

Décision n° 2005-531 DC

Loi de finances rectificative pour 2005

LFR 2005

Dossier documentaire

Source : services du Conseil constitutionnel © 2005

Sommaire

PARTIE I : NORMES DE REFERENCE	4
PARTIE II : ARTICLE 111 (EX 49) :	5
A - Textes	5
B - Jurisprudence	10

Table des matières

PARTIE I : NORMES DE REFERENCE	4
CONSTITUTION DE 1958	4
- Article 34	4
- Article 88-1	4
Déclaration des droits de l'Homme et du citoyen de 1789	4
- Article 16	4
PARTIE II : ARTICLE 111 (EX 49) :	5
A - Textes	5
1 - Textes nationaux	5
a – Loi déferée.....	5
- Article 111 (ex-49)	5
b –Loi n° 2000-1353 du 30 décembre 2000 de finances rectificative pour 2000	5
- Article 2 (I et VII).....	5
c –Code général des impôts	6
- Article 271	6
- Article 272 [complété par art. 111-I (ex-49) de la loi déferée]	7
- Article 283 (3).....	7
d – Livre des procédures fiscales	8
- Article L. 190.....	8
- Annexe : article 117 de la loi de finances pour 2006 modifiant cet article	8
2 - Textes communautaires.....	9
- Traité instituant la Communauté européenne, article 10.....	9
- Directive n° 77/388 CEE du Conseil du 17 mai 1977 (extraits)	9
B - Jurisprudence	10
1 – Conseil constitutionnel.....	10
- Décision n° 80-119 DC du 22 juillet 1980 : loi portant validation d'actes administratifs (cs. 5-6)	10
- Décision n° 95-369 DC du 28 décembre 1995 : loi de finances pour 1996 (cs. 33-35)	10
- Décision n° 98-404 DC du 18 décembre 1998 : loi de financement de la Sécurité Sociale pour 1999 (cs. 5).....	11
- Décision n° 99-425 DC du 29 décembre 1999 : loi de finances rectificative pour 1999 (cs. 11).....	11
- Décision n° 2000-441 DC du 28 décembre 2000 : loi de finances rectificative pour 2000 (cs. 4-7)	12
- Décision n° 2003-486 DC du 11 décembre 2003 : Loi de financement de la sécurité sociale pour 2004 (cs. 22-24).....	13
- Décision n° 2004-509 DC du 13 janvier 2005 : Loi de programmation pour la cohésion sociale (cs. 31-33).....	14
2 – Conseil d'État	15
- Conseil d'État, 14 décembre 1979, Comité de propagande de la banane, n° 11798.....	15
- Conseil d'État, 28 juillet 1993, SA Mitsukoshi France, n° 62865	15
- Conseil d'État, 8 ^{ème} et 3 ^{ème} ss, 29 juin 2005, SA Ets Louis Mazet et al., n° 268681	16
- Annexe : conclusions du commissaire du gouvernement, Laurent Olléon	19
3 – Cour de justice des Communautés européennes.....	23

- CJCE, Plén., 12 septembre 2000, Commission c/ France, affaire 276/97	23
- CJCE, 8 juin 2000, Schloßstraße, affaire C-396/98.....	25
- CJCE, 11 juillet 2002, Marks & Spencer, affaire C-62/00.....	25
- CJCE, 2 octobre 2003, Weber's Wine World e.a., affaire C-147/01	27
4 – Cour européenne des droits de l’Homme	28
- CEDH, 23 octobre 1997, National and provincial building society c/ Royaume-Uni, n° 117/1996/736/933–935.....	28
- CEDH, 16 avril 2002, S.A. Dangeville c/ France, n° 36677/97.....	29
- CEDH, 22 juillet 2003, Cabinet Diot et SA Gras Savoye c/ France, n ^{os} 49217/99 et 49218/99	31
- CEDH, Gde Ch., 30 juin 2005, Jahn et autres c/ Allemagne, n°46720/99, 72203/01 et 72552/01.....	31

Partie I :

Normes de référence

CONSTITUTION DE 1958

Titre V : Des rapports entre le Gouvernement et le Parlement

- Article 34

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 organique¹.

Titre XV : Des Communautés européennes et de l'Union européenne²

- Article 88-1

La République participe aux Communautés européennes et à l'Union européenne, constituées d'États qui ont choisi librement, en vertu des traités qui les ont institués, d'exercer en commun certaines de leur compétences.

(...)

Déclaration des droits de l'Homme et du citoyen de 1789

- Article 16

Toute société dans laquelle la garantie des droits n'est pas assurée, ni la séparation des pouvoirs déterminée, n'a point de Constitution.

¹ Ordonnance n°59-2 du 2 janvier 1959 portant loi organique relative aux lois de finances et loi organique n°2001-692 du 1^{er} août 2001 relative aux lois de finances.

² Loi constitutionnelle n° 92-554 du 25 juin 1992, article 5

Partie II : Article 111 (ex 49) :

A - Textes

1 - Textes nationaux

a – Loi déferée

- Article 111 (ex-49)

I. - L'article 272 du code général des impôts est complété par un 3 ainsi rédigé :

« 3. La taxe sur la valeur ajoutée qui aurait dû grever le prix d'une opération non soumise à la taxe en application de dispositions jugées incompatibles avec les règles communautaires ne peut être déduite que sur présentation d'une facture rectificative attestant que son montant a été payé en sus du prix figurant sur la facture initiale. »

II. - Les dispositions du I s'appliquent aux factures rectificatives émises à compter du 8 décembre 2005.

b –Loi n° 2000-1353 du 30 décembre 2000 de finances rectificative pour 2000

Première partie : Conditions générales de l'équilibre financier

- Article 2 (I et VII)

I. - Le h du 1 de l'article 266 et l'article 273 ter du code général des impôts sont abrogés à compter du 1er janvier 2001.

(...)

VII. - Les exploitants d'ouvrages de circulation routière dont les péages sont soumis à la taxe sur la valeur ajoutée peuvent formuler des réclamations contentieuses tendant à l'exercice du droit à déduction de la taxe sur la valeur ajoutée ayant, le cas échéant, grevé à titre définitif les travaux de construction et de grosses réparations qu'ils ont réalisés à compter du 1^{er} janvier 1996 au titre d'ouvrages mis en service avant le 12 septembre 2000.

Le montant restitué est égal à l'excédent de la taxe sur la valeur ajoutée qui a ainsi grevé les travaux sur la taxe sur la valeur ajoutée afférente aux péages qui n'a pas été acquittée du 1^{er} janvier 1996 au 11 septembre 2000.

(...)

c – Code général des impôts

Livre premier : Assiette et liquidation de l'impôt
Première partie : Impôts d'État
Titre II Taxe sur le chiffre d'affaires et taxes assimilées
Chapitre premier : taxe sur la valeur ajoutée
Section IV : Liquidation de la taxe
II Déductions

- Article 271

(Loi n° 84-1208 du 29 décembre 1984 art. 10 I finances pour 1985 Journal Officiel du 30 décembre 1984)
(Loi n° 85-1404 du 30 décembre 1985 art. 18 II, III finances rectificative pour 1985 Journal Officiel du 31 décembre 1985)
(Loi n° 87-1060 du 30 décembre 1987 art. 25 I finances pour 1988 Journal Officiel du 31 décembre 1987 en vigueur le 1er janvier 1988)
(Loi n° 77-1467 du 30 décembre 1977 art. 14 finances pour 1978 Journal Officiel du 31 décembre 1977)
(Loi n° 92-677 du 17 juillet 1992 art. 22 en vigueur le 1er janvier 1993 Journal Officiel du 19 juillet 1992)
(Loi n° 93-859 du 22 juin 1993 art. 2 finances rectificative pour 1993 Journal Officiel du 23 juin 1993 en vigueur le 1er juillet 1993)
(Loi n° 93-1353 du 30 décembre 1993 art. 17 I, art. 19 b finances rectificative pour 1993 Journal Officiel du 31 décembre 1993)
(Loi n° 94-1163 du 29 décembre 1994 art. 30 I finances rectificative pour 1994 Journal Officiel du 30 décembre 1994)
(Loi n° 93-1420 du 31 décembre 1993 art. 11 Journal Officiel du 1er janvier 1994)
(Loi n° 95-1347 du 30 décembre 1995 art. 19 V b, XIX finances rectificative pour 1995, Journal Officiel du 31 décembre 1995 en vigueur le 1er janvier 1996)
(Décret n° 2000-477 du 2 juin 2000 art. 1 Journal Officiel du 3 juin 2000)
(Loi n° 2002-1576 du 30 décembre 2002 art. 17 finances rectificative pour 2002 Journal Officiel du 31 décembre 2002 en vigueur le 1er juillet 2003)
(Ordonnance n° 2005-1512 du 7 décembre 2005 art. 22 Journal Officiel du 8 décembre 2005 en vigueur le 1er janvier 2006)

- 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 perçue 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.
 2. La déduction ne peut pas être opérée si les redevables ne sont pas en possession soit desdites factures, soit de la déclaration d'importation sur laquelle ils sont désignés comme destinataires réels. Pour les acquisitions intracommunautaires, la déduction ne peut être opérée que si les redevables ont fait figurer sur la déclaration mentionnée au d du 1 toutes les données nécessaires pour constater le montant de la taxe due au titre de ces acquisitions et détiennent des factures établies conformément à la réglementation communautaire. Toutefois, les redevables qui n'ont pas porté sur la déclaration mentionnée au d du 1 le montant de la taxe due au titre d'acquisitions intracommunautaires sont autorisés à opérer la déduction lorsque les conditions de fond sont remplies et sous réserve de l'application de l'amende prévue au 4 de l'article 1788 A.
 3. Lorsque ces factures ou ces documents font l'objet d'une rectification, les redevables doivent apporter les rectifications correspondantes dans leurs déductions et les mentionner sur la déclaration qu'ils souscrivent au titre du mois au cours duquel ils ont eu connaissance de cette rectification.
- (...)

- Article 272 [complété par art. 111-I (ex-49) de la loi déferée]

(Loi n° 88-1193 du 29 décembre 1988 art. 16 finances rectificative pour 1988 Journal Officiel du 30 décembre 1988)

(Loi n° 2002-1576 du 30 décembre 2002 art. 17 finances rectificative pour 2002 JOF du 31 décembre 2002 en vigueur le 1er juillet 2003)

1. La taxe sur la valeur ajoutée qui a été perçue à l'occasion de ventes ou de services est imputée ou remboursée dans les conditions prévues à l'article 271 lorsque ces ventes ou services sont par la suite résiliés ou annulés ou lorsque les créances correspondantes sont devenues définitivement irrécouvrables.

Toutefois, l'imputation ou le remboursement de la taxe peuvent être effectués dès la date de la décision de justice qui prononce la liquidation judiciaire.

L'imputation ou la restitution est subordonnée à la justification, auprès de l'administration, de la rectification préalable de la facture initiale.

2. La taxe sur la valeur ajoutée facturée dans les conditions définies au 4 de l'article 283 ne peut faire l'objet d'aucune déduction par celui qui a reçu la facture.

3. La taxe sur la valeur ajoutée qui aurait dû grever le prix d'une opération non soumise à la taxe en application de dispositions jugées incompatibles avec les règles communautaires ne peut être déduite que sur présentation d'une facture rectificative attestant que son montant a été payé en sus du prix figurant sur la facture initiale.

Nota : II de l'art : Les dispositions du I de l'article 111 de la loi déferée s'appliquent aux factures rectificatives émises à compter du 8 décembre 2005.

Les dispositions du 1 et du 2 de l'article 272 entrent en vigueur à compter du 1^{er} juillet 2003.

Section VI : Redevables de la taxe

- Article 283 (3)

3 Toute personne qui mentionne la taxe sur la valeur ajoutée sur une facture est redevable de la taxe du seul fait de sa facturation.

- Article L. 190

(Décret n° 81-859 du 15 septembre 1981 Journal Officiel du 18 septembre 1981 date d'entrée en vigueur 1er JANVIER 1982)
(Loi n° 89-936 du 29 décembre 1989 art. 36 I, II finances rectificative pour 1989 Journal Officiel du 30 décembre 1989)
(Décision n° du Conseil Constitutionnel 92-172L du 29 décembre 1992))
(Décret n° 92-1431 du 30 décembre 1992 art. 1 à 6 Journal Officiel du 31 décembre 1992)
(Décret n° 93-309 du 9 mars 1993 art. 19 1° et 22 Journal Officiel du 11 mars 1993 en vigueur le 1er janvier 1993)
(Loi n° 2002-1575 du 30 décembre 2002 art. 86 finances pour 2003 Journal Officiel du 31 décembre 2002)
(Ordonnance n° 2004-281 du 25 mars 2004 art. 28 Journal Officiel du 27 mars 2004)

Les réclamations relatives aux impôts, contributions, droits, taxes, redevances, soultes et pénalités de toute nature, établis ou recouverts par les agents de l'administration, relèvent de la juridiction contentieuse lorsqu'elles tendent à obtenir soit la réparation d'erreurs commises dans l'assiette ou le calcul des impositions, soit le bénéfice d'un droit résultant d'une disposition législative ou réglementaire.

Relèvent de la même juridiction les réclamations qui tendent à obtenir la réparation d'erreurs commises par l'administration dans la détermination d'un résultat déficitaire ou d'un excédent de taxe sur la valeur ajoutée déductible sur la taxe sur la valeur ajoutée collectée au titre d'une période donnée, même lorsque ces erreurs n'entraînent pas la mise en recouvrement d'une imposition supplémentaire. Les réclamations peuvent être présentées à compter de la réception de la réponse aux observations du contribuable mentionnée à l'article L. 57, ou à compter d'un délai de 30 jours après la notification prévue à l'article L. 76 ou, en cas de saisine de la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires, à compter de la notification de l'avis rendu par cette commission.

Sont instruites et jugées selon les règles du présent chapitre toutes actions tendant à la décharge ou à la réduction d'une imposition ou à l'exercice de droits à déduction, fondées sur la non-conformité de la règle de droit dont il a été fait application à une règle de droit supérieure.

Lorsque cette non-conformité a été révélée par une décision juridictionnelle, l'action en restitution des sommes versées ou en paiement des droits à déduction non exercés ou l'action en réparation du préjudice subi ne peut porter que sur la période postérieure au 1^{er} janvier de la quatrième année précédant celle où la décision révélant la non-conformité est intervenue.

- Annexe : article 117 de la loi de finances pour 2006 modifiant cet article

I. – L'article L. 190 du livre des procédures fiscales est ainsi modifié :

1° Le quatrième alinéa est ainsi rédigé :

« Lorsque cette non-conformité a été révélée par une décision juridictionnelle ou un avis rendu au contentieux, l'action en restitution des sommes versées ou en paiement des droits à déduction non exercés ou l'action en réparation du préjudice subi ne peut porter que sur la période postérieure au 1^{er} janvier de la troisième année précédant celle où la décision ou l'avis révélant la non-conformité est intervenu. » ;

2° Il est ajouté un alinéa ainsi rédigé :

« Pour l'application de l'alinéa précédent, sont considérés comme des décisions juridictionnelles ou des avis rendus au contentieux les décisions du Conseil d'Etat ainsi que les avis rendus en application de l'article L. 113-1 du code de justice administrative, les arrêts de la Cour de cassation ainsi que les avis rendus en application de l'article L. 151-1 du code de l'organisation judiciaire, les arrêts du Tribunal des conflits et les arrêts de la Cour de justice des Communautés européennes se prononçant sur un recours en annulation, sur une action en manquement ou sur une question préjudicielle. »

II.– Les dispositions du 1° du I s'appliquent aux réclamations invoquant la non-conformité d'une règle de droit à une norme supérieure révélée par une décision juridictionnelle ou un avis rendu au contentieux intervenu à compter du 1^{er} janvier 2006.

2 - Textes communautaires

- Traité instituant la Communauté européenne, article 10

- Article 10

Les États membres prennent toutes mesures générales ou particulières propres à assurer l'exécution des obligations découlant du présent traité ou résultant des actes des institutions de la Communauté. Ils facilitent à celle-ci l'accomplissement de sa mission.

Ils s'abstiennent de toutes mesures susceptibles de mettre en péril la réalisation des buts du présent traité.

- Directive n° 77/388 CEE du Conseil du 17 mai 1977 (extraits)

Sixième directive en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaire – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée : assiette uniforme [appliquée par l'arrêt CJCE]

Titre premier : Dispositions introductives

Article premier

Les États membres adaptent leur régime actuel de taxe sur la valeur ajoutée aux dispositions des articles suivants.

Ils prennent les dispositions législatives, réglementaires et administratives afin que leur régime ainsi adapté soit mis en vigueur dans les meilleurs délais et au plus tard le 1^{er} janvier 1978.

Titre II : Champ d'application

Article 2

Sont soumises à la TVA :

1. les livraisons de biens et **les prestations de services, effectuées à titre onéreux** à l'intérieur du pays par un assujetti agissant en tant que tel ;
2. les importations de biens. »

(...)

Titre IV : Assujettis

Article 4

1. **Est considéré comme assujetti quiconque accomplit, d'une façon indépendante et quel qu'en soit le lieu, une des activités économiques mentionnées au § 2, quels que soient les buts ou les résultats de cette activité.**
2. **Les activités économiques visées au § 1 sont toutes les activités** de producteur, de commerçant ou **de prestataire de services**, y compris les activités extractives, agricoles et celles des professions libérales ou assimilées. Est notamment considérée comme activité économique une opération comportant l'exploitation d'un bien corporel ou incorporel en vue d'en retirer des recettes ayant un caractère de permanence.

(...)

5. **Les Etats**, les régions, les départements, les communes et les autres organismes de droit public **ne sont pas considérés comme des assujettis pour les activités ou opérations qu'ils accomplissent en tant qu'autorités publiques, même lorsque, à l'occasion de ces activités ou opérations, ils perçoivent des droits, redevances, cotisations ou rétributions ;**

Toutefois, **lorsqu'ils effectuent de telles activités ou opérations, ils doivent être considérés comme des assujettis pour ces activités ou opérations dans la mesure où leur non-assujettissement conduirait à des distorsions de concurrence** d'une certaine importance.

En tout état de cause, les organismes précités ont la qualité d'assujettis notamment pour les opérations énumérées à l'annexe D et dans la mesure où celles-ci ne sont pas négligeables.

Les Etats membres peuvent considérer comme activités de l'autorité publique les activités des organismes précités exonérées en vertu des articles 13 ou 28. »

B - Jurisprudence

1 – Conseil constitutionnel

- Décision n° 80-119 DC du 22 juillet 1980 : loi portant validation d'actes administratifs (cs. 5-6)

5. Considérant que, selon les auteurs des deux saisines, les dispositions de la loi soumise à l'examen du Conseil constitutionnel comporteraient une intervention du législateur dans le fonctionnement de la justice et seraient contraires au principe constitutionnel de la séparation des pouvoirs ; qu'en effet, cette loi serait de nature à entraîner le rejet de recours actuellement pendants devant la juridiction administrative ;

6. Considérant qu'il résulte des dispositions de l'article 64 de la Constitution en ce qui concerne l'autorité judiciaire et des principes fondamentaux reconnus par les lois de la République en ce qui concerne, depuis la loi du 24 mai 1872, la juridiction administrative, que **l'indépendance des juridictions est garantie ainsi que le caractère spécifique de leurs fonctions sur lesquelles ne peuvent empiéter ni le législateur ni le Gouvernement ; qu'ainsi, il n'appartient ni au législateur ni au Gouvernement de censurer les décisions des juridictions, d'adresser à celles-ci des injonctions et de se substituer à elles dans le jugement des litiges relevant de leur compétence ;**

- Décision n° 95-369 DC du 28 décembre 1995 : loi de finances pour 1996 (cs. 33-35)

33. Considérant que cet article tend à valider les titres de perception émis en application de l'arrêté ministériel du 4 mars 1993 répartissant entre les entreprises de transport aérien les dépenses afférentes au contrôle technique d'exploitation, annulé par une décision du Conseil d'État du 10 février 1995 ainsi que ceux émis en vertu des arrêtés des 21 septembre 1990 et 24 décembre 1991 ayant le même objet ;

34. Considérant que les auteurs de la saisine soutiennent que cette disposition doit être déclarée contraire à la Constitution, soit que le législateur ait entendu instituer rétroactivement des redevances, étrangères par nature au domaine des lois de finances, soit qu'il ait au contraire entendu créer rétroactivement des taxes alors qu'il n'en a pas fixé lui-même les taux ;

35. Considérant que si le législateur a la faculté d'user de son pouvoir de prendre des dispositions rétroactives afin de valider à la suite de l'intervention d'une décision passée en force de chose jugée et dans le respect de cette dernière des actes administratifs, il ne peut le faire qu'en considération de motifs d'intérêt général ; qu'eu égard aux sommes concernées et aux conditions générales de l'équilibre financier du budget annexe de l'aviation civile qui n'étaient pas susceptibles d'être affectées en l'espèce, **la seule considération d'un intérêt financier lié à l'absence de remise en cause des titres de perception concernés ne constituait pas un motif d'intérêt général autorisant le législateur à faire obstacle aux effets d'une décision de justice déjà intervenue et le cas échéant d'autres à intervenir ;** que dès lors, et sans qu'il soit besoin de statuer sur les griefs invoqués par les auteurs de la saisine, l'article 98 doit être regardé comme contraire à la Constitution ;

- Décision n° 98-404 DC du 18 décembre 1998 :

loi de financement de la Sécurité Sociale pour 1999 (cs. 5)

5. Considérant que le principe de non-rétroactivité des lois n'a valeur constitutionnelle, en vertu de l'article 8 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen, qu'en matière répressive ; que, néanmoins, **si le législateur a la faculté d'adopter des dispositions fiscales rétroactives, il ne peut le faire qu'en considération d'un motif d'intérêt général suffisant et sous réserve de ne pas priver de garanties légales des exigences constitutionnelles ;**

- Décision n° 99-425 DC du 29 décembre 1999 :

loi de finances rectificative pour 1999 (cs. 11)

9. Considérant que le A du II de l'article 25 valide " sous réserve des décisions de justice passées en force de chose jugée, les avis de mise en recouvrement émis avant le 1er janvier 2000 en tant qu'ils seraient contestés par le moyen tiré de l'incompétence territoriale de l'agent qui les a émis, à la condition qu'ils aient été établis soit par le comptable public du lieu de déclaration ou d'imposition du redevable soit, dans le cas où ce lieu a été ou aurait dû être modifié, par le comptable compétent à l'issue de ce changement, même si les sommes dues se rapportent à la période antérieure à ce changement. " ;

10. Considérant que les requérants font valoir à l'encontre de cette validation que " le gouvernement n'a donné aucune information sur les montants financiers en jeu ", alors que de telles validations ne " devraient intervenir que de manière exceptionnelle, lorsque l'intérêt général l'exige de manière impérieuse " ;

11. Considérant que, par cette validation, le législateur a entendu éviter que ne se développent, pour un motif tenant à la compétence territoriale de l'autorité ayant établi l'avis de mise en recouvrement, des contestations dont l'aboutissement aurait pu entraîner, pour l'Etat, des conséquences gravement dommageables ; que l'intérêt général qui s'attache à une telle validation l'emporte sur la mise en cause des droits des contribuables qui résulterait de l'irrégularité de pure forme que la validation a pour effet de faire disparaître ; **que cet intérêt général réside tant dans le montant des sommes en cause que dans la prévention des troubles qu'apporterait à la continuité des services publics fiscaux et juridictionnels concernés la multiplication de réclamations pouvant, en vertu du livre des procédures fiscales, être présentées pendant plusieurs années ;** que la disposition critiquée n'a ni pour objet, ni pour effet de valider des impositions annulées par des décisions juridictionnelles ayant force de chose jugée ; **qu'elle sauvegarde les droits des contribuables nés de telles décisions ;** que la validation est strictement limitée dans sa portée puisqu'elle n'a pas pour objet de purger les impositions en cause d'autres vices que celui tenant à l'incompétence territoriale de l'autorité qui a émis l'avis de mise en recouvrement ; que cette disposition ne déroge pas davantage au principe de non rétroactivité des textes à caractère répressif plus sévères, ni à son corollaire qui interdit de faire renaître une prescription légalement acquise ; **qu'enfin, à défaut de validation, la restitution aux intéressés d'impositions dont ils sont redevables au regard des règles de fond de la loi fiscale pourrait constituer un enrichissement injustifié ;** qu'ainsi le A du II de l'article 25 n'est contraire à aucune règle non plus qu'à aucun principe de valeur constitutionnelle ;

- Décision n° 2000-441 DC du 28 décembre 2000 :
loi de finances rectificative pour 2000 (cs. 4-7)

SUR L'ARTICLE 2 :

4. Considérant qu'en exécution d'un arrêt de la Cour de justice des Communautés européennes en date du 12 septembre 2000, l'article 2 modifie le régime de la taxe sur la valeur ajoutée applicable aux exploitants d'ouvrages de circulation routière à péages pour le rendre compatible avec la directive susvisée du 17 mai 1977 ; qu'en application des nouvelles dispositions, les opérations des exploitants seront assujetties au nouveau régime à compter du 1er janvier 2001 ;

5. Considérant qu'aux termes du VII de l'article 2, seul contesté par les requérants : « **Les exploitants d'ouvrages de circulation routière dont les péages sont soumis à la taxe sur la valeur ajoutée peuvent formuler des réclamations contentieuses tendant à l'exercice du droit à déduction de la taxe sur la valeur ajoutée ayant, le cas échéant, grevé à titre définitif les travaux de construction et de grosses réparations qu'ils ont réalisés à compter du 1er janvier 1996 au titre d'ouvrages mis en service avant le 12 septembre 2000 - Le montant restitué est égal à l'excédent de la taxe sur la valeur ajoutée qui a ainsi grevé les travaux sur la taxe sur la valeur ajoutée afférente aux péages qui n'a pas été acquittée du 1er janvier 1996 au 11 septembre 2000** » ;

6. Considérant que les sénateurs requérants soutiennent qu'« en disposant que les exploitants d'ouvrages de circulation routière peuvent formuler des réclamations contentieuses dans les seules conditions fixées par la loi, et en déterminant par avance dans la loi le résultat de ces contentieux », l'article 2 méconnaîtrait le droit au recours qui découle de l'article 16 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 ; que serait également méconnue l'autorité qui s'attache à la chose jugée par la Cour de justice des communautés européennes, le contribuable ayant droit « à la pleine application d'une décision de justice » ; que la compensation opérée par le législateur entre la taxe sur la valeur ajoutée collectée sur les péages et la taxe sur la valeur ajoutée déductible constituerait une validation législative et un dispositif fiscal rétroactif que ne justifierait aucun motif d'intérêt général ; qu'enfin, une rupture de l'égalité devant les charges publiques résulterait du fait que « seuls les ouvrages construits après le 1^{er} janvier 1996 ouvriront droit à déduction », alors que « tous les péages perçus... seront soumis à la TVA dès le 1^{er} janvier 2001 » et que des sociétés ont construit l'essentiel de leurs ouvrages avant 1996 ;

7. Considérant que **la disposition contestée, qui ne constitue ni une mesure de validation ni une disposition fiscale rétroactive, a pour seul objet et pour seul effet de permettre aux exploitants d'obtenir, s'ils y trouvent un intérêt financier, la reconstitution de leur situation au regard du nouveau régime de la taxe sur la valeur ajoutée pour la période comprise entre le 1^{er} janvier 1996 et le 12 septembre 2000** ; que, s'il en résulte que seule la taxe sur la valeur ajoutée grevant les travaux réalisés à compter du 1^{er} janvier 1996 sur des ouvrages mis en service avant le 12 septembre 2000 ouvre droit à cette déduction, cette limitation dans le temps des droits à réclamation, au demeurant conforme au droit commun des réclamations tel qu'il résulte de l'article L. 190 du livre des procédures fiscales, ne porte pas au droit au recours une atteinte contraire à l'article 16 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 ; que, par ailleurs, ces dispositions n'entraînent aucune rupture d'égalité dès lors qu'elles s'appliquent dans les mêmes conditions à tous les exploitants se trouvant dans la même situation ; que la circonstance que certaines entreprises, ayant réalisé l'essentiel de leurs travaux avant le 1^{er} janvier 1996, ne bénéficient pas des droits à déduction afférents aux travaux réalisés avant cette date n'entraîne aucune rupture d'égalité, dès lors qu'elles se trouvent dans une situation différente ; que, par suite, l'article 2 n'est contraire à aucun principe ni à aucune règle de valeur constitutionnelle ;

- Décision n° 2003-486 DC du 11 décembre 2003 :
Loi de financement de la sécurité sociale pour 2004 (cs. 22-24)

- SUR L'ARTICLE 13 :

22. Considérant que l'article 13 a pour objet de valider à compter du 1^{er} janvier 1995, sous réserve des décisions de justice passées en force de chose jugée, les actions de recouvrement de la contribution due par des entreprises pharmaceutiques en application de l'article L. 245-1 du code de la sécurité sociale " en tant que leur légalité serait contestée pour un motif tiré de l'inclusion dans l'assiette de la contribution des frais de prospection et d'information engagés par les réseaux de visiteurs médicaux ou toute autre catégorie de personnes lors de la visite de non-praticiens au sein des établissements de santé, des établissements de cure ou de prévention et des dispensaires " ; que sont également validées, sous les mêmes réserves, les actions, procédures et décisions de contrôle effectuées pour cette contribution en application de l'article L. 245-6 du code de la sécurité sociale ;

23. Considérant que, **si le législateur peut, comme lui seul est habilité à le faire, valider un acte administratif dans un but d'intérêt général suffisant, c'est sous réserve du respect des décisions de justice ayant force de chose jugée et du principe de non-rétroactivité des peines et des sanctions ; que l'acte validé ne doit méconnaître aucune règle, ni aucun principe de valeur constitutionnelle, sauf à ce que le but d'intérêt général visé par la validation soit lui-même de valeur constitutionnelle ; qu'en outre, la portée de la validation doit être strictement définie, sous peine de méconnaître l'article 16 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 ; que c'est à la lumière de l'ensemble de ces principes que doit être appréciée la conformité à la Constitution des dispositions de l'article 13 de la loi de financement de la sécurité sociale pour 2004 ;**

24. Considérant que, par décision du 2 avril 2003 susvisée, le Conseil d'Etat a jugé que le ministre de l'emploi et de la solidarité avait modifié, sans en avoir la compétence, les dispositions des articles L. 245-2 et R. 245-1 du code de la sécurité sociale en prescrivant à l'Agence centrale des organismes de sécurité sociale " d'étendre les frais de visite médicale auprès des établissements de santé, des établissements de cure ou de prévention et des dispensaires pris en compte pour le calcul de la taxe, aux frais de visite auprès d'interlocuteurs non prescripteurs de ces établissements " ; que, **si le législateur avait la faculté d'user de son pouvoir de prendre des dispositions rétroactives afin de valider, à la suite de l'intervention de cette décision et dans le respect de cette dernière, des actes de recouvrement, il ne pouvait le faire qu'en considération d'un motif d'intérêt général suffisant ; qu'eu égard au montant des recouvrements concernés, les conditions générales de l'équilibre financier de la sécurité sociale ne pouvaient être affectées de façon significative en l'absence de validation ; qu'à défaut d'autre motif d'intérêt général de nature à justifier celle-ci, l'article 13 de la loi de financement doit être regardé comme contraire à la Constitution ;**

- Décision n° 2004-509 DC du 13 janvier 2005 :

Loi de programmation pour la cohésion sociale (cs. 31-33)

- SUR L'ARTICLE 139 :

29. Considérant qu'aux termes de l'article 139 de la loi déferée : " Sous réserve des décisions de justice passées en force de chose jugée, la légalité des actes permettant la réalisation des travaux, ouvrages et aménagements prévus par les arrêtés préfectoraux pris en 2004 déclarant d'utilité publique les acquisitions et travaux de création et d'extension de lignes de tramways concourant notamment à l'amélioration de la desserte des zones franches urbaines, la réalisation des opérations connexes décrites par lesdits arrêtés et emportant mise en compatibilité des documents d'urbanisme ne peut être contestée sur le fondement de l'illégalité des arrêtés préfectoraux susmentionnés en tant qu'ils seraient attaqués ou annulés au motif que l'étude d'impact définie à l'article 2 du décret n° 77-1141 du 12 octobre 1977 pris pour l'application de l'article 2 de la loi n° 76-629 du 10 juillet 1976 relative à la protection de la nature présenterait des insuffisances en matière d'analyse des effets du projet sur la circulation routière et du défaut de motivation des conclusions des commissaires enquêteurs ou des commissions d'enquêtes préalables à la déclaration d'utilité publique de ces opérations " ;

30. Considérant que les requérants soutiennent, d'une part, que cette disposition a été adoptée en méconnaissance des articles 39, 44 et 45 de la Constitution, d'autre part, que la validation ne serait pas justifiée par un intérêt général suffisant ;

31. Considérant que, **si le législateur peut valider un acte administratif dans un but d'intérêt général suffisant, c'est sous réserve du respect des décisions de justice ayant force de chose jugée et du principe de non rétroactivité des peines et des sanctions ; qu'en outre, l'acte validé ne doit méconnaître aucune règle, ni aucun principe de valeur constitutionnelle, sauf à ce que le but d'intérêt général visé par la validation soit lui-même de valeur constitutionnelle ; qu'enfin, la portée de la validation doit être strictement définie, sous peine de méconnaître l'article 16 de la Déclaration de 1789** ; que c'est à la lumière de l'ensemble de ces principes que doit être appréciée la conformité à la Constitution des dispositions soumises à l'examen du Conseil constitutionnel ;

32. Considérant que l'article 139 a pour objet principal de permettre l'extension rapide des lignes de tramway de la communauté urbaine de Strasbourg malgré l'annulation par le tribunal administratif de l'arrêté par lequel le préfet du Bas-Rhin avait déclaré d'utilité publique les acquisitions et travaux de construction nécessaires ; que la validation permettrait, à titre accessoire, de conforter la réalisation des lignes de tramway de Marseille, Montpellier, Le Mans et Valenciennes ;

33. Considérant, toutefois, que **l'intérêt général ainsi poursuivi n'est pas suffisant pour justifier l'atteinte portée au principe de la séparation des pouvoirs et au droit au recours juridictionnel effectif, qui découlent de l'article 16 de la Déclaration de 1789**, atteinte d'autant plus importante que la mesure contestée porte sur l'ensemble des lignes de tramway ayant fait l'objet d'une déclaration d'utilité publique en 2004 ; **qu'il ne justifie pas davantage l'atteinte portée au droit de propriété garanti par l'article 17 de la Déclaration de 1789**, lequel exige, avant toute expropriation, que la nécessité publique fondant la privation de propriété ait été légalement constatée ;

34. Considérant, par suite, et sans qu'il soit besoin d'examiner les autres griefs de la saisine, que l'article 139 de la loi déferée doit être déclaré contraire à la Constitution ;

2 – Conseil d'État

- Conseil d'État, 14 décembre 1979, Comité de propagande de la banane, n° 11798

(...)

Considérant que **la taxe sur la valeur ajoutée dont est redevable un vendeur ou un prestataire de service est**, comme les prélèvements de toute nature assis en addition à cette taxe, **un élément qui grève le prix convenu avec le client et non un accessoire du prix** ; qu'en vertu des dispositions précitées, **l'assiette de la taxe sur la valeur ajoutée est égale au prix convenu entre les parties, diminué notamment de la taxe exigible sur cette opération** ; que **cette règle d'assiette est applicable alors même que le fournisseur n'a pas facturé de manière distincte la taxe dont il sera redevable** du fait de l'affaire, empêchant ainsi seulement son client d'exercer éventuellement son droit à déduire la taxe grevant le prix convenu ; que, de même, le fait que le redevable ne s'est pas spontanément acquitté de la taxe sur la valeur ajoutée et des autres prélèvements de toute nature assis en addition à cette taxe, justifie que les droits rappelés soient majorés des pénalités prévues par la loi, mais ne modifie pas les règles de calcul de ces droits ; que par suite, **lorsqu'un assujetti réalise une affaire moyennant un prix convenu** qui ne mentionne aucune taxe sur la valeur ajoutée, dans des conditions qui ne font pas apparaître que les parties seraient convenues d'ajouter au prix stipulé un supplément de prix égal à la taxe sur la valeur ajoutée applicable à l'opération, **la taxe due au titre de cette affaire doit être assise sur une somme égale au prix stipulé, diminué notamment du montant de ladite taxe** ; que le comité requérant est donc fondé à soutenir que c'est à tort qu'a été mise à sa charge une taxe assise sur le montant brut des recettes qu'il a perçues et à contester, pour le même motif, le calcul des pénalités afférentes à ce rappel de taxe ;

(...)

- Conseil d'État, 28 juillet 1993, SA Mitsukoshi France, n° 62865

(...)

Sur le bien-fondé de l'imposition :

Considérant, en premier lieu, qu'aux termes de l'article 266 du code général des impôts dans sa rédaction alors en vigueur : "**Le chiffre d'affaires imposable est constitué ... pour les ventes ... de biens ... par le montant de la vente**" ; qu'en vertu de l'article 267 du même code : "Les ... montants ... définis à l'article 266 s'entendent tous frais et taxes comprises, à l'exclusion de la taxe sur la valeur ajoutée et des prélèvements de toute nature assis en addition à cette taxe et suivant les mêmes règles que celle-ci" ;

Considérant que **la taxe sur la valeur ajoutée dont est redevable un vendeur ou un prestataire de services est, comme les prélèvements de toute nature assis en addition à cette taxe, un élément qui grève le prix convenu avec le client et non un accessoire du prix** ; qu'en vertu des dispositions précitées, **l'assiette de la taxe sur la valeur ajoutée est égale au prix convenu entre les parties, diminué notamment de la taxe exigible sur cette opération** ; que, par suite **lorsqu'un assujetti réalise une affaire moyennant un prix convenu dans des conditions qui ne font pas apparaître que les parties seraient convenues d'ajouter au prix stipulé un supplément de prix égal à la taxe sur la valeur ajoutée applicable à l'opération, la taxe due au titre de cette affaire doit être assise sur une somme égale au prix stipulé, diminué notamment du montant de ladite taxe** ;

(...)

Considérant que la S.A. "Mitsukoshi France", en demandant à ses clients étrangers d'acquitter un prix calculé sous déduction d'une remise correspondant à la taxe sur la valeur ajoutée, ne peut être regardée comme ayant convenu avec ses clients, dans l'hypothèse où les bordereaux qui leur avaient été confiés lors de l'achat ne seraient pas retournés au vendeur, visés par le service des douanes, d'ajouter au prix qu'ils avaient ainsi payé un supplément de prix égal à la remise de taxe sur la valeur ajoutée accordée ; qu'ainsi, **le prix payé par les touristes étrangers doit être réputé le prix convenu entre les parties** ; que, par suite, la S.A. "Mitsukoshi France" est fondée à soutenir que **la taxe sur la valeur ajoutée due sur la vente de produits** pour lesquels elle n'a pas présenté de

bordereaux justifiant l'exportation **doit être assise sur le prix effectivement payé par ses clients étrangers, diminué de la taxe exigible sur ces opérations** ; qu'ainsi, elle est en droit de prétendre à une réduction des compléments de droits à la taxe sur la valeur ajoutée qui lui ont été réclamés pour la période s'étendant du 1er juin 1971 au 31 décembre 1975 ;
(...)

- Conseil d'État, 8^{ème} et 3^{ème} ss, 29 juin 2005, SA Ets Louis Mazet et al., n° 268681

(...)

La SA Etablissements Louis Mazet et autres demandent au Conseil d'Etat :

1°) d'annuler l'instruction du 27 février 2001 (3 A-4-01) du secrétaire d'Etat au budget en tant qu'elle précise, en conséquence de l'arrêt de la Cour de justice des Communautés européennes du 12 septembre 2000, les règles applicables, avant le 1er janvier 2001, aux usagers des ouvrages de circulation routière ;

2°) d'annuler la lettre du 27 février 2001 par laquelle le secrétaire d'Etat au budget a informé le délégué général de la fédération nationale des transports routiers de ce que les usagers redevables de la taxe sur la valeur ajoutée ne pourront prétendre au remboursement de la taxe afférente aux péages qu'ils ont acquittés avant le 1er janvier 2001 ;

3°) d'annuler la lettre du 15 janvier 2003 par laquelle le directeur de la législation fiscale a informé le président du comité des sociétés d'économie mixte concessionnaires d'autoroutes de ce que les sociétés concessionnaires d'autoroutes ne sont pas fondées à délivrer des factures rectificatives faisant apparaître la taxe sur la valeur ajoutée acquittée par les usagers avant le 1er janvier 2001 ;

(...)

Considérant que, par une décision du 12 septembre 2000 rendue sur un recours en manquement, la Cour de justice des Communautés européennes a jugé contraires aux dispositions des articles 2 et 4 de la sixième directive du 17 mai 1977 les dispositions du code général des impôts desquelles il résultait que n'étaient pas imposables à la taxe sur la valeur ajoutée les péages perçus en contrepartie de l'utilisation d'ouvrages de circulation routière, dans la mesure où ce service n'était pas fourni par un organisme de droit public agissant en qualité d'autorité publique ; que le I de l'article 2 de la loi de finances rectificative du 30 décembre 2000 a abrogé, à compter du 1^{er} janvier 2001, les dispositions du 1-h de l'article 266 du code général des impôts et de l'article 273 ter du même code instaurant un régime spécifique de taxe sur la valeur ajoutée consistant à imposer les concessionnaires d'autoroutes sur la seule fraction des péages conservée en rémunération des prestations de construction et de gestion des autoroutes rendues à l'Etat et à interdire la déduction par ces concessionnaires de la taxe afférente aux travaux de construction et aux grosses réparations des ouvrages concédés ; que le VII du même article dispose : « Les exploitants d'ouvrages de circulation routière dont les péages sont soumis à la taxe sur la valeur ajoutée peuvent formuler des réclamations contentieuses tendant à l'exercice du droit à déduction de la taxe sur la valeur ajoutée ayant, le cas échéant, grevé à titre définitif les travaux de construction et de grosses réparations qu'ils ont réalisés à compter du 1er janvier 1996 au titre d'ouvrages mis en service avant le 12 septembre 2000./ Le montant restitué est égal à l'excédent de la taxe sur la valeur ajoutée qui a ainsi grevé les travaux sur la taxe sur la valeur ajoutée afférente aux péages qui n'a pas été acquittée du 1er janvier 1996 au 11 septembre 2000 ; que, par une instruction du 27 février 2001, publiée au bulletin officiel des impôts 3 A-4-01 du 16 mars 2001, le secrétaire d'Etat au budget a précisé les modalités de mise en œuvre de ces dispositions applicables aux exploitants d'ouvrages de circulation routière à péage, ainsi que les conditions dans lesquelles les usagers peuvent déduire la taxe supportée ; que, par un courrier adressé le 27 février 2001 au délégué général de la fédération nationale des transports routiers, le secrétaire d'Etat au budget a précisé que les entreprises de transport routier sont autorisées à déduire dans les conditions de droit commun la taxe qu'elles supportent depuis le 1er janvier

2001, mais ne peuvent se voir rembourser la taxe à laquelle les services qu'elles ont utilisés n'ont pas été soumis ; que, par un courrier du 15 janvier 2003, adressé au nom du ministre au président du comité des sociétés d'économie mixte concessionnaires d'autoroutes, le directeur de la législation fiscale a indiqué qu'à l'exception de celles qui ont sollicité et obtenu une restitution de taxe conformément aux dispositions du VII de l'article 2 de la loi du 30 décembre 2000, les sociétés concessionnaires ne sont pas fondées à délivrer des factures rectificatives faisant apparaître la taxe sur la valeur ajoutée au titre des péages acquittés avant le 1er janvier 2001 ; que la SA Etablissements Louis Mazet et autres demandent l'annulation de cette instruction et de ces deux courriers, en tant qu'ils précisent le régime de taxe sur la valeur ajoutée applicable par les concessionnaires aux usagers des ouvrages de circulation routière à péage au titre de la période antérieure au 1er janvier 2001 ;

(...)

Sur les conclusions relatives à la lettre du secrétaire d'Etat au budget en date du 27 février 2001 :

(...)

Sur la légalité de la décision attaquée :

Considérant, en premier lieu, que les dispositions des articles 266-1-h et 273 ter du code général des impôts, en vigueur jusqu'à leur abrogation par la loi de finances rectificative du 30 décembre 2000, prévoient un régime spécifique de taxe sur la valeur ajoutée consistant à imposer les concessionnaires d'autoroutes sur la seule fraction des péages conservée en rémunération des prestations de construction et de gestion des autoroutes rendues à l'Etat et, corrélativement, à interdire la déduction par ces concessionnaires de la taxe afférente aux travaux de construction et aux grosses réparations des ouvrages concédés ; que ces dispositions ne sont pas conformes aux objectifs des articles 2 et 4 de la sixième directive du 17 mai 1977, desquels il résulte que les péages perçus par les sociétés concessionnaires d'autoroutes constituent la contrepartie directe des prestations fournies par ces sociétés aux usagers de ces ouvrages et doivent être regardés non pas comme des recettes fiscales, mais comme le prix d'une prestation de services soumise à la taxe sur la valeur ajoutée ; qu'il y a lieu, dès lors, d'écarter l'application des dispositions des articles 266-1-h et 273 ter du code général des impôts pendant la période antérieure au 1^{er} janvier 2001 ; qu'il suit de là que les péages perçus durant cette période par les sociétés concessionnaires d'autoroutes sont soumis à la taxe sur la valeur ajoutée, en application des dispositions du I de l'article 256 du code général des impôts ; que, contrairement à ce que soutient le ministre de l'économie, des finances et de l'industrie, les dispositions du VII de l'article 2 de la loi du 30 décembre 2000, qui doivent être interprétées d'une manière compatible avec les dispositions des articles 2 et 4 de la sixième directive, ne sauraient faire obstacle à l'assujettissement des péages à la taxe du seul fait que les sociétés concessionnaires d'autoroutes n'avaient pas obtenu, à leur demande, un remboursement de taxe sur la valeur ajoutée sur le fondement des dispositions de la loi du 30 décembre 2000 ;

Considérant, en second lieu, qu'aux termes de l'article 271 du code général des impôts : 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 ; qu'ainsi qu'il a été dit précédemment, les péages versés aux sociétés concessionnaires d'autoroutes avant le 1^{er} janvier 2001 doivent être regardés comme ayant été soumis à la taxe sur la valeur ajoutée ; que, dans ces conditions, les dispositions précitées de l'article 271 du code général des impôts ouvrent aux transporteurs routiers assujettis à cette taxe le droit de déduire, sous réserve des conditions relatives à l'exercice du droit à déduction et tenant notamment à la détention de factures, la taxe exigible au titre de ces péages, dont le montant doit être déterminé dans les conditions prévues aux articles 266 et suivants du même code, desquels il résulte que l'assiette imposable est constituée du prix de ces péages, diminué de la taxe exigible ; que, contrairement à ce que soutient le ministre de l'économie, des finances et de l'industrie, la circonstance que la taxe sur la valeur ajoutée n'aurait pas été acquittée par les sociétés concessionnaires d'autoroutes au titre des péages perçus avant le 1er janvier 2001 ne saurait faire obstacle à l'exercice du droit à

déduction, qui est subordonné par les dispositions précitées du 2 de l'article 271 du code général des impôts à l'exigibilité de la taxe, et non à son versement effectif par le redevable ;

Considérant qu'il résulte de ce qui précède, sans qu'il soit besoin d'examiner les autres moyens dirigés contre cette décision, que la lettre du 27 février 2001 du secrétaire d'Etat au budget, en refusant par principe la déduction de la taxe sur la valeur ajoutée afférente aux péages acquittés avant le 1er janvier 2001, méconnaît la portée des dispositions des articles 256 et 271 du code général des impôts et doit être annulée ;

Sur les conclusions relatives au courrier du directeur de la législation fiscale en date du 15 janvier 2003 :

(...)

Sur la légalité de la décision attaquée :

Considérant qu'aux termes du I de l'article 289 du code général des impôts, dans sa rédaction applicable à la date de la décision attaquée : Tout assujetti doit délivrer une facture ou un document en tenant lieu pour les biens livrés ou les services rendus à un autre assujetti ou à une personne morale non assujettie, ainsi que pour les acomptes perçus au titre de ces opérations lorsqu'ils donnent lieu à l'exigibilité de la taxe ; qu'aux termes du II du même article : La facture ou le document en tenant lieu doit faire apparaître : / 1°) par taux d'imposition, le total hors taxe et la taxe correspondante mentionnés distinctement (...) ; qu'il résulte de ces dispositions, combinées avec les dispositions précitées du VII de l'article 2 de la loi de finances rectificative du 30 décembre 2000, que **les sociétés concessionnaires d'autoroutes, dès lors que la taxe sur la valeur ajoutée est exigible au titre des péages acquittés par les transporteurs routiers assujettis à cette imposition, doivent délivrer à ces derniers, à leur demande, une facture mentionnant la taxe exigible ;** que par suite, sans qu'il soit besoin d'examiner les autres moyens dirigés contre cette décision, **la lettre du 15 janvier 2003 du directeur de la législation fiscale, selon laquelle ces sociétés ne sont pas fondées à délivrer des factures rectificatives comportant cette mention aux transporteurs routiers au titre de la période antérieure au 1^{er} janvier 2001, est contraire aux dispositions précitées du code général des impôts, et doit être annulée ;**

(...)

DECIDE :

Article 1^{er} : La décision en date du 27 février 2001 du secrétaire d'Etat au budget est annulée.

Article 2 : La décision du 15 janvier 2003 du directeur de la législation fiscale est annulée.

(...)

Par un arrêt Commission c/ France du 12 septembre 2000 (aff. C 276/97 : RJF 12/00 n° 1536), **la Cour de justice des communautés européennes a jugé que les concessionnaires d'autoroutes**, en tant qu'ils mettent à la disposition des usagers contre rémunération une infrastructure routière, **accomplissent une activité économique** au sens de la directive n° 77/388 CEE du 17 mai 1977, dite "sixième directive". Faisant usage du critère du lien direct, la Cour a conclu que cette mise à disposition constitue une prestation de services effectuée à titre onéreux. Elle a enfin jugé que si des organismes de droit public exploitant une autoroute à péage peuvent exercer cette activité en tant qu'autorités publiques et ne pas être assujettis à la TVA en application de l'article 4 § 5 de la sixième directive, des opérateurs de droit privé exerçant la même activité d'exploitation d'autoroutes sont assujettis.

Cet arrêt condamnait le système français, dans lequel les péages n'étaient pas soumis à la TVA, motif pris de ce que l'activité de construction puis d'exploitation des ouvrages moyennant la perception de péages était exercée dans le cadre d'un mandat pour le compte de l'État. Le droit national faisait seulement entrer dans le champ de la taxe la rémunération des prestations de construction et de gestion de ces ouvrages rendues à l'État, correspondant à la quote-part des péages que le concessionnaire conservait pour son compte.

L'article 2 de la loi n° 2000-1353 du 30 décembre 2000 portant loi de finances rectificative pour 2001 s'est très vite attaché à mettre la loi française en conformité avec la sixième directive en abrogeant, à compter du 1^{er} janvier 2001, les dispositions des articles 266- 1-h et 273 ter du code général des impôts. **Depuis cette date, les péages sont ainsi assujettis à la TVA dans les conditions de droit commun.**

S'agissant du passé, le point VII de l'article 2 de la loi du 30 décembre 2000 a prévu la possibilité, pour les exploitants d'ouvrages, de formuler des réclamations tendant à l'exercice du droit à déduction de la TVA ayant, le cas échéant, grevé à titre définitif les travaux de construction et de grosses réparations réalisés à compter du 1^{er} janvier 1996 au titre d'ouvrages mis en service avant le 12 septembre 2000. **Il ne s'agit là que d'une faculté, et l'on comprend pourquoi tous les concessionnaires ne l'ont pas exercée.** La loi précise en effet que le montant restitué est, en cas d'exercice de l'option, égal à l'excédent de taxe sur le montant de la TVA afférente aux péages que l'exploitant n'a pas acquittée du 1^{er} janvier 1996 au 11 septembre 2000. C'est en se livrant à ce petit calcul que la plupart des exploitants d'ouvrages ont renoncé à demander la déduction de la TVA qu'ils avaient acquittée, seuls deux d'entre eux choisissant d'exercer l'option : la société des autoroutes Paris Normandie et la société française du tunnel routier de Fréjus.

Le système repose donc sur l'idée, parfaitement conforme au droit communautaire et à votre jurisprudence, selon laquelle **l'arrêt de la Cour de justice a révélé l'assujettissement à la TVA des sociétés concessionnaires d'autoroute qui, si il n'était pas prévu par la législation française, n'en découlait pas moins de la sixième directive.** Or vous avez jugé, par une décision de Section du 14 décembre 1979, **Comité de propagande de la Banane** (RJF 2/80 n° 99), rendue aux conclusions de Bruno Martin Laprade, que **lorsqu'un assujetti réalise une affaire moyennant un prix convenu qui ne mentionne aucune TVA** dans des conditions qui ne font pas apparaître que les parties seraient convenues d'ajouter au prix stipulé un supplément de prix égal à la TVA applicable à l'opération, **la taxe due au titre de cette affaire doit être assise sur une somme égale au prix stipulé, diminué notamment du montant de ladite taxe.** En d'autres termes, **un assujetti qui facture une prestation ou la livraison d'un bien sans mentionner le montant de la taxe doit être réputé avoir émis une facture toutes taxes comprises**, si bien que le prix facturé comprend la TVA. **C'est ce que le jargon désigne sous l'expression TVA "en dedans"**, par opposition à la TVA "en dehors", qui est celle que l'on ajoute à un prix facturé hors taxe.

L'Etat, en proposant aux exploitants d'ouvrage désireux de récupérer la TVA qu'ils avaient exposée sur les travaux de construction des autoroutes et les grosses réparations de leur verser une soulte correspondant à la différence entre cette TVA et celle qu'ils n'avaient pas acquittée du 1^{er} janvier au

11 septembre 2000, **a donc implicitement mais nécessairement considéré que ces exploitants avaient, au cours de cette période, collecté de la TVA sur leurs usagers.**

Ce mécanisme a, comme chacun pouvait s'y attendre, éveillé l'attention de certains de ces usagers. C'est ainsi qu'au début de l'année 2001, la Fédération nationale des transporteurs routiers s'est inquiétée auprès du ministre de l'économie, des finances et de l'industrie de la question de savoir si les usagers étaient en droit de prétendre à la restitution de la TVA qui avait grevé les péages qu'ils ont acquittés avant le 1^{er} janvier 2001, date d'entrée en vigueur du nouveau régime. **Par un courrier en date du 27 février 2001, la secrétaire d'Etat au budget a répondu au délégué général de cette fédération que les principes régissant la TVA et les règles du contentieux de l'impôt s'opposent à ce qu'un redevable obtienne la restitution d'une taxe à laquelle les services qu'il a utilisés n'ont pas été soumis.** Elle a en revanche rappelé que les entreprises de transport routier étaient autorisées à déduire dans les conditions de droit commun la taxe qu'elles supportent effectivement depuis le 1^{er} janvier 2001.

Ce courrier de la secrétaire d'Etat au budget annonçait enfin la publication prochaine d'une instruction commentant les nouvelles règles applicables. Ce fut chose faite avec l'instruction 3 A-4-01 du 27 février 2001, parue au Bulletin officiel des impôts du 16 mars 2001. Ce texte présente, en conséquence de l'arrêt de la CJCE, les règles applicables aux exploitants d'ouvrages de circulation routière (c'est le point A de ce texte) et à leurs usagers (c'est le point B). S'agissant des premiers, l'instruction indique qu'ils doivent, à compter du 1^{er} janvier 2001, imposer à la TVA les péages. S'agissant des seconds, le texte précise que les usagers redevables de la TVA sont, à compter du 1^{er} janvier 2001, autorisés à déduire la taxe grevant les péages qui leur est facturée par les exploitants. Cette déduction s'opère dans les conditions de droit commun : elle porte sur la TVA acquittée au titre du péage et qui figure sur le reçu ou la facture qui leur est délivrée, lesquels doivent comporter un certain nombre de mentions.

Le 5 décembre 2002, le président du comité des sociétés d'économie mixte concessionnaires d'autoroutes a communiqué pour avis au directeur général des impôts plusieurs demandes présentées par le cabinet d'avocats Francis Lefebvre pour le compte de ses clients transporteurs routiers et tendant à ce que leur soient délivrées des factures rectificatives faisant apparaître une TVA au titre des péages acquittés du 1^{er} janvier 1996 au 31 décembre 2000. **Par un courrier du 15 janvier 2003, le directeur de la législation fiscale a apporté à son interlocuteur plusieurs précisions.** Confirmant l'analyse développée dans la lettre que la secrétaire d'Etat au budget avait adressée à la Fédération nationale des transporteurs routiers, il y **affirmait que les sociétés concessionnaires d'autoroutes "ne sont pas fondées à délivrer des factures rectificatives faisant apparaître une taxe au titre des péages acquittés par les usagers avant le 1^{er} janvier 2001 qui n'ont pas été soumis à cet impôt".** Il ajoutait que "la taxe qui serait, le cas échéant, mentionnée sur de telles factures rectificatives serait due au Trésor du seul fait de sa facturation". **Il précisait enfin que cette analyse n'était pas applicable "aux sociétés concessionnaires qui ont sollicité et obtenu une restitution de TVA sur le fondement du VII de l'article 2 de la loi de finances rectificative du 30 décembre 2000",** ces sociétés, "et elles seules, étant fondées à délivrer des factures rectificatives faisant apparaître la TVA ayant grevé les péages acquittés par leurs usagers depuis le 1^{er} janvier 1996".

La société des Etablissements Louis Mazet et six autres transporteurs routiers vous demandent d'annuler pour excès de pouvoir l'instruction du 27 février 2001, le courrier de la secrétaire d'Etat au budget du même jour et la lettre du directeur de la législation fiscale du 15 janvier 2003, par une requête qui ne vise en réalité que les dispositions de ces textes qui concernent les possibilités de déduction de la TVA sur les péages pour la période antérieure au 1^{er} janvier 2001.

(...)

Contrairement à ce qu'affirment les trois actes litigieux, ce n'est pas à compter du 1^{er} janvier 2001 que les péages autoroutiers ont été soumis à la TVA. Le 1^{er} janvier 2001 est seulement la date à partir de laquelle le droit positif français s'est trouvé en conformité avec la sixième directive, pour l'application de laquelle, ainsi que l'a révélé la CJCE par son arrêt du 12 septembre 2000, les activités des concessionnaires d'autoroutes ont, depuis l'origine, revêtu le caractère de prestations de services effectuées à titre onéreux. **Car ce que cet arrêt a révélé, c'est l'inconventionnalité des articles 273 ter et 266-1-h du code général des impôts. Or cette inconventionnalité, en rendant inapplicables**

les dispositions en cause, ne créait pas un vide juridique : elle faisait seulement retomber dans le droit commun en matière de champ d'application de la TVA et d'exercice du droit à déduction. Il est d'ailleurs significatif, de ce point de vue, que le point VII de l'article 2 de la loi du 30 décembre 2000 règle la cas de la TVA acquittée par les exploitants d'ouvrages avant le 12 septembre 2000, date de l'arrêt de la Cour de justice, et non avant le 1^{er} janvier 2001, date présentée -et présentée à tort- par l'instruction comme celle du retour dans le droit commun.

L'Etat aurait donc très bien pu, à la suite de cet arrêt de la CJCE, opérer des redressements sur les concessionnaires d'autoroutes, en leur demandant, par application de votre jurisprudence de Section précitée, Comité de la propagande de la banane, de verser au Trésor la TVA "en dedans" qu'ils étaient réputés avoir collectée dans le délai de reprise. Ce n'est pas ainsi qu'il a décidé de procéder, en privilégiant un mécanisme qui, en quelque sorte, laissait les concessionnaires d'autoroutes tirer les premiers. A ceux qui demanderaient ni plus ni moins que la possibilité de déduire, dans les conditions de droit commun, la TVA qu'ils avaient exposée dans le délai de réclamation, il ne serait remboursé que la différence entre cette TVA et la TVA "en dedans".

Mais la TVA "en dedans" réputée acquittée par les usagers des autoroutes n'est pas un élément qui apparaît ou disparaît selon que l'assujetti qui l'a facturée a, de son côté, demandé ou non la déduction de la TVA qu'il a lui-même exposée. Elle existe ou bien n'existe pas, indépendamment de ces circonstances. Or le système de la soulte mis en place par le point VII de l'article 2 de la loi du 30 décembre 2000 prouve bien que cette TVA "en dedans" existe, puisqu'elle est l'un des deux termes de la soustraction opérée.

Le directeur de la législation fiscale en est du reste bien conscient, qui dans sa lettre du 15 janvier 2003 autorise les seules sociétés concessionnaires ayant opté pour le système de la soulte à délivrer des factures rectificatives, interdisant aux autres de le faire. Dans la pureté des principes, c'est dans la mesure de cette interdiction, et dans cette mesure seulement, que cette lettre devrait être annulée, comme directement contraire aux dispositions de l'article 289 du code général des impôts, qui prévoient que "tout assujetti doit délivrer une facture ou un document en tenant lieu pour les biens livrés ou les services rendus à un autre assujetti ou à une personne morale non assujettie, ainsi que pour les acomptes perçus au titre de ces opérations lorsqu'ils donnent lieu à exigibilité de la taxe", et que "la facture ou le document en tenant lieu doit faire apparaître, par taux d'imposition, le total hors taxe et la taxe correspondante mentionnés distinctement". **Mais vous jugerez sans doute préférable d'annuler dans son ensemble cette lettre du 15 janvier 2003, en considérant qu'elle avait pour unique objet l'interdiction qui nous semble illégale.**

Quant à la lettre du 27 février 2001, elle est illégale en ce qu'elle répond à la fédération nationale des transporteurs routiers que les entreprises de transport routier ne pouvaient, avant le 1^{er} janvier 2001, prétendre à la restitution d'une TVA qui n'était pas perçue sur les péages réclamés aux usagers. Cette illégalité découle de ce qu'à la suite de l'arrêt de la CJCE, les dispositions de droit commun trouvaient à s'appliquer, et notamment l'article 271 du code général des impôts, aux termes duquel "la TVA qui a grevé les éléments du prix d'une opération imposable est déductible de la TVA applicable à cette opération", et "le droit à déduction prend naissance lorsque la taxe déductible devient exigible". Par conséquent, ainsi que nous vous l'avons dit, **la TVA sur les péages doit être réputée avoir été perçue "en dedans".**

Et la circonstance que l'Etat ait, à la suite de l'arrêt de la CJCE, renoncé à percevoir effectivement cette TVA que les concessionnaires étaient réputés avoir collectée, en application de votre jurisprudence Comité de propagande de la banane, ne pouvait faire obstacle à ce que les transporteurs routiers prétendent à la déduction de la TVA d'aval. La formulation de la lettre de la secrétaire d'Etat au budget rendant assez indivisibles les dispositions illégales, vous devrez certainement l'annuler dans son intégralité.

Notons avant de conclure que, dans l'hypothèse où vous n'accueilleriez pas leur argumentation principale, **les requérants développent une argumentation subsidiaire, par laquelle ils s'attachent à obtenir l'annulation des décisions litigieuses en contestant la conformité au droit communautaire du point VII de l'article 2 de la loi du 30 décembre 2000.**

Selon eux, la France ne pouvait, en exécution de l'arrêt de la CJCE, laisser la faculté aux concessionnaires d'autoroutes de décider, en exerçant ou non l'option, de verser la TVA au

titre de la période encore passible du droit de reprise de l'administration. Ils rappellent ainsi que l'article 10 du traité CE prescrit aux Etats membres de prendre toutes mesures propres à assurer l'exécution des actes des institutions de la Communauté. **La loi serait donc contraire au droit communautaire en ce qu'elle prévoit une dispense de taxe au profit des concessionnaires d'autoroute pour la période antérieure. Et les requérants de rappeler que les contributions nationales au budget communautaire sont fonction des recettes de TVA des Etats membres, lesquelles ne sauraient donc, en application du droit communautaire, se dispenser de percevoir une taxe qui existe pourtant en vertu de la sixième directive.**

Enfin, toujours à titre subsidiaire, **ils invoquent la violation par les actes attaqués de l'article 14 de la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales combiné avec l'article premier du premier protocole additionnel** à cette convention, en soutenant qu'ils opèrent une discrimination illégale en distinguant les possibilités de déduction des usagers selon que les réseaux qu'ils empruntent sont exploités par un concessionnaire qui a ou non exercé l'option prévue par la loi du 30 décembre 2000.

Dans la mesure où nous estimons que la solution du litige peut découler de la seule application des règles de droit nationales, nous pensons que vous n'aurez pas à vous prononcer sur cette argumentation subsidiaire, qui nous paraît néanmoins particulièrement intéressante...

(...)

Et par ces motifs, nous concluons :

- à l'annulation de la lettre de la secrétaire d'Etat au Budget en date du 27 février 2001 ;
- à l'annulation de la lettre du directeur de la législation fiscale en date du 15 janvier 2003 ;
- à ce que soit mise à la charge de l'Etat, au profit des requérants, une somme de 4.000 euros en application de l'article L. 761-1 du code de justice administrative ;
- au rejet du surplus des conclusions de la requête.

3 – Cour de justice des Communautés européennes

- CJCE, Plén., 12 septembre 2000, Commission c/ France, affaire 276/97

MM. Rodriguez Iglesias, Prés. - Moitinho de Almeida, Rapp. - Alber, Av. gén.
(Extraits)

1 Par requête déposée au greffe de la Cour le 30 juillet 1997, la Commission des Communautés européennes a introduit, en vertu de l'article 169 du traité CE (devenu article 226 CE), un recours visant à faire constater que :

- en ne soumettant pas à la TVA les péages d'autoroute comme contrepartie du service rendu aux usagers, contrairement aux dispositions des articles 2 et 4 de la 6^e directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des Etats membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires - Système commun de TVA : assiette uniforme (JO L 145, p. 1, ci-après la « 6^e directive »), et
 - en ne mettant pas à la disposition de la Commission, au titre des ressources propres, les montants correspondants, accompagnés des intérêts de retard,
- la République française a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu du traité CE.

Le cadre juridique

2 Aux termes de l'article 2 de la 6^e directive :

« **Sont soumises à la TVA :**

1. les livraisons de biens et **les prestations de services, effectuées à titre onéreux** à l'intérieur du pays par un assujetti agissant en tant que tel ;
2. les importations de biens. »

3 Selon l'article 4 § 1, 2 et 5, de la 6^e directive :

« 1. **Est considéré comme assujetti quiconque accomplit, d'une façon indépendante et quel qu'en soit le lieu, une des activités économiques mentionnées au § 2**, quels que soient les buts ou les résultats de cette activité.

2. **Les activités économiques visées au § 1 sont toutes les activités** de producteur, de commerçant ou **de prestataire de services**, y compris les activités extractives, agricoles et celles des professions libérales ou assimilées. Est notamment considérée comme activité économique une opération comportant l'exploitation d'un bien corporel ou incorporel en vue d'en retirer des recettes ayant un caractère de permanence.

(...)

5. **Les Etats**, les régions, les départements, les communes et les autres organismes de droit public **ne sont pas considérés comme des assujettis pour les activités ou opérations qu'ils accomplissent en tant qu'autorités publiques, même lorsque, à l'occasion de ces activités ou opérations, ils perçoivent des droits, redevances, cotisations ou rétributions ;**

Toutefois, **lorsqu'ils effectuent de telles activités ou opérations, ils doivent être considérés comme des assujettis pour ces activités ou opérations dans la mesure où leur non-assujettissement conduirait à des distorsions de concurrence** d'une certaine importance.

En tout état de cause, les organismes précités ont la qualité d'assujettis notamment pour les opérations énumérées à l'annexe D et dans la mesure où celles-ci ne sont pas négligeables.

Les Etats membres peuvent considérer comme activités de l'autorité publique les activités des organismes précités exonérées en vertu des articles 13 ou 28. »

4 Il est constant que **l'activité consistant à mettre à disposition une infrastructure routière moyennant acquittement d'un péage ne relève d'aucune des opérations mentionnées à l'annexe D de la 6^e directive.**

La procédure précontentieuse

Sur la procédure relative à la 6^{ème} directive

9 Par lettre du 26 avril 1984, la Commission a demandé aux autorités françaises de présenter leurs observations sur le régime d'imposition à la TVA des concessionnaires d'autoroutes en France.

10 Par réponse du 5 juillet 1984, les autorités françaises ont fait valoir que les concessionnaires sont des collecteurs d'impôts en ce qu'ils effectuent un service de perception de taxes, à savoir les péages, en faveur de l'Etat auprès des usagers et qu'ils sont imposés, en tant qu'assujettis, sur la seule rémunération qui constitue la contrepartie du service rendu à l'Etat.

11 Par lettre du 12 mars 1986, la Commission a, conformément à l'article 169 du traité, mis le gouvernement français en demeure de présenter dans un délai de deux mois **ses observations** à l'égard de la position de cette institution, selon laquelle l'activité des concessionnaires d'autoroutes serait une prestation de services rendue aux usagers et non à l'Etat et que le non-assujettissement de cette activité à la TVA dénaturerait le système de la TVA.

12 Par lettre du 22 mai 1986, les autorités françaises ont fait savoir à la Commission qu'elles maintenaient leur point de vue. Elles ont souligné, notamment, que le montant des péages n'était pas déterminé en fonction des services rendus à l'usager de sorte qu'il ne présentait pas le caractère d'une redevance.

13 Le 28 avril 1988, la Commission a transmis à la République française une lettre de mise en demeure complémentaire précisant ses griefs à la lumière des informations fournies par cet Etat membre. Selon la Commission, il ne suffisait pas que les concessionnaires soient assujettis à la TVA en tant que collecteurs d'impôts, mais celle-ci devait être recouvrée sur la totalité des péages.

14 Dans leur réponse du 17 février 1989, les autorités françaises ont rappelé que, selon elles, le péage a la nature d'un prélèvement fiscal et que la TVA doit être perçue sur la seule rémunération qui constitue la contrepartie de la prestation rendue à l'Etat par les concessionnaires.

15 Estimant que les explications des autorités françaises n'étaient pas convaincantes, la Commission a, le 28 août 1989, adressé au gouvernement français un avis motivé dans lequel elle a notamment conclu que la République française ne respectait pas les obligations découlant de la 6^e directive. En conséquence, elle a invité cet Etat membre à prendre, dans un délai de deux mois, les mesures nécessaires pour se conformer à ses obligations.

(...)

Sur le fond

23 Par son recours, la Commission reproche à la République française, d'une part, de ne pas avoir respecté les dispositions de la 6^e directive en ne soumettant pas à la TVA les péages perçus en contrepartie de l'utilisation des autoroutes et, d'autre part, d'avoir méconnu la réglementation relative au système des ressources propres des Communautés en ne versant pas au budget communautaire les ressources propres provenant de la TVA (ci-après les « ressources propres TVA ») afférentes aux sommes qui auraient dû être perçues au titre de la TVA sur lesdits péages.

(...)

36 Dans ces conditions, la mise à disposition d'une infrastructure routière moyennant versement d'un péage constitue une prestation de services effectuée à titre onéreux au sens de l'article 2 point 1 de la 6^e directive.

(...)

46 Or, en l'occurrence, il est constant que, en France, l'activité consistant à mettre à disposition des usagers une infrastructure routière moyennant acquittement d'un péage est, du moins dans certains cas, exercée non pas par un organisme de droit public, mais par des opérateurs de droit privé. Lorsque tel est le cas, l'exonération prévue à l'article 4 § 5 de la 6^e directive ne saurait trouver application.

(...)

49 Dans ces conditions, il convient de constater que, en ne soumettant pas à la TVA les péages d'autoroute perçus en contrepartie du service rendu aux usagers, lorsque celui-ci n'est pas fourni par un organisme de droit public au sens de l'article 4 § 5 de la 6^e directive, la République française a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu des articles 2 et 4 de cette directive.

- CJCE, 8 juin 2000, Schloßstraße, affaire C-396/98

(...)

44. À cet égard, il convient de rappeler que, au point 26 de l'arrêt Belgocodex, précité, **la Cour a jugé, à propos d'une suppression rétroactive du droit d'opter pour la taxation et des droits à déduction déjà nés en vertu de la sixième directive, que les principes de la protection de la confiance légitime et de la sécurité juridique font partie de l'ordre juridique communautaire et doivent être respectés par les États membres dans l'exercice des pouvoirs que leur confèrent les directives communautaires.**

45. Dans les circonstances spécifiques ayant donné lieu audit arrêt Belgocodex, précité, la Cour a constaté, au point 26 de celui-ci, **qu'il revenait à la juridiction nationale de juger si une violation de ces principes avait été commise par l'abolition rétroactive de la loi qui avait introduit le droit d'option.** Compte tenu du fait que les modalités d'exécution de cette loi n'avaient jamais été arrêtées, la Cour a considéré qu'elle n'était pas à même de décider si les dispositions de ladite loi avaient pu créer, dans le chef de l'assujetti, une confiance légitime qui devait être protégée.

46. Dans l'affaire au principal, ainsi que l'a relevé M. l'avocat général aux points 40 à 43 de ses conclusions, de telles circonstances spécifiques font défaut. Il ressort en effet du dossier que Schloßstraße a opté pour la taxation des biens ou des services acquis au cours des exercices 1992 et 1993 conformément à la législation nationale en vigueur à la date à laquelle elle a exercé son droit d'option et que l'administration fiscale lui a refusé l'exercice du droit à déduction de la TVA acquittée sur ces biens ou services au seul motif que le StMBG avait supprimé le droit d'opter pour la taxation.

47. Dans de telles conditions, dès lors que la juridiction nationale constate que l'intention de commencer des activités économiques donnant lieu à des opérations taxées a été déclarée de bonne foi et que cette intention est confirmée par des éléments objectifs, l'assujetti bénéficie du droit de déduire immédiatement la TVA due ou acquittée sur les biens ou services fournis en vue des activités économiques qu'il envisage de réaliser et **les principes de la protection de la confiance légitime et de la sécurité juridique s'opposent à ce qu'une modification législative postérieure à la fourniture de ces biens ou de ces services le prive, avec effet rétroactif, d'un tel droit.**

- CJCE, 11 juillet 2002, Marks & Spencer, affaire C-62/00

(...)

21. **Estimant, en revanche, que la solution du litige relatif au remboursement de la TVA acquittée indûment pour la vente des bons d'achat au cours de la période allant de mai 1991 à juillet 1992 dépendait d'une interprétation du droit communautaire, la Court of Appeal a décidé de surseoir à statuer sur cette partie du litige et de poser à la Cour la question préjudicielle suivante:**

« Au cas où un État membre n'a pas correctement transposé dans sa législation interne l'article 11, A, de la directive 77/388 du Conseil, est-il compatible avec le principe de l'effectivité des droits qu'un assujetti tire de l'article 11, A, ou avec le principe de protection de la confiance légitime, d'appliquer une législation qui supprime avec effet rétroactif un droit, conféré par le droit national, de demander le remboursement des sommes versées au titre de la TVA plus de trois ans avant l'introduction de la demande ? »

Sur la question préjudicielle

(...)

24. À cet égard, il y a lieu de rappeler tout d'abord que l'obligation des États membres, découlant d'une directive, d'atteindre le résultat prévu par celle-ci ainsi que leur devoir, en vertu de l'article 5 du traité CE (devenu article 10 CE), de prendre toutes mesures générales ou particulières propres à assurer l'exécution de cette obligation s'imposent à toutes les autorités des États membres, y compris, dans le cadre de leurs compétences, les autorités juridictionnelles (voir, notamment, arrêt du 26 septembre 1996, Arcaro, C-168/95, Rec. p. I-4705, point 41). Il s'ensuit que, **en appliquant le droit**

national, la juridiction nationale appelée à l'interpréter est tenue de le faire dans toute la mesure du possible à la lumière du texte et de la finalité de la directive pour atteindre le résultat visé par celle-ci et se conformer ainsi à l'article 189, troisième alinéa, du traité CE (devenu article 249, troisième alinéa, CE) (voir, notamment, arrêts du 13 novembre 1990, Marleasing, C-106/89, Rec. p. I-4135, point 8, et du 16 décembre 1993, Wagner Miret, C-334/92, Rec. p. I-6911, point 20).

25. Ensuite, il convient de rappeler également que, selon une jurisprudence constante, **dans tous les cas où des dispositions d'une directive apparaissent, du point de vue de leur contenu, inconditionnelles et suffisamment précises, les particuliers sont fondés à les invoquer devant le juge national à l'encontre de l'État, soit lorsque celui-ci s'abstient de transposer dans les délais la directive en droit national, soit lorsqu'il en fait une transposition incorrecte** (voir, notamment, arrêts du 19 janvier 1982, Becker, 8/81, Rec. p. 53, point 25; du 22 juin 1989, Fratelli Costanzo, 103/88, Rec. p. 1839, point 29, et du 1^{er} juin 1999, Kortas C-319/97, Rec. p. I-3143, point 21).

26. Enfin, il résulte d'une jurisprudence constante que **la transposition d'une directive doit assurer effectivement la pleine application de celle-ci** (voir, en ce sens, notamment, arrêt du 9 septembre 1999, Commission/Allemagne, C-217/97, Rec. p. I-5087, point 31, et du 16 novembre 2000, Commission/Grèce, C-214/98, Rec. p. I-9601, point 49).

(...)

Sur le principe de protection de la confiance légitime

43. Le gouvernement du Royaume-Uni soutient que le principe de protection de la confiance légitime n'est pas pertinent dans un litige tel que celui au principal. Il fait valoir à cet égard que la définition des modalités procédurales selon lesquelles un assujetti peut demander le remboursement de sommes payées par erreur au titre de la TVA relève entièrement du droit national, sous la seule réserve du respect des principes communautaires d'équivalence et d'effectivité. Selon ce gouvernement, si le principe de protection de la confiance légitime était applicable dans le litige au principal, ce serait seulement en ce sens qu'un justiciable est en droit d'obtenir que sa réclamation soit examinée conformément aux modalités procédurales fixées par le droit national, ce qui aurait été le cas en l'espèce.

44. À cet égard, il convient de rappeler qu'il résulte d'une jurisprudence constante que **le principe de protection de la confiance légitime fait partie de l'ordre juridique communautaire et doit être respecté par les États membres lorsqu'ils mettent en oeuvre des réglementations communautaires** (voir, en ce sens arrêts du 26 avril 1988, Krücken, 316/86, Rec. p. 2213, point 22; du 1^{er} avril 1993, Lageder e.a., C-31/91 à C-44/91, Rec. p. I-1761, point 33; du 3 décembre 1998, Belgocodex, C-381/97, Rec. p. I-8153, point 26, et du 8 juin 2000, Schlossstrasse, C-396/98, Rec. p. I-4279, point 44).

45. La Cour a jugé en particulier que **le principe de protection de la confiance légitime s'oppose à ce qu'une modification de la législation nationale prive un assujetti, avec effet rétroactif, d'un droit à déduction qu'il a acquis sur le fondement de la sixième directive** (arrêt Schlossstrasse, précité, point 47).

46. De la même manière, il y a lieu de considérer que, dans une situation telle que celle du litige au principal, **le principe de protection de la confiance légitime s'applique et il s'oppose à ce qu'une modification de la législation nationale prive un assujetti, avec effet rétroactif, du droit dont il disposait antérieurement à ladite modification d'obtenir le remboursement de taxes perçues en violation de dispositions de la sixième directive ayant un effet direct.**

47. Au vu de l'ensemble des considérations qui précèdent, il convient de répondre à la question posée que **le principe d'effectivité et le principe de protection de la confiance légitime s'opposent à une législation nationale qui réduit, avec effet rétroactif, le délai dans lequel peut être demandé le remboursement de sommes versées au titre de la TVA, lorsque celles-ci ont été perçues en violation de dispositions de la sixième directive qui ont un effet direct, telles que celles de l'article 11, A, paragraphe 1, de ladite directive.**

(...)

Par ces motifs,

LA COUR (cinquième chambre),

statuant sur la question à elle soumise par la Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division), par ordonnance du 14 décembre 1999, dit pour droit:

Le principe d'effectivité et le principe de protection de la confiance légitime s'opposent à une législation nationale qui réduit, avec effet rétroactif, le délai dans lequel peut être demandé le remboursement de sommes versées au titre de la taxe sur la valeur ajoutée, lorsque celles-ci ont été perçues en violation de dispositions de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires - Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme, qui ont un effet direct, telles que celles de l'article 11, A, paragraphe 1, de ladite directive.

- CJCE, 2 octobre 2003, Weber's Wine World e.a., affaire C-147/01

LA COUR (cinquième chambre),

statuant sur la question à elle soumise par le Verwaltungsgerichtshof, par ordonnance du 23 mars 2001, dit pour droit :

1) **L'adoption par un État membre d'une réglementation, telle que la Wiener Abgabenordnung, fixant des règles procédurales plus restrictives en matière de répétition de l'indu, pour prévenir les effets que pourrait avoir un arrêt de la Cour jugeant que le droit communautaire s'oppose au maintien d'une imposition nationale, n'est contraire à celui-ci et, plus particulièrement, à l'article 5 du traité CE (devenu article 10 CE) que dans la mesure où elle vise spécifiquement cette imposition, ce qu'il appartient à la juridiction nationale de vérifier.**

2) **Les règles du droit communautaire relatives à la répétition de l'indu doivent être interprétées en ce sens qu'elles s'opposent à une réglementation nationale qui refuserait, ce qu'il appartient au juge national de vérifier, le remboursement d'une taxe incompatible avec le droit communautaire au seul motif que celle-ci a été répercutée sur les tiers, sans exiger que soit établie la mesure de l'enrichissement sans cause qu'engendrerait pour l'assujetti le remboursement de cette taxe.**

3) **Le principe d'équivalence s'oppose à une réglementation nationale qui prévoit des modalités procédurales moins favorables pour les demandes de remboursement d'une taxe indûment perçue au regard du droit communautaire que celles applicables à des recours similaires fondés sur certaines dispositions du droit interne. Il appartient au juge national de vérifier, sur la base d'une appréciation complète du droit national, s'il s'avère effectivement que, d'une part, seuls les requérants qui introduisent un recours fondé sur le droit constitutionnel interne peuvent se prévaloir de l'«Anlaßfallwirkung», et que, d'autre part, les règles régissant le remboursement de taxes jugées incompatibles avec le droit constitutionnel interne sont plus favorables que celles applicables aux recours concernant des impositions jugées contraires au droit communautaire.**

4) **Le principe d'effectivité s'oppose à une législation ou à une pratique administrative nationales qui rendent impossible en pratique ou excessivement difficile l'exercice des droits conférés par l'ordre juridique communautaire, en instaurant une présomption d'enrichissement sans cause à partir du seul fait de la répercussion de la taxe sur des tiers.**

4 – Cour européenne des droits de l'Homme

- CEDH, 23 octobre 1997, National and provincial building society c/ Royaume-Uni, n° 117/1996/736/933–935

1. Selon la jurisprudence bien établie de la Cour (voir, parmi beaucoup d'autres, l'arrêt Gasus Dossier- und Fördertechnik GmbH précité, p. 49, § 62), **toute ingérence, y compris celle résultant d'une mesure tendant à assurer le paiement des impôts, doit ménager un « juste équilibre » entre les exigences de l'intérêt général de la communauté et les impératifs de la protection des droits fondamentaux de l'individu.** Le souci de réaliser cet équilibre se reflète dans la structure de l'article 1 tout entier, y compris dans son second alinéa ; dès lors, il doit y avoir un rapport raisonnable de proportionnalité entre les moyens employés et le but poursuivi.

Par ailleurs, pour rechercher si cette exigence se trouve remplie, il est reconnu qu'un Etat 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 raisonnable (arrêt Gasus Dossier- und Fördertechnik GmbH précité, pp. 48–49, § 60).

2. Cela étant, la Cour note qu'**en adoptant l'article 53 de la loi de 1991 avec effet rétroactif, le législateur avait le souci de rétablir et de réaffirmer son intention initiale**, à laquelle avait fait barrage le constat de la Chambre des lords dans la procédure Woolwich 1, selon lequel le règlement de 1986 constituait un excès de pouvoir en raison de vices d'ordre technique (paragraphe 29 et 30 ci-dessus). **La décision de corriger rétroactivement ces vices fut prise avant le 7 mars 1991, c'est-à-dire avant la date où la Leeds et la National & Provincial déposèrent leurs actes d'assignation** (paragraphe 30 et 33 ci-dessus), et abstraction faite du lancement imminent de la première série d'actions en restitution. Bien que l'article 53 ait eu pour effet d'éteindre les créances en restitution de ces deux requérantes, il n'apparaît pas que la finalité ultime de la mesure ait été dépourvue de base raisonnable, vu les considérations d'intérêt général qui sous-tendaient la proposition de légiférer avec effet rétroactif et l'aval que lui a donné le Parlement.

De fait, **un intérêt général évident et impérieux commande de veiller à ce que les organismes privés ne bénéficient pas d'une manne en cas de changement de régime de collecte de l'impôt et ne privent pas le fisc de recettes pour de simples failles dues à l'inadvertance dans la législation fiscale d'habilitation, surtout lorsque ces organismes ont suivi les débats du Parlement sur la proposition initiale** et, tout en la désapprouvant, ont manifestement compris que le législateur avait la ferme intention de l'intégrer à la législation.

Les requérantes ne peuvent pas davantage plaider que la mesure a eu pour effet de leur imposer à chacune une charge excessive, puisque les intérêts qu'elles ont versés à leurs investisseurs pendant la période de décalage seraient entrés dans l'assiette de l'impôt si les conventions étaient demeurées en vigueur (paragraphe 58 ci-dessus). Elles ne sauraient prétendre avoir subi un préjudice, si ce n'est qu'elles ont été traitées différemment de la Woolwich. Or la substance de cette dernière allégation relève de l'examen du grief tiré de l'article 14 de la Convention combiné avec l'article 1 du Protocole n° 1 (paragraphe 84 ci-dessous).

3. En outre, il faut noter que l'historique de l'article 64 de la loi de 1992 doit aussi s'envisager sous la perspective du même conflit entre les efforts déployés par le pouvoir législatif pour préserver les impôts versés par les requérantes et les tentatives de ces dernières pour faire échec à ces efforts par tous les moyens juridiques possibles et pour se voir rembourser cet impôt. Les trois requérantes ont en réalité pris l'initiative de contester la validité des circulaires du ministère des Finances pour recouvrer indirectement ce dont deux d'entre elles s'étaient vu priver par le jeu de l'article 53 de la loi de 1991 (paragraphe 35 ci-dessus).

Si l'adoption de cette dernière disposition peut passer pour justifiée pour des motifs d'intérêt général (paragraphe 81 ci-dessus), l'Etat défendeur doit pouvoir légitimement avancer cette même justification de l'intérêt général pour contrer la contestation desdites circulaires. Ce qui se trouvait alors en jeu allait en réalité bien au-delà de l'affirmation du droit du Parlement d'assurer le paiement

des impôts sur les intérêts versés par les requérantes au cours de la période de décalage ; en effet, **le risque que les circulaires ne soient contestées en justice compromettrait les recettes considérables levées à partir de 1986** auprès d'établissements autres que les *building societies*. **L'intérêt général qu'il y avait à dissiper toute incertitude quant à la légalité des recettes collectées doit être tenu pour impérieux** et comme primant les intérêts que les requérantes défendaient en contestant la légalité du taux fixé par les circulaires, ce dans la tentative, une fois encore, de pervertir l'intention initiale du législateur.

4. La Cour estime donc que **les mesures prises par l'Etat défendeur n'ont pas porté atteinte à l'équilibre qui doit être ménagé entre la protection du droit des requérantes à la restitution de leurs fonds et l'intérêt général commandant d'assurer le paiement des impôts.**

Partant, il n'y a pas eu violation de l'article 1 du Protocole n° 1.

- CEDH, 16 avril 2002, S.A. Dangeville c/ France, n° 36677/97

I. SUR LA VIOLATION ALLÉGUÉE DE L'ARTICLE 1 DU PROTOCOLE N° 1

5. La requérante allègue la violation du droit de propriété au sens de l'article 1, seconde phrase du premier alinéa, du Protocole n° 1. L'article 1 est ainsi libellé :

« **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 Etats 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. »

(...)

A. Sur l'existence d'un bien au sens de l'article 1 du Protocole n° 1

6. Compte tenu de ce qui précède, la Cour considère que **la requérante bénéficiait**, lors de ses deux recours, **d'une créance sur l'Etat en raison de la TVA indûment versée** pour la période du 1^{er} janvier au 30 juin 1978. **Une créance de ce genre « s'analysait en une valeur patrimoniale » et avait donc le caractère d'un « bien au sens de la première phrase de l'article 1, lequel s'appliquait dès lors en l'espèce »** (voir notamment l'arrêt *Pressos Compania Naviera S.A. et autres* précité, p. 21, § 31).

En tout état de cause, la Cour est d'avis que **la requérante avait pour le moins une espérance légitime de pouvoir obtenir le remboursement de la somme litigieuse** (*Pine Valley Developments Ltd et autres c. Irlande*, arrêt du 29 novembre 1991, série A n° 222, p. 23, § 51).

B. Sur l'existence d'une ingérence et la règle applicable

7. Selon la jurisprudence de la Cour, **l'article 1 du Protocole n° 1**, qui garantit en substance le droit de propriété, **contient trois normes 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, **visé la privation de propriété et la subordonne à certaines conditions ; quant à la troisième**, consignée dans le second alinéa, elle **reconnaît aux Etats contractants le pouvoir**, entre autres, **de réglementer l'usage des biens conformément à l'intérêt général.** La deuxième et la troisième, qui ont trait à des exemples particuliers d'atteinte au droit de propriété, doivent s'interpréter à la lumière du principe consacré par la première (voir, notamment, les arrêts *Sporrong et Lönnroth c. Suède*, 23 septembre 1982, série A n° 52, p. 24, § 61 ; *Gasus Dossier-und Fördertechnik GmbH c. Pays-Bas*, 23 février 1995, série A n° 306-B, pp. 46-47, § 55, et p. 49, § 62, *Pressos Compania Naviera S.A. et autres* précité, pp. 21-22, § 33, et *Phocas c. France*, 23 avril 1996, *Recueil* 1996-II, pp. 541-542, § 51).

8. L'arrêt de rejet du Conseil d'Etat du 30 octobre 1996 a exclu la requérante de son droit à voir examiner son recours en remboursement d'une somme indûment versée au titre de la TVA. Par ailleurs, la Cour note que le premier arrêt du 26 février 1986 a refusé de faire droit à la requête de la requérante, nonobstant les termes de la 6^e directive et ceux de l'instruction administrative du 2 janvier 1986 qui déchargeait les courtiers d'assurances du paiement de la TVA pour la période du 1^{er} janvier au 30 juin 1978. Sur ce point, il convient de noter que l'instruction administrative ne visait que les contribuables ayant fait l'objet d'un redressement pour n'avoir pas acquitté la taxe litigieuse. **Ces décisions ont entraîné une ingérence dans l'exercice du droit de créance en remboursement que pouvait faire valoir la requérante en vertu du droit communautaire et de l'instruction administrative en vigueur et, partant, du droit de toute personne, et notamment de l'intéressée, au respect de ses biens.**

(...)

C. Sur la justification de l'ingérence

9. Aux fins de la première phrase du premier alinéa, la Cour doit rechercher si un juste équilibre a été maintenu entre les exigences de l'intérêt général de la communauté et les impératifs de la sauvegarde des droits fondamentaux de l'individu (arrêt *Sporrong et Lönnroth* précité, p. 26, § 69).

1. Quant à l'intérêt général

(...)

10. En tout état de cause, la Cour relève que **l'ingérence provient non pas d'une intervention du législateur, mais au contraire du défaut d'intervention pour mise en conformité du droit national avec une directive communautaire**, ce qui a conduit les juridictions administratives compétentes à se prononcer sur la question. Reste que la Cour ne peut que relever l'incompatibilité de la TVA sur les activités des courtiers d'assurances du 1^{er} janvier au 30 juin 1978 avec les dispositions de l'article 13-B-a de la 6^e directive du Conseil des Communautés européennes du 17 mai 1977.

(...)

11. Compte tenu de ce qui précède, la Cour estime que **l'ingérence dans les biens de la requérante ne répondait pas aux exigences de l'intérêt général.**

2. Quant au maintien d'un juste équilibre entre les intérêts en présence

(...)

12. La Cour considère que, dans le cas d'espèce, **l'atteinte portée aux « biens » de la société requérante a revêtu un caractère disproportionné.** En effet, tant **la mise en échec de la créance** de la requérante sur l'Etat que **l'absence de procédures internes** offrant un remède suffisant pour assurer la protection du droit au respect de ses biens (sur ce point, voir notamment, *mutatis mutandis*, l'arrêt *Phocas* précité, pp. 544-545, § 60) **ont rompu le juste équilibre entre les exigences de l'intérêt général de la communauté et les impératifs de la sauvegarde des droits fondamentaux des individus.**

D. Conclusion

13. Partant, **il y a eu violation de l'article 1 du Protocole n° 1.**

- CEDH, 22 juillet 2003, Cabinet Diot et SA Gras Savoye c/ France,
n^{os} 49217/99 et 49218/99

14. La Cour, saisie d'un grief identique par les présentes requêtes, ne voit pas de raison de les distinguer de l'affaire SA Dangeville.

Il s'ensuit, **pour les motifs indiqués dans l'arrêt SA Dangeville, que l'ingérence dans les biens des requérantes ne répondait pas aux exigences de l'intérêt général et que l'équilibre entre les exigences de l'intérêt général de la communauté et les impératifs de la sauvegarde des droits fondamentaux des individus a été rompu.**

En conclusion, **il y a eu violation de l'article 1^{er} du Protocole n° 1.**

- CEDH, Gde Ch., 30 juin 2005, Jahn et autres c/ Allemagne,
n°46720/99, 72203/01 et 72552/01

à propos de l'article 1 du Protocole n° 1 :

iii. Troisièmement, les motifs de la deuxième loi sur la modification du droit patrimonial : à cet égard, on ne saurait tenir pour manifestement déraisonnable l'opinion du parlement de la RFA selon laquelle il était tenu de corriger les effets de la loi Modrow pour des motifs de justice sociale, afin de ne pas faire dépendre l'acquisition de la pleine propriété par les héritiers des terrains visés par la réforme agraire du hasard de l'action ou de l'inaction des autorités de la RDA à l'époque (paragraphe 103-104 ci-dessus).

De même, la pondération entre les intérêts en présence opérée par la Cour constitutionnelle fédérale, notamment dans sa décision de principe du 6 octobre 2000, dans l'examen de la conformité de cette loi rectificative à la Loi fondamentale, n'apparaît pas arbitraire (paragraphe 41-42 ci-dessus).

Compte tenu de « l'effet d'aubaine » dont les requérants ont indéniablement profité grâce à la loi Modrow au regard des règles applicables en RDA pour les héritiers des terrains visés par la réforme agraire, **le fait que cette correction a été effectuée sans indemnisation n'était pas disproportionnée** (voir, *mutatis mutandis*, *National & Provincial Building Society* précité, §§ 80-83). Il convient également de noter à cet égard que la deuxième loi sur la modification du droit patrimonial ne profitait pas exclusivement à l'Etat, mais prévoyait aussi dans certains cas la redistribution des terrains aux agriculteurs (paragraphe 67-69 ci-dessus).