ARRÊT DE LA COUR (cinquième chambre)
6 avril 1995 *

Dans l'affaire C-4/94,

ayant pour objet une demande adressée à la Cour, en application de l'article 177 du traité CE, par la High Court of Justice (Queen's Bench Division) et tendant à obtenir, dans le litige pendant devant cette juridiction entre

BLP Group plc

et

Commissioners of Customs & Excise,

une décision à titre préjudiciel sur l'interprétation de l'article 2 de la première directive 67/227/CEE du Conseil, du 11 avril 1967, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires (JO 1967, 71, p. 1301), et de l'article 17, paragraphe 2, de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires — Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme (JO L 145, p. 1),

* Langue de procédure: l'anglais.

LA COUR (cinquième chambre),

composée de MM. C. Gulmann, président de chambre, J. C. Moitinho de Almeida (rapporteur) et D. A. O. Edward, juges,

avocat général: M. C. O. Lenz,
greffier: Mme L. Hewlett, administrateur,

considérant les observations écrites présentées:

— pour BLP Group plc, par M. David Milne, QC, mandaté par MM. Tony Woodgate et Stephen Coleclough, solicitors,

— pour le gouvernement du Royaume-Uni, par M. John E. Collins, Assistant Treasury Solicitor, en qualité d'agent, assisté de M. K. P. E. Lasok, barrister,

— pour le gouvernement hellénique, par M. Fokion Georgakopoulos, conseiller juridique adjoint au Conseil juridique de l'État, et par Mme Kyriaki Grigoriou, mandataire judiciaire au Conseil juridique de l'État, en qualité d'agents,

— pour la Commission des Communautés européennes, par MM. Thomas Cusack, conseiller juridique, et Enrico Traversa, membre du service juridique, en qualité d'agents,

vu le rapport d'audience,

ayant entendu les observations orales de la partie requérante au principal, du gouvernement du Royaume-Uni, du gouvernement hellénique et de la Commission, à l'audience du 8 décembre 1994,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 26 janvier 1995,

rend le présent

Arrêt

1 Par décision du 14 décembre 1993, parvenue à la Cour le 6 janvier 1994, la High Court of Justice (Queen's Bench Division) a posé, en application de l'article 177 du traité CE, trois questions préjudicielles relatives à l'interprétation de l'article 2 de la première directive 67/227/CEE du Conseil, du 11 avril 1967, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires (JO 1967, 71, p. 1301, ci-après la « première directive »), et de l'article 17, paragraphe 2, de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires — Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme (JO L 145, p. 1, ci-après la « sixième directive »).

2 Ces questions ont été soulevées dans le cadre d'un litige opposant la société BLP Group plc (ci-après « BLP ») aux Commissioners of Customs & Excise (administration des contributions indirectes, ci-après les « Commissioners »).

3 BLP est une société de gestion de participations financières qui fournit ses services à un groupe de sociétés commerciales produisant des biens destinés aux industries du meuble et du bricolage. En 1989, elle a acheté le capital social d'une société allemande dénommée Berg Mantelprofilwerk GmbH (ci-après « Berg »). En juin 1991, la situation financière de BLP étant devenue préoccupante, ses administrateurs ont cédé 95 % des parts de Berg. Les sommes rapportées par la vente ont été utilisées pour acquitter les dettes de BLP.

4 Dans sa déclaration de TVA relative à la période se terminant le 30 septembre 1991, BLP a demandé la déduction de la TVA payée sur trois factures de services pro-

fessionnels qui lui avaient été fournis respectivement par des banques d'affaires, des conseils juridiques et des experts comptables dans le cadre de la cession des parts de Berg.

5 Considérant que cette cession de parts constituait, du point de vue de la législation sur la taxe sur le chiffre d'affaires, une opération exonérée, les Commissioners ont refusé la déduction en question, équivalente à 39 845 UKL.

6 BLP a formé un recours devant la London Value Added Tax Tribunal contre cette décision en invoquant notamment les articles 17 et 19 de la sixième directive.

7 Aux termes de l'article 2, paragraphe 2, de la première directive, « 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. »

8 A propos du droit à déduction, l'article 17 de la sixième directive dispose:

« ...

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.

... »

9 L'article 19 concerne, quant à lui, le calcul du prorata de déduction prévu par l'article 17, paragraphe 5. Selon cette disposition,

« 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 ...

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 opérations accessoires immobilières et financières ... »

10 N'ayant pas obtenu gain de cause devant la juridiction de première instance, BLP a alors saisi la Queen's Bench Division of the High Court of Justice. Devant le refus de cette juridiction de poser des questions préjudicielles à la Cour de justice, BLP a interjeté appel auprès de la Court of Appeal, qui lui a donné raison sur ce point et a renvoyé le litige à la High Court.

11 Dans ces conditions, cette juridiction a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles 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 (cession des parts) qui a été traitée comme une 'opération financière accessoire' et dont le but et le résultat étaient de se procurer de l'argent pour acquitter toutes les dettes de B, ces services rendus par A constituent-ils:

a) des services utilisés pour les besoins d'une opération exonérée qui n'ouvre pas de droit à 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 cession des parts du calcul du prorata de déduction prévu par l'article 19, paragraphe 1, en tant qu''opération financière accessoire'? »

Sur la première question

12 Selon la requérante au principal, l'article 17, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive doit faire l'objet d'une interprétation large, de manière à inclure dans sa sphère d'application la TVA, due ou acquittée, relative à des fournitures de biens ou de services liées directement ou indirectement aux opérations taxables de l'assujetti, et notamment aux fournitures de biens ou de services exonérés qui sont utilisés pour effectuer des opérations taxées. En l'espèce, les services fournis dans le cadre de la cession des parts de Berg auraient été utilisés pour réunir les fonds

nécessaires au paiement des dettes de BLP, lesquelles découlaient précisément des opérations imposables qu'il avait effectuées.

13 Selon BLP, limiter la déduction de l'article 17, paragraphe 2, à la TVA due ou acquittée sur les fournitures de biens ou de services directement liés à des opérations taxables serait contraire au texte même de cette disposition, obligerait à traiter différemment des opérations qui devraient être soumises au même régime et serait incompatible avec le principe de la neutralité de la TVA.

14 A cet égard, BLP observe qu'aucune raison ne justifie que les services fournis par des commissaires aux comptes ou par des conseils juridiques pour la réalisation d'opérations taxables ouvrent le droit à déduction de la TVA, alors qu'un tel droit n'existe pas dans un cas comme celui de l'espèce. Dans l'un et l'autre cas, les services en cause ne s'incorporent pas dans le produit fini.

15 BLP relève, en outre, que si, pour faire face à ses besoins de liquidités, elle avait contracté un prêt bancaire, la TVA relative aux services d'un conseil financier que la conclusion de ce prêt aurait nécessités serait entièrement déductible. Or, le principe de la neutralité de la taxe exigerait que les décisions économiques ne soient pas influencées par des facteurs d'ordre fiscal.

16 Par ailleurs, BLP fait valoir que les services en cause avaient été utilisés pour effectuer à la fois une opération n'ouvrant pas droit à déduction, la cession des parts, et des opérations taxables, à savoir toutes celles qui s'insèrent dans l'objet social de la société requérante. L'article 19 de la sixième directive, relatif au calcul du prorata dans le cas d'opérations mixtes, serait donc applicable et, puisque l'opération exonérée est une opération financière, celle-ci ne devrait pas, conformément au paragraphe 2 de cet article, être prise en considération pour le calcul du prorata prévu au paragraphe 1.

17 Cette argumentation ne saurait être accueillie.

18 Il convient de relever d'abord que le paragraphe 2 de l'article 17 de la sixième directive doit être interprété à la lumière du paragraphe 5 du même article.

19 Le paragraphe 5, précité, établit le régime applicable au droit à déduction de la TVA, lorsque celle-ci se rapporte à des biens ou à des services utilisés par l'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 ». Dans cette disposition, l'utilisation des termes « pour effectuer » montre que, pour ouvrir le droit à déduction prévu par le paragraphe 2, les biens ou services en cause doivent présenter un lien direct et immédiat avec les opérations taxées et que, à cet égard, le but ultime poursuivi par l'assujetti est indifférent.

20 Cette interprétation trouve à la fois confirmation dans l'article 2 de la première directive et l'article 17, paragraphe 3, sous c), de la sixième directive.

21 En ce qui concerne l'article 2 de la première directive, seul le montant de la taxe qui a grevé directement le coût des divers éléments constitutifs du prix d'une opération taxée peut être déduit.

22 Quant à l'article 17, paragraphe 3, sous c), il prévoit:

« Les États membres accordent également à tout assujetti la déduction ou le remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée visée au paragraphe 2 dans la mesure où les biens et les services sont utilisés pour les besoins:

...

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. »

23 De cette disposition, il résulte que ce n'est qu'à titre exceptionnel que la directive prévoit le droit à déduction de la TVA relative à des biens ou à des services utilisés pour des opérations exonérées.

24 De plus, si l'interprétation défendue par BLP était admise, l'administration devrait, face à des prestations qui, comme en l'espèce, ne se trouvent pas objectivement liées à des opérations imposables, procéder à des enquêtes en vue de déterminer l'intention de l'assujetti. Une telle obligation serait contraire aux objectifs du système de la TVA d'assurer la sécurité juridique et de faciliter les actes inhérents à l'application de la taxe par la prise en considération, sauf dans des cas exceptionnels, de la nature objective de l'opération en cause.

25 Il est vrai qu'une entreprise dont les activités sont soumises à la TVA a le droit de déduire la taxe relative à des services fournis par des commissaires aux comptes ou par des conseils juridiques pour des opérations taxables de l'assujetti et que, si BLP avait décidé de contracter un prêt bancaire destiné à satisfaire les mêmes besoins, elle aurait eu le droit de déduire la TVA relative aux services d'un conseil financier que ce prêt aurait nécessités. Cela est toutefois la conséquence du fait que lesdits services, dont les coûts font partie des frais généraux de l'entreprise et donc des éléments constitutifs du prix des produits, sont utilisés par l'assujetti pour effectuer des opérations taxées.

26 A cet égard, il convient de relever que le choix, pour un entrepreneur, entre des opérations exonérées et des opérations imposées peut se baser sur un ensemble d'éléments, et notamment des considérations de nature fiscale tenant au régime de la TVA. Le principe de la neutralité de la TVA, au sens de la jurisprudence de la Cour, n'a pas la portée que lui donne BLP. Si le système commun de la TVA garantit la parfaite neutralité quant à la charge fiscale de toutes les activités économiques, quels que soient les buts ou les résultats de ces activités, c'est à la condition que lesdites activités soient elles-mêmes soumises à la TVA (voir notamment arrêt du 14 février 1985, Rompelman, 268/83, Rec. p. 655, point 19).

27 Quant à l'argument tiré de l'application de l'article 19 de la sixième directive, il y a lieu de relever enfin que cette disposition présuppose que les biens ou services aient été utilisés par l'assujetti pour effectuer à la fois des opérations ouvrant droit à déduction et des opérations n'ouvrant pas droit à déduction. Or, en l'espèce, les services en question ont été utilisés pour effectuer une opération exonérée.

28 Il y a donc lieu de répondre à la première question que l'article 2 de la première directive et l'article 17 de la sixième directive doivent être interprétés en ce sens que, excepté dans les cas prévus expressément par ces directives, lorsqu'un assujetti fournit des services à un autre assujetti qui les utilise pour effectuer une opération exonérée, celui-ci n'a pas le droit de déduire la TVA acquittée en amont, même lorsque l'objectif ultime de l'opération exonérée est l'accomplissement d'une opération taxée.

Sur les deuxième et troisième questions

29 Compte tenu de la réponse apportée à la première question, il n'y a pas lieu de répondre aux deuxième et troisième questions préjudicielles.

Sur les dépens

30 Les frais exposés par les gouvernements hellénique et du Royaume-Uni, ainsi que par la Commission des Communautés européennes, qui ont soumis des observations à la Cour, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement. La procédure revêtant, à l'égard des parties au principal, le caractère d'un incident soulevé devant la juridiction nationale, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens.

Par ces motifs,

LA COUR (cinquième chambre),

statuant sur les questions à elle soumises par la High Court of Justice (Queen's Bench Division), par décision du 14 décembre 1993, dit pour droit:

L'article 2 de la première directive 67/227/CEE du Conseil, du 11 avril 1967, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires, et l'article 17 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 que, excepté dans les cas prévus expressément par ces directives, lorsqu'un assujetti fournit des services à un autre assujetti qui les utilise pour effectuer une opération exonérée, celui-ci n'a pas le droit de déduire la TVA acquittée en amont, même lorsque l'objectif ultime de l'opération exonérée est l'accomplissement d'une opération taxée.

Gulmann Moitinho de Almeida Edward

Ainsi prononcé en audience publique à Luxembourg, le 6 avril 1995.

Le greffier

R. Grass

Le président de la cinquième chambre

C. Gulmann