tenu de payer les impôts de l'État et taxes locales aux taux fixés et selon la procédure établie par les lois et les règlements des municipalités. Il convient de signaler que les taxes locales sont énumérées dans la loi sur les taxes locales, et que les municipalités ne peuvent pas prévoir de dérogation à la législation nationale dans leurs règlements.

II. ÉTENDUE DU PRINCIPE DE LÉGALITÉ DE L'IMPÔT

4. Déjà dans une décision de 1998, concernant le pouvoir d'imposer le tarif douanier délégué par le législateur au gouvernement de la République d'Estonie, la chambre constitutionnelle de la Cour suprême de la République d'Estonie a souligné que l'article 113 de la Constitution doit être interprété en ce sens que tous les éléments obligatoires d'un lien juridique dans le droit fiscal – l'assujetti, l'objet de l'impôt, le taux, le bénéficiaire de l'impôt, la procédure de paiement et le délai de l'impôt – doivent être fixés par les lois. Bien que quelques questions administratives sur la procédure de paiement puissent faire l'objet de règlements du gouvernement de la République ou des ministres¹, ces règlements n'ont qu'un

¹ Résultant du principe de séparation et d'équilibre des pouvoirs prévu à l'article 4 de la Constitution, l'adoption des réglementations du pouvoir exécutif est possible uniquement sur une délégation expresse contenue dans une loi.

caractère facilitateur et explicatif. La Cour suprême a expliqué qu'une délégation en matière de pouvoirs constituait une violation du principe de l'état de droit démocratique.²

5. Par exemple, dans une décision de 1999, concernant la régulation du taux de la taxe foncière, qui a été déléguée aux municipalités, la chambre administrative de la Cour suprême a souligné que si la municipalité n'a pas fixé le taux pour une année, il n'est pas possible de calculer les montants pour les assujettis. La loi prévoit notamment qu'il incombe aux municipalités de fixer le taux. Les dispositions d'une réglementation du ministre des Finances prévoyant que, si la municipalité ne fixe pas le taux, le taux de l'année précédente doit être utilisé, sont contraires à la loi.³
6. En vertu d'une jurisprudence constante de la Cour suprême, l'objectif de l'article 113 de la Constitution est de parvenir à une situation où toutes les obligations financières de droit public ne soient imposées que par les lois adoptées par le Riigikogu. Ce principe a été exprimé par la chambre administrative de la Cour suprême concernant la réglementation de la privatisation des terres aux enchères publiques, qui prévoyait des frais de participation à ces enchères qui n'avaient pas été prévus par la loi.⁴
7. En ce qui concerne des situations autres que celles relatives aux impôts, qui relèvent de l'article 113 de la Constitution, la Cour suprême a traité la question des éléments des obligations qui ne doivent pas impérativement être définis dans la loi. Par exemple, dans une décision de 2003, portant sur les émoluments des huissiers de justice, la chambre administrative de la Cour suprême a souligné qu'il peut être possible de déléguer à l'exécutif la régulation des obligations financières de droit public à condition que cette nécessité résulte de la nature de l'obligation financière de droit public, et que le législateur établisse la portée du choix discrétionnaire (par exemple, prévoir par la loi les obligations minimales ou maximales, ou la mise en place du cadre réglementaire de base pour déterminer des montants de l'obligation).⁵ Dans une décision de 2008, concernant les tarifs de contrôle de navigabilité de l'aéronef, la chambre administrative de la Cour suprême a expliqué que la disposition déléguant la régulation des obligations financières de droit public doit assurer que le montant de l'obligation est déterminé sur la base de critères objectifs, afin de permettre à la personne soumise aux obligations de prévoir de manière suffisamment précise la portée et les

² Cour suprême, n° 3-4-1-2-98, 23 mars 1998, disponible sous le lien suivant: <https://www.riigikohus.ee/et/lahendid?asjaNr=3-4-1-2-98>.

³ Cour suprême, n° 3-3-1-40-99, 8 novembre 1999, disponible sous le lien suivant: <https://www.riigikohus.ee/et/lahendid?asjaNr=3-3-1-40-99>.

⁴ Cour suprême, n° 3-4-1-10-00, 22 décembre 2000, disponible sous le lien suivant: <https://www.riigikohus.ee/et/lahendid?asjaNr=3-4-1-10-00>.

⁵ Cour suprême, n° 3-4-1-22-03, 19 décembre 2003, disponible sous le lien suivant: <https://www.riigikohus.ee/et/lahendid?asjaNr=3-4-1-22-03>.

éléments de son obligation, et garantir l'égalité de traitement pour toutes les personnes.⁶

III. MONTANTS DE LA TVA PAYÉE EN AMONT

8. Les méthodes et les critères de ventilation entre des opérations économiques et non économiques des montants de la TVA payée en amont sont établis par la **loi sur la taxe sur la valeur ajoutée**,⁷ et les détails des déclarations de TVA sont élaborés dans les règlements du ministère des Finances adoptés sur la base de cette loi.
9. En ce qui concerne le calcul du montant de la TVA pour les «dépenses mixtes», la disposition pertinente est relevée à l'article 29, paragraphe 4, de la loi sur la TVA: si une marchandise ou un service est utilisé partiellement pour l'entrepreneuriat et partiellement à d'autres fins (par exemple, la consommation personnelle, les actions caritatives des organisations sans but lucratif, les activités administratives générales des autorités publiques), c'est à l'assujetti de séparer les parties des marchandises ou des services utilisées pour l'entrepreneuriat de celles utilisées à d'autres fins, aux fins de déduire la taxe payée en amont. Au cas où ce n'est pas possible selon le système de comptabilité de l'assujetti, ceci doit se faire devant les autorités fiscales afin de fixer les modalités du droit à déduction. Comme l'article 29, paragraphe 4, de la loi sur la TVA ne prévoit pas de méthodes ou de formules, il revient à l'autorité fiscale d'évaluer les spécificités des opérations de l'assujetti et de trouver la méthode la plus appropriée et la plus raisonnable en collaboration avec l'assujetti.
10. De plus, l'article 32 de la loi sur la TVA ajoutée concerne les déductions partielles de la TVA payée en amont, et l'article 33 détaille les méthodes relatives à ces déductions. Si l'assujetti utilise des marchandises ou des services dans ses opérations taxées et non taxées, la taxe payée en amont est déduite partiellement du chiffre d'affaires total. Les méthodes qui peuvent s'appliquer à la déduction partielle incluent une méthode de déduction proportionnée, ainsi qu'une méthode mixte combinant les méthodes de déduction directe et proportionnée. Notamment, en vertu de l'article 33, paragraphe 4, de la loi sur la TVA, si dans l'un de ses domaines d'activité, l'assujetti n'effectue pas uniquement des opérations non taxées ou des opérations taxées, et que dans ses autres domaines d'activité il effectue des opérations non taxées ainsi que des opérations taxées, l'assujetti peut – sous réserve d'une autorisation des autorités fiscales – déduire la taxe payée en amont des marchandises ou services utilisés dans ces domaines d'activité, se

⁶ Cour suprême, n° 3-4-1-6-08, 1^{er} juillet 2008, disponible sous le lien suivant: <https://www.riigikohus.ee/et/lahendid?asjaNr=3-4-1-6-08>.

⁷ La version anglaise de la loi sur la TVA est disponible sous le lien suivant: <https://www.riigiteataja.ee/en/eli/526042018002/consolide>.

fondant sur la relation entre les opérations taxées et non taxées dans le même domaine d'activité.

11. Concernant une prévision précédente de la loi sur la TVA, sur les fins auxquelles les marchandises ou les services sont destinés, la chambre administrative de la Cour suprême a expliqué dans certaines décisions des années 2001 et 2004, que si l'assujetti ne peut pas séparer les parties des marchandises ou services utilisés dans son système de comptabilité lui-même, les méthodes indirectes peuvent être utilisées par l'autorité fiscale. Les méthodes utilisées doivent être toujours expliquées dans l'avis d'imposition.⁸ Plus récemment, dans une décision de 2016, la chambre administrative de la Cour suprême a souligné que l'assujetti doit choisir la méthode donnant le résultat le plus réaliste, à savoir s'approchant le plus possible de la situation où deux personnes morales séparées effectuent des opérations économiques et non économiques, ces deux personnes remplaçant une personne morale.⁹

IV. CONCLUSION

12. En conclusion, on peut dire que l'ordre juridique estonien reconnaît bien le principe de légalité de l'impôt et que ce principe n'a pas été invoqué en tant qu'argument dans les affaires concernant les montants de la TVA payée en amont. La plupart de la jurisprudence dans ce domaine porte sur le choix de la méthode de déduction partielle utilisée par l'assujetti ou l'autorité fiscale.

[...]

⁸ Cour suprême, n° 3-3-1-62-00, 22 février 2001, disponible sous le lien suivant: <https://www.riigikohus.ee/et/lahendid?asjaNr=3-3-1-62-00>; n° 3-3-1-74-04, 16 décembre 2004, disponible sous le lien suivant: <https://www.riigikohus.ee/et/lahendid?asjaNr=3-3-1-74-04>.

⁹ Cour suprême, n° 3-3-1-19-16, 1^{er} décembre 2016, disponible sous le lien suivant: <https://www.riigikohus.ee/et/lahendid?asjaNr=3-3-1-19-16>.

DROIT FRANÇAIS

1. Tout en connaissant des aménagements du fait des engagements internationaux de la France et du droit de l'Union européenne, le droit fiscal français est gouverné par le principe de légalité de l'impôt: aucun prélèvement fiscal ne peut être opéré sans une loi expresse l'ayant autorisé sur le principe. Le respect de ce principe est assuré par le juge, notamment constitutionnel. Cette règle connaît des aménagements, notamment du fait du pouvoir d'initiative de l'exécutif en matière de politique fiscale et du pouvoir réglementaire prééminent en la matière. Le développement d'une importante pratique fiscale par l'administration a conduit par ailleurs le législateur, et le juge, à prendre en compte la problématique de la mise en œuvre, et de l'interprétation, des règles fiscales par l'administration, au bénéfice du contribuable, au regard des principes de légalité et de sécurité juridique (partie I.).
2. En matière de TVA, la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée a été transposée en droit français par le décret n° 2007-566 du 16 avril 2007 qui prévoit, dans le cas d'opérations mixtes (économiques et non économiques), un mécanisme de ventilation des opérations concernées aux fins de la déduction des montants payés en amont. La loi française prévoit également des mécanismes spécifiques pour les collectivités locales (partie II.).

I. LE PRINCIPE DE LÉGALITÉ DE L'IMPÔT EN DROIT FRANÇAIS

3. Le droit fiscal français est gouverné par le principe de légalité de l'impôt. Aucun prélèvement fiscal ne peut être opéré sans une loi expresse. C'est l'équivalent en droit fiscal du principe de légalité qui constitue le fondement même du droit pénal et du droit administratif. Cette règle se rattache au principe politique du consentement populaire à l'impôt, consentement qui s'exerce par l'intermédiaire des représentants des citoyens, en l'occurrence par l'intermédiaire du Parlement (Assemblée nationale et Sénat). À cet égard, le budget est défini comme un acte de prévision des recettes et des dépenses de l'année à venir, et comme un acte d'autorisation par le Parlement à la perception des ressources dont le consentement populaire à l'impôt peut être déduit.

A. SOURCES DU PRINCIPE¹

4. Historiquement, en France, le vote de l'impôt est une prérogative du pouvoir législatif depuis la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 (DDHC). L'article 14 de la DDHC de 1789 énonce que «tous les citoyens ont le droit de constater, par eux-mêmes ou par leurs représentants, la nécessité de la contribution publique, de la consentir librement, d'en suivre l'emploi et d'en déterminer la quotité, l'assiette, le recouvrement et la durée»².
5. L'article 34 de la Constitution du 4 octobre 1958 délimite les domaines respectifs de la loi et du règlement. Cet article réserve expressément au domaine législatif «l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures»³. Le Conseil constitutionnel ayant constaté, dans une décision du 18 juin 2010⁴, que les dispositions de l'article 14 de la DDHC (qui fait partie du bloc de constitutionnalité) étaient mises en œuvre par l'article 34 de la Constitution, le principe de légalité de l'impôt peut être considéré comme la traduction juridique du principe politique du consentement à l'impôt par les citoyens et leurs représentants⁵.
6. Comme l'autorise la Constitution, le principe de légalité de l'impôt est également consacré par les articles 1^{er} et 34 de la loi 2001-692 du 1^{er} août 2001 portant loi

¹ Voir le Bulletin officiel des finances publiques (BOFIP – CTX – Contentieux de l'assiette de l'impôt – dispositions communes – Légalité des dispositions fiscales (BOI-CTX-DG-20-10-10), 25 juin 2014, disponible sous le lien suivant: <http://bofip.impots.gouv.fr/bofip/571-PGP.html?identifiant=BOI-CTX-DG-20-10-10-20140625>.

² Disponible sous le lien suivant: <https://www.legifrance.gouv.fr/Droit-francais/Constitution/Declaration-des-Droits-de-l-Homme-et-du-Citoyen-de-1789>.

³ «La loi fixe les règles concernant : [...] - l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures [...] Les lois de finances déterminent les ressources et les charges de l'État dans les conditions et sous les réserves prévues par une loi organique [...]». Disponible sous le lien suivant: https://www.legifrance.gouv.fr/Droit-francais/Constitution/Constitution-du-4-octobre-1958#ancre2178_0_6_34.

⁴ Décision n° 2010-5 QPC du 18 juin 2010 (SNC KIMBERLY CLARK), disponible sous le lien suivant: <http://www.conseil-constitutionnel.fr/conseil-constitutionnel/francais/les-decisions/acces-par-date/decisions-depuis-1959/2010/2010-5-qpc/decision-n-2010-5-qpc-du-18-juin-2010.48459.html>.

⁵ Voir également, pour une référence expresse au principe du consentement à l'impôt: Conseil constitutionnel, 95-370 DC, 30 décembre 1995, cons. 19 à 21, Journal officiel du 31 décembre 1995, p. 19111, Rec. p. 269; 99-422 DC, 21 décembre 1999, cons. 21, Journal officiel du 30 décembre 1999, p. 19730, Rec. p. 143.

organique relative aux lois de finances⁶. De fait, il ne suffit pas que l'impôt soit établi légalement, il faut encore que le Parlement permette annuellement sa perception. C'est pourquoi, chaque année, l'article premier de la loi de finances autorise, par une disposition générale, l'État et les collectivités concernées à percevoir les impositions existantes et interdit formellement la perception d'impôts non autorisés. Ont le caractère de lois de finances, la loi de finances de l'année et les lois de finances rectificatives, la loi de règlement et les lois prévues par des dispositions particulières⁷.

B. ÉTENDUE DU PRINCIPE, MODALITÉS DE SA MISE EN ŒUVRE ET LIMITES

1. HYPOTHÈSES D'INCOMPÉTENCE NÉGATIVE DU LÉGISLATEUR

7. Le principe de légalité de l'impôt signifie que le législateur dispose d'une compétence exclusive dans la création des normes fiscales. Cette exclusivité crée des obligations à la charge du législateur qui est tenu, au titre de l'article 34 de la Constitution, d'exercer cette compétence et se voit censuré par le Conseil constitutionnel pour **incompétence négative**⁸ lorsqu'il n'exerce pas la totalité de ses attributions. Sauf hypothèse spéciale d'une loi d'habilitation prise par le

⁶ Article 1^{er}: «Dans les conditions et sous les réserves prévues par la présente loi organique, les lois de finances déterminent, pour un exercice, la nature, le montant et l'affectation des ressources et des charges de l'État, ainsi que l'équilibre budgétaire et financier qui en résulte. Elles tiennent compte d'un équilibre économique défini, ainsi que des objectifs et des résultats des programmes qu'elles déterminent.

L'exercice s'étend sur une année civile.

Ont le caractère de lois de finances:

1° La loi de finances de l'année et les lois de finances rectificatives;

2° La loi de règlement;

3° Les lois prévues à l'article 45.»

Article 34: «[...] la loi de finances de l'année comprend deux parties distinctes.

I. Dans la première partie, la loi de finances de l'année:

1° Autorise, pour l'année, la perception des ressources de l'État et des impositions de toute nature affectées à des personnes morales autres que l'État;

2° Comporte les dispositions relatives aux ressources de l'État qui affectent l'équilibre budgétaire;

3° Comporte toutes dispositions relatives aux affectations de recettes au sein du budget de l'État; [...]

II. - Dans la seconde partie, la loi de finances de l'année: [...]

7° Peut:

a) Comporter des dispositions relatives à l'assiette, au taux et aux modalités de recouvrement des impositions de toute nature qui n'affectent pas l'équilibre budgétaire; [...]

b) Définir les modalités de répartition des concours de l'État aux collectivités territoriales; [...].»

Disponible sous le lien suivant:
<https://www.legifrance.gouv.fr/affichTexte.do?cidTexte=JORFTEXT000000394028&fastPos=1&fastReqId=1645587001&categorieLien=cid&oldAction=rechTexte#LEGIARTI000006321056>.

⁷ Voir article 45 de la loi 2001-692 du 1^{er} août 2001 portant loi organique relative aux lois de finances.

⁸ *Droit fiscal constitutionnel, Évolution d'une jurisprudence*, Philip, L., Economica, collection Finances publiques, 2014, p. 32 à 41.

Parlement en matière fiscale⁹, cette obligation interdit au législateur de déléguer sa compétence aux autorités détentrices du pouvoir réglementaire. Le Conseil constitutionnel est attentif à ce que le législateur ne reporte pas sur l'autorité administrative ou juridictionnelle le soin de fixer les règles ou des principes dont la détermination n'a été confiée qu'à la loi. Il revient dès lors au législateur de fixer les règles en question, et ce de manière claire et intelligible¹⁰.

8. Ce contrôle par le Conseil constitutionnel du plein exercice par le législateur de sa compétence normative exclusive en matière fiscale n'aboutit, dans le contexte de la saisine désormais possible du juge constitutionnel par le justiciable par voie de question prioritaire de constitutionnalité (QPC), à la reconnaissance d'un droit d'invoquer la méconnaissance par le législateur de sa propre compétence, que «dans le cas où cette méconnaissance affecte par elle-même un droit ou une liberté que la Constitution garantit»¹¹. Il doit être précisé que la méconnaissance par le législateur de l'étendue de sa compétence dans la détermination de l'assiette ou du taux d'une imposition, notamment en matière de TVA, n'affecte par elle-même aucun droit ou liberté que la Constitution garantit¹².

⁹ Constitution du 4 octobre 1958, article 38: «Le gouvernement peut, pour l'exécution de son programme, demander au Parlement l'autorisation de prendre par ordonnances, pendant un délai limité, des mesures qui sont normalement du domaine de la loi. Les ordonnances sont prises en Conseil des ministres après avis du Conseil d'État. Elles entrent en vigueur dès leur publication mais deviennent caduques si le projet de loi de ratification n'est pas déposé devant le Parlement avant la date fixée par la loi d'habilitation. Elles ne peuvent être ratifiées que de manière expresse.

À l'expiration du délai mentionné au premier alinéa du présent article, les ordonnances ne peuvent plus être modifiées que par la loi dans les matières qui sont du domaine législatif.»

¹⁰ Le plein exercice de cette compétence, ainsi que l'objectif de valeur constitutionnelle d'intelligibilité et d'accessibilité de la loi, qui découle des articles 4, 5, 6 et 16 de la DDHC de 1789, imposent au législateur d'adopter des dispositions suffisamment précises et des formules non équivoques. Il doit en effet prémunir les sujets de droit contre une interprétation contraire à la Constitution ou contre le risque d'arbitraire, sans reporter sur des autorités administratives ou juridictionnelles le soin de fixer des règles dont la détermination n'a été confiée par la Constitution qu'à la loi (2006-540 DC, 27 juillet 2006, cons. 9, Journal officiel du 3 août 2006, p. 11541, texte n° 2, Rec. p. 88; 2007-557 DC, 15 novembre 2007, cons. 19, Journal officiel du 21 novembre 2007, p. 19001, texte n° 2, Rec. p. 360; 2008-564 DC, 19 juin 2008, cons. 25, Journal officiel du 26 juin 2008, p. 10228, texte n° 3, Rec. p. 313; 2008-567 DC, 24 juillet 2008, cons. 39, Journal officiel du 29 juillet 2008, p. 12151, texte n° 2, Rec. p. 341).

¹¹ Conseil constitutionnel, 2012-298 QPC, 28 mars 2013, cons. 5, JORF 30 mars 2013 p. 5457, texte n° 113, Rec. p. 513. Voir également, 2014-450 QPC, 27 février 2015, cons. 4, JORF n° 0051 du 1^{er} mars 2015 p. 4021, texte n° 33.

¹² Voir Conseil constitutionnel, 2014-419 QPC, 8 octobre 2014, cons. 10, JORF du 10 octobre 2014 p. 16485, texte n° 76; 2014-445 QPC, 29 janvier 2015, cons. 9, JORF n° 0026 du 31 janvier 2015 p. 1502, texte n° 97; 2016-537 QPC, 22 avril 2016, cons. 13, JORF n° 0097 du 24 avril 2016, texte n° 29.

2. APPLICATION DE LA LOI FISCALE PAR LE POUVOIR RÉGLEMENTAIRE

9. S'il fixe les règles principales concernant la fiscalité, le législateur peut cependant se limiter aux règles les plus importantes et laisser au **pouvoir réglementaire** le soin d'appliquer ou de déterminer les mesures ou dispositions de détail. Le législateur peut ainsi indiquer que les mesures nécessaires à l'application de la loi seront précisées par voie réglementaire, expression par décret d'une compétence subordonnée pour l'application des lois fiscales.
10. Ainsi, le pouvoir réglementaire peut s'exercer en matière fiscale comme en toute autre matière, dans la mesure où il appartient au Chef de l'État ou au Premier ministre de fixer par décrets les modalités d'application de la loi fiscale comme de toute autre loi. Le gouvernement peut prendre des règlements pour assurer l'application des lois fixant les règles d'assiette, de liquidation et de recouvrement des impôts. D'autre part, il peut, en vertu du pouvoir propre qui lui est donné par l'article 37 de la Constitution du 4 octobre 1958,¹³ établir lui-même une disposition fiscale dans la mesure où elle est détachable d'une règle d'assiette, de liquidation ou de recouvrement (matières réservées à la loi)¹⁴.
11. En matière fiscale, le pouvoir réglementaire s'exerce d'une manière générale par voie de décrets en Conseil d'État, de décrets simples et, dans certains cas, par voie d'arrêtés ministériels. Eu égard au caractère légal des textes fiscaux, les dispositions prises dans le cadre du pouvoir réglementaire ne doivent ni modifier, ni étendre, ni restreindre la loi fiscale sous peine d'illégalité¹⁵.

¹³ Disponible sous le lien suivant: https://www.legifrance.gouv.fr/Droit-francais/Constitution/Constitution-du-4-octobre-1958#ancre2178_0_6_38.

¹⁴ La matière fiscale n'est pas exempte de l'attribution éventuelle des compétences législatives à l'exécutif, mais dans des circonstances exceptionnelles (Constitution du 4 octobre 1958, article 16) ou lorsque le gouvernement agit par ordonnances avec l'autorisation du Parlement, pour «l'exécution de son programme», pendant un délai limité (Constitution du 4 octobre 1958, article 38).

¹⁵ Des dispositions d'un article du code général des impôts (ci-après le «CGI») ont légalement pu être instituées par arrêté ministériel dès lors qu'elles constituaient une simple modalité d'application d'un autre article du même code (CE arrêt du 21 novembre 1969, n° 72117). Est entaché d'illégalité un texte du CGI qui reproduit une disposition législative dans une rédaction en contradiction avec la volonté du législateur et qui n'avait fait l'objet d'aucune validation législative ultérieure (CE arrêt du 21 mars 1960 n° 41105, Lebon p. 210). En revanche, la haute juridiction administrative a admis la légalité d'un article du code qui apportait des retouches de pure forme à une disposition législative sans en modifier le sens (CE arrêt du 19 novembre 1969 n° 72734). Dans ce contexte, la doctrine administrative ne fait pas grief si elle n'est qu'une paraphrase de la loi et devient illégale lorsqu'elle ajoute à la loi (CE, sect. 4 mai 1990, n° 55124, *Assoc. Freudienne et a.*, et n° 55137, *Robinet et a.*, Rec. CE 1990, p. 111, Dr. fisc. 1990, n° 25-26, comm. 1272).

3. DOCTRINE FISCALE, SÉCURITÉ JURIDIQUE ET PRINCIPE DE LÉGALITÉ¹⁶

12. Dans ce contexte, il convient de préciser que les circulaires, instructions administratives, réponses ministérielles et autres règlements émanant de l'administration n'ont normalement pas force de loi¹⁷ et que les tribunaux ne peuvent en exciper pour déroger aux lois fiscales. L'article L.80 A du livre des procédures fiscales (LPF)¹⁸ permet cependant au contribuable de se prévaloir, à son avantage, d'un élément de **doctrine fiscale**, même si cet élément est contraire à la loi¹⁹. Dans un avis contentieux, *Monzani*²⁰, le Conseil d'État a confirmé la nécessité, face à une pratique interprétative administrative de plus en plus

¹⁶ Voir notamment, à ce propos, «*La doctrine fiscale, la sécurité juridique et le principe de légalité*», Barque, F., *Revue des Droits et Libertés Fondamentaux* 2013, chron. n° 20: disponible sous le lien suivant: <http://www.revuedlf.com/droit-administratif/la-doctrine-fiscale-la-securite-juridique-et-le-principe-de-legalite-commentaire/>. Voir également, Lamarque, J., Lexis 360°, «Garanties contre la doctrine administrative».

¹⁷ L'administration ne peut pas se prévaloir de sa propre doctrine (CE, plén. 26 juillet 1985, n° 45149; CE, 7 octobre 1987, n° 66210), y compris lorsqu'il s'agit d'une instruction ministérielle (CE, 26 octobre 1994, n° 116175). Il convient de signaler (voir Barque, F., *op. cit.*) que depuis l'arrêt *Duvignères* (CE, Sect., 18 décembre 2002, *M^{me} Duvignères*, Rec. p. 463; jurisprudence appliquée aux circulaires fiscales par CE, 19 février 2003, *Sté Auberge Ferme des Genêts*, n° 235697), les circulaires sont davantage exposées aux recours en annulation. En outre, depuis l'arrêt *Sté Friadent France* (CE, Sect., 16 décembre 2005, n° 272618), les réponses ministérielles écrites peuvent être déferées au juge de l'excès de pouvoir à la condition qu'elles comportent une interprétation de la loi fiscale opposable sur le fondement des dispositions de l'article 80 ALPF.

¹⁸ Article 80 A LPF: «Il ne sera procédé à aucun rehaussement d'impositions antérieures si la cause du rehaussement poursuivi par l'administration est un différend sur l'interprétation par le redevable de bonne foi du texte fiscal et s'il est démontré que l'interprétation sur laquelle est fondée la première décision a été, à l'époque, formellement admise par l'administration. Lorsque le redevable a appliqué un texte fiscal selon l'interprétation que l'administration avait fait connaître par ses instructions ou circulaires publiées et qu'elle n'avait pas rapportée à la date des opérations en cause, elle ne peut poursuivre aucun rehaussement en soutenant une interprétation différente. Sont également opposables à l'administration, dans les mêmes conditions, les instructions ou circulaires publiées relatives au recouvrement de l'impôt et aux pénalités fiscales.»

¹⁹ Les dispositions de l'article L 80 LPF instituent un mécanisme de garantie au profit du contribuable qui, s'il l'invoque, est fondé à se prévaloir de l'interprétation contraire à la loi que l'administration a donnée dans ses instructions ou circulaires dont il a respecté les termes (CE, avis du 8 avril 1998, *Sté de distribution de chaleur de Meudon et Orléans*: *Droit fiscal*, 1998, n° 18, comm. 398, concl. Goulard). Le juge a accepté d'assimiler les réponses ministérielles aux instructions et circulaires pour l'application de l'article L 80 A LPF (CE, 24 juin 1968, n° 66883; CE, 22 janvier 1982, n° 19858). Le contribuable doit justifier l'existence de la doctrine qu'il invoque mais aussi préciser sur quel fondement il entend s'en prévaloir (CAA Paris, 2 mars 1995, n° 92-1057).

²⁰ CE, sect. 8 mars 2013, n° 353782. Voir au préalable, dans un cas où le Conseil d'État avait jugé illégale une instruction fiscale en matière de déduction de frais professionnels pour les musiciens, CE, 6 mars 2006, n° 262982, *Syndical national des enseignants et artistes*, sous Dr. Fisc. 2006, n° 42, commentaire 666.

présente²¹ et susceptible de contrarier le principe de légalité fiscale, d'offrir des garanties de sécurité juridique aux contribuables s'étant fiés en toute bonne foi à la doctrine administrative. Ainsi, les effets produits par la doctrine fiscale sur la situation fiscale des contribuables l'ayant appliquée de bonne foi sont sauvés de l'annulation contentieuse afin de leur éviter une imposition supplémentaire, même lorsque la doctrine fiscale leur étant éventuellement favorable n'était pas conforme à la loi.

13. Cette modulation du principe de légalité fiscale repose sur le respect du principe de sécurité juridique, découlant de la confiance légitime qu'est en droit d'avoir le contribuable dans les positions de l'administration. Cette prévalence de la sécurité juridique sur le principe de légalité est cependant strictement limitée: la doctrine fiscale reste applicable au contribuable tant que l'administration ne l'a pas formellement abandonnée et l'interprétation initialement admise ne peut être invoquée par celui-ci que dans son dernier état formellement accepté par l'administration. Tel qu'appliqué, le mécanisme de garantie au profit du redevable de l'article L 80 A LPF n'altère pas, sur le principe, la hiérarchie des normes.
14. La question de l'application de la règle de l'article L 80 A LPF dans le cas où l'interprétation offerte par l'administration serait elle-même contraire à une norme de droit de l'Union européenne que la disposition interprétée transposerait s'est posée à plusieurs reprises devant le juge administratif. Celle-ci a reçu des réponses divergentes et cette question ne semble pas encore définitivement tranchée par la jurisprudence. Ainsi, si dès 2005, la jurisprudence²² considérait qu'un contribuable ne pouvait bénéficier de l'interprétation du texte fiscal donnée par l'administration dans le cas où celle-ci était contraire aux objectifs définis par une directive communautaire, cette solution, adoptée aux fins de garantir la primauté du droit européen, s'est vue remise en cause au nom du principe général de sécurité juridique. Dans une affaire jugée en 2010²³, reprise depuis par d'autres juridictions²⁴, la cour d'appel administrative de Paris a jugé que la garantie prévue par l'article L 80 A LPF, qui assure en droit interne le respect du principe de confiance légitime reconnu en droit de l'Union européenne et dont les États

²¹ L'essentiel de la doctrine élaborée est disponible dans la base documentaire consolidée BOFIP-Impôts (Bulletin officiel des finances publiques-Impôts), créée par arrêté du 7 septembre 2012 en application du décret n° 2012-1025 du 6 septembre 2012.

²² CAA Douai, 26 avril 2005, n°02736, *SA Segafredo Zanetti*. Voir Dr. Fisc. 2005, n° 36, comm. 581, concl. Michel; AJDA 2005, chron. Michel, J.

²³ Voir CAA Paris, plén. 25 mars 2010, n° 08PA03658, *SARL A la Frégate*, Dr. Fiscal. 2010, n° 36, comm. 465, concl. Gouès, note Guichard, M., et Grau, R.; RJF 2010, n° 709; BDCF 2010, n° 81, concl. Gouès. Voir également CAA Paris, plén., 17 décembre 1991, n° 90-357, *SARL restauration Gestion service*, Dr. Fisc. 1992, n° 18, comm. 944, concl. Bernault, F.; RJF 2/92, n° 232.

²⁴ Voir CAA Versailles, 12 avril 2012, n° 10VE03140, *Société Prédica*, Droit Fiscal. 2012, n° 27, comm. 361, concl. Soyoz, J.E., note Raingard de la Blétière, E.; RJF 2012, n° 904.

membres sont tenus de faire application²⁵, permet au contribuable de bonne foi de se prévaloir de l'interprétation faite par l'administration d'un texte fiscal, même si elle est contraire à une norme du droit de l'Union, étant considéré que cette obligation n'affecte pas l'obligation faite aux États membres, sauf à s'exposer à une action en manquement, de prendre les mesures nécessaires en vue d'assurer la pleine efficacité du droit de l'Union. Dès lors que le débat se développe non pas sur le terrain de la légalité mais sur celui de la sécurité juridique, la doctrine fiscale peut faire naître une confiance légitime, dont l'article L 80 A LPF peut être considéré comme une illustration en droit interne français.

4. AUTRES AMÉNAGEMENTS AU PRINCIPE DE LÉGALITÉ ET DÉMEMBREMENTS DU POUVOIR FISCAL

15. Les textes fiscaux votés par le Parlement sont généralement élaborés par les services de l'administration fiscale, le Parlement se trouvant souvent davantage dans une situation de contrôle de la norme proposée par l'exécutif que dans son élaboration stricto sensu. À cet égard, il est assez révélateur de constater que la création des nouveaux impôts s'opère souvent dans le cadre des lois de finances annuelles élaborées par le gouvernement.
16. Il existe, par ailleurs, en France, un certain découpage dans l'organisation du pouvoir fiscal en vertu du principe constitutionnel de libre administration des collectivités territoriales. Celles-ci ont en effet le droit de fixer elles-mêmes les taux d'imposition de certains de leurs impôts. Ce démembrement est cependant organisé par le législateur qui fixe le cadre et les limites dans lesquelles les collectivités locales peuvent prélever des impôts locaux. La loi reste ainsi exclusivement compétente pour déterminer les règles relatives à l'assiette et aux modalités de recouvrement, de sorte que le principe de légalité demeure préservé, le pouvoir fiscal des collectivités territoriales demeurant subordonné à la loi.

²⁵ La Cour a placé le principe de confiance légitime au rang de principe général du droit de l'Union et a admis de voir écartée l'application du droit de l'Union lorsque celle-ci menace ce principe, voir notamment arrêt du 14 février 1990, C-350/88, *Société française Biscuits Delacre*, point 33, rec. 1990, I, p. 00395; arrêt du 20 septembre 1990, C-5/89, *Commission c./Allemagne*, rec. 1990, I, p. 3437; arrêt du 8 juin 2000, C-396/98, *Grundstückgemeinschaft SchloBstraBe*: rec. 2000, I, p. 4279, point 44.

Le Conseil d'État a, de son côté, reconnu aux principes généraux du droit de l'Union la même valeur que les traités et admis l'application du principe de confiance légitime aux situations régies par les normes européennes, voir CE, 3 décembre 2001, n° 226514 et a. *Syndicat national des industries pharmaceutiques et a.*, Jurisdata n°2001-063346; Rec. CE 2001, p. 624.; CE, 8 juillet 2005, n° 266900, *Fédération des syndicats généraux de l'éducation nationale et de la recherche publique SGEN CFDT et a.*, Jurisdata n° 2005-068644. Voir «Procédures fiscales – Opposabilité de la doctrine administrative contraire au droit de l'Union européenne: état des lieux et perspectives», Lexis 360°, Étude, Davoudet, É. et El Arjoun, O., Droit fiscal, n° 37, 13 septembre 2013, 405.

II. MÉTHODES ET CRITÈRES DE VENTILATION EN DROIT FISCAL FRANÇAIS ENTRE OPÉRATIONS ÉCONOMIQUES ET NON ÉCONOMIQUES POUR DÉDUCTION DES MONTANTS DE TVA PAYÉS EN AMONT

17. Les modalités de déduction de la TVA et de ventilation entre activités mixtes sont prévues par la loi française.

A. ÉTAT DU DROIT FRANÇAIS

18. L'article 271 CGI pose le principe général du droit à déduction de la taxe sur la valeur ajoutée²⁶. La TVA supportée par les assujettis est déductible dans la mesure où leurs dépenses sont utilisées à des opérations imposables ouvrant droit à déduction. L'article 273 CGI prévoit que doivent être déterminées les conditions dans lesquelles les assujettis qui ne réalisent pas exclusivement des opérations ouvrant droit à déduction peuvent exercer leurs droits à déduction²⁷.

²⁶ Article 271 I et II.1 CGI:

- «I. 1. 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.
 2. Le droit à déduction prend naissance lorsque la taxe déductible devient exigible chez le redevable. Toutefois, les personnes qui effectuent des opérations occasionnelles soumises à la taxe sur la valeur ajoutée n'exercent le droit à déduction qu'au moment de la livraison.
 3. La déduction de la taxe ayant grevé les biens et les services est opérée par imputation sur la taxe due par le redevable au titre du mois pendant lequel le droit à déduction a pris naissance.
 II. 1. Dans la mesure où les biens et les services sont utilisés pour les besoins de leurs opérations imposables, et à la condition que ces opérations ouvrent droit à déduction, la taxe dont les redevables peuvent opérer la déduction est, selon le cas:
 a) Celle qui figure sur les factures établies conformément aux dispositions de l'article 289 et si la taxe pouvait légalement figurer sur lesdites factures;
 b) Celle qui est due à l'importation;
 c) Celle qui est acquittée par les redevables eux-mêmes lors de l'achat ou de la livraison à soi-même des biens ou des services;
 d) Celle qui correspond aux factures d'acquisition intracommunautaire établies conformément à la réglementation communautaire dont le montant figure sur la déclaration de recettes conformément au b du 5 de l'article 287 [...]».

²⁷ Article 273 CGI:

- «1. Des décrets en Conseil d'État déterminent les conditions d'application de l'article 271. Ils fixent notamment:
 – la date à laquelle peuvent être opérées les déductions;
 – les régularisations auxquelles elles doivent donner lieu;
 – les modalités suivant lesquelles la déduction de la taxe ayant grevé les biens ou services qui ne sont pas utilisés exclusivement pour la réalisation d'opérations imposables doit être limitée ou réduite.
 2. Ces décrets peuvent édicter des exclusions ou des restrictions et définir des règles particulières, soit pour certains biens ou certains services, soit pour certaines catégories d'entreprises. Ils peuvent apporter des atténuations aux conséquences des principes définis à l'article 271, notamment lorsque le redevable aura justifié de la destruction des marchandises.
 3. Ils fixent également les conséquences des déductions sur la comptabilisation et l'amortissement des biens.».

19. Les règles de déduction de la TVA ont fait l'objet d'une refonte, par décret n° 2007-566 du 16 avril 2007, entré en vigueur le 1^{er} janvier 2008²⁸, suite à l'adoption de la directive 2006/112/CE, et ce conformément à la présentation par opération économique retenue aux articles 2 et 167 à 192 de ladite directive.
20. L'approche antérieure était fondée sur les critères d'assujetti et de nature du bien concerné. La taxe déductible relative à chaque bien ou service est désormais déterminée en proportion de son «coefficient de déduction»²⁹, formule tenant compte à la fois du degré d'utilisation du bien ou service pour des opérations ouvrant droit à déduction et des restrictions éventuelles prévues par la loi ou le règlement. Ce coefficient résulte du produit de trois coefficients³⁰, respectivement «d'assujettissement» (dépendant de l'activité de l'assujetti), de «taxation» (dépendant de l'utilisation faite des biens et services achetés) et «d'admission» (tel que prévu par la réglementation en vigueur pour couvrir les cas particuliers).
21. Le droit fiscal français prend en compte le caractère éventuellement mixte des activités concernées au stade de la détermination des coefficients d'assujettissement et de taxation, aux fins de la déduction de TVA. La jurisprudence intervient quant à la qualification des activités comme étant économiques ou non, et dès lors imposables ou non sous le régime de la TVA applicable. En cas d'assujettissement partiel, les opérations situées hors du champ d'application de la TVA et les opérations imposables doivent être comptabilisées dans des comptes distincts pour l'application du droit à déduction³¹.
22. L'application de la règle relative à la détermination du coefficient d'assujettissement³², permet de prendre en compte la situation des assujettis «partiels», exerçant des activités «mixtes», c'est-à-dire des activités économiques relevant du champ d'application de la TVA, et des activités non économiques, situées en dehors du champ de la TVA. Il est égal, pour chaque bien ou service, à la proportion d'utilisation de ce bien ou service à des opérations imposables. Un assujetti doit donc, dès l'acquisition ou la première utilisation dudit bien ou service procéder à son affectation afin de déterminer la valeur du coefficient

²⁸ Articles 205 à 209, annexe II CGI.

²⁹ Article 205, annexe II CGI.

³⁰ Article 206, annexe II CGI.

³¹ Article 209, annexe II CGI.

³² Article 205, annexe II CGI: «La taxe sur la valeur ajoutée grevant un bien ou un service qu'un assujetti à cette taxe acquiert, importe ou se livre à lui-même est déductible à proportion de son coefficient de déduction.»

d'assujettissement³³. En principe, l'assujetti doit calculer un coefficient d'assujettissement pour chacun des biens et services qu'il acquiert. Toutefois, conformément au 1° du 1 du V de l'article 206, il peut, par année civile, sans formalité préalable et sous réserve d'être en mesure d'en justifier, retenir pour l'ensemble des biens et des services utilisés à la fois pour des opérations imposables et pour des opérations non imposables, un coefficient d'assujettissement unique.

23. En vertu du principe d'affectation, le coefficient d'assujettissement établit un correctif à proportion de la nature de l'utilisation du bien ou du service, selon des critères particuliers (notamment physique) en cas d'utilisations permanentes distinctes³⁴.
24. Quant au coefficient de taxation³⁵, il traduit le principe selon lequel, au sein des opérations imposables, seule peut être déduite la taxe grevant des biens ou des services utilisés à des opérations ouvrant droit à déduction³⁶. En cas de bien ou de

³³ Selon l'instruction fiscale n° 3 D-1-07, DGI, BOI n° 66 du 9 mai 2007, il découle de cette définition que:

- le coefficient d'assujettissement d'un bien ou d'un service utilisé exclusivement pour la réalisation d'opérations placées hors du champ d'application de la TVA est égal à zéro;
- le coefficient d'assujettissement d'un bien ou d'un service utilisé exclusivement pour la réalisation d'opérations placées dans le champ d'application de la TVA est égal à 1, que ces opérations soient taxées ou légalement exonérées.

La proportion d'utilisation pour la réalisation d'opérations imposables est déterminée par l'assujetti sous sa propre responsabilité. Elle doit correctement traduire l'utilisation réelle de chaque bien ou service.

³⁴ En cas d'utilisations alternatives ou successives, pour les besoins, d'une part, de l'opérateur économique concerné et d'autre part, à des fins étrangères à l'entreprise en cause, la quotité du droit à déduction ne peut pas être déterminée au préalable de sorte qu'au moment de l'acquisition, les biens et services concernés ouvrent droit à déduction comme s'ils étaient exclusivement affectés aux besoins de l'exploitation, lorsque, en contrepartie de la déduction complète, l'utilisation du bien ou service pour des besoins étrangers à l'exploitation peut donner lieu à taxation dans le cadre des livraisons de biens ou services à soi-même (articles 257 et 258 CGI).

³⁵ Voir article 206.III, annexe II CGI.

³⁶ Selon l'instruction fiscale n° 3 D-1-07, DGI, BOI n° 66 du 9 mai 2007, ce coefficient est:

- égal à l'unité lorsque le bien ou le service est utilisé, en tout ou partie, à des opérations imposables et que ces dernières ouvrent entièrement droit à déduction, en d'autres termes lorsque le bien ou le service n'est pas utilisé à des opérations imposables n'ouvrant pas droit à déduction;
- nul lorsque les opérations auxquelles le bien ou le service est utilisé n'ouvrent pas droit à déduction ou, en d'autres termes, lorsque le bien ou le service n'est aucunement utilisé à des opérations imposables ouvrant droit à déduction ; dans ce cas, il peut être utilisé soit uniquement à des opérations non imposables, soit uniquement à des opérations imposables mais n'ouvrant pas droit à déduction, soit concurremment à de telles opérations;
- déterminé de manière forfaitaire dès l'instant où le bien ou le service est utilisé concurremment pour la réalisation d'opérations imposables ouvrant droit à déduction et pour la réalisation d'opérations imposables n'ouvrant pas droit à déduction, que ce bien ou ce service soit ou non utilisé également à la réalisation d'opérations non imposables. Cette détermination forfaitaire du coefficient de taxation correspond au traditionnel «prorata de déduction» tel qu'il ressortait des anciennes dispositions de l'article 212 de l'annexe IICGI.

service utilisé de façon «mixte», celui-ci est déterminé de manière forfaitaire dès l'instant où le bien ou le service est utilisé concurremment pour la réalisation d'opérations imposables ouvrant droit à déduction et d'opérations imposables n'ouvrant pas droit à déduction. En principe, l'assujetti doit calculer un coefficient de taxation pour chacun des biens et services qu'il acquiert. Toutefois, conformément au 2° du 1 du V de l'article 206, il peut, par année civile, retenir pour l'ensemble des biens et des services acquis un coefficient de taxation unique, calculé de manière forfaitaire. Cette facilité n'est plus subordonnée à l'autorisation préalable de l'administration.

25. Le produit du coefficient d'assujettissement par le coefficient de taxation traduit la proportion d'utilisation du bien ou du service à des opérations ouvrant droit à déduction, le cas échéant déterminée en partie de façon forfaitaire.
26. Contrairement aux deux autres coefficients, qui dépendent de l'activité de l'assujetti et de l'utilisation qu'il fait des biens et services qu'il achète, le coefficient d'admission d'un bien ou d'un service dépend uniquement de la réglementation en vigueur. Il a en effet pour objet de traduire l'existence de dispositifs particuliers qui excluent de la déduction tout ou partie de la taxe afférente à certains biens ou services³⁷.

B. ÉTABLISSEMENT DE SECTEURS DISTINCTS D'ACTIVITÉ SUR LE PLAN COMPTABLE

27. Il appartient au redevable de constituer sur le plan comptable des secteurs distincts d'activité³⁸ en cas de pluriactivité³⁹, lorsqu'il exerce des activités qui ne sont pas soumises au même régime de TVA (redevables partiels)⁴⁰ ou différentes activités

³⁷ Selon l'instruction fiscale n° 3 D-1-07, DGI, BOI n° 66 du 9 mai 2007, lorsqu'un bien ou un service ne fait l'objet d'aucune mesure d'exclusion, son coefficient d'admission est égal à l'unité. Ce coefficient est réduit, éventuellement jusqu'à zéro, lorsque le bien ou le service fait l'objet de mesures d'exclusion. Le coefficient d'admission exprime la proportion maximale de taxe que la réglementation autorise un assujetti à déduire sur une telle dépense, avant prise en compte des spécificités propres à l'activité de cet assujetti. Le IV de l'article 206 reprend les exclusions et exceptions à ces exclusions.

³⁸ Article 209-I CGI.

³⁹ Dans ce cas, l'application d'un pourcentage distinct de déduction par secteur d'activité se justifie lorsque des opérations sont soumises à un régime particulier d'imposition, lorsque le redevable effectue concurremment des opérations imposables à la TVA et des opérations situées en dehors du champ d'application ou exonérées (voir le guide de la TVA, 1^{ère} édition, les guides de gestion, Revue Fiduciaire, 1^{ère} édition, 2011, p. 417).

⁴⁰ Dans ce cas, dans la continuité des affaires *Securenta* (arrêt du 13 mars 2008, C-437/06) et *Larentia + Minerva et Marenave Schiffarts* (arrêt du 16 juillet 2015, C-108/14 et 109/14), un lien direct et immédiat entre une opération particulière en amont et plusieurs opérations en aval ouvrant droit à déduction est nécessaire. À défaut d'un tel lien direct, un droit à déduction peut être reconnu si les dépenses font partie des frais généraux de l'entreprise, lesquels sont, en tant que tels, des éléments constitutifs du prix des produits et entretiennent ainsi, en principe, un lien direct et immédiat avec l'ensemble de l'activité économique de l'assujetti.

soumises au régime de TVA et d'autres non soumises (assujetti partiels)⁴¹. Pour certaines activités, la réglementation prévoit expressément la constitution de secteurs distincts⁴².

28. Lorsque l'assujetti a constitué des secteurs d'activité distincts au sens de l'article 209 de l'annexe II CGI, le chiffre d'affaires à retenir pour le calcul du coefficient de taxation est celui du ou des secteurs pour lesquels le bien ou le service est utilisé. Lorsque le bien ou le service est utilisé pour plusieurs secteurs d'activité sans être utilisé pour tous les secteurs d'activité, le coefficient de taxation est déterminé au vu du chiffre d'affaires de ces quelques secteurs.

C. SITUATION DES ORGANISMES DE DROIT PUBLIC ET DES COLLECTIVITÉS LOCALES⁴³

29. Les collectivités locales et l'ensemble des personnes morales de droit public ne sont pas assujettis à la TVA pour leurs activités exercées en vertu d'un pouvoir de souveraineté ou d'intérêt général⁴⁴. Elles peuvent néanmoins faire usage d'un droit d'option pour la taxation de certaines activités limitativement définies par la

⁴¹ Dans ce cas, les activités mixtes de l'assujetti ne peuvent être regardées comme des frais généraux qu'à concurrence de la part qui se rapporte aux activités économiques, la part des dépenses se rapportant aux activités non économiques n'étant alors pas déductible. Concernant le cas spécifique des dépenses exposées à l'occasion de prises de participation entre sociétés, le Conseil d'État a fait application de la jurisprudence de la Cour en estimant que, si la simple acquisition et détention de parts sociales ne devaient pas être regardées comme des activités économiques, il en va différemment lorsque la participation est accompagnée d'une immixtion directe ou indirecte dans la gestion des sociétés filiales en cause, constituant de ce fait une activité économique, concluant en conséquence que la TVA acquittée sur les frais supportés à cette occasion ouvrait droit à déduction intégrale (CE, 20 mai 2016, *Ginger* n° 371940). En matière de perception de dividendes, ne s'agissant pas d'une contrepartie à une activité économique, elle n'entre pas dans le champ d'application de la TVA, même dans l'hypothèse où la société holding s'immisce dans la gestion de ses filiales, et n'ouvre dès lors pas droit à déduction (CE, 14 février 2018, *Nord Provence Finances* n° 410302).

⁴² Cela concerne notamment les activités des organismes à but non lucratif (article 261-7-1° CGI) ou encore les services des collectivités locales soumis à la TVA sur option (article 260 A CGI). Ce régime entraîne alors l'application d'un coefficient forfaitaire de taxation (article 206-I et III, annexe II CGI).

⁴³ Voir notamment, «Assujettissement des collectivités territoriales à la TVA», Levoyer, L., *JurisClasseur Collectivités territoriales*, 31 octobre 2012, Lexis 360°.

⁴⁴ Ces activités s'entendent comme des tâches administratives fondamentales et obligatoires exercées en vertu de prérogatives de puissance publique (sécurité publique, état civil, aide et action sociales, défense nationale, [...]) et des activités qui, bien que ne relevant pas de l'exercice de la souveraineté et n'impliquent pas l'exercice de pouvoirs coercitifs, sont exercées en tant qu'autorité publique par des personnes morales de droit public, telles que: la fourniture d'eau, l'assainissement, l'enlèvement et le traitement des ordures ménagères, voire du fait de la perception d'impôt sur les recettes tirées au titre d'une concession de service public.

loi⁴⁵ leur permettant d'obtenir les déductions selon un régime spécifique. L'exercice du droit d'option entraîne alors l'obligation de tenir des comptes distincts pour chaque secteur.

30. L'article 256 B CGI prévoit également que les personnes morales de droit public ne sont pas assujetties à la TVA pour l'activité de leurs services administratifs, sociaux, éducatifs, culturels et sportifs⁴⁶ dès lors que leur non-assujettissement n'entraîne pas de distorsions dans les conditions de la concurrence. Pour apprécier le caractère concurrentiel de ces activités, elles doivent être comparées au même type d'activités réalisées par des entreprises privées et soumises à la TVA (selon leur nature, leur étendue, la clientèle concernée et les moyens mis en œuvre – publicité, tarifs pratiqués). Cette appréciation est faite au cas par cas, compte tenu de la possibilité ou non pour le secteur privé de satisfaire les besoins concernés. Les collectivités locales peuvent alors exercer le droit à déduction, dans les conditions de droit commun applicables à l'ensemble des redevables, c'est-à-dire à la condition que le bien soit nécessaire à l'exploitation, et qu'il ne soit pas exclu par une disposition particulière.
31. D'autres activités des collectivités locales sont imposables de plein droit, dont la liste est établie à l'alinéa 2 de l'article 256 B CGI⁴⁷, tout en pouvant également

⁴⁵ Articles 260, 2°; 260 A et 257, 7°, 1 a), CGI. L'article 260 A CGI dispose: «Les collectivités locales, leurs groupements ou leurs établissements publics peuvent, sur leur demande, être assujettis à la taxe sur la valeur ajoutée au titre des opérations relatives aux services suivants: Assainissement; Abattoirs publics; Marchés d'intérêt national; Enlèvement et traitement des ordures, déchets et résidus lorsque ce service donne lieu au paiement de la redevance pour services rendus prévue par l'article L 233-78 du code des communes.

L'option peut être exercée pour chacun des services cités ci-dessus, dans des conditions et pour une durée qui sont fixées par décret en Conseil d'État».

⁴⁶ Certaines activités sont dès lors présumées hors champ d'application de la TVA: les opérations étroitement liées à l'assistance sociale et à la sécurité sociale (maisons de retraite, foyers), l'hospitalisation, les soins médicaux et les activités étroitement liées, les recettes afférentes aux prestations de services et les livraisons de biens étroitement liées à la protection de l'enfance et à la jeunesse (crèches, centres de loisirs et de vacances), droits d'entrées perçus au titre de l'exploitation de piscines, bibliothèques, musées, monuments historiques, expositions d'intérêt local, recettes afférentes aux activités d'enseignement musical ou artistique.

⁴⁷ L'article 256 B, alinéa 2, CGI prévoit: «Ces personnes morales sont assujetties, en tout état de cause, pour les opérations suivantes: Livraisons de biens neufs fabriqués en vue de la vente, Distribution de gaz, d'électricité et d'énergie thermique, Opérations des économats et établissements similaires, Transports de biens, à l'exception de ceux effectués par la Poste, Transports de personnes, Opérations des organismes d'intervention agricoles portant sur les produits agricoles et effectuées en application des règlements portant organisation commune du marché de ces produits, Organisation d'expositions à caractère commercial, Prestations de services portuaires et aéroportuaires, Entreposage de biens meubles, Organisation de voyages et de séjours touristiques, Diffusion ou redistribution de programmes de radiodiffusion ou de télévision; Télécommunications. Fourniture d'eau dans les communes d'au moins 3 000 habitants ou par les établissements publics de coopération intercommunale dont le champ d'action s'exerce sur un territoire d'au moins 3 000 habitants.»

être exonérées du paiement de la TVA dans certains cas⁴⁸.

III. CONCLUSION

32. Le droit fiscal français est gouverné par le principe constitutionnel de légalité de l'impôt, qui réserve au domaine législatif la fixation de l'assiette, du taux et des modalités de recouvrement des impositions de toutes natures. Le Parlement autorise par ailleurs sa perception sur une base annuelle. Sauf cas exceptionnels de délégation de compétence à l'exécutif en la matière, le Parlement est tenu d'exercer cette compétence, en fixant les règles de manière claire et intelligible, et se voit censurer par le Conseil constitutionnel pour incompétence négative lorsqu'il n'exerce pas la totalité de ses attributions, le pouvoir réglementaire n'étant pas fondé à se substituer au législateur. Bien que la doctrine administrative ne soit pas une source du droit fiscal, le contribuable français peut néanmoins se prévaloir, à son avantage, en vertu d'une disposition expresse de la loi, d'une doctrine fiscale contraire à la loi, et ce aux fins de la protection de la sécurité juridique. À ce titre, la doctrine fiscale contraire est susceptible de faire naître une confiance légitime qui est également susceptible de prévaloir, selon la jurisprudence, sur une règle transposant le droit de l'Union européenne.
33. Dans ce contexte, le code général des impôts prévoit, après que la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée a été transposée en droit français, les modalités de déduction de la TVA selon différents coefficients et, dans le cas d'activités mixtes (économiques et non économiques), des mécanismes de ventilation comptable des opérations concernées aux fins de la déduction des montants payés en amont. La loi française prévoit également des mécanismes spécifiques pour les organismes publics et les collectivités locales au titre de leurs activités de service public ou de nature concurrentielle.

[...]

⁴⁸ Du fait notamment (voir article 261 CGI) de la nature de certaines activités (activités des comités des fêtes, d'enseignement scolaire et universitaire, de formation professionnelle, de location de terrains et de locaux nus ou non aménagés, de stationnement sur les voies publiques affectées à la circulation) ou par exception géographique (St-Pierre-et-Miquelon, Corse).

DROIT HELLÉNIQUE

INTRODUCTION

1. Dans l'ordre juridique hellénique, le principe de légalité des impôts fait l'objet d'une consécration constitutionnelle ainsi que d'un nombre important d'analyses doctrinales et jurisprudentielles (partie I.).
2. Au contraire, pour ce qui est du traitement des «dépenses mixtes» relevant partiellement d'une activité économique et partiellement non économique, il convient de noter, d'emblée, qu'aucune disposition législative ou réglementaire actuellement en vigueur n'a été identifiée à ce sujet (partie II.).
3. En matière de calcul du *prorata*, la recherche jurisprudentielle révèle qu'une disposition ancienne permettait la prise en compte dans le *prorata* des activités non économiques. Cette disposition a été jugée contraire au droit de l'Union européenne par les juridictions administratives conformément à la jurisprudence de la Cour (partie III.).

I. LA CONSÉCRATION DU PRINCIPE DE LÉGALITÉ DE L'IMPÔT DANS L'ORDRE JURIDIQUE HELLÉNIQUE

4. Dans l'ordre juridique hellénique, le principe de légalité de l'impôt constitue un principe constitutionnel consacré expressément dans l'article 78 de la Constitution, intitulé «Lois de contenu fiscal» (partie A.). La portée exacte du principe est déterminée selon l'interprétation de l'article par la jurisprudence en matière fiscale (partie B.).

A. LA CONSÉCRATION CONSTITUTIONNELLE DU PRINCIPE

5. Le principe de légalité de l'impôt est un principe constitutionnel fondamental du droit fiscal grec. Il s'agit d'un principe déjà prévu par la première Constitution grecque de 1822 qui a été depuis maintenu dans toutes les versions postérieures. La Constitution de 1975, telle que modifiée, qui se réfère à ce principe d'une manière plus détaillée, stipule que ce principe se base sur la nécessité d'assurer un consensus démocratique sur l'institution des impôts et de garantir la sécurité juridique en matière fiscale au moyen de l'adoption d'un acte législatif voté par le Parlement.
6. En vertu de l'article 78, paragraphe 1, de la Constitution, «aucune taxe n'est imposée ou perçue sans loi formelle déterminant l'assujetti à la taxe et le revenu, le type de patrimoine, les dépenses et les transactions, auxquels se réfère la taxe». Ensuite, le paragraphe 4, premier alinéa, du même article énonce que «l'objet de la taxation, le taux de taxe, les exonérations ou les exceptions de la taxe, ainsi que l'attribution des retraites ne peuvent pas faire l'objet d'une habilitation législative». Les paragraphes 3 et 5 introduisent certaines limites au principe de

légalité de l'impôt. Le paragraphe 3 porte sur l'imposition ou l'augmentation des droits à l'importation ou à l'exportation ou des droits d'accises. Ceux-ci peuvent être perçus dès le dépôt du projet de loi au Parlement pourvu que la loi soit publiée dans les délais prévus. Quant au paragraphe 5, il prévoit une exception permettant l'imposition par l'habilitation contenue dans une loi-cadre de certaines catégories de taxes et de mesures économiques prises dans le cadre des relations avec des organisations économiques.

7. L'exigence fondamentale découlant expressément de la Constitution est celle d'une loi formelle instituant la taxe. Cela veut dire qu'une loi votée par le corps législatif est nécessaire et qu'une loi matérielle qui implique également les actes réglementaires, ne répond pas à cette exigence. Ainsi, l'institution d'une taxe par décret présidentiel, acte du Conseil des ministres ou arrêté ministériel n'est pas conforme à la Constitution. De même, l'institution d'un impôt par coutume n'est, en principe, pas autorisée, mais le Conseil d'État a reconnu que cela reste possible lorsqu'il s'agit d'une règle coutumière du droit international public¹. Au-delà de cette exigence, il faut que la loi formelle portant approbation annuelle du budget expose en détail les revenus qui proviendront des taxes prévues par la loi. C'est le principe d'annualité budgétaire qui conditionne la constitutionnalité de la perception de la taxe².
8. En même temps, le principe impose que la loi votée prévoie elle-même les éléments essentiels de la taxe. Cette interprétation a été surtout confirmée après l'insertion du paragraphe 4 qui énumère, en effet, les éléments de la taxe insusceptibles d'être fixés, à la suite d'un transfert de compétence au pouvoir exécutif, par des actes réglementaires³. Comme exposé ci-dessus, les éléments essentiels de l'impôt indispensablement établis par la loi («éléments objectivement essentiels» selon le libellé exact de l'article) sont le sujet, c'est-à-dire la personne assujettie à l'impôt, l'objet de l'impôt (ladite «assiette fiscale»), le taux de l'impôt ainsi que toute exception ou exonération fiscale. Il ressort d'une lecture combinée des paragraphes de l'article 78 de la Constitution que seuls les éléments essentiels des impôts entrant dans le champ du paragraphe 5 peuvent faire l'objet d'une habilitation législative, c'est-à-dire les taxes de compensation, les droits de douanes et les mesures économiques prises dans le cadre de rapports avec des organisations économiques. Ainsi, la TVA ne fait pas d'exception et ses éléments essentiels doivent être déterminés par une loi formelle.
9. La ratification rétroactive par le Parlement des actes administratifs fixant les éléments essentiels de la taxe est interdite. Malgré cette exigence stricte, la

¹ ΣτΕ (Conseil d'État), n° 475/1977, cité par Finokaliotis, C., *Droit fiscal*, Ekdoseis Sakkoula, Athènes-Thessalonique, 1999, p. 81.

² Finokaliotis, C., *Droit fiscal*, précité, p. 76.

³ Il s'agit de l'article 59 de la Constitution de 1952 qui a rendu explicite l'interdiction de définir les éléments essentiels de la taxe par habilitation législative tels qu'énumérés aujourd'hui par l'article 78, paragraphe 4.

pratique d'institution des taxes par acte réglementaire (et de la ratification rétroactive de cet acte par le Parlement) était tolérée par le Parlement et les juridictions jusqu'aux années 1990. À la suite d'une série d'arrêts intervenus après 1990, le Conseil d'État a mis fin à cette pratique en estimant qu'une loi ratifiant un arrêté ministériel de manière rétroactive sans habilitation législative est invalide⁴.

10. Quant aux principes d'interprétation d'une loi fiscale, il convient d'observer que le principe de légalité de l'impôt restreint beaucoup la marge d'appréciation de l'administration et du juge. La méthode d'interprétation privilégiée est l'interprétation littérale. Une interprétation restrictive des lois fiscales s'impose; une interprétation extensive ou par analogie n'est pas permise en raison du principe de légalité de l'impôt ainsi que du caractère sérieux de l'intervention que représente l'institution d'un impôt au détriment de la liberté des citoyens⁵. Cela vaut également pour les dispositions prévoyant des exonérations fiscales⁶. Une interprétation *a contrario* ou tirée du silence de la loi sur une question, est également exclue.

B. LA PORTÉE DU PRINCIPE DE LÉGALITÉ DE L'IMPÔT CLARIFIÉE PAR LA JURISPRUDENCE FISCALE

11. La portée exacte du principe est déterminée en combinaison avec l'interprétation de l'article par la jurisprudence en matière fiscale⁷. La jurisprudence vient parfois atténuer la rigueur du principe.
12. Si les éléments essentiels de l'impôt ne peuvent qu'être déterminés par le pouvoir réglementaire, une habilitation législative de l'administration n'est pas contraire à l'article 78 de la Constitution, lorsque cette dernière est appelée à déterminer les éléments spéciaux et techniques de la taxe. Cela renvoie aux conditions imposées par l'article 43, paragraphe 2, de la Constitution, c'est-à-dire le caractère technique, spécial, détaillé des questions ou des sujets présentant un intérêt local, pour qu'une habilitation législative y soit conforme. De manière générale, un élément spécial est déterminé en fonction du contenu tel que comparé à celui de la loi d'habilitation: il concerne un aspect plus spécifique particulier par rapport à la règle substantielle générale introduite par la loi⁸.

⁴ Voir, à titre indicatif, ΣΤΕ (Conseil d'État), arrêt du 21 avril 1999, n° 1302/1999, Nomos. Cela signifie que l'arrêté ne produit pas d'effets rétroactifs, mais la disposition est valable en ce qui concerne la période suivant la publication de la loi de ratification.

⁵ Finokaliotis, C., *op. cit.*, p. 86.

⁶ ΣΤΕ (Conseil d'État), n° 2312/1992, Nomos, dans lequel le Conseil d'État a considéré, en matière de taxe sur le chiffre d'affaires, qu'une extension de l'exonération au profit des personnes non énumérées par la disposition n'est pas possible. Voir aussi: Nomiko Symbolio tou Kratous, avis du 25 avril 2012, n° 191/2012, en matière d'impôt sur le revenu.

⁷ Fortsakis, T., Savvaidou, K., *Droit fiscal*, Nomiki Vivliothiki, 4^{ème} édition, p. 38 et suiv.

⁸ *Ibid*, p. 65.

13. En pratique, les éléments non essentiels de l'impôt dont la détermination est dévolue à l'administration portent sur la procédure fiscale, notamment les questions de l'attestation et du recouvrement de l'impôt.
14. Ainsi, le Conseil d'État a estimé que la fixation par arrêté du ministre des Finances de la méthode de calcul du prix de marché des biens immobiliers dont la cession est une opération imposable, ne porte pas atteinte à l'article 78, paragraphe 4, de la Constitution. En effet, la loi 1249/1982 avait habilité l'administration à régler certaines questions spéciales et techniques portant sur cette méthode de calcul (prix de départ des zones différentes, taux d'augmentation ou de réduction) et non pas l'objet lui-même de la taxe⁹. Cette approche est contestée par la doctrine, dans la mesure où les éléments prétendument techniques sont, en substance, toutes les données économiques déterminant la valeur objective des biens immobiliers¹⁰. De même, un arrêt datant de 1987 a jugé qu'une méthode de calcul des bénéfices ne constitue pas un élément déterminant l'objet de la taxe¹¹. Au contraire, il a été considéré, en matière d'impôt sur le revenu, qu'une loi habilitant l'administration à définir la notion de plus-value lors de la taxation du transfert d'actions non cotées est contraire à la Constitution¹². Le législateur avait énuméré, à titre indicatif, certains critères que l'administration devait prendre en considération dans la fixation du mode de calcul de cette plus-value. L'énumération indicative donnait pratiquement le pouvoir à l'administration de déterminer – indirectement – l'objet même de la taxe.

II. ABSENCE DE CRITÈRES OU DE MÉTHODES DE RÉPARTITION DES MONTANTS ENTRE ACTIVITÉ ÉCONOMIQUE ET NON ÉCONOMIQUE

15. Selon la doctrine et la jurisprudence, la méthode de *pro rata* est celle qui se trouve appliquée dans la plupart des cas, en raison du fait qu'il s'agit d'activités entrant dans le champ d'application de la TVA, qu'elles soient exonérées ou non exonérées. Le cas de figure des dépenses communes afférentes à la fois à une activité économique et non économique n'est pas rencontré dans le contentieux. Il ressort des références doctrinales qu'en pratique, lorsqu'une entreprise exerce des opérations de nature économique, elle doit, en tout état de cause, répartir les dépenses afférentes à chaque activité selon leur objectif. Cette répartition est faite au stade de la comptabilité, c'est-à-dire, lorsque l'entreprise tient ses livres de comptes. Cela peut se faire soit conformément aux normes comptables soit au

⁹ ΣΤΕ (Conseil d'État), arrêt du 30 janvier 2002, n° 230/2002, Nomos, point 10. Confirmé par: ΣΤΕ (Conseil d'État), arrêt du 3 novembre 2010, n° 3626/2010, Nomos, point 8.

¹⁰ Kirimis, P., La valeur objective dans l'impôt sur la cession des biens immobiliers selon la jurisprudence, *ΑΦΝ*, 2002, p. 1709 et suiv.

¹¹ ΣΤΕ (Conseil d'État), n° 1259/1987, Nomos.

¹² ΣΤΕ (Conseil d'État), arrêt du 10 janvier 2001, n° 62/2001, Nomos, point 8. Voir, plus récemment, ΣΤΕ (Conseil d'État), arrêt du 17 octobre 2012, n° 3934/2012, Nomos, point 7.

moyen de systèmes extracomptables¹³ lorsque les éléments tirés des livres tenus sont insuffisants ou inexacts.

16. La recherche effectuée n'a pas permis d'identifier une disposition spécifique introduisant une méthode de répartition des montants de la taxe payée en amont entre l'activité économique et non économique. Contrairement à l'institution d'une obligation expresse de calculer le *prorata* de déduction, le particulier n'a pas l'obligation [...] de respecter certaines règles et de procéder lui-même à la répartition des montants de manière arbitraire. Dès lors, il est permis de considérer que, dans la pratique administrative, la personne assujettie pourrait disposer d'un droit de déduire intégralement la taxe payée en amont. Il appartient, en tout état de cause, à l'administration fiscale de contrôler l'exactitude de la déclaration faite sur la déduction et les justificatifs qui l'accompagnent¹⁴.
17. À toutes fins utiles, il convient de noter que la législation nationale de transposition de l'article 17 de la directive 77/388/CEE¹⁵ a, conformément à la marge d'appréciation conférée par cette directive, défini que s'agissant des biens d'investissement utilisés, d'une part, à des fins économiques, et d'autre part, à des fins non économiques, la déduction de la TVA n'est permise que dans la proportion où le bien est utilisé à des fins économiques¹⁶.

III. LA JURISPRUDENCE NATIONALE EN MATIÈRE DE CALCUL DU *PRORATA*

18. À toutes fins utiles, il convient de préciser d'emblée que la législation, la jurisprudence et la doctrine établissent une distinction entre les opérations qui entrent dans le champ d'application de la directive TVA et celles qui sont en dehors de ce champ d'application (au lieu de parler directement d'une activité économique et d'une activité non économique) lors du calcul du *prorata*. Le terme «dépenses communes» est normalement employé pour les biens et les services liés à la fois à des opérations ouvrant droit à déduction et à des opérations n'ouvrant pas droit à déduction. Ces dépenses concernent alors l'ensemble de

¹³ Sgourinakis, N., Kounadis, K., *Taxe sur la valeur ajoutée*, Nomiki Vivliothiki, 2017, p. 334 et 335.

¹⁴ Article 48 de la loi n° 2859/2000. Voir, de manière analogue, ΔΕφαθ (cour d'appel administrative d'Athènes), décision du 30 octobre 2013, n° 4858/2013, Nomos, point 6.

¹⁵ 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, ci-après la «directive TVA».

¹⁶ Article 30, paragraphe 1, alinéa 4, de la loi 2859/2000.

l'activité sans qu'elles puissent être réparties entre les différentes activités exercées. Dans ce cas, la personne assujettie procède au calcul du *prorata*¹⁷.

19. Dans le passé, la loi 1642/1986 sur la TVA énonçait dans son article 24, paragraphe 1¹⁸, que tant les opérations exonérées de la TVA que les opérations hors du champ d'application de la TVA étaient prises en considération aux fins de calcul du *prorata* des droits à déduction. Dans la nouvelle loi 2859/2000 (code de TVA), cette disposition a été éliminée en raison de la jurisprudence analysée ci-dessous. Ainsi, l'article 30 de la nouvelle loi portant sur le droit à déduction, n'offre plus cette possibilité. Cela est souligné également par la circulaire 1056/2002 du ministère des Finances qui attire l'attention sur le changement législatif¹⁹.
20. La jurisprudence identifiée, qui date de la période entre 2004 et 2013, concerne des cas d'application de l'article 24, paragraphe 1, de la loi 1642/1986, car il s'agit de litiges sur des années fiscales antérieures à l'adoption de la nouvelle loi 2859/2000. Selon cette jurisprudence²⁰, la disposition a été jugée contraire à la sixième directive TVA et, dès lors, le juge administratif la laisse inappliquée. Afin d'arriver à cette conclusion, le juge avait considéré que, conformément aux articles 17 et 19 de la directive TVA et à l'arrêt *Sofitam*, C-333/91²¹, la prise en considération des opérations ne relevant pas du champ d'application de la TVA dans le calcul du *prorata*, serait contraire au principe de neutralité fiscale.
21. Par son arrêt n° 404/2004, le Conseil d'État a annulé une décision de la cour d'appel ayant ordonné le remboursement à la société requérante de la TVA indument payée pour l'année 1993. La question posée a été celle de savoir si les revenus afférents aux opérations financières sont pris en considération pour le

¹⁷ Sgourinakis, N., Kounadis, K., *Taxe sur la valeur ajoutée*, Nomiki Vivliothiki, 2017, p. 335; Vaggelis, M., «L'inscription des cas particuliers dans la déclaration de TVA», *Επιχείρηση*, 2015, n° 119, p. 864 à 870.

¹⁸ Article 24, paragraphe 1, tel que modifié par l'article 19, paragraphe 2, de la loi 2093/1992.

¹⁹ Circulaire du ministère des Finances: ΠΟΛ.1056/11.2.2002 sur l'article 9 de la loi 2954/2.11.2001 (ΦΕΚ 255/Α'), point 3.

²⁰ ΣτΕ (Conseil d'État), arrêt du 25 février 2004, n° 404/2004, Nomos; confirmé par: ΣτΕ (Conseil d'État) n° 835/2013, Nomos. Aussi: ΔΕΦΑΘ (cour d'appel administrative d'Athènes), décision du 26 février 2009, n° 687/2009, Nomos: Cette décision traite la question du traitement fiscal des subventions à propos du calcul du *prorata* des dépenses mixtes d'une société privée. Son activité est, d'une part, relative au réseau national audiovisuel, ce qui est exonéré de la TVA, et, d'autre part, à la publicité qui est une activité commerciale soumise à la TVA. La société a formé un recours contre l'acte de l'administration fiscale au motif que cette dernière avait fait un calcul erroné basé sur la prise en considération de certains revenus hors du champ d'application de la TVA. Il s'agissait des revenus provenant de subventions, des loyers ainsi que des intérêts. La requérante a soutenu que ces opérations ne constituent pas une prestation de services ou de biens, en échange d'une contrepartie, pouvant être soumises à la TVA. Selon cette juridiction, il est contraire à la directive TVA de calculer la déduction admise pour les dépenses communes sur la base des revenus liés à ces opérations non économiques.

²¹ Points 10 à 13.

calcul du *prorata*. En appréciant le caractère accessoire ou non des opérations en cause, la cour d'appel avait admis que le revenu litigieux provenant du recouvrement des intérêts d'obligations constitue une opération effectuée à titre occasionnel et, dès lors, ne doit pas être pris en compte dans le dénominateur pour le calcul du droit à déduction. Le Conseil d'État a expliqué que les intérêts résultant de la propriété d'obligations, n'est pas une opération liée à une activité économique²². Partant, il n'entre pas dans le champ d'application de la TVA et ne peut pas être pris en compte lors du calcul du *prorata*. Il a souligné que, c'est à tort que la cour d'appel a apprécié le caractère accessoire des opérations examinées, car ces dernières ne concernent que celles qui entrent déjà dans le champ d'application de la TVA. C'est dans ce contexte que cette juridiction a jugé que la disposition législative ancienne en matière de déduction est contraire à la directive TVA et à la jurisprudence européenne, dans la mesure où elle permet de tenir compte d'un revenu exclu du champ d'application de cette directive.

22. Selon l'arrêt le plus récent du Conseil d'État, n° 835/2013, cette juridiction a estimé de nouveau que, concernant le droit à déduction de la taxe payée en amont, la fraction permettant de calculer le *prorata* comprend: a) dans son numérateur, le montant total du chiffre d'affaires afférent aux opérations ouvrant droit à déduction, taxées ou exonérées, b) dans son dénominateur, les revenus, y inclus ceux qui n'ouvrent pas droit à déduction. Sur ce point, elle a ajouté que les revenus qui ne relèvent pas de la TVA, ne doivent pas être ajoutés au dénominateur.
23. Ces arrêts fournissent un indice du traitement vis-à-vis des opérations non économiques dans le cadre du *prorata*.
24. Cette approche est confirmée également par les analyses doctrinales qui se réfèrent à une typologie d'opérations hors du champ d'application de la TVA. Suivant une analyse de l'article 173 de la directive 2006/112/CE²³, intitulé «*Prorata de déduction*», une distinction est faite entre, d'une part, les opérations soumises à la TVA ou exonérées de la TVA qui ouvrent droit à une déduction et, d'autre part, celles qui sont exonérées sans ouvrir droit à la déduction. Toutefois, il est noté que, aux fins de calcul du *prorata*, il ne faut pas confondre les opérations exonérées de la TVA qui entrent dans le champ d'application de la directive TVA avec les opérations qui n'y entrent pas, c'est-à-dire des opérations relevant d'une

²² La juridiction cite, en ce sens, les arrêts suivants: arrêt de la Cour du 11 juillet 1996, Régie dauphinoise, C-306/94; arrêt du 20 juin 1996, Wellcome Trust, C-155/94; arrêt du 20 juin 1991, Polysar Investments Netherlands, C-60/90; arrêt du 6 février 1997, Harnas & Helm, C-80/95.

²³ Directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée.

activité non économique, comme, par exemple, les bénéfices ou les dividendes résultant d'une simple participation économique à une entreprise²⁴.

25. La doctrine récente en matière de TVA souligne que, en principe, les opérations ne relevant pas de la TVA, comme les remboursements ou les subventions, ne peuvent faire partie du dénominateur de la fraction que dans le cas où il y a déjà un droit à déduction partielle en raison de l'exercice d'opérations ouvrant droit à déduction à côté d'opérations n'ouvrant pas droit à déduction²⁵. Le même traitement est réservé aux opérations relatives aux instruments financiers qui sont accessoires à l'opération principale. Dès lors, des opérations comme les fonds ou les intérêts reçus au titre d'un compte bancaire ne doivent pas être ajoutées au dénominateur de la fraction aux fins de calcul du droit à déduction.

CONCLUSION

26. De ce qui précède, il nous est permis de parvenir à trois conclusions.
27. En premier lieu, le principe de légalité, principe constitutionnel, exige que les éléments essentiels soient définis par la loi, alors que l'administration peut se voir habilitée à fixer les éléments techniques. Ces dernières années, la tendance consiste à contrôler plus strictement l'action administrative en matière fiscale et mieux préserver la compétence législative.
28. En deuxième lieu, l'ordre juridique hellénique ne prévoit pas encore de solution spécifique quant au traitement des dépenses communes liées à la fois à une activité économique et à une activité non économique. En outre, aucune jurisprudence réglant cette question et faisant référence au principe de légalité de l'impôt, n'a été identifiée. L'absence de critères et de méthodes portant sur la répartition des montants de la taxe payée en droit grec nous permet de présumer la possibilité d'accorder la déduction intégrale à la TVA, car l'assujetti n'est pas obligé, par une loi ou un règlement, d'opérer lui-même une distinction entre la partie afférente à l'activité économique et celle de l'activité non économique.
29. Enfin, la loi 2859/2000, transposant l'article 17 de la directive 77/388/CEE en droit hellénique prévoit, dans ses articles 30 et 31, les détails de l'exercice d'un droit à la déduction, mais se réfère seulement aux cas où les dépenses communes concernent une activité économique. De même, la jurisprudence exclut la prise en considération de toute opération hors du champ d'application de la directive aux fins du calcul du *prorata*, ce qui serait contraire à la neutralité fiscale.

[...]

²⁴ Korres, L., «Le *prorata* de la TVA payée en amont en cas de recouvrement d'une subvention», *Επιχείρηση*, 2015, n° 6, p. 573 et 574. Rousaki, A., *Taxe sur la valeur ajoutée*, Nomiki Vivliothiki, 2002, p. 699 et suiv.

²⁵ Sgourinakis, N., Kounadis, K., *Taxe sur la valeur ajoutée*, Nomiki Vivliothiki, 2017, p. 63.

DROIT NÉERLANDAIS

I. INTRODUCTION

1. La présente contribution vise à analyser l'étendue du principe de légalité de l'impôt, notamment en matière de taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la "TVA"). Plus précisément, elle se focalise sur les critères de ventilation, entre les opérations économiques et non économiques, des montants de la TVA en amont ayant grevé les dépenses qui ne peuvent pas être directement et exclusivement attribuées à une catégorie concrète d'opérations (ci-après les "dépenses mixtes").
2. D'emblée, il convient de relever que le droit néerlandais reconnaît le principe de légalité de l'impôt. Cependant, il n'existe pas de législation prévoyant des modalités de ventilation des montants de la TVA en amont ayant grevé les dépenses mixtes. Certes, la décision "TVA. Déduction de la TVA" du secrétaire d'État des Finances vise l'établissement desdites modalités. Toutefois, celle-ci n'a pas de statut législatif.¹
3. En outre, dans la jurisprudence néerlandaise, le pré-prorata a été retenu comme modalité de calcul du droit à déduction de la TVA en amont ayant grevé les dépenses mixtes. Cette modalité, fondée sur le chiffre d'affaires ou d'autres critères objectifs, permet de calculer la part de ladite TVA étant susceptible d'être attribuée aux opérations identifiées.

II. LE CADRE JURIDIQUE

A. DISPOSITIONS GÉNÉRALES

4. Conformément à l'article 104 de la Constitution, tous les impôts de l'État sont prélevés en vertu d'une loi. Tous les autres prélèvements de l'État sont réglementés par la loi.²
5. En vertu de l'article 132, paragraphe 6, de la Constitution, les impôts étant susceptibles d'être prélevés par l'administration des provinces et communes sont prévus par la loi.³

¹ Décision "TVA. Déduction de la TVA" du 25 novembre 2011 du secrétaire d'État des Finances, n° 21834, *Stb.* 6 décembre 2011 (*Besluit "Omzetbelasting. Aftrek van omzetbelasting."* disponible sous le lien suivant: <http://wetten.overheid.nl/BWBR0030736/2011-12-07>).

² Ledit article 104, dans sa version néerlandaise, se lit comme suit: "*Belastingen van het Rijk worden geheven uit kracht van een wet. Andere heffingen van het Rijk worden bij de wet geregeld.*"

³ Ledit article 132, paragraphe 6, dans sa version néerlandaise, se lit comme suit: "*De wet bepaalt welke belastingen door de besturen van provincies en gemeenten kunnen worden geheven[...].*"

6. L'article 133, paragraphe 2, de la Constitution prévoit que la compétence réglementaire des administrations des wateringues⁴ est instaurée par la loi.⁵ Relève de cette compétence, notamment, le prélèvement d'un impôt ayant pour objectif de réaliser et de maintenir un régime des eaux favorable à l'agriculture et à l'hygiène, ainsi que de défendre des terres contre l'inondation.⁶ Ledit prélèvement doit impérativement se fonder sur un règlement fiscal (voir l'article 110 de la loi sur les wateringues; *Waterschapswet*).

B. RÉGLEMENTATION SPÉCIFIQUE

7. En droit néerlandais, il n'existe pas de législation prévoyant des modalités de ventilation des montants de la TVA en amont ayant grevé les dépenses mixtes.⁷
8. En revanche, la décision "TVA. Déduction de la TVA" du secrétaire d'État des Finances vise, notamment, l'établissement des modalités de calcul du droit à déduction. En vertu de son paragraphe 3.4.1, afin de calculer la part de la TVA en amont étant susceptible d'être attribuée, d'une part, aux opérations économiques et, d'autre part, à celles non économiques, il y a lieu de se référer aux modalités objectives telles que le chiffre d'affaires, le m², le m³ et les recettes ou les coûts, à condition que ces modalités reflètent objectivement la part d'imputation réelle de la TVA en amont à chacune de ces deux opérations.
9. Toutefois, il convient de souligner que la décision précitée n'est pas dotée de statut législatif, ce qui l'empêche d'être qualifiée de "loi" au sens de l'article 104 de la Constitution, précité. En outre, aucune disposition pouvant faire office de base légale de ladite décision n'a pu être relevée dans la loi néerlandaise sur la TVA. Il s'agit plutôt d'une pratique constante à laquelle se livre l'autorité fiscale néerlandaise.
10. Dans ce contexte, il semble que le principe de légalité de l'impôt n'a pas été invoqué.

⁴ Les wateringues sont des administrations publiques, instituées en dehors des zones poldériennes en vue de la réalisation et du maintien, dans les limites de leur circonscription territoriale, d'un régime des eaux favorable à l'agriculture et à l'hygiène, ainsi que pour la défense des terres contre l'inondation.

⁵ Ledit article 133, paragraphe 2, dans sa version néerlandaise, se lit comme suit: "*De wet regelt de verordenende [...] bevoegdheden van de besturen van de waterschappen [...].*"

⁶ Disponible sur le site de l'Union des wateringues (*Unie van Waterschappen*): <https://www.uvw.nl/thema/belastingen/waterschapsbelastingen/>.

⁷ La Cour suprême des Pays-Bas l'a expressément observé dans son arrêt du 15 juin 2012, n° 10/01746, disponible sous le lien suivant: [ECLI:NL:HR:2012:BU1929](https://www.eclifocus.org/cases/ECLI:NL:HR:2012:BU1929) (voir le point 3.4.2). Voir également Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden 12 décembre 2017, n° 17/00563, disponible sous le lien suivant: [ECLI:NL:GHARL:2017:10872](https://www.eclifocus.org/cases/ECLI:NL:GHARL:2017:10872) (point 4.2) et Rechtbank Noord-Nederland 15 mars 2018, n° 16/4653, 16/5061 et 16/5062, disponible sous le lien suivant: [ECLI:NL:RBNHO:2018:2092](https://www.eclifocus.org/cases/ECLI:NL:RBNHO:2018:2092) (point 21).

III. ÉTENDUE ET EXIGENCES DU PRINCIPE DE LÉGALITÉ DE L'IMPÔT

11. En droit néerlandais, le principe de légalité de l'impôt réserve la création des normes fiscales au seul législateur. Il signifie que le prélèvement d'un impôt quelconque ne peut avoir lieu que sur le fondement d'une loi au sens formel (*nullum tributum sine lege*).⁸ Une telle loi doit prévoir tous les éléments essentiels dudit prélèvement, tels que l'assujetti, le fait générateur et le taux.⁹
12. Dans la jurisprudence de la Cour suprême des Pays-Bas¹⁰ (ci-après la "Cour suprême"), deux affaires identiques ont pu être relevées concernant le principe de légalité de l'impôt par rapport à la loi néerlandaise relative aux taxes sur les jeux. En vertu de l'article 1^{er}, paragraphe 1, sous a), de ladite loi, ces taxes sont prélevées auprès du titulaire de l'autorisation d'exploiter des machines à sous. En outre, l'article 1^{er}, paragraphe 2, prévoit ce qu'il faut entendre par "jeux de machines à sous". Estimant ainsi que le fait générateur n'était pas prévu par une disposition spécifique, l'exploitant en cause avait avancé que le prélèvement des taxes sur les jeux avait été en contradiction avec le principe de légalité de l'impôt. Or, la Cour suprême a observé que lesdites dispositions de la loi relative aux taxes sur les jeux faisaient ressortir avec une clarté suffisante le fait générateur réalisant les conditions légales nécessaires pour l'exigibilité desdites taxes.¹¹
13. En ce qui concerne le prélèvement des impôts autres que ceux de l'État, le législateur national peut prévoir, dans une loi au sens formel, des dispositions déléguant le pouvoir législatif fiscal aux provinces, communes et waterings.¹² Le principe de légalité de l'impôt demande que l'usage de ce pouvoir aboutisse à l'adoption d'une loi au sens matériel.¹³
14. À titre indicatif, il semble utile de faire référence à l'article 216 de la loi communale (*Gemeentewet*, une loi au sens formel), en vertu duquel l'application, la modification ou la suppression d'un impôt communal est décidée par le conseiller municipal (législateur de rang inférieur) en adoptant un règlement fiscal (loi au sens matériel). Un tel règlement est censé prévoir, le cas échéant,

⁸ Voir Hoekstra, T. (2012), Raad van State en delegatie. Wetgeving bij decreet?, Kluwer: Deventer 2012. Se qualifie de "loi au sens formel" tout acte d'autorité édicté par l'ensemble du gouvernement néerlandais et les États-généraux.

⁹ Voir Gribnau, J.L.M. et Pauwels, M.R.T. (2015), Wetenschappelijk commentaar bij artikel 104 van de Grondwet, De Grondwet 2015.

¹⁰ Il semble utile d'observer qu'aux Pays-Bas, la Cour suprême des Pays-Bas est la plus haute instance judiciaire en matière fiscale.

¹¹ Hoge Raad 27 juni 2014, n° 12/04122, disponible sous le lien suivant: [ECLI:NL:HR:2014:1523](#); Hoge Raad 27 juni 2014, n° 12/04123, disponible sous le lien suivant: [ECLI:NL:HR:2014:1524](#). D'autres exemples n'ont pas pu être trouvés dans la jurisprudence de la Cour suprême.

¹² Voir Hoekstra, T. (2012), Raad van State en delegatie. Wetgeving bij decreet?, Kluwer: Deventer 2012.

¹³ Voir Gribnau, J.L.M. et Pauwels, M.R.T. (2015), Wetenschappelijk commentaar bij artikel 104 van de Grondwet, De Grondwet 2015.

l'assujetti, l'assiette de l'impôt, la base d'imposition, le taux ainsi que le point de départ et de la suppression de l'impôt (voir l'article 217 de ladite loi communale).

15. Bien qu'il n'existe pas de législation prévoyant les modalités de ventilation des montants de la TVA en amont ayant grevé les dépenses mixtes, le secrétaire d'État des Finances a adopté la décision "TVA. Déduction de la TVA", précitée. Il convient de rappeler qu'il s'agit d'une pratique constante de l'autorité fiscale néerlandaise n'ayant ni de statut législatif ni de base légale dans la loi néerlandaise sur la TVA.
16. Enfin, un accord à l'amiable (*vaststellingsovereenkomst*) précisant le traitement fiscal dans un cas particulier peut être conclu entre l'assujetti et l'autorité fiscale. Cet accord comprend, notamment, des ententes sur des questions de fait, comme la valeur d'un immeuble et la durée d'amortissement d'un bien, et vise à éviter le recours à un procès. Il importe de souligner que l'accord à l'amiable ne permet pas aux parties de déroger aux codes fiscaux.¹⁴

IV. DÉPENSES MIXTES: VENTILATION DE LA TVA EN AMONT

A. LE PRÉ-PRORATA FONDÉ SUR LE CHIFFRE D'AFFAIRES

17. En droit néerlandais, le pré-prorata a été retenu comme modalité de calcul du droit à déduction de la TVA en amont ayant grevé les dépenses mixtes.¹⁵ Cette modalité permet de calculer la part de ladite TVA étant susceptible d'être attribuée aux opérations économiques, celle-ci faisant ensuite l'objet du prorata de déduction prévu par les articles 174 et 175 de la directive 2006/112/CE, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée.¹⁶
18. Il importe de souligner que le pré-prorata ne s'applique qu'à l'ensemble des opérations économiques ainsi qu'aux opérations non économiques *indépendantes*, c'est-à-dire les opérations non économiques ne présentant pas de lien étroit avec

¹⁴ Voir le site de l'autorité fiscale néerlandaise (disponible sous le lien suivant: https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/standaard_functies/privé/contact/recht_en_en_plichten_bij_de_belastingdienst/vaststellingsovereenkomst2/vaststellingsovereenkomst, consulté en dernier lieu le 21 août 2018). La conclusion d'un accord à l'amiable est une pratique assez courante aux Pays-Bas. Voir, à cet égard, Bierend de Haan, W.D. (2014), *De vaststellingsovereenkomst met de fiscus: binding en rechtsbescherming bij een fiscaal compromis*, *OpenAccess Advocate* 2014.

¹⁵ Voir, à titre indicatif, Lantman, R.J.M.C. (2008), *De zaak Securenta: en de juiste verdeelsleutel is...?*, *Btw-bulletin* 2008/4; Gabriël, M.M. & Kesteren, H.W.M. (2010), *Het berekenen van een 'pre-pro rata'*, *Nederlands Tijdschrift voor Fiscaal Recht* 2010/2415; Van Vilsteren, C.W. (2018), *Btw-aftrek bij belaste en vrijgestelde activiteiten*, *F&A Actueel* 2018.

¹⁶ Voir Beelen, S.T.M. (2010), *Aftrek van BTW als (belaste) omzet ontbreekt*, *Tijdschrift Financieel Management* 2010/134; Van Vilsteren, C.W. (2018), *Btw-aftrek bij belaste en vrijgestelde activiteiten*, *F&A Actueel* 2018. Il convient de préciser que l'article 11 de la décision d'exécution TVA 1968 (*Uitvoeringsbeschikking Omzetbelasting 1968*) vise à transposer, en droit néerlandais, les articles 174 et 175 de ladite directive 2006/112/CE.

les opérations économiques. En effet, aux fins de la déduction de la TVA en amont, les opérations non économiques présentant un lien étroit avec les opérations économiques sont considérées comme faisant partie intégrante de ces dernières. L'existence ou non dudit lien doit s'apprécier en fonction des circonstances de l'espèce.¹⁷

19. Dans la jurisprudence de la Cour suprême, le chiffre d'affaires a été retenu pour calculer le pré-prorata.¹⁸
20. En effet, dans l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt du 15 juin 2012, la Cour suprême a dû statuer sur la ventilation des montants de la TVA payée en amont par un centre de formation se chargeant, notamment, de services d'enseignement pour les adultes. Ainsi, ledit centre a acheté des biens et des services aux fins, d'une part, de l'exploitation d'une cantine au sein d'un bâtiment scolaire (opération économique indépendante) et, d'autre part, de l'enseignement (opération non économique). Il était constant que les dépenses pour l'achat desdits biens et services ne pouvaient pas être directement et exclusivement attribuées auxdites opérations. Selon la Cour, c'était à bon droit que l'autorité fiscale néerlandaise avait fait usage du chiffre d'affaires pour calculer le pré-prorata.¹⁹
21. Le pré-prorata fondé sur le chiffre d'affaires se calcule comme suit:

$$(A / (A+B)) * 100\%$$

A = Chiffre d'affaires tiré des opérations économiques
 B = Chiffre d'affaires tiré des opérations non économiques indépendantes
22. Dans la doctrine, l'exemple suivant concernant le chiffre d'affaires a été fourni pour illustrer, de façon plus précise, le calcul de la part de la TVA en amont étant susceptible d'être attribuée aux opérations identifiées:²⁰

Opérations économiques	200 000 EUR
Opérations non économiques indépendantes	50 000 EUR
TVA payée en amont pour les deux opérations	10 000 EUR
$200\ 000\ \text{EUR} / (200\ 000\ \text{EUR} + 50\ 000\ \text{EUR}) * 100\% = 80\%$	
$10\ 000\ \text{EUR} * 80\% = 8\ 000\ \text{EUR}$ attribuable aux opérations économiques	
$10\ 000\ \text{EUR} * (100\% - 80\%) = 2\ 000\ \text{EUR}$ attribuable aux autres opérations	

¹⁷ Voir Van Vilsteren, C.W. (2018), Btw-aftrek bij belaste en vrijgestelde activiteiten', *F&A Actueel* 2018, p. 12.

¹⁸ Il convient d'ajouter que la Cour suprême ne semble guère se référer expressément aux affaires *Securenta*, C-437/06, *BLC Baumarkt*, C-511/10, *Portugal Telecom*, C-496/11, *Larentia + Minerva et Marenave Schiffahrt*, C-108/14 et C-109/14, la première affaire n'apparaissant que deux fois dans sa jurisprudence et la dernière n'apparaissant qu'une seule fois.

¹⁹ Hoge Raad 15 juin 2012, n° 10/01746, disponible sous le lien suivant: [ECLI:NL:HR:2012:BU1929](https://www.eclii.nl/HR/2012/BU1929).

²⁰ Voir Van Vilsteren, C.W. (2018), Btw-aftrek bij belaste en vrijgestelde activiteiten', *F&A Actueel* 2018.

B. D'AUTRES CRITÈRES DE CALCUL DU PRÉ-PRORATA

23. Selon une jurisprudence constante de la Cour suprême, on peut déroger à l'application du chiffre d'affaires pour calculer le pré-prorata, pourvu que la personne qui s'en prévaut fournisse des preuves suffisantes pour démontrer qu'une autre modalité garantit une détermination plus précise de la part de la TVA en amont étant susceptible d'être attribuée aux opérations identifiées.²¹ À cet égard, il convient de préciser que c'est bien l'assujetti qui doit se fonder, dans sa déclaration de TVA, sur une modalité quelconque pour calculer le pré-prorata, celle-ci faisant ensuite l'objet d'une vérification par l'autorité fiscale.
24. Dans ce contexte, il semble utile de rappeler le paragraphe 3.4.1 de la décision "TVA. Déduction de la TVA" du secrétaire d'État des Finances.²² En vertu dudit paragraphe, d'autres critères peuvent être retenus afin de calculer le pré-prorata, tels que le m², le m³ et les recettes ou les coûts, à condition que ces modalités reflètent objectivement la part d'imputation réelle de la TVA en amont aux opérations identifiées.
25. En outre, dans l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt du 12 décembre 2017, la cour d'appel d'Arnhem-Leeuwarden s'est ralliée au calcul, effectué par l'autorité fiscale, du pré-prorata fondé sur le nombre d'heures d'utilisation réelle d'un gymnase. Ainsi, dans cette affaire, l'exploitant en cause avait mis, à titre gratuit, ledit gymnase à disposition d'écoles primaires (opération non économique indépendante), tout en le donnant en location, à titre onéreux, à des organisations sportives (opération économique). Les dépenses faites par l'exploitant ne pouvaient pas être directement et exclusivement attribuées auxdites opérations. S'appuyant sur un horaire qui avait été défini aux fins de l'utilisation dudit gymnase par les écoles et lesdites organisations, l'autorité fiscale néerlandaise avait fait valoir que le pré-prorata se calculait comme suit:

$$(A / (A+B)) * 100\%$$

A = Nombre d'heures d'utilisation du gymnase par les organisations sportives

B = Nombre total d'heures d'utilisation du gymnase

La cour d'appel d'Arnhem-Leeuwarden a jugé que ledit calcul du pré-prorata reflétait objectivement la part d'imputation réelle de la TVA en amont à chacune des opérations identifiées.²³

²¹ Voir, à titre indicatif, Hoge Raad 3 février 2006, n° 41751, disponible sous le lien suivant: [ECLI:NL:HR:2006:AV0823](https://www.eclifra.eu/ECLI/NL:HR:2006:AV0823), et Hoge Raad 15 juin 2012, n° 10/01746, disponible sous le lien suivant: [ECLI:NL:HR:2012:BU1929](https://www.eclifra.eu/ECLI/NL:HR:2012:BU1929).

²² Voir le point 8 de cette contribution.

²³ Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden 12 décembre 2017, n° 17/00563, disponible sous le lien suivant: [ECLI:NL:GHARL:2017:10872](https://www.eclifra.eu/ECLI/NL:GHARL:2017:10872).

V. CONCLUSIONS

26. Au vu de ce qui précède, il peut être conclu que le droit néerlandais reconnaît le principe de légalité de l'impôt. Ce principe souligne que le prélèvement d'un impôt quelconque ne peut avoir lieu que sur le fondement d'une loi au sens formel.
27. En ce qui concerne le prélèvement des impôts autres que ceux de l'État, le législateur national peut prévoir, dans une loi au sens formel, des dispositions déléguant le pouvoir législatif fiscal aux provinces, communes et waterings, celles-ci devant, à leur tour, adopter une loi au sens matériel.
28. Toutes les lois fiscales, soit au sens formel soit au sens matériel, doivent prévoir les éléments essentiels du prélèvement de l'impôt, tels que l'assujetti, le fait générateur et le taux. Il existe des dispositions prescrivant plus précisément le contenu d'une loi fiscale au sens matériel (voir, à titre indicatif, l'article 217 de la loi communale).
29. En droit néerlandais, le législateur n'a pas adopté une législation prévoyant des modalités de ventilation de montants de la TVA en amont ayant grevé les dépenses mixtes. Certes, la décision "TVA. Déduction de la TVA" du secrétaire d'État des Finances énonce certaines modalités à cet égard. Toutefois, celle-ci n'a pas de statut législatif.
30. En outre, dans la jurisprudence, le pré-prorata a été retenu comme modalité de calcul du droit à déduction de la TVA en amont ayant grevé les dépenses mixtes. Cette modalité permet de calculer la part de ladite TVA étant susceptible d'être attribuée aux opérations identifiées.
31. En règle générale, ledit pré-prorata est fondé sur le chiffre d'affaires. Cependant, d'autres critères existent à cet égard, tels que le m², le m³, les recettes ou les coûts ainsi que le nombre d'heures d'utilisation d'un bien. Il est indispensable que la modalité appliquée dans un cas particulier reflète objectivement la part d'imputation réelle de la TVA en amont aux opérations identifiées.

[...]

DROIT POLONAIS

I. INTRODUCTION

1. L'ordre juridique polonais reconnaît le principe de légalité de l'impôt, défini comme la règle selon laquelle aucun impôt ou aucune taxe ne peut être opposé à une personne sans que cet impôt ou cette taxe ait été prévu par la loi¹.
2. Jusqu'au 1^{er} janvier 2016, la loi polonaise relative à la taxe sur la valeur ajoutée (la loi du 11 mars 2004 relative à la taxe sur les biens et services², ci-après la «loi sur la TVA») ne contenait pas de dispositions portant sur des méthodes et des critères de ventilation des montants de TVA payée en amont entre activités économiques et activités non économiques.

II. SOURCES DU PRINCIPE DE LÉGALITÉ DE L'IMPÔT

3. Le principe de légalité de l'impôt, tel que défini aux fins de la présente note de recherche (voir le 1^{er} paragraphe de la présente contribution) est bien consacré dans la Constitution polonaise³. Lui correspond matériellement en effet le principe d'exclusivité légale en matière fiscale, consacré aux articles 84 et 217 de la Constitution.
4. À cet égard, l'article 84 de la Constitution, figurant dans son titre II, intitulé «Les libertés, les droits et les devoirs de l'homme et du citoyen», dans la partie consacrée aux «devoirs» des citoyens, énonce: «Chacun est tenu de supporter les contributions et charges publiques, dont les impôts, telles que prévues par la loi».
5. Ensuite, l'article 217 de la Constitution, contenu dans le titre X intitulé «Des finances publiques» dispose: «Sont prévus par la loi: l'imposition de taxes et d'autres prélèvements publics, la détermination des sujets et des objets en matière fiscale et les taux d'imposition, ainsi que les règles d'octroi des dégrèvements et d'annulation des obligations et les catégories de personnes exonérées d'impôts».
6. Or, il semble opportun de souligner que le principe d'exclusivité légale en matière fiscale constitue seulement l'un des principes pertinents du point de vue de

¹ En effet, les origines de ce principe en droit polonais remontent au XIV^{ème} siècle. Plus précisément, le principe *nullum tributum sine lege* fut l'objet du privilège de Košice de 1374 par lequel le roi Louis I^{er} de Hongrie garantit à la noblesse polonaise qu'aucun impôt ne lui serait imposé sans l'accord de celle-ci. Voir Bartoszewicz, M., *Art. 217. [w:] Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, Wydawnictwo Prawnicze LexisNexis, 2014.

² Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t.j. Dz. U. z 2017 r. poz. 1221 z późn. zm.).

³ Constitution de la République de Pologne du 2 avril 1997 (Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz.U. nr 78, poz. 483).

l'évaluation de la constitutionnalité d'une contribution publique. En effet, en lui-même, ce principe ne semble porter que sur l'obligation de régler une matière par un acte adopté par le Parlement et sur la portée de cette obligation. Cette obligation est complétée par un nombre d'obligations découlant d'autres principes constitutionnels (qu'ils y soient consacrés expressément dans la Constitution ou déduits d'autres principes) pertinents. Font partie de ces principes notamment ceux de l'État de droit, de sécurité juridique, d'équité sociale, et de législation régulière. L'application de tous les principes constitutionnels pertinents devrait aboutir à ce qu'un contribuable puisse de manière compréhensible et précise déterminer le contenu des obligations pesant sur lui au moment de la survenance d'un fait générateur de l'obligation fiscale.

7. Tous les principes pertinents en matière fiscale se traduisent par un nombre d'obligations plus concrètes, tant pour le législateur que pour les organes appliquant la loi. Parmi les obligations du législateur figurent: l'obligation d'adopter des dispositions claires et précises⁴, l'obligation de prévoir une certaine période de *vacatio legis* et l'interdiction d'introduire des modifications à la loi fiscale durant l'exercice fiscal, l'obligation d'adopter des dispositions transitoires appropriées, l'interdiction de rétroactivité de la loi, et l'obligation de protéger des droits acquis.⁵ Au niveau de l'application et de l'interprétation de la loi, les plus importantes sont: l'interdiction de l'interprétation de la loi fiscale par analogie au détriment du contribuable⁶, l'obligation d'interpréter les doutes en faveur du contribuable (*in dubio pro tributario*)⁷, et l'interdiction de la présomption d'existence d'une obligation fiscale⁸.

III. ÉTENDUE DU PRINCIPE D'EXCLUSIVITÉ LÉGALE EN MATIÈRE FISCALE

A. APPROCHE DE LA COUR CONSTITUTIONNELLE EN GÉNÉRAL

8. Comme l'a constaté la Cour constitutionnelle dans plusieurs arrêts, si l'article 84 prévoit une obligation de déterminer précisément dans une loi tous les éléments importants d'un rapport de contribution publique, l'article 217 indique à son tour les différents éléments dudit rapport (sujets, objet, taux, règles d'octroi des

⁴ Voir l'arrêt de la Cour constitutionnelle du 22 mai 2002, n° K 6/02, OTK ZU 3/A/2002, pos. 33.

⁵ Voir également Działocha, K., Łukaszczyk, A., *Artykuł 84*, [w:] Garlicki, L. (red.), Zubik, M. (red.), *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz. Tom II, wyd. II*, Wydawnictwo Sejmowe 2016.

⁶ Voir l'arrêt de la Cour constitutionnelle du 13 septembre 2011, n° P 33/09, OTK ZU 7A/2011, pos. 71.

⁷ Voir les arrêts de la Cour constitutionnelle: du 18 juillet 2013, n° SK 18/09, OTK ZU 6/A/2013, pos. 80; du 13 décembre 2017, n° SK 48/15, OTK ZU A/2018, pos. 2.

⁸ Voir l'arrêt de la Cour constitutionnelle du 8 décembre 2009, n° K 7/08, OTK ZU 11A/2009, pos. 166.

dégrèvements et d'annulation, catégories de personnes exonérées) pour lesquels cette obligation revêt un caractère particulier. En effet, en matière de fiscalité publique, les principes généraux de précision suffisante d'une réglementation, qui sont ancrés au principe de législation régulière, sont renforcés par les articles 84 et 217.⁹

9. S'agissant de l'article 217, la Cour constitutionnelle a constaté que celui-ci contient deux parties distinctes. En effet, d'une part, dans la première partie, cet article prévoit l'exclusivité légale absolue pour «l'imposition de taxes et d'autres prélèvements publics, la détermination des sujets et des objets en matière fiscale et les taux d'imposition». Pour ces matières, il est dès lors nécessaire de prévoir dans une loi tous les éléments essentiels y afférents, afin que la réglementation contenue dans une loi soit complète, précise et univoque. Cependant, selon la Cour constitutionnelle, l'énumération figurant dans l'article 217 n'est pas exhaustive. Au contraire, elle devrait être comprise comme la réflexion d'une règle plus générale selon laquelle tous les éléments essentiels d'un rapport de contribution publique devraient être régulés directement dans une loi. Par conséquent, seuls les éléments dépourvus d'importance essentielle pour la construction d'une contribution publique peuvent faire l'objet d'une réglementation contenue dans un acte situé, dans la pyramide des normes, à un niveau inférieur à la loi, soit dans un règlement au sens de l'article 87, paragraphe 1, de la Constitution^{10 11}.
10. D'autre part, toujours selon la Cour constitutionnelle, dans sa partie finale, l'article 217 de la Constitution exige que la loi prévoie également «les règles d'octroi des dégrèvements et d'annulation des obligations et les catégories de personnes exonérées d'impôts». Pour ces matières, le régime revêt un caractère moins strict par rapport à celui prévu pour les matières énumérées dans la première partie de cet article, dans la mesure où seules les «règles» et les «catégories» pour les matières concernées doivent impérativement faire l'objet de la réglementation dans une loi.¹² La portée des matières pouvant être régies dans un règlement est dès lors plus large.

⁹ Voir les arrêts de la Cour constitutionnelle: du 29 juillet 2014, n° P 49/13, OTK ZU 7A/2014, pos. 79; du 13 septembre 2011, n° P 33/09, OTK ZU 7A/2011, pos. 71; du 10 septembre 2010, n° P 44/09, OTK ZU 7A/2010, pos. 68; du 7 septembre 2010, n° P 94/08, OTK ZU 7A/2010, pos. 67; du 27 novembre 2007, n° 39/06, OTK ZU 10A/2007, pos. 127; du 9 octobre 2007, n° SK 70/06, OTK ZU 9A/2007, pos. 103; du 2 avril 2007, n° SK 19/06, OTK ZU 4A/2007, pos. 37; du 6 mars 2002, n° P 7/00, OTK ZU 2A/2002, pos. 13.

¹⁰ Voir les arrêts de la Cour constitutionnelle: du 9 octobre 2007, n° SK 70/06, OTK ZU 9A/2007, pos. 103; du 6 mars 2002, n° P 7/00, OTK ZU 2A/2002, pos. 13; du 9 février 1999, n° U 4/98, OTK ZU 1/1999, pos. 4; du 1^{er} septembre 1998, n° U 1/98, OTK ZU 5/1998, pos. 63; du 16 juin 1998, n° U 9/97, OTK ZU 4/1998, pos. 51. Voir également Działocha, K., Łukaszczuk, A., *Artykuł 84, op. cit.*, et les arrêts de la Cour constitutionnelle cités.

¹¹ Conformément à l'article 87, paragraphe 1, de la Constitution, «[l]a Constitution, les lois, les traités ratifiés et les règlements sont les sources du droit obligatoire *erga omnes* en République de Pologne».

¹² Voir l'arrêt de la Cour constitutionnelle du 9 octobre 2007, n° SK 70/06, OTK ZU 9A/2007, pos. 103.

11. Ainsi qu'il ressort des paragraphes précédents, l'article 217 de la Constitution détermine en effet, pour différentes matières de la construction d'un impôt, quelle est la portée, d'une part, des matières devant faire l'objet d'une réglementation adoptée par le Parlement et, d'autre part, des matières pouvant être régies dans un règlement.
12. Dans ce contexte, il ressort de la jurisprudence de la Cour constitutionnelle que toute la réglementation en matière fiscale adoptée sous forme d'un règlement doit avoir sa source dans une délégation expresse contenue dans une loi, conforme aux conditions d'une telle délégation prévues à l'article 92 de la Constitution.¹³ Celui-ci prévoit dans son premier paragraphe que «[l]es règlements sont édictés par les autorités prévues par la Constitution en vertu des délégations détaillées contenues dans la loi et en vue de l'application de celle-ci. Les délégations doivent déterminer l'autorité compétente pour édicter un règlement et l'étendue des matières à régler ainsi que les lignes directrices quant à son contenu.». Conformément au paragraphe 2 dudit article, «[l]'autorité autorisée à édicter les règlements ne peut déléguer les pouvoirs visés au premier alinéa à une autre autorité». L'article 217 de la Constitution impose dès lors en réalité des restrictions supplémentaires par rapport à celles ressortant de l'article 92.¹⁴
13. En tout état de cause, les règlements peuvent seulement comporter des compléments à ce qui a fait l'objet d'une réglementation dans une loi et seulement pour autant que les éléments importants de la construction d'un impôt prévus dans ce dernier ne soient altérés.¹⁵
14. Dans ce contexte, la Cour constitutionnelle a souligné que les règlements ne peuvent pas contenir des dispositions pour lesquelles l'article 217 prévoit la réglementation par une loi. Ainsi, le principe d'exclusivité légale en matière fiscale détermine la portée des matières pouvant être régulées dans des règlements.¹⁶
15. Il est dès lors considéré qu'il ressort de la jurisprudence de la Cour constitutionnelle que le champ de matières pouvant faire l'objet de réglementation dans des actes inférieurs à la loi est assez limité.¹⁷
16. En tout état de cause, la violation des articles 84 et 217 de la Constitution par le législateur a pour effet l'inopposabilité de la réglementation en cause à un

¹³ Voir les arrêts de la Cour constitutionnelle: du 6 décembre 2016, n° SK 7/15, OTK ZU A/2016, pos. 100; du 27 avril 2004, n° K 24/03, OTK ZU 4A/2004, pos. 33; du 19 juillet 2011, n° P 9/09, OTK ZU 6/A/2011, pos. 59.

¹⁴ Voir l'arrêt de la Cour constitutionnelle du 20 juin 2002, n° K 33/01, OTK ZU 4A/2002, pos. 44.

¹⁵ Voir les arrêts de la Cour constitutionnelle: du 20 juin 2002, n° K 33/01, OTK ZU 4A/2002, pos. 44; du 1^{er} septembre 1998, n° U 1/98, OTK ZU 5/1998, pos. 65.

¹⁶ Działocha, K., Łukaszczyk, A., *Artykuł 84, op. cit.*, et les arrêts de la Cour constitutionnelle y cités.

¹⁷ Voir l'arrêt de la Cour constitutionnelle du 20 juin 2002, n° K 33/01, OTK ZU 4A/2002, pos. 44. Voir également Działocha, K., Łukaszczyk, A., *Artykuł 84, op. cit.*

contribuable, la réglementation jugée inconstitutionnelle étant annulée à la suite de la publication de l'arrêt de la Cour constitutionnelle au Journal officiel.

B. EXEMPLES DE LA JURISPRUDENCE DE LA COUR CONSTITUTIONNELLE

17. Dans la plupart de ses décisions en matière fiscale et d'autres contributions publiques, la Cour constitutionnelle s'est penchée sur les questions de violation des articles 84 et 217 de la Constitution, parfois en combinaison avec d'autres articles, notamment l'article 2 consacrant le principe de l'État de droit et de l'article 92, précité, dans les situations de l'instauration d'un impôt ou d'une contribution publique caractérisée par manque de précision ou de clarté, ou bien dans les situations où le législateur, dans une délégation contenue dans la loi, a accordé trop de pouvoir à d'autres organes en matière de détermination de différentes charges.
18. Ainsi, à titre d'exemple, dans l'arrêt du 6 décembre 2016¹⁸, la Cour constitutionnelle a jugé que, en déterminant, dans un règlement, le taux d'accise réduit pour le fioul et les conditions de son application, le ministre des Finances n'a pas dépassé les limites de la délégation contenue dans la loi sur les droits d'accises. En effet, les éléments importants de la construction de cet impôt, dont le taux de base frappant le fioul, étaient déterminés dans la loi.
19. En revanche, dans l'arrêt du 28 novembre 2013¹⁹, la Cour constitutionnelle a jugé qu'un article de la loi sur la salubrité publique violait les articles 84 et 217 de la Constitution dans la mesure où il ne prévoyait pas de critères d'imposition aux particuliers, par les collectivités territoriales, d'une taxe supplémentaire prévue par cette loi.
20. De même, dans l'arrêt du 19 juillet 2011²⁰, la Cour constitutionnelle a jugé que la disposition contenant une délégation pour le Conseil national de l'audiovisuel (Krajowa Rada Radiofonii i Telewizji) pour déterminer le montant de la concession pour la diffusion d'un programme télévisé violait l'article 217 de la Constitution dans la mesure notamment où elle ne contenait pas de limites (notamment du minimum et du maximum du montant) au pouvoir du Conseil pour imposer cette charge publique, ni de critères de détermination de son montant.
21. Dans l'arrêt du 20 juin 2002²¹, la Cour constitutionnelle a jugé inconstitutionnelle la disposition d'un article de la loi relative à la taxe sur les biens et services laquelle comportait une délégation pour un ministre qui était compétent pour déterminer pour chaque magazine s'il relevait de la définition du magazine spécialisé dont l'importation, la vente et la production étaient soumises, conformément à un article de cette loi, au taux de TVA nul. À cet égard, elle a estimé que la norme prévoyant

¹⁸ N° SK 7/15, OTK ZU A/2016, pos. 100.

¹⁹ N° K 17/12, OTK ZU 8A/2013, pos. 125.

²⁰ N° P 9/09, OTK ZU 6A/2011, pos. 59.

²¹ N° K 33/01, OTK ZU 4A/2002, pos. 44.

la délégation n'était pas complète et la construction de la délégation méconnaissait les règles constitutionnelles concernant les règlements.

22. En revanche, il ne semble pas que la Cour constitutionnelle ait eu l'occasion de se pencher sur la question de constitutionnalité, au moins indirectement dans le cadre de traitement d'une plainte constitutionnelle, de la pratique de l'administration ayant un impact sur la portée de l'obligation fiscale qui n'aurait pas de base dans les dispositions contenues dans la loi ni dans les règlements.

C. APPROCHE DE LA COUR SUPRÊME ADMINISTRATIVE EN GÉNÉRAL

23. La Cour suprême administrative se rallie à l'interprétation de la Constitution telle qu'elle ressort de la jurisprudence de la Cour constitutionnelle. Elle rappelle dans sa jurisprudence que l'imposition des impôts relève de l'exclusivité légale ce qui ressort de l'article 217 de la Constitution. Conformément au principe de précision, les éléments mentionnés dans cet article doivent être réglés dans une loi de manière précise, transparente et claire. Il ressort du principe de l'État de droit que chaque réglementation portant atteinte aux droits et libertés des citoyens doit correspondre à l'exigence de précision. En effet, le destinataire d'une norme doit être en mesure de constater comment il devrait se comporter. Le contribuable procédant tout seul au calcul d'un impôt ne devrait pas avoir de doutes en ce qui concerne l'identification des opérations faisant l'objet d'imposition²².
24. Il est également de jurisprudence constante de la Cour suprême administrative que, en ce qui concerne les lois transposant le droit de l'Union, l'interprétation conforme aboutissant à l'élargissement de l'assiette d'un impôt par rapport au libellé des dispositions nationales, serait une interprétation *contra legem* en ce qu'elle méconnaîtrait le principe d'exclusivité légale en matière fiscale. Ainsi, la mise en œuvre d'une directive dans le droit polonais en matière fiscale devrait être conforme aux dispositions de la Constitution, notamment à l'article 217. Par conséquent, l'objet de l'imposition ne peut pas faire l'objet d'une présomption et être déterminé par le biais de l'interprétation téléologique ou conforme, aboutissant à l'élargissement de l'assiette de l'impôt aux opérations n'y entrant pas à la lumière du libellé des dispositions nationales.²³

²² Voir à cet égard, par exemple, l'arrêt de la Cour suprême administrative du 14 janvier 2011, n° I FSK 114/10, LEX n° 951746.

²³ Voir à cet égard, par exemple, les arrêts de la Cour suprême administrative: du 9 février 2016, n° I FSK 1464/14, LEX n° 1984104; du 27 février 2014, n° I FSK 160/13, LEX n° 1494567; du 27 février 2014, n° I FSK 56/13, LEX n° 1494621; du 27 février 2014, n° I FSK 55/13, LEX n° 1494619; du 14 janvier 2011, n° I FSK 114/10, LEX n° 951746; du 9 novembre 2011, n° I FSK 37/11, LEX n° 1574037.

IV. APPLICATION DU PRINCIPE D'EXCLUSIVITÉ LÉGALE AU CAS D'ABSENCE DE RÈGLES DE VENTILATION DES MONTANTS DE TVA PAYÉE EN AMONT ENTRE ACTIVITÉS ÉCONOMIQUES ET ACTIVITÉS NON ÉCONOMIQUES

25. La Cour constitutionnelle n'a pas eu l'occasion de se prononcer sur le problème d'application du principe d'exclusivité de l'impôt dans la situation d'absence de dispositions portant sur des méthodes et des critères de ventilation des montants de TVA payée en amont entre activités économiques et activités non économiques et concernant les dépenses mixtes, c'est-à-dire les dépenses ne pouvant pas être directement et exclusivement attribuées à une de ces deux catégories d'opérations.
26. En revanche, ce problème a fait l'objet d'une jurisprudence abondante de la Cour suprême administrative, concernant surtout, mais non seulement, d'une part, les opérations effectuées par les entreprises de paris, d'autre part, les opérations des collectivités territoriales. La question du traitement des dépenses mixtes a fait l'objet du débat qui a finalement abouti à un arrêt interprétatif de la Cour suprême administrative qui a établi une ligne de jurisprudence constante en la matière.²⁴
27. En effet, dans l'arrêt interprétatif²⁵ du 24 octobre 2011²⁶, la Cour suprême administrative a jugé dans le dispositif que les opérations ne relevant pas du champ d'application de la loi sur la TVA n'affectent pas le droit à déduction tel que prévu à l'article [étant une transposition des articles 17 et 19 de la sixième directive TVA²⁷, correspondant aux articles 173 à 175 de la directive 2006/112/CE²⁸] de cette loi.
28. Il ressort de la motivation de cet arrêt que la Cour suprême administrative a en effet estimé que pour les assujettis exerçant à la fois une activité économique (c'est-à-dire, l'activité relevant du champ d'application de la loi relative à la taxe sur les biens et services et de la directive sur la taxe sur la valeur ajoutée) et une activité non économique (se trouvant en dehors du champ d'application de cette loi et de cette directive), dans la mesure où il n'est pas possible d'imputer certaines dépenses seulement à l'une de ces activités, un assujetti a le droit à déduction pour l'intégralité de la TVA payée en amont.

²⁴ Finalement, le problème a été résolu au niveau législatif par l'ajout des dispositions en la matière à la loi sur la TVA, étant entrées en vigueur le 1^{er} janvier 2016. Ces dispositions ne sont pas applicables rétroactivement aux opérations donnant droit à déduction effectuées avant cette date.

²⁵ *Uchwała składu siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego*, voir l'article 187 de la loi sur la procédure devant les juridictions administratives.

²⁶ I FPS 9/10, ONSAiWSA z 2012 r. n° 1 pos. 3.

²⁷ 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.

²⁸ Directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée.

29. La Cour suprême administrative s'est basée sur l'arrêt *Securenta* (C-437/06)²⁹, dans lequel la Cour a jugé que la détermination des méthodes et des critères de ventilation des montants de TVA payée en amont entre activités économiques et activités non économiques au sens de la sixième directive relève du pouvoir d'appréciation des États membres qui, dans l'exercice de ce pouvoir, doivent tenir compte de la finalité et de l'économie de cette directive et, à ce titre, prévoir un mode de calcul reflétant objectivement la part d'imputation réelle des dépenses en amont à chacune de ces deux activités. Ayant constaté que le législateur polonais a délibérément décidé³⁰ que la valeur des opérations non soumises à taxation ne devrait pas être prise en compte, la Cour suprême administrative en a conclu que les dispositions de la loi transposant la directive sur le prorata de déduction ne trouvaient pas à s'appliquer aux situations où il s'agissait de dépenses ne pouvant pas être affectées exclusivement à l'activité économique ou non économique de l'assujetti. Par conséquent, il n'y avait pas lieu, faute de réglementation univoque à cet égard dans la loi, de priver l'assujetti du droit à déduction dans l'intégralité, dans la mesure où cela aurait pour effet la violation du principe de neutralité. Cette dernière serait une conséquence du fait que la taxe afférente à de telles dépenses aurait pesé sur l'assujetti en intégralité.
30. Il convient de souligner que la Cour suprême administrative n'a fait aucune référence dans cet arrêt au principe de légalité de l'impôt ni à la Constitution polonaise. Il semble que cela ait été le résultat d'une lecture spécifique de l'arrêt *Securenta*, précité, faite seulement au regard des dispositions de la directive relative à la TVA concernant le prorata de déduction. Or, il convient de noter qu'une telle lecture pouvait être justifiée eu égard à la formulation de la question posée à la Cour suprême administrative (voir à cet égard également le dispositif de cet arrêt, cité au paragraphe 27 de la présente contribution).
31. Quelle que soit l'optique adoptée par la Cour suprême administrative dans la lecture de l'arrêt de la Cour, il semble selon la motivation de l'arrêt interprétatif que la Cour suprême administrative soit partie du principe selon lequel l'assujetti disposait du droit général à déduction portant sur toutes les dépenses, pourvu qu'elles soient liées (au moins en partie) à des opérations économiques. Les dispositions de la directive relative à la TVA sur le prorata de déduction prévoieraient les règles de limitation à ce droit. Mais puisqu'elles ne trouvaient pas à s'appliquer, comme cela ressortait de l'arrêt *Securenta*, précité, à la ventilation de la taxe payée en amont entre activités économiques et activités non économiques pour les dépenses mixtes, la limitation en ressortant ne pouvait pas être appliquée. Faute d'autres dispositions prévoyant une quelconque limitation, prévues notamment dans la loi polonaise, il n'y avait aucune

²⁹ Voir l'arrêt du 13 mars 2008, *Securenta*, C-437/06.

³⁰ Une telle constatation était possible grâce au fait que le projet initial de la loi sur la TVA prévoyait, outre les dispositions visant à transposer des dispositions de la directive sur le prorata de déduction, d'autres dispositions particulières et applicables à la ventilation initiale entre l'activité économique et non économique. Ces dispositions n'ont pourtant pas été incluses dans la version définitive de la loi.

base pour une limitation plus élargie que celle ressortant de la directive et des dispositions nationales la transposant.

32. L'arrêt a été bien accueilli par la doctrine. Bien qu'on ait constaté que la décision semblait méconnaître le principe de neutralité fiscale, elle a tout de même été appréciée, dans la mesure où elle était considérée comme «pleinement conforme au droit de l'Union et à la jurisprudence de la Cour».³¹
33. L'interprétation adoptée dans l'arrêt du 24 octobre 2011 a ensuite été suivie à plusieurs reprises dans la jurisprudence subséquente de la Cour suprême administrative. Dans les premières décisions, cette juridiction n'a fait aucune référence à la Constitution, s'étant concentrée plutôt sur le champ d'application des dispositions portant sur le prorata de déduction ainsi que sur le fait que les dispositions mixtes n'y entraient pas.³²
34. Les références aux principes constitutionnels sont néanmoins apparues relativement rapidement. Il est intéressant de noter qu'elles semblent avoir été invoquées surtout dans la jurisprudence concernant les opérations effectuées par les entreprises organisant des paris (qui étaient exclues du champ d'application de la loi sur la TVA avant le 1^{er} janvier 2009). Ainsi, dans ses arrêts subséquents, en acceptant le droit à déduction pour la totalité de la taxe en amont afférente aux dépenses mixtes, la Cour suprême administrative rappelait non seulement l'arrêt interprétatif du 24 octobre 2011 mais constatait également que l'obligation d'un assujetti de procéder à une ventilation entre les opérations économiques et non économiques, telle qu'exigée par l'administration fiscale, n'avait pas de base juridique et n'était dès lors pas conforme à l'article 217 de la Constitution. Elle a estimé qu'il ne saurait être exigé des contribuables qu'ils procèdent eux-mêmes à la détermination d'un prorata sans qu'il y ait des critères univoques à cet égard prévus dans la loi. Cela porterait en effet atteinte au principe de sécurité juridique en matière de droit de contributions publiques. Cela violerait également le principe constitutionnel d'exclusivité légale en matière fiscale prévu à l'article 217 de la Constitution. Des règles de détermination de la proportion, telles que proposées par l'administration fiscale, n'avaient pas en effet de valeur normative.³³

³¹ Voir à cet égard Modzelewski, K., Szelaowski, K., *Glosa do uchwały NSA z dnia 24 października 2011 r., I FPS 9/10*, Monitor Podatkowy 2012/7/46-49.

³² Voir à cet égard les arrêts de la Cour suprême administrative: du 18 avril 2012, n° I FSK 911/11, LEX n° 1170992; du 10 mai 2012, n° I FSK 997/11, LEX n° 1170989; du 16 avril 2015, I FSK 109/14, LEX nr 1772579.

³³ Voir à cet égard, par exemple, les arrêts de la Cour suprême administrative: du 9 février 2016, n° I FSK 1464/14, LEX n° 1984104; du 16 avril 2015, n° I FSK 109/14, LEX n° 1772579; du 16 avril 2015, n° I FSK 376/14, LEX n° 1678035; du 20 janvier 2015, n° I FSK 2102/13, LEX n° 1768971; du 27 février 2014, n° I FSK 160/13, LEX n° 1494567; du 27 février 2014, n° I FSK 56/13, LEX n° 1494621; du 27 février 2014, n° I FSK 55/13, LEX n° 1494619; du 14 janvier 2011, n° I FSK 114/10, LEX n° 951746; du 9 novembre 2011, n° I FSK 37/11, LEX n° 1574037.

35. À titre d'exemple, l'article 217 de la Constitution a été invoqué par la Cour suprême administrative dans son arrêt du 20 janvier 2015³⁴ dans lequel cette juridiction a souligné que l'interprétation du droit fiscal ne peut pas mener à l'imposition des obligations qui ne sont pas explicitement prévues par la loi. Il serait dès lors interdit de procéder à l'interprétation conforme au droit de l'Union qui aboutirait à l'interprétation *contra legem* de ses normes par l'extension de la portée de l'objet de l'assujettissement. Cela porterait atteinte à l'article 217 de la Constitution qui exige une disposition claire et compréhensible en matière d'imposition de taxes et d'autres prélèvements publics. Dans ce cas, l'objet de la taxe ne saurait être présumé et constitué par l'interprétation téléologique ou conforme au droit européen.
36. Ensuite, dans l'arrêt du 28 avril 2017³⁵, la Cour suprême administrative a confirmé que l'absence dans la loi polonaise des dispositions concernant la détermination de la partie des dépenses mixtes devant être attribuée à l'activité non économique avait pour effet que l'assujetti était en droit de déduire la totalité de la taxe payée en amont afférente aux dépenses mixtes. Ainsi, l'assujetti n'était pas censé déterminer lui-même la partie de ces dépenses relevant de l'activité économique, cela n'étant pas prévu par la loi. Cela aurait pour effet une méconnaissance du principe de sécurité juridique et de la disposition de l'article 217 de la Constitution.
37. Cette position, exprimée à plusieurs reprises par la Cour suprême administrative, demeure dominante dans la jurisprudence polonaise en la matière.³⁶

V. CONCLUSION

38. L'ordre juridique polonais reconnaît un principe équivalant au principe de légalité de l'impôt. Il s'agit du principe constitutionnel d'exclusivité légale en matière fiscale. Selon ce principe, tous les éléments essentiels d'une contribution publique, dont ceux d'un impôt, doivent être régulés directement dans une loi. Ainsi, seuls les éléments n'ayant pas d'importance essentielle pour la construction de celle-ci peuvent faire l'objet d'une réglementation contenue dans un règlement.

³⁴ N° I FSK 2102/13, LEX n° 1768971.

³⁵ N° I FSK 1477/15, LEX n° 2296343.

³⁶ Notons néanmoins qu'une autre approche a été adoptée dans l'arrêt du tribunal administratif de la voïvodie de Wrocław dans l'arrêt du 24 juillet 2014. Cette juridiction a estimé que le fait que le législateur polonais, dans la loi relative à la TVA, en rédigeant la règle contenue à l'article 86, paragraphe 1, de ladite loi, n'ait pas déterminé de méthodes et de critères de répartition entre les opérations soumises à la TVA et les opérations qui ne relèvent pas du champ d'application de la TVA, ne saurait conduire à ce que, dans une telle situation, les assujettis disposent d'un droit complet de déduire la TVA également en ce qui concerne la part qui est liée aux opérations ne relevant pas du système de la TVA. Cette interprétation, selon le tribunal administratif de la voïvodie de Wrocław, est contraire à l'article 168 de la sixième directive et à la neutralité de la TVA.

39. Si la Cour constitutionnelle ne semble pas encore avoir eu l'occasion de se pencher sur l'admissibilité d'imposer par l'administration fiscale aux contribuables une obligation de déterminer la proportion entre les opérations imposables et non imposables sans que les modalités et les critères de cette opération aient été prévus par la loi, cette éventualité a été rejetée par la Cour suprême administrative. Cette juridiction a jugé que, en l'absence dans la loi nationale de dispositions portant sur des méthodes et des critères de ventilation des montants de TVA payée en amont entre activités économiques et activités non économiques en cas de dépenses mixtes, exiger des assujettis qu'ils procèdent eux-mêmes à la détermination d'une proportion porterait atteinte au principe de sécurité juridique en matière de droit de contributions publiques et violerait le principe constitutionnel d'exclusivité légale en matière fiscale.

[...]

[...]

DROIT PORTUGAIS

I. INTRODUCTION

1. Principe structurant du droit fiscal portugais, le principe de légalité de l'impôt, synthétisé dans l'adage latin «*nullum tributum sine lege*», est expressément consacré par la Constitution de la République portugaise.
2. Ce principe constitutionnel, qui se concrétise par l'existence d'une réserve de loi («*lex scripta*») absolue («*lex stricta*»), considère la loi au sens formel comme source unique de normativité fiscale¹. Autrement dit, c'est la loi qui est la seule habilitée à instituer les impôts et à édicter les règles qui les régissent.
3. Du point de vue matériel, cette réserve de loi absolue se matérialise dans le principe de typicité, inhérent à la loi fiscale, qui se traduit par l'exigence d'une détermination précise et détaillée du *si* et du *quantum* de l'obligation fiscale, afin, d'une part, de permettre, dans un souci de sécurité juridique, que les contribuables connaissent leurs obligations fiscales et, d'autre part, d'éviter l'arbitraire du pouvoir exécutif. Bien que, de nos jours, des voix éparses s'élèvent dans la doctrine pour défendre l'idée que ce principe de typicité devrait être atténué par le principe de la praticabilité de l'impôt, en vertu duquel le législateur devrait, dans une certaine mesure, renoncer à des réglementations exhaustives, dans le souci de rendre le processus législatif plus efficace², la jurisprudence constitutionnelle n'accueille que de manière restrictive cette doctrine.
4. C'est dans cette perspective que le législateur national a décidé d'établir des règles spécifiques, en matière de taxe sur la valeur ajoutée³, prévoyant la méthode et les critères de ventilation, entre des opérations économiques et non économiques, des montants de la TVA payée en amont.
5. Dans ce cadre, la question de savoir quelle est l'étendue et quelles sont les exigences découlant du principe constitutionnel de légalité de l'impôt revêt une importance particulière (partie II.). L'existence de dispositions nationales prévoyant une méthode et des critères de ventilation, entre des opérations économiques et non économiques, des montants de la TVA payée en amont, ainsi que la jurisprudence nationale et la pratique administrative de l'autorité fiscale y afférentes sont la concrétisation de la mise en œuvre de ce principe constitutionnel (partie III.).

¹ Voir Xavier, A., *Conceito e Natureza do Acto Tributário*, Coimbra, Almedina, 1972, p. 292.

² Voir, entre autres, Casalta Nabais, J., *O Dever Fundamental de Pagar Impostos – Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*, Coimbra, Almedina, 2012, p. 373.

³ Ci-après la «TVA».

II. LE PRINCIPE DE LÉGALITÉ DE L'IMPÔT

A. LES SOURCES

6. Le principe constitutionnel de légalité de l'impôt est exprimé par l'article 103, paragraphe 2, de la Constitution de la République portugaise de 1976⁴, aux termes duquel les impôts sont créés par la loi, qui détermine leur assiette, leurs taux, ainsi que les avantages fiscaux et les garanties des contribuables.
7. Le paragraphe 3 de cet article 103 précise que nul ne peut être contraint à payer des impôts qui n'auraient pas été créés conformément à la Constitution, qui soient de nature rétroactive et dont la liquidation et le recouvrement ne soient pas effectués conformément à la loi.
8. Ce principe se traduit, du point de vue formel, par la règle, également constitutionnelle, de réserve de loi de l'Assemblée de la République ou de décret-loi du gouvernement, proposée sur autorisation de l'Assemblée, en matière de création des impôts⁵.
9. Le principe de légalité de l'impôt est, en outre, consacré par l'article 8 de la *Lei Geral Tributária*⁶, qui reprend les termes de l'article 103, paragraphes 2 et 3, de la Constitution et précise, dans son paragraphe 1^{er}, que l'assiette, le taux, les avantages fiscaux, les garanties des contribuables, la définition des crimes fiscaux et le régime général des contraventions fiscales sont soumis au principe de légalité de l'impôt. Le paragraphe 2 de cet article ajoute que la liquidation et le recouvrement des impôts, y compris les délais de prescription et de forclusion, la réglementation de la responsabilité fiscale, la définition des obligations accessoires, la définition des sanctions fiscales de nature non criminelle et les règles de procédure judiciaire et administrative fiscales, sont également soumis au principe de légalité de l'impôt.

B. ÉTENDUE ET EXIGENCES DU PRINCIPE DE LÉGALITÉ DEL'IMPÔT

10. Selon la jurisprudence du *Tribunal Constitucional* (Cour constitutionnelle), la réserve de loi matérielle en matière de création et de définition des éléments essentiels des impôts est justifiée au nom des principes d'égalité, de justice et de transparence fiscales. Cette réserve de loi vise à assurer que les principaux éléments de l'impôt soient déterminés de façon assez précise⁷ et suffisamment détaillée⁸ par la loi, de manière à exclure la possibilité de développement

⁴ *Constituição da República Portuguesa*, Diário da República n° 86/1976, Série I du 10 avril 1976, disponible sous le lien suivant: <https://dre.pt/legislacao-consolidada/-/lc/34520775/view>.

⁵ Voir l'article 165, paragraphe 1, sous i), de la *Constituição da República Portuguesa*.

⁶ Approuvée par le décret-loi n° 398/98, du 17 décembre 1998, disponible sous le lien suivant: http://www.pgdlisboa.pt/leis/lei_mostra_articulado.php?nid=253&tabela=leis.

⁷ Voir l'arrêt du *Tribunal Constitucional* du 7 juin 2018, n° 294/2018, affaire n° 310/15.

⁸ Voir l'arrêt du *Tribunal Constitucional* du 3 mars 2004, n° 127/2004, affaire n° 136/03.

réglementaire. Une telle détermination constitutionnelle est, ainsi, une garantie pour les contribuables, en ce qu'elle exige la création d'un cadre légal rigoureux, protégeant les assujettis d'une interprétation administrative variable et virtuellement moins connue⁹.

11. Cette réserve de loi matérielle ne fait, toutefois, pas obstacle à ce que soit considérée comme constitutionnellement admise l'utilisation, par le législateur, de concepts juridiques indéterminés, de certaines «clauses générales», de certains «concepts typologiques»¹⁰, de certains «types discrétionnaires»¹¹ et de certains concepts laissant à l'autorité fiscale une certaine marge discrétionnaire¹² dans la définition des règles concernant l'assiette ou le taux des impôts¹³.
12. Ces concepts flexibilisent le système et permettent, par le biais de l'interprétation, de couvrir des circonstances nouvelles, éventuellement imprévisibles au moment de l'élaboration du texte législatif¹⁴.
13. De même, selon le *Tribunal Constitucional*, l'exigence stricte que la loi fiscale fournisse au contribuable la possibilité de calculer le montant exact, sans le moindre doute, de sa charge fiscale ne découle pas du principe constitutionnel de légalité de l'impôt. Il s'impose, toutefois, que le contenu, l'objet, le sens et l'extension de la loi fiscale soient suffisamment déterminés, de sorte que la charge fiscale soit quantifiable et, dans une certaine mesure, prévisible et calculable¹⁵.

III. LÉGISLATION, JURISPRUDENCE ET PRATIQUE ADMINISTRATIVE NATIONALES PRÉVOYANT DES MÉTHODES OU DES CRITÈRES DE VENTILATION, ENTRE DES OPÉRATIONS ÉCONOMIQUES ET NON ÉCONOMIQUES, DES MONTANTS DE LA TVA PAYÉE EN AMONT

A. LA LÉGISLATION NATIONALE

14. Selon l'article 23, paragraphes 1, sous a), et 2¹⁶, du *Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado* (code de la taxe sur la valeur ajoutée), intitulé «Méthodes de

⁹ Voir l'arrêt du *Tribunal Constitucional* du 15 octobre 2014, n° 695/2014, affaire n° 1265/2013.

¹⁰ «Typusbegriffe», d'après le droit allemand.

¹¹ «Ermessenstatbestände», d'après le droit allemand.

¹² «Kann-Vorschrift» d'après le droit allemand.

¹³ Voir l'arrêt du *Tribunal Constitucional* du 20 décembre 1995, n° 756/95, affaire n° 134/94. Voir, à ce propos, également, Saldanha Sanches, J. L., «A segurança jurídica no Estado social de direito», in *Ciência e Técnica Fiscal*, n° 310/312, p. 299 et suiv., ainsi que Casalta Nabais, J., *O Dever Fundamental de Pagar Impostos – Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*, Coimbra, Almedina, 2012, p. 373 et suiv.

¹⁴ Voir l'arrêt du *Tribunal Constitucional* du 20 décembre 1995, n° 756/95, précité.

¹⁵ Voir l'arrêt du *Tribunal Constitucional* du 3 mars 2004, n° 127/2004, précité.

¹⁶ Tel que modifié par la loi n° 67-A/2007, du 31 décembre 2007.

déduction concernant les biens d'utilisation mixte», lorsque l'assujetti, dans l'exercice de son activité, effectue des opérations ouvrant droit à déduction et des opérations qui n'ouvrent pas droit à déduction dans la mesure où elles ne découlent pas de l'exercice d'une activité économique, la déduction de la taxe en amont pour l'acquisition de biens et de services utilisés dans les deux types d'opérations est réalisée selon la méthode de «l'affectation réelle» de tous ou d'une partie des biens et des services utilisés. Cette méthode se fonde sur des critères objectifs devant permettre de déterminer le grade d'utilisation de ces biens et services dans des opérations ouvrant droit à déduction et dans des opérations qui n'ouvrent pas droit à déduction.

B. LA PRATIQUE ADMINISTRATIVE DE L'AUTORITÉ FISCALE

15. En vue d'assurer la transparence et le caractère objectif de ses décisions, l'autorité fiscale a, par son *Ofício-Circulado n° 30103* (circulaire n° 30103), du 3 avril 2008, précisé la nouvelle pratique administrative¹⁷ appliquée sous l'égide de cette disposition du code de la taxe sur la valeur ajoutée, telle que modifiée le 31 décembre 2007.
16. Selon cette circulaire, en ce qui concerne les biens et les services utilisés partiellement pour effectuer des opérations qui ne découlent pas d'une activité économique, la détermination du montant de la TVA non déductible n'a pas pour base la méthode du prorata mais la méthode de l'affectation réelle, qui est fondée sur des critères objectifs et une utilisation effective des biens et des services. Par conséquent, il y a lieu de déterminer le grade, la proportion ou l'intensité de l'utilisation de chaque bien ou service dans des opérations découlant d'une activité économique soumise à la TVA et dans des opérations qui ne découlent pas d'une activité de cette nature moyennant l'application de critères objectifs, tels que la superficie occupée, le nombre d'employés affectés, le salaire, les heures-machine et les heures-homme. Dans toutes les circonstances, la détermination de ces critères objectifs doit être adaptée, notamment, à la situation et à l'organisation concrètes de l'assujetti, ainsi qu'à la nature de ses opérations dans le contexte de l'activité globale exercée.

C. LA JURISPRUDENCE NATIONALE EN LA MATIÈRE

17. La jurisprudence nationale portant sur la détermination des méthodes et l'application des critères de ventilation des montants de TVA payée en amont entre activités économiques et activités non économiques concerne

¹⁷ En vertu du principe de légalité de l'impôt, l'autorité administrative ne peut évidemment pas créer des normes ayant pour conséquence l'imposition de charges aux contribuables ni aller au-delà du régime prévu par la loi. Voir, à ce propos, arrêts du *Supremo Tribunal Administrativo* (Cour administrative suprême) n° 01111/16, du 18 avril 2018, et du *Centro de Arbitragem Administrativa* (CAAD) (centre d'arbitrage administrative) du 13 juillet 2016, affaire n° 4/2016-T.

essentiellement les dépenses imputées aux activités économiques et non économiques exercées par les sociétés *holding*¹⁸.

18. Ainsi, dans une décision du 14 juin 2017, le *Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD)*, considérant que la simple acquisition et la simple détention de parts sociales ne doivent pas être considérées comme des activités économiques au sens de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, a jugé qu'il y avait lieu d'appliquer la méthode de l'affectation réelle, moyennant l'application du critère du nombre d'employés affectés à chaque opération¹⁹.
19. Selon la jurisprudence nationale, l'application de cette méthode entraîne l'obligation, pour l'assujetti, d'adopter un système de comptabilité séparée pour ses différentes activités, afin d'établir une séparation entre les opérations ouvrant droit à déduction et les opérations n'ouvrant pas droit à déduction²⁰.

IV. CONCLUSIONS

20. Le principe de légalité de l'impôt est expressément consacré par la Constitution de la République portugaise. Ce principe constitutionnel se concrétise par l'existence d'une réserve de loi absolue, qui considère la loi au sens formel comme source unique de normativité fiscale et se traduit, du point de vue matériel, dans le principe de typicité de la loi fiscale. Selon la jurisprudence du *Tribunal Constitucional*, cette réserve de loi matérielle ne fait toutefois pas obstacle à ce que soit considérée comme constitutionnellement admise l'utilisation, par le législateur, de concepts juridiques indéterminés, afin de flexibiliser le système fiscal et de permettre de couvrir des circonstances nouvelles ou imprévisibles au moment de l'élaboration du texte législatif.
21. En vertu de ce principe, le législateur national a établi des règles spécifiques, en matière de TVA, prévoyant la méthode et les critères de ventilation, entre des opérations économiques et non économiques, des montants de la TVA payée en amont. La méthode retenue, dite de l'«affectation réelle», se fonde sur des critères objectifs devant permettre de déterminer le grade d'utilisation des biens et services dans des opérations ouvrant droit à déduction et dans des opérations qui n'ouvrent pas droit à déduction. La jurisprudence actuelle en la matière, assez limitée, fournit peu de précisions à cet égard.

[...]

¹⁸ Voir, à ce propos, les arrêts du *Supremo Tribunal Administrativo* (Cour administrative suprême) n° 01113/14, du 29 mars 2017, et du *Tribunal Central Administrativo Sul* (tribunal central administratif sud) n° 01949/07, du 15 janvier 2013.

¹⁹ Voir l'arrêt du *Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD)* du 14 juin 2017, affaire n° 759/2016-T.

²⁰ Voir les arrêts du *Tribunal Central Administrativo Sul* du 23 mars 2017, affaire n° 20018/16.0BCLSB, et du *Tribunal Central Administrativo Norte* (tribunal central administratif nord) du 26 mars 2015, affaire n° 01236/04.0BEBRG.

DROIT DU ROYAUME-UNI

1. La présente contribution vise à examiner la législation et la jurisprudence du Royaume-Uni relatives à l'étendue et aux exigences du principe de légalité de l'impôt ainsi qu'aux méthodes ou aux critères de ventilation, entre des opérations économiques et non économiques, des montants de la TVA payée en amont.

I. PRINCIPE DE LÉGALITÉ DE L'IMPÔT: ÉTENDUE ET EXIGENCES

2. Malgré l'absence d'une Constitution écrite, le principe de légalité de l'impôt est reconnu au Royaume-Uni depuis la déclaration des droits de 1689.¹ Selon la déclaration, il est illégal, en l'absence d'autorisation préalable du Parlement, de prélever de l'argent sous prétexte de prérogative royale au profit de l'État ("*the Crown*"), pour une période plus longue ou dans un but autre que celui pour lequel il a été prévu. Il convient de signaler que la déclaration des droits de 1689 est toujours en vigueur et est considérée parmi les lois constitutionnelles fondamentales comme méritant une importance particulière².
3. Le principe de légalité de l'impôt constitue une transposition d'un vieil adage, à savoir "*no taxation without representation*" ou "consentement à l'impôt" qui remonte à la *Magna Carta* de 1215. Avant l'adoption de la déclaration des droits de 1689, le principe était déjà réaffirmé en 1628 dans la *Petition of Right* qui énonçait que "nul n'est obligé de faire ou de céder un don, un prêt, une bienveillance, ou une taxe, sans le consentement commun d'une loi du Parlement"³.
4. L'existence dudit principe a ensuite été confirmée par l'arrêt *Bowles v Bank of England*⁴ et plus récemment par l'arrêt *Demon Internet Ltd v Yung (Inspector of Taxes)*⁵. Selon une définition jurisprudentielle du principe plus simplifiée, aucun

¹ Bill of Rights (1689), art. 4, 1 Will & Mary, Session 2, c.2, adopté le 16 décembre 1689, disponible sous le lien suivant: <https://www.legislation.gov.uk/aep/WillandMarSess2/1/2>. La définition du principe en anglais: "*That levying Money for or to the Use of the Crowne by pretence of Prerogative without Grant of Parlyament for longer time or in other manner then the same is or shall be granted is Illegal.*"

² Maer, L. et Gay O., The Bill of Rights 1689, Note SN/PC/0293, Parliament and Constitution Centre, House of Commons Library, publiée le 5 octobre 2009, disponible sous le lien suivant: <https://researchbriefings.parliament.uk/ResearchBriefing/Summary/SN00293#fullreport>.

³ The Petition of Right (1628), 3 Car 1 c 1, approuvé par Charles I le 7 juin 1628, paragraphe X: "*no man hereafter be compelled to make or yield any gift, loan, benevolence, tax, or such like charge, without common consent by act of parliament*".

⁴ [1913] 1 Ch. 57, "*there [can] be no taxation in this country, except under authority of an Act of Parliament*".

⁵ [2005] S.T.C. (S.C.D.) 233; [2005] S.T.I. 108, paragraphe 46.

impôt ne peut être opposé à une personne sans que cet impôt ait été prévu par une loi du Parlement.

5. Le principe du consentement à l'impôt, qui se matérialise, entre autres, dans le principe de légalité de l'impôt, est à la source des fondements du parlementarisme en Angleterre. En effet, le principe de légalité de l'impôt qui exige le consentement des citoyens par l'intermédiaire de ses représentants, s'avère nécessaire afin de les protéger de l'imposition hâtive et arbitraire des impôts⁶.
6. Eu égard à ce qui précède, le Parlement du Royaume-Uni a traditionnellement insisté sur le fait que toute règle fiscale majeure devrait être imposée par une législation primaire et non pas par une législation déléguée dont l'usage devrait être limité. Cependant, la législation primaire ouvre la possibilité au débat politique et technique qui n'est pas toujours pratique compte tenu des contraintes de temps.⁷ Par conséquent, de nombreux instruments statutaires sont établis, afin de clarifier et compléter la législation primaire, qui ne sont pas toujours soumis au contrôle parlementaire⁸. Pourtant, il convient de signaler que, selon la loi sur les instruments statutaires de 1946, les autorités administratives ne possèdent le pouvoir d'adopter lesdits instruments statutaires que lorsqu'un tel pouvoir est conféré par un acte du parlement⁹. Dès lors, chaque instrument statutaire doit énoncer, dans son préambule, la législation primaire sur laquelle il repose et il relève de la compétence des juridictions anglaises de contrôler si l'administration, en adoptant un instrument statutaire, a agi dans le cadre du pouvoir qui lui est conféré par la législation primaire à cet effet. Ces instruments statutaires sont particulièrement utilisés en matière de taxe sur la valeur ajoutée, sous la forme de règlements¹⁰.

⁶ Vanistendael, F., Legal Framework for Taxation (Ch.2) in Tax Law Design and Drafting, Volume 1, International Monetary Fund, (Victor Thuronyi, ed., 1996).

⁷ Morse, G., Williams, D. et Eden, S., Davies: Principles of Tax Law (2016) (Sweet & Maxwell, 8th ed), p. 47.

⁸ House of Commons Information Office, Statutory Instruments, Factsheet L7, Legislative Series, mis à jour en mai 2008, disponible sous le lien suivant: <https://www.parliament.uk/documents/commons-information-office/107.pdf>. Il est également à noter le nombre de concessions extrastatutaires émises par l'HMRC qui ne font pas partie de la loi mais qui restent toujours en place malgré tous les reproches judiciaires à leur égard. Morse, G., Williams, D. et Eden, S., précité, p. 48; HMRC, VAT Notice 48: Extra Statutory Concessions, mis à jour le 12 septembre 2017, disponible sous le lien suivant: <https://www.gov.uk/government/publications/vat-notice-48-extra-statutory-concessions/vat-notice-48-extra-statutory-concessions>.

⁹ Voir l'article 1^{er} de la loi sur les instruments statutaires de 1946 (Statutory Instruments Act 1946), Ch. 36, 9 & 10 Geo 6, entrée en vigueur le 26 mars 1946; House of Commons Information Office, Statutory Instruments, Factsheet L7, précité.

¹⁰ À titre d'exemple, le règlement sur la TVA de 1995 (Value Added Tax Regulations 1995), qui accompagne la loi sur la taxe sur la valeur ajoutée de 1994 (Value Added Tax Act 1994), examinés dans la partie II. A., ci-dessous, précise, dans son préambule, les dispositions exactes de la loi sur lesquelles il est fondé.

7. Selon la Commission du trésor de la chambre des communes du Royaume-Uni, la sécurité et la clarté juridiques, qui sont parmi les principaux principes procéduraux de la politique fiscale, exigent que ladite politique fiscale soit fondée sur la loi et soit soumise à un contrôle démocratique approprié du Parlement. Toutefois, la Commission ne considère pas réaliste que toute règle fiscale puisse être établie par une législation primaire. Dès lors, en se ralliant à son arrêt *Wilkinson* de 2005, la Commission confirme que l'administration est en mesure de formuler une politique fiscale dans la mesure où la législation fiscale comporte des lacunes, traitant de façon pragmatique des anomalies mineures ou transitoires ou des cas dans lesquels une règle statutaire est difficile à formuler. Cependant, dans la mesure où les détails de la politique fiscale sont réglementés par une législation secondaire ou par des directives administratives, le contrôle parlementaire demeure toujours important¹¹.

II. LÉGISLATION, JURISPRUDENCE ET PRATIQUE ADMINISTRATIVE NATIONALES SUR LA TVA PAYÉE EN AMONT: MÉTHODES ET CRITÈRES DE VENTILATION, ENTRE DES OPÉRATIONS ÉCONOMIQUES ET NON ÉCONOMIQUES

A. LEGISLATION NATIONALE

8. Les règles en matière de taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la "TVA") sont énoncées dans la loi sur la taxe sur la valeur ajoutée de 1994 (ci-après la "loi de 1994"). Cette loi est accompagnée par une législation secondaire sous la forme d'instruments statutaires, y compris des ordonnances exécutées par le Trésor de Sa Majesté (*Her Majesty's Treasury*) et des règlements pris par l'administration fiscale et douanière du Royaume-Uni (ci-après l'"HMRC"¹²). La base juridique de ces instruments se trouve dans la loi de 1994 qui autorise explicitement leur adoption par l'administration.
9. L'article 24(5) de la loi de 1994 prévoit la ventilation ("*apportionment*") à effectuer dans le cas où les biens et les services fournis à l'assujetti sont utilisés en partie pour les besoins de son entreprise (activités économiques)¹³ et en partie à

¹¹ *House of Lords, Regina v. Her Majesty's Commissioners of Inland Revenue ex parte Wilkinson (FC)*, [2005] UKHL 30, point 21; House of Commons Treasury Committee, Principles of tax policy, 8th Report of Session 2010-11, publié le 15 mars 2011, paragraphe 43.

¹² Her Majesty's Revenue and Customs.

¹³ Il convient de clarifier que dans la juridiction anglaise, la loi ne fait pas de distinction entre les opérations économiques au sens de l'article 9, paragraphe 1, de la directive 2006/112/CE et les opérations commerciales effectuées dans le cadre d'une entreprise. Ainsi, les deux termes sont considérés équivalents. Voir le manuel interne de l'HMRC, disponible sous le lien suivant: <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/vat-business-non-business/vbnb13000>; *Vehicle Control Services Limited v The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs* [2016] UKUT 0316 (TCC), point 46.

d'autres fins, y compris notamment des fins non économiques, afin de déterminer le montant de la TVA payée en amont. Aux termes dudit article, le montant de la TVA ayant grevé les biens et services fournis à l'assujetti doit être réparti de sorte que seul le montant utilisé pour les besoins de son entreprise est considéré comme la TVA payée en amont. Au contraire, le montant de la TVA utilisée à d'autres fins n'est considéré comme TVA payée en amont que dans la mesure (si applicable) prévue par les règlements adoptés selon l'article 24(6)(e) de la loi de 1994¹⁴.

10. Selon l'administration fiscale et douanière du Royaume-Uni, l'article 24 de la loi de 1994 prévoit implicitement que ladite ventilation s'effectue en deux temps: premièrement, l'assujetti est tenu d'effectuer, dans la mesure du possible, une ventilation directe, à savoir de répartir directement le montant de la TVA imputable exclusivement à ses opérations économiques et ce qui est imputable exclusivement à ses opérations non économiques. Seuls les montants de la TVA payée en amont qui ne peuvent pas être directement et exclusivement attribués à une catégorie concrète d'opérations ("TVA résiduelle"), doivent, dans un second temps, être ventilés entre les deux¹⁵.
11. L'intérêt de la détermination du montant de la TVA payée en amont réside dans le fait que seule la taxe payée en amont imputable à des opérations économiques ouvre droit à déduction et est, donc, récupérable à la fin de chaque période fiscale.
12. Le droit à déduction de la TVA payée en amont est prévu dans l'article 25(2) de la loi de 1994 alors que l'article 26 de ladite loi, en combinaison avec la règle 101 du règlement sur la TVA de 1995 (ci-après le "règlement de 1995")¹⁶, définissent les paramètres dudit droit. Selon les dispositions précitées, à la fin d'une période fiscale donnée, l'assujetti a le droit de ne déduire du montant de la TVA dont il est redevable que les montants imputables à ses opérations taxées effectuées dans le cadre de son entreprise ou de l'avancement de celle-ci.¹⁷ Cependant, lorsqu'une

¹⁴ Il convient de souligner que la ventilation prévue dans l'article 24(5) de la loi de 1994 s'avère nécessaire seulement en cas de dépenses mixtes et non pas en cas de dépenses afférentes exclusivement aux activités économiques ou exclusivement aux activités non économiques. Il convient également de noter, à toutes fins utiles, que tout autre calcul de la taxe sur les opérations exonérées est effectué après la ventilation, entre les activités économiques et non économiques, de la TVA payée en amont sinon le calcul de la taxe sur les opérations exonérées serait faussé. HMRC internal manual VAT Business/Non-Business Manual (VBNB30500), publié le 13 avril 2016, disponible sous le lien suivant: <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/vat-business-non-business/vbnb30500>. Cependant, voir le point 20 de la présente note concernant la méthode "combinée", applicable depuis le 1^{er} janvier 2011.

¹⁵ HMRC internal manual VAT Business/Non-Business Manual (VBNB30500), publié le 13 avril 2016, disponible sous le lien suivant: <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/vat-business-non-business/vbnb30500/>, *Oxfam v. HMRC* [2009] EWHC 3078 (Ch), point 13.

¹⁶ The Value Added Tax Regulations 1995 (SI 1995/2518) du 20 octobre 1995, disponible sous le lien suivant: <http://www.legislation.gov.uk/ukSI/1995/2518/body/made>.

¹⁷ Voir l'article 26 (1) et (2) de la loi de 1994.

partie des montants de la TVA est imputable aux opérations non économiques, l'assujetti ne dispose pas du droit à réduire cette partie de la TVA, ni entièrement ni en partie¹⁸.

13. Il convient de signaler que la juridiction anglaise, en s'appuyant sur la jurisprudence de la Cour¹⁹, a clarifié à plusieurs reprises que la ventilation entre les activités économiques et non économiques constitue, en soi, une obligation juridique. Les autorités nationales ne disposent d'une marge de discrétion que sur les méthodes et les critères d'une telle ventilation²⁰.
14. Force est ainsi de constater que la législation anglaise ne prévoit pas de méthodes ou de critères de ventilation entre des opérations économiques et non économiques des montants de la TVA payée en amont²¹.

B. METHODES ET CRITERES DE VENTILATION DANS LA PRATIQUE ADMINISTRATIVE

15. Vu l'absence d'une disposition prévoyant les méthodes et critères de ventilation de la TVA, il s'avère nécessaire de consulter la pratique administrative à cet égard. Or, il appartient à l'assujetti de déterminer, sans l'autorisation préalable de l'HMRC, la méthode de ventilation à utiliser, à condition que la méthode choisie soit justifiée et qu'elle aboutisse à un résultat juste et raisonnable compte tenu des différentes activités de l'assujetti ainsi que de la finalité des dépenses encourues²². Par conséquent, la répartition s'effectue sur la base de l'utilisation réelle des biens et services fournis. Cependant, l'assujetti est tenu de changer la méthode utilisée en cas de changement des circonstances²³.

¹⁸ Voir la règle 101 du règlement de 1995.

¹⁹ Dans sa jurisprudence, la juridiction anglaise fait souvent référence, entre autres, aux arrêts de la Cour suivants: arrêt du 13 mars 2008, *Securenta*, C-437/06; arrêt du 26 mai 2005, *Kretztechnik AG v Finanzamt Linz*, C-465/03; arrêt du 22 octobre 2015, *UAB "Sveda" v Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos*, C-126/14.

²⁰ *HMRC v. Imperial College of Science, Technology and Medicine* [2016] UKUT 0278 (TCC), point 18.

²¹ Main-Jeffrey, E., VAT and charities, VAT Dig. 2015, 111 (Sept/Oct), 4-17, p. 9.

²² HMRC, VAT guide (VAT Notice 700), The guide to Value Added Tax (VAT) about the rules and procedures du 17 décembre 2014, paragraphe 32, disponible sous le lien suivant: <https://www.gov.uk/guidance/vat-guide-notice-700#apportionment-of-tax-between-business-and-non-business-activities>. Cependant, tout accord de ventilation doit être dûment inscrit au registre de l'administration fiscale et douanière.

²³ Il est également possible qu'une seule répartition de la TVA résiduelle n'aboutisse pas à un résultat juste et raisonnable de sorte que plusieurs répartitions concernant la TVA grevant des biens différents soient nécessaires. HMRC internal manual VAT Business/Non-Business Manual (VBNB31000), publié le 13 avril 2016, disponible sous le lien suivant: <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/vat-business-non-business/vbnb31000>.

16. L'absence de méthodes de ventilation dans la loi peut être expliquée par le système d'autocotisation qui prévaut au Royaume-Uni, particulièrement en ce qui concerne la TVA. Dans ce système, chaque assujetti est responsable pour déterminer l'étendue de son obligation fiscale. D'ailleurs, il appartient à l'HMRC de vérifier le degré de précision du calcul de l'impôt à payer effectué par l'assujetti et la mesure dans laquelle la méthode choisie reflète objectivement la part d'imputation réelle des dépenses en amont aux activités économiques et non économiques. Ce système d'autocotisation fiscale nécessite, ainsi, l'établissement de lignes directrices facilitant cette procédure²⁴.
17. Afin d'assurer une ventilation juste et raisonnable de la TVA payée en amont, l'HMRC est tenu d'élaborer des règlements visant à définir, entre autres, des méthodes particulières selon les circonstances²⁵. En vertu de l'article 26(3) de la loi de 1994, l'HMRC peut soit déterminer, par voie de règlement, une proportion en fonction de laquelle la TVA en amont doit être attribuée provisoirement aux opérations imposables, soit empêcher l'attribution aux opérations imposables d'une taxe payée en amont sur les biens destinés à un usage privé.
18. Depuis 2011, l'HMRC peut approuver une méthode de ventilation proposée par l'assujetti ou bien diriger ce dernier vers une méthode plus appropriée²⁶. La méthode choisie en fonction de ces règlements s'applique jusqu'à ce que l'HMRC approuve ou décide sa résiliation. Selon la jurisprudence, un accord concernant la méthode de ventilation à utiliser peut être conclu entre l'assujetti et l'HMRC dont la base juridique relève, par ailleurs, des pouvoirs de gestion de l'HMRC en vertu de l'article 1 de l'annexe 11 de la loi de 1994²⁷. Cependant, il est clair qu'en l'absence d'une méthode fixe, le choix de la méthode dépend toujours des circonstances particulières relatives à l'assujetti²⁸.

²⁴ Morse, G., Williams, D. et Eden, S., précité, p. 49 et 50.

²⁵ Voir l'article 26(3) et (4) de la loi de 1994. À titre d'exemple, la règle 101(2) du règlement de 1995 prévoit une méthode de ventilation "standard" à utiliser pour répartir la TVA payée en amont entre les opérations économiques et les opérations exonérées. En outre, la règle 102 du règlement de 1995 prévoit également l'utilisation d'une méthode "spéciale", sous réserve de l'autorisation de l'HMRC. Au contraire, le règlement ne prévoit actuellement pas de méthode fixe de ventilation de la TVA entre les opérations économiques et non économiques.

²⁶ Voir la règle 102ZA (1) du règlement de 1995, entré en vigueur le 1^{er} janvier 2011.

²⁷ *Oxfam v. HMRC*, précité; *HMRC v. Imperial College of Science, Technology and Medicine*, précité, points 24 et 39.

²⁸ *Yorkshire Agricultural Society v. HMRC* [2017] UKFTT 0868 (TC), point 12; *The University Court of the University of Dundee v HMRC* (EDN/05/102).

19. À cette fin, l'HMRC a proposé un nombre de méthodes de ventilation à utiliser, à savoir, la méthode fondée sur le revenu²⁹ ou sur les dépenses, la méthode fondée sur l'usage actuel d'un objet ou sur le nombre de transactions effectuées à des fins d'opérations commerciales et non commerciales, celle fondée sur le temps consacré par les employés aux opérations commerciales et non commerciales ou celle fondée sur la superficie du bâtiment utilisé pour les opérations commerciales et pour les autres opérations³⁰. Néanmoins, ces méthodes sont seulement des suggestions dépourvues de valeur juridique car l'assujetti est libre de choisir une méthode plus adaptée à sa situation³¹.
20. Il convient, en outre, de noter qu'à partir du 1^{er} janvier 2011, dans le cas où l'assujetti effectue tant des opérations économiques et non économiques que des opérations exonérées, il peut utiliser, sous réserve de l'autorisation de l'administration, une méthode "combinée", à savoir une formule de calcul unique qui comprend tant la ventilation entre les activités économiques et non économiques que la ventilation entre les activités imposables et exonérées³². Cette méthode est considérée comme une méthode "spéciale" dans le cadre de la règle 102 (1) du règlement de 1995³³.

C. METHODES ET CRITERES DE VENTILATION DANS LA JURISPRUDENCE

21. Il convient de signaler que, dans la plupart des cas, la jurisprudence porte sur la question de savoir si les activités effectuées par l'assujetti sont de nature économique. Aux fins de cette qualification, les juridictions tiennent compte du "lien direct et immédiat" avec l'activité économique globale de l'assujetti³⁴. Quant

²⁹ Celle-ci est la méthode de répartition la plus courante dans la juridiction anglaise. À titre d'exemple, aux fins de cette méthode, le revenu généré par l'activité économique est divisé par le revenu total provenant de toutes sources. Le pourcentage qui en résulte est ensuite multiplié par le montant de la TVA payée sur les dépenses pour toutes les activités tant économiques que non économiques. Le résultat du calcul effectué constitue la TVA payée en amont qui peut être déductible à la fin de la période fiscale.

³⁰ HMRC internal manual VAT Business/Non-Business Manual (VBNB33000), publié le 13 avril 2016, disponible sous le lien suivant: <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/vat-business-non-business/vbnb33000>.

³¹ HMRC, VAT guide (VAT Notice 700), précité; *Oxfam v. HMRC*, précité, point 14.

³² Voir la règle 102ZA (2) du règlement de 1995, entré en vigueur le 1^{er} janvier 2011; HMRC internal manual VAT Business/Non-Business Manual (VBNB34000), publié le 13 avril 2016, disponible sous le lien suivant: <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/vat-business-non-business/vbnb34000>.

³³ HMRC, VAT Notice 706: partial exemption, publié le 16 juin 2011, paragraphe 7.2. Il est à noter que cette méthode "spéciale" n'est pas applicable aux cas de ventilation entre des activités économiques et non économiques impliquant un usage privé.

³⁴ *Mayflower Theatre Trust Ltd v. HMRC* [2007] STC 880; *Volkswagen Financial Services (UK) Limited v. HMRC* [2015] EWCA Civ 832; *HMRC v. Imperial College of Science, Technology and Medicine*, précité.

à la ventilation de dépenses mixtes, la juridiction anglaise traite surtout des affaires portant sur des activités économiques et exonérées³⁵.

22. Toutefois, l'arrêt récent *Vehicle Control Services Ltd v The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs*³⁶ est plus pertinent aux fins de cette contribution, malgré le fait qu'il concerne le traitement de dépenses effectuées en partie aux fins d'opérations économiques et en partie aux fins d'opérations économiques qui ne relèvent, néanmoins, pas du champ d'application de la directive sur la TVA. Dans son arrêt, l'*Upper-tier Tribunal* a jugé que, aux fins de répartition des montants de la TVA payée en amont et donnant lieu à un droit à déduction, il n'existe aucune distinction logique entre, d'une part, les opérations économiques et non économiques et, d'autre part, les opérations économiques et les autres opérations économiques ne relevant pas du champ d'application de la directive. Selon le juge national, aussi longtemps que les activités de l'assujéti sont en dehors du champ d'application de la directive, la TVA payée en amont doit être répartie de sorte que seule la partie de la TVA imputable aux opérations économiques ouvre droit à déduction et peut, donc, être récupérée. En l'espèce, l'*Upper-tier Tribunal* a également contesté l'argument selon lequel l'assujéti peut déduire intégralement la TVA payée en amont tant pour les opérations économiques que pour les opérations ne relevant pas du champ d'application de la directive, en jugeant que celui-ci va à l'encontre de la neutralité fiscale.³⁷ Des arrêts encore plus récents ont aussi confirmé que la ventilation entre les deux catégories d'opérations aux fins de déterminer l'étendue du droit à déduction, est la position par défaut.³⁸
23. Quant aux méthodes de ventilation à utiliser, les juridictions anglaises ne semblent pas contester leur base juridique, en confirmant que le choix de la méthode la plus appropriée revient à l'assujéti, à la condition qu'elle soit juste et raisonnable.
24. En ce qui concerne le sens et la portée de cette condition, celle-ci ressort surtout de la jurisprudence portant sur les méthodes de ventilation entre des activités économiques et exonérées. Dans l'arrêt *Merchant Navy Officers Pension Fund Trustees Ltd*³⁹, il a été jugé que la notion de méthode "juste et raisonnable" n'est pas une notion absolue, mais son sens dépend de l'existence de solutions alternatives. La méthode elle-même doit être juste et raisonnable pour l'assujéti, en ce sens qu'elle n'implique pas des ressources disproportionnées ou déraisonnables pour lui. Il faut encore que la méthode choisie rende relativement facile la vérification et le contrôle par l'HMRC de l'utilisation réelle des biens et

³⁵ *Dynamic People Ltd v HMRC* [2018] UKFTT 0087 (TC).

³⁶ [2016] UKUT 0316 (TCC).

³⁷ *Ibid.*, point 23.

³⁸ *Yorkshire Agricultural Society v. HMRC*, précité, point 12; *HMRC v. Imperial College of Science, Technology and Medicine*, précité, points 16 à 18.

³⁹ [LON/95/2944].

services fournis à l'assujetti⁴⁰. À cet égard, le rôle des tribunaux consiste à effectuer un choix parmi les méthodes proposées et non pas à déterminer la méthode de ventilation à utiliser⁴¹.

25. Compte tenu du fait que la condition selon laquelle la méthode choisie doit être juste et raisonnable est applicable à la ventilation entre des opérations économiques et non économiques, il nous est permis d'en déduire que l'interprétation de cette condition est également valable dans ce dernier cas.
26. Enfin, il convient de signaler que le principe de légalité de l'impôt ne semble pas être invoqué en tant qu'argument dans la jurisprudence examinée.

III. CONCLUSIONS

27. Il ressort de ce qui précède que, malgré l'existence du principe de légalité de l'impôt dans la juridiction anglaise et la reconnaissance que toute règle fiscale majeure doit être établie par la législation primaire, une grande partie de la politique fiscale relève actuellement de la législation secondaire.
28. Compte tenu du système d'autocotisation fiscale qui prévaut au Royaume-Uni, la loi ne prévoit pas de méthodes de ventilation de la TVA payée en amont entre des opérations économiques et non économiques d'un assujetti. Au contraire, il appartient à l'assujetti lui-même de déterminer la méthode de ventilation la plus appropriée à sa situation alors que l'administration fiscale et douanière est tenue, par la loi, de vérifier que la méthode choisie aboutit à une répartition de dépenses mixtes qui est juste et raisonnable compte tenu de l'utilisation réelle de biens et services fournis ainsi que de diriger l'assujetti vers cette fin, par voie de règlement. De plus, rien n'empêche l'administration et l'assujetti de conclure un accord de répartition.
29. Il convient de signaler que, selon la jurisprudence, la ventilation entre des activités économiques et non économiques de la TVA payée en amont aux fins de déterminer l'étendue du droit à déduction de ladite TVA, constitue une obligation juridique qui découle explicitement de la loi de 1994. Toutefois, il semble que les juridictions anglaises ne contestent pas la base juridique des méthodes de ventilation utilisées par l'assujetti en confirmant que le choix appartient à ce dernier. Enfin, il ressort de la jurisprudence examinée aux fins de cette contribution que le principe de légalité de l'impôt n'est pas invoqué en tant qu'argument dans les affaires concernant la ventilation des montants de la TVA payée en amont au Royaume-Uni.

[...]

⁴⁰ *Dynamic People Ltd v. HMRC*, précité, points 38 et 39.

⁴¹ *Ibid.*, point 31.

DROIT SUÉDOIS

I. PRINCIPE DE LÉGALITÉ DE L'IMPÔT

A. EXIGENCE DE LOI

1. Le principe de légalité de l'impôt est reconnu en droit suédois.¹ Ce principe est prévu tout d'abord en des termes généraux à l'article 1^{er}, du chapitre 1, de la Regeringsformen (loi constitutionnelle suédoise, ci-après la "RF"), qui précise que le pouvoir public est exercé sous le respect des lois. Ensuite, l'article 4, du chapitre 1, de la RF énonce qu'il appartient au Parlement suédois de déterminer et de légiférer sur les impôts de l'État. Le pouvoir exclusif du Parlement de légiférer dans le domaine fiscal constitue un principe fondamental dans le système constitutionnel suédois.² Certes, la Constitution suédoise prévoit la possibilité pour le Parlement de déléguer le pouvoir de légiférer dans certains domaines. Cependant, le domaine de la fiscalité ne relève pas de cette catégorie, à l'exception des douanes et de certaines taxes prélevées au niveau communal.³
2. Ce pouvoir exclusif est précisé à l'article 2, point 2, du chapitre 8 du RF, qui énonce que les dispositions doivent prendre la forme d'une loi dans la mesure où elles sont censées régler les relations entre les particuliers et le pouvoir public. Cette exigence ne s'impose que dans l'hypothèse où lesdites dispositions portent sur des obligations incombant auxdits particuliers ou qu'elles comportent une ingérence dans la vie privée ou économique des particuliers.
3. À cet égard, il convient de noter que les dispositions qui limitent des obligations incombant aux particuliers doivent également prendre la forme d'une loi, y compris les dispositions concernant le droit de déduction fiscale.⁴

¹ Aujourd'hui, il semble que cette affirmation soit acceptée par les juristes suédois. Cependant, ceci n'a pas toujours été le cas, voir Pålsson, R., *Principer eller regler? Legalitet och likabehandling i beskattningen*, dans SkatteNytt 2014, p. 554 et 558. Le principe de légalité de l'impôt implique non seulement une protection à l'égard du contribuable, mais également une exigence incombant aux autorités fiscales de prélever l'impôt prévu par la loi. Voir Pålsson, R., *RSV:s rekommendationer och legalitetsprincipen*, dans SkatteNytt 1997, p. 3. En outre, ce principe reflète la répartition des compétences entre les représentants du peuple et le pouvoir en place, et remonte au Moyen-Âge, voir Hultkvist, A., *Hur vag får en skattelag va'?*, Svenskt näringsliv, novembre 2015, p. 10.

² Voir prop. 2009/10:80, p. 226. La Cour suprême administrative suédoise se rallie à cette approche dans sa jurisprudence, notamment en écartant la possibilité de dévier d'une loi claire et précise, même si cela risquerait de ne pas atteindre l'objectif poursuivi par ladite loi, voir Tjernberg, M., *Skatterättslig tolkning på inkomstbeskattningens område - lagen i sitt systematiska sammanhang och vid (uppenbara) felformuleringar*, SkatteNytt, 2016, p. 167 et 171.

³ Voir les articles 3 à 13 du chapitre 8 du RF.

⁴ Jermsten, H., dans *Karnov*, commentaire à l'article 2, du chapitre 8, du Regeringsformen.

4. Il convient déjà ici de constater que le principe de légalité de l'impôt, tel qu'il ressort des dispositions précitées, est formulé en des termes plutôt vagues, sans la moindre indication des modalités de calcul, de fixation ou de prélèvement des impôts.

B. INTERDICTION DES ANALOGIES

5. L'exigence de la forme de loi implique également une interdiction d'interprétation par analogie des lois fiscales. Ce principe n'est pas prévu par la Constitution, mais constitue selon la doctrine suédoise la conséquence de l'exigence de cette forme requise par une loi.⁵

C. NON-RÉTROACTIVITÉ

6. En vertu de l'article 10, deuxième alinéa, du chapitre 2 du RF, un impôt ou une taxe de l'État ne doit être prélevé que dans la mesure où cet impôt ou cette taxe était prévu par une loi en vigueur au moment où est intervenu le fait générateur de cette charge fiscale.⁶ Cependant, ladite interdiction de la rétroactivité de la législation fiscale n'est pas absolue. En effet, ladite disposition prévoit une possibilité de prélever un impôt, ou une taxe de l'État, rétroactivement notamment lorsque le Parlement considère qu'il y a des raisons particulières qui justifient une telle rétroactivité. Cette possibilité est conditionnée par le fait qu'un projet de loi proposant l'introduction de l'impôt ou la taxe avait été présenté au moment où est intervenu le fait générateur de cette charge. Concrètement, il s'agit d'un moyen pour prévenir des mesures visant à contourner la législation fiscale, et en même temps éviter une augmentation de telles mesures avant l'adoption de la loi concernée.
7. Ainsi, il est déjà possible de distinguer trois impératifs consacrés par la Constitution suédoise en ce qui concerne le prélèvement des impôts et des taxes de l'État, à savoir la nécessité d'une loi et, par conséquent, l'interdiction de l'interprétation par analogie,⁷ et la non-rétroactivité des lois concernées.

D. INTERDICTION À L'IMPRÉCISION

8. Aux trois impératifs précédents s'en ajoute un quatrième, à savoir celui de l'interdiction d'imprécision de la loi fiscale, ou l'exigence de précision de ladite loi. Cette obligation, constituant l'élément le moins connu du principe de légalité de l'impôt, ressort de certains travaux préparatoires, ainsi que de la jurisprudence

⁵ Cependant, l'interdiction des analogies n'est pas sans exceptions, voir les arrêts de la Cour suprême administrative dans les affaires RÅ 1992 ref. 76 et RÅ 1995 not. 83.

⁶ Pour une jurisprudence concernant l'obligation de non-rétroactivité, voir notamment les arrêts de la Cour suprême administrative dans les affaires RÅ 1992 ref. 10 et RÅ 2011 ref. 73.

⁷ Voir, à cet égard, le dictum de la Cour suprême dans l'affaire NJA 2016, p. 3, point 19.

et de la doctrine dans le domaine fiscal.⁸ En revanche, elle ne fait pas l'objet d'une réglementation expresse dans la Constitution suédoise.

9. En ce qui concerne la jurisprudence portant sur le principe de légalité de l'impôt, et notamment l'interdiction d'imprécision de la loi fiscale, il convient de noter qu'il est relativement rare que la Cour suprême administrative fasse référence aux principes constitutionnels dans ses arrêts.⁹
10. Nonobstant les quatre obligations identifiées ci-dessus, la réglementation fiscale en Suède connaît des exceptions importantes à ces obligations. À cet égard, il convient de noter que le droit suédois connaît, notamment dans le domaine fiscal, un nombre croissant de lois-cadres laissant à l'administration fiscale une marge importante pour adopter des dispositions de mise en œuvre des lois fiscales.¹⁰
11. En outre, l'administration fiscale suédoise se voit souvent confier la tâche d'émettre des conseils généraux visant à préciser la législation fiscale¹¹. Ces conseils sont d'une portée générale et sont en grande partie suivis par les contribuables et respectés par les juridictions suédoises. Cette pratique pourrait risquer, d'un côté, de mener à une législation qui fait référence à des termes et notions imprécis, lorsque le législateur s'attend à des précisions ultérieures par l'administration fiscale et par la jurisprudence.¹² D'un autre côté, il a été suggéré que ce régime soit conforme au principe de légalité de l'impôt tant que les conseils concernés rentrent dans les interprétations raisonnables de la législation dont ils relèvent.¹³
12. Outre l'émission desdits conseils généraux, la législation fiscale suédoise fait relativement souvent référence à des règles, non forcément de valeur légale, qui relèvent d'autres domaines de droit, dont notamment ceux régissant la

⁸ Voir Hultqvist, A., *Om bestämdhetskravet i legalitetsprincipen*, dans SkatteNytt, 2016, p. 730, et notamment p. 735 et suiv. Voir également Hultqvist, A., *Hur vag får en skattelag va'?*, p. 11 et suiv.

⁹ Pålsson, R., *Principer eller regler? Legalitet och likabehandling i beskattningen*, p. 561. Peuvent ici être citées les affaires RÅ 1999 not. 245, RÅ 1999 ref. 62, HFD 2011 ref. 79, HFD 2011 ref. 42 et HFD 2012 not. 48, comme exemples d'affaires portant sur des questions constitutionnelles en matière fiscale.

¹⁰ Voir Nergelius, *Svensk statsrätt*, 3^{ème} édition, Studentlitteratur, 2014, p. 107 et suiv.

¹¹ «Allmänna råd». Certes, en vertu de l'article 7 du chapitre 8 du RF, il existe une possibilité de déléguer le pouvoir aux pouvoirs exécutifs, dont notamment l'administration fiscale, de prévoir des dispositions de mise en œuvre d'une loi. Néanmoins, dans le domaine fiscal, ce pouvoir habilite l'administration dans une mesure limitée et principalement en matière de la procédure de recouvrement.

¹² Il convient de noter, à cet égard, que le système suédois permet aux contribuables d'avoir recours au Skatterättsnämnden (commission du droit fiscal) afin de poser des questions en vue de savoir quelles seront les conséquences fiscales d'une transaction prévue, écartant ainsi les incertitudes non désirables du point de vue de la sécurité juridique en présence d'une législation fiscale imprécise.

¹³ Hultqvist, A., *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen*, Juristförlaget JF AB, 1995, p. 332.

comptabilité.¹⁴ Ainsi, il n'est pas rare que, pour le calcul de la base imposable, la loi fiscale rattache cet exercice aux bases régissant la comptabilité¹⁵ et aux principes d'une comptabilité régulière.¹⁶

13. Dans le cadre d'exceptions auxdites obligations, il convient également de mentionner la lag (1995:575) mot skatteflykt [loi (1995:575) relative à la lutte contre l'évasion fiscale. Cette loi a été critiquée pour sa rédaction généralisée, dans la mesure où elle dispose que, en présence de certains critères, l'imposition s'effectuera sans égard aux actes juridiques entrepris par le contribuable.¹⁷
14. Enfin, il existe des dispositions fiscales qui sont formulées d'une manière vague, employant des termes tels que «avantage fiscal considérable» et «justifiée d'un point de vue commercial», qui laissent une marge d'appréciation importante à l'administration fiscale et aux juridictions, les habilitant à préciser l'impôt à la place du Parlement.¹⁸
15. Il pourrait être prévisible que les juridictions suédoises adopteraient une approche en faveur des contribuables et des assujettis en cas de manquements du législateur en ce qui concerne le respect d'une ou de plusieurs des obligations énumérées ci-dessus. Cependant, il semble que cette question n'est que rarement abordée directement par les juridictions administratives en Suède.¹⁹
16. En revanche, la Cour suprême administrative a constaté que le principe de légalité est susceptible d'agir au détriment du contribuable lorsque la disposition fiscale en question ne laisse pas de marge en faveur de ce dernier.²⁰
17. Ensuite, dans une affaire portant sur le principe de légalité de l'impôt, notamment en ce qui concerne la taxe sur la valeur ajoutée, la Cour suprême administrative a dit pour droit que ledit principe interdit d'interpréter une disposition claire et précise de la Mervärdesskattelag (1994:200) [loi (1994:200) relative à la TVA, ci-

¹⁴ Cette problématique a été discutée par le législateur suédois, notamment dans SOU 2008:80, *Beskattningsstidpunkten för näringsverksamhet – Del I*, p. 186 et suiv.

¹⁵ «Bokföringsmässiga grunder».

¹⁶ «God redovisningssed».

¹⁷ Cette loi s'applique à l'établissement de la base d'imposition des revenus, et non pas aux impôts indirects, dont notamment la taxe sur la valeur ajoutée.

¹⁸ À cet égard, une série d'arrêts prononcés par la Cour suprême administrative en 2014 et 2015, dont notamment HFD 2014 not. 84-85, ainsi que les décisions de ladite juridiction dans les affaires n° 3853-14, 2706-14, 4201-14, 5837-14, 6634-14, 2876-14, 4212-14, et 4213-14, 4216-14, 42-15 et 46-15 témoignent d'une approche restrictive de cette juridiction à l'égard de l'application de telles règles imprécises par le Skatterättsnämnden, en la déclarant incompétente pour examiner des questions émanant d'une législation trop imprécise.

¹⁹ Hultqvist, A., *Om bestämdhetskravet i legalitetsprincipen*, dans SkatteNytt, 2016, p. 743 et suiv., et Pahlsson, R., *RSV:s rekommendationer och legalitetsprincipen*, dans SkatteNytt, 1997, p. 3.

²⁰ RÅ 2000, ref. 59.

après la «ML»] conformément à l'intention de la disposition concernée exprimée par le législateur dans les travaux préparatoires, pour autant que cette volonté ne corresponde pas au libellé de la disposition en question.²¹

E. VENTILATION ENTRE DES ACTIVITÉS ÉCONOMIQUES ET ACTIVITÉS NON ÉCONOMIQUES DES MONTANTS DE LA TVA PAYÉE EN AMONT

18. Les règles concernant la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) se trouvent dans la ML. Les articles 173 à 175 de la directive 2006/112/CE²² ont été transposés en droit suédois par l'article 13, du chapitre 8, de la ML. En vertu de cet article, une déduction n'est admise que pour la TVA se référant aux secteurs créant une obligation fiscale. Si ceci n'est pas suffisant, la ventilation peut être faite sur la base d'un «fondement raisonnable».
19. L'article 13, du chapitre 8, de la ML s'applique sur les dépenses mixtes, relevant du champ d'application de la directive 2006/112/CE. Cependant, la possibilité d'appliquer cet article sur la détermination du prorata de la taxe payée en amont grevant des biens et services utilisés à la fois aux fins des opérations non économiques et des opérations économiques fait l'objet de discussions dans la doctrine.
20. Certains auteurs soutiennent que le droit à déduction ne peut pas être limité en vertu de cet article²³ et que la jurisprudence de la Cour prévoit que les États membres doivent adopter une réglementation plus spécifique que l'article 13, du chapitre 8, de la ML.²⁴ Pourtant, il serait aussi possible de soutenir que le libellé de l'article 13, du chapitre 8, de la ML, couvre également les opérations non économiques et que le libellé étant, de toute façon, vague, n'exclut pas la possibilité de l'appliquer sur la ventilation des dépenses afférentes à la fois aux activités économiques et activités non économiques.²⁵
21. En outre, il convient de noter que l'administration fiscale suédoise considère que cette disposition s'applique effectivement dans le cas d'une ventilation des frais

²¹ RÅ 1999 not. 245.

²² 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).

²³ Berg, M., *Avdragsrätten för ingående mervärdesskatt ur svensk materiell och processuell synvinkel, i ljuset av EG-rätten*, dans Svensk skattetidning, 2001, p. 486.

²⁴ Henkow, O., *Begreppet "skälig grund" i 8 kap. 13 § ML*, dans SkatteNytt 2017, p. 730, Karlsson, T., *Avdragsrätt för ingående moms – skälig fördelningsgrund*, dans Svensk skattetidning 2016, p. 600 et suiv.

²⁵ Kleerup, J., a.e., *Mervärdesskatt i teori och praktik*, p. 62 f., Henkow, Oskar, *op. cit.*. Voir aussi prop. 1993/94:99 p. 213 et suiv.

entre une activité économique et une activité non économique.²⁶ Elle a précisé que différents outils de répartition des frais peuvent être utilisés, dont notamment le chiffre d'affaires, la surface employée (en ce qui concerne des frais liés aux immeubles, ou les heures de travail accomplies dans l'activité). Cependant, il a été souligné qu'il faut toujours employer l'outil de répartition qui reflète le plus exactement la consommation des ressources dans l'activité, et que, dans la mesure où plusieurs méthodes de répartition remplissent le critère d'exactitude, la méthode choisie par l'assujetti sera utilisée.²⁷

22. La Cour suprême administrative suédoise s'est prononcée sur la ventilation des dépenses afférentes à la fois aux activités économiques et activités non économiques.²⁸
23. Elle fait, dans son arrêt, référence à la jurisprudence de la Cour de Justice, notamment à son arrêt *Securenta*²⁹, rappelant que la détermination des méthodes et des critères de ventilation entre des activités économiques et activités non économiques relève du pouvoir d'appréciation des États membres, qui doivent prévoir un mode de calcul reflétant objectivement la part d'imputation réelle des dépenses.
24. La juridiction ne spécifie pas sur la base de quelle réglementation nationale elle établit la ventilation entre des activités économiques et activités non économiques, mais elle fait dans son arrêt référence notamment à l'article 13, du chapitre 8, de la ML. Il semble que ladite juridiction ait fondé sa méthode de ventilation d'une part sur la jurisprudence de la Cour, notamment l'arrêt *Securenta*, précité, et d'autre part, sur l'article 13, du chapitre 8, de la ML. La question de la légalité de l'impôt n'a pas été abordée.³⁰

²⁶ Ceci ressort de la prise de position de l'administration fiscale suédoise n° 131 446423-15/111 du 25 août 2015. Voir également, en ce qui concerne le droit de déduction de la taxe en amont pour des sociétés holding, la prise de position de l'administration fiscale n° 202 377677-17/111 du 19 décembre 2017. Cette approche a été critiquée notamment du point de vue de la légalité. En effet, comme les articles 173 à 175 de la directive 2006/112/CE – censés être transposés par l'article 13, du chapitre 8, de la ML en droit suédois – ne s'appliquent pas à des activités non économiques, l'applicabilité à ces activités dudit article 13 proposée par l'administration fiscale suédoise irait au-delà de ses compétences, et nécessiterait une modification de la ML. Voir, notamment, Karlsson, T., *op. cit.*, p. 600 et suiv. Voir également le document disponible sous le lien suivant: <https://skattenatet.ey.se/2015/09/03/fordelning-av-ingaende-moms-efter-skalig-grund/>. D'un autre côté, il ne faut pas perdre de vue que la prise de position de l'administration fiscale n'est pas contraignante.

²⁷ Voir, outre les prises de position mentionnées ci-dessus, SOU 2016:76, p. 303.

²⁸ RÅ 2010 ref. 98. Voir également RÅ 2004 not. 6.

²⁹ Arrêt du 13 mars 2008, C-437/06, EU:C:2008:166.

³⁰ RÅ 2010 ref. 98. Voir également l'argumentation du Kammarrätten i Stockholm (cour d'appel de Stockholm) dans son arrêt 311-316-13 du 13 mars 2014. Dans cet arrêt, la cour d'appel a décidé que même les recettes de l'activité non économique doivent être prises en compte dans les calculs de prorata entre des activités économiques et des activités non économiques.

25. Il semble donc que, même s'il peut être discuté si l'article 13, du chapitre 8, la ML, en raison de l'imprécision de la notion de «fondement raisonnable», satisfait l'exigence de la précision de la loi, et les exigences de la jurisprudence de la Cour, il est considéré par la jurisprudence nationale comme une réglementation qui, lue avec la jurisprudence de l'Union européenne, prévoit pour les juridictions la possibilité de définir une méthode de ventilation entre des activités économiques et des activités non économiques.

II. CONCLUSION

26. Le principe de légalité de l'impôt est reconnu par la Constitution suédoise. Ainsi, il appartient au Parlement suédois de déterminer et de légiférer sur les impôts de l'État. Ensuite, les dispositions doivent prendre la forme d'une loi dans la mesure où elles sont censées régler les relations entre les particuliers et le pouvoir public.
27. Selon la doctrine suédoise, le principe de légalité de l'impôt est constitué de quatre impératifs, à savoir que la disposition doit être prévue par le législateur sous forme de loi, sans effet rétroactif, avec un certain degré de précision. Cette disposition ne doit pas être employée *ex analogia*.
28. Cependant, il peut être constaté que ledit principe reste relativement vague en ce sens que la Constitution ne contient pas de précisions, notamment quant aux éléments devant être prévus par la loi. L'impératif concernant le degré de précision des lois fiscales reste relativement peu développé en droit suédois.
29. En ce qui concerne la ventilation entre la taxe payée en amont grevant des biens et services utilisés à la fois aux fins des opérations économiques et non économiques, la loi suédoise relative à la taxe sur la valeur ajoutée prévoit une disposition qui transpose les règles du prorata prévues par la directive 2006/112/CE.
30. Selon l'autorité fiscale suédoise, ladite disposition nationale est applicable à ladite ventilation. Cependant, cette approche a fait l'objet de discussion dans la doctrine. Dans la jurisprudence, il semble que ladite disposition nationale, lue avec la jurisprudence de l'Union européenne, est considérée comme prévoyant pour les juridictions la possibilité de définir une méthode de ventilation entre des activités économiques et des activités non économiques.

[...]

DROIT TCHÈQUE

I. PRINCIPE DE LÉGALITÉ

A. CADRE GÉNÉRAL

1. En droit tchèque, le principe de légalité, de manière générale, est prévu à l'article 2, paragraphe 3, de la Constitution ainsi qu'à l'article 2, paragraphe 2, de la charte des droits fondamentaux (ci-après la «Charte»)¹. Ces dispositions établissent, en substance, que l'autorité de l'État peut être exercée uniquement dans les cas, dans la mesure et de la façon prévues par la loi.
2. Plus spécifiquement, le **principe constitutionnel de légalité de l'impôt** est prévu dans l'article 11, paragraphe 5, de la Charte, étant libellé comme suit: «les redevances et les taxes peuvent être imposées uniquement sur le fondement d'une loi».²
3. Cette disposition est interprétée comme une autorisation constitutionnelle donnée au Parlement pour définir des obligations fiscales dans les lois, en excluant, par conséquent, qu'une obligation fiscale soit définie par le pouvoir exécutif.³
4. Au niveau législatif, le principe de légalité en tant que tel est, inter alia, établi dans l'article 5, paragraphe 1, de la loi n° 280/2009 Rec., code de procédure fiscale (ci-après le «code de procédure fiscale»)⁴, qui stipule, en substance, qu'aux fins de l'administration de la fiscalité, l'administration fiscale procède conformément aux lois et aux autres instruments juridiques⁵. L'article 5, paragraphe 2, du code de procédure fiscale, ayant un lien étroit avec le principe de légalité, prévoit que l'administration fiscale exerce son autorité uniquement aux fins spécifiées par une loi et dans cette mesure. Selon la doctrine, le principe de légalité au sens de l'article 5, paragraphe 1, du code de procédure fiscale constitue un principe

¹ La Charte (*Listina základních práv a svobod*) a été adoptée par la loi constitutionnelle n° 23/1991 (*ústavní zákon č. 23/1991 Sb.*) et intégrée par la résolution n° 2/1993 de la Présidence du Conseil national tchèque dans l'ordre constitutionnel de la République tchèque. En effet, la Charte représente la Constitution au sens large (articles 3 et 112 de la Constitution).

² Aux fins de cette disposition, le terme loi comprend également les traités internationaux et le droit de l'Union.

³ Par ailleurs, selon le commentaire sur l'article 11, paragraphe 5, de la Charte, le système fiscal doit, au regard de sa conception et son application, être transparent, prévisible et proportionnel. Voir Wagnerová, E. a kol., *Listina základních práv a svobod. Komentář*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2012, § 11 et l'arrêt de la Cour constitutionnelle (Ústavní soud) du 21 avril 2009, n° Pl. ÚS 29/08.

⁴ *Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád*.

⁵ Selon le commentaire relatif à cette disposition, la notion d'«autre instrument juridique» comprend également les actes de rang inférieur à une loi (les décrets gouvernementaux, les arrêtés ministériels ou les actes des collectivités territoriales). Voir Lichnovský, O. a kol., *Daňový řád. Komentář*. 3. vydání. Praha: C. H. Beck, 2016, p. 24 à 25.

primordial de la gouvernance fiscale,⁶ dont le champ est plus large que celui de l'article 11, paragraphe 5, de la Charte,⁷ et qui trouve son fondement constitutionnel plutôt à l'article 2, paragraphe 2, de la Charte et à l'article 2, paragraphe 3, de la Constitution.⁸

B. ÉTENDUE DU PRINCIPE DE LÉGALITÉ

5. À titre liminaire, il convient d'indiquer qu'en principe, certains détails d'une législation fiscale peuvent être spécifiés par le gouvernement, qui est autorisé, sur la base de la Constitution⁹, d'adopter des **décrets** pour mettre en œuvre une loi, dans les limites de cette loi, ou par le ministère, qui peut émettre des **arrêtés** uniquement sur la base d'une délégation expresse contenue dans la loi et dans les limites de celle-ci.¹⁰
6. Par ailleurs, certaines procédures et pratiques administratives sont prévues dans des **instructions** du ministère des Finances¹¹ ou de la direction générale de l'administration fiscale,¹² lesquelles n'ont pas la qualité d'un acte normatif licite et qui visent à préciser l'interprétation d'une disposition légale. Il ne s'agit pas cependant d'une interprétation officielle, car aucune loi n'autorise lesdits organes à adopter ces instructions. Conformément au principe de légalité, ces instructions ne peuvent pas établir de procédures qui ne trouvent pas leur fondement dans des lois et elles ne peuvent pas aller au détriment des assujettis.¹³ En effet, la force contraignante des procédures prévues dans lesdites instructions pour l'administration fiscale ne découle pas des instructions elles-mêmes, mais, d'une part, du principe de sécurité juridique, lorsque l'instruction établit une pratique administrative générale contraignante, et d'autre part, du fait que

⁶ Voir Lichnovský, O. a kol., *Daňový řád. Komentář*. 3. vydání. Praha: C. H. Beck, 2016, p. 25 et Matyášová, L. et kol., *Daňový řád. Komentář*. 2. vydání. Praha: Leges, 2015, § 5.

⁷ Voir Baxa, J., a kol., *Daňový řád. Komentář*. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011, § 5.

⁸ Voir le 1^{er} point de cette contribution. Loi constitutionnelle n° 1/1993 Rec., Constitution de la République tchèque (Ústavní zákon č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky, ve znění pozdějších předpisů).

⁹ Une délégation expresse dans une loi n'est pas exigée aux fins d'émettre un décret gouvernemental, car cette délégation ressort directement de la Constitution. Article 78 de la Constitution.

¹⁰ Article 79, paragraphe 3, de la Constitution. En vertu de cet article, d'autres autorités administratives et des collectivités territoriales peuvent également émettre des textes inférieurs à une loi.

¹¹ Disponibles sous le lien suivant: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane/legislativa-a-metodika/pokyny-mf/2017>.

¹² Disponibles sous le lien suivant: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane/legislativa-a-metodika/pokyny-d>.

¹³ En raison de dépassement des limites définies dans une loi, une telle instruction a fait l'objet de la critique. Voir Matyášová, L. et kol., *Daňový řád. Komentář*. 2. vydání. Praha: Leges, 2015, § 5.

l'administration fiscale est un organe subordonné auxdites autorités hiérarchiques fiscales.¹⁴

7. Certaines exigences et limites du principe de légalité de l'impôt peuvent être déduites de la **jurisprudence des hautes juridictions tchèques**. Par exemple, dans une affaire ancienne relative à l'article 11, paragraphe 5, de la Charte, la Cour constitutionnelle a jugé, considérant que les notes de bas de page et les notes explicatives d'une loi ne constituent pas une règle contraignante, que la note de bas de page en cause ne pouvait pas permettre d'étendre, en faveur de l'État, l'interprétation de la disposition légale concernée et ainsi, restreindre le droit à l'exonération de l'impôt sur les transactions immobilières au détriment de l'assujetti.¹⁵
8. Dans une autre affaire de longue date, la Cour constitutionnelle a annulé un arrêté ministériel au motif que ce texte (de rang inférieur à une loi) avait défini certaines conditions relatives au droit d'accise qui auraient dû être prévues par la loi de sorte que cette loi n'a pas bien défini les limites dans lesquelles le ministère pouvait émettre l'arrêté en cause.¹⁶ Par ailleurs, dans une affaire datant de 2008, la Cour constitutionnelle a jugé contraire à l'article 11, paragraphe 5, de la Charte, une taxation supplémentaire appliquée sur la base d'un décret gouvernemental et non d'une loi, laquelle ne pouvait pas raisonnablement être prévue par l'assujetti.¹⁷
9. S'agissant de la problématique de **l'ambiguïté d'une règle fiscale**, il convient de noter une affaire relative à la TVA, dans laquelle la Cour administrative suprême a considéré, en se référant au principe de légalité, qu'il convient d'interpréter une règle ambiguë en faveur de l'assujetti.¹⁸ Dans le contexte des taxes sur le revenu, la Cour constitutionnelle a jugé qu'en cas d'ambiguïté, il convient de procéder, au regard de l'article 11, paragraphe 5, de la Charte, de façon un peu atténuée (principe *in dubio mitius*).¹⁹ D'une manière plus générale, en cas d'ambiguïté d'une règle, il faut, selon la Cour constitutionnelle, choisir l'interprétation qui ne viole pas ou qui viole le moins possible les droits fondamentaux (principe *in dubio pro libertate*).²⁰ Par exemple, la Cour constitutionnelle a raccourci un délai

¹⁴ Voir Baxa, J., a kol., *Daňový řád. Komentář*. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011, § 5 et Lichnovský, O. a kol., *Daňový řád. Komentář*. 3. vydání. Praha: C. H. Beck, 2016, p. 27 à 30.

¹⁵ Arrêt de la Cour constitutionnelle (Ústavní soud) du 30 novembre 1999, n° II. ÚS 485/1998.

¹⁶ Néanmoins, selon une opinion dissidente, ledit article de la Charte permet la précision par une règle secondaire. En l'espèce, le décret concerné aurait uniquement concrétisé la loi, car un décret doit s'en tenir aux limites prévues dans la loi seulement lorsqu'elles existent. Arrêt de la Cour constitutionnelle (Ústavní soud) du 11 novembre 1995, n° Pl. ÚS 3/95.

¹⁷ Arrêt de la Cour constitutionnelle (Ústavní soud) du 11 janvier 2008, n° IV. ÚS 814/06.

¹⁸ Arrêt de la Cour administrative suprême (Nejvyšší správní soud) du 16 octobre 2009, n° 7 Afs 54/2006-155.

¹⁹ Arrêt de la Cour constitutionnelle (Ústavní soud) du 15 décembre 2003, n° IV. ÚS 666/02.

²⁰ Arrêt de la Cour constitutionnelle (Ústavní soud) du 13 septembre 2007, n° I. ÚS 643/06.

de prescription applicable à l'établissement de la taxe sur la vente de logements, au motif qu'interpréter ledit délai de façon à soumettre à la taxe ce que la loi n'établit pas avec un degré de certitude, est contraire à l'article 11 de la Charte, ainsi qu'au principe *in dubio pro libertate*.²¹ Pour sa part, la doctrine soutient que, dans l'hypothèse de conflit de règles, l'administration fiscale doit procéder conformément au principe *in dubio mitius*, sauf lorsque cela entre en contradiction avec le droit de l'Union ou le droit international.²²

10. Par ailleurs, la critique a été formulée par une partie de la doctrine, qui estime que les administrations fiscales et les juridictions administratives ne respectent pas le principe de légalité, lorsqu'ils s'appuient sur l'institution de l'«interdiction de l'abus de droit» qui n'est pas prévue dans les règles fiscales, car une entité imposable ne devrait pas être sanctionnée pour avoir procédé conformément au droit positif.²³

II. TRAITEMENT DES DÉPENSES MIXTES

A. CADRE JURIDIQUE

11. Le traitement des dépenses d'un assujetti qui sont afférentes à la fois à ses activités économiques et à ses activités non économiques (ci-après les «dépenses mixtes») est régi, dans une certaine mesure, par la loi n° 235/2004 Rec., relative à la TVA (ci-après la «loi relative à la TVA»)²⁴, qui prévoit certaines règles concernant la déduction des dépenses mixtes.
12. L'article 75, paragraphe 2, de la loi relative à la TVA stipule que *«si le contribuable utilise les prestations imposables en amont tant aux fins de ses activités économiques qu'à des fins sans rapport avec celles-ci, il n'a le droit de déduire la taxe qu'à concurrence du montant correspondant à l'ampleur de l'utilisation à des fins économiques»*.
13. Il en ressort que l'assujetti a uniquement droit à la déduction d'un **montant équivalent à la part proportionnelle** du montant correspondant à l'utilisation pour les activités économiques²⁵ (ci-après le «montant proportionnel»).
14. Toutefois, la **loi relative à la TVA ne spécifie pas les critères de ventilation pour le calcul d'un tel montant proportionnel**. Le commentaire concernant l'article

²¹ Arrêt de la Cour constitutionnelle (Ústavní soud) du 2 décembre 2008, n° I. ÚS 1611/07.

²² Voir Lichnovský, O. a kol., *Daňový řád. Komentář*. 3. vydání. Praha: C. H. Beck, 2016, p. 30.

²³ Voir Lichnovský, O. a kol., *Daňový řád. Komentář*. 3. vydání. Praha: C. H. Beck, 2016, p. 27 à 30.

²⁴ *Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty*.

²⁵ La loi relative à la TVA définit la notion d'«activité économique» (article 5, paragraphe 2) et prévoit également que l'activité de l'administration publique des communes, des groupes de communes, de régions, etc., n'est pas, en principe, soumise à la TVA (article 5, paragraphe 3).

75, paragraphe 2, de cette loi observe que la directive 2006/112/CE²⁶ laisse la charge aux États membres d'établir ces règles de calcul, en se référant aux arrêts *Securenta*, C-437/06 et *Portugal Telecom*, C-496/11 à ce sujet. Par conséquent, il appartient à l'assujetti de trouver un calcul approprié d'un montant proportionnel, ce calcul étant ensuite soumis au contrôle de l'administration fiscale. En l'absence d'un critère de ventilation prévu par la loi, il convient que l'administration fiscale accepte chaque critère choisi par l'assujetti qui est opportun dans le cas d'espèce.²⁷ La méthode de calcul choisie par l'assujetti devrait ressortir des informations figurant dans le registre relatif à la TVA, que chaque assujetti est obligé de tenir.²⁸

15. En principe, l'assujetti peut choisir, en vertu de la loi relative à la TVA, entre **deux techniques de réduction de la déduction**, en fonction du moment où (et de la manière dont) les prestations aux fins des activités non économiques seront prises en compte.
16. Selon la première possibilité, dans le cas des prestations imposables en amont, le contribuable peut choisir d'exercer son droit à **déduire la taxe dans sa totalité**. Par la suite, la partie des prestations imposables en amont, qu'il utilise à des fins sans rapport avec son activité économique, est considérée, par fiction juridique, comme une livraison de biens ou comme une prestation de services.²⁹ Cette procédure n'est cependant pas applicable aux actifs immobilisés (article 75, paragraphe 3, de la loi relative à la TVA).
17. Selon la deuxième possibilité, l'assujetti peut exercer son droit à **déduire la taxe d'un montant proportionnel** correspondant aux activités économiques, comme prévu à l'article 75, paragraphe 2, de la loi relative à la TVA, directement lors de l'achat des biens ou des prestations de services. Le montant proportionnel du droit à la déduction est calculé en multipliant la taxe en amont relative aux prestations imposables par un coefficient proportionnel, conformément à l'article 75, paragraphe 4, de la loi relative à la TVA. Étant donné que l'assujetti peut utiliser une prestation aux fins d'activités diverses, il existe un nombre illimité de coefficients proportionnels. Dans le cas où la proportion entre les activités économiques et non économiques est incertaine lors de l'achat, l'assujetti estime un coefficient proportionnel selon son meilleur jugement et, après la fin de

²⁶ Directive 2006/112/CE du Conseil, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée.

²⁷ Voir Drábová, M. a kol., *Zákon o dani z přidané hodnoty. Komentář. 7. aktualizované vydání*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2017, § 75.

²⁸ Voir Matějka, P., *Jak vyplnit v roce 2016 přiznání k DPH (10.)*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2016.

²⁹ Par la mise en place de ladite fiction juridique, en vertu des articles 13, paragraphe 4, sous a) et 14, paragraphe 3, sous a), de la loi relative à la TVA, il s'agit en effet de prestations onéreuses, soumises à la TVA. De plus, les articles 13, paragraphe 5, et 14, paragraphe 4, de cette loi établissent les cas considérés comme l'utilisation de biens ou services à des fins non économiques, par exemple, l'utilisation d'un bien de l'entreprise que l'assujetti destine à ses besoins privés ou ceux de son personnel. Voir Drábová, M. a kol., *Zákon o dani z přidané hodnoty. Komentář. 7. aktualizované vydání*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2017, § 13.

l'année, il corrige ce coefficient selon la proportion réelle, lorsqu'il diffère de plus de dix points de pourcentage par rapport à la réalité (article 75, paragraphe 5, de la loi relative à la TVA).

18. Selon une partie de la doctrine, la possibilité de choisir entre ces deux techniques de déduction, qui sont considérées comme équivalentes, semble être contraire à l'arrêt de la Cour Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, C-515/07.³⁰

B. LA JURISPRUDENCE ET LA PRATIQUE

19. À titre liminaire, il convient de noter **l'arrêt de la Cour administrative suprême** du 30 août 2016,³¹ suivant l'arrêt préjudiciel dans l'affaire Český rozhlas, C-11/15, portant sur le droit à la déduction en ce qui concerne l'activité de la radio tchèque consistant en la radiodiffusion publique financée par une redevance légale obligatoire. La Cour administrative suprême a jugé, en s'appuyant sur l'arrêt préjudiciel de la Cour de justice, qu'en l'espèce, il s'agit d'une activité non économique, ne relevant pas du champ d'application de la directive 2006/112/CE. Par conséquent, cette juridiction a considéré, en se référant aux conclusions de l'avocat général³², que la radio tchèque ne pouvait pas bénéficier du droit à déduction de la TVA dans sa totalité, mais uniquement dans la mesure où les prestations imposables acquises par la radio tchèque étaient utilisées aux fins de ses activités économiques. Ces considérations ne sont pas remises en cause par la difficulté de déterminer, dans certains cas, une proportion exacte entre les dépenses en cause.
20. À cet égard, la Cour administrative suprême a statué qu'il appartient à l'assujetti d'identifier dans quelle mesure il s'agit d'opérations économiques et non économiques et que, par la suite, l'administration fiscale est autorisée à corriger ce calcul pour qu'il corresponde autant que possible à la réalité. Elle a également observé, eu égard au principe de neutralité fiscale, que les règles concernant la déduction du montant proportionnel, prévues par la loi relative à la TVA (à présent, dans l'article 75, paragraphe 2), sont entièrement conformes aux arrêts Securenta, Portugal Telecom et Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, précités. Par ailleurs, la Cour administrative suprême a **écarté l'argumentation de la requérante selon laquelle, vu que les obligations fiscales sont imposées uniquement sur la base de la loi, son droit à la déduction ne**

³⁰ Voir Drábová, M. a kol., *Zákon o dani z přidané hodnoty. Komentář*. 7. aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2017, § 75.

³¹ Arrêt de la Cour administrative suprême (Nejvyšší správní soud) du 30 août 2016, n° 5 Afs 124/2014-178.

³² Voir les points 51 à 62 des conclusions.

peut être réduit, notant que la loi relative à la TVA ne prévoit pas un mécanisme pour une telle réduction.³³

21. Suivant cet arrêt de la Cour administrative suprême³⁴ et l'arrêt préjudiciel dans cette affaire, plusieurs décisions de l'administration fiscale concernant le droit à la déduction de la radio et de la télévision tchèques ont été annulées par les juridictions nationales.³⁵
22. Par ailleurs, dans son arrêt du 14 juin 2017, la Cour administrative suprême a souligné la nécessité de l'administration fiscale de justifier que les prestations en amont ont été utilisées aux fins d'activités économiques ou, même en partie, aux fins d'activités non économiques. Cette juridiction a critiqué l'administration fiscale en ce qu'elle avait refusé les preuves concernant les activités économiques de la requérante et en ce qu'elle avait considéré l'activité de la requérante comme non économique au motif du caractère unique du revenu en cause.³⁶
23. **Dans la pratique, il existe des règles communément appliquées** pour les voitures (proportion de kilomètres parcourus) ou biens immobiliers (proportion de la surface au sol) utilisées aux fins d'opérations économiques et non économiques. S'agissant du dernier cas, la doctrine soutient que d'autres critères ne sont également pas exclus (par exemple, la proportion du nombre d'heures).³⁷
24. En ce qui concerne les dépenses mixtes des autorités publiques et le droit à la déduction d'un montant proportionnel, le ministère des Finances a publié, en l'absence de précision d'une méthode spécifique de calcul du montant proportionnel dans la loi relative à la TVA et vu que le choix de cette méthode appartient à l'assujetti, l'information sur son site Internet officiel, décrivant l'une des méthodes de calcul applicables pour les autorités publiques.³⁸

³³ En l'absence d'un mécanisme pour la réduction du droit à la déduction prévu par la loi, la requérante a fait valoir que son droit à la déduction dans sa totalité ne peut pas être refusé. Il convient d'indiquer que la Cour administrative suprême n'a pas détaillé son raisonnement à ce sujet.

³⁴ Par exemple, les arrêts de la cour municipale de Prague (Městský soud v Praze) du 22 novembre 2017 n° 3 Af 57/2015 - 81 et n° 3 Af 20/2014-96.

³⁵ Néanmoins, il semble utile de mentionner qu'à partir du 1^{er} juillet 2017, l'article 5, paragraphe 5, de la loi relative à la TVA établit, contrairement à la directive 2006/112/CE et à la jurisprudence de la Cour de justice, que la radiodiffusion de service public est considérée comme une activité économique, même s'il s'agit d'une activité à titre gratuit. Voir Drábová, M. a kol., *Zákon o dani z přidané hodnoty. Komentář. 7. aktualizované vydání*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2017, § 5.

³⁶ Arrêt de la Cour administrative suprême (Nejvyšší správní soud) du 14 juin 2017, n° 9 Afs 348/2016-47.

³⁷ Voir Drábová, M. a kol., *Zákon o dani z přidané hodnoty. Komentář. 7. aktualizované vydání*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2017, § 75.

³⁸ Disponible sous le lien suivant: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-pridane-hodnoty/informace-stanoviska-a-sdeleni/narok-na-odpocet-dph/uplatnovani-naroku-na-odpocet-dane-2042>.

III. CONCLUSION

25. En droit tchèque, le **principe constitutionnel de légalité de l'impôt** est établi dans la Charte des droits fondamentaux, ce qui exclut qu'une obligation fiscale soit définie par un texte juridique de rang inférieur à la loi. En principe, une législation fiscale peut être détaillée par un acte inférieur à la loi, mais bien évidemment, dans les limites de cette législation.
26. En ce qui concerne le traitement des dépenses mixtes, la loi relative à la TVA prévoit que l'assujetti a droit à la **déduction uniquement d'un montant proportionnel** correspondant à l'utilisation pour les activités économiques et établit deux techniques de la réduction de la déduction, en fonction de la manière dont les prestations aux fins des activités non économiques seront prises en compte.
27. Toutefois, la loi relative à la TVA **ne spécifie pas les critères de ventilation** pour le calcul de ce montant. Selon la jurisprudence et la doctrine, il appartient à l'assujetti de trouver un calcul approprié d'un montant proportionnel et il convient que l'administration fiscale accepte chaque critère qui est opportun. Cette problématique a été, inter alia, traitée dans l'arrêt de la Cour administrative suprême, suivant l'arrêt préjudiciel dans l'affaire Český rozhlas, C-11/15.

[...]

COUR EDH

1. Il est connu que les discussions ayant conduit, lors des travaux préparatoires de la convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales (ci-après la "CEDH")¹, à l'adoption de l'article concernant le droit de propriété ont été animées. Les difficultés ayant entouré la formulation de ce droit ont d'ailleurs justifié son insertion dans un protocole additionnel. Les divergences de points de vue entre les États ont été si importantes que la disposition finalement adoptée ne garantit qu'un droit restreint, reconnaissant à l'État un large pouvoir d'interférer avec la propriété pour cause d'utilité publique. Se référant souvent à ces travaux préparatoires de l'article 1 du protocole n° 1², la Cour européenne des droits de l'homme (ci-après la "Cour EDH"), dans sa jurisprudence relative à ce droit, a confirmé la large latitude dont disposent les États pour s'y ingérer.³
2. Eu égard à la question de l'étendue du principe de légalité de l'impôt, plusieurs enseignements peuvent être tirés de cette jurisprudence. En ce qu'elle concerne la matière fiscale, la Cour EDH y confirme en premier lieu l'importante marge d'appréciation des États parties pour réglementer l'usage des biens (partie I.). En second lieu, dans cette même jurisprudence relative au droit de propriété rendue en matière fiscale, la Cour EDH reconnaît une portée essentiellement normative au principe de légalité de l'impôt (partie II.).

I. L'IMPORTANT MARGE D'APPRÉCIATION DES ÉTATS PARTIES EN MATIÈRE FISCALE

3. La matière fiscale représente l'un des domaines dans lesquels les États bénéficient d'une importante marge d'appréciation pour "réglementer l'usage des biens", ainsi que le prévoit le second alinéa de l'article 1 du protocole n° 1 à la CEDH. La Cour EDH le rappelle dans ses arrêts rendus en la matière: "il est reconnu qu'un État contractant, spécialement quand il élabore et met en œuvre une politique en matière fiscale, jouit d'une large marge d'appréciation, et la Cour respecte l'appréciation portée par le législateur en pareilles matières, sauf si elle est dépourvue de base

¹ Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales, telle qu'amendée par les protocoles n° 11 et n° 14, Rome, 4.XI.1950, Série des traités européens - n° 5, disponible sous le lien suivant: https://www.echr.coe.int/Documents/Convention_FRA.pdf.

² Cet article prévoit, en ses deux alinéas, que "[t]oute personne physique ou morale a droit au respect de ses biens. Nul ne peut être privé de sa propriété que pour cause d'utilité publique et dans les conditions prévues par la loi et les principes généraux du droit international. Les dispositions précédentes ne portent pas atteinte au droit que possèdent les États de mettre en vigueur les lois qu'ils jugent nécessaires pour réglementer l'usage des biens conformément à l'intérêt général ou pour assurer le paiement des impôts ou d'autres contributions ou des amendes."

³ Harris D.J., O'Boyle M., Warbrick C.M., *Law of the European Convention on Human Rights*, 2nd ed., Oxford University Press, Oxford, 2009, p. 655.

raisonnable".⁴ Elle évoque fréquemment la complexité des problèmes en jeu pour justifier cette importante marge d'appréciation des États.⁵

4. Le pouvoir de l'État visant à assurer le paiement des impôts constitue donc l'un des aspects de son droit de réglementer l'usage des biens. Ce pouvoir de l'État "de mettre en vigueur les lois qu'il [...] juge[...] nécessaires pour réglementer l'usage des biens [...] pour assurer le paiement des impôts ou d'autres contributions" a pu être qualifié de "pratiquement illimité".⁶ En effet, le pouvoir d'appréciation de l'État concernant le choix de la nature⁷ et du niveau de ses taxes, concernant les moyens qu'il utilisera pour exercer ses contrôles fiscaux, et la façon dont il exercera le prélèvement de l'impôt ou s'assurera de son paiement apparaît comme non contraint par cette jurisprudence de la Cour EDH.⁸
5. Ce pouvoir de l'État de lever l'impôt est seulement limité lorsqu'il représente un poids excessif pour un contribuable: pour la Commission européenne des droits de l'homme, "une obligation financière née de la levée d'impôts ou de cotisations peut nuire à la protection des biens si elle constitue un fardeau excessif pour l'intéressé ou compromet radicalement sa situation financière".⁹ En ce sens, la Cour EDH rappelle de façon constante que toute ingérence dans le droit au respect de la propriété doit respecter un juste équilibre entre les considérations liées à l'intérêt général et les exigences liées à la protection des droits fondamentaux du requérant.¹⁰
6. Dans la jurisprudence de la Cour EDH, l'importante marge d'appréciation reconnue à l'État par cette disposition exerce une influence déterminante sur la question de savoir si une ingérence dans le droit au respect des biens qu'elle garantit est

⁴ Voir notamment Cour EDH, arrêt du 23 octobre 1997, *National & Provincial Building Society, Leeds Permanent Building Society et Yorkshire Building Society c. Royaume-Uni*, disponible sous le lien suivant: [CE:ECHR:1997:1023JUD002131993](https://www.echr.coe.int/ViewDoc.aspx?i=19971023JUD002131993), § 80.

⁵ Les "décisions en ce domaine impliquent une appréciation de problèmes politiques, économiques et sociaux que la convention laisse à la compétence des États parties. Ces derniers disposent donc d'un large pouvoir d'appréciation.", Cour EDH, décision du 9 juillet 2002, *Orion Břeclav s.r.o. c. République tchèque*, disponible sous le lien suivant: [CE:ECHR:2002:0709DEC004378398](https://www.echr.coe.int/ViewDoc.aspx?i=20020709DEC004378398), p. 7.

⁶ Harris D.J., O'Boyle M., Warbrick C.M., *Law of the European Convention on Human Rights, op. cit.*, p. 692.

⁷ À cet égard, la Cour EDH relève que "c'est aux autorités nationales qu'il appartient, en premier lieu, de décider du type d'impôts ou de contributions qu'il convient de lever", Cour EDH, décision du 9 juillet 2002, *Orion Břeclav s.r.o. c. République tchèque*, précitée, note de bas de page 5, p. 7.

⁸ Harris D.J., O'Boyle M., Warbrick C.M., *Law of the European Convention on Human Rights, op. cit.*, p. 693.

⁹ Commission EDH, décision du 1^{er} décembre 1985, *Svenska Managementgruppen AB c. Suède*, disponible sous le lien suivant: [CE:ECHR:1985:1201DEC001103684](https://www.echr.coe.int/ViewDoc.aspx?i=19851201DEC001103684), p. 235.

¹⁰ Voir par exemple Cour EDH, arrêt du 14 mai 2013, *N.K.M. c. Hongrie*, disponible sous le lien suivant: [CE:ECHR:2013:0514JUD006652911](https://www.echr.coe.int/ViewDoc.aspx?i=20130514JUD006652911), § 42.

constituée.¹¹ Dans le contrôle qu'elle exerce pour examiner si l'ingérence produite par un État dans la propriété d'un requérant est justifiée, la portée qu'elle donne au principe de légalité de l'impôt est principalement normative. Elle n'énonce pas les éléments matériels de l'imposition qui devraient être déterminés par la loi fiscale.

II. LA PORTÉE ESSENTIELLEMENT NORMATIVE DU PRINCIPE DE LÉGALITÉ DE L'IMPÔT

7. En matière fiscale, si l'imposition fiscale constitue "en principe une ingérence dans le droit garanti par le premier alinéa de l'article 1 du protocole n° 1 car elle prive la personne concernée d'un élément de propriété, à savoir de la somme qu'elle doit payer", cette ingérence se justifie, selon la Cour EDH, "conformément au deuxième alinéa de cet article, qui prévoit expressément une exception pour ce qui est du paiement des impôts ou d'autres contributions."¹² La Cour EDH doit alors vérifier si l'article 1 du protocole n° 1 a été appliqué correctement, et elle contrôle notamment, à ce titre, le respect du principe de légalité.¹³
8. De façon générale, afin d'établir s'il y a eu violation de l'article 1 du protocole n° 1, la Cour EDH vérifie tout d'abord s'il existe un bien au sens de cette disposition. Elle vérifie ensuite s'il y a eu une ingérence dans le droit au respect de ce bien¹⁴ et

¹¹ Voir par exemple Cour EDH, arrêt du 21 mai 2002, *Jokela c. Finlande*, disponible sous le lien suivant: [CE:ECHR:2002:0521JUD002885695](#), § 57, dans lequel la Cour EDH a indiqué que l'article 1 du protocole n° 1 à la CEDH "réserve expressément le droit pour les États contractants de mettre en vigueur les lois qu'ils jugent nécessaires pour assurer le paiement des impôts." Elle en a déduit que les "autorités nationales doivent ainsi se voir reconnaître une ample marge d'appréciation". Voir aussi, en ce sens, Cour EDH, arrêt du 14 mai 2013, *N.K.M. c. Hongrie*, précité, note de bas de page 10, § 54. Dans cet arrêt, bien que la constitutionnalité de la loi invoquée soit restée discutable, la Cour EDH a admis, en ayant pris soin de rappeler le degré d'appréciation supplémentaire devant être reconnu aux États en matière fiscale, que cette loi constituait une base juridique suffisante pour l'ingérence constatée.

¹² Cour EDH, décision du 9 juillet 2002, *Orion Břeclav s.r.o. c. République tchèque*, précitée, note de bas de page 5, p. 7.

¹³ Dans l'arrêt *OAO Neftyanaya Kompaniya Yukos c. Russie*, la Cour EDH indique qu'il s'agit de la condition la plus importante requise par l'article 1 du protocole n° 1. Cour EDH, arrêt du 20 septembre 2011, *OAO Neftyanaya Kompaniya Yukos c. Russie*, disponible sous le lien suivant: [CE:ECHR:2011:0920JUD001490204](#), § 559. Voir aussi Cour EDH, décision du 29 janvier 2003, *Masa Invest Group c. Ukraine*, disponible sous le lien suivant: [CE:ECHR:2005:1011DEC000354003](#), p. 12.

¹⁴ Pour déterminer la nature de l'ingérence potentielle de l'État, elle tient compte du fait que l'article 1 du protocole n° 1 énonce trois règles distinctes: "la première, qui s'exprime dans la première phrase du premier alinéa et revêt un caractère général, énonce le principe du respect de la propriété; la deuxième, figurant dans la seconde phrase du même alinéa, vise la privation de propriété et la subordonne à certaines conditions; quant à la troisième, consignée dans le second alinéa, elle reconnaît aux États contractants le pouvoir de réglementer l'usage des biens, conformément à l'intérêt général ou pour assurer le paiement des impôts ou d'autres contributions ou des amendes". Voir notamment Cour EDH, arrêt du 23 septembre 1982, *Sporrong et Lönnroth c. Suède*, série A n° 52, p. 24, disponible sous le lien suivant: [CE:ECHR:1982:0923JUD000715175](#), § 61.

détermine enfin si cette ingérence est justifiée. C'est lors de son examen de la justification de l'ingérence constatée que la Cour vérifie que cette ingérence respecte, entre autres conditions, le principe de légalité. Chaque ingérence constatée doit en effet "respecter le principe de légalité et viser un but légitime par des moyens raisonnablement proportionnés à celui-ci".¹⁵ Dit en d'autres termes, nul ne peut être privé de sa propriété que: a) dans les conditions prévues par la loi, b) dans l'intérêt général, c) si cette mesure s'avère nécessaire dans une société démocratique (soit le contrôle de la proportionnalité). Ces trois conditions sont cumulatives, si bien que le défaut de l'une d'entre elles implique la violation de la CEDH.

9. Dans son contrôle du respect de l'exigence de légalité, la Cour EDH reconnaît un sens autonome à la notion de loi. "La qualité de 'loi' n'est pas uniquement attribuée aux lois *stricto sensu*, mais peut aussi être conférée à d'autres textes à caractère législatif: législation subordonnée, constitution, traités internationaux auxquels l'État concerné est partie et instruments contraignants du droit" de l'Union.¹⁶ Ainsi, dans l'arrêt Špaček, la Cour EDH énonce que le terme "loi" prévu à l'article 1 du protocole n° 1 renvoie au même concept que celui qui innerve la CEDH, et qui inclut le droit écrit comme la jurisprudence.¹⁷ Ce concept requiert en outre des conditions qualitatives, telles que l'accessibilité et la prévisibilité. En plus d'être une source légale dans l'ordre juridique concerné, le texte sur lequel l'État se fonde pour limiter le droit au respect des biens doit aussi offrir "des garanties procédurales appropriées afin d'assurer une protection contre toute mesure arbitraire".¹⁸
10. Ainsi, la loi concernée doit être publiée "et formulée avec suffisamment de précision pour permettre aux personnes concernées de prévoir, à un degré raisonnable dans les circonstances de la cause, les conséquences pouvant résulter d'un acte déterminé et de régler leur conduite."¹⁹ Dans l'arrêt Špaček précité, le requérant contestait l'accessibilité et la prévisibilité d'une réglementation prévoyant un impôt sur le revenu des sociétés. En l'espèce, la Cour EDH a observé que la réglementation

¹⁵ Cour EDH, arrêt du 21 mai 2002, Jokela c. Finlande, précité, note de bas de page 11, § 48.

¹⁶ Grgić A., Mataga Z., Longar M. et Vilfan A., Conseil de l'Europe – Direction générale des droits de l'Homme et des affaires juridiques, "Le droit à la propriété dans la convention européenne des Droits de l'Homme. Un guide sur la mise en œuvre de la convention européenne des Droits de l'Homme et de ses protocoles", Précis sur les droits de l'homme n° 10, septembre 2007, 56 p., disponible sous le lien suivant: <https://rm.coe.int/168007ff64>, p. 13.

¹⁷ Cour EDH, arrêt du 9 novembre 1999, Špaček c. République tchèque, disponible sous le lien suivant: [CE:ECHR:1999:1109JUD002644995](https://www.echr.coe.int/ViewDoc.aspx?text=CE:ECHR:1999:1109JUD002644995), § 54. Voir aussi Cour EDH, arrêt du 25 juillet 2013, Khodorkovskiy and Lebedev c. Russie, disponible sous le lien suivant: [CE:ECHR:2013:0725JUD001108206](https://www.echr.coe.int/ViewDoc.aspx?text=CE:ECHR:2013:0725JUD001108206), § 881 à 885, dans lequel la Cour a énoncé qu'une "jurisprudence claire, cohérente et publique peut fournir une base suffisante pour une ingérence légale dans les droits garantis par la CEDH, lorsque cette jurisprudence est basée sur une interprétation raisonnable du droit primaire".

¹⁸ Grgić A., Mataga Z., Longar M. et Vilfan A., "Le droit à la propriété dans la convention européenne des Droits de l'Homme. [...]", *op. cit.*, p. 13.

¹⁹ *Ibid.*, p. 13 et 14. Et les auteurs de préciser: "[c]ette condition n'impose pas une précision absolue au point d'empêcher la marge d'interprétation requise dans l'application des lois."

concernée n'avait ni été publiée en entier ni n'avait été annoncée dans le journal officiel de l'État en cause, mais qu'elle avait été publiée dans des bulletins financiers. Concluant que cette réglementation ne pouvait pas être considérée comme un acte législatif ou réglementaire contraignant pour les contribuables, elle a cependant rappelé que le terme de "loi" prévu à l'article 1 du protocole n° 1 ne devait pas être compris dans un sens formel mais dans un sens matériel. Elle a en outre indiqué que la CEDH ne contenait pas d'exigence spécifique quant au degré de publicité devant être donné à une disposition juridique particulière, se reconnaissant seulement compétente pour déterminer si la méthode retenue par le pouvoir législatif de l'État concerné était conforme à la CEDH. S'appuyant sur le fait que le requérant était une compagnie privée et qu'il aurait à ce titre pu et dû, contrairement à un contribuable qui serait une personne privée, consulter un spécialiste en matière fiscale, elle a considéré que la publication de la réglementation en cause dans les bulletins financiers était suffisante. Estimant ainsi notamment que la base juridique de l'ingérence constatée était constituée au sens de l'article 1 du protocole n° 1, elle a conclu à la non-violation de cette disposition.²⁰

11. En matière fiscale, les précisions apportées par la Cour EDH quant à cette exigence de légalité concernent donc surtout la forme que doit revêtir la norme fiscale, non son contenu. Quant au fond de la norme fiscale, la Cour EDH a seulement indiqué que, pour satisfaire au principe de légalité, la base juridique concernée devait avoir une certaine qualité, en ce qu'elle devait être compatible avec le principe de la prééminence du droit et devait fournir les garanties suffisantes contre des ingérences arbitraires des autorités publiques. Dans cette même affaire, elle a également précisé, sur le plan formel, que la notion de "prévisibilité" variait selon l'instrument en question, le domaine qu'il était censé couvrir, et le nombre et le statut des personnes qu'il visait.²¹
12. Autre illustration de cette interprétation essentiellement normative du principe de légalité, dans la décision *Masa Invest Group*, dans laquelle le requérant alléguait que les autorités nationales avaient mal interprété la loi relative à la taxe sur la valeur ajoutée, la Cour EDH a rappelé que l'expression "dans les conditions prévues par la loi" requiert l'existence de dispositions de droit national accessibles et suffisamment précises et la conformité de l'ingérence à ces dispositions. En outre, selon elle, de nombreuses lois sont inévitablement rédigées en des termes généraux, dont l'interprétation et l'application sera réglée par la pratique. Elle a enfin ajouté que de telles considérations sont particulièrement importantes dans le domaine fiscal. En l'espèce, elle a considéré que la mesure en cause, qui constituait une ingérence dans le droit au respect de la propriété du requérant, trouvait notamment son fondement

²⁰ Précité, note de bas de page 17, § 57 à 61.

²¹ Cour EDH, arrêt du 14 mai 2013, *N.K.M. c. Hongrie*, précité, note de bas de page 10, § 47, 48.

dans la loi ukrainienne sur la taxe sur la valeur ajoutée et disposait en conséquence d'une base juridique suffisante.²²

13. En ce qui concerne cette question du contenu de la loi fiscale, enfin, dans l'arrêt précité OAO Neftyanaya Kompaniya Yukos, la Cour EDH a indiqué que, dès lors qu'il s'agit du domaine fiscal, les États peuvent se voir reconnaître, lors du contrôle du caractère légal de l'ingérence, un certain degré de respect et de latitude supplémentaires dans l'exercice de leurs fonctions fiscales.²³

CONCLUSION

14. L'article 1 du protocole n° 1 à la CEDH ne garantit pas un droit absolu au respect des biens, étant donné qu'il autorise une ingérence de l'État dans ce droit, à condition que cette ingérence soit prévue par la loi, adoptée dans l'intérêt général, et qu'elle s'avère nécessaire dans une société démocratique (contrôle de proportionnalité). Dans sa jurisprudence rendue concernant cette disposition, la Cour EDH reconnaît l'importante marge d'appréciation de l'État pour élaborer et mettre en œuvre sa politique en matière fiscale, la justifiant par la complexité des problèmes soulevés par cette matière.
15. Il ressort en outre de cette même jurisprudence rendue en matière fiscale que la Cour EDH interprète surtout de façon formelle et normative le principe de légalité de l'impôt. Elle précise ainsi que les dispositions nationales qui servent de base juridique à l'ingérence constatée dans le droit au respect des biens doivent être suffisamment accessibles, précises et prévisibles. Sur le plan matériel, elle énonce seulement que la base juridique concernée doit être compatible avec le principe de la prééminence du droit et fournir les garanties suffisantes, notamment procédurales, contre des ingérences arbitraires des autorités publiques. La Cour EDH n'indique cependant pas quels éléments "techniques" devraient être contenus dans une telle loi fiscale, laissant cette fonction à l'appréciation des États et répétant, en sens inverse, que les autorités nationales sont en principe mieux placées qu'une juridiction internationale pour déterminer, grâce à la connaissance des besoins de leur société, ce qui est d'utilité publique en matière économique ou en matière sociale.²⁴

[...]

²² Cour EDH, décision du 29 janvier 2003, Masa Invest Group c. Ukraine, précitée, note de bas de page 13, p. 12 et 13.

²³ Cour EDH, arrêt du 20 septembre 2011, OAO Neftyanaya Kompaniya Yukos c. Russie, précité, note de bas de page 13, § 559.

²⁴ Voir par exemple Cour EDH, arrêt du 14 mai 2013, N.K.M. c. Hongrie, précité, note de bas de page 10, § 49.