

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta)

de 13 de marzo de 2014 (*)

«Fiscalidad – Impuesto sobre el valor añadido – Nacimiento y alcance del derecho a la deducción – Disolución de una sociedad por un socio – Adquisición de una parte de la clientela de esta sociedad – Aportación en especie a otra sociedad – Impuesto soportado – Posible deducción»

En el asunto C-204/13,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Bundesfinanzhof (Alemania), mediante resolución de 20 de febrero de 2013, recibida en el Tribunal de Justicia el 18 de abril de 2013, en el procedimiento entre

Finanzamt Saarlouis

y

Heinz Malburg,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta),

integrado por el Sr. A. Borg Barthet, Presidente de Sala, y los Sres. S. Rodin y F. Biltgen (Ponente), Jueces;

Abogado General: Sr. M. Szpunar;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre del Sr. Malburg, por el Sr. K. Koch, Rechtsanwalt;
- en nombre del Gobierno alemán, por el Sr. T. Henze y la Sra. K. Petersen, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por la Sra. C. Soulay y el Sr. A. Cordewener, en calidad de agentes;

vista la decisión adoptada por el Tribunal de Justicia, oído el Abogado General, de que el asunto sea juzgado sin conclusiones;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 4, apartados 1 y 2, y 17, apartado 2, letra a), de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto

sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54), en su versión modificada por la Directiva 95/7/CE del Consejo, de 10 de abril de 1995 (DO L 102, p. 18) (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

2 Dicha petición se presentó en el marco de un litigio entre el Finanzamt Saarlouis (administración tributaria de Saarlouis; en lo sucesivo, «Finanzamt») y el Sr. Malburg en relación con el derecho a deducir el impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») soportado por un socio con ocasión de la asunción de una parte de la clientela al dividirse una sociedad civil de asesoría fiscal.

I. Marco jurídico

Derecho de la Unión

3 El artículo 2, apartado 1, de la Sexta Directiva establece:

«Estarán sujetas al [IVA]:

1. Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el interior del país por un sujeto pasivo que actúe como tal.»

4 El artículo 4 de la Sexta Directiva dispone:

«1. Serán considerados como sujetos pasivos quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna de las actividades económicas mencionadas en el apartado 2, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad.

2. Las actividades económicas a que se alude en el apartado 1 son todas las de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las actividades extractivas, las agrícolas y el ejercicio de profesiones liberales o asimiladas. En especial será considerada como actividad económica la operación que implique la explotación de un bien [corporal o] incorporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.

[...]»

5 El artículo 17, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva tiene el siguiente tenor:

«En la medida en que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas, el sujeto pasivo podrá deducir del impuesto del que es deudor:

a) el [IVA] debido o pagado dentro del país por los bienes que le hayan sido o le vayan a ser entregados y por los servicios que le hayan sido o le vayan a ser prestados por otro sujeto pasivo».

Derecho alemán

6 Según el artículo 1, apartado 1, punto 1, primera frase, de la Umsatzsteuergesetz 2003 (Ley de 2003 del impuesto sobre el volumen de negocios, BGBl. 2003 I, p. 2645; en lo sucesivo, «UStG»), estarán sujetas al IVA las entregas y otras prestaciones realizadas a título oneroso en el interior del país por un empresario en el marco de su empresa.

7 A tenor del artículo 2, apartado 1, primera frase, de la UStG, será considerado empresario quien ejerza de manera independiente una actividad industrial, comercial o profesional. De

conformidad con el artículo 2, apartado 1, segunda frase, de la UStG, la empresa incluirá el conjunto de la actividad industrial, comercial o profesional del empresario. Según la tercera frase de esa misma disposición, se entenderá por «actividad industrial, comercial o profesional» toda actividad permanente ejercida con el fin de obtener ingresos, incluso si falta el ánimo de lucro o una agrupación de personas ejerce sus actividades únicamente con respecto a sus miembros.

8 El artículo 15, apartado 1, primera frase, punto 1, de la UStG establece que el empresario podrá deducir el impuesto legalmente devengado por entregas y prestaciones efectuadas por otros empresarios para las necesidades de su empresa. No obstante, de conformidad con el artículo 15, apartado 2, primera frase, punto 1, de la UStG, queda excluida la deducción por las entregas y prestaciones que el empresario utilice para realizar operaciones exentas.

Litigio principal y cuestión prejudicial

9 Hasta el 31 de diciembre de 1994, el Sr. Malburg estuvo en posesión del 60 % de las participaciones de la sociedad civil alemana Malburg & Partner (en lo sucesivo, «antigua sociedad») y cada uno de los otros dos socios del 20 % de las participaciones, respectivamente. El 31 de diciembre de 1994, la antigua sociedad se disolvió asumiendo cada socio una parte de la clientela. Desde el 1 de enero de 1995, los otros dos socios han trabajado de asesores fiscales, cada uno por su cuenta, como profesionales liberales.

10 El 31 de diciembre de 1994, el Sr. Malburg constituyó una nueva sociedad civil de la que poseía el 95 % de las participaciones (en lo sucesivo, «nueva sociedad»). Según las apreciaciones del órgano jurisdiccional de primera instancia, que vinculan al tribunal remitente, el Sr. Malburg traspasó gratuitamente la clientela que había adquirido tras la disolución de la antigua sociedad a la nueva sociedad para que ésta la explote profesionalmente.

11 Mediante sentencia de 24 de septiembre de 2003, el órgano jurisdiccional de primera instancia constató que la antigua sociedad se había disuelto a 31 de diciembre de 1994 mediante división de la cosa común. El Finanzamt envió entonces una liquidación relativa al volumen de negocios correspondiente al año 1994 a la antigua sociedad por la cesión de la clientela. La liquidación correspondiente al año 1994 adquirió firmeza y los impuestos adeudados fueron abonados.

12 El 16 de agosto de 2004, la antigua sociedad, representada por el Sr. Malburg, emitió, con cargo a éste, una factura por importe de 1.548.968,53 euros en concepto de «división el 31 de diciembre de 1994 de la cosa común» que mencionaba separadamente el IVA.

13 En su declaración de IVA correspondiente al mes de agosto de 2004, el Sr. Malburg dedujo los 232.345,28 euros de IVA que se le habían facturado por la adquisición de la clientela. El Finanzamt denegó esta deducción de IVA.

14 El Sr. Malburg presentó una reclamación contra esa resolución del Finanzamt y una declaración anual de IVA correspondiente al año 2004 en la que declaraba, además del IVA soportado por la adquisición de la clientela controvertida, ciertas operaciones resultantes de las actividades de gestión de la nueva sociedad por importe de 44.990 euros. El Finanzamt desestimó esta reclamación alegando que el Sr. Malburg no había utilizado la clientela en cuestión en su propia empresa. A juicio del Finanzamt, el activo económico que constituye esa clientela fue utilizado por la nueva sociedad, es decir, una empresa distinta de la del Sr. Malburg. El Finanzamt consideró, por consiguiente, que aquél no tiene ningún derecho a deducir el IVA soportado.

15 El Sr. Malburg sometió el asunto al Finanzgericht des Saarlandes, que estimó su recurso.

16 En apoyo de su recurso de casación, el Finanzamt invoca que la resolución del Finanzgericht des Saarlandes es contraria a Derecho y que los principios establecidos por el Tribunal de Justicia en su sentencia de 1 de marzo de 2012, *Polski Trawertyn* (C-280/10) no son aplicables a una situación como la controvertida en el litigio principal, puesto que la misma no se refiere a la deducción del IVA soportado por una sociedad colectiva, sino a la deducción del IVA soportado por un socio fundador.

17 La Sala XI del Bundesfinanzhof, que conoce del asunto, indica que es más partidaria de la tesis de que el Sr. Malburg tiene derecho a deducir el IVA soportado por la adquisición de la clientela.

18 Así, dicha Sala sostiene, en primer lugar, que, de conformidad con lo dispuesto en la Sexta Directiva, en los términos interpretados por el Tribunal de Justicia, un empresario puede deducir el IVA soportado en la medida en que adquiere prestaciones para su empresa que son o serán utilizadas para las necesidades de sus operaciones gravadas (véanse, en particular, las sentencias de 29 de abril de 2004, *Faxworld*, C-137/02, Rec. p. I-5547, apartado 24; de 15 de diciembre de 2005, *Centralan Property*, C-63/04, Rec. p. I-11087, apartado 52; de 29 de noviembre de 2012, *Gran Via Moine*, C-257/11, apartado 23, y de 6 de diciembre de 2012, *Bonik*, C-285/11, apartado 29).

19 A este respecto, la Sala XI añade que de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que las actividades preparatorias deben ser imputadas a las actividades económicas (véanse, en particular, las sentencias, antes citadas, *Polski Trawertyn*, apartado 28, y *Gran Via Moine*, apartado 26 y jurisprudencia citada), al exigir el principio de neutralidad del IVA que los primeros gastos de inversión efectuados para las necesidades de creación de una empresa se consideren como actividades económicas.

20 En el caso de autos, y sin analizar si la condición de empresario del Sr. Malburg pudiera dimanar de la función de gerente de la nueva sociedad, que desempeñó durante el año 2004 controvertido según la declaración de IVA, el tribunal remitente considera que, al adquirir la clientela que transmitió posteriormente de modo gratuito a la nueva sociedad para que la explotara profesionalmente, el Sr. Malburg ejerció una actividad económica para esta nueva sociedad efectuando actos preparatorios.

21 A continuación, la Sala XI del Bundesfinanzhof estima también que se transmitió la clientela al Sr. Malburg en su condición de destinatario de servicios. En efecto, sostiene que adquirió la clientela en nombre propio y por cuenta propia mediante división de la cosa común y que sólo con posterioridad la traspasó gratuitamente a la nueva sociedad para que la explotara.

22 Por último, dicha Sala concluye que, en el caso de autos, se cumple el requisito del artículo 15, apartado 1, primera frase, punto 1, de la UStG, puesto que el IVA se devenga legalmente por la operación que soporta el IVA. En efecto, a su juicio, el Finanzamt decidió someter la antigua sociedad al IVA por el año 1994 como consecuencia de la cesión de la clientela al Sr. Malburg, impuesto que fue abonado.

23 El hecho de que el Sr. Malburg, como socio de la nueva sociedad, haya traspasado gratuitamente la clientela adquirida a la nueva sociedad para que la explotara y que no haya habido, por tanto, una operación imponible por la que se repercute el IVA y de que faltara, en principio, la relación directa exigida entre la operación por la que se soporta el IVA y la operación sometida por la que éste se repercute, no desvirtúa esta tesis. En su sentencia *Polski Trawertyn*, antes

citada, el Tribunal de Justicia declaró que las disposiciones que rigen el sistema común del IVA deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional que no permite ni a los socios de una sociedad ni a esta última ejercer el derecho a la deducción del IVA soportado por los gastos de inversión efectuados por dichos socios para las necesidades y con vistas a la realización de la actividad económica de la referida sociedad antes de la creación y el registro de ésta. Pues bien, la Sala XI del Bundesfinanzhof sostiene que esta sentencia es aplicable, por analogía, al caso de autos.

24 No obstante, el tribunal remitente pone de manifiesto que la Sala V del Bundesfinanzhof no comparte esta interpretación y considera que la motivación defendida por el Tribunal de Justicia en su sentencia *Polski Trawertyn*, antes citada, no es trasladable al caso de autos. Así, considera, en particular, que la operación controvertida no es una «operación de inversión» como la controvertida en el litigio que dio lugar a la sentencia *Polski Trawertyn*, antes citada. En efecto, a juicio de dicha Sala, en el caso de autos no se trata de una adquisición de un bien de inversión por la nueva sociedad, sino únicamente de un traspaso de dicho bien a esa sociedad. Además, estima que la «operación por la que se repercute el IVA» realizada por el Sr. Malburg no consiste en una operación gravada, como en el litigio que dio lugar a la sentencia *Polski Trawertyn*, antes citada, sino en una operación, en principio, no gravada.

25 Sobre este particular, el tribunal remitente estima que subsisten dudas en cuanto a la interpretación exacta de lo dispuesto en la Sexta Directiva.

26 En estas circunstancias, el Bundesfinanzhof decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Deben interpretarse los artículos 4, apartados 1 y 2, [y] 17, apartado 2, letra a), de la [Sexta Directiva], en atención al principio de neutralidad, en el sentido de que un socio de una sociedad civil de asesoría fiscal que adquiere de dicha sociedad una parte de la clientela con el único objetivo de transmitirla inmediata y gratuitamente a una sociedad civil de asesoría fiscal de nueva constitución, de la que es el principal socio, para que la misma la explote profesionalmente, tiene derecho a deducir el impuesto soportado por la adquisición de la clientela?».

Sobre la cuestión prejudicial

27 Mediante su cuestión prejudicial, el tribunal remitente desea que se dilucide, en esencia, si los artículos 4, apartados 1 y 2, y 17, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva deben interpretarse, en atención al principio de neutralidad del IVA, en el sentido de que un socio de una sociedad civil de asesoría fiscal que adquiere de esa sociedad una parte de la clientela con el único objetivo de traspasarla inmediata y gratuitamente a una sociedad civil de asesoría fiscal de nueva constitución, de la que es el principal socio, para que la misma explote profesionalmente dicha clientela, sin que ésta entre, no obstante, en el patrimonio de la sociedad de nueva constitución, tiene derecho a deducir el IVA soportado en la adquisición de la clientela en cuestión.

28 Como se desprende de los apartados 23 y 24 de la presente sentencia, el tribunal remitente se pregunta, más concretamente, si la motivación que sustenta la interpretación dada por el Tribunal de Justicia en su sentencia *Polski Trawertyn*, antes citada, en relación con la recuperación del impuesto soportado en operaciones efectuadas con vistas a una actividad económica futura de una sociedad colectiva cuyos futuros socios han soportado el impuesto, es aplicable por analogía a una situación como la controvertida en el litigio principal.

29 Con carácter preliminar, procede señalar que, como resulta del apartado 26 de la sentencia *Polski Trawertyn*, antes citada, y del punto 63 de las conclusiones del Abogado General relativas

al litigio que dio lugar a esa sentencia, los hechos en el origen de dicho litigio eran específicos del mismo. Así, de conformidad con la normativa nacional aplicable, los socios de una futura sociedad no podían invocar un derecho a la deducción del IVA en los gastos de inversión que habían realizado para las necesidades y con vistas a la realización de la actividad económica de la misma, a título personal y antes de su registro e identificación a los efectos del IVA, debido a que la aportación del bien de inversión de que se trataba era una operación exenta. El Tribunal de Justicia señaló, teniendo en cuenta las características de los hechos, que, en una situación como la de aquel asunto principal, dicha normativa nacional no sólo no permitía a esta sociedad ejercer el derecho a la deducción del IVA pagado por el bien de inversión de que trataba, sino que además, impedía a los socios que habían efectuado los gastos de inversión ejercer dicho derecho.

30 En su sentencia *Polski Trawertyn*, antes citada, el Tribunal de Justicia afirmó, por consiguiente, que los artículos 9, 168 y 169 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO L 347, p. 1), deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional que no permite ni a los socios de una sociedad ni a esta última ejercer el derecho a la deducción del IVA soportado por los gastos de inversión efectuados por dichos socios para las necesidades y con vistas a la realización de la actividad económica de la referida sociedad antes de la creación y el registro de ésta.

31 A la luz de estas apreciaciones procederá comprobar seguidamente si los elementos que caracterizaron la situación controvertida en la sentencia *Polski Trawertyn*, antes citada, son aplicables, por analogía, a una situación como la controvertida en el litigio principal.

32 Para responder a la cuestión prejudicial planteada es necesario recordar, en primer lugar, por una parte, que, según el artículo 4, apartados 1 y 2, de la Sexta Directiva, están sometidas al impuesto y dan derecho, en su caso, a la posterior deducción de éste, establecida en el artículo 17, apartado 2, letra a), de dicha Directiva, las actividades económicas, y más concretamente, las operaciones que impliquen la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.

33 Procede recordar, por otra parte, que, según el artículo 17, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva, en la medida en que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas, el sujeto pasivo podrá deducir del impuesto del que es deudor el IVA debido o pagado dentro del país por los bienes que le hayan sido o le vayan a ser entregados y por los servicios que le hayan sido o le vayan a ser prestados por otro sujeto pasivo.

34 Tal como ha declarado ya el Tribunal de Justicia, es necesaria, en principio, la existencia de una relación directa e inmediata entre una operación concreta por la que se soporta el IVA y una o varias operaciones por las que se repercute con derecho a deducción para que se reconozca al sujeto pasivo el derecho a deducir el IVA soportado y para determinar el alcance de tal derecho (véase la sentencia de 21 de febrero de 2013, *Becker*, C-104/12, apartado 19 y jurisprudencia citada).

35 Pues bien, debe señalarse que en el litigio que dio lugar a la sentencia *Polski Trawertyn*, antes citada, la operación por la que se repercute el IVA que realizaron los dos futuros socios, a saber, la aportación de un inmueble a la sociedad como gasto de inversión para la actividad económica de esa sociedad, estaba comprendida en el ámbito de aplicación del IVA, aunque era una operación exenta de dicho impuesto. En cambio, en el asunto controvertido en el litigio principal, la operación por la que se repercute el IVA no está incluida en el ámbito de aplicación del IVA, pues no puede considerarse que el traspaso gratuito de la clientela a la nueva sociedad sea una «actividad económica» en el sentido de la Sexta Directiva.

36 En efecto, este traspaso de la clientela a la nueva sociedad es «gratuito» y no está incluido, por tanto, ni en el ámbito de aplicación del artículo 2, apartado 1, de la Sexta Directiva, que se refiere únicamente a las entregas y prestaciones realizadas a título oneroso, ni en el del artículo 4, apartados 1 y 2, de la Sexta Directiva, que se refiere a la explotación de un bien corporal o incorporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.

37 Por consiguiente, en el caso de autos no existe tampoco una relación directa e inmediata entre una operación concreta por la que se soporta el IVA y una operación por la que se repercute con derecho a deducción, de conformidad con el artículo 17, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva.

38 Sin embargo, el Tribunal de Justicia también concede el derecho a deducción a favor del sujeto pasivo, incluso cuando no existe una relación directa e inmediata entre una operación concreta por la que se soporta el IVA y una o varias operaciones por las que se repercute con derecho a deducción, cuando los costes de los servicios de que se trata forman parte de los gastos generales de dicho sujeto pasivo y, como tales, son elementos integrantes del precio de los bienes que éste entrega o de los servicios que presta. En efecto, tales costes presentan una relación directa e inmediata con la actividad económica del sujeto pasivo en su conjunto (sentencias de 8 de junio de 2000, *Midland Bank*, C-98/98, Rec. p. I-4177, apartado 31; de 26 de mayo de 2005, *Kretztechnik*, C-465/03, Rec. p. I-4357, apartado 36, y *Becker*, antes citada, apartado 20). Tal puede ser el caso, en particular, si se acredita que el propio sujeto pasivo adquirió la clientela en cuestión en su actividad de gerente de una sociedad de nueva constitución y que los gastos resultantes de esa adquisición debieran considerarse parte de los gastos generales relativos a su actividad como gerente.

39 No obstante, como resulta del apartado 20 de la presente sentencia, el propio tribunal remitente descartó esta hipótesis de su razonamiento, de modo que no procede que el Tribunal de Justicia se pronuncie al respecto.

40 En segundo lugar, ha de señalarse que el tribunal remitente desea saber si, habida cuenta del principio de neutralidad fiscal, la sentencia *Polski Trawertyn*, antes citada, no es aplicable por analogía al caso de autos.

41 Sobre este particular, es necesario recordar que el Tribunal de Justicia ha declarado reiteradamente que el principio de la neutralidad fiscal se refleja en el régimen de deducciones, que tiene por objeto liberar completamente al empresario del peso del IVA devengado o ingresado en el marco de todas sus actividades económicas. El sistema común del IVA garantiza, por lo tanto, la perfecta neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualesquiera que sean los fines o los resultados de las mismas, a condición de que dichas actividades estén a su vez, en principio, sujetas al IVA (véanse, en particular, las sentencias de 14 de febrero de 1985, *Rompelman*, 268/83, Rec. p. 655, apartado 19, y de 3 de marzo de 2005, *Fini H*, C-32/03, Rec. p. I-1599, apartado 25 y jurisprudencia citada).

42 Por tanto, el principio de neutralidad fiscal no se aplica a una situación como la controvertida en el litigio principal, cuando, como resulta de los apartados 35 y 36 de la presente sentencia, el traspaso gratuito de la clientela a una sociedad no es una operación incluida en el ámbito de aplicación del IVA.

43 Además, tal como ha declarado ya el Tribunal de Justicia, el principio de neutralidad fiscal no es una norma de Derecho primario, sino un principio de interpretación que debe aplicarse junto con el principio que limita (sentencia de 19 de julio de 2012, Deutsche Bank, C-44/11, apartado 45). Así pues, este principio no permite ampliar el ámbito de aplicación de la posterior deducción del impuesto frente a una disposición unívoca de la Sexta Directiva. Por lo que respecta al litigio que dio lugar a la sentencia *Polski Trawertyn*, antes citada, resultó que la aplicación de la normativa nacional controvertida no permitía ni a los futuros socios de la sociedad crear ni a esta sociedad invocar con éxito el principio de neutralidad.

44 En tercer lugar, es necesario poner de manifiesto que los hechos que se hallan en el origen del litigio que dio lugar a la sentencia *Polski Trawertyn*, antes citada, se distinguen también en otros puntos de la situación controvertida en el litigio principal. Así, en éste, la nueva sociedad ya estaba creada cuando el Sr. Malburg adquirió la clientela y, a diferencia de la situación controvertida en el litigio que dio lugar a la sentencia *Polski Trawertyn*, antes citada, no se ha aportado el bien de inversión, en este caso la clientela, al patrimonio de dicha sociedad. Por último, no es la sociedad de nueva constitución quien solicitó poder deducir el IVA soportado por un socio en el marco de un acto preparatorio a la actividad de aquélla.

45 Por consiguiente, el razonamiento sobre el que reposa la interpretación defendida por el Tribunal de Justicia en su sentencia *Polski Trawertyn*, antes citada, no es trasladable a una situación como la controvertida en el litigio principal.

46 El hecho de que, como pone de manifiesto el Gobierno alemán, no pueda asimilarse el traspaso a título gratuito de la clientela a otras soluciones jurídicamente posibles en Derecho nacional que habrían permitido, según éste, un derecho a la deducción, pero no elegidas a iniciativa propia por el Sr. Malburg, corrobora esta conclusión. Así pues, a diferencia de la legislación nacional en el origen del litigio que dio lugar a la sentencia *Polski Trawertyn*, antes citada, que no permitía que se aplicase a la demandada el principio de neutralidad fiscal, parece, lo que corresponde comprobar al tribunal remitente, que la normativa nacional controvertida en el litigio principal no se opone, en principio, a que se aplique el principio de neutralidad fiscal en una situación como la controvertida en el litigio principal, que se caracteriza por el hecho de que el demandante habría podido recurrir a otras opciones.

47 Habida cuenta de todas las consideraciones anteriores, procede responder a la cuestión prejudicial planteada que los artículos 4, apartados 1 y 2, y 17, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva deben interpretarse, en atención al principio de neutralidad del IVA, en el sentido de que un socio de una sociedad civil de asesoría fiscal que adquiere de esa sociedad una parte de la clientela con el único objetivo de traspasarla inmediata y gratuitamente a una sociedad civil de asesoría fiscal de nueva constitución, de la que es el principal socio, para que la misma explote profesionalmente dicha clientela, sin que ésta entre, no obstante, en el patrimonio de la sociedad de nueva constitución, no tiene derecho a deducir el IVA soportado en la adquisición de la clientela en cuestión.

Costas

48 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las

costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Sexta) declara:

Los artículos 4, apartados 1 y 2, y 17, apartado 2, letra a), de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, en su versión modificada por la Directiva 95/7/CE del Consejo, de 10 de abril de 1995, deben interpretarse, en atención al principio de neutralidad del impuesto sobre el valor añadido, en el sentido de que un socio de una sociedad civil de asesoría fiscal que adquiere de esa sociedad una parte de la clientela con el único objetivo de traspasarla inmediata y gratuitamente a una sociedad civil de asesoría fiscal de nueva constitución, de la que es el principal socio, para que la misma explote profesionalmente dicha clientela, sin que ésta entre, no obstante, en el patrimonio de la sociedad de nueva constitución, no tiene derecho a deducir el impuesto sobre el valor añadido soportado en la adquisición de la clientela en cuestión.

Firmas

* Lengua de procedimiento: alemán.