ARRÊT DE LA COUR (deuxième chambre)

8 juin 2000 *

Dans l'affaire C-98/98,

ayant pour objet une demande adressée à la Cour, en application de l'article 177 du traité CE (devenu article 234 CE), par la High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Divisional Court) (Royaume-Uni), et tendant à obtenir, dans le litige pendant devant cette juridiction entre

Commissioners of Customs & Excise

et

Midland Bank plc,

une décision à titre préjudiciel sur l'interprétation des articles 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 17, paragraphes 2, 3 et 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 (JO L 145, p. 1),

* Langue de procédure: l'anglais.

LA COUR (deuxième chambre),

composée de MM. R Schintgen, président de chambre, G. Hirsch (rapporteur) et H. Ragnemalm, juges,

avocat général: M. A. Saggio,
greffier: M^me^ L. Hewlett, administrateur,

considérant les observations écrites présentées:

— pour Midland Bank plc, par MM. R. Cordara, QC, et P. A. McGrath, barrister, mandatés par M. P. Kelly, solicitor,

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

— pour la Commission des Communautés européennes, par M. E. Traversa, membre du service juridique, et M^me^ F. Riddy, fonctionnaire national détaché auprès de ce même service, en qualité d'agents,

vu le rapport d'audience,

ayant entendu les observations orales de Midland Bank plc, du gouvernement du Royaume-Uni et de la Commission à l'audience du 3 juin 1999,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 30 septembre 1999,

rend le présent

Arrêt

1 Par ordonnance du 31 juillet 1997, parvenue à la Cour le 3 avril 1998, la High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Divisional Court), a posé, en vertu de l'article 177 du traité CE (devenu article 234 CE), trois questions préjudicielles sur l'interprétation des articles 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 17, paragraphes 2, 3 et 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 (JO L 145, p. 1).

2 Ces questions ont été soulevées dans le cadre d'un litige opposant Midland Bank plc (ci-après «Midland») aux Commissioners of Customs & Excise (ci-après les «Commissioners»), compétents en matière de perception de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA») au Royaume-Uni, au sujet de la déduction de la TVA qu'elle avait acquittée pour des services d'assistance juridique.

La réglementation communautaire

3 L'article 2, deuxième alinéa, de la première directive dispose:

«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 La directive 77/388 a été modifiée par 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 (JO L 376, p. 1, ci-après la «sixième directive»).

5 Aux termes de l'article 17 de la sixième directive, intitulé «Naissance et étendue du droit à déduction»:

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

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

a) la taxe sur la valeur ajoutée due ou acquittée pour les biens qui lui sont ou lui seront livrés et pour les services qui lui sont ou lui seront rendus par un autre assujetti redevable de la taxe à l'intérieur du pays;

...

3. 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 titre B points a) et d) 1 à 5, lorsque le preneur est établi 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 taxe sur la valeur ajoutée qui est proportionnelle au montant afférent aux premières opérations.

...»

En outre, l'article 17, paragraphe 5, contient des dispositions concernant le calcul du prorata de la déduction tout en laissant aux États membres le choix entre plusieurs modalités de détermination de ce prorata.

L'article 13, B, sous d), de la sixième directive, visé à l'article 17, paragraphe 3, sous c), de celle-ci exonère certaines opérations effectuées normalement par des banques.

La réglementation nationale

6 Le Royaume-Uni a transposé l'article 17, paragraphe 3, sous c), de la sixième directive en appliquant un «taux zéro» au type d'opérations qu'il vise, tout en les considérant comme théoriquement taxables, de sorte que, si le droit à déduction existe, aucune taxe n'est effectivement perçue.

7 Quant à la transposition de l'article 17, paragraphe 5, de la même directive, qui concerne le cas d'assujettis qui utilisent des biens et des services pour effectuer à la fois des opérations taxables et des opérations exonérées, le droit du Royaume-Uni comporte plusieurs formules de calcul du montant de la TVA en amont qui peut être déduit.

Le litige au principal et les questions préjudicielles

8 Midland est le mandataire d'un groupe de sociétés, considéré comme un seul ensemble aux fins de la TVA, comprenant la banque d'affaires londonienne Samuel Montagu & Co. Ltd (ci-après «Samuel Montagu»), laquelle fournit des prestations de services qui sont tantôt taxées tantôt exonérées.

9 En 1987, Samuel Montagu a assumé le rôle de banque d'affaires pour Quadrex Holdings Inc. (ci-après «Quadrex»), société établie à Delaware (États-Unis). Quadrex souhaitait racheter Mercantile House Holding Ltd (ci-après «Mercantile»), une société cotée en bourse à Londres. Toutefois, British and Commonweath Holding plc (ci-après «B & C») était également intéressée par le rachat de Mercantile. En août 1987, Quadrex et B & C ont conclu un accord selon lequel cette dernière achèterait Mercantile puis revendrait la division des grosses opérations de celle-ci à Quadrex. Par la suite, B & C a pris le contrôle de Mercantile. Toutefois, Quadrex n'a pas pu racheter à B & C ladite division, en raison d'une insuffisance de liquidités.

10 Une série de procédures furent alors engagées en 1988 devant les juridictions nationales. B & C a poursuivi Quadrex en dommages-intérêts pour rupture de contrat. Dans le cadre de ce litige, Samuel Montagu a été appelée en garantie par Quadrex. B & C a également poursuivi Samuel Montagu pour obtenir des dommages-intérêts en raison de prétendues fausses déclarations par négligence d'un directeur de cette dernière, lesquelles étaient relatives aux capacités financières de Quadrex. L'action en justice a finalement fait l'objet d'un règlement amiable à la fin de l'année 1994.

11 Dans le contexte de l'accord entre Quadrex et B & C, le cabinet d'avocats Clifford Chance a rendu des services juridiques à Samuel Montagu. En outre, c'est à ce même cabinet que furent confiés le suivi et le traitement des litiges

mentionnés au point précédent ainsi que de leurs diverses implications. Il a alors facturé des honoraires concernant les années 1988 à 1995 à Samuel Montagu et c'est la déductibilité de la TVA afférente à ces honoraires qui est en cause dans le litige au principal.

12 Midland a prétendu que les services juridiques fournis par le cabinet d'avocats étaient entièrement liés à la prestation de services financiers rendus par Samuel Montagu à Quadrex, prestation ouvrant droit à déduction, conformément à l'article 17, paragraphe 3, sous c), de la sixième directive. En conséquence, Midland a fait valoir son droit de déduire l'intégralité du montant de la TVA payée sur les honoraires facturés par ledit cabinet.

13 Les Commissioners, quant à eux, ont considéré que Samuel Montagu n'avait pas utilisé les services juridiques en cause uniquement pour effectuer des opérations ouvrant droit à la déduction. Ils ont donc décidé que Midland n'était fondée à déduire la TVA qu'en partie.

14 Midland a introduit un recours devant le VAT and Duties Tribunal en faisant valoir notamment que l'ensemble des services juridiques fournis par le cabinet d'avocats se rapportait aux prestations effectuées par Samuel Montagu au profit de Quadrex. Par décision du 15 mai 1996, cette juridiction a fait droit aux conclusions de Midland en jugeant que la TVA payée en amont sur les factures dudit cabinet était entièrement déductible.

15 Les Commissioners ont fait appel de cette décision devant la High Court of Justice. Ils ont fait valoir que les services juridiques acquis avaient pour objet d'assurer la défense de Samuel Montagu à l'encontre des demandes de dommages-intérêts fondées sur des actes qu'elle avait accomplis en fournissant des prestations à Quadrex. Ainsi, les services juridiques auraient concerné également les activités générales de Samuel Montagu. Puisque celles-ci se

composaient à la fois d'opérations ouvrant droit à déduction et d'opérations n'ouvrant pas droit à déduction, une ventilation de la taxe en amont aurait été nécessaire conformément à l'article 17, paragraphe 5, de la sixième directive.

16 Dans ces conditions, considérant que la solution du litige qui lui est soumis requiert l'interprétation de certaines dispositions des première et sixième directives, la High Court of Justice a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les trois questions préjudicielles suivantes:

« Selon l'exacte interprétation de la directive 67/227/CEE du Conseil, du 11 avril 1967, en particulier de son article 2, et de la directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en particulier de son article 17, paragraphes 2, 3 et 5, et au vu des faits de la présente affaire:

1) Est-il nécessaire d'établir un lien direct et immédiat entre une opération amont particulière, concernant des biens ou services pouvant être acquis par un assujetti agissant en tant que tel, et une ou plusieurs opérations particulières, effectuées par ce dernier, pour

a) établir l'existence d'un droit à déduction de la taxe perçue sur l'opération amont, et

b) déterminer l'étendue de ce droit?

2) Si la réponse à la question 1, sous a) ou b), est affirmative, quelle est la nature du lien direct et immédiat? En particulier, lorsqu'il s'agit d'un assujetti qui effectue à la fois des opérations ouvrant droit à déduction et des opérations n'y ouvrant pas droit:

a) le critère à appliquer pour déterminer le montant des taxes payées en amont qui est déductible diffère-t-il selon qu'il s'agit de l'article 17, paragraphes 2, 3 ou 5 (et, dans ce cas, en quoi diffère-t-il), et

b) un tel assujetti est-il autorisé à déduire la totalité des taxes ayant grevé une opération amont au motif qu'il a utilisé les biens ou services amont en raison de l'accomplissement d'une opération relevant de l'article 17, paragraphe 2 ou 3, et en particulier de l'article 17, paragraphe 3, sous c)?

3) Si la réponse à la question 1, sous a) ou b), est négative:

a) quel est le lien à établir, et

b) lorsqu'il s'agit d'un assujetti qui effectue à la fois des opérations ouvrant droit à déduction et des opérations n'y ouvrant pas droit:

— le critère à appliquer pour déterminer le montant des taxes en amont qui est déductible diffère-t-il selon qu'il s'agit de l'article 17, paragraphes 2, 3 ou 5 (et, dans ce cas, en quoi diffère-t-il), et

— un tel assujetti est-il autorisé à déduire la totalité des taxes ayant grevé une opération amont au motif qu'il a utilisé les biens ou services amont en raison de l'accomplissement d'une opération relevant de l'article 17, paragraphe 3, sous c)?»

Sur la première question

17 Par sa première question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si les articles 2 de la première directive et 17, paragraphes 2, 3 et 5, de la sixième directive doivent être interprétés en ce sens que l'existence d'un lien direct et immédiat entre une opération particulière en amont et une ou plusieurs opérations en aval ouvrant droit à déduction est nécessaire pour qu'un droit à déduction de la TVA en amont soit reconnu à l'assujetti et pour déterminer l'étendue d'un tel droit.

18 Midland, le gouvernement du Royaume-Uni et la Commission considèrent qu'il devrait être répondu par l'affirmative à cette question.

19 À titre liminaire, il convient de rappeler 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, à condition que lesdites activités soient, en principe, elles-mêmes soumises à la TVA (voir, en ce sens, arrêts du 14 février 1985, Rompelman, 268/83, Rec. p. 655, point 19; du 15 janvier 1998, Ghent Coal Terminal, C-37/95, Rec. p. I-1, point 15, et du 21 mars 2000, Gabalfrisa e.a., C-110/98 à C-147/98, Rec. p. I-1577, point 44). Toutefois, à titre exceptionnel, l'assujetti qui, telle Samuel Montagu, effectue des opérations exonérées, conformément à l'article 13, B, sous d), points 1 à 5, de la sixième directive, dans les conditions visées à l'article 17, paragraphe 3, sous c), de celle-

ci, bénéficie, lui aussi, en vertu de cette disposition, du droit de déduire la TVA dans la mesure où il a utilisé des biens et des services en amont pour les besoins desdites opérations exonérées.

20 Ainsi que la Cour l'a déjà jugé, l'article 17, paragraphe 5, de la sixième directive, à la lumière duquel le paragraphe 2 de cette disposition doit être interprété, établit le régime applicable au droit à déduction de la TVA, lorsque celle-ci se rapporte à des opérations en amont utilisées 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 acquis doivent présenter un lien direct et immédiat avec les opérations en aval ouvrant droit à déduction et que, à cet égard, le but ultime poursuivi par l'assujetti est indifférent (voir arrêt du 6 avril 1995, BLP Group, C-4/94, Rec. p. I-983, points 18 et 19).

21 Cette interprétation est confirmée par l'article 2 de la première directive, selon lequel seul le montant de la TVA qui a grevé directement le coût des divers éléments constitutifs du prix d'une opération taxée peut être déduit.

22 Toutefois, ainsi que la Cour l'a également jugé, le droit à déduction, une fois né, reste acquis alors même que l'activité économique envisagée n'a pas donné lieu à des opérations taxées ou que l'assujetti n'a pas pu utiliser les biens ou services ayant donné lieu à déduction dans le cadre d'opérations taxables en raison de circonstances étrangères à sa volonté (voir, en ce sens, arrêts du 29 février 1996, INZO, C-110/94, Rec. p. I-857, points 20 et 21; Ghent Coal Terminal, précité, point 20, et du 8 juin 2000, Schloßstraße, C-396/98, Rec. p. I-4279, point 42).

23 Il résulte de cette jurisprudence que, à titre exceptionnel et dans des conditions déterminées, le droit à déduction existe même si un lien direct et immédiat entre

une opération particulière en amont et une ou plusieurs opérations en aval ouvrant droit à déduction ne peut être établi.

24 Il y a donc lieu de répondre à la première question que les articles 2 de la première directive et 17, paragraphes 2, 3 et 5, de la sixième directive doivent être interprétés en ce sens que, en principe, l'existence d'un lien direct et immédiat entre une opération particulière en amont et une ou plusieurs opérations en aval ouvrant droit à déduction est nécessaire pour qu'un droit à déduction de la TVA en amont soit reconnu à l'assujetti et pour déterminer l'étendue d'un tel droit.

Sur la deuxième question

25 Dans la mesure où la juridiction nationale demande, par la première partie de la deuxième question, des précisions sur la nature du «lien direct et immédiat», Midland, le gouvernement du Royaume-Uni et la Commission s'accordent à juste titre pour admettre qu'il ne serait pas réaliste d'essayer de développer une formulation plus précise à cet égard. En effet, compte tenu de la diversité des transactions commerciales et professionnelles, il serait impossible de donner une réponse plus appropriée quant à la manière de déterminer dans tous les cas la relation nécessaire qui doit exister entre les opérations en amont et celles effectuées en aval pour que la TVA en amont soit déductible. Il appartient aux juridictions nationales d'appliquer le critère du lien direct et immédiat aux faits de chaque affaire dont elles sont saisies et de prendre en considération toutes les circonstances dans lesquelles se sont déroulées les opérations en cause.

26 En ce qui concerne la deuxième question, sous a), de la juridiction de renvoi, Midland, le gouvernement du Royaume-Uni et la Commission s'accordent également à juste titre pour considérer qu'un assujetti qui effectue à la fois des opérations ouvrant droit à déduction et des opérations n'y ouvrant pas droit peut cependant déduire la TVA qui a grevé les biens ou services acquis par lui, dès lors que ceux-ci présentent un lien direct et immédiat avec les opérations en aval ouvrant droit à déduction, sans qu'il y ait lieu de faire une différence selon que

s'appliquent les paragraphes 2, 3 ou 5 de l'article 17 de la sixième directive. Si tel n'était pas le cas, des faits identiques pour l'essentiel aboutiraient à des résultats différents selon la disposition dont relèvent les opérations effectuées par l'assujetti.

27 Par sa deuxième question, sous b), la juridiction de renvoi demande en substance si un assujetti qui effectue à la fois des opérations ouvrant droit à déduction et des opérations n'y ouvrant pas droit peut déduire l'intégralité de la TVA ayant grevé en amont des biens ou services, alors même que ceux-ci ont été utilisés non pour la réalisation d'une opération ouvrant droit à déduction, mais dans le cadre d'activités qui ne sont que la conséquence de celle-ci.

28 Midland, le gouvernement du Royaume-Uni et la Commission considèrent que, dans le cas où il existe une relation de conséquence entre l'opération en amont et celle en aval, le critère décisif quant au droit à déduction est également l'existence d'un lien direct et immédiat entre ces deux opérations. Dans ce cadre, Midland souligne que ledit lien nécessiterait un rapport objectif entre l'opération en amont et l'opération en aval de nature telle que la première pourrait être considérée comme une partie du coût supporté par l'opérateur pour réaliser la seconde, que l'opération en amont prépare l'opération en aval ou soit une conséquence de l'accomplissement de celle-ci. En revanche, le gouvernement du Royaume-Uni soutient que les services juridiques fournis à un assujetti accomplissant à la fois des opérations taxées et des opérations exonérées, services qui sont la conséquence de la mise en cause de la responsabilité de ce dernier lorsqu'il effectue des opérations taxées, ne forment pas un tel lien direct et immédiat avec celles-ci. En raison de leur nature, ces services juridiques devraient nécessairement être considérés comme relevant des frais généraux, de sorte que la TVA ne serait déductible qu'en partie.

29 Il convient de rappeler que, selon le principe fondamental inhérent au système de TVA et résultant des articles 2 des première et sixième directives, la TVA s'applique 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 (voir, en ce sens, arrêt du 6 juillet 1995, BP Soupergaz, C-62/93, Rec. p. I-1883, point 16).

30 Il découle de ce principe ainsi que de la règle consacrée au point 19 de l'arrêt BLP Group, précité, selon laquelle, pour ouvrir droit à déduction, les biens ou services acquis doivent présenter un lien direct et immédiat avec les opérations taxées, que le droit à déduction de la TVA qui a grevé ces biens ou services présuppose que les dépenses effectuées pour acquérir ceux-ci doivent avoir fait partie des éléments constitutifs du prix des opérations taxées. Lesdites dépenses doivent donc faire partie des coûts de ces opérations en aval qui utilisent les biens et services acquis. C'est pourquoi ces éléments du coût doivent normalement avoir pris naissance avant que l'assujetti n'ait effectué les opérations taxées auxquelles ils se rapportent.

31 Il en résulte que, contrairement à ce que Midland prétend, il n'y a normalement pas de lien direct et immédiat au sens où l'entend l'arrêt BLP Group, précité, entre une opération en aval et des services qu'un assujetti a utilisés en conséquence et à la suite de l'accomplissement de ladite opération. En effet, il est vrai que les dépenses exposées pour acquérir lesdits services constituent la conséquence de l'opération en aval. Toutefois, elles ne font normalement pas partie des éléments constitutifs du coût de l'opération en aval, ce que l'article 2 de la première directive exige cependant. Lesdits services ne présentent donc pas de lien direct et immédiat avec l'opération en aval. En revanche, les coûts de ces services font partie des frais généraux de l'assujetti et sont, en tant que tels, des éléments constitutifs du prix des produits d'une entreprise. De tels services entretiennent donc un lien direct et immédiat avec l'ensemble de l'activité de l'assujetti, de sorte que le droit à déduction de la TVA relève de l'article 17, paragraphe 5, de la sixième directive et que la TVA n'est, conformément à cette disposition, déductible qu'en partie.

32 Il n'en serait autrement que dans le cas où l'assujetti établirait, par des éléments objectifs, que, à titre exceptionnel, les dépenses afférentes aux biens ou services

qu'il a utilisés en conséquence de l'accomplissement d'une opération ouvrant droit à déduction font partie des éléments constitutifs du coût de celle-ci.

33 Il y a donc lieu de répondre à la deuxième question qu'il appartient à la juridiction nationale d'appliquer le critère du lien direct et immédiat aux faits de chaque affaire dont elle est saisie. Un assujetti qui effectue à la fois des opérations ouvrant droit à déduction et des opérations n'y ouvrant pas droit peut déduire la TVA qui a grevé les biens ou services acquis par lui, dès lors que ceux-ci présentent un lien direct et immédiat avec les opérations en aval ouvrant droit à déduction, sans qu'il y ait lieu de faire une différence selon que s'appliquent les paragraphes 2, 3 ou 5 de l'article 17 de la sixième directive. Toutefois, un tel assujetti ne peut pas déduire l'intégralité de la TVA ayant grevé des services en amont dès lors que ceux-ci ont été utilisés non pour la réalisation d'une opération ouvrant droit à déduction, mais dans le cadre d'activités qui ne sont que la conséquence de celle-ci, à moins que cet assujetti n'établisse, par des éléments objectifs, que les dépenses liées à l'acquisition de tels services font partie du coût des divers éléments constitutifs du prix de l'opération en aval.

Sur la troisième question

34 Compte tenu des réponses données aux deux premières questions, il n'y a pas lieu de répondre à la troisième question.

Sur les dépens

35 Les frais exposés par le gouvernement du Royaume-Uni et par la Commission, 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 (deuxième chambre),

statuant sur les questions à elle soumises par la High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Divisional Court), par ordonnance du 31 juillet 1997, dit pour droit:

1) **Les articles 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 17, paragraphes 2, 3 et 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, doivent être interprétés en ce sens que, en principe, l'existence d'un lien direct et immédiat entre une opération particulière en amont et une ou plusieurs opérations en aval ouvrant droit à déduction est nécessaire pour qu'un droit à déduction de la taxe sur la valeur ajoutée en amont soit reconnu à l'assujetti et pour déterminer l'étendue d'un tel droit.**

2) Il appartient à la juridiction nationale d'appliquer le critère du lien direct et immédiat aux faits de chaque affaire dont elle est saisie. Un assujetti qui effectue à la fois des opérations ouvrant droit à déduction et des opérations n'y ouvrant pas droit peut déduire la taxe sur la valeur ajoutée qui a grevé les biens ou services acquis par lui, dès lors que ceux-ci présentent un lien direct et immédiat avec les opérations en aval ouvrant droit à déduction, sans qu'il y ait lieu de faire une différence selon que s'appliquent les paragraphes 2, 3 ou 5 de l'article 17 de la sixième directive 77/388. Toutefois, un tel assujetti ne peut pas déduire l'intégralité de la taxe sur la valeur ajoutée ayant grevé des services en amont dès lors que ceux-ci ont été utilisés non pour la réalisation d'une opération ouvrant droit à déduction, mais dans le cadre d'activités qui ne sont que la conséquence de celle-ci, à moins que cet assujetti n'établisse, par des éléments objectifs, que les dépenses liées à l'acquisition de tels services font partie du coût des divers éléments constitutifs du prix de l'opération en aval.

Schintgen Hirsch Ragnemalm

Ainsi prononcé en audience publique à Luxembourg, le 8 juin 2000.

Le greffier

R. Grass

Le président de la deuxième chambre

R. Schintgen