

Affaire C-504/10

Tanoarch s.r.o.

contre

Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky

(demande de décision préjudicielle, introduite par

le Najvyšší súd Slovenskej republiky)

«Fiscalité — TVA — Droit à déduction — Cession d'une part de droits sur une invention, détenus par plusieurs entreprises, à une entreprise ayant le droit d'utiliser ladite invention dans sa totalité — Pratique abusive»

Sommaire de l'arrêt

1. *Dispositions fiscales — Harmonisation des législations — Taxes sur le chiffre d'affaires — Système commun de taxe sur la valeur ajoutée — Déduction de la taxe payée en amont*

(Directive du Conseil 2006/112, art. 9, § 1, et 168)

2. *Dispositions fiscales — Harmonisation des législations — Taxes sur le chiffre d'affaires — Système commun de taxe sur la valeur ajoutée — Déduction de la taxe payée en amont — Limitation du droit à déduction*

(Directive du Conseil 2006/112, art. 168)

1. Un assujetti peut, en principe, se prévaloir du droit à déduction de la taxe sur la valeur ajoutée acquittée ou due en amont pour une prestation de service, effectuée à titre onéreux, lorsque le droit national applicable permet la cession d'une part de la copropriété d'une invention conférant un droit sur celle-ci.

La notion d'activité économique englobe, en effet, toute activité de producteur, de commerçant ou de prestataire de services. Les notions de livraisons de biens et de prestations de services ont toutes un caractère objectif et s'appliquent indépendamment des buts et des résultats des opérations concernées. Dès lors, la cession d'une part de la copropriété d'une invention, en dépit du fait que cette dernière n'a pas donné lieu à l'enregistrement d'un brevet, peut, en principe, constituer une activité économique soumise à la taxe sur la valeur ajoutée. Il s'ensuit qu'une telle transaction est susceptible de donner naissance au droit à déduction de la taxe acquittée ou due en amont.

La question de savoir si la cession en cause est effectuée dans le seul but d'obtenir un avantage fiscal est sans aucune pertinence pour déterminer si elle constitue une prestation de service et une activité économique au sens des dispositions pertinentes de la directive 2006/112, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée.

(cf. points 45-48, disp. 1)

2. La constatation d'une pratique abusive en matière de taxe sur la valeur ajoutée exige,

d'une part, que les opérations en cause, malgré l'application formelle des conditions prévues par les dispositions pertinentes de la directive et de la législation nationale la transposant, aient pour résultat l'obtention d'un avantage fiscal dont l'octroi serait contraire à l'objectif poursuivi par ces dispositions et, d'autre part, qu'il résulte d'un ensemble d'éléments objectifs que le but essentiel des opérations en cause se limite à l'obtention de cet avantage fiscal.

S'agissant du traitement fiscal d'une opération de cession d'une part de la copropriété d'une invention conférant un droit sur celle-ci, il appartient à la juridiction nationale d'établir, compte tenu de l'ensemble des circonstances factuelles caractérisant une telle prestation de service, l'existence ou l'absence d'un abus de droit en ce qui concerne le droit à déduction de la taxe sur la valeur ajoutée versée en amont.

(cf. points 52, 54, disp. 2)

ARRÊT DE LA COUR (septième chambre)

27 octobre 2011 (*)

«Fiscalité – TVA – Droit à déduction – Cession d'une part de droits sur une invention, détenus par plusieurs entreprises, à une entreprise ayant le droit d'utiliser ladite invention dans sa totalité – Pratique abusive»

Dans l'affaire C-504/10,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduite par le Najvyšší súd Slovenskej republiky (Slovaquie), par décision du 28 septembre 2010, parvenue à la Cour le 21 octobre 2010, dans la procédure

Tanoarch s. r. o.

contre

Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky,

LA COUR (septième chambre),

composée de Mme R. Silva de Lapuerta (rapporteur), faisant fonction de président de la septième chambre, MM. E. Juhász et D. Švaby, juges,

avocat général: Mme J. Kokott,

greffier: M. K. Malacek, administrateur,

vu la procédure écrite et à la suite de l'audience du 15 septembre 2011,

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

rend le présent

Arrêt

1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation de l'article 2, paragraphe 1, 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, ci-après la «directive»).

2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant Tanoarch s. r. o. (ci-après «Tanoarch») à la Dažová riaditeľstvo Slovenskej republiky au sujet du droit à déduction de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA») pour la cession d'une part de copropriété d'une invention qui n'a pas encore donné lieu à l'enregistrement d'un brevet.

Le droit de l'Union

3 L'article 2, paragraphe 1, de la directive dispose que, sont soumises à la TVA, entre autres, les livraisons de biens et les prestations de services effectuées à titre onéreux sur le territoire d'un État membre par un assujetti agissant en tant que tel.

4 L'article 9, paragraphe 1, second alinéa, de cette directive prévoit:

«Est considérée comme 'activité économique' toute activité de producteur, de commerçant ou de prestataire de services, y compris les activités extractives, agricoles et celles des professions libérales ou assimilées. Est en particulier considérée comme activité économique, l'exploitation d'un bien corporel ou incorporel en vue d'en tirer des recettes ayant un caractère de permanence.»

5 Selon l'article 24, paragraphe 1, de la directive, est considérée comme une prestation de services toute opération qui ne constitue pas une livraison de biens.

6 L'article 25 de la directive énonce:

«Une prestation de services peut consister, entre autres, en une des opérations suivantes:

- a) la cession d'un bien incorporel représentée ou non par un titre;
- b) l'obligation de ne pas faire ou de tolérer un acte ou une situation;
- c) l'exécution d'un service en vertu d'une réquisition faite par l'autorité publique ou en son nom ou aux termes de la loi.»

7 L'article 62 de la directive prévoit que, aux fins de celle-ci, est considéré comme le «fait générateur de la taxe» le fait par lequel sont réalisées les conditions légales nécessaires pour l'exigibilité de la taxe.

8 Conformément à l'article 63 de la directive, le fait générateur de la taxe intervient et la taxe devient exigible au moment où la livraison de biens ou la prestation de services est effectuée.

9 Selon l'article 167 de la directive, le droit à déduction prend naissance au moment où la taxe déductible devient exigible.

10 Aux termes de l'article 168 de la directive:

«Dans la mesure où les biens et les services sont utilisés pour les besoins de ses opérations

taxées, l'assujetti a le droit, dans l'État membre dans lequel il effectue ces opérations, de déduire du montant de la taxe dont il est redevable les montants suivants:

a) la TVA due ou acquittée dans cet État membre pour les biens qui lui sont ou lui seront livrés et pour les services qui lui sont ou lui seront fournis par un autre assujetti;

[...]»

Le droit national

11 En vertu de l'article 49, paragraphe 1, de la loi n° 222/2004 sur la TVA, dans sa version applicable à l'affaire au principal (ci-après la «loi sur la TVA»), le droit de l'assujetti de déduire la taxe sur le bien ou le service prend naissance lorsque la taxe devient exigible pour ce bien ou ce service.

12 En vertu de l'article 49, paragraphe 2, de ladite loi, l'assujetti peut déduire de la taxe dont il est redevable la taxe qui grève les biens et les services qu'il utilise pour les besoins de son activité économique en tant qu'assujetti, sous réserve des dispositions des paragraphes 3 et 7 dudit article. L'assujetti peut déduire la taxe si cette dernière lui est appliquée par un autre assujetti en Slovaquie pour des biens ou des services qui sont ou doivent être fournis à l'assujetti.

13 En vertu de l'article 51, paragraphe 1, sous a), de la loi sur la TVA, l'assujetti peut faire valoir son droit à déduction en application de l'article 49 de cette loi s'il dispose de la facture de l'assujetti lors de la déduction de la taxe en application de l'article 49, paragraphe 2, de ladite loi.

14 L'article 10 de la loi n° 435/2001 sur les brevets, dans sa version applicable à l'affaire au principal (ci-après la «loi sur les brevets»), prévoit:

- «1. Le droit sur l'invention, y compris le droit d'introduire une demande, appartient à l'inventeur.
2. L'inventeur est celui qui a créé l'invention par sa propre activité créatrice.
3. Les co-inventeurs ont un droit sur l'invention dans la mesure où ils ont contribué à la création de l'invention. S'ils n'en conviennent pas autrement ou si le juge n'en décide pas autrement, la part des co-inventeurs dans la création de l'invention est réputée égale.»

15 L'article 12 de cette loi prévoit:

- «1. Le droit sur l'invention revient également aux successeurs [...]
2. Le droit sur l'invention est transmis à une autre personne dans les cas définis par la réglementation particulière.
3. Pour être valide, un contrat de cession du droit sur l'invention doit être établi par écrit.
4. La cession ou la transmission du droit sur l'invention intervenant après le dépôt d'une demande s'accompagne de la cession ou de la transmission des droits découlant de la demande. Cependant, la cession ou la transmission des droits découlant de la demande ne prend effet à l'égard des tiers qu'à compter de la date d'enregistrement des demandes de brevets, sauf dans les cas où les tiers avaient connaissance de la cession ou de la transmission, ou devaient, dans le contexte, en avoir connaissance.»

16 Les rapports entre les copropriétaires d'un brevet sont définis à l'article 20, paragraphes 1 à 3, de ladite loi comme suit:

«1. Sauf dispositions contraires de la présente loi, les dispositions de la réglementation particulière s'appliquent aux rapports entre les copropriétaires d'un brevet.

2. La part de copropriété d'un brevet se déduit de la portée du droit sur l'invention qui revient à chaque co-inventeur en qualité de propriétaire du brevet, ou en qualité d'ayant cause du propriétaire du brevet.

3. Chacun des copropriétaires a le droit d'utiliser l'invention qui fait l'objet du brevet, mais ne peut accorder à un tiers le droit d'utiliser l'invention, sauf convention contraire entre les copropriétaires.»

17 En vertu de l'article 37, paragraphes 1 et 5, de la loi sur les brevets, la demande peut être introduite par la personne ou les personnes qui ont un droit sur l'invention. La demande doit contenir les données d'identification de l'inventeur ou des co-inventeurs ainsi que le document relatif aux droits sur l'invention, si le demandeur n'est pas l'inventeur.

Le litige au principal et les questions préjudicielles

18 Le 26 février 2007, un certain nombre de personnes physiques et morales, dont Tanoarch et VARS Slovakia s. r. o. (ci-après «VARS»), deux sociétés dont le siège social se trouve à Banská Bystrica (Slovaquie), ont déposé auprès de l'Office de la propriété industrielle de la République slovaque une demande de brevet intitulée «Méthode de préparation d'un produit de talc présentant un degré élevé de pureté».

19 Le 5 juillet 2007, Tanoarch et VARS ont conclu un contrat de cession de copropriété industrielle. Aux termes de ce contrat, pour la conclusion duquel les deux parties étaient représentées par la même personne physique, M. Kovanda, VARS cédait à Tanoarch 50 % de sa part de copropriété sur le brevet non encore enregistré.

20 Le contrat indiquait que le prix de la cession de la part de copropriété des droits sur l'invention avait été fixé, sur la base d'une expertise, à 258 millions de SKK et, sur la base d'une détermination complémentaire de valeur, à un montant total de 774 millions de SKK. Le prix pour la cession de la moitié des droits de copropriété a, par conséquent, en application dudit contrat, été fixé à 387 millions de SKK hors TVA. Aux termes du contrat, la cession des droits sur l'invention a été prévue pour un prix qui devait être payé en espèces ou en nature si les parties contractantes n'en disposaient pas autrement.

21 Sur le fondement d'une facture en date du 5 juillet 2007, Tanoarch a, le 27 août 2007, soumis une déclaration de TVA pour la période imposable du mois de juillet de l'année 2007. Dans cette déclaration fiscale, il a été fait état d'un montant d'environ de 73 530 000 SKK au titre de la TVA déductible sur la facture établie par VARS pour la cession de la part de copropriété. Ladite société n'avait pas versé la taxe en amont due pour ce montant. Cette dernière société a été dissoute sans liquidation au cours de l'année 2008.

22 Tanoarch a en outre procédé à une déduction de la TVA pour d'autres factures relatives à la cession des droits sur l'invention émises par VARS pour les périodes fiscales allant du mois d'août au mois de septembre de l'année 2007.

23 Dans ces conditions, le Daňový úrad (bureau fiscal) de Banská Bystrica, en sa qualité d'administration fiscale compétente, a effectué auprès de Tanoarch un contrôle pour établir le bien-

fondé de la demande de déduction de la TVA. Par la suite, par décision du 24 juin 2008, ledit bureau fiscal a refusé d'opérer la déduction indiquée dans la déclaration fiscale de Tanoarch.

24 Ladite société a introduit une réclamation contre cette décision. Par décision du 23 octobre 2008, la Daťové riaditeľstvo Slovenskej republiky (direction générale des impôts de la République slovaque), en tant qu'organe administratif compétent pour connaître de cette réclamation, a débouté Tanoarch de sa demande et confirmé la décision du bureau fiscal.

25 Dans le cadre du contrôle fiscal opéré, il a été constaté que cinq des sociétés ayant déposé la demande de brevet, dont Tanoarch et VARS, étaient établies à la même adresse à Banská Bystrica. De plus, la même personne, à savoir M. Kovanda, était désignée en tant que gérant de ces sociétés.

26 Tanoarch a alors introduit, le 13 janvier 2009, un recours devant le Krajský súd (cour régionale) de Banská Bystrica afin d'obtenir l'annulation de cette décision du 23 octobre 2008. Par arrêt du 1er avril 2009, ladite juridiction a rejeté le recours.

27 Tanoarch a alors saisi en appel le Najvyšší súd Slovenskej republiky (Cour suprême de la République slovaque).

28 Le Najvyšší súd Slovenskej republiky exprime des doutes sur le point de savoir si les dispositions de la loi sur la TVA et de la loi sur les brevets, selon lesquelles les revenus de l'invention sont limités aux revenus de l'exploitation de celle-ci, sont conformes aux dispositions 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, ci-après la «sixième directive»). Il a donc décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes:

«1) La disposition qui permet à l'assujetti de déduire de l'impôt dû l'impôt grevant les biens et les services qu'il utilise pour les besoins de son entreprise en tant qu'assujetti est-elle conforme à l'article 2, [paragraphe] 1, de la [sixième directive] si la taxe lui est appliquée par un autre assujetti sur le territoire national pour des biens et des services qui sont, ou doivent être, fournis à l'assujetti, et si la requérante, en tant que co-inventeur de l'invention pour laquelle n'a pas encore été octroyé de brevet, avait déjà le droit d'utiliser de manière indépendante l'invention qui fait l'objet du brevet dans sa totalité?

2) Peut-on interpréter la [sixième] directive en ce sens que le droit déjà existant de l'assujetti, prévu par la loi, à une utilisation autonome du brevet entraîne une impossibilité juridique d'utiliser le service pour la fourniture de biens et de services en tant qu'assujetti et que, ce faisant, le service acquis a été juridiquement consommé?

3) La circonstance que, dans l'affaire au principal, l'invention n'est pas encore enregistrée en tant que brevet et que seules des parts sont transférées a-t-elle aussi une incidence sur l'abus du droit de l'assujetti de déduire la TVA payée en amont au sens de l'arrêt de la Cour du 21 février 2006, [Halifax e.a. (C-255/02, Rec. p. I-1609)]?»

Sur la demande de décision préjudicielle

Sur la recevabilité

29 La défenderesse au principal et le gouvernement slovaque excipent de l'irrecevabilité de la demande de décision préjudicielle, étant donné que celle-ci n'indiquerait pas avec une clarté suffisante l'objet de la demande d'interprétation et les motifs de la saisine de la Cour, ni ne

contiendrait toutes les circonstances factuelles pertinentes.

30 Par ailleurs, la juridiction de renvoi ne préciserait pas la manière dont il aurait été possible d'utiliser le service fourni dans l'affaire au principal aux fins des prestations imposées. Elle n'expliquerait pas non plus en quoi consiste l'activité de Tanoarch, ni si cette société exerce réellement une activité économique.

31 À cet égard, il y a lieu de rappeler que, en vertu d'une jurisprudence constante, il appartient aux seules juridictions nationales qui sont saisies du litige et doivent assumer la responsabilité de la décision judiciaire à intervenir d'apprécier, au regard des particularités de chaque affaire, tant la nécessité d'une décision préjudicielle pour être en mesure de rendre leur jugement que la pertinence des questions qu'elles posent à la Cour. En conséquence, dès lors que les questions posées portent sur l'interprétation du droit de l'Union, la Cour est, en principe, tenue de statuer (voir arrêts du 13 mars 2001, *PreussenElektra*, C-379/98, Rec. p. I-2099, point 38; du 22 janvier 2002, *Canal Satélite Digital*, C-390/99, Rec. p. I-607, point 18, et du 27 février 2003, *Adolf Truley*, C-373/00, Rec. p. I-1931, point 21).

32 Il résulte également de cette même jurisprudence que le refus de statuer sur une question préjudicielle posée par une juridiction nationale n'est possible que lorsqu'il apparaît de manière manifeste que l'interprétation du droit de l'Union sollicitée n'a aucun rapport avec la réalité ou l'objet du litige au principal, lorsque le problème est de nature hypothétique ou encore lorsque la Cour ne dispose pas des éléments de fait et de droit nécessaires pour répondre de façon utile aux questions qui lui sont posées (voir arrêts précités *PreussenElektra*, point 39; *Canal Satélite Digital*, point 19, et *Adolf Truley*, point 22).

33 Or, dans l'affaire au principal, il n'apparaît pas de manière manifeste que les questions posées par la juridiction nationale relèvent de l'un de ces cas de figure.

34 En effet, la décision de renvoi présente de manière détaillée le cadre factuel du litige et les règles de droit national susceptibles de s'appliquer ainsi que les interrogations soulevées quant à l'interprétation des dispositions de la directive relatives au droit à déduction, y compris la jurisprudence de la Cour en la matière.

35 Quant aux considérations formulées relatives à la nature de l'activité de la requérante au principal, il suffit de faire remarquer qu'il appartient non pas à la Cour, mais à la juridiction de renvoi de se prononcer à cet égard, s'agissant d'une détermination de caractère factuel.

36 La présente demande de décision préjudicielle doit, dès lors, être déclarée recevable.

Sur le fond

Sur les première et deuxième questions

37 Par ses première et deuxième questions, auxquelles il convient de répondre ensemble, la juridiction de renvoi demande, en substance, si un assujetti peut se prévaloir du droit à déduction de la TVA acquittée ou due en amont pour une prestation de service, effectuée à titre onéreux, consistant en la cession d'une part de copropriété conférant un droit sur une invention dans des circonstances notamment caractérisées par le fait que ledit droit est détenu par plusieurs personnes, dont le cédant et l'acquéreur de celui-ci.

38 À titre liminaire, il convient de préciser que, si la juridiction de renvoi évoque, dans ces questions, la sixième directive, il ressort de la décision de renvoi que les faits en cause au principal sont intervenus après le 1^{er} janvier 2007, à savoir après l'entrée en vigueur de la

directive 2006/112 qui a abrogé et remplacé la sixième directive. Dans ces conditions, il importe de se rapporter aux dispositions de la directive 2006/112.

39 Les interrogations du juge de renvoi portent sur l'étendue des droits d'un co-inventeur et, dès lors, sur le point de savoir si ces droits peuvent faire l'objet d'une transaction commerciale soumise à la TVA. Se pose également la question de l'incidence du fait que l'invention en cause au principal n'a pas donné lieu à l'enregistrement d'un brevet.

40 Afin de répondre auxdites questions, il y a lieu de rappeler que le régime de déduction établi par la directive vise à soulager entièrement l'entrepreneur du poids de la TVA due ou acquittée dans le cadre de toutes ses activités économiques. Ainsi, le système commun de TVA cherche à garantir la parfaite neutralité quant à la charge fiscale de toutes les activités économiques, quels que soient leurs buts ou leurs résultats, à condition que lesdites activités soient, en principe, elles-mêmes soumises à la TVA (voir arrêts du 22 février 2001, *Abbey National*, C-408/98, Rec. p. I-1361, point 24; du 8 février 2007, *Investrand*, C-435/05, Rec. p. I-1315, point 22, et du 29 octobre 2009, *NCC Construction Danmark*, C-174/08, Rec. p. I-10567, point 27).

41 Le droit à déduction constitue, dès lors, en tant que partie intégrante du mécanisme de la TVA, un principe fondamental inhérent au système commun de TVA et ne peut en principe être limité (voir arrêts du 8 janvier 2002, *Metropol et Stadler*, C-409/99, Rec. p. I-781, point 42; du 26 mai 2005, *Kretztechnik*, C-465/03, Rec. p. I-4357, point 33, ainsi que du 15 avril 2010, *X Holding et Oracle Nederland*, C-538/08 et C-33/09, Rec. p. I-3129, point 37).

42 L'assujetti peut, par conséquent, prétendre à la déduction intégrale de la TVA ayant grevé les biens et les services acquis pour l'exercice de ses activités taxées (voir arrêt *NCC Construction Danmark*, précité, point 39).

43 S'agissant de l'affaire au principal, il ressort du dossier que Tanoarch a acquis une part de la copropriété d'une invention. En ce qui concerne les conséquences juridiques découlant de cette acquisition, il convient de rappeler que, dans le cadre de la procédure prévue à l'article 267 TFUE, les fonctions de la Cour et celles de la juridiction de renvoi sont clairement séparées et c'est à cette dernière exclusivement qu'il appartient d'interpréter la législation nationale (voir arrêt du 17 juillet 2008, *Corporación Dermoestética*, C-500/06, Rec. p. I-5785, point 21). Par conséquent, dans ladite affaire, il incombe à la juridiction de renvoi de se prononcer sur le point de savoir si la législation nationale applicable permet à un co-inventeur de céder sa part de copropriété de l'invention.

44 En revanche, la Cour peut fournir des indications à la juridiction de renvoi en ce qui concerne les conséquences de ladite acquisition en matière de TVA, dans l'hypothèse où la cession de la part de copropriété doit être considérée comme étant conforme aux dispositions du droit interne.

45 Quant à la réalité économique de cette même acquisition, il importe de rappeler que, conformément à l'article 9, paragraphe 1, second alinéa, de la directive, la notion d'activité économique englobe, entre autres, toute activité de producteur, de commerçant ou de prestataire de services. Les notions de livraisons de biens et de prestations de services ont toutes un caractère objectif et s'appliquent indépendamment des buts et des résultats des opérations concernées (voir arrêt du 21 février 2006, *University of Huddersfield*, C-223/03, Rec. p. I-1751, point 48).

46 Dès lors, la cession d'une part de la copropriété d'une invention, en dépit du fait que cette dernière n'a pas donné lieu à l'enregistrement d'un brevet, peut, en principe, constituer une activité économique soumise à la TVA. Il s'ensuit qu'une telle transaction est susceptible de

donner naissance au droit à déduction de la TVA acquittée ou due en amont.

47 Quant aux intentions poursuivies par les opérateurs impliqués, il importe d'ajouter que la question de savoir si la cession en cause au principal est effectuée dans le seul but d'obtenir un avantage fiscal est sans aucune pertinence pour déterminer si elle constitue une prestation de service et une activité économique au sens des dispositions pertinentes de la directive (voir arrêt *University of Huddersfield*, précité, point 51).

48 Il convient, par conséquent, de répondre aux première et deuxième questions posées qu'un assujetti peut, en principe, se prévaloir du droit à déduction de la TVA acquittée ou due en amont pour une prestation de service, effectuée à titre onéreux, lorsque le droit national applicable permet la cession d'une part de la copropriété d'une invention conférant un droit sur celle-ci.

Sur la troisième question

49 Par sa troisième question, la juridiction de renvoi cherche en substance à savoir si, en raison d'un certain nombre de circonstances particulières, l'existence d'un abus en ce qui concerne le droit à déduction de la TVA versée en amont peut être établie.

50 Afin de répondre à ladite question, il y a lieu de rappeler que la lutte contre la fraude, l'évasion fiscale et les abus éventuels est un objectif reconnu et encouragé par la directive (voir arrêts *Halifax e.a.*, précité, point 71, ainsi que du 29 avril 2004, *Gemeente Leusden et Holin Groep*, C-487/01 et C-77/02, Rec. p. I-5337, point 76).

51 Le principe d'interdiction de l'abus de droit conduit ainsi à prohiber les montages purement artificiels, dépourvus de réalité économique, effectués à la seule fin d'obtention d'un avantage fiscal (voir arrêt du 22 mai 2008, *Ampliscientifica et Amplifin*, C-162/07, Rec. p. I-4019, point 28).

52 À cet égard, la Cour, aux points 74 et 75 de l'arrêt *Halifax e.a.*, précité, a jugé que la constatation d'une pratique abusive en matière de TVA exige, d'une part, que les opérations en cause, malgré l'application formelle des conditions prévues par les dispositions pertinentes de la directive et de la législation nationale la transposant, aient pour résultat l'obtention d'un avantage fiscal dont l'octroi serait contraire à l'objectif poursuivi par ces dispositions et, d'autre part, qu'il résulte d'un ensemble d'éléments objectifs que le but essentiel des opérations en cause se limite à l'obtention de cet avantage fiscal.

53 Quant à l'affaire au principal, il appartient à la juridiction de renvoi d'apprécier l'ensemble des circonstances pertinentes de celle-ci afin de déterminer si, à la lumière de la jurisprudence rappelée ci-dessus, aux fins de la TVA, une transaction telle que celle en cause au principal peut être considérée comme relevant d'une pratique abusive. Lesdites circonstances sont notamment caractérisées par le fait que l'invention en cause n'a pas encore donné lieu à l'enregistrement d'un brevet, que le droit lié à ladite invention est détenu par plusieurs personnes dont la plupart sont établies à la même adresse et représentées par la même personne physique, que la TVA due en amont n'a pas été acquittée et que la société ayant cédé la part de copropriété a été dissoute sans liquidation.

54 Dans ces conditions, il y a lieu de répondre à la troisième question posée qu'il appartient à la juridiction de renvoi d'établir, compte tenu de l'ensemble des circonstances factuelles caractérisant la prestation de service en cause au principal, l'existence ou l'absence d'un abus de droit en ce qui concerne le droit à déduction de la TVA versée en amont.

Sur les dépens

55 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 (septième chambre) dit pour droit:

1) Un assujetti peut, en principe, se prévaloir du droit à déduction de la taxe sur la valeur ajoutée acquittée ou due en amont pour une prestation de service, effectuée à titre onéreux, lorsque le droit national applicable permet la cession d'une part de la copropriété d'une invention conférant un droit sur celle-ci.

2) Il appartient à la juridiction de renvoi d'établir, compte tenu de l'ensemble des circonstances factuelles caractérisant la prestation de service en cause au principal, l'existence ou l'absence d'un abus de droit en ce qui concerne le droit à déduction de la taxe sur la valeur ajoutée versée en amont.

Signatures

* Langue de procédure: le slovaque.