

Downloaded via the EU tax law app / web

HOTĂRÂREA CURŢII (Camera a şasea)

13 martie 2014(*)

„Fiscalitate – Taxa pe valoarea adăugată – Originea şi sfera de aplicare a dreptului de deducere – Dizolvarea unei societăţi de către un asociat – Dobândirea unei părţi a clientelei acestei societăţi – 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 şasea),

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

avocat general: domnul M. Szpunar,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observaţiile prezentate:

- pentru domnul Malburg, de K. Koch, Rechtsanwalt;
- pentru guvernul german, de T. Henze şi de K. Petersen, în calitate de agenţi;
- pentru Comisia Europeană, de C. Soulay şi de A. Cordewener, în calitate de agenţi,

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

pronunată 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 să îi fi livrate și pentru serviciile care îi sunt sau urmează să îi 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, denumit 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 permanent 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 prestațiile 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 exclusiv pentru livrările și prestațiile 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 (denumit 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 clientela. 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 (denumit 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 Sesizat 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 calitate sa de beneficiar al serviciilor. Astfel, acesta ar fi dobândit clientela în numele și pe seama sa prin intermediul unei diviziuni 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 imposibilă în aval, iar legătura directă necesară între operațiunea realizată în amonte și cea realizată în aval și persoana

impozabil? era, în principiu, inexistent?. În Hotărârea Polski Trawertyn, citat? anterior, Curtea ar fi statuat c? dispozi?iile care reglementeaz? sistemul comun al TVA?ului trebuie interpretate în sensul c? se opun unei reglement?ri na?ionale care nu permite nici asocia?ilor unei societ??i, nici acesteia din urm? s? valorifice un drept de deducere a TVA?ului achitat în amonte pentru cheltuieli de investi?ii efectuate de ace?ti asocia?i înainte de constituirea ?i de înregistrarea respectivei societ??i în scopul activit??ilor economice ale acesteia. Or, această hotărâre ar fi aplicabil? în spe?? prin analogie.

24 Instan?a de trimitere arat? îns? c? această interpretare nu este împ?rt??it? de Camera a V?a a Bundesfinanzhof ?i consider? c? motivarea re?inut? de Curte în Hotărârea Polski Trawertyn, citat? anterior, nu este aplicabil? în spe??. În special, opera?iunea în litigiu nu ar constitui, a?adar, o „opera?iune de investi?ii” precum cea în discu?ie în cauza care a determinat pronun?area Hotărârii Polski Trawertyn, citat? anterior. Astfel, potrivit camerei men?ionate, în spe?? este vorba numai despre o cedare a unui astfel de bun c?tre noua societate, iar nu despre achizi?ionarea unui bun de capital de c?tre această societate. În plus, „opera?iunea în aval” realizat? de domnul Malburg nu ar consta într?o opera?iune imposabil?, precum în cauza care a determinat pronun?area Hotărârii Polski Trawertyn, citat? anterior, ci într?o opera?iune care este în sine neimpozabil?.

25 În această privin??, instan?a de trimitere consider? c? persist? dubii în leg?tur? cu interpretarea exact? a acestor dispozi?ii din A ?asea directiv?.

26 În aceste condi?ii, Bundesfinanzhof a hotărât s? suspende judecarea cauzei ?i s? adreseze Cur?ii urm?toarea întrebare preliminar?:

„Articolul 4 alineatele (1) ?i (2), [precum ?i] articolul 17 alineatul (2) litera (a) din [A ?asea directiv?] trebuie, având în vedere principiul neutralit??ii, s? fie interpretate în sensul c? un asociat al unei societ??i civile de consultan?? fiscal?, care dobânde?te de la aceasta din urm? o parte a clientelei numai cu scopul de a o ceda imediat ?i cu titlu gratuit în vederea desf??ur?rii activit??ii profesionale c?tre o societate civil? de consultan?? fiscal? nou înfiin?at? în care de?ine majoritatea capitalului, are dreptul de deducere a TVA?ului achitat în amonte aferent dobândirii clientelei?”

Cu privire la întrebarea preliminar?

27 Prin intermediul întreb?rii formulate, instan?a de trimitere solicit?, în esen??, s? se stabileasc? dac?, având în vedere principiul neutralit??ii TVA?ului, articolul 4 alineatele (1) ?i (2), precum ?i articolul 17 alineatul (2) litera (a) din A ?asea directiv? trebuie s? fie interpretate în sensul c? un asociat al unei societ??i civile de consultan?? fiscal?, care dobânde?te de la această societate o parte a clientelei numai cu scopul de a o ceda în mod direct ?i cu titlu gratuit c?tre o societate civil? de consultan?? fiscal? nou înfiin?at? în care de?ine majoritatea capitalului, pentru ca aceasta din urm? s? beneficieze de clientela respectiv? în vederea desf??ur?rii activit??ii profesionale, f?r? îns? ca această clientel? s? intre în patrimoniul societ??ii nou înfiin?ate, are dreptul de deducere a TVA?ului achitat în amonte aferent dobândirii clientelei în discu?ie.

28 Astfel cum reiese din cuprinsul punctelor 23 ?i 24 din prezenta hotărâre, instan?a de trimitere ridic? în mod deosebit problema dac?, într?o situa?ie precum cea în discu?ie în litigiul principal, este aplicabil? prin analogie motivarea care st? la baza interpret?rii date de Curte în Hotărârea Polski Trawertyn, citat? anterior, cu privire la recuperarea taxei achitate în amonte pentru opera?iuni efectuate în scopul unei activit??i economice viitoare care urmeaz? a fi desf??urat? de o societate în nume colectiv ai c?rei viitori asocia?i au achitat taxa aferent? intr?rilor.

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 Așeza 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 Așeza 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 să fi livrate și pentru serviciile care îi sunt sau urmează să 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 cheltuiel 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 clienței către

noua societate nu poate fi considerat? o „activitate economic?” în sensul celei de A ?asea directive.

36 Astfel, această cesiune a clientelei c?tre noua societate este „gratuit?” ?i nu intr?, a?adar, nici în domeniul de aplicare al articolului 2 alineatul (1) din A ?asea directiv?, care prive?te doar livr?rile ?i prest?rile efectuate cu titlu oneros, nici în domeniul de aplicare al articolului 4 alineatele (1) ?i (2) din A ?asea directiv?, care prive?te exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul ob?inerii de venituri cu caracter de continuitate.

37 În consecin??, în spe?? nu exist? nicio leg?tur? direct? ?i imediat? între o opera?iune special? în amonte ?i o opera?iune în aval care s? confere un drept de deducere în temeiul articolului 17 alineatul (2) litera (a) din A ?asea directiv?.

38 Cu toate acestea, Curtea admite de asemenea un drept de deducere în favoarea persoanei impozabile, chiar în absen?a unei leg?turi directe ?i imediate între o anumit? opera?iune în amonte ?i una sau mai multe opera?iuni în aval care dau na?tere unui drept de deducere, atunci când costurile serviciilor în discu?ie fac parte din cheltuielile generale ale acestei persoane impozabile ?i reprezint?, ca atare, elemente constitutive ale pre?ului bunurilor ?i serviciilor pe care le furnizeaz?. Astfel, asemenea costuri au o leg?tur? direct? ?i imediat? cu ansamblul activit??ilor economice ale persoanei impozabile (Hot?rârea din 8 iunie 2000, Midland Bank, C?98/98, Rec., p. I?4177, punctul 31, Hot?rârea din 26 mai 2005, Kretztechnik, C?465/03, Rec., p. I?4357, punctul 36, precum ?i Hot?rârea Becker, citat? anterior, punctul 20). Această situa?ie poate ap?rea în special atunci când se stabile?te c? persoana impozabil? a dobândit ea îns??i clientela în discu?ie în cadrul activit??ii sale de conducere a unei societ??i nou înfiin?ate ?i c? cheltuielile rezultate din această dobândire trebuiau considerate ca f?când parte din cheltuielile generale referitoare la activitatea sa de conducere.

39 Totu?i, astfel cum reiese din cuprinsul punctului 20 din prezenta hot?râre, îns??i instan?a de trimitere a înl?turat această ipotez? din ra?ionamentul s?u, astfel încât Curtea nu mai are obliga?ia de a se pronun?a în această privin??.

40 Trebuie ar?tat, în al doilea rând, c? instan?a de trimitere ridic? problema dac?, având în vedere principiul neutralit??ii fiscale, Hot?rârea Polski Trawertyn, citat? anterior, nu este aplicabil? în spe?? prin analogie.

41 În această privin??, trebuie amintit c? Curtea a statuat în mod repetat c? principiul neutralit??ii fiscale se reflect? în regimul deducerilor care urm?re?te s? degreveze în întregime întreprinz?torul de sarcina TVA?ului datorat sau achitat în cadrul tuturor activit??ilor sale economice. Sistemul comun al TVA?ului garanteaz?, prin urmare, perfecta neutralitate în ceea ce prive?te sarcina fiscal? corespunz?toare tuturor activit??ilor economice, indiferent de finalitatea sau de rezultatele acestora, cu condi?ia ca activit??ile men?ionate s? fie ele însele supuse la plata TVA?ului (a se vedea în special Hot?rârea din 14 februarie 1985, Rompelman, 268/83, Rec., p. 655, punctul 19, precum ?i Hot?rârea din 3 martie 2005, Fini H, C?32/03, Rec., p. I?1599, punctul 25 ?i jurispruden?a citat?).

42 Principiul neutralit??ii fiscale nu se aplic?, a?adar, într?o situa?ie precum cea în discu?ie în litigiul principal, având în vedere c?, astfel cum reiese din cuprinsul punctelor 35 ?i 36 din prezenta hot?râre, cesiunea cu titlu gratuit a clientelei c?tre o societate nu este o opera?iune care intr? în domeniul de aplicare al TVA?ului.

43 De altfel, dup? cum s?a pronun?at deja Curtea, principiul neutralit??ii fiscale nu este o norm? de drept primar, ci un principiu de interpretare care trebuie aplicat în paralel cu principiul pe care îl limiteaz? (Hot?rârea din 19 iulie 2012, Deutsche Bank, C?44/11, punctul 45). Acesta nu

permite, a?adar, extinderea domeniului de aplicare al deducerii în aval în fa?a unei dispozi?ii univoce din A ?asea directiv?. În ceea ce prive?te cauza care a determinat pronun?area Hot?rârii Polski Trawertyn, citat? anterior, era clar c? aplicarea reglement?rii na?ionale în discu?ie nu permitea nici viitorilor asocia?i ai societ??ii care urma s? fie creat?, nici acestei societ??i s? se prevaleze cu succes de principiul neutralit??ii.

44 În al treilea rând, trebuie ar?tat c? situa?ia de fapt care a stat la baza Hot?rârii Polski Trawertyn, citat? anterior, se distinge ?i prin alte aspecte de situa?ia în discu?ie în cauza principal?. Astfel, în aceasta din urm?, noua societate fusese deja înfiin?at? atunci când domnul Malburg a dobândit clientela ?i, spre deosebire de situa?ia în discu?ie în cauza care a determinat pronun?area Hot?rârii Polski Trawertyn, citat? anterior, nu a existat un aport al bunului de capital, în spe?? clientela, în patrimoniul acestei societ??i. În sfâr?it, nu societatea nou înfiin?at? este cea care a solicitat permisiunea de deducere a TVA?ului achitat în amonte de c?tre un asociat în cadrul unui act preg?titor al activit??ii acesteia.

45 În consecin??, ra?ionamentul pe care se întemeiaz? interpretarea re?inut? de Curte în Hot?rârea Polski Trawertyn, citat? anterior, nu este aplicabil într?o situa?ie precum cea în discu?ie în litigiul principal.

46 Aceast? concluzie se coroboreaz? cu faptul c?, astfel cum arat? guvernul german, cesiunea cu titlu gratuit a clientelei nu poate fi asimilat? altor solu?ii care pot fi avute în vedere în legisla?ia na?ional? care ar conferi, în temeiul aceleia?i legisla?ii, un drept de deducere, dar între care domnul Malburg nu a avut posibilitatea de a face o alegere. Contrar legisla?iei na?ionale care st? la baza litigiului care a determinat pronun?area Hot?rârii Polski Trawertyn, citat? anterior, care nu permitea reclamantei s? beneficieze de aplicarea principiului neutralit??ii fiscale, rezult?, a?adar, c? revine instan?ei de trimitere sarcina s? verifice dac? reglementarea na?ional? în discu?ie în litigiul principal nu se opune, în principiu, aplic?rii principiului neutralit??ii fiscale într?o situa?ie precum cea în discu?ie în litigiul principal, care se caracterizeaz? prin împrejurarea c? reclamantul ar fi putut recurge la alte op?iuni.

47 Având în vedere toate considera?iile precedente, este necesar s? se r?spund? la întrebarea adresat? c?, având în vedere principiul neutralit??ii TVA?ului, articolul 4 alineatele (1) ?i (2), precum ?i articolul 17 alineatul (2) litera (a) din A ?asea directiv? trebuie s? fie interpretate în sensul c? un asociat al unei societ??i civile de consultan?? fiscal?, care dobânde?te de la aceast? societate o parte a clientelei numai cu scopul de a o ceda în mod direct ?i cu titlu gratuit c?tre o societate civil? de consultan?? fiscal? nou înfiin?at? în care de?ine majoritatea capitalului, pentru ca aceasta din urm? s? beneficieze de clientela respectiv? în vederea desf??ur?rii activit??ii profesionale, f?r? îns? ca aceast? clientel? s? intre în patrimoniul societ??ii nou înfiin?ate, nu are dreptul de deducere a TVA?ului achitat în amonte aferent dobândirii clientelei în discu?ie.

Cu privire la cheltuielile de judecat?

48 Întrucât, în privin?a p?r?ilor din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instan?a de trimitere, este de competen?a acesteia s? se pronun?e cu privire la cheltuielile de judecat?. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observa?ii Cur?ii, altele decât cele ale p?r?ilor men?ionate, nu pot face obiectul unei ramburs?ri.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a ?asea) declar?:

Având în vedere principiul neutralit??ii taxei pe valoarea ad?ugat?, articolul 4 alineatele (1) ?i (2), precum ?i articolul 17 alineatul (2) litera (a) din A ?asea directiv? 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legisla?iilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugat?: baza uniform? de evaluare, astfel cum a fost modificat? prin Directiva 95/7/CE a Consiliului din 10 aprilie 1995, trebuie s? fie interpretate în sensul c? un asociat al unei societ??i civile de

consultan?? fiscal?, care dob?nde?te de la aceast? societate o parte a clientelei numai cu scopul de a o ceda ?n mod direct ?i cu titlu gratuit c?tre o societate civil? de consultan?? fiscal? nou ?nfiin?at? ?n care de?ine majoritatea capitalului, pentru ca aceasta din urm? s? beneficieze de clientela respectiv? ?n vederea desf??ur?rii activit??ii profesionale, f?r? ?ns? ca aceast? clientel? s? intre ?n patrimoniul societ??ii nou ?nfiin?ate, nu are dreptul de deducere a taxei pe valoarea ad?ugat? achitate ?n amonte aferente dob?ndirii clientelei ?n discu?ie.

Semn?turi

* Limba de procedur?: germana.