ARRÊT DE LA COUR (cinquième chambre)
27 novembre 2003 *

Dans l'affaire C-497/01,

ayant pour objet une demande adressée à la Cour, en application de l'article 234 CE, par le Tribunal d'arrondissement de Luxembourg (Luxembourg) et tendant à obtenir, dans le litige pendant devant cette juridiction entre

Zita Modes Sàrl

et

Administration de l'enregistrement et des domaines,

une décision à titre préjudiciel sur l'interprétation de 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 (JO L 145, p. 1), dans sa version résultant de la directive 95/7/CE du Conseil, du 10 avril 1995, modifiant la directive 77/388 et portant nouvelles mesures de simplification en matière de taxe sur la valeur ajoutée — champ d'application de certaines exonérations et modalités pratiques de leur mise en œuvre (JO L 102, p. 8),

* Langue de procédure: le français.

LA COUR (cinquième chambre)

composée de M. P. Jann, faisant fonction de président de la cinquième chambre, MM. D. A. O. Edward et S. von Bahr (rapporteur), juges,

avocat général: M. F. G. Jacobs,
greffier: M. R. Grass,

considérant les observations écrites présentées:

— pour l'Administration de l'enregistrement et des domaines, par M^{e} F. Kremer, avocat,

— pour la Commission des Communautés européennes, par MM. E. Traversa et C. Giolito, en qualité d'agents,

vu le rapport du juge rapporteur,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 26 septembre 2002,

rend le présent

Arrêt

1 Par jugement du 19 décembre 2001, parvenu à la Cour le 24 décembre suivant, le Tribunal d'arrondissement de Luxembourg a posé, en vertu de l'article 234 CE, trois questions préjudicielles relatives à l'interprétation de 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 (JO L 145, p. 1), dans sa version résultant de la directive 95/7/CE du Conseil, du 10 avril 1995, modifiant la directive 77/388 et portant nouvelles mesures de simplification en matière de taxe sur la valeur ajoutée — champ d'application de certaines exonérations et modalités pratiques de leur mise en œuvre (JO L 102, p. 18, ci-après la «sixième directive»).

2 Ces questions ont été soulevées dans le cadre d'un litige opposant Zita Modes Sàrl (ci-après «Zita Modes») à l'Administration de l'enregistrement et des domaines au sujet de l'application de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA») à la vente d'un fonds de commerce de prêt-à-porter.

Le cadre juridique

La réglementation communautaire

3 L'article 2, point 1, de la sixième directive soumet à la TVA les livraisons de biens et les prestations de services, effectuées à titre onéreux à l'intérieur du pays par un assujetti agissant en tant que tel.

4 Aux termes de l'article 5, paragraphe 1, de la sixième directive, «[e]st considéré comme 'livraison d'un bien' le transfert du pouvoir de disposer d'un bien corporel comme un propriétaire».

5 En vertu de l'article 5, paragraphe 8, de la sixième directive:

«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.»

6 L'article 17, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive 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 à l'intérieur du pays 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.»

La réglementation nationale

7 Selon l'article 9, paragraphe 1, de la loi luxembourgeoise, du 5 août 1969, concernant la taxe sur la valeur ajoutée, telle que modifiée et complétée par la loi du 12 février 1979 (Mém. A 1979, p. 453, ci-après la «loi sur la TVA»), est considéré comme «livraison d'un bien» le transfert du pouvoir de disposer d'un bien corporel comme un propriétaire.

8 L'article 9, paragraphe 2, premier alinéa, de la loi sur la TVA dispose:

«Par dérogation aux dispositions du paragraphe premier n'est pas considérée comme livraison de biens la 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.»

Le litige au principal et les questions préjudicielles

9 Il ressort du jugement de renvoi que, le 29 août 1996, Zita Modes a adressé à la société Milady, qui exploitait une parfumerie, une facture relative à la «vente d'un fonds de commerce de prêt-à-porter» pour un montant de 1 700 000 LUF. La facture indiquait qu'elle n'était pas soumise, selon les dispositions légales en vigueur, au régime de la TVA.

10 Par bulletin d'impôt notifié le 25 juin 1998, le bureau d'imposition I de Diekirch (Luxembourg) de l'Administration de l'enregistrement et des domaines a procédé d'office à la rectification de la TVA due par Zita Modes pour l'exercice 1996, en faisant figurer sous la rubrique «Observations» la mention suivante: «Régularisation de la taxe en amont déduite sur B.I. imposition de la cession du fonds de commerce (article 9.2 non applicable)».

11 L'Administration de l'enregistrement et des domaines soutenait que l'article 9, paragraphe 2, de la loi sur la TVA n'était pas applicable en raison de l'absence de continuation de l'activité du cédant, ce dernier exploitant un commerce d'habillement et le cessionnaire une parfumerie.

12 Par sa réclamation du 1er juillet 1998, Zita Modes a fait valoir que ladite disposition n'impose pas une continuation par le cessionnaire de l'activité du cédant dans la même branche. En outre, l'un et l'autre étant assujettis, la TVA aurait été intégralement remboursée si la cession avait été soumise à cette taxe.

13 Le 25 août 1998, l'Administration de l'enregistrement et des domaines a rejeté cette réclamation, en indiquant notamment que l'article 9, paragraphe 2, de la loi

sur la TVA exige que le cessionnaire soit un assujetti qui continue l'activité du cédant dans la même branche. En outre, il faudrait que le cessionnaire soit légalement habilité à agir dans cette branche, ce qui, en l'occurrence, ne serait pas le cas, l'autorisation ad hoc du ministère compétent faisant défaut.

14 Le 20 novembre 1998, Zita Modes a introduit un recours par lequel elle demandait que le Tribunal d'arrondissement de Luxembourg réforme la décision de l'Administration de l'enregistrement et des domaines et juge que le transfert de son fonds de commerce à la société Milady n'est pas soumis à la TVA.

15 La juridiction de renvoi relève qu'il est établi que Zita Modes a effectué un transfert de biens en faveur de la société Milady au prix de 1 700 000 LUF. En revanche, les biens qui ont été transférés ne seraient pas exactement déterminés.

16 En particulier, le jugement de renvoi indique que ne sont pas établies les affirmations de Zita Modes selon lesquelles le transfert «a porté sur les 'accessoires de mode assortis aux articles de confection' qui auraient fait partie du fonds de commerce de prêt-à-porter vendu, qui se composerait des 'articles de parfumerie produits par [la] même firme [que celle qui a fabriqué les articles de confection]', et qui auraient été utilisés par la [société] Milady en continuation de l'activité de [...] Zita Modes».

17 Selon la juridiction de renvoi, il convient dans l'affaire au principal de décider si la transmission d'une universalité de biens à un assujetti, quelle que soit l'activité de celui-ci, constitue une condition suffisante d'application de la règle prévue à l'article 5, paragraphe 8, de la sixième directive, selon laquelle, pour les besoins de la TVA, aucune livraison de biens n'est intervenue lors d'une telle transmission (ci-après la «règle de la non-livraison»), ou si ladite transmission doit nécessairement être faite en vue de la continuation de l'activité du cédant.

18 En outre, cette juridiction indique qu'il convient de déterminer si ladite disposition permet qu'une distinction soit faite entre, d'une part, la transmission d'une universalité de biens à un assujetti qui exerce l'activité du cédant en conformité avec l'autorisation d'établissement prescrite dans l'État membre concerné et, d'autre part, la transmission à un assujetti qui ne dispose pas de l'autorisation requise.

19 C'est dans ces circonstances que le Tribunal d'arrondissement de Luxembourg a décidé de surseoir à statuer et de soumettre à la Cour les questions préjudicielles suivantes:

«1) 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 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?

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 n'y ait transmission d'entreprise ou d'une branche d'entreprise?

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'éta-

blissement 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.»

Sur les première et deuxième questions

20 Par ses première et deuxième questions, qu'il convient d'examiner ensemble, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 5, paragraphe 8, de la sixième directive doit être interprété en ce sens que, lorsqu'un État membre a fait usage de la faculté, conférée par la première phrase de ce paragraphe, de considérer que, pour les besoins de la TVA, aucune livraison de biens n'est intervenue à l'occasion de la transmission d'une universalité de biens, cette règle de la non-livraison s'applique à toute transmission d'une universalité de biens ou uniquement à celles dont le bénéficiaire exerce le même type d'activité économique que le cédant.

Observations soumises à la Cour

21 L'Administration de l'enregistrement et des domaines relève que l'article 9, paragraphe 2, de la loi sur la TVA contribue à garantir le principe de la neutralité de cette taxe, car le cessionnaire reprend les droits et les obligations du cédant en matière de TVA, notamment ceux relatifs à la régularisation éventuelle des déductions opérées pour les biens d'investissement.

22 La condition que le cessionnaire continue l'activité du cédant résulterait implicitement tant de l'article 5, paragraphe 8, de la sixième directive que de l'article 9, paragraphe 2, de la loi sur la TVA.

23 En effet, considérer que le cessionnaire est censé continuer la personne du cédant supposerait nécessairement la continuation, par le cessionnaire, de l'activité exercée auparavant par le cédant.

24 La Commission des Communautés européennes relève, à titre général, en invoquant notamment les points 24 et 35 de l'arrêt du 22 février 2001, Abbey National (C-408/98, Rec. p. I-1361), que l'article 5, paragraphe 8, de la sixième directive poursuit uniquement un but de simplification administrative et de protection de la trésorerie des assujettis. Fiscalement, conformément au principe de neutralité, l'application de cette disposition devrait aboutir exactement au même résultat, que la TVA soit facturée par le cédant puis déduite par le cessionnaire ou que l'opération ne soit pas taxée.

25 Par ailleurs, l'article 5, paragraphe 8, seconde phrase, de la sixième directive aurait pour but de préciser que, si la transmission d'une universalité de biens est effectuée en faveur d'un assujetti qui ne dispose pas d'un droit complet à déduction, la non-taxation de l'opération aboutit à ce qu'un assujetti partiel ne doive pas supporter une part de la TVA non déductible, alors qu'il aurait dû supporter une telle charge si l'opération avait été taxée normalement.

26 En ce qui concerne la notion de transfert d'une universalité de biens, qui constituerait une notion de droit communautaire dont l'interprétation relève de la Cour, la Commission fait valoir que la juridiction de renvoi doit déterminer si les biens transférés constituent une «universalité totale ou partielle de biens» au sens de la sixième directive, c'est-à-dire des actifs susceptibles d'être exploités dans le cadre d'une activité économique (voir points 27 et 28 des conclusions de l'avocat général Jacobs dans l'affaire à l'origine de l'arrêt Abbey National, précité).

27 À cet égard, la simple vente, à titre isolé, d'accessoires de mode ne constituerait pas un transfert d'une universalité de biens au sens de la sixième directive, mais une livraison ordinaire d'éléments du stock d'une entreprise. En revanche, pourrait relever de l'article 5, paragraphe 8, de la même directive la cession d'un ensemble cohérent d'actifs capables de permettre la poursuite d'une activité économique au sens de cette directive.

28 S'agissant de l'utilisation par le cessionnaire de l'universalité des biens transférés, la Commission considère qu'une interprétation exigeant que l'activité exercée par ce dernier soit exactement la même que celle exercée par le cédant serait trop limitative. En effet, l'article 17, paragraphe 2, de la sixième directive préciserait que le droit à déduction ne peut être exercé que dans la mesure où les biens et les services sont utilisés pour les besoins des opérations taxées de l'assujetti. Le principe de la neutralité de la TVA imposerait donc que l'universalité des biens transmise au cessionnaire assujetti soit utilisée pour les besoins des opérations taxées de ce dernier.

Appréciation de la Cour

29 Il convient de rappeler que l'article 5, paragraphe 8, de la sixième directive prévoit, en sa première phrase, que les États membres peuvent considérer que, 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. Il s'ensuit que, lorsqu'un État membre a fait usage de cette faculté, la transmission d'une universalité totale ou partielle de biens n'est pas considérée comme une livraison de biens aux fins de la sixième directive. Conformément à l'article 2 de celle-ci, une telle transmission n'est donc pas soumise à la TVA (voir arrêt Abbey National, précité, point 30).

30 En vertu de la seconde phrase de l'article 5, paragraphe 8, de la sixième directive, les États membres peuvent exclure de l'application de cette règle de la non-livraison les transmissions d'une universalité de biens en faveur d'un bénéficiaire qui n'est pas un assujetti au sens de ladite directive ou qui n'agit en tant qu'assujetti que pour une partie de ses activités, si ceci est nécessaire afin d'éviter des distorsions de concurrence. Cette disposition doit être considérée comme précisant de manière exhaustive les conditions dans lesquelles un État membre qui fait usage de la faculté prévue à la première phrase de ce paragraphe peut limiter l'application de la règle de la non-livraison.

31 Il s'ensuit qu'un État membre qui fait usage de la faculté conférée par la première phrase de l'article 5, paragraphe 8, de la sixième directive doit appliquer la règle de la non-livraison à toute transmission d'une universalité totale ou partielle de biens et ne peut donc pas limiter l'application de ladite règle à certaines de ces transmissions seulement, sauf dans les conditions prévues à la seconde phrase du même paragraphe.

32 Cette interprétation est conforme à la finalité de la sixième directive, laquelle vise à déterminer de manière uniforme et selon des règles communautaires l'assiette de la TVA (voir arrêt du 8 juin 2000, Breitsohl, C-400/98, Rec. p. I-4321, point 48). En effet, tout comme les exonérations prévues à l'article 13 de la sixième directive, la règle de la non-livraison énoncée à l'article 5, paragraphe 8, de cette même directive constitue une notion autonome du droit communautaire ayant pour objet d'éviter des divergences dans l'application du régime de la TVA d'un État membre à l'autre (voir, en ce qui concerne les exonérations, arrêts du 15 juin 1989, Stichting Uitvœring Financiële Acties, 348/87, Rec. p. 1737, point 11, et du 20 juin 2002, Commission/Allemagne, C-287/00, Rec. p. I-5811, point 44).

33 S'agissant des biens transmis et de l'utilisation faite de ces biens par le bénéficiaire après la transmission, il convient de constater, premièrement, que la sixième directive ne comporte aucune définition de la notion de «transmission, à titre onéreux ou à titre gratuit ou sous forme d'apport à une société, d'une universalité totale ou partielle de biens».

34 Toutefois, selon une jurisprudence constante, il découle des exigences tant de l'application uniforme du droit communautaire que du principe d'égalité que les termes d'une disposition du droit communautaire qui ne comporte aucun renvoi exprès au droit des États membres pour déterminer son sens et sa portée doivent normalement trouver, dans toute la Communauté, une interprétation autonome et uniforme qui doit être recherchée en tenant compte du contexte de la disposition et de l'objectif poursuivi par la réglementation en cause (voir, notamment, arrêts du 18 janvier 1984, Ekro, 327/82, Rec. p. 107, point 11; du 19 septembre 2000, Linster, C-287/98, Rec. p. I-6917, point 43; du 9 novembre 2000, Yiadom, C-357/98, Rec. p. I-9265, point 26, et du 27 février 2003, Adolf Truley, C-373/00, Rec. p. I-1931, point 35).

35 Il est constant que l'article 5, paragraphe 8, de la sixième directive ne comporte aucun renvoi exprès au droit des États membres pour déterminer le sens et la portée de la notion de transmission d'une universalité totale ou partielle de biens.

36 Quant au contexte de l'article 5, paragraphe 8, de la sixième directive, il convient de constater que les dispositions de cet article déterminent ce qui constitue une livraison de biens au sens de ladite directive. Le paragraphe 1 dudit article précise qu'est considéré comme une livraison d'un bien le transfert du pouvoir de disposer d'un bien corporel comme un propriétaire. Ses paragraphes 2 à 7 définissent ce qui, aux fins de la sixième directive, doit ou peut être considéré par les États membres comme un bien corporel, une livraison et une livraison effectuée à titre onéreux.

37 Quant à l'objectif de la sixième directive, il y a lieu de rappeler que, d'une part, selon le principe fondamental inhérent au système commun de TVA et résultant 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 de la sixième directive, 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 (arrêts du 8 juin 2000, Midland Bank, C-98/98, Rec. p. I-4177, point 29, et Abbey National, précité, point 27).

38 D'autre part, 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. Le système commun de TVA garantit, par conséquent, la 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 (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; du 21 mars 2000, Gabalfrisa e.a., C-110/98 à C-147/98, Rec. p. I-1577, point 44; Midland Bank, précité, point 19, et Abbey National, précité, point 24).

39 À la lumière du contexte de l'article 5, paragraphe 8, de la sixième directive et de l'objectif de celle-ci, tels que décrits aux points 36 à 38 du présent arrêt, il apparaît que cette disposition vise à permettre aux États membres de faciliter les transferts d'entreprises ou de parties d'entreprises, en les simplifiant et en évitant de grever la trésorerie du bénéficiaire d'une charge fiscale démesurée qu'il aurait, en tout état de cause, récupérée ultérieurement par une déduction de la TVA acquittée en amont.

40 Compte tenu de cette finalité, la notion de «transmission, à titre onéreux ou à titre gratuit ou sous forme d'apport à une société, d'une universalité totale ou partielle de biens» doit être interprétée en ce sens qu'elle couvre le transfert d'un fonds de commerce ou d'une partie autonome d'une entreprise, comprenant des éléments corporels et, le cas échéant, incorporels qui, ensemble, constituent une entreprise ou une partie d'une entreprise susceptible de poursuivre une activité économique autonome, mais qu'elle ne couvre pas la simple cession de biens, telle que la vente d'un stock de produits.

41 En effet, ainsi que M. l'avocat général l'a relevé à juste titre au point 39 de ses conclusions, un traitement spécial se justifie dans ces conditions notamment parce que le montant de la TVA à avancer au titre du transfert est susceptible d'être particulièrement important par rapport aux ressources de l'exploitation concernée.

42 Deuxièmement, en ce qui concerne l'utilisation qui doit être faite par le bénéficiaire de l'universalité de biens transmise, force est de constater que l'article 5, paragraphe 8, de la sixième directive ne contient pas de condition expresse relative à cette utilisation.

43 Quant à la circonstance que ce paragraphe 8 prévoit que le bénéficiaire continue la personne du cédant, il convient de constater que, ainsi que le relève à juste titre la Commission, il résulte du libellé dudit paragraphe que cette continuation ne constitue pas une condition d'application de celui-ci, mais une simple conséquence du fait qu'aucune livraison n'est censée avoir eu lieu.

44 Il ressort certes de la finalité de l'article 5, paragraphe 8, de la sixième directive et de l'interprétation de la notion de «transmission, à titre onéreux ou à titre gratuit ou sous forme d'apport à une société, d'une universalité totale ou partielle de biens» qui en découle, telle qu'elle résulte du point 40 du présent arrêt, que les transferts visés par cette disposition sont ceux dont le bénéficiaire a pour intention d'exploiter le fonds de commerce ou la partie d'entreprise transmis et non simplement de liquider immédiatement l'activité concernée ainsi que, le cas échéant, de vendre le stock.

45 En revanche, rien dans l'article 5, paragraphe 8, de la sixième directive n'exige que, antérieurement à la transmission, le bénéficiaire exerce le même type d'activité économique que le cédant.

46 Dès lors, il convient de répondre aux première et deuxième questions préjudicielles que l'article 5, paragraphe 8, de la sixième directive doit être interprété en ce sens que, lorsqu'un État membre a fait usage de la faculté, conférée par la première phrase de ce paragraphe, de considérer que, pour les besoins de la TVA, aucune livraison de biens n'est intervenue à l'occasion de la transmission d'une universalité de biens, cette règle de la non-livraison s'applique — sous réserve

d'une éventuelle utilisation de la possibilité d'en limiter l'application dans les conditions prévues à la seconde phrase du même paragraphe — à tout transfert d'un fonds de commerce ou d'une partie autonome d'une entreprise, comprenant des éléments corporels et, le cas échéant, incorporels qui, ensemble, constituent une entreprise ou une partie d'une entreprise susceptible de poursuivre une activité économique autonome. Le bénéficiaire du transfert doit cependant avoir pour intention d'exploiter le fonds de commerce ou la partie d'entreprise ainsi transmis et non simplement de liquider immédiatement l'activité concernée ainsi que, le cas échéant, de vendre le stock.

Sur la troisième question

Observations soumises à la Cour

47 L'Administration de l'enregistrement et des domaines fait valoir que le contrôle des conditions de l'exercice de l'activité du cessionnaire s'exerce dans le cadre d'une situation purement interne aux États membres.

48 En ce qui concerne les autorisations légales requises pour exercer une activité, la Commission soutient, d'une part, en se référant à l'arrêt du 29 juin 2000, Salumets e.a. (C-455/98, Rec. p. I-4993), que l'exercice éventuel par la société Milady d'une activité sans l'autorisation administrative requise donnerait lieu à une taxation en vertu du principe de neutralité fiscale, dès lors que les produits «illicitement» vendus semblent être en concurrence avec les mêmes produits vendus licitement. D'autre part, en se référant à l'arrêt du 25 février 1999, CPP (C-349/96, Rec. p. I-973), la Commission rappelle qu'un État membre ne peut pas restreindre la portée d'une exonération de la TVA aux seules prestations effectuées par les assureurs autorisés par le droit national à exercer une activité d'assurance.

Appréciation de la Cour

49 Il convient de rappeler d'emblée que, ainsi que la Cour l'a constaté au point 31 du présent arrêt, un État membre qui fait usage de la faculté conférée par la première phrase de l'article 5, paragraphe 8, de la sixième directive doit appliquer la règle de la non-livraison que cette disposition comporte à toute transmission d'une universalité totale ou partielle de biens et ne peut donc pas limiter l'application de ladite règle à certaines de ces transmissions seulement, sauf dans les conditions prévues à la seconde phrase du même paragraphe.

50 En outre, ainsi que la Cour l'a déjà jugé en ce qui concerne l'exonération des opérations d'assurance (voir arrêt CPP, précité, points 35 et 36), un État membre ne peut pas restreindre la portée de la règle de la non-livraison prévue à l'article 5, paragraphe 8, de la sixième directive aux seules opérations effectuées par les opérateurs économiques autorisés par le droit national à exercer l'activité concernée.

51 Par ailleurs, conformément au principe de neutralité fiscale, les transactions qui, quoique illicites, ne portent pas sur des marchandises dont la commercialisation est interdite en raison de leur nature même ou de leurs caractéristiques particulières et qui peuvent entrer en concurrence avec des transactions licites sont soumises aux taxes normalement dues en vertu de la réglementation communautaire (voir, en ce qui concerne l'importation en contrebande sur le territoire douanier communautaire d'alcool éthylique en provenance de pays tiers, arrêt Salumets e.a., précité, points 19, 20 et 23).

52 Est sans influence à cet égard la circonstance que l'exercice d'activités économiques soit soumis dans l'État membre concerné à un régime spécial d'autorisation d'établissement (voir, en ce sens, arrêt Salumets e.a., précité, point 22).

53 Force est de constater qu'il n'est pas exclu qu'un opérateur économique, exerçant une activité économique pour laquelle il ne détient pas une autorisation d'établissement, entre en concurrence avec des opérateurs économiques détenant les autorisations requises.

54 Dès lors, d'une part, est en principe soumis à la TVA le transfert d'un fonds de commerce ou d'une partie d'entreprise même si le cessionnaire ne possède pas l'autorisation d'établissement requise par l'État membre concerné pour l'exercice de l'activité économique que ce fonds ou cette partie d'entreprise permet de poursuivre. D'autre part, lorsqu'un État membre a fait usage de la faculté conférée par l'article 5, paragraphe 8, première phrase, de la sixième directive, ce transfert ne peut pas être exclu de l'application de la règle de la non-livraison pour la seule raison que le bénéficiaire ne possède pas une telle autorisation.

55 Eu égard aux considérations qui précèdent, il convient de répondre à la troisième question préjudicielle que, lorsqu'un État membre a fait usage de la faculté conférée par l'article 5, paragraphe 8, première phrase, de la sixième directive, de considérer que, pour les besoins de la TVA, aucune livraison de biens n'est intervenue à l'occasion de la transmission d'une universalité de biens, ladite disposition s'oppose à ce que l'État membre limite l'application de cette règle de la non-livraison aux seules transmissions d'une universalité de biens dont le bénéficiaire détient une autorisation d'établissement pour l'activité économique que cette universalité permet d'exercer.

Sur les dépens

56 Les frais exposés par la Commission, qui a 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 de renvoi, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens.

Par ces motifs,

LA COUR (cinquième chambre),

statuant sur les questions à elle soumises par le Tribunal d'arrondissement de Luxembourg, par jugement du 19 décembre 2001, dit pour droit:

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, dans sa version résultant de la directive 95/7/CE du Conseil, du 10 avril 1995, modifiant la directive 77/388 et portant nouvelles mesures de simplification en matière de taxe sur la valeur ajoutée — champ d'application de certaines exonérations et modalités pratiques de leur mise en œuvre, doit être interprété en ce sens que, lorsqu'un État membre a fait usage de la faculté, conférée par la première phrase de ce paragraphe, de considérer que, pour les besoins de la taxe sur la valeur ajoutée, aucune livraison de biens n'est intervenue à l'occasion de la trans-**

mission d'une universalité de biens, cette règle de la non-livraison s'applique — sous réserve d'une éventuelle utilisation de la possibilité d'en limiter l'application dans les conditions prévues à la seconde phrase du même paragraphe — à tout transfert d'un fonds de commerce ou d'une partie autonome d'une entreprise, comprenant des éléments corporels et, le cas échéant, incorporels qui, ensemble, constituent une entreprise ou une partie d'une entreprise susceptible de poursuivre une activité économique autonome. Le bénéficiaire du transfert doit cependant avoir pour intention d'exploiter le fonds de commerce ou la partie d'entreprise ainsi transmis et non simplement de liquider immédiatement l'activité concernée ainsi que, le cas échéant, de vendre le stock.

2) Lorsqu'un État membre a fait usage de la faculté conférée par l'article 5, paragraphe 8, première phrase, de la sixième directive 77/388, dans sa version résultant de la directive 95/7, de considérer que, pour les besoins de la taxe sur la valeur ajoutée, aucune livraison de biens n'est intervenue à l'occasion de la transmission d'une universalité de biens, ladite disposition s'oppose à ce que l'État membre limite l'application de cette règle de la non-livraison aux seules transmissions d'une universalité de biens dont le bénéficiaire détient une autorisation d'établissement pour l'activité économique que cette universalité permet d'exercer.

Jann Edward von Bahr

Ainsi prononcé en audience publique à Luxembourg, le 27 novembre 2003.

Le greffier

R. Grass

Le président

V. Skouris