

ARRÊT DE LA COUR (sixième chambre)

13 mars 2014 (\*)

«Fiscalité – Taxe sur la valeur ajoutée – Naissance et étendue du droit à déduction – Dissolution d'une société par un associé – Acquisition d'une partie de la clientèle de cette société – Apport en nature dans une autre société – Paiement de la taxe en amont – Déduction possible»

Dans l'affaire C-204/13,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduite par le Bundesfinanzhof (Allemagne), par décision du 20 février 2013, parvenue à la Cour le 18 avril 2013, dans la procédure

**Finanzamt Saarlouis**

contre

**Heinz Malburg,**

LA COUR (sixième chambre),

composée de M. A. Borg Barthet, président de chambre, MM. S. Rodin et F. Biltgen (rapporteur),  
juges,

avocat général: M. M. Szpunar,

greffier: M. A. Calot Escobar,

vu la procédure écrite,

considérant les observations présentées:

- pour M. Malburg, par Me K. Koch, Rechtsanwalt,
- pour le gouvernement allemand, par M. T. Henze et Mme K. Petersen, en qualité d'agents,
- pour la Commission européenne, par Mme C. Soulay et M. A. Cordewener, en qualité d'agents,

vu la décision prise, l'avocat général entendu, de juger l'affaire sans conclusions,

rend le présent

**Arrêt**

1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation des articles 4, paragraphes 1 et 2, ainsi que 17, paragraphe 2, sous a), 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), telle que modifiée par la directive 95/7/CE du Conseil, du 10 avril 1995 (JO L 102, p. 18, ci-après la «sixième directive»).

2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant le Finanzamt Saarlouis (administration fiscale de Sarrelouis, ci-après le «Finanzamt») à M. Malburg au sujet du droit à déduction de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA») payée en amont par un associé à l'occasion de la reprise d'une partie de la clientèle lors du partage réel d'une société civile de conseil fiscal.

## **Le cadre juridique**

### *Le droit de l'Union*

3 L'article 2, paragraphe 1, de la sixième directive prévoit:

«Sont soumises à la [TVA]:

1. 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 L'article 4 de la sixième directive dispose:

«1. Est considéré comme assujetti quiconque accomplit, d'une façon indépendante et quel qu'en soit le lieu, une des activités économiques mentionnées au paragraphe 2, quels que soient les buts ou les résultats de cette activité.

2. Les activités économiques visées au paragraphe 1 sont toutes les activités de producteur, de commerçant ou de prestataire de services, y compris les activités extractives, agricoles et celles des professions libérales ou assimilées. Est notamment considérée comme activité économique une opération comportant l'exploitation d'un bien corporel ou incorporel en vue d'en retirer des recettes ayant un caractère de permanence.

[...]»

5 L'article 17, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive se lit comme suit:

«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:

la [TVA] 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».

### *Le droit allemand*

6 Selon l'article 1er, paragraphe 1, point 1, première phrase, de la loi de 2003 relative à la taxe sur le chiffre d'affaires (Umsatzsteuergesetz 2003, BGBl. 2003 I, p. 2645, ci-après l'«UStG»), sont soumises à la TVA les livraisons et les prestations diverses effectuées à titre onéreux à l'intérieur du pays par un entrepreneur dans le cadre de son entreprise.

7 Aux termes de l'article 2, paragraphe 1, première phrase, de l'UStG, est entrepreneur celui

qui exerce d'une façon indépendante une activité industrielle, commerciale, artisanale ou professionnelle. Conformément à l'article 2, paragraphe 1, deuxième phrase, de l'UStG, l'entreprise comprend l'ensemble de l'activité industrielle, commerciale, artisanale ou professionnelle de l'entrepreneur. Selon la troisième phrase de cette même disposition, on entend par «activité industrielle, commerciale, artisanale ou professionnelle» toute activité permanente exercée en vue d'en tirer des recettes, même si l'intention lucrative fait défaut ou qu'un groupement de personnes n'exerce ses activités qu'à l'égard de ses membres.

8 L'article 15, paragraphe 1, première phrase, point 1, de l'UStG prévoit que l'entrepreneur peut déduire la taxe légalement due pour des livraisons et des prestations exécutées par un autre entrepreneur pour les besoins de son entreprise. Toutefois, conformément à l'article 15, paragraphe 2, première phrase, point 1, de l'UStG, la déduction est exclue pour les livraisons et les prestations que l'entrepreneur utilise pour réaliser des opérations exonérées.

### **Le litige au principal et la question préjudicielle**

9 Jusqu'au 31 décembre 1994, M. Malburg détenait 60 % des parts de la société civile de droit allemand Malburg & Partner (ci-après l'«ancienne société»), les deux autres associés détenant chacun 20 % des parts. Le 31 décembre 1994, l'ancienne société a été dissoute de telle sorte que chaque associé a repris une partie de la clientèle. À compter du 1er janvier 1995, les deux autres associés ont exercé chacun séparément, à titre libéral, la profession de conseiller fiscal.

10 Le 31 décembre 1994, M. Malburg a constitué une nouvelle société civile dont il détenait 95 % des parts (ci-après la «nouvelle société»). Selon les constatations de la juridiction de première instance, qui lie la juridiction de renvoi, M. Malburg a mis la clientèle, qu'il avait acquise à la suite de la dissolution de l'ancienne société, gratuitement à la disposition de la nouvelle société afin que celle-ci l'exploite à titre professionnel.

11 Par jugement du 24 septembre 2003, la juridiction de première instance a constaté que l'ancienne société avait été dissoute au 31 décembre 1994 par voie de partage réel. Le Finanzamt a alors adressé un avis de taxation relatif au chiffre d'affaires au titre de l'année 1994 à l'ancienne société en raison de la cession de la clientèle. L'avis de taxation au titre de l'année 1994 est devenu définitif et les taxes dues ont été payées.

12 L'ancienne société, représentée par M. Malburg, a émis à l'égard de ce dernier une facture de 1 548 968,53 euros en date du 16 août 2004 pour le «partage réel du 31 décembre 1994» et mentionnant de façon distincte la TVA.

13 Dans sa déclaration de TVA pour le mois d'août 2004, M. Malburg a déduit les 232 345,28 euros de TVA qui lui avaient été facturés au titre de l'acquisition de la clientèle. Le Finanzamt a refusé cette déduction de TVA.

14 M. Malburg a introduit une réclamation contre cette décision du Finanzamt et a déposé une déclaration annuelle de TVA pour l'année 2004 dans laquelle il a déclaré, outre la TVA payée en amont au titre de l'acquisition de la clientèle en cause, des opérations résultant des activités de gestion de la nouvelle société pour un montant de 44 990 euros. Le Finanzamt a rejeté cette réclamation au motif que M. Malburg n'avait pas utilisé la clientèle en question dans sa propre entreprise. Selon le Finanzamt, l'actif économique que constitue cette clientèle a été utilisé par la nouvelle société, c'est-à-dire une entreprise distincte de celle de M. Malburg. Ce dernier ne bénéficierait donc d'aucun droit à déduction de la TVA payée en amont.

15 M. Malburg a porté l'affaire devant le Finanzgericht des Saarlandes qui a fait droit à son recours.

16 À l'appui de son recours en «Revision», le Finanzamt fait valoir que la décision du Finanzgericht des Saarlandes est contraire au droit et que les principes établis par la Cour dans son arrêt du 1er mars 2012, *Polski Trawertyn* (C-280/10), ne sont pas applicables à une situation telle que celle en cause au principal dès lors qu'elle concerne non pas la déduction de la TVA payée en amont par une société en nom collectif, mais la déduction de la TVA payée en amont par un associé fondateur.

17 Saisie de l'affaire, la XIe chambre du Bundesfinanzhof indique qu'elle penche plutôt en faveur de la thèse selon laquelle M. Malburg a droit à la déduction de la TVA payée en amont sur l'acquisition de la clientèle.

18 Ainsi, en premier lieu, conformément aux dispositions de la sixième directive, telles qu'interprétées par la Cour, un entrepreneur pourrait déduire la TVA payée en amont, dans la mesure où il achète des prestations pour son entreprise et où celles-ci sont utilisées ou seront utilisées pour les besoins de ses opérations taxées (voir, notamment, arrêts du 29 avril 2004, *Faxworld*, C-137/02, Rec. p. I-5547, point 24; du 15 décembre 2005, *Centralan Property*, C-63/04, Rec. p. I-11087, point 52; du 29 novembre 2012, *Gran Via Moine?ti*, C-257/11, point 23, et du 6 décembre 2012, *Bonik*, C-285/11, point 29).

19 À cet égard, il ressortirait de la jurisprudence de la Cour que les activités préparatoires doivent être imputées aux activités économiques (voir, notamment, arrêts précités *Polski Trawertyn*, point 28, et *Gran Via Moine?ti*, point 26 ainsi que jurisprudence citée), le principe de neutralité de la TVA exigeant que les premières dépenses d'investissement effectuées pour les besoins et en vue d'une entreprise soient considérées comme des activités économiques.

20 En l'espèce, et sans analyser le point de savoir si la qualité d'entrepreneur de M. Malburg peut, le cas échéant, découler de la fonction de gérant de la nouvelle société, qu'il a exercée au cours de l'année litigieuse 2004 selon la déclaration de TVA, la juridiction de renvoi considère que, en acquérant la clientèle qu'il a ensuite transmise gratuitement à la nouvelle société pour qu'elle l'exploite à titre professionnel, M. Malburg a exercé une activité économique pour cette nouvelle société en effectuant des actes préparatoires.

21 Ensuite, la clientèle aurait également été transmise à M. Malburg en sa qualité de bénéficiaire de services. En effet, il aurait acquis la clientèle en son nom propre et pour son propre compte au moyen d'un partage réel et ce ne serait que par la suite qu'il l'aurait mise gratuitement à la disposition de la nouvelle société en vue de son exploitation.

22 Enfin, en l'espèce, la condition de l'article 15, paragraphe 1, première phrase, point 1, de l'UStG serait remplie, puisque la TVA serait légalement due pour l'opération accomplie en amont. En effet, le Finanzamt aurait décidé de soumettre l'ancienne société à la TVA au titre de l'année 1994 en raison de la cession de la clientèle à M. Malburg et cette taxe aurait été payée.

23 Cette thèse ne serait pas remise en cause par le fait que M. Malburg, en tant qu'associé de la nouvelle société, a mis gratuitement la clientèle acquise à la disposition de la nouvelle société en vue de son exploitation et qu'il n'y a donc pas eu, dans cette mesure, d'opération en aval imposable et que le lien direct requis entre l'opération réalisée en amont et celle réalisée en aval et assujettie faisait, en principe, défaut. Dans son arrêt *Polski Trawertyn*, précité, la Cour aurait jugé que les dispositions gouvernant le système commun de la TVA doivent être interprétées en ce sens qu'elles s'opposent à une réglementation nationale qui ne permet ni aux associés d'une

société ni à cette dernière de faire valoir un droit à déduction de la TVA payée en amont sur des frais d'investissement effectués, par ces associés, avant la création et l'enregistrement de ladite société, pour les besoins et en vue de l'activité économique de celle-ci. Or, cet arrêt serait applicable, par analogie, au cas d'espèce.

24 La juridiction de renvoi relève, toutefois, que la Ve chambre du Bundesfinanzhof ne partage pas cette interprétation et considère que la motivation retenue par la Cour dans son arrêt *Polski Trawertyn*, précité, n'est pas transposable en l'espèce. Ainsi, notamment, l'opération litigieuse ne constituerait pas une «opération d'investissement» telle que celle en cause dans l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt *Polski Trawertyn*, précité. En effet, selon cette chambre, il est question, en l'espèce, non pas d'acquisition d'un bien d'investissement par la nouvelle société, mais seulement d'une mise à disposition d'un tel bien à cette société. De surcroît, l'«opération en aval» effectuée par M. Malburg consisterait non pas en une opération imposable, comme dans l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt *Polski Trawertyn*, précité, mais en une opération d'emblée non imposable.

25 À cet égard, la juridiction de renvoi estime que des doutes persistent en ce qui concerne l'interprétation exacte des dispositions de la sixième directive.

26 Dans ces conditions, le Bundesfinanzhof a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour la question préjudicielle suivante:

«Les articles 4, paragraphes 1 et 2, [ainsi que] 17, paragraphe 2, sous a), de la [sixième directive] doivent-ils, au regard du principe de neutralité, être interprétés en ce sens qu'un associé d'une société civile de conseil fiscal qui acquiert de ladite société une partie de la clientèle avec pour seul objectif de la transmettre immédiatement et gratuitement à une société civile de conseil fiscal nouvellement constituée dont il est le principal associé, pour que celle-ci l'exploite à titre professionnel, est en droit de déduire la taxe payée en amont sur l'acquisition de la clientèle?»

### **Sur la question préjudicielle**

27 Par sa question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si les articles 4, paragraphes 1 et 2, ainsi que 17, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive doivent, au regard du principe de neutralité de la TVA, être interprétés en ce sens qu'un associé d'une société civile de conseil fiscal qui acquiert de cette société une partie de la clientèle avec pour seul objectif de mettre celle-ci directement et gratuitement à la disposition d'une société civile de conseil fiscal nouvellement constituée, dont il est le principal associé, pour que cette dernière exploite ladite clientèle à titre professionnel, sans pour autant que celle-ci entre dans le patrimoine de la société nouvellement constituée, est en droit de déduire la TVA payée en amont sur l'acquisition de la clientèle en question.

28 Ainsi qu'il ressort des points 23 et 24 du présent arrêt, la juridiction de renvoi se demande plus particulièrement si la motivation à la base de l'interprétation donnée par la Cour dans son arrêt *Polski Trawertyn*, précité, au sujet de la récupération de la taxe payée en amont pour des opérations effectuées en vue d'une activité économique future à exercer par une société en nom collectif dont les futurs associés ont payé la taxe en amont, est applicable par analogie à une situation telle que celle en cause au principal.

29 À titre liminaire, il y a lieu de relever que, ainsi qu'il ressort du point 26 de l'arrêt *Polski Trawertyn*, précité, et du point 63 des conclusions de M. l'avocat général relatives à l'affaire ayant donné lieu à cet arrêt, les faits à l'origine de cette affaire étaient propres à celle-ci. Ainsi, les associés d'une future société ne pouvaient, conformément à la réglementation nationale applicable, invoquer un droit à déduction de la TVA sur les dépenses d'investissement qu'ils avaient, à titre personnel et avant l'enregistrement et l'identification de cette société aux fins de la

TVA, effectuées pour les besoins et en vue de l'activité économique de celle-ci, en raison du fait que l'apport du bien d'investissement en cause constituait une opération exonérée. La Cour a, eu égard aux faits ainsi caractérisés, constaté que, dans une situation telle que celle en cause au principal, ladite réglementation nationale non seulement ne permettait pas à ladite société de faire valoir un droit à déduction de la TVA payée sur le bien d'investissement en question, mais empêchait également les associés qui avaient effectué les dépenses d'investissement de faire valoir ce droit.

30 Dans son arrêt *Polski Trawertyn*, précité, la Cour a ainsi dit pour droit que les articles 9, 168 et 169 de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO L 347, p. 1), doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à une réglementation nationale qui ne permet ni aux associés d'une société ni à cette dernière de faire valoir un droit à déduction de la TVA payée en amont sur des frais d'investissement effectués, par ces associés, avant la création et l'enregistrement de ladite société, pour les besoins et en vue de l'activité économique de celle-ci.

31 C'est à la lumière de ces développements qu'il conviendra, par la suite, de vérifier si les éléments ayant caractérisé la situation en cause dans l'arrêt *Polski Trawertyn*, précité, sont applicables, par analogie, à une situation telle que celle en cause au principal.

32 Afin de répondre à la question posée, il importe, en premier lieu, de rappeler, d'une part, que, selon l'article 4, paragraphes 1 et 2, de la sixième directive sont soumises à taxation et donnent droit, le cas échéant, à la déduction en aval, prévue à l'article 17, paragraphe 2, sous a), de cette directive, les activités économiques et, plus particulièrement, les opérations comportant l'exploitation d'un bien corporel ou incorporel en vue d'en retirer des recettes ayant un caractère de permanence.

33 Il convient de rappeler, d'autre part, que, selon l'article 17, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive, 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 la TVA 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.

34 Ainsi que la Cour l'a déjà jugé, 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, en principe, 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 (voir arrêt du 21 février 2013, *Becker*, C-104/12, point 19 et jurisprudence citée).

35 Or, force est de constater que, dans l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt *Polski Trawertyn*, précité, l'opération en aval à laquelle les deux futurs associés ont procédé, à savoir l'apport d'un bien immeuble à la société au titre d'une dépense d'investissement aux fins de l'activité économique de cette société, relevait certes du champ d'application de la TVA, mais constituait une opération exonérée de cette taxe. En revanche, dans l'affaire en cause au principal, l'opération en aval ne relève pas du champ d'application de la TVA, la mise à disposition gratuite de la clientèle à la nouvelle société ne pouvant être considérée comme constituant une «activité économique», au sens de la sixième directive.

36 En effet, cette mise à disposition de la clientèle à la nouvelle société est «gratuite» et ne relève donc ni du champ d'application de l'article 2, paragraphe 1, de la sixième directive, qui vise uniquement les livraisons et les prestations fournies à titre onéreux, ni de celui de l'article 4, paragraphes 1 et 2, de la sixième directive, qui vise l'exploitation d'un bien corporel ou incorporel en vue d'en retirer des recettes ayant un caractère de permanence.

37 Dès lors, il n'existe, en l'espèce, pas non plus de lien direct et immédiat entre une opération particulière en amont et une opération en aval ouvrant droit à déduction, conformément à l'article 17, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive.

38 La Cour admet, cependant, également un droit à déduction en faveur de l'assujetti, même en l'absence d'un lien direct et immédiat entre une opération particulière en amont et une ou plusieurs opérations en aval ouvrant droit à déduction, lorsque les coûts des services en cause font partie des frais généraux de cet assujetti et sont, en tant que tels, des éléments constitutifs du prix des biens ou des services qu'il fournit. De tels coûts entretiennent, en effet, un lien direct et immédiat avec l'ensemble de l'activité économique de l'assujetti (arrêts du 8 juin 2000, *Midland Bank*, C-98/98, Rec. p. I-4177, point 31; du 26 mai 2005, *Kretztechnik*, C-465/03, Rec. p. I-4357, point 36, et *Becker*, précité, point 20). Tel peut être le cas, notamment, s'il est établi que l'assujetti a lui-même acquis la clientèle en question dans le cadre de son activité de gérant d'une société nouvellement constituée et que les frais résultant de cette acquisition devaient être considérés comme faisant partie des frais généraux relatifs à son activité de gérant.

39 Toutefois, ainsi qu'il ressort du point 20 du présent arrêt, la juridiction de renvoi a elle-même écarté cette hypothèse de son raisonnement, de sorte qu'il n'y a pas lieu pour la Cour de se prononcer à cet égard.

40 Il convient, en deuxième lieu, de relever que la juridiction de renvoi se demande si, eu égard au principe de neutralité fiscale, l'arrêt *Polski Trawertyn*, précité, n'est pas applicable par analogie au cas d'espèce.

41 À cet égard, il importe de rappeler que la Cour a itérativement jugé que le principe de neutralité fiscale se reflète dans le régime des déductions, régime qui 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 la TVA garantit, par conséquent, la parfaite neutralité quant à la charge fiscale de toutes les activités économiques, quels que soient les buts ou les résultats de ces activités, à condition que lesdites activités soient elles-mêmes soumises à la TVA. (voir, notamment, arrêts du 14 février 1985 *Rompelman*, 268/83, Rec. p. 655, point 19, ainsi que du 3 mars 2005, *Fini H*, C-32/03, Rec. p. I-1599, point 25 et jurisprudence citée).

42 Le principe de neutralité fiscale ne s'applique dès lors pas à une situation telle que celle en cause au principal, alors que, ainsi qu'il ressort des points 35 et 36 du présent arrêt, la mise à disposition gratuite de la clientèle à une société n'est pas une opération relevant du champ d'application de la TVA.

43 D'ailleurs, ainsi que la Cour l'a déjà jugé, le principe de neutralité fiscale est non pas une règle de droit primaire, mais un principe d'interprétation, lequel doit être appliqué parallèlement au principe qu'il limite (arrêt du 19 juillet 2012, Deutsche Bank, C-44/11, point 45). Il ne permet donc pas d'étendre le champ d'application de la déduction en aval face à une disposition univoque de la sixième directive. S'agissant de l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt *Polski Trawertyn*, précité, il était apparu que l'application de la réglementation nationale en cause ne permettait ni aux futurs associés de la société à créer ni à cette société de se prévaloir avec succès du principe de neutralité.

44 Il importe, en troisième lieu, de relever que les faits à l'origine du litige ayant donné lieu à l'arrêt *Polski Trawertyn*, précité, se distinguent encore sur d'autres points de la situation en cause dans l'affaire au principal. Ainsi, dans cette dernière, la nouvelle société était déjà créée lorsque M. Malburg a acquis la clientèle et, contrairement à la situation en cause dans l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt *Polski Trawertyn*, précité, il n'y a pas eu d'apport du bien d'investissement, en l'occurrence la clientèle, au patrimoine de cette société. Enfin, ce n'est pas la société nouvellement constituée qui a demandé de pouvoir déduire la TVA payée en amont par un associé dans le cadre d'un acte préparatoire à l'activité de celle-ci.

45 Dès lors, le raisonnement à la base de l'interprétation retenue par la Cour dans son arrêt *Polski Trawertyn*, précité, n'est pas transposable à une situation telle que celle en cause au principal.

46 Cette conclusion est corroborée par la circonstance que, ainsi que le relève le gouvernement allemand, la mise à disposition à titre gratuit de la clientèle ne peut pas être assimilée à d'autres solutions juridiquement envisageables en droit national, qui auraient ouvert, selon ce même droit, un droit à déduction, mais que M. Malburg n'a pas choisies de son propre chef. Contrairement à la législation nationale à l'origine du litige ayant donné lieu à l'arrêt *Polski Trawertyn*, précité, qui ne permettait pas à la demanderesse de bénéficier de l'application du principe de neutralité fiscale, il apparaît donc, ce qu'il appartient à la juridiction de renvoi de vérifier, que la réglementation nationale en cause au principal ne s'oppose pas, en principe, à la mise en œuvre du principe de neutralité fiscale dans une situation telle que celle en cause au principal, qui se caractérise par la circonstance que le requérant aurait pu recourir à d'autres options.

47 Eu égard à l'ensemble des considérations qui précèdent, il y a lieu de répondre à la question posée que les articles 4, paragraphes 1 et 2, ainsi que 17, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive doivent, au regard du principe de neutralité de la TVA, être interprétés en ce sens qu'un associé d'une société civile de conseil fiscal qui acquiert de cette société une partie de la clientèle avec pour seul objectif de mettre celle-ci directement et gratuitement à la disposition d'une société civile de conseil fiscal nouvellement constituée, dont il est le principal associé, pour que cette dernière exploite ladite clientèle à titre professionnel, sans pour autant que celle-ci entre dans le patrimoine de la société nouvellement constituée, n'est pas en droit de déduire la TVA payée en amont sur l'acquisition de la clientèle en question.

### **Sur les dépens**

48 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. Les frais exposés pour soumettre des observations à la Cour, autres que ceux desdites parties, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement.



Par ces motifs, la Cour (sixième chambre) dit pour droit:

**Les articles 4, paragraphes 1 et 2, ainsi que 17, paragraphe 2, sous a), 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, telle que modifiée par la directive 95/7/CE du Conseil, du 10 avril 1995, doivent, au regard du principe de neutralité de la taxe sur la valeur ajoutée, être interprétés en ce sens qu'un associé d'une société civile de conseil fiscal qui acquiert de cette société une partie de la clientèle avec pour seul objectif de mettre celle-ci directement et gratuitement à la disposition d'une société civile de conseil fiscal nouvellement constituée, dont il est le principal associé, pour que cette dernière exploite ladite clientèle à titre professionnel, sans pour autant que celle-ci entre dans le patrimoine de la société nouvellement constituée, n'est pas en droit de déduire la taxe sur la valeur ajoutée payée en amont sur l'acquisition de la clientèle en question.**

Signatures

\* Langue de procédure: l'allemand.