CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL

M. PEDRO CRUZ VILLALÓN

présentées le 28 février 2013 (1)

Affaire C-388/11

Le Crédit Lyonnais

contre

Ministre du Budget, des Comptes publics et de la Réforme de l'État

[demande de décision préjudicielle
formée par le Conseil d'État (France)]

«Fiscalité – TVA – Sixième directive 77/388/CEE – Articles 17 et 19 – Déduction de la taxe payée en amont – Biens et services utilisés à la fois pour des opérations ouvrant et n'ouvrant pas droit à déduction – Calcul du prorata de déduction – Prise en compte par une société du chiffre d'affaires de ses succursales établies dans d'autres États membres ou dans des États tiers – 'Prorata mondial' – Principe de neutralité de la TVA – Territorialité de l'impôt»

1. La présente affaire offre à la Cour l'occasion d'examiner une série de questions d'interprétation relatives au droit à déduction inhérent au régime commun de taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA») qui, pour être d'une grande importance sur le plan des principes compte tenu de leurs conséquences pratiques, n'ont pourtant pas encore été examinées.

2. Présentée de manière très élémentaire, la question principale soumise à l'appréciation de la Cour est celle de savoir si une société, dont le siège est établi dans un État membre et qui dispose de succursales établies dans d'autres États membres ou dans des États tiers, doit, au moment de s'acquitter de ses obligations fiscales à l'égard de l'État membre de son siège et dans la mesure où elle réalise tant des opérations ouvrant droit à déduction que des opérations n'y ouvrant pas droit, calculer son prorata de déduction, au sens des articles 17, paragraphe 5, et 19 de la sixième directive 77/388/CEE (2), en prenant en considération son chiffre d'affaires total, c'est-à-dire en intégrant tant celui du siège de cette société que celui de ses différentes succursales, ce qu'il est convenu d'appeler le «prorata mondial».

3. Bien que les faits en cause dans le litige au principal soient anciens, puisqu'ils remontent aux années 1988 et 1989 et relèvent des dispositions de la sixième directive en vigueur à ces dates, les questions préjudicielles qu'ils ont ainsi tardivement suscitées conservent un intérêt actuel, dans la mesure où les dispositions pertinentes de ladite directive se retrouvent quasiment à l'identique dans les dispositions de la directive 2006/112/CE (3) qui l'abroge (4). Ledit intérêt est d'autant plus prégnant que la principale revendication de la requérante dans le litige au principal se fonde sur l'arrêt du 23 mars 2006, FCE Bank (5), et invite la Cour, en considération du principe de neutralité inhérent au régime commun de TVA, à adopter une position de principe à cet égard.

I – Le cadre juridique

A – *Le droit de l'Union: la sixième directive*

4. L'article 17 de la sixième directive (6) 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 [TVA] due ou acquittée pour les biens qui lui sont ou lui seront livrés et pour les services qui lui sont ou lui seront rendus par un autre assujetti;

b) la [TVA] due ou acquittée pour les biens importés;

c) la [TVA] due conformément à l'article 5 paragraphe 7 sous a) et à l'article 6 paragraphe 3.

3. Les États membres accordent également à tout assujetti la déduction ou le remboursement de la [TVA] ajoutée visée au paragraphe 2 dans la mesure où les biens et les services sont utilisés pour les besoins:

a) de ses opérations relevant des activités économiques visées à l'article 4 paragraphe 2, effectuées à l'étranger, qui ouvriraient droit à déduction si ces opérations étaient effectuées à l'intérieur du pays;

b) de ses opérations exonérées conformément à l'article 14 paragraphe 1 sous i), à l'article 15 et à l'article 16 paragraphe 1 sous B, C et D et paragraphe 2;

c) de ses opérations exonérées conformément à l'article 13 sous B sous a) et sous d) points 1 à 5, 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.

[...]

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 [TVA] 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:

- a) autoriser l'assujetti à déterminer un prorata pour chaque secteur de son activité, si des comptabilités distinctes sont tenues pour chacun de ces secteurs;
- b) obliger l'assujetti à déterminer un prorata pour chaque secteur de son activité et à tenir des comptabilités distinctes pour chacun de ces secteurs;
- c) autoriser ou obliger l'assujetti à opérer la déduction suivant l'affectation de tout ou partie des biens et services;
- d) autoriser ou obliger l'assujetti à opérer la déduction, conformément à la règle prévue au premier alinéa, pour tous les biens et services utilisés pour toutes les opérations y visées;
- e) prévoir, lorsque la [TVA] qui ne peut être déduite par l'assujetti est insignifiante, qu'il n'en sera pas tenu compte.»

5. L'article 19, paragraphes 1 et 2, de la sixième directive (7) dispose:

«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, [TVA] 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, [TVA] 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, fixé 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. Lorsque les États membres exercent la possibilité prévue à l'article 20 paragraphe 5 de ne pas exiger la régularisation pour les biens d'investissement, ils peuvent inclure le produit de la cession de ces biens dans le calcul du prorata de déduction.»

B – *Le droit français*

6. À la date des faits du litige au principal, les articles 17, paragraphe 5, et 19 de la sixième directive étaient, aux termes de la décision de renvoi, transposés par les articles 212, 213 et 219 de l'annexe II au code général des impôts (8).

7. L'article 212 de l'annexe II au CGI disposait:

«Les assujettis qui ne réalisent pas exclusivement des opérations ouvrant droit à déduction sont autorisés à déduire une fraction de la [TVA] qui a grevé les biens constituant des immobilisations égale au montant de cette taxe multipliée par le rapport existant entre le montant annuel des

recettes afférentes à des opérations ouvrant droit à déduction et le montant annuel des recettes afférentes à l'ensemble des opérations réalisées [...]

8. L'article 213 de l'annexe II au CGI prévoyait:

«Lorsqu'un assujetti a des secteurs d'activités qui ne sont pas soumis à des dispositions identiques au regard de la [TVA], ces secteurs font l'objet de comptes distincts pour l'application du droit à déduction.

[...]

Le montant de la taxe déductible au titre des biens communs aux différents secteurs est déterminé par application du rapport prévu à l'article 212.»

9. L'article 219 de l'annexe II au CGI était libellé comme suit:

«Les assujettis qui ne réalisent pas exclusivement des opérations ouvrant droit à déduction sont autorisés à déduire la [TVA] qui a grevé ces mêmes biens et services dans les limites ci-après:

a. Lorsque ces biens et services concourent exclusivement à la réalisation d'opérations ouvrant droit à déduction, la taxe qui les a grevés est déductible;

b. Lorsqu'ils concourent exclusivement à la réalisation d'opérations n'ouvrant pas droit à déduction, la taxe qui les a grevés n'est pas déductible;

c. Lorsque leur utilisation aboutit concurremment à la réalisation d'opérations dont les unes ouvrent droit à déduction et les autres n'ouvrent pas droit à déduction, une fraction de la taxe qui les a grevés est déductible. Cette fraction est déterminée dans les conditions prévues aux articles 212 à 214.»

10. Par ailleurs, l'article 271, paragraphe 4, du CGI prévoyait:

«Ouvrent droit à déduction dans les mêmes conditions que s'ils étaient soumis à la [TVA]:

[...]

b) Les services bancaires et financiers exonérés en application des dispositions des a à e du 1° de l'article 261 C lorsqu'ils sont rendus à des personnes domiciliées ou établies en dehors de la Communauté économique européenne ou se rapportent à des exportations de biens à destination de pays autres que les États membres de la Communauté.»

II – Les faits à l'origine du litige au principal

11. À la suite d'une vérification de comptabilité portant sur la période du 1er janvier 1988 au 31 décembre 1989, la société Le Crédit Lyonnais (9), dont le siège est établi en France, a, par deux notifications de redressement en date du 27 décembre 1991 et du 7 décembre 1992, fait l'objet d'un rappel de TVA et de taxe sur les salaires, pour avoir à tort pris en compte le montant des intérêts des prêts consentis à ses succursales établies dans d'autres États membres ou dans des États tiers au numérateur et au dénominateur du prorata de déduction prévu à l'article 212 de l'annexe II au CGI.

12. Par deux réclamations du 20 juillet 1994, LCL a demandé la décharge de ces rappels de TVA ainsi que de la taxe sur les salaires pour les années 1988 et 1989, en soutenant que le montant de ces intérêts pouvait être pris en compte dans le calcul du prorata de déduction.
13. Par avis de mise en recouvrement du 17 novembre 1994, LCL a été appelée à payer un rappel de TVA d'un montant, droits et intérêts compris, de 1 151 573,81 euros pour 1988 et de 1 349 357,81 euros pour 1989. Par avis d'imposition du 30 décembre 1994, LCL a été appelée à payer un rappel de taxe sur les salaires d'un montant, droits et intérêts compris, de 1 209 890,89 euros pour 1988 et de 1 246 611,44 euros pour 1989.
14. Par une autre réclamation du 31 décembre 1996, LCL a demandé la restitution, d'une part, de la TVA qu'elle estime avoir payée à tort au titre des années 1988 et 1989, soit 46 944 246,96 euros, et, d'autre part, de la taxe sur les salaires qu'elle estime avoir payée à tort au titre des années 1988 et 1989 (23 067 082,45 euros). LCL faisait valoir qu'elle avait à tort omis de prendre en compte, dans son prorata de déduction de la TVA, les intérêts versés à ses succursales à l'étranger par leurs clients. LCL demandait également la compensation entre la taxe sur les salaires dont la restitution était demandée et l'impôt sur les sociétés liquidé dans le cadre de la vérification.
15. L'administration ayant rejeté ces réclamations, LCL a, par requête du 28 août 1998, saisi le tribunal administratif de Paris (France), d'une part, d'une demande de dégrèvement des rappels de TVA mis à sa charge pour les années 1988 et 1989 et, d'autre part, d'une demande de restitution de la TVA et de la taxe sur les salaires qu'elle estimait avoir payée à tort pour les années 1988 et 1989.
16. Par jugement du 5 octobre 2004, le tribunal administratif de Paris a rejeté ces différentes demandes.
17. Par arrêt du 8 décembre 2006, la cour administrative d'appel de Paris a confirmé ce jugement. Elle a estimé, d'une part, que les succursales de LCL établies dans d'autres États membres étaient elles-mêmes assujetties à la TVA et tenaient compte de leurs propres recettes pour déterminer leur propre prorata de déduction, de sorte que lesdites recettes ne pouvaient fonder un nouveau droit à déduction au profit du siège. Elle a considéré, d'autre part, que les opérations réalisées par les succursales de LCL établies dans des États tiers n'entraient pas en ligne de compte pour l'exercice du droit à déduction, dès lors que ces dernières pouvaient soit ne pas être assujetties, soit être soumises à d'autres règles.
18. LCL a alors formé, le 21 février 2007, un pourvoi devant le Conseil d'État, tendant à l'annulation dudit arrêt du 8 décembre 2006.

III – Les questions préjudicielles et la procédure devant la Cour

19. C'est dans ces circonstances que, par décision du 11 juillet 2011, le Conseil d'État (troisième et huitième à dixième sous-sections réunies) a sursis à statuer et invité la Cour à se prononcer à titre préjudiciel sur les questions suivantes:

«1) [E]u égard aux règles relatives au champ territorial de la taxe sur la valeur ajoutée, les paragraphes 2 et 5 de l'article 17 et l'article 19 de la sixième directive [...] peuvent[-ils] être interprétés en ce sens que, pour le calcul du prorata qu'ils instaurent, le siège d'une société établie dans un État membre doit prendre en compte les recettes réalisées par chacune de ses succursales établies dans un autre État membre et, symétriquement, ces succursales doivent[-elles] prendre en compte l'ensemble des recettes entrant dans le champ de la [TVA] réalisées par

la société?

2) [L]a même solution doit[-elle] être retenue pour les succursales établies en dehors de l'Union européenne, notamment au regard du droit à déduction prévu par le a du paragraphe 3 de l'article 17 ainsi que du c du même paragraphe, s'agissant des opérations bancaires et financières visées à l'article 13 sous B sous d) points 1 à 5, qui sont réalisées au bénéfice de preneurs établis en dehors de la Communauté?

3) [L]a réponse aux deux premières questions est[-elle] susceptible de varier d'un État membre à l'autre, en fonction des options ouvertes par le dernier alinéa du paragraphe 5 de l'article 17, en particulier ce qui concerne la constitution de secteurs d'activité distincts?

4) [E]n cas de réponse affirmative à l'une des deux premières questions, d'une part, [y a-t-il] lieu de limiter l'application d'un tel prorata au calcul des droits à déduction de la [TVA] ayant grevé les dépenses exposées par le siège au profit des succursales étrangères et [...], d'autre part, la prise en compte des recettes réalisées à l'étranger doit[-elle] se faire selon les règles applicables dans l'État de la succursale ou dans l'État du siège?»

20. LCL, les gouvernements de la République française, de la République de Chypre, du Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord ainsi que la Commission européenne ont présenté des observations écrites.

21. LCL, la République française, le Royaume-Uni ainsi que la Commission ont également été entendus en leurs observations orales au cours de l'audience publique qui s'est tenue le 27 septembre 2012.

IV – Analyse

A – *Observations liminaires*

22. Par ses questions préjudicielles, la juridiction de renvoi invite la Cour, en substance, à donner réponse à la question de savoir si (première et deuxième questions), et le cas échéant dans quelle mesure (troisième et quatrième questions), la sixième directive impose aux États membres, eu égard en particulier à l'arrêt FCE Bank, précité, de faire application de ce qui est communément dénommé le «prorata mondial», c'est-à-dire à calculer le prorata de déduction de la TVA, prévu aux articles 17, paragraphe 5, et 19 de ladite directive, du siège d'une société établie dans un État membre en prenant en compte, au titre de ses obligations fiscales dans ledit État membre, le chiffre d'affaires de ses succursales établies dans d'autres États membres ou dans des États tiers, et inversement et réciproquement.

23. Il doit, en premier lieu, être observé que la juridiction de renvoi pose sa quatrième question à titre subsidiaire, c'est-à-dire dans la mesure et pour autant qu'il serait répondu affirmativement à l'une ou l'autre des deux premières questions seulement. À supposer qu'il soit répondu négativement à ces deux premières questions, il ne sera donc pas nécessaire de répondre à la quatrième question. Il ne sera, par ailleurs, pas nécessaire de répondre à la troisième question, eu égard à la réponse que je propose d'apporter à la première question.

24. Il faut, en deuxième lieu, souligner que le litige au principal concerne une demande, formulée par une société dont le siège est établi dans l'État membre de la juridiction de renvoi, en l'occurrence en France, tendant à la prise en compte du chiffre d'affaires des succursales de ladite société établies dans d'autres États membres (première question) ou dans des États tiers (deuxième question) aux fins du calcul de son prorata de déduction au titre de ses obligations fiscales dans le premier État membre.

25. Pourtant, si la première question posée par la juridiction de renvoi porte précisément sur l'admissibilité de cette demande dans cette hypothèse, et donc du point de vue du siège de la société en cause au principal, elle porte également, in fine, sur l'admissibilité de la même demande dans l'hypothèse symétrique, du point de vue des succursales établies dans d'autres États membres. La juridiction de renvoi interroge en effet aussi la Cour sur la possibilité, pour les succursales établies dans d'autres États membres, de prendre également et symétriquement en compte, dans leur propre prorata de déduction et au titre de leurs obligations fiscales dans leur propre État membre d'établissement, l'ensemble des recettes de ladite société en tant que telles, c'est-à-dire celles du siège comme celles de chacune des autres succursales.

26. Or, la solution du litige au principal n'impliquant pas d'examiner les modalités de détermination du prorata de déduction des succursales de LCL établies et assujetties dans d'autres États membres, il appartiendra donc à la Cour, comme la Commission l'a proposé dans ses observations écrites, de reformuler la première question qui lui est posée en excluant cette dimension (10).

27. Enfin, et en troisième lieu, il paraît justifié d'épouser la distinction proposée par la juridiction de renvoi en répondant séparément et successivement à ses deux premières questions qui, tout en soulevant la même interrogation de principe concernant l'admissibilité du « prorata mondial », distinguent la situation des sociétés suivant qu'elles ont des succursales établies dans des États membres ou dans des États tiers, eu égard notamment aux dispositions spécifiques de l'article 17, paragraphe 3, sous c), de la sixième directive (11), régissant le droit à déduction de la TVA sur les biens et services utilisés pour les besoins des opérations exonérées conformément à l'article 13 B, sous a) et d), points 1 à 5, de cette directive (12) réalisées avec des preneurs établis dans des États tiers.

28. Dans le cadre de la présente affaire, LCL fait essentiellement valoir que le principe de neutralité inhérent au système commun de TVA établi par la sixième directive commande la consécration du « prorata mondial » et cela notamment comme conséquence logique de l'arrêt FCE Bank, précité.

29. En revanche, les gouvernements des États membres ayant présenté des observations écrites et orales ainsi que la Commission s'accordent, en substance, et en premier lieu, pour considérer que LCL attribue à l'arrêt FCE Bank, précité, une portée qu'il n'a pas. Ils estiment, en tout état de cause, que le système commun de TVA établi par la sixième directive et en particulier son emprise territoriale ainsi que des considérations d'ordre pratique s'opposent à la consécration du « prorata mondial ». La sixième directive exclurait la possibilité pour les États membres de permettre aux assujettis relevant du champ d'application territorial de leur législation fiscale et exerçant leurs activités dans plusieurs États membres à travers des succursales de prendre en compte le chiffre d'affaires de ces dernières aux fins du calcul de leur prorata de déduction.

B – Sur la prise en compte, dans le calcul du prorata de déduction du siège d'une société établie dans un État membre, du chiffre d'affaires des succursales établies dans d'autres États membres (première question)

30. Dans la mesure où l'arrêt FCE Bank, précité, occupe une place centrale dans la présente affaire, il est indispensable, avant même de se pencher sur l'admissibilité de la thèse du « prorata mondial », qui constitue l'enjeu principal de cette affaire (13), d'en sérier précisément la portée, de manière à déterminer jusqu'à quel point il peut conditionner la réponse à apporter aux questions posées à la Cour par la juridiction de renvoi.

1. Sur l'arrêt FCE Bank et sa portée

31. Il doit tout d'abord être observé que la solution arrêtée par la Cour dans son arrêt FCE Bank, précité, n'est à aucun moment mise à discussion, que ce soit dans le cadre du litige au principal ou devant la Cour, ni par LCL ni par les gouvernements des États membres ayant présenté des observations ou par la Commission (14). Cet arrêt constitue, tout au contraire, le point de départ des revendications de LCL et il convient par conséquent de tenir pour acquis que LCL et les succursales en cause dans le litige au principal relèvent bien du cas de figure envisagé dans ledit arrêt, c'est-à-dire qu'il s'agit bien de « succursales » et non de « sociétés filiales ». Il importe cependant de préciser, à cet égard, qu'il appartient à la juridiction de renvoi de s'assurer que la situation en cause dans le litige au principal relève bien du cas de figure couvert par la jurisprudence FCE Bank, précitée, les réponses aux questions qu'elle pose partant du postulat que LCL et ses différentes succursales constituent une entité juridique unique aux fins de l'application des règles de TVA.

32. En substance, LCL fait principalement et exclusivement valoir que l'application de la jurisprudence FCE Bank, précitée, emporte, en principe, une déperdition du droit à déduction de la TVA grevant les biens et services acquis en amont par le siège d'une société chaque fois que ces biens et services sont utilisés pour les besoins d'opérations taxées réalisées en aval par les succursales de ladite société établies dans d'autres États membres. En effet, faute pour le siège de pouvoir facturer lesdits biens et services fournis aux succursales, par application de la jurisprudence FCE Bank, précitée, ces dernières seraient dans l'impossibilité de déduire la TVA les grevant, acquittée en amont par le siège, de la TVA dont elles sont redevables sur les opérations taxables qu'elles réalisent en aval. Seule la TVA grevant les dépenses supportées par les succursales elles-mêmes dans leur État membre d'établissement serait ainsi susceptible d'être déduite.

33. LCL en déduit que, sauf à subir une déperdition du droit à déduction qui serait contraire au principe de neutralité de la TVA, une société dont le siège réalise à la fois des opérations taxables et des opérations n'ouvrant pas droit à déduction, au sens de l'article 17, paragraphe 5, de la sixième directive, devrait nécessairement pouvoir tenir compte, dans le calcul de son prorata de déduction de la TVA grevant les dépenses afférentes à ses opérations taxables, de l'ensemble des opérations auxquelles ont concouru lesdites dépenses, celles réalisées par le siège dans son État membre d'établissement comme celles réalisées par les succursales dans leur propre État membre d'établissement.

34. Formulé en termes très succincts, l'arrêt FCE Bank, précité, nous enseigne qu'une société ayant son principal établissement (son siège) dans un État membre (FCE Bank) et un établissement stable (une succursale) établi dans un autre État membre (FCE IT) forment, à l'égard de l'État membre d'établissement de la succursale (Italie) et dans la mesure où le siège a fourni à la succursale des biens ou services, un seul et unique assujetti (15) dans leurs « relations » réciproques (16), de sorte que les éventuelles prestations fournies par le siège de la société à la succursale ne sauraient être qualifiées de prestations de services à titre onéreux au sens de l'article 2 de la sixième directive, avec la conséquence nécessaire que ces dernières n'étaient pas soumises à la TVA, en l'espèce, dans l'État membre de la succursale.

35. En effet, une prestation de service n'est, conformément à la jurisprudence de la Cour (17), soumise à la TVA que s'il existe entre le prestataire et le bénéficiaire un rapport juridique au cours duquel des prestations réciproques sont échangées. Or, un tel rapport juridique ne saurait exister entre le siège d'une société et la succursale de la même société si cette dernière n'accomplit pas une activité économique indépendante, c'est-à-dire si elle ne peut être considérée comme étant autonome en ce qu'elle supporte le risque économique découlant de son activité (18). Tel était en l'occurrence le cas de FCE IT, succursale de FCE Bank ne disposant pas d'un capital de dotation (19).

36. Il doit à cet égard être observé qu'il n'est pas contesté, ni par les gouvernements des États membres ayant déposé des observations ni par la Commission, que l'application de la jurisprudence FCE Bank, précitée, peut théoriquement (20) aboutir à une situation dans laquelle une société établie dans un État membre et qui dispose de succursales établies dans d'autres États membres puisse enregistrer une certaine déperdition de son droit à déduction de la TVA, lorsqu'elle centralise dans un État membre, en l'occurrence celui de son siège pour l'hypothèse qui est la nôtre, l'acquisition de biens et de services utilisés pour des opérations réalisées dans d'autres États membres, les opérations réalisées en aval n'ouvrant pas droit à déduction de la TVA acquittée en amont.

37. Cependant, dans son arrêt FCE Bank, précité, la Cour s'est bornée à juger que les opérations réalisées par le siège d'une société avec ses différentes succursales devaient être considérées comme des opérations internes et la portée de cet arrêt s'épuise dans cette qualification.

38. La Cour, en effet, ne s'est, dans ledit arrêt, nullement prononcée sur les modalités de déduction de la TVA. S'il est vrai qu'il «peut avoir» pour conséquence que la TVA grevant lesdites dépenses en amont dans l'État membre du siège «puisse» ne pas être déduite à proportion de leur utilisation dans les opérations en aval dans les États membres des succursales, il ne s'agit là que de l'exclusion de l'une des possibilités envisageables de mise en œuvre du droit à déduction.

39. Il ne saurait pour autant être considéré que la conséquence implicite mais nécessaire de l'arrêt FCE Bank, précité, serait d'imposer aux États membres, en quelque sorte corrélativement ou à titre de compensation, en application du principe de neutralité inhérent au système commun de TVA établi par la sixième directive, de permettre à une société dont une partie des activités est exonérée de la TVA, en vertu de l'article 13 B, sous d), de cette directive, et n'ouvre donc pas, en principe, droit à déduction de la TVA de calculer son prorata de déduction, en application des articles 17, paragraphe 5, et 19 de ladite directive, en tenant compte du chiffre d'affaires de toutes ses succursales.

40. Pour conclure, s'il est vrai que l'arrêt FCE Bank, précité, exclut une possibilité de déduction de la TVA grevant des dépenses réalisées par le siège d'une société établi dans un État membre lorsqu'elles sont utilisées pour des opérations réalisées par ses succursales dans d'autres États membres, il ne fournit cependant pas de réponse, ni explicite ni implicite, à la principale question soulevée par la présente affaire, à savoir si une telle société doit prendre en compte tant le chiffre d'affaires du siège de celle-ci que celui de ses succursales pour calculer son prorata de déduction au sens des articles 17, paragraphe 5, et 19 de la sixième directive. C'est donc ailleurs que la réponse à cette question devra être cherchée.

41. Toutefois, avant d'examiner les dispositions des articles 17, paragraphe 5, et 19 de la sixième directive, sur lesquelles LCL fonde ses revendications et qui régissent le droit à déduction de la TVA grevant les biens et services utilisés à la fois pour des opérations ouvrant droit à déduction et des opérations n'ouvrant pas droit à déduction, il importe de commencer par rappeler

la portée du droit à déduction, tel que prévu à l'article 17 de la sixième directive et interprété par la Cour.

2. Sur le droit à déduction, le principe de neutralité et l'emprise territoriale du régime commun de TVA

42. Ainsi que la Cour l'a itérativement souligné, le régime de déductions établi par les articles 17 à 20 de la sixième directive constitue un élément fondamental (21) du système commun de TVA, en ce qu'il vise à assurer la neutralité de la taxe à l'égard de toutes les activités économiques, quels que soient leurs buts ou leurs résultats, pour autant qu'elles soient elles-mêmes soumises à la TVA (22). Impôt essentiellement destiné à frapper la consommation, et sur le lieu de cette consommation (23), proportionnellement au prix des biens et des services (24), la TVA s'applique, sauf exception (25), à chaque transaction de production ou de distribution, déduction faite de la TVA qui a grevé directement le coût des divers éléments constitutifs du prix desdits biens et services (26).

43. Le droit à déduction prévu à l'article 17 de la sixième directive vise, ainsi, à soulager l'assujetti du poids de la TVA due ou acquittée dans le cadre de toutes ses activités économiques, pour autant qu'elles ne soient pas exonérées. Ladite directive lui permet donc de déduire de la TVA qu'il perçoit sur les opérations taxables qu'il réalise et dont il est redevable la TVA grevant en amont les biens ou les services qu'il a acquis aux fins desdites opérations, pour autant que ces dépenses d'amont présentent un lien direct et immédiat avec les opérations en aval (27) ou puissent se rattacher aux frais généraux de l'assujetti et ainsi constituer des éléments constitutifs du prix des opérations d'aval (28).

44. Ce n'est que dans la mesure où un bien ou un service est utilisé pour les besoins de ses opérations taxées qu'un assujetti peut déduire de la TVA dont il est redevable celle due ou acquittée pour ce bien ou ce service (29). La déduction de la TVA en amont, qui s'impose également afin d'éviter une double imposition (30), est ainsi liée à la perception de la TVA en aval (31).

45. L'utilisation qui est faite des biens ou des services, ou qui est envisagée pour ceux-ci, détermine par ailleurs l'étendue de la déduction initiale à laquelle l'assujetti a droit en vertu de l'article 17 de la sixième directive et l'étendue des éventuelles régularisations au cours des périodes suivantes, lesquelles doivent être effectuées dans les conditions prévues à l'article 20 de cette directive (32).

46. L'importance du droit à déduction conféré aux assujettis explique que, sauf en cas de fraude ou d'abus (33), toute limitation doit, en raison de son incidence sur le niveau de la charge fiscale, s'appliquer de manière similaire dans tous les États membres et suppose, en conséquence, une disposition de droit de l'Union l'autorisant expressément (34).

47. En revanche, chaque fois que des biens ou des services acquis par un assujetti sont utilisés pour les besoins d'opérations exonérées ou ne relevant pas du champ d'application de la TVA (35), ce qui est important pour bien comprendre la portée du principe de neutralité, il ne peut y avoir ni perception de taxe en aval ni, par conséquent, déduction ou remboursement de la taxe acquittée en amont (36).

48. Conformément à l'article 17, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive, lorsqu'un assujetti fournit des biens ou des services à un autre assujetti qui les utilise pour effectuer une opération exonérée en vertu, par exemple, de l'article 13 A de cette même directive, ce dernier n'a pas, en principe, le droit de déduire la TVA acquittée en amont, puisque, dans un tel cas, les biens et les services concernés ne sont pas utilisés pour des opérations taxées (37). Cela explique le

phénomène, parfois qualifié de «TVA cachée», suivant lequel un coût supplémentaire vient s'ajouter au prix des produits ou des services utilisés dans les opérations successives exonérées (38).

49. Ce n'est qu'à titre exceptionnel que la sixième directive prévoit, notamment, à son article 17, paragraphe 3, sous b) et c) (39), un droit à déduction de la TVA relative à des biens ou à des services utilisés pour des opérations exonérées (40), les termes employés par ladite directive à cet égard étant d'interprétation stricte (41).

50. C'est des prescriptions de l'article 17, paragraphe 2, de la sixième directive, et donc du droit à déduction en particulier, que découle le principe de neutralité fiscale, qui constitue, en tant que partie intégrante du mécanisme de la TVA, un principe fondamental inhérent au système commun de TVA mis en place par la législation communautaire (42).

51. Parfois qualifié de principe général du droit de l'Union inhérent au système commun de TVA, le principe de neutralité est également une expression du principe général d'égalité de traitement (43), qui commande que les assujettis se trouvent, au regard de la TVA, dans les mêmes conditions de concurrence, sauf différenciation objectivement justifiée (44).

52. Comme la Cour l'a cependant souligné, le principe de neutralité n'a pas, à la différence des autres principes généraux du droit de l'Union, rang constitutionnel et nécessite une élaboration législative qui ne peut se faire que par un acte de droit communautaire dérivé (45). Il s'agit donc non pas d'une règle de droit primaire, mais plutôt d'un principe d'interprétation (46), qui doit notamment guider les États membres dans l'adoption de leur législation assurant la transposition de la sixième directive.

53. Il importe, à ce dernier égard, de souligner que le régime commun de TVA établi par la sixième directive, dont l'un des principaux objectifs, ainsi qu'il ressort de son deuxième considérant, est de garantir des ressources propres à l'Union par la perception d'un impôt prélevé par application d'un taux commun à une assiette déterminée de manière uniforme et selon des règles communes, demeure, nonobstant cette harmonisation, fortement marqué par l'emprise territoriale, et donc étatique, de son fonctionnement. L'harmonisation réalisée par ladite directive n'étant que partielle, il existe un régime légal de TVA différent dans chaque État membre. En somme, quoique soumise à un régime commun, la TVA demeure un impôt relevant de la souveraineté fiscale des États membres, souveraineté qui s'exprime dans les différentes dispositions de la sixième directive révélant l'emprise territoriale dudit régime commun.

54. En particulier, comme la Cour a eu l'occasion de le souligner, l'article 9 de la sixième directive, qui détermine de manière uniforme le lieu de rattachement fiscal des prestations de services, vise à établir, ainsi qu'il ressort du septième considérant de ladite directive, une répartition rationnelle des sphères d'application des législations nationales en matière de TVA et a ainsi pour objectif d'éviter, d'une part, les conflits de compétences susceptibles de conduire à une double imposition et, d'autre part, la non-imposition de recettes (47).

55. Le principe, rappelé ci-dessus, suivant lequel «la TVA doit être acquittée, quel que soit son montant, dans l'État membre où intervient la consommation finale du bien» (48), permet «une répartition stricte des recettes de TVA sur les opérations intracommunautaires et une délimitation claire de la souveraineté fiscale des États membres concernés» (49).

56. Au bénéfice des développements qui précèdent, et avant d'aborder précisément la réponse à apporter aux questions de la juridiction de renvoi, il convient de présenter succinctement les modalités du calcul du droit à déduction reconnu aux assujettis qui fournissent eux-mêmes des biens ou des services non entièrement soumis à la TVA.

3. Sur le prorata de déduction (articles 17, paragraphe 5, et 19 de la sixième directive)

57. Dans les hypothèses dans lesquelles l'assujetti réalise à la fois et, en principe, de façon indistincte des opérations taxables et des opérations n'ouvrant pas droit à déduction, la déduction n'est admise, conformément à l'article 17, paragraphe 5, premier et second alinéas, de la sixième directive, que pour la partie de l'ensemble de la TVA acquittée en amont qui est proportionnelle au montant afférent aux opérations taxables, ce prorata étant déterminé pour l'ensemble des opérations de l'assujetti conformément à l'article 19 de ladite directive.

58. Ces dispositions visent à permettre à un assujetti qui acquiert des biens ou des services pour l'exercice à la fois d'activités taxées et d'activités exonérées de déduire, à partir de l'ensemble des opérations effectuées, la part proportionnelle de TVA ayant grevé l'acquisition desdits biens ou services qui est censée correspondre à leur utilisation dans ses activités taxées (50) et s'inscrit ainsi dans la logique du droit à déduction lui-même.

59. L'article 17, paragraphe 5, troisième alinéa, de la sixième directive autorise néanmoins les États membres à prévoir diversement, en s'écartant de ce qui est prévu aux alinéas précédents, la faculté ou l'obligation pour les assujettis d'opérer un calcul individualisé, et en ce sens distinct, pour chaque «secteur d'activité» [points a) et b)] ou bien de déterminer la déduction suivant l'«affectation réelle» de tout ou partie des biens et services utilisés [point c)], mais également à imposer le prorata principal ou à l'autoriser, cette seconde option impliquant la possibilité d'autres proratas [point d)], notamment.

60. Prises dans leur ensemble, les dispositions de l'article 17, paragraphe 5, troisième alinéa, de la sixième directive, qui font l'objet de la troisième question de la juridiction de renvoi, ont notamment pour objectif de permettre aux États membres de parvenir, en tenant compte des caractéristiques spécifiques propres aux activités de l'assujetti, à des résultats plus précis que ce que la méthode du prorata peut permettre (51), dans le respect de l'effet utile de l'article 17, paragraphe 5, premier alinéa, de ladite directive ainsi que des principes qui sous-tendent le système commun de TVA, notamment ceux de neutralité fiscale et de proportionnalité (52).

61. Ainsi que le gouvernement du Royaume-Uni l'a fait observer, l'existence même de ces options alternatives permet de constater que le système du prorata de déduction peut ne pas toujours donner lieu à une correspondance parfaitement exacte entre la proportion de TVA qui peut être recouvrée sur des dépenses d'amont et l'utilisation effective desdites dépenses sur les opérations en aval.

4. Sur la question de savoir si la sixième directive impose l'application du «prorata mondial»

62. Ainsi qu'il ressort des développements qui précèdent et ainsi que l'ont souligné tant LCL que le gouvernement français et la Commission, les articles 17, paragraphes 2 et 5, et 19 de la sixième directive ne fournissent pas de réponse explicite à la question de savoir si le siège d'une société établie dans un État membre doit prendre en compte, dans le calcul de son prorata de déduction, le chiffre d'affaires de ses succursales établies dans d'autres États membres.

63. D'une manière très générale, les défenseurs comme les opposants au «prorata mondial» ont développé maints arguments s'efforçant de démontrer, c'est selon, que cette prise en compte

s'impose en vertu de et par application du principe de neutralité du système commun de TVA établi par la sixième directive ou qu'elle est exclue, en considération de l'emprise territoriale dudit système et eu égard aux difficultés pratiques que sa mise en œuvre soulèverait, tant pour les assujettis que pour les administrations fiscales de contrôle.

64. Or, ainsi qu'il ressort de l'analyse qui précède, les modalités concrètes d'exercice du droit à déduction sur les opérations réalisées par une société telle que LCL, établie dans un État membre, et ses succursales, établies dans d'autres États membres, de même que l'étendue de ce droit, dépendent dans une large mesure d'un certain nombre de choix librement opérés par les États membres à l'égard desquels ils ont la qualité d'assujetti, et notamment (53) entre l'une ou l'autre méthode de détermination du droit à déduction prévue par l'article 17, paragraphe 5, de la sixième directive. Cette disposition laisse aux États membres une marge de manœuvre certaine (54) pour organiser le droit à déduction de la manière la mieux adaptée aux caractéristiques spécifiques propres aux activités des assujettis, dans l'objectif de garantir la neutralité de la TVA de la façon la plus précise possible.

65. En l'absence de disposition expresse du droit de l'Union à cet égard, c'est donc d'abord et avant tout aux autorités et aux juridictions nationales compétentes qu'il incombe de déterminer, dans les limites établies par l'article 17 de la sixième directive et le respect des principes inhérents au système commun de TVA que cette dernière établit, les modalités concrètes d'exercice du droit à déduction dont doivent bénéficier les assujettis qui, comme LCL le soutient, font l'acquisition, dans un État membre de biens ou de services utilisés pour des opérations réalisées en aval par des succursales établies dans d'autres États membres.

66. Du reste, LCL a souligné à cet égard, en substance, dans le cadre de sa réponse à la troisième question de la juridiction de renvoi, qu'il ne lui était pas possible de constituer des secteurs d'activité distincts, compte tenu du droit national applicable au droit à déduction à la date des faits au principal, de sorte que ce droit n'établissait aucune distinction suivant le mode d'organisation des sociétés (55).

67. Certes, et ainsi qu'il ressort de la jurisprudence de la Cour analysée ci-dessus, le droit à déduction doit correspondre, en ligne de principe et autant que possible, à la TVA payée en amont sur l'acquisition de biens et de services utilisés pour des opérations non exonérées. Cette exigence n'implique cependant pas, pour autant, nécessairement, l'obligation pour les États membres de prévoir que soit systématiquement pris en compte, dans le calcul du prorata de déduction d'une société assujettie, visé aux articles 17, paragraphe 5, premier et second alinéas, et 19 de la sixième directive, le chiffre d'affaires total de celle-ci, c'est-à-dire tant celui de son siège que celui de toutes ses succursales établies dans d'autres États membres, au risque, comme les gouvernements des États membres ayant soumis des observations et la Commission l'ont tous souligné, de fausser la signification même du prorata de déduction.

68. Il doit à cet égard être souligné, ainsi que le gouvernement du Royaume-Uni et la Commission l'ont fait dans leurs observations écrites, que l'argumentation de LCL vise à inviter la Cour à définir, de manière générale, les principes théoriques qui doivent présider à la détermination du prorata de déduction dans le cas d'une société dont le siège établi dans un État membre centralise des dépenses notamment utilisées pour des opérations réalisées par ses succursales dans d'autres États membres, sans fournir la moindre précision chiffrée (56) sur le montant global desdites dépenses communes ou sur la proportion des opérations taxées des succursales utilisant ces dernières ni la moindre indication sur le lien direct et immédiat, requis par la jurisprudence de la Cour, entre les dépenses d'amont effectuées par le siège de ladite société et les opérations d'aval ouvrant droit à déduction réalisées par les succursales de cette dernière.

69. Or, la déperdition du droit à déduction de la TVA que LCL dénonce présente un caractère

aléatoire, dans la mesure où elle dépend, outre des choix effectués par les différents États membres en cause évoqués ci-dessus, du volume relatif des opérations taxables par rapport aux opérations exonérées respectivement réalisées par le siège de la société et ses succursales et du volume des dépenses communes effectuées par le siège au profit de ses succursales.

70. Contrairement à ce que fait valoir LCL, il ne saurait être considéré que la non-prise en compte du chiffre d'affaires des succursales entraînerait une rupture de l'égalité de traitement, elle-même contraire au principe de neutralité, entre les sociétés suivant qu'elles n'ont de succursales que dans leur État membre d'établissement ou qu'elles ont des succursales dans d'autres États membres ou encore entre les sociétés disposant de succursales et celles contrôlant des sociétés filiales (57).

71. Une société ayant son siège et des succursales dans un seul État membre n'est pas, au regard du régime objectif établi par la sixième directive, dans la même situation qu'une société disposant de succursales dans d'autres États membres. La première, en effet, est en principe assujettie dans un seul État membre et relève par conséquent du champ d'application territorial de la législation relative à la TVA de ce seul État membre, alors que la seconde est assujettie dans autant d'États membres que de lieux où elle dispose d'une succursale (58) et relève donc, compte tenu du lieu de rattachement fiscal de ses activités, du champ d'application territorial de chacune des législations relatives à la TVA desdits États membres.

72. Par ailleurs, et de même, une société disposant de succursales n'est en principe, au regard de la TVA et eu égard à la jurisprudence FCE Bank, précitée, pas dans la même situation qu'une société mère à l'égard de ses filiales (59). Comme la Cour l'a rappelé, les personnes indépendantes du point de vue juridique, mais étroitement liées entre elles sur les plans financier, économique et de l'organisation, peuvent être considérées comme un seul assujetti, conformément à l'article 4, paragraphe 4, de la sixième directive, uniquement lorsqu'elles sont établies sur le territoire d'un seul et même État membre (60).

73. Enfin, la Cour a également eu l'occasion de souligner que les assujettis étaient libres de choisir les structures organisationnelles et les modalités transactionnelles qu'ils estiment les plus appropriées pour leurs activités économiques et aux fins de limiter leurs charges fiscales (61), ce qui englobe l'organisation et la répartition des dépenses de groupe.

74. Par conséquent, il convient de dire pour droit, en réponse à la première question posée par la juridiction de renvoi, que les articles 17, paragraphes 2 et 5, et 19 de la sixième directive doivent être interprétés en ce sens qu'ils n'obligent pas les États membres à prévoir que soit pris en compte, dans le calcul du prorata de déduction d'une société dont le siège est établi sur leur territoire, le chiffre d'affaires des succursales de ladite société établies dans d'autres États membres.

C – Sur la prise en compte, dans le calcul du prorata de déduction du siège d'une société établie dans un État membre, du chiffre d'affaires des succursales établies dans des États tiers (deuxième question)

75. Par sa deuxième question, la juridiction de renvoi demande également à la Cour si, eu égard à l'article 17, paragraphe 3, sous a) et c), de la sixième directive (62), une société dont le siège est établi dans un État membre doit prendre en compte, dans le calcul de son prorata de déduction, le chiffre d'affaires de ses succursales établies dans des États tiers et, partant, si la réponse apportée à la première question concernant les succursales établies dans les autres États membres vaut également pour les succursales établies dans les États tiers.

76. L'article 17, paragraphe 3, sous a), de la sixième directive prévoit que les États membres

accordent également à tout assujetti la déduction ou le remboursement de la TVA grevant les biens et les services utilisés pour les besoins de ses opérations «effectuées à l'étranger» qui ouvriraient droit à déduction si elles étaient effectuées à l'intérieur du pays.

77. La question de savoir si des prestations de services ont été réalisées «à l'étranger» doit être résolue par application des règles fixées par l'article 9 de la sixième directive (63). En l'occurrence, l'article 9, paragraphe 2, sous e), cinquième tiret, de la sixième directive (64) précise que le lieu des opérations bancaires et financières rendues à un preneur établi dans un autre État membre ou dans un État tiers est, notamment, le lieu où celui-ci a établi le siège de son activité économique ou un établissement stable.

78. L'article 17, paragraphe 3, sous c), de la sixième directive prévoit, quant à lui, que les États membres accordent également à tout assujetti la déduction ou le remboursement de la TVA grevant les biens et les services utilisés pour les besoins de ses opérations exonérées conformément à l'article 13 B, sous a) et d), points 1 à 5, de cette directive (65), lorsque le preneur est établi en dehors de la Communauté, notamment.

79. Ces exportations à destination d'États tiers sont ainsi définies dans les mêmes termes que le sont les prestations «effectuées à l'étranger» en vertu des articles 17, paragraphe 3, sous a), et 9, paragraphe 2, sous e), de la sixième directive.

80. Il se déduit de ces dispositions que les exportations de services bancaires et financiers exonérés relevant de l'énumération de l'article 13 B, sous a) et d), points 1 à 5, de la sixième directive ne bénéficient d'un droit à déduction ou à remboursement que lorsqu'elles le sont à destination de preneurs établis dans des États tiers.

81. En l'occurrence, toutefois, il ressort du dossier que LCL réclame un droit à déduction non pas sur les opérations réalisées par son siège à destination de preneurs établis dans des États tiers, c'est-à-dire les exportations de services financiers et bancaires réalisés par son siège, mais la prise en compte, dans le calcul du prorata de déduction dudit siège, du chiffre d'affaires réalisé par ses succursales établies dans des États tiers. La situation en cause dans le litige au principal ne relevant pas de ces dispositions, elles ne sauraient avoir d'incidence sur la réponse à apporter à la seconde question de la juridiction de renvoi.

82. Dans ces conditions, et pour autant que, par sa deuxième question, la juridiction de renvoi demande à la Cour de préciser si la réponse apportée à la première question concernant les succursales établies dans les autres États membres vaut également pour les succursales établies dans les États tiers, il convient de dire pour droit que, de même qu'un État membre ne saurait être tenu de prévoir que soit pris en compte, dans le cadre du calcul du prorata de déduction d'une société assujettie dans ledit État membre, le chiffre d'affaires de ses succursales établies dans d'autres États membres, il ne saurait, pour les mêmes motifs, être tenu de prévoir que soit pris en compte le chiffre d'affaires des succursales de ladite société établies dans des États tiers.

83. Eu égard à la réponse négative qu'il est proposé d'apporter aux deux premières questions posées par la juridiction de renvoi, il n'est pas nécessaire de répondre à ses troisième et quatrième questions.

V – Conclusion

84. Eu égard à l'analyse qui précède, je propose à la Cour de répondre aux questions préjudicielles posées par le Conseil d'État dans les termes suivants:

Les articles 17, paragraphes 2, 3 et 5, et 19 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, doivent être interprétés en ce sens qu'ils n'obligent pas les États membres à prévoir que soit pris en compte, dans le calcul du prorata de déduction d'une société dont le siège est établi sur leur territoire, le chiffre d'affaires des succursales de ladite société établies dans d'autres États membres ou dans des États tiers.

1 – Langue originale: le français.

2 – Directive du Conseil du 17 mai 1977 en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme (JO L 145, p. 1, ci-après la «sixième directive»).

3 – Directive du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO L 347, p. 1).

4 – Voir article 412 de la directive 2006/112.

5 – C-210/04, Rec. p. I-2803.

6 – Voir, désormais, dispositions des articles 167 à 173 de la directive 2006/112.

7 – Voir, désormais, dispositions des articles 174 et 175 de la directive 2006/112.

8 – Ci-après le «CGI».

9 – Ci-après «LCL».

10 – Voir, notamment, arrêt FCE Bank, précité (points 21 et 22 et jurisprudence citée).

11 – Voir, désormais, dispositions de l'article 169, sous c), de la directive 2006/112.

12 – Voir, désormais, dispositions des articles 135 et 136 de la directive 2006/112.

13 – Le rapporteur public de l'affaire au principal devant le Conseil d'État, qui a conclu que le «principe de neutralité» de la TVA paraissait jouer en faveur de la thèse du «prorata mondial», a souligné l'importance d'une question qui «touche aux fondamentaux du système commun de TVA» et recommandé, en conséquence, à la haute juridiction administrative française de poser à la Cour les présentes questions préjudicielles. Voir Legras, C., *Le prorata de TVA peut-il être mondialisé?*, conclusions sous Conseil d'État, 11 juillet 2011, n° 301849, Sté Crédit Lyonnais, *Revue de jurisprudence fiscale*, 2011, n° 10, Études et doctrines, p. 917. Voir, également, Guichard, M., et Stemmer, W., *Prestations intra-entreprises et TVA*, *Droit fiscal*, 2007, n° 11, p. 273; Amand, C., et Lenoir, V., *Prorata de déduction de la TVA par les intermédiaires financiers: le chiffre d'affaires des opérations de crédit est-il constitué par les intérêts bruts ou la marge brute?*, *Banque & Droit*, 2005, n° 101, p. 10; Bouchard, J.-C., et Courjon, O., *Le prorata et le principe de neutralité*, *Droit fiscal*, 2006, n° 48, p. 2058; Stemmer, W., *TVA. Prorata mondial: entre le marteau et l'enclume!*, *Droit fiscal*, 2011, n° 30, act. n° 241; Sniadower, C., *Faut-il craindre la mondialisation? À propos de la décision Sté Le Crédit Lyonnais sur le calcul du prorata de déduction de la TVA*, *Droit fiscal*, 2011, n° 44, Comm. n° 573; Grundt, V., et Hamacher, R., *Le prorata de déduction de TVA par les organismes financiers en Allemagne*, *Droit fiscal*, 2007, n° 15, p. 404.

14 – Ainsi que le rapporteur public devant le Conseil d'État le souligne dans ses conclusions mentionnées à la note en bas de page 13 des présentes conclusions, le Conseil d'État avait lui-même adopté la solution retenue par la Cour dans son arrêt FCE Bank, précité. Voir arrêts du 9

janvier 1981, Société Timex Corporation (n° 10145, Droit fiscal, 1981, n° 23, comm. n° 1237), et du 29 juin 2001, Banque Sudameris (n° 176105, Revue de jurisprudence fiscale, 10/01, n° 1217, conclusions Goulard G., p. 811, Droit fiscal, 2001, n° 46, comm. n° 1056). Sur cette jurisprudence, voir, notamment, Guichard, M., et Stemmer, W., op. cit., ainsi que Sniadower, C., op. cit.

15 – Arrêt FCE Bank, précité (point 37). Il est également précisé, au point 41 de cet arrêt, que la succursale ne doit pas constituer une entité juridique distincte du siège de la société.

16 – Arrêt FCE Bank, précité (point 41).

17 – Ibidem (point 34).

18 – Arrêt FCE Bank, précité (point 35).

19 – Ibidem (point 37). Voir également, sur ce point, points 38 et suiv. des conclusions de l'avocat général Léger dans l'affaire ayant donné lieu à cet arrêt.

20 – Le gouvernement du Royaume-Uni explique, à cet égard, exemples concrets à l'appui, que la déperdition de déduction de TVA est aléatoire, compte tenu des différents facteurs intervenant dans le calcul du prorata.

21 – Voir arrêt du 14 février 1985, Rompelman (268/83, Rec. p. 655, point 19).

22 – Voir, notamment, arrêts du 21 septembre 1988, Commission/France (50/87, Rec. p. 4797, point 15); du 26 avril 2005, «Goed Wonen» (C?376/02, Rec. p. I?3445, point 26), ainsi que du 12 juillet 2012, EMS-Bulgaria Transport (C?284/11, points 43 et 44).

23 – Conformément à l'objectif visé à l'article 4 de la première directive 67/227/CEE du Conseil, du 11 avril 1967, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires (JO 71, p. 1301). Voir également, en ce sens, septième considérant de la directive 91/680/CEE du Conseil, du 16 décembre 1991, complétant le système commun de la taxe sur la valeur ajoutée et modifiant, en vue de l'abolition des frontières fiscales, la directive 77/388/CEE (JO L 376, p. 1).

24 – Conformément à l'article 2 de la directive 67/227. Voir, notamment, arrêt du 3 octobre 2006, Banca popolare di Cremona (C?475/03, Rec. p. I?9373, point 21).

25 – Sur le régime transitoire d'exonération des livraisons intracommunautaires de biens prévue à l'article 28 quater, A, sous a), premier alinéa, de la sixième directive, voir, notamment, arrêts du 6 juillet 1995, BP Soupergaz (C?62/93, Rec. p. I?1883, point 16); du 6 juillet 2006, Kittel et Recolta Recycling (C?439/04 et C?440/04, Rec. p. I?6161, point 49), ainsi que du 27 septembre 2012, VSTR (C?587/10, points 27 et 28).

26 – Voir, notamment, arrêts BP Soupergaz, précité (point 16); du 12 janvier 2006, Optigen e.a. (C?354/03, C?355/03 et C?484/03, Rec. p. I?483, point 54), ainsi que du 6 décembre 2012, Bonik (C?285/11, point 28).

27 – Voir, notamment, arrêts du 6 avril 1995, BLP Group (C?4/94, Rec. p. I?983, point 19); du 8 juin 2000, Midland Bank (C?98/98, Rec. p. I?4177, point 20); du 3 mars 2005, Fini H (C?32/03, Rec. p. I?1599, point 26), ainsi que du 8 février 2007, Investrand (C?435/05, Rec. p. I?1315, point 23).

28 – Voir, notamment, arrêts du 22 février 2001, Abbey National (C?408/98, Rec. p. I?1361, points 35 et 38 à 40); du 27 septembre 2001, Cibo Participations (C?16/00, Rec. p. I?6663), ainsi

que du 6 septembre 2012, Portugal Telecom, (C-496/11, point 37).

29 – Voir, notamment, arrêts du 4 octobre 1995, Armbrecht (C-291/92, Rec. p. I-2775, point 27), et du 15 décembre 2005, Centralan Property (C-63/04, Rec. p. I-11087, point 54).

30 – Voir arrêt du 30 mars 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, Rec. p. I-3039, point 24).

31 – Voir, notamment, arrêts Uudenkaupungin kaupunki, précité (point 24); du 14 septembre 2006, Wollny (C-72/05, Rec. p. I-8297, point 20), et du 22 décembre 2010, RBS Deutschland Holdings (C-277/09, Rec. p. I-13805, point 35).

32 – Voir, notamment, arrêts du 11 juillet 1991, Lennartz (C-97/90, Rec. p. I-3795, point 15); du 8 juin 2000, Schlostra (C-396/98, Rec. p. I-4279, point 37), et Centralan Property, précité (point 54).

33 – Voir, notamment, arrêts Fini H, précité (point 31); du 21 février 2006, Halifax e.a. (C-255/02, Rec. p. I-1609), ainsi que RBS Deutschland Holdings, précité (points 48 et suiv.).

34 – Voir arrêts Commission/France, précité (point 15); BP Soupergaz, précité (point 18), ainsi que du 8 janvier 2002, Metropol et Stadler (C-409/99, Rec. p. I-81, point 42).

35 – Voir, à cet égard, arrêts du 22 juin 1993, Sofitam (C-333/91, Rec. p. I-3513, points 13 et 14); Cibo Participations, précité (point 44), ainsi que du 29 avril 2004, EDM (C-77/01, Rec. p. I-4295, point 44).

36 – Voir, par exemple, arrêts Uudenkaupungin kaupunki, précité (point 24); Wollny, précité (point 20); du 12 février 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, Rec. p. I-839, point 28); du 29 octobre 2009, SKF (C-29/08, Rec. p. I-10413, point 59), et du 16 février 2012, Eon Aset Menidjunt (C-118/11, point 44).

37 – Voir, notamment, arrêts du 19 janvier 1982, Becker (8/81, Rec. p. 53, point 44); du 26 septembre 1996, Debouche (C-302/93, Rec. p. I-4495, point 16), et du 7 décembre 2006, Eurodental (C-240/05, Rec. p. I-11479, point 26).

38 – Voir, à cet égard, la description du phénomène par la Commission dans son *Document de consultation sur la modernisation des obligations TVA concernant les services financiers et d'assurance*, soumis dans le cadre de l'appel à contributions concernant la révision de la législation communautaire relative au traitement des services financiers au regard de la TVA lancé en mars 2006

(http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/consultations/tax/modernising_VAT).

39 – Sur l'incidence de l'article 17, paragraphe 3, sous c), de la sixième directive sur le litige au principal, voir ci-dessous les développements consacrés aux succursales de LCL établies dans des États tiers.

40 – Voir arrêt BLP Group, précité (point 23).

41 – Voir arrêt Eurodental, précité (point 33).

42 – Arrêt du 29 octobre 2009, NCC Construction Danmark (C-174/08, Rec. p. I-10567, points 39 à 45).

- 43 – Voir, notamment, arrêts du 8 juin 2006, L.u.P. (C-106/05, Rec. p. I-5123, point 48), et du 10 avril 2008, Marks & Spencer (C-309/06, Rec. p. I-2283, point 49).
- 44 – Voir, pour les produits illicites tels les stupéfiants exclusifs de toute concurrence, arrêts du 5 juillet 1988, Mol (269/86, Rec. p. 3627, points 17 et 18), ainsi que Vereniging Happy Family Rustenburgerstraat (289/86, Rec. p. 3655, points 19 et 20), et, pour les biens interdits d'exportation pour certaines destinations, arrêt du 2 août 1993, Lange (C-111/92, Rec. p. I-4677, points 16 et 17).
- 45 – Voir arrêt NCC Construction Danmark, précité (point 42).
- 46 – Voir arrêt du 19 juillet 2012, Deutsche Bank (C-44/11, point 45), ainsi que point 60 des conclusions de l'avocat général Sharpston dans l'affaire ayant donné lieu à cet arrêt.
- 47 – Voir, notamment, arrêts du 4 juillet 1985, Berkholz (168/84, Rec. p. 2251, point 14); du 23 janvier 1986, Trans Tirreno Express (283/84, Rec. p. 231, point 14); du 20 février 1997, DFDS (C-260/95, Rec. p. I-1005, point 18); du 6 novembre 1997, Reisebüro Binder (C-116/96, Rec. p. I-6103, point 12); du 11 septembre 2003, Cookies World (C-155/01, Rec. p. I-8785, point 46); du 29 mars 2007, Aktiebolaget NN (C-111/05, Rec. p. I-2697, point 43), et du 26 janvier 2012, ADV Allround (C-218/10, point 27).
- 48 – Voir, notamment, arrêt du 27 septembre 2007, Collée (C-146/05, Rec. p. I-7861, point 37).
- 49 – Arrêt du 6 avril 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, Rec. p. I-3227, point 40). Voir, également, point 67 et jurisprudence citée de mes conclusions dans l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt du 7 décembre 2010, R. (C-285/09, Rec. p. I-12605).
- 50 – Arrêt du 6 mars 2008, Nordania Finans et BG Factoring (C-98/07, Rec. p. I-1281, point 20).
- 51 – Voir, en ce sens, arrêt du 18 décembre 2008, Royal Bank of Scotland (C-488/07, Rec. p. I-10409, point 24).
- 52 – Arrêt du 8 novembre 2012, BLC Baumarkt (C-511/10, points 15 et 16).
- 53 – Il doit ici être rappelé, à cet égard, que l'article 13 C de la sixième directive permet aux États membres d'accorder à leurs assujettis le droit d'opter pour la taxation pour les opérations visées à l'article 13 B, sous d), de cette directive, notamment, étant précisé que l'exercice de l'option éventuellement ouverte par un État membre ne appartient au seul assujetti. Voir, notamment, arrêts précités Becker (point 38); Commission/France (point 18), et Uudenkaupungin kaupunki (points 44 à 47).
- 54 – Voir, en ce sens, Stemmer, W., op. cit.
- 55 – Sur la jurisprudence et la doctrine française relative aux secteurs d'activité distincts, voir, notamment, Tournès, P., *Plaidoyer en faveur de la règle des secteurs d'activité distincts*, Revue de jurisprudence fiscale, 2000, n° 2, p. 99.
- 56 – Ainsi qu'il ressort de l'arrêt de la cour administrative d'appel de Paris du 8 décembre 2006 mentionné au point 17 des présentes conclusions.
- 57 – Voir également, en ce sens, p. 924 des conclusions du rapporteur public devant la juridiction de renvoi.

58 – Voir, en ce sens, arrêt du 16 juillet 2009, *Commission/Italie* (C-244/08).

59 – Voir en ce sens, notamment, arrêts du 20 juin 1991, *Polysar Investments Netherlands* (C-60/90, Rec. p. I-3111, points 9 à 17); du 14 novembre 2000, *Floridienne et Berginvest* (C-142/99, Rec. p. I-9567, point 19); du 8 mars 2001, *Skandia* (C-240/99, Rec. p. I-1951, points 43 et 44); ordonnance du 12 juillet 2001, *Welthgrove* (C-102/00, Rec. p. I-5679, point 16), ainsi que arrêt *RBS Deutschland Holdings*, précité (point 50).

60 – Voir arrêt *Polysar Investments Netherlands*, précité (point 15). Voir, également, arrêt du 22 mai 2008, *Ampliscientifica et Amplifin* (C-162/07, Rec. p. I-4019, points 17 à 23).

61 – Arrêts du 9 octobre 2001, *Cantor Fitzgerald International* (C-108/99, Rec. p. I-7257, point 33); *Halifax e.a.*, précité (point 73), ainsi que *RBS Deutschland Holdings*, précité (points 53 et 54).

62 – Sur les dispositions de l'article 169, sous a) et c), de la directive 2006/112, voir arrêt du 15 juillet 2010, *Commission/Royaume-Uni* (C-582/08, Rec. p. I-7195, points 25 et 31).

63 – Arrêt du 2 juillet 2009, *EGN* (C-377/08, Rec. p. I-5685, points 23 à 34).

64 – Voir, désormais, dispositions de l'article 56, paragraphe 1, sous e), de la directive 2006/112.

65 – Voir, désormais, dispositions de l'article 135 de la directive 2006/112.