

"A chaque transaction, la taxe sur la valeur ajoutée, calculée sur le prix du bien ou du service au taux applicable à ce bien ou à ce service, est exigible déduction faite du montant de la taxe sur la valeur ajoutée qui a grevé directement le coût des divers éléments constitutifs du prix"(3).

4. Cette disposition est concrétisée par les articles 17 et suivants de la sixième directive. L' article 17 dispose:

"1. Le droit à déduction prend naissance au moment où la taxe déductible devient exigible.

2. Dans la mesure où les biens et les services sont utilisés pour les besoins de ses opérations taxées, l' assujetti est autorisé à déduire de la taxe dont il est redevable:

a) la taxe sur la valeur ajoutée due ou acquittée pour les biens qui lui sont ou lui seront livrés et pour les services qui lui sont ou lui seront rendus par un autre assujetti;

(...)

5. En ce qui concerne les biens et les services qui sont utilisés par un assujetti pour effectuer à la fois des opérations ouvrant droit à déduction visées aux paragraphes 2 et 3 et des opérations n' ouvrant pas droit à déduction, la déduction n' est admise que pour la partie de la taxe sur la valeur ajoutée qui est proportionnelle au montant afférent aux premières opérations.

Ce prorata est déterminé pour l' ensemble des opérations effectuées par l' assujetti conformément à l' article 19.

Toutefois, les États membres peuvent:

(...)

c) autoriser ou obliger l' assujetti à opérer la déduction suivant l' affectation de tout ou partie des biens et services;

(...)"

5. L' article 19 dispose notamment:

"1. Le prorata de déduction, prévu par l' article 17, paragraphe 5, premier alinéa, résulte d' une fraction comportant:

° au numérateur, le montant total, déterminé par année, du chiffre d' affaires, taxe sur la valeur ajoutée exclue, afférent aux opérations ouvrant droit à déduction conformément à l' article 17, paragraphes 2 et 3,

° au dénominateur, le montant total, déterminé par année, du chiffre d' affaires, taxe sur la valeur ajoutée exclue, afférent aux opérations figurant au numérateur ainsi qu' aux opérations qui n' ouvrent pas droit à déduction. Les États membres ont la faculté d' inclure également dans le dénominateur le montant des subventions autres que celles visées à l' article 11, sous A, paragraphe 1, sous a).

Le prorata est déterminé sur une base annuelle fixée en pourcentage et arrondi à un chiffre qui ne dépasse pas l' unité supérieure.

2. Par dérogation au paragraphe 1, il est fait abstraction, pour le calcul du prorata de déduction, du montant du chiffre d' affaires afférent aux livraisons de biens d' investissement utilisés par l' assujetti dans son entreprise. Il est également fait abstraction du montant du chiffre d' affaires afférent aux opérations accessoires immobilières et financières ou à celles visées à l' article 13,

sous B, sous d), lorsqu' il s' agit d' opérations accessoires ..."

6. Il ressort également de l' ordonnance de renvoi que BLP et l' administration fiscale compétente (les Commissioners of Customs and Excise, ci-après les "Commissioners") ont convenu d' une méthode particulière pour le calcul de la partie déductible de la taxe payée en amont sur les biens ou les services qui ont été utilisés en partie pour effectuer des livraisons ou des prestations de services taxées et en partie pour effectuer des livraisons ou des prestations de services exonérées (ou pour exercer une autre activité que des livraisons ou des prestations de services taxées). Selon cette méthode spéciale, la taxe payée en amont est ventilée sur la base du rapport entre la valeur des opérations taxées et la valeur totale des opérations. Toutefois, dans ce calcul, la valeur des opérations financières accessoires n' est pas prise en considération, et la taxe en amont y afférente est directement affectée à ces opérations.

7. En ce qui concerne les détails du litige principal, l' ordonnance de renvoi indique ce qui suit.

8. BLP est une société de gestion et de holding. Elle contrôle un groupe de sociétés commerciales qui fabriquent des biens destinés à l' industrie de l' ameublement et du bricolage, et leur fournit des services de gestion.

9. En 1989, BLP a acquis les parts (4) d' une société allemande dénommée Berg Mantelprofilwerk GmbH (ci-après "Berg").

10. En mai 1991, les administrateurs de BLP ont décidé, en raison de la mauvaise situation financière de la société, que ses parts dans la société Berg devaient être vendues. En juin 1991, BLP a cédé 95 % de ces parts. Le bénéfice de la vente a été utilisé pour apurer les dettes bancaires de BLP.

11. Dans sa déclaration de la taxe sur la valeur ajoutée pour la période s' achevant au 30 septembre 1991, BLP a demandé la déduction, sur la TVA qu' elle devait acquitter sur son chiffre d' affaires, du montant de la TVA figurant sur trois factures de services de sa banque, de ses avocats et de ses experts comptables. Selon ces trois factures, les services en question avaient été fournis en liaison avec la cession des parts dans la société Berg.

12. BLP et les Commissioners ont convenu que la cession des parts dans la société Berg constituait pour BLP une livraison exonérée au sens de la législation sur la TVA et que la taxe payée en amont pour des services affectés en totalité à une livraison exonérée ne peut pas être déduite.

13. Le montant total dont BLP demandait la déduction au titre de la taxe en amont sur les services qui lui ont été fournis s' élevait à 45 975 UKL (5). Les Commissioners ont autorisé BLP à déduire 6 120 UKL portant sur des services qui lui avaient été fournis avant sa décision de céder les parts, et qui faisaient donc partie de ses frais généraux. Les Commissioners ont refusé à BLP l' autorisation de déduire les 39 845 UKL restantes, au motif que cette somme se rapportait à des services fournis en liaison avec la cession des parts, et que la cession des parts constituait, du point de vue de la législation sur la taxe sur le chiffre d' affaires, une livraison exonérée ne pouvant pas donner lieu à une déduction de la taxe en amont.

14. BLP a formé un recours contre la décision des Commissioners auprès du London Value Added Tax Tribunal (ci-après le "tribunal") en invoquant, d' une part, la violation des articles 17 et 19 de la sixième directive et, d' autre part, la violation de la méthode spéciale. Le tribunal a rejeté l' argument fondé sur les articles 17 et 19 de la sixième directive et a jugé, en ce qui concerne la méthode spéciale, que la cession des parts de société en cause constituait une opération financière accessoire. Le tribunal n' a pas définitivement établi les conséquences découlant de cette dernière qualification.

15. BLP s' est pourvue contre cette décision devant la juridiction de renvoi, en faisant valoir que le tribunal avait donné une interprétation erronée des articles 17 et 19 de la sixième directive. Elle a admis que les questions de droit communautaire soulevées en appel étaient seules pertinentes pour la solution du litige.

16. BLP estime que, pour appliquer les articles 17 et 19 de la sixième directive, et en particulier pour interpréter les termes "pour les besoins de ses opérations taxées" figurant à l' article 17, paragraphe 2, il convient de se fonder, non pas sur l' opération immédiate par laquelle BLP (en cédant les parts de la société Berg) a effectué une livraison exonérée, mais de se fonder au contraire, dans l' intérêt de la neutralité fiscale, sur le but plus lointain de cette livraison, à savoir l' apurement des dettes bancaires de BLP. La cession des parts de la société constituée, selon BLP, une opération financière accessoire, qui participe de la stratégie globale qu' elle suit en accomplissant son activité principale et en effectuant des livraisons ou des prestations de services taxées.

17. Les Commissioners ont au contraire soutenu que, lorsque des services sont fournis à un assujetti et, comme en l' espèce, sont utilisés pour les besoins d' une livraison exonérée, la taxe en amont n' est pas déductible. Le but ultime poursuivi par la livraison exonérée est indifférent, en particulier parce que seul le montant de la taxe sur la valeur ajoutée qui a grevé directement le coût des divers éléments constitutifs du prix d' une opération taxée, au sens de l' article 2 de la première directive, peut être déduit. Lorsque, comme en l' espèce, un assujetti effectue une livraison exonérée en vue de se procurer de l' argent pour apurer ses dettes, la taxe en amont sur le coût des éléments constitutifs du prix de la livraison exonérée ne constitue pas une taxe sur la valeur ajoutée ayant grevé directement le coût des éléments constitutifs du prix des opérations taxées de l' assujetti.

18. Avant l' audience sur le pourvoi en appel, BLP avait demandé que la Cour de justice soit saisie d' une demande préjudicielle au titre de l' article 177 du traité CE. La High Court a rejeté cette demande. BLP s' est pourvue contre cette décision auprès de la Court of Appeal, qui a fait droit à sa demande et a renvoyé l' affaire devant un autre juge de la High Court, au motif que la High Court n' avait pas complètement observé les directives d' application de l' article 177 du traité CE que la Court of Appeal a établies dans l' affaire *Bulmer/Bollinger* (6). La High Court a alors soumis à la Cour les questions suivantes:

1) Eu égard à l' article 2 de la première directive et à l' article 17 de la sixième directive, lorsqu' un assujetti ("A") fournit des services à un autre assujetti ("B") qui les utilise pour les besoins d' une opération exonérée (vente d' actions) qui a été traitée comme une "opération financière accessoire" et dont le but et le résultat étaient de se procurer de l' argent pour apurer toutes les dettes de B, ces services fournis par A constituent-ils:

a) des services utilisés pour les besoins d' une opération exonérée qui n' ouvre pas droit à la déduction de la taxe acquittée en amont;

b) des services utilisés pour les besoins d'opérations taxées (à savoir l'activité économique principale de B qui consiste à effectuer des livraisons taxées) ouvrant droit à la déduction complète de la taxe en amont;

c) des services utilisés pour effectuer à la fois des opérations exonérées et des opérations taxées, de telle sorte que la taxe en amont y afférente est déductible conformément à l'article 17, paragraphe 5, de la sixième directive?

2) S'il convient de répondre à la première question que le point c) s'applique et si, dans le cadre du pouvoir qui lui est conféré par l'article 17, paragraphe 5, de la sixième directive, un État membre a arrêté une méthode spéciale relevant de l'article 17, paragraphe 5, sous c), pour calculer le montant de la taxe en amont déductible, l'article 19 de la sixième directive trouve-t-il application aux fins du calcul du prorata de déduction de la taxe en amont?

3) S'il convient de répondre à la deuxième question que l'article 19 s'applique effectivement aux fins du calcul du prorata de déduction de la taxe en amont, l'article 19, paragraphe 2, autorise-t-il la déduction totale de la taxe en amont par le fait qu'il exclut la vente d'actions du calcul du prorata de déduction prévu par l'article 19, paragraphe 1, en tant qu'"opération financière accessoire"?

19. BLP, le Royaume-Uni, la République hellénique et la Commission ont présenté des observations écrites et orales sur toutes ces questions ou sur certaines d'entre elles.

20. Dans ses observations écrites, la Commission a fait précéder son examen des questions préjudicielles proprement dites de remarques détaillées sur la question de savoir si la cession de parts de sociétés ressortit au domaine d'application de la sixième directive. Selon la Commission, si tel n'était pas le cas, la question de la déductibilité ne se poserait pas. Si, au contraire, l'opération ressortit à la sixième directive, de telle sorte que la cession des parts de société apparaît comme un service rémunéré fourni aux filiales de BLP, la déductibilité de la taxe en amont doit alors être examinée à la lumière de l'article 17 de la directive. La question de savoir laquelle de ces deux possibilités est la bonne dépendrait, en vertu de l'arrêt de la Cour dans l'affaire Polysar Investments Netherland (7), de la réponse à la question de savoir si BLP a procédé à la cession pour ses propres besoins, c'est-à-dire en tant que société "holding", ou en sa qualité de société de "gestion" ("management company"), donc dans le cadre de l'ensemble des services de gestion et des autres services qu'elle fournit à ses filiales contre rémunération. La Commission estime que ce point doit être examiné à la lumière des circonstances de fait et des dispositions du droit national applicable.

21. Toutefois, à l'audience, la Commission a déclaré qu'elle n'avait soulevé ce problème que dans un souci d'exhaustivité. Le débat devant la Cour doit se dérouler dans le cadre défini par les questions préjudicielles. C'est pourquoi la Commission admet elle aussi la prémisse acceptée par toutes les parties selon laquelle la cession des parts de société en cause constitue une opération exonérée au sens de l'article 13 de la sixième directive.

22. Nous reviendrons, si besoin est, dans le courant de notre analyse, sur d'autres points de détail des arguments avancés par les parties.

B ° Analyse

L'objet de la première question

23. Selon le libellé et la structure de l'ordonnance de renvoi, l'"activité économique principale" de BLP et la vente des parts de la société ressortissent toutes deux au domaine d'application de la sixième directive. Ce point de départ n'est plus non plus contesté par la Commission, comme l'

indiquent ses déclarations à l' audience.

24. On peut également déduire de l' ordonnance de renvoi que l' "activité économique principale" de BLP, c' est-à-dire la totalité de l' activité ° exception faite de la vente des parts de société ° que cette société a exercée en tant qu' assujettie au cours de la période litigieuse, a exclusivement consisté en des opérations taxées, alors que la vente des parts de société elle-même constitue une opération exonérée [voir l' article 13, sous B, sous d)], point 5, de la sixième directive).

25. C' est sur cette base que la High Court se demande si la taxe en amont afférente aux services "utilisés pour (les) opérations exonérées", qui, en raison de cette affectation (8), seraient exclus de la déduction en vertu du principe posé à l' article 17, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive, peut cependant être déduite compte tenu des circonstances particulières de l' espèce. En effet, selon la thèse soutenue par BLP devant la High Court, qui nous la soumet pour examen, le droit à déduction est ouvert en l' espèce parce qu' il existe un lien entre l' opération exonérée (la vente des parts de société) et les opérations taxées (l' activité économique principale de BLP). L' ordonnance de renvoi précise que la première opération:

° a été traitée comme une "opération accessoire financière" et

° qu' elle avait pour but et a eu pour résultat de libérer des fonds pour apurer l' ensemble des dettes de l' assujettie.

26. Il convient donc, dans le cadre de la première question, d' examiner comment ces éléments, dont BLP considère qu' ils font le lien entre l' opération exonérée et les opérations taxées, influent sur le principe et (le cas échéant) la portée du droit à déduction.

Réponse à la première question

27. I. Selon l' argument principal invoqué par BLP à l' appui de sa thèse et exposé en détail dans ses observations, l' expression: "pour les besoins de ses opérations taxées", figurant à l' article 17, paragraphe 2, de la sixième directive, doit être interprétée au sens large. Il conviendrait de se fonder, non pas sur l' opération (exonérée) à laquelle le service était directement destiné, mais sur l' activité économique principale de l' assujetti (donc, en l' espèce, les opérations taxées) lorsque, comme c' est le cas en l' espèce, l' apurement des dettes provoqué par l' opération exonérée profite à cette activité.

28. a) A l' appui de cette thèse, BLP fait valoir en premier lieu que la réglementation communautaire relative à la taxe sur la valeur ajoutée n' exige pas que le coût de l' élément grevé de la taxe en amont soit directement incorporé dans le produit final. BLP invoque ainsi le système prévu par les dispositions communautaires en matière de taxe sur la valeur ajoutée en ce qui concerne la déduction de la taxe en amont. C' est donc dans le cadre de ce système qu' il convient d' examiner l' argument évoqué, de même que les divers points de détail qui ont été invoqués à l' appui de celui-ci.

29. En vertu de l' article 2, premier alinéa, de la première directive, le principe du système commun de taxe sur la valeur ajoutée est d' appliquer aux biens et aux services un impôt général sur la consommation exactement proportionnel au prix des biens et des services, quel que soit le nombre des transactions intervenues dans le processus de production et de distribution antérieur au stade d' imposition. Afin que "le nombre des transactions intervenues dans le processus de production et de distribution antérieur au stade d' imposition" n' influe pas sur le montant de la taxe sur la valeur ajoutée qui échoit en définitive au fisc, l' article 2, deuxième alinéa, de la première directive instaure donc le mécanisme de la déduction de la taxe payée en amont.

30. Un examen global de ces dispositions montre que le législateur communautaire, en partant de l' image idéale de "chaînes d' opérations" ° selon l' expression justement employée à l' audience

par l'agent du Royaume-Uni ° voulait attacher à chaque opération une dette fiscale correspondant à la seule valeur ajoutée afférente à cette opération, de façon à déduire du montant total la taxe à laquelle a donné lieu le "maillon" précédent (9).

31. Pour ce qui est de la question de savoir si les biens livrés ou les services fournis aux assujettis, qui sont grevés de la taxe en amont, peuvent être affectés à une opération de l'assujetti de telle façon que la déduction soit justifiée, le législateur communautaire a opté pour un critère conforme à ce système: le montant à déduire au titre de la taxe en amont doit avoir "grevé directement le coût des divers éléments constitutifs du prix".

32. Les articles 17 et suivants de la sixième directive précisent les modalités de la déduction, pour ce qui nous concerne en l'espèce, d'un double point de vue. En premier lieu, ils tiennent compte du fait que, sous les articles 13 et suivants, le législateur communautaire a exonéré certaines opérations de la taxe sur la valeur ajoutée. Or, selon le système du régime commun de la taxe sur la valeur ajoutée, la taxe en amont afférente à des opérations exonérées n'est pas déductible puisque, en pareil cas, l'assujetti apparaît, faute de répercussion de la taxe sur un tiers, comme le consommateur final (10). En deuxième lieu, les articles 17 et suivants tiennent compte du fait que certains biens et services doivent être affectés, par nature, à plusieurs opérations de l'assujetti, cette affectation pouvant concerner simultanément la catégorie des opérations taxées et la catégorie des opérations exonérées.

33. Logiquement, ces points de détail ne changent rien au fait que la taxe ne peut être déduite que dans la mesure où les biens ou les services qu'elle grève apparaissent comme des "éléments constitutifs du prix" d'une opération taxée. L'identification des biens et des services qui constituent ces éléments du prix acquiert au contraire une importance accrue avec l'intervention de la catégorie des opérations exonérées. En effet, ces opérations n'ouvrent pas davantage droit à déduction de la taxe en amont que les opérations économiques qui ne relèvent pas du système sur la valeur ajoutée et qui ° la première directive en disposait déjà ainsi ° n'ouvrent pas droit à la déduction de la taxe en amont.

34. Il en résulte que, sous réserve de dispositions dérogatoires, notamment des articles 17 et suivants de la sixième directive, il convient de tracer une séparation aussi nette que possible entre les différentes catégories d'opérations effectuées par l'assujetti. En particulier, dans l'économie du système que nous avons mise en évidence, en application de l'article 17, paragraphe 2, sous a), les biens ou services ayant été identifiés comme des éléments du prix d'une livraison ou d'une prestation de services spécifique exonérée ne peuvent pas être affectés à d'autres livraisons ou prestations de services soumises à la taxe sur la valeur ajoutée. C'est à la lumière de ceci qu'il convient d'interpréter la notion de "besoins" figurant à l'article 17, paragraphe 2. Cette notion ne permet donc pas d'atténuer, au nom d'arguments étrangers à l'économie du système, la nette séparation existant entre opérations taxées et opérations exonérées.

35. Cette conclusion est étayée en premier lieu par l' article 17, paragraphe 5, de la sixième directive. Cette disposition parle simplement, sans employer la notion de "besoins", de biens ou de services qui sont "utilisés ... pour effectuer... des opérations". Or il va de soi que les critères applicables dans le cadre de cette disposition pour l' affectation des biens et services grevés de la taxe en amont sont les mêmes que ceux de l' article 17, paragraphe 2. En deuxième lieu, cette conclusion est étayée par l' article 17, paragraphe 3. Le point c) de cette disposition prévoit en effet une exception étroitement limitée à la règle selon laquelle les opérations qui (comme la vente des parts de société en l' espèce) sont exonérées de la taxe sur la valeur ajoutée au titre de l' article 13, sous B, sous d), point 5, n' ouvrent aucun droit à la déduction de la taxe en amont. Cette exception ne s' applique que "lorsque le preneur est établi en dehors de la Communauté ou lorsque ces opérations sont directement liées à des biens qui sont destinés à être exportés vers un pays en dehors de la Communauté".

36. En ce qui concerne le cas d' espèce, la High Court, on l' a dit, a établi que les services grevés de la taxe en amont litigieux ont été utilisés par l' assujetti "pour (...) l' opération exonérée", (11) puisque ces services ont été fournis, selon les factures correspondantes, "en liaison avec la cession des parts dans la société Berg" (12). Il est donc établi que ces services constituent précisément un élément du prix de la livraison exonérée (consistant dans la vente des parts de la société).

37. L' argument avancé par BLP à l' audience, selon lequel le coût des services grevés de la taxe en amont (et donc cette taxe en amont elle-même) est en définitive aussi incorporé dans le prix des biens et des services qu' elle commercialise dans le cadre de ses opérations taxées, n' y change rien. Même si une telle conséquence était concevable du point de vue commercial et comptable, il s' agirait d' un effet de cascade qui peut toujours se produire lorsque, dans une seule et même entreprise, des opérations taxées et des opérations exonérées sont effectuées simultanément. Cette circonstance ne fait pas des services en cause un élément du prix des opérations taxées et ne peut donc rien changer à l' affectation indiquée précédemment.

38. En raison de cette affectation, la déduction de la taxe en amont est exclue en l' espèce, et il est indifférent à cet égard que la vente des parts de société ait bénéficié à l' activité taxée de l' assujetti du fait de l' apurement des dettes recherché et obtenu.

39. Cette conclusion est confortée lorsque ° dans une certaine mesure pour contrôler ce qui a été dit jusqu' à présent ° on replace l' opération en cause (consistant à libérer, par une opération, des fonds qui bénéficient à l' activité taxée de l' assujetti) dans le cadre du système de la taxe sur la valeur ajoutée. En vertu de l' article 2, paragraphe 1, de la sixième directive, les livraisons de biens et les prestations de services ne sont soumises à la taxe sur la valeur ajoutée que lorsqu' elles sont effectuées "à titre onéreux". Cela suppose qu' une contrepartie [voir l' article 11, sous A, paragraphe 1, sous a) de la sixième directive] qui puisse être exprimée en argent (13) est prévue. Et, dans la vie économique concrète, il s' agit dans presque tous les cas d' une prestation en argent. C' est pourquoi on peut considérer que pratiquement toute opération qui relève du champ d' application de la sixième directive peut être considérée comme consistant à libérer des fonds qui bénéficient à l' activité de l' assujetti et, plus précisément, aux opérations taxées qu' il effectue le cas échéant. Cette propriété qui s' attache à chacune de ces opérations n' est manifestement pas, en tant que telle, de nature à effacer la séparation entre opérations taxées et opérations exonérées et à remettre en question l' affectation définie sur la base du critère précédemment développé.

40. Toutes ces considérations valent indépendamment du fait que l' opération exonérée fasse ou non partie de l' objet social proprement dit de l' entreprise assujettie. Ainsi, au contraire de ce que BLP semble penser, nous ne discernons aucune différence entre le cas d' espèce et le cas d' un assujetti dont l' activité économique proprement dite comprend à la fois des opérations exonérées et des opérations taxées, et qui renforce ses opérations exonérées pour recueillir des fonds pour

la partie de son activité qui concerne les opérations taxées (14).

41. Avant de conclure sur ce chapitre, concernant l'économie du système commun de taxe sur la valeur ajoutée, il nous faut encore aborder brièvement un argument que BLP a avancé sous la forme d'un exemple.

42. Cet exemple est celui d'un fabricant de bicyclettes qui recourt aux services d'un commissaire aux comptes et d'un conseil juridique. BLP soutient que l'activité du commissaire aux comptes ou du conseil juridique n'est pas incorporée dans le produit final et ne contribue pas à sa fabrication. La taxe versée en amont sur ces prestations de services est cependant déductible. Selon BLP, cela montre qu'il n'est pas nécessaire que l'élément concerné du prix soit directement incorporé dans le produit final.

43. Nous ne pouvons nous rallier à cet argument. Certes, il est vrai que, dans cet exemple, les prestations de services grevées de la taxe en amont ne se retrouvent pas matériellement dans le produit fabriqué par l'assujetti. Mais la rémunération de ces prestations fait partie, puisqu'elle entre dans les frais généraux, des éléments constitutifs du prix de ce produit, et elle doit donc sans aucun doute être affectée aux opérations taxées ° et uniquement à celles-ci ° de l'assujetti.

44. Il convient donc de tirer de l'économie du système commun de taxe sur la valeur ajoutée la conclusion que la taxe en amont en cause ne peut pas être déduite en l'espèce.

45. b) A l'appui de son argument (15), BLP invoque en outre le principe de la neutralité fiscale, qu'elle déduit des considérants de la première directive (16) et de la jurisprudence, en particulier des arrêts Rompelman (17) et Sofitam (18). Il serait incompatible avec ce principe de traiter différemment du point de vue fiscal les différentes formes d'apport de fonds. BLP indique notamment qu'elle aurait eu la possibilité, au lieu de céder les parts de société, de contracter un prêt bancaire (à long terme garanti par une caution). Les frais de conseil financier qu'aurait entraînés la conclusion du prêt auraient été entièrement déductibles. Or si, dans un cas tel que le cas d'espèce, on refusait le droit à déduction, cela conduirait, à l'encontre du principe cité, à ce que des décisions économiques soient influencées par des facteurs d'ordre fiscal.

46. Cet argument n'est pas pertinent.

47. Les objectifs du système commun de taxe sur la valeur ajoutée n'imposent nullement de traiter de façon égale toutes les formes d'apport de fonds. Si l'harmonisation instaurée par ce système doit prévenir une distorsion des conditions de concurrence, comme le stipulent les considérants de la première directive, cela veut seulement dire que des faits analogues doivent être traités de façon égale. Or contracter un prêt et céder des parts de société ne constituent pas des faits analogues au regard du système de la taxe sur la valeur ajoutée (19), car celui-ci se base sur des chiffres d'affaires et opère une nette différence entre opérations taxées et opérations exonérées. Lorsqu'un assujetti cède des parts de société, il réalise une opération (autonome) au sens des dispositions du régime commun de taxe sur la valeur ajoutée qui, en tant qu'opération exonérée, exclut toute déduction de la taxe en amont incorporée. Si, en revanche, il contracte un prêt, il ne réalise ainsi lui-même aucune opération au sens de ces dispositions. Il est alors le preneur d'une prestation, qui fait l'objet de l'opération d'un tiers. Dans ces conditions, la taxe en amont afférente aux prestations de conseil fournies à l'occasion de la conclusion du prêt peut être déduite si elle est affectée à des opérations taxées.

48. Ce point de vue est conforme aux arrêts Rompelman et Sofitam invoqués par BLP. Dans l'arrêt Rompelman, il s'agissait de savoir si l'acquisition d'un droit immobilier, condition préalable nécessaire à son exploitation (soumise à la taxe sur la valeur ajoutée) constitue déjà une activité économique au sens de l'article 4, paragraphe 1, de la sixième directive lorsque (au moment de la décision sur l'assujettissement) cette exploitation est prévue, mais n'a pas encore commencé. La Cour a apporté à cette question une réponse affirmative dans son principe. Dans l'affaire Sofitam,

la Cour devait trancher la question de savoir si les dividendes d' actions d' une entreprise doivent être inclus dans le dénominateur pour le calcul prévu à l' article 19, paragraphe 1, de la sixième directive, ou s' ils doivent en être exclus. La Cour a tranché en faveur de cette dernière possibilité, parce que les dividendes ne relèvent pas du champ d' application de la taxe sur la valeur ajoutée et que le calcul de l' article 19 aurait été faussé s' ils y avaient été inclus. Compte tenu des faits et des questions de droit qui étaient en cause dans ces deux affaires, aucune d' entre elles ne constitue un précédent transposable en l' espèce.

49. En ce qui concerne le principe général de la neutralité fiscale admis dans les arrêts cités, il est évoqué en liaison avec l' argument selon lequel:

"le régime des déductions vise à soulager entièrement l' entrepreneur du poids de la TVA due ou acquittée dans le cadre de toutes ses activités économiques"

et selon lequel

"le système commun de la TVA garantit, par conséquent, la parfaite neutralité quant à la charge fiscale de toutes les activités économiques, quels que soient les buts ou les résultats de celles-ci, à condition qu' elles soient elles-mêmes soumises à la TVA"(20).

50. Il résulte de ce contexte que le principe de la neutralité fiscale ne peut pas être envisagé indépendamment du "système commun de la TVA" et qu' il faut considérer, dans le cadre de son application, dans quelle mesure les activités économiques de l' assujetti sont "soumises à la TVA".

51. La solution que nous préconisons ici n' est donc pas contraire au principe de la neutralité fiscale tel qu' il est ancré dans les considérants de la première directive et dans la jurisprudence de la Cour. Cette solution évite au contraire que des opérations analogues soient traitées de façon différente selon que l' assujetti effectue également, à côté d' opérations exonérées, des opérations taxées. Ainsi, indépendamment de telles contingences, toutes les opérations qui présentent les mêmes caractéristiques sont traitées de la même manière.

52. II. A titre conservatoire, il nous faut encore aborder la question de savoir si la qualification d' "opération financière accessoire" donnée à la vente des parts de société ouvre droit à la déduction de la taxe en amont présentement en cause.

53. A notre avis, il convient de répondre à cette question par la négative.

54. L' article 17 ne prévoit aucun régime particulier pour de telles opérations. Elles ne sont évoquées qu' à l' article 19, paragraphe 2. Selon cette disposition, il est fait abstraction de ces opérations pour le calcul du prorata prévu au paragraphe 1 de cet article dans l' hypothèse où les biens et les services sont utilisés par un assujetti pour effectuer à la fois des opérations ouvrant droit à déduction et des opérations n' ouvrant pas droit à déduction (article 17, paragraphe 5, premier alinéa). Or tel n' est pas le cas en l' espèce, puisque les prestations de conseil grevées de la taxe en amont présentement litigieuse ont été utilisées en totalité pour effectuer une opération exonérée, de sorte que cette taxe en amont n' est pas déductible en vertu de l' article 17, paragraphe 2. Nous aborderons l' interprétation de l' article 19, paragraphe 2, dans le cadre de la réponse à la troisième question, puisque cette question repose sur l' hypothèse que les articles 17, paragraphe 5, et 19 sont applicables au cas d' espèce.

55. III. Pour toutes ces raisons, il convient de répondre à la première question préjudicielle conformément à l'hypothèse évoquée sous le point a) de cette question car, dans un cas tel que le cas d'espèce, les services grevés de la taxe en amont doivent être considérés comme utilisés pour les besoins d'une opération exonérée, de sorte que cette taxe en amont ne peut pas être déduite.

56. Dans l'hypothèse où la Cour adopterait ce point de vue, les deuxième et troisième questions seraient sans objet. Ces questions ne sont en effet posées que dans l'hypothèse où il conviendrait de répondre à la première question conformément à l'hypothèse évoquée sous le point c) de cette première question. Cela signifierait que, contrairement à la solution que nous préconisons, on considérerait que les services auxquels BLP a recouru ont été utilisés à la fois pour des opérations exonérées et pour des opérations taxées, de sorte que la taxe y afférente pourrait être déduite "dans les termes prévus à l'article 17, paragraphe 5, de la sixième directive".

57. C'est pourquoi nous n'examinerons ici les deuxième et troisième questions qu'à titre subsidiaire.

Sur la deuxième question préjudicielle

58. La deuxième question de la juridiction de renvoi vise à savoir si l'article 19 de la sixième directive trouve quelque application que ce soit pour le calcul du montant de la taxe en amont déductible lorsqu'un État membre a instauré une méthode spéciale au titre de l'article 17, paragraphe 5, sous c), pour le calcul de ce montant.

59. A notre avis, la réponse à cette question ressort clairement du libellé de l'article 17, paragraphe 5. Alors que le deuxième alinéa de ce paragraphe prévoit, pour le calcul du montant déductible, que l'application de l'article 19 est la règle, son troisième alinéa, qui s'ouvre par le terme "toutefois", autorise les États membres à prévoir des dérogations d'une plus ou moins grande portée à cette règle.

60. Dans la mesure où un cas de figure donné est soumis à un tel régime dérogatoire, il est automatiquement exclu de l'article 19. Ainsi, l'article 17, paragraphe 5, troisième alinéa, sous c), permet aux États membres d'autoriser ou d'imposer une affectation directe pour tous les biens ou services ou pour certains d'entre eux, et de restreindre ainsi l'application de la règle du prorata de l'article 19, paragraphe 1.

61. C'est dans cet esprit qu'il conviendrait de répondre à la deuxième question préjudicielle. Mais nous indiquons cependant, à titre conservatoire, que la méthode particulière applicable à BLP est conforme, pour ce qui concerne le cas d'espèce, à l'article 19, paragraphes 1 et 2, de sorte que cette réponse n'aurait qu'une valeur théorique.

Sur la troisième question préjudicielle

62. Dans l'hypothèse où l'article 19 s'appliquerait pour le calcul du montant de la taxe en amont déductible, la High Court soulève la question de savoir si le paragraphe 2 de cette disposition autorise la déduction de la totalité de la taxe en amont, puisqu'il est fait abstraction de la vente des parts, en tant qu'"opération financière accessoire", pour le calcul du prorata de déduction prévu à l'article 19, paragraphe 1.

63. Si, tout à fait dans l'esprit de la prémisses ° erronée, on l'a dit ° sur laquelle repose cette question, on considérerait le cas d'espèce comme un cas d'utilisation mixte, en ce sens que les frais de conseil en cause auraient été utilisés (au titre des frais généraux) à la fois pour des opérations taxées et pour une opération financière accessoire exonérée, la taxe en amont serait déductible en vertu de l'article 19, paragraphe 2.

64. Cette dernière disposition doit en effet être envisagée en ayant présent à l'esprit que les opérations accessoires qu'elle évoque peuvent représenter une grande partie du chiffre d'affaires global, sans contribuer cependant notablement aux frais généraux. Dans ces conditions, il serait disproportionné d'inclure les opérations accessoires dans le calcul du prorata prévu à l'article 19, paragraphe 1. Il est donc "fait abstraction" de ces opérations. Si toutes les opérations de l'assujetti, hormis les opérations accessoires concernées, sont soumises à la taxe sur la valeur ajoutée, il en résulte, en vertu de l'article 19, paragraphe 1, un prorata de déduction de 1/1. La taxe en amont est alors déductible en totalité. C'est dans cet esprit qu'il conviendrait de répondre à la troisième question.

C ° Conclusions

65. Pour les motifs indiqués, nous vous suggérons de répondre à la High Court de la façon suivante:

"Si un assujetti fournit à un autre assujetti des services que ce dernier utilise pour une opération exonérée, de telle sorte qu'ils représentent un élément constitutif du prix de cette opération, la taxe en amont afférente à ces services a été utilisée pour les besoins d'une opération exonérée au sens de l'article 17 de la sixième directive et, sous réserve de dispositions dérogatoires du système commun de taxe sur la valeur ajoutée, elle n'est pas déductible. Il en est ainsi même si l'opération exonérée a été traitée comme une 'opération financière accessoire' et si elle avait pour but et a eu pour résultat de libérer des fonds pour apurer l'ensemble de dettes de l'autre assujetti".

(*) Langue originale: l'allemand.

(1) ° JO 1967, 71, p. 1301.

(2) ° JO L 145, p. 1.

(3) ° C'est nous qui soulignons.

(4) ° Nous emploierons ci-après, suivant en cela la terminologie de la sixième directive [voir son article 13, sous B, sous d), point 5 ° sur sa signification, voir point 24 ci-dessous °], les termes de parts et parts de société. Il s'agit là d'un terme générique pour toutes les parts dans des sociétés qui ne sont pas des sociétés anonymes. Cela inclut donc également les participations aux sociétés allemandes à responsabilité limitée. La loi allemande relative à ces sociétés (Reichsgesetzblatt 1898, p. 846, modifiée ultérieurement) donne à ces parts le nom de : parts sociales (Geschaefteanteile).

(5) ° Tous les chiffres cités sont tirés de l'ordonnance de renvoi. Contrairement à ce qu'elle indique, la différence entre 45 975 et 6 120 n'est pas de 39 845, mais de 39 855. Quoi qu'il en soit, cette inexactitude ne joue aucun rôle dans la réponse aux questions préjudicielles.

(6) ° Bulmer (HP) Ltd/Bollinger SA [1974] 2 All ER 1226.

(7) ° Arrêt du 20 juin 1991 (C-60/90, Rec. p. I-3111).

(8) ° Voir également points 36 et 37 ci-dessous.

(9) ° Voir, par exemple, l'arrêt du 21 septembre 1988, Commission/France (50/87, Rec. p. 4797, point 16).

(10) ° Voir l'arrêt du 19 janvier 1982, Becker (8/81, Rec. p. 53, point 44).

(11) ° Voir le libellé de la première question préjudicielle et le point 25 ci-dessus.

(12) ° Voir le point 8 l'ordonnance de renvoi et le point 11 ci-dessus.

(13) ° Arrêt du 5 février 1981, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats (154/80, p. 445, point 13); arrêt du 23 novembre 1988, Naturally Yours Cosmetics (230/87, Rec. p. 6365, point 16).

(14) ° Sur la signification, dans ce contexte, de la notion d'opérations financières accessoires, voir les points 52 à 54, et 62 à 64 ci-dessous.

(15) ° Voir point 27 ci-dessus.

(16) ° Voir les premier, deuxième, troisième et huitième considérants. Il y est essentiellement question de la nécessité, compte tenu des imperfections des législations actuellement en vigueur en matière de taxe sur la valeur ajoutée, d'introduire des dispositions harmonisées qui ne faussent pas les conditions de concurrence.

(17) ° Arrêt du 14 février 1985 (268/83, Rec. p.655). BLP a invoqué cet arrêt devant la juridiction nationale: voir le point 18 de l'ordonnance de renvoi.

(18) ° Arrêt du 22 juin 1993 (C-333/91, Rec. p. I-3513). BLP a invoqué cet arrêt dans ses observations écrites.

(19) ° Il ne s'agit pas non plus de faits analogues au regard du droit de l'entreprise, puisque le produit de la vente d'actions fait partie des fonds propres de l'entreprise, alors que la somme empruntée fait partie des fonds d'emprunt.

(20) ° Point 19 de l'arrêt Rompelman, précité (note 17), et point 10 de l'arrêt Sofitam, précité (note 18).