

CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL

M. F. G. JACOBS

présentées le 23 octobre 2003¹

1. En vertu des articles 5, paragraphe 8, et 6, paragraphe 5, de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil², les États membres peuvent considérer que, à l'occasion de la transmission d'«une universalité totale ou partielle de biens», aucune livraison de biens ou de prestations de services n'est intervenue et que le bénéficiaire continue la personne du cédant.

anonyme a le droit de déduire la taxe en amont acquittée par la société de personnes sur les livraisons ou prestations reçues au cours de la fondation de l'entreprise.

La législation applicable

Les dispositions communautaires

2. La République fédérale d'Allemagne a fait usage de cette faculté et, dans le cadre du présent renvoi préjudiciel, le Bundesfinanzhof (Allemagne) demande à être éclairé sur l'application de la règle à un type particulier de société de personnes relevant du droit civil («Vorgründungsgesellschaft GbR») créée dans le seul but de fonder — mais non d'exploiter — l'entreprise d'une société anonyme à constituer et de lui transférer cette entreprise non encore opérationnelle une fois qu'elle serait constituée. La question qui se pose est de savoir si — et, dans l'affirmative, sur quelle base — la société de personnes elle-même ou la société

3. L'idée maîtresse du système de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après «TVA») est énoncée à l'article 2 de la première directive 67/227/CEE du Conseil³:

«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

1 — Langue originale: l'anglais.

2 — Directive 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 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»).

soit le nombre des transactions intervenues dans le processus de production et de distribution antérieur au stade d'imposition.

caractère de permanence». En vertu des articles 5 à 7, de la même directive les opérations imposables sont les livraisons de biens, les prestations de services et les importations.

À 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.»

4. Ce système envisage donc une chaîne de transactions dans laquelle le montant net dû pour chaque maillon est une proportion déterminée de la valeur ajoutée à ce stade. En bout de chaîne, le montant total perçu sera égal au pourcentage à prélever du prix final. Des règles plus détaillées figurent dans la sixième directive.

5. En vertu de l'article 2 de cette directive, les livraisons de biens et les prestations de services effectuées à titre onéreux par un assujetti agissant en tant que tel sont soumises à la TVA. L'assujetti est défini à l'article 4, paragraphe 1, de ladite directive comme quiconque accomplit une activité économique, quels que soient les buts ou les résultats de cette activité. Les activités économiques sont «toutes les activités de producteur, de commerçant ou de prestataire de services, y compris les activités extractives, agricoles et celles des professions libérales ou assimilées», ainsi que «l'exploitation d'un bien corporel ou incorporel en vue d'en retirer des recettes ayant un

6. L'article 5, paragraphe 1, de la sixième directive définit la livraison d'un bien comme le transfert du pouvoir de disposer d'un bien corporel comme un propriétaire. Toutefois, aux termes dudit article 5, paragraphe 8:

«Les États membres peuvent considérer que, à l'occasion de la transmission, à titre onéreux ou à titre gratuit ou sous forme d'apport à une société, d'une universalité totale ou partielle de biens, aucune livraison de biens n'est intervenue et que le bénéficiaire continue la personne du cédant. Les États membres peuvent prendre, le cas échéant, les dispositions nécessaires pour éviter des distorsions de concurrence dans le cas où le bénéficiaire n'est pas un assujetti total.»

7. En vertu de l'article 6, paragraphe 5, de la sixième directive, l'article 5, paragraphe 8, de celle-ci s'applique dans les mêmes conditions aux prestations de services, définies au paragraphe 1 dudit article 6, comme toute opération qui ne constitue pas une livraison d'un bien.

8. Les dispositions essentielles concernant le droit à déduction figurent à l'article 17 de la sixième directive. L'article 17, paragraphe 2, dispose: «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 [...]». Ce droit naît, conformément au paragraphe 1 du même article, au moment où la taxe déductible devient exigible.

9. Certaines opérations sont toutefois exonérées de TVA en vertu des articles 13 à 16 de la sixième directive. La TVA n'est pas due sur les opérations exonérées et il résulte de surcroît de l'article 17, paragraphe 2, de cette directive, qui limite le droit à déduction à la taxe sur les biens et les services utilisés pour les besoins d'opérations taxées, que le fournisseur ne peut pas déduire la taxe en amont afférente aux biens et services utilisés pour les besoins de ces opérations effectuées dans la Communauté⁴.

10. Lorsque, comme cela est souvent le cas, l'opération exonérée est le dernier maillon de la chaîne (consommation privée), l'effet de ce système est simplement de réduire la charge de TVA du montant qui aurait été perçu sur la dernière valeur ajoutée. Tou-

tefois, l'impossibilité de la déduction dans de telles circonstances persiste même si la transaction exonérée est un élément constitutif du prix d'une opération taxée ultérieure. La taxe en amont peut ainsi, dans certains cas, se trouver «bloquée» dans la valeur de l'opération avec pour résultat que, contrairement au fonctionnement normal du système, la valeur sur laquelle la TVA est perçue aux stades ultérieurs *inclut* la taxe perçue à des stades antérieurs. On pourrait affirmer que la chaîne des transactions est rompue et qu'une nouvelle chaîne commence avec une valeur nette plus élevée. Une situation similaire peut se produire lorsque des biens sont acquis par un assujetti à titre privé (n'agissant pas «en tant que tel» au sens des articles 2 et 4, paragraphe 1, de la sixième directive) et qu'ils sont ensuite transférés dans la sphère de son activité économique⁵.

L'interprétation des dispositions communautaires par la Cour

11. La Cour a examiné à plusieurs reprises dans quelles circonstances des biens ou des services sont utilisés «pour les besoins» d'opérations en aval taxées, ce qui donne lieu à un droit à déduction au titre de l'article 17, paragraphe 2, de la sixième directive.

4 — Cette situation doit être distinguée de l'exonération avec remboursement de la TVA en amont, ou application du taux zéro.

5 — Voir arrêt du 11 juillet 1991, Lennartz (C-97/90, Rec. p. I-3795, points 8 et 9).

12. Les décisions pertinentes en l'espèce sont les arrêts Rempelman⁶, INZO⁷, Ghent Coal Terminal⁸, Gabalfrisa⁹, Schloßstraße¹⁰ et Breitsohl¹¹, qui ont établi que lorsqu'une personne a l'intention, confirmée par des éléments objectifs, de commencer une activité économique et qu'elle acquiert à cet effet des livraisons ou prestations taxées initiales, elle doit être considérée comme un assujetti agissant en tant que tel et comme ayant le droit de déduire immédiatement la TVA relative aux acquisitions effectuées pour les besoins des opérations taxées qu'elle envisage, sans devoir attendre le début de l'exploitation effective de l'entreprise et ce même si l'exploitation ne débute pas en fait.

13. Toutefois, ce n'est jusqu'à présent que dans deux affaires Abbey National¹² et Zita Modes¹³, que la Cour a été interrogée sur la déductibilité de la taxe en amont dans le cas de la «transmission [...] d'une universalité totale ou partielle de biens» lorsqu'un État membre a fait usage de la faculté accordée par l'article 5, paragraphe 8, de la sixième directive.

6 — Arrêt du 14 février 1985, 268/83 (Rec. p. 655).

7 — Arrêt du 29 février 1996, C-110/94 (Rec. p. I-857).

8 — Arrêt du 15 janvier 1998 (C-37/95, Rec. p. I-1).

9 — Arrêt du 21 mars 2000, C-110/98 à C-147/98 (Rec. p. I-1577).

10 — Arrêt du 8 juin 2000, C-396/98 (Rec. p. I-4279).

11 — Arrêt du 8 juin 2000, C-400/98 (Rec. p. I-4321).

12 — Arrêt du 22 février 2001 (C-408/98, Rec. p. I-1361).

13 — Nos conclusions présentées le 26 septembre 2002 dans l'affaire C-497/01, (arrêt du 27 novembre 2003, Rec. p. I-14393, p. I-14395).

14. L'arrêt Abbey National, précitée, concernait la vente, entre deux sociétés indépendantes, d'un bâtiment exploité à titre de propriété locative soumise à la TVA. Il a été vendu avec continuité d'exploitation, laquelle exploitation constituant une partie des activités du cédant. La principale question qui se posait dans cette affaire était de savoir si le cédant pouvait déduire la taxe en amont acquittée sur les services (essentiellement juridiques) acquis pour effectuer le transfert.

15. La Cour a rappelé que 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, ce qui 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, à condition que lesdites activités soient, en principe, elles-mêmes soumises à la TVA. Toutefois, pour ouvrir droit à déduction, les biens ou services acquis doivent présenter un lien direct et immédiat avec une opération taxée en aval — ils doivent donc faire partie des coûts de cette opération¹⁴.

16. Si un État membre a choisi de ne pas considérer la transmission d'une universalité totale ou partielle de biens comme une

14 — Points 24 à 29 de l'arrêt Abbey National, précité note 12, citant le point 19 de l'arrêt Rempelman, précité note 6; le point 15 de l'arrêt Ghent Coal Terminal, précité note 8, le point 44 de l'arrêt Gabalfrisa, précité note 9, ainsi que les points 19, 20, 24 et 29 de l'arrêt du 8 juin 2000, Midland Bank, C-98/98, Rec. p. I-4177.

livraison de biens, il résulte de l'article 2 de la sixième directive qu'une telle transmission n'est pas soumise à la TVA et ne saurait constituer une opération taxée au sens de l'article 17, paragraphe 2, de cette directive. Peu importe qu'elle aurait constitué une opération taxée si l'État n'avait pas fait usage de cette faculté. Il n'y a pas non plus de lien direct et immédiat avec les opérations taxées en aval du cessionnaire. La déduction n'est possible que lorsque les opérations en aval sont celles de l'assujetti qui entend opérer la déduction; en tout état de cause, les dépenses exposées pour effectuer le transfert ne grèvent pas directement les éléments constitutifs du prix des opérations taxées du cessionnaire, ainsi que l'exige l'article 2 de la première directive¹⁵.

17. Toutefois, ces coûts font partie des frais généraux du cédant et sont, en tant que tels, des éléments constitutifs du prix des produits de son entreprise. Lorsqu'un assujetti transfère une universalité totale de biens et ne réalise plus d'opérations par après, les coûts des services nécessaires à ce transfert doivent être considérés comme inhérents à l'ensemble de l'activité économique de l'entreprise avant la transmission. Toute autre interprétation de l'article 17 de la sixième directive serait contraire au principe qui exige que le système de TVA soit d'une parfaite neutralité quant à la charge fiscale de toutes les activités économiques de l'entreprise, à condition que celles-ci soient elles-mêmes soumises à la TVA, et mettrait à la charge de l'opérateur économique le coût de la TVA dans le cadre de son activité économique sans lui donner la

possibilité de la déduire. Ainsi, il serait procédé à une distinction arbitraire entre, d'une part, les dépenses effectuées pour les besoins d'une entreprise avant l'exploitation effective de celle-ci et au cours de ladite exploitation et, d'autre part, les dépenses effectuées pour mettre fin à cette exploitation. Les services utilisés par le cédant pour les besoins de la transmission d'une universalité totale ou partielle de biens entretiennent donc en principe un lien direct et immédiat avec l'ensemble de son activité économique¹⁶.

18. Les questions qui sont posées dans l'affaire Zita Modes, précitée, sont centrées sur la définition de la «transmission d'une universalité totale ou partielle de biens» et de la nécessité — ou non — pour le cessionnaire d'exercer la même activité que celle à laquelle se livrait précédemment le cédant. L'arrêt n'a pas encore été rendu dans cette affaire.

Le droit allemand

19. Les dispositions communautaires évoquées ci-dessus ont été transposées en droit allemand par l'Umsatzsteuergesetz 1993 (loi de 1993 relative à la taxe sur le chiffre d'affaires), BGBl. 1993 I, p. 565, ci-après l'«UStG»).

15 — Ibidem, points 30 à 34.

16 — Ibidem, points 35 et 36.

20. L'article 1^{er}, paragraphe 1a, de cette loi dispose: «Les opérations effectuées dans le cadre d'une cession d'entreprise «Geschäft» à un autre entrepreneur «Unternehmer» pour son entreprise «Unternehmen» ne sont pas soumises à la taxe sur le chiffre d'affaires. La cession d'entreprise s'entend du transfert ou de l'apport intégral à une société, à titre onéreux ou à titre gratuit, d'une entreprise ou d'un établissement géré de manière distincte dans la structure de l'entreprise. L'entrepreneur acquéreur succède au cédant.»

21. Aux fins de l'application de cette disposition, «entrepreneur» et «entreprise» sont définis à l'article 2 de l'UStG: «Est entrepreneur celui qui exerce d'une façon indépendante une activité industrielle, commerciale ou professionnelle. L'entreprise comprend l'ensemble de l'activité industrielle, commerciale ou professionnelle de l'entrepreneur. On entend par activité industrielle, commerciale ou professionnelle toute activité permanente et exercée pour retirer des recettes, même si l'intention d'obtenir un profit fait défaut ou qu'un groupement de personnes n'exerce ses activités qu'à l'égard de ses membres.»

22. L'article 15 de l'UStG concerne le droit à déduction. En vertu du paragraphe 2, point 1, de cette disposition, est exclue de la déduction la taxe sur les livraisons de biens ou les prestations de services que l'entrepreneur utilise pour exécuter, notamment, les opérations exonérées.

23. Certains aspects du droit allemand des sociétés sont également pertinents en l'espèce. La juridiction de renvoi les explique de la façon suivante.

24. Une «Aktiengesellschaft», société anonyme, AG n'acquiert la personnalité juridique que lors de son inscription au registre du commerce et des sociétés. Un préalable nécessaire est la «Vorgesellschaft» (société en formation), une association de personnes sui generis dont la création correspond toujours à l'établissement des statuts de la société. La «Vorgesellschaft» peut elle-même être précédée d'une «Vorgründungsgesellschaft», qui repose sur un accord conclu entre les fondateurs de la société dans le but de coopérer à sa constitution, généralement sous la forme d'une société de droit civil Gesellschaft bürgerlichen Rechts GbR, dans l'optique de régler la question de la responsabilité des personnes concernées. Lorsqu'une «Vorgründungsgesellschaft» est créée pour préparer l'activité ultérieure de la société, ses biens patrimoniaux, droits et obligations ne sont pas automatiquement transmis à la «Vorgesellschaft», puis à la société lorsque celle-ci est constituée; si une telle transmission doit avoir lieu, elle doit être opérée par un acte juridique particulier.

La procédure au principal

25. Faxworld Vorgründungsgesellschaft
Peter Hünninghausen und Wolfgang Klein

GbR (ci-après «Faxworld GbR») a été créée le 1^{er} octobre 1996 dans le seul but de préparer la constitution de Faxworld Telefonmarketing AG (ci-après «Faxworld AG»). À cette fin, elle a loué et équipé des bureaux, acquis des biens d'équipement, envoyé des courriers d'information et fait de la publicité pour la future Faxworld AG. Après la constitution de cette dernière par acte notarié du 28 novembre 1996, Faxworld GbR a cessé son activité et cédé à titre onéreux, conformément à son objet social, l'intégralité des biens acquis antérieurement à Faxworld AG le 1^{er} décembre 1996. Celle-ci a pu commencer immédiatement son activité dans les bureaux loués, équipés et meublés par Faxworld GbR.

commerçant (assujetti). Cette dernière a contesté ce refus devant la juridiction fiscale compétente, qui a fait droit à son recours sur le fondement du principe de la neutralité de la TVA; la taxe en amont pouvait être déduite quand bien même la demanderesse n'avait jamais eu l'intention d'utiliser les livraisons ou prestations en amont pour effectuer elle-même des opérations taxées, étant donné qu'elle les avait acquises pour les besoins de l'activité à exercer par Faxworld AG.

26. Le prix de la transmission, 87 495,29 DEM, correspondait à la valeur comptable des biens acquis, c'est-à-dire au coût hors TVA de ceux-ci au moment de leur acquisition. Le montant de la TVA payée par Faxworld GbR sur ses acquisitions n'a donc pas été répercuté sur Faxworld AG dans le prix de la transmission.

28. L'autorité fiscale a formé un pourvoi en «Revision» devant le Bundesfinanzhof, qui a sursis à statuer et déferé la question suivante à la Cour en vue d'une décision à titre préjudiciel:

27. Faxworld GbR a ensuite tenté de déduire — c'est-à-dire, dans les circonstances, d'obtenir le remboursement — la taxe en amont lui ayant été facturée sur les biens et les services qu'elle avait acquis et transmis. L'autorité fiscale a refusé la déduction au motif que l'unique opération en aval de la demanderesse était la cession d'une entreprise, qui ne devait pas être considérée comme une opération taxée et que Faxworld GbR n'était donc pas un

«Une société (de personnes) créée dans le seul but de la constitution d'une société de capitaux est-elle en droit de déduire la taxe en amont pour la fourniture de prestations de services et de biens, lorsque, une fois la société de capitaux constituée, elle cède les prestations fournies, dans un acte à titre onéreux, à ladite société de capitaux constituée ultérieurement, que, dès le départ, aucune autre opération en aval n'était envisagée, et que l'État membre concerné considère qu'en cas de transmission d'une universalité totale de biens, aucune livraison ou prestation de services n'intervient (article 5, paragraphe 8, première phrase, et article 6, paragraphe 5, de la [sixième directive])?»

29. Le Bundesfinanzhof indique également que, si la société de personnes ne jouit pas d'un droit à déduction dans de telles circonstances, un nouveau renvoi préjudiciel ne serait pas nécessaire si la Cour statuait également sur le point de savoir si la société anonyme pourrait avoir un tel droit.

ment que le droit à déduction ne saurait être déterminé par des différences nationales quant à la forme juridique.

Les points de vue divergents avancés

30. Le Bundesfinanzhof affirme qu'il penche en faveur de l'autorisation de la déduction. Le droit à déduction naît au moment où la taxe déductible devient exigible, c'est-à-dire lorsque les biens ou services en amont sont acquis. En l'espèce, ils ont été acquis aux seules fins d'opérations taxées en aval. Si Faxworld GbR avait elle-même effectué ces opérations, la taxe en amont aurait été déductible. Il résulte de l'arrêt *Abbey National*, précité, que, en cas de transmission de l'universalité des biens, le cédant ne peut déduire la taxe en amont que de la taxe due sur ses propres opérations en aval. Toutefois, c'est uniquement en raison des exigences procédurales du droit des sociétés allemand qu'il y a en l'espèce une différence entre l'identité de la personne acquérant les biens et services en amont et celle de la personne effectuant les opérations taxées en aval. Le principe de la neutralité de la TVA implique nécessaire-

31. Dans les observations qu'elle a présentées devant la Cour, Faxworld GbR soutient pour l'essentiel qu'elle constitue avec Faxworld AG une seule unité économique (conformément à la «Fußstapfentheorie» apparemment appliquée par le Bundesfinanzhof, dérivée du droit successoral et exprimant l'idée que le cessionnaire marche dans les traces du cédant). Étant donné que les biens et services acquis par Faxworld GbR étaient destinés à être utilisés pour les besoins des opérations taxées de Faxworld AG, Faxworld GbR est autorisée à déduire la taxe en amont sur ces biens et services. En outre, elle soutient que la Cour a jugé dans l'arrêt *Breitsohl*¹⁷ que le droit de déduire la TVA acquittée sur les biens ou services acquis en vue de la réalisation d'un projet d'activité économique subsiste même lorsque l'administration fiscale sait, dès la première liquidation de la taxe, que l'activité économique envisagée, qui devait donner lieu à des opérations taxées, ne sera pas exercée. Cette règle s'applique a fortiori lorsque, comme en l'espèce, l'activité économique a été exercée.

32. La position de l'autorité fiscale devant le Bundesfinanzhof et celle du gouvernement allemand devant la Cour est, en

¹⁷ — Précité note 11.

revanche, que Faxworld GbR et Faxworld AG sont deux personnes distinctes et que Faxworld GbR n'a pas la qualité d'assujetti, n'ayant jamais exercé et n'ayant jamais eu l'intention d'exercer une quelconque activité économique au sens de l'article 4 de la sixième directive ou d'effectuer une quelconque opération taxée au sens des articles 5 ou 6 de cette directive. Il ne saurait donc être question d'un droit à déduction étant donné que, en substance, il n'y a pas d'assujetti susceptible de bénéficier d'un tel droit et qu'il n'y a pas d'opération relevant du système de la TVA sur laquelle une déduction pourrait être opérée. Le gouvernement allemand se fonde à cet égard essentiellement sur l'arrêt *Abbey National*, précité.

33. À l'audience, le gouvernement allemand a soulevé une objection contre la question subsidiaire à laquelle le Bundesfinanzhof avait fait allusion, qui concerne le point de savoir si Faxworld AG, et non Faxworld GbR, pourrait disposer d'un droit à déduction. Il considère que cette question est purement hypothétique et ne saurait avoir d'incidence sur l'issue de la procédure introduite par Faxworld GbR; les juridictions nationales ne sont pas en droit de soulever de telles questions dans le contexte du système institué par l'article 234 CE.

34. La Commission des Communautés européenne considère que l'acquisition de biens et de services par Faxworld GbR

relève clairement de la définition de l'activité économique et, partant, du champ d'application du système de TVA. Toutefois, étant donné que ces biens et services n'ont pas été utilisés par cette société de personnes pour — et ne peuvent avoir de lien direct et immédiat avec — ses propres opérations taxées en aval, Faxworld GbR n'a pas le droit de déduire la taxe en amont qui les grève. D'un autre côté, de l'avis de la Commission, Faxworld AG, en tant que continuatrice de la personne de Faxworld GbR, au sens de l'article 5, paragraphe 8, de la sixième directive, et du fait qu'elle a utilisé les mêmes biens et services pour ses opérations taxées, dispose d'un droit à déduction. Une telle solution n'est pas contraire à l'arrêt *Abbey National*, précité, qui concernait uniquement le droit à déduction du cédant et non celui du cessionnaire.

Analyse

35. À titre préliminaire, l'objection du gouvernement allemand à la question subsidiaire du Bundesfinanzhof ne saurait, selon nous, être accueillie. Ce dernier s'est expressément abstenu de déférer cette question en tant que telle mais l'a incluse dans l'ordonnance de renvoi pour soulever un problème que la Cour pourrait estimer pertinent pour son analyse. En tout état de cause, il ne nous semble pas possible, dans une hypothèse relevant de l'article 5, paragraphe 8, de la sixième directive, d'examiner la situation du cédant indépendamment de celle du cessionnaire.

36. Nous observons ensuite que le résultat préconisé par les autorités allemandes nous paraît incompatible avec le principe de la neutralité de la TVA, dans la mesure où il s'oppose à tout droit à déduction de la taxe en amont en question, que ce soit en faveur de Faxworld GbR ou de Faxworld AG.

37. D'un point de vue économique, il semble manifeste qu'une seule entreprise a été créée, laquelle n'est devenue opérationnelle qu'après plusieurs étapes préparatoires. La continuité de l'entreprise entre les phases préparatoires et la phase opérationnelle — la continuité de son identité *en tant qu'entreprise* — ne semble pas faire de doute. Le fonctionnement normal du système de TVA suppose que la taxe en amont sur les biens et services acquis par une entreprise tant au stade préparatoire qu'au stade opérationnel soit déductible de sa taxe en aval¹⁸.

38. Une dérogation à ce fonctionnement normal et, partant, au principe de neutralité, ne saurait, selon nous, être acceptée que lorsqu'elle est clairement autorisée par la législation, telle qu'interprétée, le cas échéant, par la Cour.

39. Dans le cas d'espèce, d'un point de vue juridique les phases préparatoires et opérationnelles ont été conduites par deux entités

distinctes, une société de personnes et une société anonyme¹⁹. C'est sur cette distinction que les autorités allemandes fondent leur argumentation.

40. La société de personnes n'a pas été créée dans le but d'effectuer des opérations taxées en aval, elle n'en a pas effectué et, à aucun moment, il n'a été envisagé qu'elle en effectue. Sa seule opération en aval, effective ou envisagée, a été de vendre l'entreprise embryonnaire, non encore opérationnelle, à la société anonyme. En vertu de la législation allemande transposant l'article 5, paragraphe 8, de la sixième directive, cette opération n'était pas taxée²⁰.

41. Nous souscrivons néanmoins à l'avis de la Commission selon lequel Faxworld GbR relève de la définition de l'assujetti qui figure à l'article 4, paragraphe 1, de la sixième directive. Les activités de cette société étaient indéniablement de nature économique et ni leur but ni leur résultat n'est pertinent. Dans ce contexte, nous considérons que c'est à tort que le gouvernement allemand se réfère à l'arrêt *Lenartz*²¹, qui concernait l'acquisition pour un usage privé de biens ultérieurement utilisés pour des opérations taxées. Dans le cas

19 — Bien qu'il soit plausible que les deux associés de la société de personnes soient également les deux (seuls) actionnaires de la société anonyme.

20 — On relèvera que, en vertu de la législation allemande, de telles opérations «ne sont pas soumises à la taxe sur le chiffre d'affaires», tandis que ledit article 5, paragraphe 8, autorise les États membres à «considérer [qu']aucune livraison de biens n'est intervenue». Il importe toutefois de distinguer entre les opérations exonérées et celles qui sont réputées ne pas être intervenues (voir points 10 et 49 des présentes conclusions).

21 — Précité note 5.

18 — Voir en particulier la jurisprudence citée au point 12 des présentes conclusions.

d'espèce, il n'est pas contesté que les biens et services en amont ont été acquis à des fins professionnelles et non en vue d'une consommation privée.

42. De plus, le droit à déduction n'est pas perdu parce qu'aucune opération taxée en aval n'a en fait été réalisée — voir arrêts INZO²² et Ghent Coal Terminal²³ —, mais il est nécessaire, selon cette même jurisprudence, qu'il y ait eu une intention d'effectuer de telles opérations, et Faxworld GbR ne semble pas avoir eu l'intention de réaliser elle-même de telles opérations.

43. Néanmoins, bien que la société de personnes et la société anonyme soient en l'espèce deux personnes morales distinctes, il n'y a pas seulement une continuité économique perceptible entre elles, mais également, dans une certaine mesure, une continuité juridique.

44. L'article 5, paragraphe 8, de la sixième directive exige que, si aucune livraison de biens n'est considérée comme intervenue, le bénéficiaire «continue» la personne du cédant. La version allemande dudit arti-

cle 5, paragraphe 8, utilise le terme «Rechtsnachfolger», comparable au terme «successor» de la version anglaise. La législation allemande de transposition parle de «an die Stelle treten» (prendre la place de), tandis que le droit allemand semble également connaître une «Fußstapfentheorie»²⁴. La version française et certaines autres versions linguistiques de cette disposition parlent de «continuer la personne» du cédant.

45. Comme nous l'avons indiqué dans nos conclusions dans l'affaire Zita Modes²⁵, les diverses formulations rappellent clairement la notion de succession universelle, par laquelle une personne prend à son compte tous les droits et obligations d'une autre (succession limitée dans ce contexte à tous les droits et obligations afférents à la TVA qui s'appliquent au fonds de commerce transféré), si bien que le cessionnaire acquiert, avec l'entreprise, tout arriéré de TVA et le droit de déduire toute taxe en amont non encore déduite de la taxe en aval due sur les opérations taxées²⁶. Dans l'affaire Abbey National²⁷, nous avons suggéré, en utilisant la métaphore courante de la chaîne des opérations en matière de TVA, que, si un maillon de la chaîne est considéré comme inexistant, il n'en résulte pas — comme ce serait le cas pour une opération exonérée — une interruption et un recommencement de la chaîne, mais plutôt une

24 — Voir point 31 des présentes conclusions.

25 — Précitée note 13, points 46 et 49.

26 — Il semble toutefois que les règles de certains États membres en matière de TVA imposent au cédant de régler tous les comptes de TVA non soldés avant la transmission, si bien que la «continuation» se limite dans de tels cas aux régularisations prévues à l'article 20 de la sixième directive.

27 — Précitée note 12, point 38 des conclusions.

22 — Précité note 7, points 19 et 20.

23 — Précité note 14, points 17 et 24.

relation séquentielle continue entre les maillons de part et d'autre.

46. Dans cet ordre d'idées, est-il possible d'attribuer l'intention de Faxworld AG d'effectuer des opérations taxées également à Faxworld GbR, si bien que les conditions d'un droit à déduction dans le chef de cette dernière seraient remplies?

47. Certaines dispositions de la législation et certaines indications de la jurisprudence pourraient sembler militer contre une telle attribution. En vertu de l'article 17, paragraphe 1, de la sixième directive, le droit à déduction prend naissance au moment où la taxe déductible devient exigible — c'est-à-dire lorsque les biens ou services en amont sont acquis — et la Cour a déclaré dans l'arrêt Lennartz²⁸ que «seule la qualité en laquelle un particulier agit à ce moment peut déterminer l'existence d'un droit à déduction». Au moment de l'acquisition, Faxworld GbR agissait en qualité d'assujetti²⁹, mais les livraisons ou prestations n'étaient pas destinées à ses propres opérations taxées en aval.

48. Nous considérons néanmoins que la disposition de l'article 5, paragraphe 8, de la sixième directive, relative à la «continuation», non seulement justifie, mais exige

l'établissement d'une distinction significative entre la situation qu'elle vise et d'autres situations plus courantes.

49. Il y a lieu de bien garder à l'esprit que l'exercice de la faculté prévue audit article 5, paragraphe 8, ne saurait avoir pour effet de créer une opération exonérée³⁰. Si telle avait été l'intention du législateur, cette disposition aurait été incluse dans le titre X de cette directive, relatif aux exonérations, et non dans le titre V, définissant les opérations imposables. Une indication du but réel est fournie par l'exposé des motifs de la proposition de sixième directive³¹, qui décrit la faculté en cause comme étant offerte «dans un souci de simplification et pour ne pas obérer la trésorerie de l'entreprise». Il s'agit donc d'éviter que des sommes souvent importantes soient facturées au titre de la taxe, versées à l'État et récupérées ensuite dans le cadre de la déduction de la taxe en amont. Un autre avantage réside dans la protection du fisc contre une perte de recettes si le cédant est insolvable³².

50. Si la TVA en amont qui grève les biens d'une entreprise transmise ne pouvait pas être déduite, cela entraînerait une distorsion de concurrence non négligeable par rapport

30 — Nous avons souligné au point 10 des présentes conclusions les effets indésirables que de telles opérations peuvent engendrer.

31 — Bulletin des Communautés européennes, Supplément 11/73, p. 10; ce qui est aujourd'hui la première phrase de l'article 5, paragraphe 8, était l'article 5, paragraphe 4, dans la proposition initiale.

32 — Voir, pour un examen un peu plus approfondi, points 19 à 32 de nos conclusions dans l'affaire Zita Modes, précitée note 13.

28 — Précité note 5, point 8.

29 — Voir point 41 des présentes conclusions.

à d'autres entreprises. Et, comme la Cour l'a réitéré dans l'arrêt *Abbey National*³³, 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, ce qui 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, à condition que lesdites activités soient, en principe, elles-mêmes soumises à la TVA.

51. En l'espèce, les biens transmis ont été acquis par Faxworld GbR pour les besoins futurs d'opérations en aval taxées devant être effectuées par Faxworld AG et ils sont donc des éléments constitutifs du coût de ces opérations. Il y a, de plus, un lien direct et immédiat entre les biens et services acquis en amont et les opérations taxées en aval qui ouvrent droit à déduction³⁴ étant donné que, en vertu de l'article 5, paragraphe 8, de la sixième directive, aucune opération intermédiaire n'est considérée comme étant intervenue entre l'acquisition de ces biens et services et leur utilisation aux fins des opérations en aval. Faxworld AG est l'ayant cause — ou «continue la personne» — de Faxworld GbR. Au moment où le droit à déduction a pris naissance — c'est-à-dire lorsque la taxe en amont est devenue exigible — Faxworld GbR agissait en qualité d'assujéti au sens de l'article 4, paragraphe 1, de la même directive. Selon nous, les conditions de la déduction sont donc réunies.

52. Il semble dès lors évident que la meilleure manière de procéder, d'un point de vue pratique, consiste à faire en sorte que, lorsque le droit national le permet, le prix de la transmission porte toujours, dans de telles circonstances, sur la valeur totale des biens transmis, y compris la TVA en amont éventuelle qui n'a pas encore été déduite. Dans la plupart des cas, il sera même difficile, sinon impossible, d'isoler la présence (ou l'absence) d'un tel élément dans le prix.

53. Dans certains cas, toutefois, il se peut que le droit national prévoie d'autres exigences — par exemple, que tous les arriérés de taxe en amont soient déduits avant la transmission. Dans l'affaire au principal, si cela ne paraît pas avoir été exigé, il semble clair que la taxe n'a pas été répercutée.

54. Il faut par conséquent opérer en l'occurrence une distinction entre le cédant et le cessionnaire. L'objectif de la garantie de la neutralité de la TVA ne serait pas atteint si la taxe acquittée pouvait être déduite par une personne autre que celle qui en a supporté la charge économique. Même si, en l'espèce, les associés ou actionnaires des deux entités sont en fait les mêmes — si bien que ce sera la même «caisse» qui sera renflouée en définitive —, il n'en sera pas toujours ainsi. Lorsque le prix de transmission de l'entreprise est égal à la valeur comptable des biens hors TVA, autoriser le cessionnaire et non le cédant à opérer la déduction reviendrait — comme le gouvernement allemand l'a souligné à l'au-

33 — Précité note 11, point 24.

34 — Voir arrêt *Abbey National*, précité note 12, point 25, et jurisprudence citée.

dience — à conférer un avantage financier injustifié au premier; cela ferait également peser une charge fiscale irrécupérable sur le dernier. En revanche, lorsque la charge de la TVA en amont est répercutée dans le prix de la transmission, le droit à déduction doit appartenir au cessionnaire. Procéder autrement entraînerait à nouveau une distorsion de concurrence, un résultat qui, outre le fait qu'il serait incompatible avec les principes du système de TVA et le droit communautaire en général, est spécifiquement mentionné à l'article 5, paragraphe 8, de la sixième directive comme devant être évité.

55. En conséquence, en l'espèce, c'est Faxworld GbR et non Faxworld AG qui doit bénéficier du droit à déduction.

56. On peut se demander si cette conclusion est parfaitement compatible avec l'arrêt *Abbey National*, précité. Nous rappellerons que, aux points 32 à 35 de cet arrêt, la Cour a déclaré qu'un assujetti peut uniquement déduire la TVA grevant les biens et services qui sont utilisés pour les besoins de ses propres opérations taxées et que le montant de la TVA payée par le cédant sur les dépenses exposées pour les services acquis afin de réaliser la transmission d'une universalité totale ou partielle de biens ne grève pas directement les divers éléments constitutifs du prix des opérations taxées du cessionnaire. Néanmoins, ces coûts font

partie des frais généraux de l'entreprise du cédant et sont, en tant que tels, des éléments constitutifs du prix des produits de cette entreprise; le cédant jouit donc d'un droit à déduction sur cette base.

57. Nous considérons toutefois que ce raisonnement était spécifique aux circonstances de l'affaire *Abbey National*, précité. La taxe en cause dans cette affaire était due sur les services acquis pour les besoins de la réalisation de la transmission et non sur les biens effectivement transmis. Ces biens, sur lesquels porte la présente affaire, font clairement partie des éléments constitutifs du prix des opérations du cessionnaire et la continuité de personne entre le cédant et son ayant cause, le cessionnaire, justifie de traiter la TVA en amont afférente à leur acquisition comme ouvrant un droit à déduction sur cette base.

58. Pour respecter le principe de la neutralité de la TVA et pour éviter toute distorsion de concurrence, ce droit devrait appartenir à la personne, qu'il s'agisse du cédant ou du cessionnaire, qui supporte effectivement la charge économique de la taxe, dans des circonstances régies par l'article 5, paragraphe 8, de la sixième directive. Ce n'est que dans des circonstances tout à fait exceptionnelles — et difficiles à imaginer — que ces objectifs pourraient également être atteints si l'autre partie à la transmission jouissait du droit à déduction.

Conclusion

59. Nous proposons par conséquent à la Cour de répondre de la façon suivante à la question posée par le Bundesfinanzhof:

- lorsqu'un État membre a fait usage de la faculté que lui confèrent les articles 5, paragraphe 8, et 6, paragraphe 5, 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, si bien que la transmission d'une universalité de biens est considérée comme ne constituant pas une livraison de biens ou une prestation de service et que

- des biens et/ou services sont acquis par une personne physique ou morale (le cédant) dans le seul but de créer une entreprise, mais non de l'exploiter, et de transmettre les biens de cette entreprise à une autre personne physique ou morale (le cessionnaire), qui a l'intention de les utiliser afin d'effectuer des opérations taxées,

le droit de déduire la taxe sur la valeur ajoutée acquittée ou due sur les biens et/ou services acquis appartient en principe

- au cédant lorsque la charge de la taxe n'a pas été répercutée sur le cessionnaire dans le prix de la transmission et

- au cessionnaire lorsque la charge de la taxe lui a été répercutée dans le prix de la transmission.