Fiscalitate – Taxa pe valoarea adăugată – Originea și sfera de aplicare a dreptului de deducere – Dizolvarea unei societăți de către un asociat – Dobândirea unei părți a clientelei acestei societăți – Aport în natură într-o altă societate – Plata taxei aferente intrărilor – Deducere posibilă

În cauza C-204/13,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Bundesfinanzhof (Germania), prin decizia din 20 februarie 2013, primită de Curte la 18 aprilie 2013, în procedura

Finanzamt Saarlouis

împotriva

Heinz Malburg,

CURTEA (Camera a șasea),

compusă din domnul A. Borg Barthet, președinte de cameră, și domnii S. Rodin și F. Biltgen (raportor), judecători,

avocat general: domnul M. Szpunar,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

– pentru domnul Malburg, de K. Koch, Rechtsanwalt;

– pentru guvernul german, de T. Henze și de K. Petersen, în calitate de agenți;

– pentru Comisia Europeană, de C. Soulay și de A. Cordewener, în calitate de agenți,

având în vedere decizia de judecare a cauzei fără concluzii, luată după ascultarea avocatului general,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 4 alineatele (1) și (2), precum și a articolului 17 alineatul (2) litera (a) din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza uniformă de evaluare (JO L 145, p. 1), astfel cum a fost modificată prin Directiva 95/7/CE a Consiliului din 10 aprilie 1995 (JO L 102, p. 18, denumită în continuare „A șasea directivă”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Finanzamt Saarlouis (administrația fiscală din Saarlouis, denumită în continuare „Finanzamt”), pe de o parte, și domnul Malburg, pe de altă parte, cu privire la dreptul de

deducere a taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”) achitate în amonte de un asociat cu ocazia preluării unei părți a clientelei la momentul divizării efective a unei societăți civile de consultanță fiscală.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Articolul 2 punctul 1 din A șasea directivă prevede:

„Sunt supuse [TVA-ului]:

1. livrările de bunuri și prestările de servicii efectuate cu titlu oneros pe teritoriul țării de către o persoană impozabilă care acționează ca atare.” [traducere neoficială]

4 Articolul 4 din A șasea directivă prevede:

„(1) «Persoană impozabilă» înseamnă orice persoană care, în mod independent, desfășoară în orice loc orice activitate economică menționată la alineatul (2), indiferent de scopul sau rezultatele activității respective.

(2) Activitățile economice menționate la alineatul (1) cuprind toate activitățile producătorilor, comercianților sau persoanelor care prestează servicii, inclusiv activitățile miniere și activitățile agricole și activitățile prestate în cadrul profesiunilor liberale. Exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate este de asemenea considerată activitate economică.

[…]” [traducere neoficială]

5 Articolul 17 alineatul (2) litera (a) din A șasea directivă are următorul cuprins:

„În măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în

scopul operațiunilor taxabile ale unei persoane impozabile, persoana impozabilă are dreptul de a deduce din taxa pe care o datorează:

(a) [TVA] datorată sau achitată în statul membru în cauză pentru bunurile care îi sunt sau care urmează a-i fi livrate și pentru serviciile care îi sunt sau urmează a-i fi prestate de o altă persoană impozabilă.”

Dreptul german

6 Potrivit articolului 1 alineatul 1 punctul 1 prima teză din Legea din 2003 privind impozitul pe cifra de afaceri (Umsatzsteuergesetz 2003, BGBl. 2003 I, p. 2645, denumită în continuare „UStG”), sunt supuse TVA-ului livrările și alte prestații efectuate cu titlu oneros pe teritoriul țării de către un întreprinzător în cadrul activității sale.

7 Potrivit articolului 2 alineatul 1 prima teză din UStG, este întreprinzător persoana care exercită în mod independent o activitate industrială, comercială, artizanală sau profesională. Conform articolului 2 alineatul 1 a doua teză din UStG, întreprinderea cuprinde toate activitățile industriale, comerciale, artizanale sau profesionale ale întreprinzătorului. Potrivit celei de a treia teze a aceleiași dispoziții, prin „activitate industrială, comercială sau profesională” se înțelege orice activitate permanentă exercitată pentru a obține venituri, chiar dacă lipsește intenția de a obține un profit sau dacă o grupare de persoane își exercită activitățile numai față de membrii acesteia.

8 Articolul 15 alineatul 1 prima teză punctul 1 din UStG prevede că întreprinzătorul poate deduce taxa datorată legal pentru livrările și prestările executate de un alt întreprinzător pentru nevoile întreprinderii sale. Cu toate acestea, potrivit articolului 15 alineatul 2 prima teză punctul 1 din UStG, deducerea este exclusă pentru livrările și prestările utilizate de întreprinzător pentru operațiuni

scutite.

Litigiul principal și întrebarea preliminară

9 Până la 31 decembrie 1994, domnul Malburg a deținut 60 % din părțile sociale ale societății civile de drept german Malburg & Partner (denumită în continuare „vechea societate”), ceilalți doi asociați deținând fiecare câte 20 % din părțile sociale. La 31 decembrie 1994, vechea societate a fost dizolvată, astfel încât fiecare asociat a preluat o parte din clientelă. Începând cu 1 ianuarie 1995, ceilalți doi asociați și-au desfășurat activitatea fiecare separat în calitate de consilieri fiscali independenți.

10 La 31 decembrie 1994, domnul Malburg a înființat o nouă societate civilă în care deținea 95 % din părțile sociale (denumită în continuare „noua societate”). Potrivit constatărilor instanței de prim grad de jurisdicție, care sunt obligatorii pentru instanța de trimitere, domnul Malburg a cedat cu titlu gratuit noii societăți, în scopul desfășurării activităților profesionale ale acesteia, clientela pe care o dobândise ca urmare a dizolvării vechii societăți.

11 Prin hotărârea din 24 septembrie 2003, instanța de prim grad de jurisdicție a constatat că vechea societate a fost dizolvată la 31 decembrie 1994 prin divizare efectivă. În consecință, Finanzamt a adresat vechii societăți o decizie de impunere legată de cifra de afaceri pentru anul 1994 ca urmare a cesiunii clientelei. Decizia de impunere pentru anul 1994 a devenit definitivă, iar taxele datorate au fost plătite.

12 Vechea societate, reprezentată de domnul Malburg, a emis la 16 august 2004, în legătură cu acesta din urmă, o factură de 1 548 968,53 euro pentru „divizarea efectivă din 31 decembrie 1994”, în care TVA-ul era menționat separat.

13 În declarația sa de TVA pentru luna august 2004, domnul Malburg a dedus un TVA în cuantum de 232 345,28 euro care îi fusese facturat pentru dobândirea clientelei.

Finanzamt a refuzat această deducere a TVA-ului.

14 Domnul Malburg a introdus împotriva acestei decizii o contestație la Finanzamt și a depus o declarație anuală de TVA pentru anul 2004, în care a menționat, pe lângă TVA-ul achitat în amonte pentru dobândirea clientelei în discuție, și operațiuni rezultând din activități de conducere a noii societăți în valoare de 44 990 de euro. Finanzamt a respins această contestație pentru motivul că domnul Malburg nu a utilizat clientela în discuție în propria întreprindere. Potrivit Finanzamt, activul economic pe care îl reprezintă această clientelă a fost utilizat de noua societate, mai precis de o întreprindere distinctă de cea a domnului Malburg. Acesta din urmă nu ar beneficia, așadar, de niciun drept de deducere a TVA-ului achitat în amonte.

15 Domnul Malburg a introdus o acțiune la Finanzgericht des Saarlandes, care a fost admisă.

16 În susținerea recursului, Finanzamt invocă faptul că decizia pronunțată de Finanzgericht des Saarlandes contravine legislației și că principiile stabilite de Curte în Hotărârea din 1 martie 2012, Polski Trawertyn (C-280/10), nu sunt aplicabile unei situații precum cea în discuție în litigiul principal, întrucât nu se referă la deducerea TVA-ului achitat în amonte de o societate în nume colectiv, ci la deducerea TVA-ului achitat în amonte de un asociat fondator.

17 Sesizată cu soluționarea cauzei, Camera a XI-a a Bundesfinanzhof menționează că înclină mai curând în favoarea tezei potrivit căreia domnul Malburg are dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte pentru dobândirea clientelei.

18 Astfel, în primul rând, potrivit dispozițiilor celei de A șasea directive, astfel cum au fost interpretate de Curte, un întreprinzător ar putea deduce TVA-ul achitat în amonte în măsura în care cumpără servicii pentru întreprinderea sa care sunt utilizate sau vor fi utilizate în

scopul operațiunilor sale taxabile (a se vedea în special Hotărârea din 29 aprilie 2004, Faxworld, C-137/02, Rec., p. I-5547, punctul 24, Hotărârea din 15 decembrie 2005, Centralan Property, C-63/04, Rec., p. I-11087, punctul 52, Hotărârea din 29 noiembrie 2012, Gran Via Moinești, C-257/11, punctul 23, și Hotărârea din 6 decembrie 2012, Bonik, C-285/11, punctul 29).

19 În această privință, ar rezulta din jurisprudența Curții că activitățile pregătitoare trebuie puse pe seama activităților economice (a se vedea în special Hotărârile citate anterior Polski Trawertyn, punctul 28, și Gran Via Moinești, punctul 26, precum și jurisprudența citată), întrucât principiul neutralității TVA-ului impune ca primele cheltuieli de investiții efectuate în scopul unei întreprinderi să fie considerate activități economice.

20 În speță și fără a analiza dacă această calitate de întreprinzător a domnului Malburg poate decurge eventual din funcția de conducere în noua societate, pe care a exercitat-o, potrivit declarației de TVA, în cursul anului 2004 în litigiu, instanța de trimitere consideră că prin dobândirea clientelei, pe care a cedat-o ulterior cu titlu gratuit noii societăți în vederea desfășurării activității profesionale, domnul Malburg a exercitat o activitate economică pentru această nouă societate efectuând activități pregătitoare.

21 În continuare, clientela i-ar fi fost cedată domnului Malburg în calitatea sa de beneficiar al serviciilor. Astfel, acesta ar fi dobândit clientela în numele și pe seama sa prin intermediul unei divizări efective și doar ulterior a cedat-o cu titlu gratuit noii societăți în vederea desfășurării activității.

22 În sfârșit, în speță ar fi îndeplinită condiția prevăzută la articolul 15 alineatul 1 prima teză punctul 1 din UStG, întrucât TVA-ul era datorat în mod legal pentru operațiunea efectuată în amonte. Astfel, Finanzamt a decis să

supună vechea societate la plata TVA-ului aferent anului 1994 din cauza cesiunii clientelei către domnul Malburg, iar această taxă a fost plătită.

23 Această teză nu ar fi repusă în discuție de faptul că domnul Malburg, în calitate de asociat la noua societate, a cedat cu titlu gratuit noii societăți clientela dobândită în vederea desfășurării activității și că, din această cauză, nu a existat o operațiune impozabilă în aval, iar legătura directă necesară între operațiunea realizată în amonte și cea realizată în aval și persoana impozabilă era, în principiu, inexistentă. În Hotărârea Polski Trawertyn, citată anterior, Curtea ar fi statuat că dispozițiile care reglementează sistemul comun al TVA-ului trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări naționale care nu permite nici asociaților unei societăți, nici acesteia din urmă să valorifice un drept de deducere a TVA-ului achitat în amonte pentru cheltuieli de investiții efectuate de acești asociați înainte de constituirea și de înregistrarea respectivei societăți în scopul activităților economice ale acesteia. Or, această hotărâre ar fi aplicabilă în speță prin analogie.

24 Instanța de trimitere arată însă că această interpretare nu este împărtășită de Camera a V-a a Bundesfinanzhof și consideră că motivarea reținută de Curte în Hotărârea Polski Trawertyn, citată anterior, nu este aplicabilă în speță. În special, operațiunea în litigiu nu ar constitui, așadar, o „operațiune de investiții” precum cea în discuție în cauza care a determinat pronunțarea Hotărârii Polski Trawertyn, citată anterior. Astfel, potrivit camerei menționate, în speță este vorba numai despre o cedare a unui astfel de bun către noua societate, iar nu despre achiziționarea unui bun de capital de către această societate. În plus, „operațiunea în aval” realizată de domnul Malburg nu ar consta într-o operațiune impozabilă, precum în cauza care a determinat pronunțarea Hotărârii Polski Trawertyn, citată anterior, ci într-o operațiune care este în sine neimpozabilă.

25 În această privință, instanța de trimitere consideră că persistă dubii în legătură cu interpretarea exactă a acestor dispoziții din A șasea directivă.

26 În aceste condiții, Bundesfinanzhof a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Articolul 4 alineatele (1) și (2), [precum și] articolul 17 alineatul (2) litera (a) din [A șasea directivă] trebuie, având în vedere principiul neutralității, să fie interpretate în sensul că un asociat al unei societăți civile de consultanță fiscală, care dobândește de la aceasta din urmă o parte a clientelei numai cu scopul de a o ceda imediat și cu titlu gratuit în vederea desfășurării activității profesionale către o societate civilă de consultanță fiscală nou înființată în care deține majoritatea capitalului, are dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte aferent dobândirii clientelei?”

Cu privire la întrebarea preliminară

27 Prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă, având în vedere principiul neutralității TVA-ului, articolul 4 alineatele (1) și (2), precum și articolul 17 alineatul (2) litera (a) din A șasea directivă trebuie să fie interpretate în sensul că un asociat al unei societăți civile de consultanță fiscală, care dobândește de la această societate o parte a clientelei numai cu scopul de a o ceda în mod direct și cu titlu gratuit către o societate civilă de consultanță fiscală nou înființată în care deține majoritatea capitalului, pentru ca aceasta din urmă să beneficieze de clientela respectivă în vederea desfășurării activității profesionale, fără însă ca această clientelă să intre în patrimoniul societății nou înființate, are dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte aferent dobândirii clientelei în discuție.

28 Astfel cum reiese din cuprinsul punctelor 23 și 24 din prezenta hotărâre, instanța de trimitere ridică în mod deosebit problema dacă, într-o situație precum cea în discuție în litigiul principal, este aplicabilă prin analogie motivarea care stă la baza interpretării date de Curte în Hotărârea Polski Trawertyn, citată anterior, cu privire la recuperarea taxei achitate în amonte pentru operațiuni efectuate în scopul unei activități economice viitoare care urmează a fi desfășurată de o societate în nume colectiv ai cărei viitori asociați au achitat taxa aferentă intrărilor.

29 Cu titlu introductiv, trebuie să se arate că, astfel cum reiese din cuprinsul punctului 26 din Hotărârea Polski Trawertyn, citată anterior, și din cuprinsul punctului 63 din Concluziile avocatului general referitoare la cauza în care s-a pronunțat această hotărâre, situația de fapt care a stat la baza cauzei respective era proprie acesteia. Astfel, conform reglementării naționale aplicabile, asociații unei societăți viitoare nu puteau să invoce un drept de deducere a TVA-ului aferent cheltuielilor de investiții pe care le-au efectuat personal și înainte de înregistrarea și de identificarea acestei societăți în scopuri de TVA în vederea desfășurării activității economice a acesteia, din cauza faptului că aportul bunului de capital în discuție reprezenta o operațiune scutită. Curtea, având în vedere situația de fapt descrisă, a constatat că, într-o situație precum cea în discuție în litigiul principal, respectiva reglementare națională nu numai că nu permitea societății menționate să valorifice un drept de deducere a TVA-ului achitat pentru bunul de capital în discuție, ci împiedica de asemenea asociații care au efectuat cheltuielile de investiții să valorifice acest drept.

30 În Hotărârea Polski Trawertyn, citată anterior, Curtea a declarat, așadar, că articolele 9, 168 și 169 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO L 347, p. 1,

Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7) trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări naționale care nu permite nici asociaților unei societăți, nici acesteia din urmă să valorifice un drept de deducere a TVA-ului achitat în amonte pentru cheltuieli de investiții efectuate de acești asociați înainte de constituirea și de înregistrarea respectivei societăți în scopul activității economice a acesteia.

31 Tocmai în lumina acestor dezvoltări va trebui să se verifice în continuare dacă elementele care caracterizau situația în discuție în Hotărârea Polski Trawertyn, citată anterior, sunt aplicabile prin analogie într-o situație precum cea în discuție în litigiul principal.

32 Pentru a răspunde la întrebarea adresată, trebuie în primul rând să se amintească, pe de o parte, că, potrivit articolului 4 alineatele (1) și (2) din A șasea directivă, sunt supuse impozitării și conferă, eventual, dreptul la deducerea în aval prevăzută la articolul 17 alineatul (2) litera (a) din această directivă activitățile economice și îndeosebi operațiunile care presupun exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.

33 Trebuie amintit, pe de altă parte, că, potrivit articolului 17 alineatul (2) litera (a) din A șasea directivă, în măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în scopul operațiunilor taxabile ale unei persoane impozabile, persoana impozabilă are dreptul de a deduce din taxa pe care o datorează TVA-ul datorat sau achitat în statul membru în cauză pentru bunurile care îi sunt sau urmează a-i fi livrate și pentru serviciile care îi sunt sau urmează a-i fi prestate de o altă persoană impozabilă.

34 Astfel cum a statuat deja Curtea, existența unei legături directe și imediate între o anumită operațiune în amonte și una sau mai multe operațiuni în aval care dau naștere unui drept de deducere a TVA-ului este, în principiu,

necesară pentru ca dreptul de deducere a TVA-ului aferent intrărilor să îi fie recunoscut persoanei impozabile și pentru a determina întinderea unui astfel de drept (a se vedea Hotărârea din 21 februarie 2013, Becker, C-104/12, punctul 19 și jurisprudența citată).

35 Or, trebuie să se constate că, în cauza care a determinat pronunțarea Hotărârii Polski Trawertyn, citată anterior, operațiunea în aval efectuată de cei doi viitori asociați, respectiv aportul unui bun imobil în societate cu titlu de cheltuială de investiții în scopul activităților economice ale acestei societăți, intra, desigur, în domeniul de aplicare al TVA-ului, dar constituia o operațiune scutită de această taxă. În schimb, în cauza din litigiul principal, operațiunea în aval nu intră în domeniul de aplicare al TVA-ului, întrucât cesiunea cu titlu gratuit a clientelei către noua societate nu poate fi considerată o „activitate economică” în sensul celei de A șasea directive.

36 Astfel, această cesiune a clientelei către noua societate este „gratuită” și nu intră, așadar, nici în domeniul de aplicare al articolului 2 alineatul (1) din A șasea directivă, care privește doar livrările și prestările efectuate cu titlu oneros, nici în domeniul de aplicare al articolului 4 alineatele (1) și (2) din A șasea directivă, care privește exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.

37 În consecință, în speță nu există nicio legătură directă și imediată între o operațiune specială în amonte și o operațiune în aval care să confere un drept de deducere în temeiul articolului 17 alineatul (2) litera (a) din A șasea directivă.

38 Cu toate acestea, Curtea admite de asemenea un drept de deducere în favoarea persoanei impozabile, chiar în absența unei legături directe și imediate între o anumită operațiune în amonte și una sau mai multe operațiuni în aval care dau

naștere unui drept de deducere, atunci când costurile serviciilor în discuție fac parte din cheltuielile generale ale acestei persoane impozabile și reprezintă, ca atare, elemente constitutive ale prețului bunurilor și serviciilor pe care le furnizează. Astfel, asemenea costuri au o legătură directă și imediată cu ansamblul activităților economice ale persoanei impozabile (Hotărârea din 8 iunie 2000, Midland Bank, C-98/98, Rec., p. I-4177, punctul 31, Hotărârea din 26 mai 2005, Kretztechnik, C-465/03, Rec., p. I-4357, punctul 36, precum și Hotărârea Becker, citată anterior, punctul 20). Această situație poate apărea în special atunci când se stabilește că persoana impozabilă a dobândit ea însăși clientela în discuție în cadrul activității sale de conducere a unei societăți nou înființate și că cheltuielile rezultate din această dobândire trebuiau considerate ca făcând parte din cheltuielile generale referitoare la activitatea sa de conducere.

39 Totuși, astfel cum reiese din cuprinsul punctului 20 din prezenta hotărâre, însăși instanța de trimitere a înlăturat această ipoteză din raționamentul său, astfel încât Curtea nu mai are obligația de a se pronunța în această privință.

40 Trebuie arătat, în al doilea rând, că instanța de trimitere ridică problema dacă, având în vedere principiul neutralității fiscale, Hotărârea Polski Trawertyn, citată anterior, nu este aplicabilă în speță prin analogie.

41 În această privință, trebuie amintit că Curtea a statuat în mod repetat că principiul neutralității fiscale se reflectă în regimul deducerilor care urmărește să degreveze în întregime întreprinzătorul de sarcina TVA-ului datorat sau achitat în cadrul tuturor activităților sale economice. Sistemul comun al TVA-ului garantează, prin urmare, perfecta neutralitate în ceea ce privește sarcina fiscală corespunzătoare tuturor activităților economice, indiferent de finalitatea sau de rezultatele acestora, cu condiția ca

activitățile menționate să fie ele însele supuse la plata TVA-ului (a se vedea în special Hotărârea din 14 februarie 1985, Rompelman, 268/83, Rec., p. 655, punctul 19, precum și Hotărârea din 3 martie 2005, Fini H, C-32/03, Rec., p. I-1599, punctul 25 și jurisprudența citată).

42 Principiul neutralității fiscale nu se aplică, așadar, într-o situație precum cea în discuție în litigiul principal, având în vedere că, astfel cum reiese din cuprinsul punctelor 35 și 36 din prezenta hotărâre, cesiunea cu titlu gratuit a clientelei către o societate nu este o operațiune care intră în domeniul de aplicare al TVA-ului.

43 De altfel, după cum s-a pronunțat deja Curtea, principiul neutralității fiscale nu este o normă de drept primar, ci un principiu de interpretare care trebuie aplicat în paralel cu principiul pe care îl limitează (Hotărârea din 19 iulie 2012, Deutsche Bank, C-44/11, punctul 45). Acesta nu permite, așadar, extinderea domeniului de aplicare al deducerii în aval în fața unei dispoziții univoce din A șasea directivă. În ceea ce privește cauza care a determinat pronunțarea Hotărârii Polski Trawertyn, citată anterior, era clar că aplicarea reglementării naționale în discuție nu permitea nici viitorilor asociați ai societății care urma să fie creată, nici acestei societăți să se prevaleze cu succes de principiul neutralității.

44 În al treilea rând, trebuie arătat că situația de fapt care a stat la baza Hotărârii Polski Trawertyn, citată anterior, se distinge și prin alte aspecte de situația în discuție în cauza principală. Astfel, în aceasta din urmă, noua societate fusese deja înființată atunci când domnul Malburg a dobândit clientela și, spre deosebire de situația în discuție în cauza care a determinat pronunțarea Hotărârii Polski Trawertyn, citată anterior, nu a existat un aport al bunului de capital, în speță clientela, în patrimoniul acestei societăți. În sfârșit, nu societatea nou înființată este cea care a solicitat permisiunea de deducere a TVA-ului achitat în

amonte de către un asociat în cadrul unui act pregătitor al activității acesteia.

45 În consecință, raționamentul pe care se întemeiază interpretarea reținută de Curte în Hotărârea Polski Trawertyn, citată anterior, nu este aplicabil într-o situație precum cea în discuție în litigiul principal.

46 Această concluzie se coroborează cu faptul că, astfel cum arată guvernul german, cesiunea cu titlu gratuit a clientelei nu poate fi asimilată altor soluții care pot fi avute în vedere în legislația națională care ar conferi, în temeiul aceleiași legislații, un drept de deducere, dar între care domnul Malburg nu a avut posibilitatea de a face o alegere. Contrar legislației naționale care stă la baza litigiului care a determinat pronunțarea Hotărârii Polski Trawertyn, citată anterior, care nu permitea reclamantei să beneficieze de aplicarea principiului neutralității fiscale, rezultă, așadar, că revine instanței de trimitere sarcina să verifice dacă reglementarea națională în discuție în litigiul principal nu se opune, în principiu, aplicării principiului neutralității fiscale într-o situație precum cea în discuție în litigiul principal, care se caracterizează prin împrejurarea că reclamantul ar fi putut recurge la alte opțiuni.

47 Având în vedere toate considerațiile precedente, este necesar să se răspundă la întrebarea adresată că, având în vedere principiul neutralității TVA-ului, articolul 4 alineatele (1) și (2), precum și articolul 17 alineatul (2) litera (a) din A șasea directivă trebuie să fie interpretate în sensul că un asociat al unei societăți civile de consultanță fiscală, care dobândește de la această societate o parte a clientelei numai cu scopul de a o ceda în mod direct și cu titlu gratuit către o societate civilă de consultanță fiscală nou înființată în care deține majoritatea capitalului, pentru ca aceasta din urmă să beneficieze de clientela respectivă în vederea desfășurării activității profesionale,

fără însă ca această clientelă să intre în patrimoniul societății nou înființate, nu are dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte aferent dobândirii clientelei în discuție.

Cu privire la cheltuielile de judecată

48 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a șasea) declară:

Având în vedere principiul neutralității taxei pe valoarea adăugată, articolul 4 alineatele (1) și (2), precum și articolul 17 alineatul (2) litera (a) din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza uniformă de evaluare, astfel cum a fost modificată prin Directiva 95/7/CE a Consiliului din 10 aprilie 1995, trebuie să fie interpretate în sensul că un asociat al unei societăți civile de consultanță fiscală, care dobândește de la această societate o parte a clientelei numai cu scopul de a o ceda în mod direct și cu titlu gratuit către o societate civilă de consultanță fiscală nou înființată în care deține majoritatea capitalului, pentru ca aceasta din urmă să beneficieze de clientela respectivă în vederea desfășurării activității profesionale, fără însă ca această clientelă să intre în patrimoniul societății nou înființate, nu are dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată achitate în amonte aferente dobândirii clientelei în discuție.

Sursa: www.curia.europa.eu