# CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL M. F. G. JACOBS présentées le 26 septembre 2002 [1]

1. En vertu de l'article 5, paragraphe 8, de la sixième directive TVA [2], les États membres peuvent considérer qu'«à l'occasion de la transmission [...], d'une universalité totale ou partielle de biens», aucune livraison de biens n'est intervenue et que le bénéficiaire continue la personne du cédant.

2. Par la présente demande de décision préjudicielle, le Tribunal d'arrondissement (Luxembourg) souhaite essentiellement savoir si une telle disposition de droit national est automatiquement applicable lorsque le bénéficiaire ou le cessionnaire est un assujetti ou s'il pourrait également exister une condition d'utilisation des biens transmis dans la continuité de l'activité ou de la branche d'activité du cédant et, dans l'affirmative, si l'État membre en question peut ou doit exiger que le bénéficiaire dispose d'une autorisation administrative lui permettant d'exercer une telle activité.

## La réglementation applicable

3. Au titre de l'article 2 de la sixième 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'article 4, paragraphe 1, définit l'assujetti comme quiconque accomplit une activité économique, quels qu'en soient les buts ou le résultat. La notion d'activité économique inclut, en vertu de l'article 4, paragraphe 2, l'exploitation d'un bien corporel ou incorporel en vue d'en retirer des recettes ayant un caractère de permanence.

4. L'article 5 définit la livraison de biens. Au titre de l'article 5, paragraphe 1, est considéré comme «livraison d'un bien» le transfert du pouvoir de disposer d'un bien corporel comme un propriétaire. Toutefois, aux termes de l'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

1 — Langue originale: l'anglais.

2 — 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»).

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.»

5. La possibilité de considérer que de tels transferts ne constituent pas une livraison de biens a été mise en œuvre au Luxembourg par l'article 9, paragraphe 2, de la loi du 12 février 1979 sur la TVA, telle qu'amendée, au titre duquel, par dérogation, une livraison de biens n'est pas traitée comme telle s'il s'agit d'une «cession sous quelque forme et à quelque titre que ce soit, d'une universalité totale ou partielle de biens à un autre assujetti. En ce cas, le cessionnaire est censé continuer la personne du cédant» [3].

6. La Cour n'a pas été informée de l'existence d'autres dispositions nationales adoptées conformément à la deuxième phrase de l'article 5, paragraphe 8, en vue d'éviter des distorsions de concurrence dans le cas où le bénéficiaire n'est pas un assujetti total.

3 — Au titre de l'article 6, paragraphe 5, de la sixième directive, l'article 5, paragraphe 8, s'applique dans les mêmes conditions aux prestations de services, qui incluent les cessions d'un bien incorporel (article 6, paragraphe 1).

## La procédure au principal

7. Le litige introduit devant la juridiction nationale résulte de la vente, par Zita Modes SARL (ci-après «Zita Modes») à la Parfumerie Milady (ci-après «Milady») de biens d'un fonds de commerce de vente au détail de prêt-à-porter. La facture, d'un montant de 1,7 million de LUF, décrivait l'objet de la vente comme étant un fonds de commerce et mentionnait ce qui suit: «conformément aux dispositions légales applicables, la présente facture n'est pas soumise à la TVA».

8. L'identification des biens vendus n'a pas été établie devant la juridiction nationale mais, selon l'ordonnance de renvoi, Zita Modes fait valoir qu'il s'agit d'accessoires de mode assortis aux articles de confection faisant partie du fonds de commerce, qui se composent d'articles de parfumerie produits par la même firme qui a fabriqué les articles de confection et qui ont ensuite été utilisés par Milady en continuation de l'activité de Zita Modes.

9. Les autorités fiscales luxembourgeoises se sont opposées à la qualification de l'opération, essentiellement au motif que, pour que la dérogation s'applique, le cessionnaire doit être un assujetti qui continue l'activité du cédant et qu'il doit dès lors être légalement habilité à exercer ce type d'activité, mais que, dans le cas présent, Milady

ne disposait d'aucune autorisation administrative lui permettant d'opérer dans la branche d'activité concernée. Les autorités fiscales ont dès lors procédé à la rectification du montant de la TVA dû par Zita Modes (actuellement en liquidation).

10. Zita Modes (ou ses représentants) a contesté la rectification devant le Tribunal d'arrondissement qui, avant de statuer, a déféré à la Cour une demande de décision préjudicielle portant sur les questions suivantes:

«1) L'article 5, paragraphe 8, 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, est-il à interpréter en ce sens que la transmission d'une universalité de biens à un assujetti constitue une condition suffisante pour que l'opération ne soit pas soumise à la taxe sur la valeur ajoutée, quelle que soit l'activité de l'assujetti ou quelle que soit l'utilisation qu'il fait des biens transmis?

2) En cas de réponse négative à la première question, l'article 5, paragraphe 8, de la sixième directive est-il à interpréter en ce sens que la transmission d'une universalité de biens à un assujetti est à entendre dans le sens d'une transmission totale ou partielle d'une entreprise à un assujetti qui continue l'activité totale de l'entreprise cédante ou en continue l'activité de la branche qui correspond à l'universalité partielle cédée, ou simplement dans le sens d'une transmission totale ou partielle d'une universalité de biens à un assujetti qui continue le type d'activité totale ou partielle du cédant, sans qu'il y ait transmission d'entreprise ou d'une branche d'entreprise?

3) En cas de réponse affirmative à l'une des branches de la deuxième question, l'article 5, paragraphe 8, exige-t-il ou permet-il à un État d'exiger que l'activité du bénéficiaire soit exercée conformément à l'autorisation d'établissement dans l'activité ou dans la branche d'activité prescrite, délivrée par l'organisme compétent, étant entendu que l'activité déployée relève du circuit économique licite au sens de la jurisprudence de la Cour?»

## Observations

11. Seules l'administration de l'enregistrement et des domaines de l'État (les autorités fiscales luxembourgeoises) et la Commission ont déposé des observations écrites. Aucune audience n'a été sollicitée.

12. Les autorités fiscales font valoir que la finalité de l'article 9, paragraphe 2, de la loi luxembourgeoise sur la TVA est d'éviter des rémanences de taxes qui pourraient se produire dans l'hypothèse où le cessionnaire est un assujetti ne bénéficiant que d'un droit partiel à la déduction de la taxe en amont [4], permettant ainsi de garantir la neutralité de la TVA.

13. Si le cessionnaire doit être considéré comme étant le successeur du cédant, il doit nécessairement exercer le même type d'activité, sans quoi l'article 9, paragraphe 2, de la loi sur la TVA serait très difficile à appliquer et pratiquement dépourvu de sens, en particulier s'agissant de régularisations relatives à des biens d'investissement [5]. Cette condition apparaît dès lors de manière implicite à la fois à l'article 5, paragraphe 8, de la sixième directive et à l'article 9, paragraphe 2, de la loi luxembourgeoise.

14. La Commission adopte une approche quelque peu différente.

15. Tout d'abord, concernant la finalité de l'article 5, paragraphe 8, de la sixième directive, la Commission cite l'exposé des motifs accompagnant sa proposition de sixième directive [6] selon lequel l'option était prévue «dans un souci de simplification et pour ne pas obérer la trésorerie de l'entreprise». Le but est dès lors d'éviter que des taxes souvent importantes soient facturées, versées à l'État et ensuite récupérées en vertu de la déduction de la taxe en amont. La seconde phrase, qui ne figurait pas dans la proposition originale, a pour finalité de permettre aux États membres de prendre des dispositions dans l'hypothèse où le cessionnaire ne bénéficie pas d'un droit complet à déduction. Les deux parties de cette disposition sont bien entendu facultatives. Enfin, le principe de la neutralité de la TVA signifie que l'application de l'article 5, paragraphe 8, doit aboutir exactement au même résultat que si la taxe avait été perçue et ensuite déduite normalement.

16. Ensuite, la Commission souligne que, bien que la juridiction nationale ait conclu à l'existence d'une cession de biens d'un fonds de commerce, il lui faudra également établir si cette cession portait sur une «universalité totale ou partielle de biens», notion qui doit recevoir une définition communautaire. La Commission fait référence à un certain nombre de formulations, tirées de la jurisprudence et de la législation, qui pourraient être d'une certaine utilité pour parvenir à une telle définition et qui

4 — Les opérations imposables soumises à la TVA sont communément désignées, du point de vue du fournisseur, comme des «sorties» et la TVA qui leur est applicable est qualifiée de «taxe en aval»; si les biens font ensuite l'objet de livraisons ultérieures par le bénéficiaire, ils constituent, du point de vue de ce dernier, des «entrées» et la TVA qui leur est applicable est qualifiée de «taxe en amont» (voir l'argumentation aux points 20 et suiv. ci-dessous).

5 — Voir points 23 et 29 ci-dessous.

6 — *Bulletin des Communautés européennes*, supplément 11/73, p. 10; ce qui est maintenant la première phrase de l'article 5, paragraphe 8, était, dans la proposition originale, l'article 5, paragraphe 4.

soulignent essentiellement l'existence d'une entité organisée, identifiable, susceptible d'être exploitée dans le cadre d'une activité économique. La simple vente de marchandises n'entrerait toutefois pas dans le champ d'application de cette définition.

17. Examinant les questions de la juridiction nationale, la Commission considère qu'il n'est pas indispensable que l'activité exercée par le cessionnaire soit identique à celle exercée par le cédant. Ce qui compte, c'est que l'application de l'article 5, paragraphe 8, aboutisse au même résultat que si la taxe avait été perçue, payée et ensuite récupérée par voie de déduction de la taxe en amont; seul importe dès lors que le cessionnaire soit en mesure d'effectuer de telles déductions, c'est-à-dire qu'il doit être un assujetti qui utilise les biens transférés pour les besoins de ses opérations taxées.

18. En ce qui concerne le fait que Milady n'était pas autorisée à exercer la même activité que Zita Modes, la Commission souligne que, conformément à la jurisprudence, une activité commerciale illicite reste taxable dès lors qu'elle peut, dans une certaine mesure, être en concurrence avec des activités légales. Si toutefois l'application de l'article 5, paragraphe 8, dans une telle hypothèse était susceptible de provoquer une distorsion de la concurrence, un État membre serait en droit d'adopter des mesures correctrices, conformément à la deuxième phrase de cette disposition.

**Analyse**

*Finalité de l'article 5, paragraphe 8*

19. Ainsi qu'il a été très justement souligné, la portée et les effets de l'article 5, paragraphe 8, doivent être déterminés à la lumière de sa finalité.

20. Cette finalité doit à son tour être évaluée dans le contexte du régime de la TVA dans son ensemble, dont les fondements sont énoncés à l'article 2 de la première directive TVA [7]:

«Le principe du système commun de taxe sur la valeur ajoutée, est d'appliquer aux biens et aux services un impôt général sur la consommation exactement proportionnel au prix des biens et des services, quel que soit le nombre des transactions intervenues dans le processus de production et de distribution antérieur au stade d'imposition.

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

7 — 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, p. 71, p. 1301).

montant de la taxe sur la valeur ajoutée qui a grevé directement le coût des divers éléments constitutifs du prix.»

21. Le système de déduction vise dès lors à éviter l'effet cumulatif lorsque la TVA a déjà été perçue sur des biens et/ou des services utilisés dans le cadre de la production des biens et/ou des services livrés ou, en d'autres termes, à éviter que la TVA soit à nouveau perçue sur une TVA déjà acquittée. Une chaîne de transactions se constitue, dans laquelle le montant net redevable pour chaque maillon — c'est-à-dire le montant total perçu pour la livraison concernée, déduction faite des montants déjà perçus sur les entrées — constitue un prorata déterminé de la valeur ajoutée à ce stade. À la fin de la chaîne, lors de la livraison au consommateur final, le montant total perçu — et en fin de compte supporté par ce consommateur, puisque les différents opérateurs de la chaîne auront été en mesure de déduire tous les montants qu'ils ont acquittés — aura représenté la proportion idoine du prix final.

22. Toutefois, une telle déduction n'est pas appropriée lorsque la taxe en amont a été versée sur des livraisons qui ne sont pas utilisées dans le cadre de la production de livraisons soumises à taxation. De telles situations incluent les hypothèses où un assujetti utilise des livraisons pour son usage personnel (et agit dès lors comme un consommateur final) ou pour effectuer des livraisons ultérieures exonérées, qui ne sont pas soumises à la TVA [8].

23. Ainsi, en vertu de l'article 17, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive, un assujetti peut faire valoir son droit à déduction dans la mesure où ses entrées taxées sont utilisées «pour les besoins de ses opérations taxées». Lorsque lesdites entrées sont utilisées pour effectuer à la fois des opérations ouvrant droit à déduction et des opérations n'ouvrant pas droit à déduction, l'article 17, paragraphe 5, prévoit que «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» — une proportion qui doit être déterminée (moyennant certaines variations facultatives) en conformité avec l'article 19 qui prévoit, essentiellement, que le prorata de déduction résulte d'une fraction égale au chiffre d'affaires afférent aux opérations ouvrant droit à déduction divisé par le montant total du chiffre d'affaires. L'article 20 permet en outre que soient effectuées des régularisations, en particulier lorsque des modifications des éléments pris en considération pour la détermination du montant des déductions sont intervenues postérieurement [9] et, dans l'hypothèse de biens d'investissement, une régularisation est opérée pendant une période de cinq à vingt ans [10].

8 — Certaines opérations nationales sont exonérées de la TVA au titre de l'article 13 de la sixième directive, alors que les articles 14 à 16 prévoient des exonérations dans le cadre du commerce international. Toutefois, en ce qui concerne à tout le moins le commerce national, le fait qu'une opération donnée soit exonérée ne signifie pas que des opérations antérieures, dans la même chaîne de livraisons, sont également exonérées; au contraire, la taxe acquittée antérieurement ne peut plus être récupérée par voie de déduction, même dans l'hypothèse où la livraison exonérée entre dans le coût d'une livraison ultérieure taxable — bien que la justification peut, dans ce cas, être mise en doute.

9 — Article 20, paragraphe 1, sous b).

10 — Article 20, paragraphe 2.

24. Laissant provisoirement de côté la question de savoir ce que recouvre précisément la notion d'«universalité totale ou partielle de biens» et considérant ces termes d'un point de vue plus général comme signifiant «un fonds de commerce», nous sommes pour l'essentiel d'accord avec la thèse de la Commission relative au rôle de l'article 5, paragraphe 8, dans ce contexte.

25. Si A vend son fonds de commerce à B, il s'agit en principe d'une opération soumise à taxation. Dans le cas très probable où B continue d'exploiter le fonds de commerce, que ce soit de manière indépendante ou comme partie d'une autre entreprise, la taxe acquittée pour cette opération sera déductible dans la mesure où les livraisons effectuées par B sont elles-mêmes soumises à taxation, puisque l'achat du fonds de commerce est un élément constitutif du prix de ces livraisons. Dans un bon nombre de cas, l'exploitation du fonds de commerce ne donnera lieu qu'à des livraisons soumises à taxation et la totalité du montant sera dès lors déductible.

26. Toutefois, la TVA perçue sur la vente d'un fonds de commerce est susceptible de représenter un montant non négligeable, dont le commerce ou son nouveau propriétaire sera privé dans une conjoncture commerciale pouvant être délicate, même si les autorités fiscales ne pourront en fin de compte conserver ce montant [11].

27. Dans de telles circonstances, il peut clairement être beaucoup plus avantageux de considérer qu'il n'y a pas eu d'opération soumise à taxation, évitant de ce fait la nécessité de verser aux autorités fiscales des sommes qui pourront, en tout état de cause, être récupérées par une déduction ultérieure. Il ressort clairement de l'exposé des motifs cités par la Commission que telle était bien la finalité poursuivie par les auteurs de la sixième directive en rédigeant la première phrase de l'article 5, paragraphe 8: la ratio legis de cette disposition était «la simplification et la nécessité de ne pas obérer la trésorerie de l'entreprise».

28. Il convient d'ajouter que la simplification permet également d'éviter des problèmes liés à l'évaluation lorsque différents biens sont soumis à des taux de TVA différents. De plus, ainsi que le font remarquer les autorités du Customs and Excise du Royaume-Uni au point 1.5 de leur communication 700/9 de mars 2002, «Transfert d'un fonds de commerce en exploitation (going concern)» [12], cette façon de faire protège également les autorités fiscales de la possibilité que le cédant, après avoir répercuté la TVA sur le transfert, ne s'en acquittera pas. Dans ces cas, connus sous le

11 — Voir également les conclusions que nous avons présentées dans l'affaire qui a donné lieu à l'arrêt du 22 février 2001, Abbey National (C-408/98, Rec. p. I-1361, points 23 et 24 des conclusions).

12 — Voir www.hmce.gov.uk/forms/notices/700-9.htm.

nom d'exploitations «phœnix», qui entrent en liquidation de leur plein gré en laissant une dette fiscale importante et aucun actif, les autorités se verraient néanmoins dans l'obligation de permettre au cessionnaire de déduire la taxe en amont, avec une perte nette de revenu fiscal.

29. Toutefois, cette finalité ne se justifie que dans l'hypothèse où le cessionnaire aurait, en tout état de cause, été en mesure de déduire la TVA perçue. Si le fonds de commerce qu'il acquiert est utilisé en tout ou en partie pour effectuer des livraisons exonérées, cela ne serait pas (totalement) le cas. Si aucune TVA n'était due sur l'acquisition, il pourrait bénéficier d'un avantage concurrentiel injustifié par rapport à d'autres opérateurs effectuant le même type de livraisons exonérées. Une autre situation de cette nature pourrait se présenter si des biens (essentiellement d'investissement), pour lesquels la TVA a déjà été entièrement déduite par le cédant, sont acquis par le cessionnaire libres de toute taxe qui aurait grevé ces biens s'ils avaient été acquis en d'autres circonstances, lorsque le cessionnaire n'aurait pas droit à une déduction complète de la taxe [13].

30. Il était dès lors logique que la deuxième phrase de l'article 5, paragraphe 8, soit ajoutée de sorte à ce que les États membres se prévalant de cette possibilité puissent également prendre des mesures pour prévenir toute distorsion de la concurrence dans de telles hypothèses.

31. Dans cette phrase, les termes «dans le cas où le bénéficiaire n'est pas un assujetti total» peuvent, à notre sens, être interprétés comme incluant des situations où le bénéficiaire n'est pas du tout assujetti. La condition prévue à l'article 9, paragraphe 2, de la loi luxembourgeoise sur la TVA, aux termes de laquelle le cessionnaire doit être un assujetti, peut dès lors être justifiée au moins sur cette base, même en l'absence d'une quelconque condition explicite prévue à l'article 5, paragraphe 8, de la sixième directive — bien qu'une telle condition peut également être considérée comme résultant de manière implicite de l'économie de la disposition.

32. Ainsi, considérée dans le contexte du régime de la TVA dans son ensemble, la finalité n'est pas, ainsi que semblent le croire les autorités luxembourgeoises, d'éviter qu'une taxe non déductible soit perçue, mais plutôt, dans l'intérêt d'une concurrence équitable, d'éviter que certains opérateurs échappent à cette taxe dans des circonstances comparables à celles dans lesquelles d'autres devraient la payer et la répercuter sur leurs clients.

13 — Voir l'exposé des motifs de la décision 90/127/CEE du Conseil, du 12 mars 1990, autorisant le Royaume-Uni à appliquer une mesure dérogatoire à l'article 5 paragraphe 8 et à l'article 21 paragraphe 1 point a) de la sixième directive (JO L 73, p. 32), cité dans Terra, B. J. M., et Kajus, J., *A Guide to the Sixth VAT Directive*, IBFD 1993, p. 288.

*Universalité totale ou partielle de biens*

33. À la lumière de la finalité de l'article 5, paragraphe 8, telle qu'exposée ci-dessus, nous pouvons considérer sa portée et le type d'opérations auquel elle est susceptible de s'appliquer.

34. Lorsqu'il s'agit d'une universalité totale de biens, peu de problèmes se posent. Le transfert en question est celui de la totalité d'un fonds de commerce qui, ainsi que le fait remarquer la Commission, comprend un certain nombre d'éléments différents. Par exemple, le terme français *fonds de commerce*, utilisé dans la facture dont il est question dans le litige au principal, est défini dans les dictionnaires juridiques [14] comme comprenant à la fois des éléments corporels (tels que matériel, outillage et marchandises) et incorporels (droit au bail, nom, enseigne, brevets, marques, clientèle et achalandage). On pourrait également ajouter les secrets d'affaires, les archives d'entreprises, les listes de clients, le bénéfice des contrats existants, etc.

35. Le lien qui unit ces éléments est le fait que leur combinaison permet la poursuite d'une activité économique spécifique, ou d'un ensemble d'activités, alors que chaque élément pris isolément n'y suffirait pas. Considérés individuellement, ils sont les modules de base d'une entreprise; ensemble, ils constituent une entreprise.

36. Il en résulte, à notre sens, que la notion d'«universalité totale ou partielle» ne fait pas référence à un ou plusieurs éléments de cette liste, mais à une combinaison suffisante de ces derniers pour permettre la poursuite d'une activité économique, même si cette activité n'est qu'une partie d'une entreprise plus vaste dont elle a été détachée.

37. Cela peut être opposé à l'hypothèse dans laquelle un vendeur au détail ferme l'un de ses magasins et vend son stock à un autre opérateur, ou à l'hypothèse où une société de services met fin à l'un de ses services et cède l'équipement y afférent à un concurrent. Il est permis de soutenir que de telles opérations sont visées par le sens littéral des termes «transfert d'une universalité totale ou partielle de biens», mais, dans ce cas, il en irait de même pour toute vente de biens quelconques. Toutefois, à la lumière de la finalité de l'article 5, paragraphe 8, il semble clair que ce n'est pas le cas et que ces termes visent le transfert d'une partie autonome d'une entreprise plus vaste.

38. Il convient également de rappeler que l'article 5, paragraphe 8, a vocation à s'appliquer lorsque le montant de la TVA représente un coût exceptionnel pour l'entreprise en question. Bien que le régime des

14 — Voir, par exemple, Cornu, G., (ed.), *Vocabulaire juridique* (2e édition, 1990), Presses universitaires de France, et Guillien, R., et Vincent, J., (ed.), *Lexique de termes juridiques* (6e édition, 1985), Dalloz.

déductions vise à soulager entièrement l'opérateur du poids de la TVA due ou acquittée dans le cadre de l'ensemble de ses activités économiques [15] — le «principe de neutralité» — sa mise en œuvre exige en fait habituellement que les opérateurs avancent les sommes (perçues sur leurs livraisons en amont) qu'ils récupéreront ensuite en déduisant un prorata de la taxe (sur leurs livraisons en aval) payée par leurs clients. Un tel roulement des avances peut être considéré comme acceptable dans le cadre d'opérations commerciales normales, mais le fait pour le nouveau propriétaire d'un commerce de devoir avancer le montant de la taxe sur la valeur totale de son entreprise, et en une seule fois, constitue une charge beaucoup plus lourde.

39. Lorsqu'un assujetti acquiert des biens isolés — une marque, par exemple, ou tout ou partie d'un stock d'exploitation ou de l'équipement d'un fonds de commerce — d'un autre assujetti, cette opération peut être considérée comme une opération ou un investissement commercial normal et l'avance de la TVA constituera une obligation normale dans le chef de l'opérateur. Lorsque, toutefois, le transfert concerne l'ensemble d'un fonds de commerce, il s'agit d'un cas exceptionnel et un traitement spécial peut être justifié, parce que le montant de la TVA à avancer au titre de cette cession est susceptible d'être particulièrement important par rapport aux ressources de l'exploitation en question.

15 — Voir, par exemple, l'arrêt Abbey National, cité ci-dessus à la note 11, au point 24 de l'arrêt, ainsi que la jurisprudence qui y est citée.

40. L'approche résumée au point 36 ci-dessus est conforme, ainsi que l'indique la Commission, aux définitions données dans d'autres contextes tant par la Cour que par le législateur. Dans l'affaire Commerz-Credit-Bank [16], la Cour a défini une «branche d'activité» au sens de la directive 69/335/CEE du Conseil [17] comme «un ensemble de biens et de personnes capables de concourir à la réalisation d'une activité déterminée». De même, la directive 2001/23/CE du Conseil [18] définit un «transfert d'entreprise, d'établissement ou de partie d'entreprise ou d'établissement» comme le «transfert [...] d'une entité économique maintenant son identité, entendue comme un ensemble organisé de moyens, en vue de la poursuite d'une activité économique, que celle-ci soit essentielle ou accessoire».

41. Cette dernière définition, déjà énoncée dans la directive 98/50/CE [19], reflétait la

16 — Arrêt du 13 octobre 1992 (C-50/91, Rec. p. I-5225, point 17 et dispositif); voir également les conclusions que nous avons présentées dans cette affaire et l'arrêt du 13 décembre 1991, Muwi Bouwgroep (C-164/90, Rec. p. I-6049, particulièrement le point 22 de l'arrêt et le point 18 de nos conclusions).

17 — Directive du 17 juillet 1969, concernant les impôts indirects frappant les rassemblements de capitaux [JO L 249, p. 25, voir l'article 7, paragraphe 1, sous b)].

18 — Directive du 12 mars 2001, concernant le rapprochement des législations des États membres relatives au maintien des droits des travailleurs en cas de transfert d'entreprises, d'établissements ou de parties d'entreprises ou d'établissements (JO L 82, p. 16, voir article 1er, paragraphe 1).

19 — Directive du Conseil du 29 juin 1998, modifiant la directive 77/187/CEE concernant le rapprochement des législations des États membres relatives au maintien des droits des travailleurs en cas de transferts d'entreprises, d'établissements ou de parties d'établissements [JO L 201, p. 88, voir l'article 1er, paragraphe 1, sous b)].

jurisprudence de la Cour dans les affaires Spijkers [20] et Redmond Stichting [21], en ce sens que le critère décisif pour établir l'existence d'un tel transfert est de savoir si l'entité en question garde son identité, ce qui résulte notamment du fait que son exploitation est effectivement poursuivie ou reprise, et qu'il y a lieu à cet égard de prendre en considération l'ensemble des circonstances de fait caractérisant l'opération en cause, au nombre desquelles figurent notamment le type d'entreprise ou d'établissement dont il s'agit, le transfert ou non des éléments corporels, la valeur des éléments incorporels, la mesure dans laquelle les effectifs sont ou non repris par le nouveau chef d'entreprise, le transfert ou non de la clientèle, ainsi que le degré de similarité des activités exercées avant et après le transfert et la durée d'une éventuelle suspension de ces activités — tous ces éléments ne constituant toutefois que des aspects partiels de l'évaluation d'ensemble qui s'impose.

42. Bien que ces définitions ne soient pas contraignantes dans le contexte de la sixième directive sur la TVA, il est clairement souhaitable que des notions aussi proches reçoivent une interprétation uniforme en droit communautaire, sauf s'il existe des arguments spécifiques en sens contraire.

20 — Arrêt du 18 mars 1986 (24/85, Rec. p. 1119, points 11 à 13).

21 — Arrêt du 19 mai 1992 (C-29/91, Rec. p. I-3189, points 22 à 27).

43. Les considérations ci-dessus peuvent s'avérer utiles à la juridiction nationale pour statuer sur la question essentielle qui est de savoir si les biens cédés par Zita Modes à Milady constituent une universalité totale ou partielle de biens au sens de l'article 5, paragraphe 8, de la sixième directive.

*La nécessité d'exploiter le même type d'activité que le cédant*

44. Tout d'abord, il convient de noter que l'article 5, paragraphe 8, est libellé dans des termes généraux et ne prévoit aucune exigence quant à l'utilisation qui doit être faite de «l'universalité totale ou partielle de biens» après la cession. En principe, dès lors, il y a lieu de ne pas déduire de cette disposition des exigences sans avoir des raisons impérieuses de le faire.

45. Les autorités fiscales luxembourgeoises ont fait valoir que le cessionnaire devait nécessairement continuer d'exploiter le même type d'activité que le cédant puisqu'il est considéré comme étant le successeur de ce dernier. Le fondement de cet argument

peut résulter de manière plus claire de certaines versions linguistiques de l'article 5, paragraphe 8, que d'autres. Alors que plusieurs versions utilisent un terme équivalant au terme anglais «successor», d'autres, en ce inclus la version française à laquelle il a été fait référence dans le cadre de la procédure au principal, parlent de «continuité de la personne» du cédant. Ainsi, de l'avis des autorités fiscales, il ne peut y avoir une continuité de la même personne sans continuité du même type d'activité.

46. En fait, il ne semble pas y avoir de conflit entre les deux types de formulations. Lues conjointement, elles se réfèrent clairement à la notion de succession universelle, par laquelle une personne prend à son compte tous les droits et obligations d'une autre (succession ici bien évidemment limitée à tous les droits et obligations afférents à la TVA qui s'appliquent au fonds de commerce transféré).

47. Cela étant, nous ne souscrivons pas à la thèse des autorités fiscales, à tout le moins en ce qui concerne les termes restrictifs dans lesquels elle semble avoir été exposée devant la juridiction nationale.

48. Premièrement, ainsi que le souligne la Commission, il résulte clairement du libellé de l'article 5, paragraphe 8, que considérer le cessionnaire comme continuant la personne du cédant n'est que la conséquence du fait de considérer qu'il n'y a pas eu de livraison et non pas une condition de ce point de vue.

49. Deuxièmement, bien que la cession en tant que telle n'aura pas donné lieu à TVA, la taxe aura normalement été payée (mais pas encore déduite) à tout le moins pour certains des biens cédés et sera répercutée sur le prix de la cession. Si le cédant avait conservé l'entreprise, il aurait été en droit de déduire la taxe, conformément à l'article 17 et, après la cession, le cessionnaire sera dans la même situation — moyennant le respect de la même exigence prévoyant que les livraisons sur lesquelles la taxe en amont a été acquittée soient utilisées pour les besoins de livraisons en aval taxées. Inversement, toute dette de TVA due par le cédant sera à charge du cessionnaire qui sera également concerné par toutes les régularisations subséquentes effectuées, conformément à l'article 20 de la sixième directive, en relation à la taxe originellement payée par le cédant.

50. Pour que ce soit le cas, il n'est pas essentiel que le cessionnaire exploite exactement le même type d'activités que le cédant. Sa situation sera effectivement différente s'il passe de sorties soumises à taxation à des sorties exonérées, mais elle ne le sera pas davantage que ne l'aurait été la situation du cédant s'il avait effectué le même changement sans céder son entreprise. Dans la mesure où subsisteraient des

distorsions de la concurrence [22], des mesures nationales pourront être adoptées pour y faire face conformément à l'article 5, paragraphe 8.

51. Il est toutefois permis de se demander si un État membre peut se prévaloir partiellement seulement de la possibilité qui lui est offerte à l'article 5, paragraphe 8, en considérant que le transfert d'une universalité totale ou partielle de biens ne constitue pas une livraison de biens que si d'autres conditions sont réunies — telles que le fait que le cessionnaire utilise les biens pour exploiter le même type d'activité que celle qu'exerçait le cédant — même si une telle règle ne semble pas avoir été prévue par la loi luxembourgeoise sur la TVA.

52. L'article 5, paragraphe 8, offre aux États membres une certaine latitude en ce qu'ils peuvent prendre les dispositions nécessaires pour éviter des distorsions de concurrence dans le cas où le bénéficiaire n'est pas un assujetti total. Toutefois, cette possibilité semble limitée et ne s'étend pas à des mesures dont la finalité est autre que celle d'éviter des distorsions de la concurrence. Elle ne s'applique pas davantage aux situations où le bénéficiaire est un assujetti total. Une règle générale exigeant que le cessionnaire continue à exercer le même type d'activité que le cédant ne semblerait, à première vue, pas entrer dans le cadre de ces limites.

53. En outre, la Cour a adopté une position plutôt stricte dans au moins une affaire semblable [23]. Au titre de l'article 13, C, de la sixième directive, les États membres jouissent d'un pouvoir discrétionnaire important pour accorder à leurs assujettis le droit d'opter pour la taxation d'opérations normalement exonérées, en ce inclus l'affermage et la location de biens immeubles, pour restreindre la portée du droit d'option et pour déterminer les modalités de son exercice. Toutefois, même dans ce cas, la Cour a jugé qu'un État membre ne peut, ayant accordé le bénéfice de cette option, ensuite limiter sa portée, par exemple, au sol uniquement à l'exclusion de bâtiments qui y sont érigés. A fortiori, ainsi, en ce qui concerne l'article 5, paragraphe 8, il ne semblerait pas possible qu'un État membre puisse exercer l'option lorsqu'elle est soumise à des limitations autres que celles prévues dans la seconde phrase de cette même disposition. Il semblerait en outre encore moins acceptable, du point de vue de la sécurité juridique, que de telles limitations soient appliquées au titre de simples pratiques administratives, en l'absence d'une quelconque législation à cet égard.

54. Cela étant dit, la finalité de l'article 5, paragraphe 8, et la notion, examinée à la lumière de cette finalité, de «transfert d'une universalité totale ou partielle de biens» présupposent en tout état de cause qu'un

22 — Pour des exemples à ce sujet, voir le point 29 ci-dessus.

23 — Voir arrêt du 8 juin 2000, Breitsohl (C-400/98, Rec. p. I-4321, points 43 et suiv.).

fonds de commerce soit transféré et continue à être exploité après ce transfert.

55. Il incombera dès lors à la juridiction nationale de déterminer si c'est le cas. Il est difficile de formuler une définition communautaire à cette fin, puisque le degré de similitude peut dépendre, dans une certaine mesure, de circonstances spécifiques à l'État membre. Toutefois, des critères tels que ceux énoncés par la Cour dans les affaires Spijkers et Redmond Stichting [24] peuvent être utiles, et les juridictions nationales peuvent, à notre sens, légitimement fonder leur décision sur des règles nationales conformes à l'approche de la Cour. Dans le cas d'espèce, toutefois, la Cour n'a pas été informée de l'existence de telles réglementations nationales.

*La nécessité d'obtenir une autorisation administrative pour exploiter le type d'activité en question*

56. Dans sa troisième question, la juridiction nationale demande en substance à la Cour si le fait que le cessionnaire n'est pas autorisé à exercer le type d'activité économique qu'il exerce en relation avec les biens transférés a un quelconque effet sur l'application de l'option prévue à l'article 5, paragraphe 8, de la sixième directive.

57. Ainsi que la Commission le souligne, la Cour a jugé que, contrairement à des opérations relatives à des biens intrinsèquement illicites qui ne peuvent, à aucun moment, être intégrés au circuit économique, des livraisons qui peuvent entrer en concurrence avec des livraisons licites restent soumises aux taxes normalement dues en vertu du droit communautaire, même si elles sont elles-mêmes illégales [25] — par exemple, faute d'autorisation. En outre, un État membre ne peut pas restreindre la portée d'une exonération de TVA qui n'opère pas de distinction entre des opérations licites et illicites, aux seules livraisons autorisées par le droit national [26].

58. Ainsi, quels que soient les autres effets susceptibles de résulter, en droit national, de la prétendue absence d'autorisation de Milady de poursuivre l'activité économique inhérente au fonds de commerce qu'elle a acquis de Zita Modes — qui, cela ne semble pas contesté, n'implique aucune activité intrinsèquement illégale — la situation relative à la TVA reste inchangée, que ce soit du point de vue du transfert des biens en tant que tel ou de tout autre point de vue.

24 — Voir point 41 ci-dessus.

25 — Voir, en particulier, arrêt du 29 juin 2000, Salumets e.a. (C-455/98, Rec. p. I-4993, points 19 à 24, ainsi que la jurisprudence citée au point 19; voir également les points 15 à 21 des conclusions de l'avocat général Saggio, présentées dans cette affaire).

26 — Arrêt du 25 février 1999, CPP (C-349/96, Rec. p. I-973, points 35 et 36).

## Conclusion

59. Nous sommes dès lors d'avis qu'il convient que la Cour réponde aux questions soulevées par le Tribunal d'arrondissement (Luxembourg) de la manière suivante:

«1) Lorsqu'un État membre a fait usage de l'option prévue à l'article 5, paragraphe 8, 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, il doit considérer qu'il n'y a pas eu de livraison chaque fois qu'une universalité totale ou partielle de biens au sens de cette disposition est transférée, moyennant simplement le respect de toute limitation prévue par des dispositions nationales visant à éviter des distorsions de concurrence dans le cas où le bénéficiaire n'est pas un assujetti total.

2) Pour qu'il y ait un tel transfert, les biens cédés doivent former un tout d'une nature suffisante à permettre la poursuite d'une activité économique et cette activité doit être exercée par le cessionnaire. L'opération et les circonstances qui l'entourent doivent être évaluées de manière globale, de sorte à déterminer si ces conditions sont réunies, eu égard en particulier à la nature des biens transférés et au degré de continuité ou de similarité entre les activités exercées avant et après le transfert. Dans ce contexte, il n'est pas nécessaire que l'activité du cessionnaire soit identique à celle du cédant.

3) Le fait que le cessionnaire dispose ou non d'une autorisation administrative pour exercer cette activité n'est d'aucune pertinence en ce qui concerne les questions relatives à la TVA.»