

SENTENZA DELLA CORTE (Sesta Sezione)

13 marzo 2014 (*)

«Fiscalità – Imposta sul valore aggiunto – Nascita e portata del diritto alla detrazione – Scioglimento di una società da parte di un socio – Acquisizione di una parte della clientela di tale società – Conferimento in natura in un'altra società – Pagamento dell'imposta a monte – Detrazione possibile»

Nella causa C-204/13,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal Bundesfinanzhof (Germania), con decisione del 20 febbraio 2013, pervenuta in cancelleria il 18 aprile 2013, nel procedimento

Finanzamt Saarlouis

contro

Heinz Malburg,

LA CORTE (Sesta Sezione),

composta da A. Borg Barthet, presidente di sezione, S. Rodin e F. Biltgen (relatore), giudici,

avvocato generale: M. Szpunar

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

- per H. Malburg, da K. Koch, Rechtsanwalt;
- per il governo tedesco, da T. Henze e K. Petersen, in qualità di agenti;
- per la Commissione europea, da C. Soulay e A. Cordewener, in qualità di agenti,

vista la decisione, adottata dopo aver sentito l'avvocato generale, di giudicare la causa senza conclusioni,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione degli articoli 4, paragrafi 1 e 2, nonché 17, paragrafo 2, lettera a), della sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari – Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1), come modificata dalla direttiva 95/7/CE del Consiglio, del 10 aprile 1995 (GU L 102, pag. 18; in prosieguo: la «sesta direttiva»).

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra il Finanzamt Saarlouis (ufficio delle imposte di Saarlouis; in prosieguo: il «Finanzamt») e il sig. Malburg, in merito al diritto alla detrazione dell'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») versata a monte da un socio in occasione dell'acquisizione di parte della clientela nell'ambito della divisione patrimoniale di una società di consulenza fiscale.

Contesto normativo

Il diritto dell'Unione

3 L'articolo 2, paragrafo 1, della sesta direttiva stabilisce quanto segue:

«Sono soggette all'[IVA]:

1. le cessioni di beni e le prestazioni di servizi, effettuate a titolo oneroso all'interno del paese da un soggetto passivo che agisce in quanto tale».

4 L'articolo 4 della sesta direttiva così dispone:

«1. Si considera soggetto passivo chiunque esercita in modo indipendente e in qualsiasi luogo una delle attività economiche di cui al paragrafo 2, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività.

2. Le attività economiche di cui al paragrafo 1 sono tutte le attività di produttore, di commerciante o di prestatore di servizi, comprese le attività estrattive, agricole, nonché quelle delle professioni liberali o assimilate. Si considera in particolare attività economica un'operazione che comporti lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi un certo carattere di stabilità.

(...)».

5 L'articolo 17, paragrafo 2, lettera a), della sesta direttiva è così formulato:

«Nella misura in cui beni e servizi sono impiegati ai fini di sue operazioni soggette ad imposta, il soggetto passivo è autorizzato a dedurre dall'imposta di cui è debitore:

a) l'[IVA] dovuta o assolta all'interno del paese per i beni che gli sono o gli saranno ceduti e per i servizi che gli sono o gli saranno resi da un altro soggetto passivo».

La normativa tedesca

6 Secondo l'articolo 1, paragrafo 1, punto 1, prima frase, della legge del 2003 relativa all'imposta sulla cifra d'affari (Umsatzsteuergesetz 2003, BGBl. 2003 I, pag. 2645; in prosieguo: l'«UStG»), sono assoggettate all'IVA le forniture ed altre prestazioni che un imprenditore, nell'ambito della sua impresa, effettua a titolo oneroso sul territorio nazionale.

7 Ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, prima frase, dell'UStG, è imprenditore chiunque eserciti

in modo autonomo un'attività industriale, commerciale, artigianale o professionale. Conformemente all'articolo 2, paragrafo 1, seconda frase, dell'UStG, l'impresa comprende l'insieme dell'attività industriale, commerciale, artigianale o professionale dell'imprenditore. In base alla terza frase della medesima disposizione, per «attività industriale, commerciale, artigianale o professionale» s'intende ogni attività esercitata in modo stabile a fini lucrativi, anche nell'ipotesi in cui manchi l'intento di lucro o in cui un'associazione di persone eserciti le proprie attività unicamente a favore dei propri soci.

8 L'articolo 15, paragrafo 1, prima frase, punto 1, dell'UStG prevede che l'imprenditore possa detrarre l'imposta dovuta per legge per forniture e prestazioni eseguite, ai fini della propria impresa, da un altro imprenditore. Tuttavia, conformemente all'articolo 15, paragrafo 2, prima frase, punto 1, dell'UStG, la detrazione è esclusa per le forniture e le prestazioni che l'imprenditore utilizza al fine di realizzare operazioni esenti.

Procedimento principale e questione pregiudiziale

9 Fino al 31 dicembre 1994 il sig. Malburg deteneva il 60% delle quote della società tedesca di diritto civile Malburg & Partner (in prosieguo: la «vecchia società»), mentre gli altri due soci avevano ciascuno il 20% delle quote. In data 31 dicembre 1994 la vecchia società è stata sciolta in modo che a ciascun socio venisse attribuita parte della clientela. A decorrere dal 1° gennaio 1995, ciascuno degli altri due soci ha esercitato separatamente, come libero professionista, l'attività di consulente fiscale.

10 Il 31 dicembre 1994 il sig. Malburg ha costituito una nuova società di diritto civile di cui possedeva il 95% delle quote (in prosieguo: la «nuova società»). Secondo le dichiarazioni del giudice di primo grado, che vincolano il giudice del rinvio, il sig. Malburg ha ceduto a titolo gratuito la clientela che aveva acquisito in seguito allo scioglimento della vecchia società alla nuova società affinché quest'ultima ne disponesse professionalmente.

11 Con sentenza del 24 settembre 2003 il giudice di primo grado ha accertato che la vecchia società era stata sciolta il 31 dicembre 1994 mediante divisione patrimoniale. Il Finanzamt ha quindi posto a carico della vecchia società un'IVA per il 1994 con riferimento alla cessione della clientela. L'avviso di accertamento per il 1994 è diventato definitivo e il debito d'IVA è stato saldato.

12 La vecchia società, rappresentata dal sig. Malburg, ha emesso nei confronti di quest'ultimo una fattura di EUR 1 548 968,53 in data 16 agosto 2004 per la «divisione patrimoniale del 31 dicembre 1994», indicando distintamente l'IVA.

13 Nella sua dichiarazione IVA per il mese di agosto 2004, il sig. Malburg ha detratto EUR 232 345,28 di IVA che gli erano stati fatturati per l'acquisizione della clientela. Il Finanzamt ha respinto tale detrazione dell'IVA.

14 Il sig. Malburg ha proposto reclamo contro tale decisione del Finanzamt e ha presentato una dichiarazione annuale dell'IVA per il 2004 in cui, oltre all'IVA versata a monte per l'acquisizione della clientela di cui trattasi, ha dichiarato operazioni derivanti dalle attività di gestione della nuova società per un importo di EUR 44 990. Il Finanzamt ha respinto detto reclamo in quanto il sig. Malburg non aveva impiegato la clientela di cui trattasi nella propria impresa. Secondo il Finanzamt, il bene economico costituito da questa clientela è stato utilizzato dalla nuova società, vale a dire da un'impresa distinta da quella del sig. Malburg. Quest'ultimo non beneficerebbe dunque di alcun diritto alla detrazione dell'IVA versata a monte.

15 Il sig. Malburg ha adito il Finanzgericht des Saarlandes (Tribunale per le cause tributarie del

Land della Saar), che ha accolto il suo ricorso.

16 A sostegno del suo ricorso in cassazione («Revision»), il Finanzamt fa valere che la decisione del Finanzgericht des Saarlandes è contraria al diritto e che i principi stabiliti dalla Corte nella sua sentenza del 1° marzo 2012, *Polski Trawertyn* (C-280/10), non sono applicabili ad una situazione come quella di cui trattasi nel procedimento principale, perché essa non riguarda la detrazione dell'IVA versata a monte da una società in nome collettivo, bensì la detrazione dell'IVA versata a monte da un socio fondatore.

17 L'Undicesima Sezione del Bundesfinanzhof (Corte tributaria federale), investita della controversia, dichiara di condividere piuttosto la tesi secondo cui il sig. Malburg ha diritto alla detrazione dell'IVA versata a monte sull'acquisizione della clientela.

18 Difatti, in primo luogo, conformemente alle disposizioni della sesta direttiva, come interpretate dalla Corte, un imprenditore potrebbe detrarre l'IVA versata a monte se acquista prestazioni per la propria impresa e se queste ultime sono o saranno utilizzate per le sue operazioni soggette ad imposta (v., segnatamente, sentenze del 29 aprile 2004, *Faxworld*, C-137/02, Racc. pag. I-5547, punto 24; del 15 dicembre 2005, *Centralan Property*, C-63/04, Racc. pag. I-11087, punto 52; del 29 novembre 2012, *Gran Via Moine-ti*, C-257/11, punto 23, e del 6 dicembre 2012, *Bonik*, C-285/11, punto 29).

19 Al riguardo, dalla giurisprudenza della Corte risulterebbe che gli atti preparatori devono ritenersi parte integrante delle attività economiche (v., segnatamente, citate sentenze *Polski Trawertyn*, punto 28, e *Gran Via Moine-ti*, punto 26 e giurisprudenza ivi citata) e che il principio di neutralità dell'IVA esige che le prime spese di investimento effettuate ai fini di una data operazione siano considerate come attività economiche.

20 Nel caso di specie, e senza analizzare la questione se la qualità d'imprenditore del sig. Malburg possa eventualmente derivare dalla funzione di amministratore della nuova società, che egli ha svolto nel corso dell'anno controverso 2004 secondo la dichiarazione IVA, il giudice del rinvio afferma che il sig. Malburg, acquistando la clientela che ha poi trasmesso gratuitamente alla nuova società affinché questa ne disponesse a titolo professionale, ha esercitato un'attività economica per questa nuova società effettuando atti preparatori.

21 Inoltre, la clientela sarebbe stata trasmessa anche al sig. Malburg nella sua qualità di beneficiario di servizi. Quest'ultimo, infatti, avrebbe acquisito la clientela a suo nome e per proprio conto per mezzo di una divisione patrimoniale, cedendone solo successivamente l'uso alla nuova società a titolo gratuito affinché questa ne disponesse.

22 Infine, nel caso di specie sarebbe soddisfatto il presupposto di cui all'articolo 15, paragrafo 1, prima frase, punto 1, dell'UstG, perché l'IVA sarebbe dovuta per legge per l'acquisizione a monte. Infatti, il Finanzamt avrebbe deciso di assoggettare all'IVA la vecchia società per l'anno 1994 a causa della cessione della clientela al sig. Malburg e tale imposta sarebbe stata pagata.

23 Detta tesi non sarebbe rimessa in discussione dal fatto che il sig. Malburg, in quanto socio della nuova società, abbia ceduto gratuitamente la clientela acquisita alla nuova società affinché questa ne disponesse e che, pertanto, non sussista alcuna operazione imponibile a valle e che sia venuto a mancare, in linea di principio, il richiesto nesso diretto tra l'operazione a monte e quella imponibile a valle. Nella sua citata sentenza *Polski Trawertyn*, la Corte avrebbe dichiarato che le disposizioni che disciplinano il sistema comune dell'IVA devono essere interpretate nel senso che esse ostano ad una normativa nazionale, che non consenta né ai soci di una società né alla società stessa di far valere il diritto alla detrazione dell'IVA versata a monte su spese di investimento sostenute dai soci medesimi prima della costituzione e registrazione di detta società,

ai fini ed in funzione dell'attività economica della stessa. Orbene, tale sentenza sarebbe applicabile per analogia al caso di specie.

24 Il giudice del rinvio rileva, tuttavia, che la Quinta Sezione del Bundesfinanzhof non condivide detta interpretazione e afferma che la motivazione elaborata dalla Corte nella sua citata sentenza *Polski Trawertyn* non è applicabile alla fattispecie. Pertanto, segnatamente, l'operazione controversa non costituirebbe un'«operazione d'investimento» come quella oggetto della causa che ha dato luogo alla citata sentenza *Polski Trawertyn*. Infatti, secondo detta sezione, non si tratta nel caso di specie dell'acquisizione di un bene d'investimento da parte della nuova società, bensì solamente della cessione di un bene del genere a tale società. Inoltre, l'«operazione a valle» effettuata dal sig. Malburg non costituirebbe un'operazione imponibile, come nella causa che ha dato luogo alla citata sentenza *Polski Trawertyn*, bensì un'operazione non imponibile.

25 In proposito, il giudice del rinvio ritiene che persistano dubbi riguardo all'esatta interpretazione delle disposizioni della sesta direttiva.

26 Ciò considerato, il Bundesfinanzhof ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se, alla luce del principio di neutralità, l'articolo 4, paragrafi 1 e 2, [nonché] l'articolo 17, paragrafo 2, lettera a), della [sesta direttiva] debbano essere interpretati nel senso che il socio di una società di diritto civile esercente attività di consulenza fiscale, che acquisisca dalla società medesima parte della clientela al solo scopo di cederla subito dopo, a titolo gratuito e a fini di attività d'impresa, ad altra società di consulenza fiscale, di nuova costituzione con sua preponderante partecipazione, abbia diritto alla detrazione dell'imposta relativa all'acquisizione della clientela».

Sulla questione pregiudiziale

27 Con la sua questione il giudice del rinvio chiede sostanzialmente se gli articoli 4, paragrafi 1 e 2, nonché 17, paragrafo 2, lettera a), della sesta direttiva debbano essere interpretati, in relazione al principio di neutralità dell'IVA, nel senso che il socio di una società di diritto civile esercente attività di consulenza fiscale, che acquisisca dalla società medesima parte della clientela al solo scopo di cederla direttamente, a titolo gratuito e a fini di attività d'impresa, ad altra società di consulenza fiscale, di nuova costituzione con sua preponderante partecipazione, senza però che tale clientela rientri nel patrimonio della società di nuova costituzione, ha diritto di detrarre l'IVA versata a monte sull'acquisizione della clientela di cui trattasi.

28 Come risulta dai punti 23 e 24 della presente sentenza, il giudice del rinvio si chiede in particolare se la motivazione su cui si basa l'interpretazione data dalla Corte nella sua citata sentenza *Polski Trawertyn*, in merito al recupero dell'imposta versata a monte per operazioni effettuate ai fini di un'attività economica futura che deve essere esercitata da una società in nome collettivo i cui futuri soci hanno pagato l'imposta a monte, sia applicabile per analogia ad una situazione come quella oggetto del procedimento principale.

29 Va rilevato in via preliminare che, come risulta dal punto 26 della citata sentenza *Polski Trawertyn* e dal paragrafo 63 delle conclusioni dell'avvocato generale relative alla causa che ha dato luogo a tale sentenza, i fatti all'origine di tale causa erano specifici a quest'ultima. Difatti, i soci di una futura società, conformemente alla normativa nazionale applicabile, non potevano far valere un diritto alla detrazione dell'IVA sulle spese d'investimento che essi, a titolo personale e prima della registrazione e dell'identificazione di tale società ai fini dell'IVA, avevano effettuato ai fini ed in funzione dell'attività economica della società medesima, atteso che il conferimento del bene d'investimento di cui trattasi costituiva un'operazione esente. La Corte, in considerazione dei fatti così delineati, ha dichiarato che in una situazione come quella oggetto del procedimento

principale la menzionata normativa nazionale non solo non consentiva a detta società di avvalersi della detraibilità dell'IVA versata sul bene d'investimento in questione, ma impediva altresì ai soci, che avevano sostenuto le spese d'investimento, di far valere tale diritto.

30 Nella sua citata sentenza *Polski Trawertyn*, la Corte ha dichiarato pertanto che gli articoli 9, 168 e 169 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU L 347, pag. 1), devono essere interpretati nel senso che essi ostano a una normativa nazionale che non consenta né ai soci né alla società stessa di far valere il diritto alla detrazione dell'IVA versata a monte su spese di investimento sostenute dai soci stessi prima dell'istituzione e della registrazione di detta società, ai fini ed in funzione della sua attività economica.

31 In base a tali considerazioni, occorrerà successivamente verificare se gli elementi che hanno delineato la situazione di cui trattavasi nella citata sentenza *Polski Trawertyn* siano applicabili per analogia ad una situazione come quella oggetto del procedimento principale.

32 Per rispondere alla questione sottoposta si deve in primo luogo ricordare, da un lato, che, secondo l'articolo 4, paragrafi 1 e 2, della sesta direttiva, sono soggette a imposizione e danno diritto, se del caso, alla detrazione a valle, prevista all'articolo 17, paragrafo 2, lettera a), della medesima direttiva, le attività economiche e, in particolare, le operazioni che comportino lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi un certo carattere di stabilità.

33 Occorre ricordare, d'altro lato, che, ai sensi dell'articolo 17, paragrafo 2, lettera a), della sesta direttiva, nella misura in cui i beni e i servizi sono impiegati ai fini di sue operazioni soggette ad imposta, il soggetto passivo è autorizzato a detrarre dall'imposta di cui è debitore l'IVA dovuta o assolta all'interno del paese per le merci che gli sono o gli saranno fornite e per i servizi che gli sono o gli saranno prestati da un altro soggetto passivo.

34 Come la Corte ha già avuto modo di affermare, la sussistenza di un nesso diretto e immediato tra una specifica operazione a monte e una o più operazioni a valle, che conferiscono il diritto alla detrazione è, in linea di principio, necessaria affinché il diritto a detrarre l'IVA assolta a monte sia riconosciuto in capo al soggetto passivo e al fine di determinare la portata di siffatto diritto (v. sentenza del 21 febbraio 2013, *Becker*, C-104/12, punto 19 e giurisprudenza ivi citata).

35 Orbene, è gioco forza constatare che nella causa che ha dato luogo alla citata sentenza *Polski Trawertyn* l'operazione a valle effettuata dai due futuri soci, vale a dire il conferimento di un bene immobile alla società quale spesa d'investimento ai fini dell'attività economica di quest'ultima, rientrava indubbiamente nell'ambito di applicazione dell'IVA, ma costituiva un'operazione esente da tale imposta. Per contro, nella controversia oggetto del procedimento principale, l'operazione a valle non rientra nell'ambito di applicazione dell'IVA, poiché la cessione, a titolo gratuito, della clientela alla nuova società non può essere considerata un'«attività economica» ai sensi della sesta direttiva.

36 Infatti, tale cessione della clientela alla nuova società è «gratuita» e non rientra quindi né nell'ambito di applicazione dell'articolo 2, paragrafo 1, della sesta direttiva, che riguarda unicamente le cessioni e le prestazioni fornite a titolo oneroso, né in quello dell'articolo 4, paragrafi 1 e 2, della sesta direttiva, che concerne lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi un certo carattere di stabilità.

37 Pertanto, nel caso di specie non esiste nemmeno un nesso diretto e immediato tra una specifica operazione a monte e un'operazione a valle che conferisca un diritto alla detrazione, conformemente all'articolo 17, paragrafo 2, lettera a), della sesta direttiva.

38 La Corte ammette tuttavia parimenti l'esistenza di un diritto a detrazione a beneficio del soggetto passivo, persino qualora non possa essere ricostruito un nesso immediato e diretto tra una specifica operazione a monte ed una o più operazioni a valle, che conferiscano un diritto a detrazione, quando i costi dei servizi in questione fanno parte delle spese generali del soggetto passivo e, in quanto tali, sono elementi costitutivi del prezzo dei prodotti o dei servizi che esso fornisce. Costi di tal genere presentano, infatti, un nesso immediato e diretto con il complesso dell'attività economica del soggetto passivo (sentenze dell'8 giugno 2000, *Midland Bank*, C-98/98, Racc. pag. I-4177, punto 31; del 26 maggio 2005, *Kretztechnik*, C-465/03, Racc. pag. I-4357, punto 36, e *Becker*, cit., punto 20). Ciò può verificarsi, segnatamente, se si dimostra che il soggetto passivo ha esso stesso acquisito la clientela di cui trattasi nell'ambito della sua attività di amministratore di una società di nuova costituzione e che le spese risultanti da tale acquisizione devono essere considerate incluse nelle spese generali relative alla sua attività di amministratore.

39 Tuttavia, come risulta dal punto 20 della presente sentenza, il giudice del rinvio ha esso stesso scartato detta ipotesi dal proprio ragionamento, sicché la Corte non deve pronunciarsi al riguardo.

40 Va rilevato, in secondo luogo, che il giudice del rinvio si chiede se, considerato il principio di neutralità fiscale, la citata sentenza *Polski Trawertyn* non sia applicabile per analogia alla fattispecie.

41 In proposito occorre ricordare che la Corte ha ripetutamente dichiarato che il principio di neutralità fiscale trova riscontro nel regime delle detrazioni, il quale è inteso a sgravare interamente l'imprenditore dall'onere dell'IVA dovuta o pagata nell'ambito di tutte le sue attività economiche. Il sistema comune dell'IVA garantisce, di conseguenza, la perfetta neutralità dell'imposizione fiscale per tutte le attività economiche, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di dette attività, purché queste siano di per sé soggette all'IVA (v., segnatamente, sentenze del 14 febbraio 1985, *Rompelman*, 268/83, Racc. pag. 655, punto 19, nonché del 3 marzo 2005, *Fini H*, C-32/03, Racc. pag. I-1599, punto 25 e giurisprudenza ivi citata).

42 Pertanto, il principio di neutralità fiscale non si applica ad una situazione come quella di cui trattasi nel procedimento principale, quando, come risulta dai punti 35 e 36 della presente sentenza, la cessione a titolo gratuito della clientela ad una società non costituisce un'operazione rientrante nell'ambito di applicazione dell'IVA.

43 D'altronde, come già dichiarato dalla Corte, il principio di neutralità fiscale non è una regola di diritto primario, ma un principio di interpretazione che deve essere applicato unitamente al principio che esso limita (sentenza del 19 luglio 2012, *Deutsche Bank*, C-44/11, punto 45). Esso non consente quindi di ampliare l'ambito di applicazione della detrazione a valle dinanzi ad una disposizione univoca della sesta direttiva. Per quanto concerne la causa che ha dato luogo alla citata sentenza *Polski Trawertyn*, era emerso che l'applicazione della normativa nazionale in oggetto non consentiva né ai futuri soci della società da costituire né a quest'ultima di far valere con successo il principio di neutralità.

44 Va rilevato in terzo luogo che i fatti all'origine della controversia che ha dato luogo alla citata sentenza *Polski Trawertyn* si differenziano anche per altri aspetti dalla situazione di cui trattasi nel procedimento principale. Infatti, in quest'ultima, la nuova società era già costituita quando il sig. Malburg ha acquisito la clientela e, contrariamente alla situazione in oggetto nella causa che ha

dato luogo alla citata sentenza *Polski Trawertyn*, non vi è stato alcun conferimento del bene d'investimento, in questo caso della clientela, nel patrimonio di tale società. Infine, non è la società nuovamente costituita che ha chiesto di poter detrarre l'IVA versata a monte da un socio nell'ambito di un atto preparatorio dell'attività di quest'ultima.

45 Di conseguenza, il ragionamento alla base dell'interpretazione accolta dalla Corte nella sua citata sentenza *Polski Trawertyn* non è applicabile ad una situazione come quella di cui trattasi nel procedimento principale.

46 Tale conclusione è suffragata dalla circostanza che, come rileva il governo tedesco, la cessione a titolo gratuito della clientela non può essere equiparata ad altre soluzioni giuridicamente possibili nella normativa nazionale, le quali, in base alla medesima normativa, avrebbero conferito un diritto alla detrazione, ma che il sig. Malburg non ha scelto di propria iniziativa. Contrariamente alla normativa nazionale all'origine della controversia che ha dato luogo alla citata sentenza *Polski Trawertyn*, che non consentiva alla ricorrente di beneficiare dell'applicazione del principio di neutralità fiscale, risulta dunque, ciò che spetta al giudice del rinvio verificare, che la normativa nazionale in oggetto nel procedimento principale non osta in linea di principio all'attuazione del principio di neutralità fiscale in una situazione come quella di cui trattasi nel procedimento principale, la quale è caratterizzata dalla circostanza che il ricorrente avrebbe potuto ricorrere ad altre alternative.

47 Alla luce di tutte le suesposte considerazioni si deve rispondere alla questione sottoposta dichiarando che gli articoli 4, paragrafi 1 e 2, nonché 17, paragrafo 2, lettera a), della sesta direttiva devono essere interpretati, in relazione al principio di neutralità dell'IVA, nel senso che il socio di una società di diritto civile esercente attività di consulenza fiscale, che acquisisca dalla società medesima parte della clientela al solo scopo di cederla direttamente, a titolo gratuito e a fini di attività d'impresa, ad altra società di consulenza fiscale, di nuova costituzione, di cui egli è il socio principale, senza però che tale clientela rientri nel patrimonio della società di nuova costituzione, non ha diritto di detrarre l'IVA versata a monte sull'acquisizione della clientela di cui trattasi.

Sulle spese

48 Nei confronti delle parti nel procedimento principale la presente causa costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice del rinvio, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute da altri soggetti per presentare osservazioni alla Corte non possono dar luogo a rifusione.

Per questi motivi, la Corte (Sesta Sezione) dichiara:

Gli articoli 4, paragrafi 1 e 2, nonché 17, paragrafo 2, lettera a), della sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari – Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, come modificata dalla direttiva 95/7/CE del Consiglio, del 10 aprile 1995, devono essere interpretati, in relazione al principio di neutralità dell'imposta sul valore aggiunto, nel senso che il socio di una società di diritto civile esercente attività di consulenza fiscale, che acquisisca dalla società medesima parte della clientela al solo scopo di cederla direttamente, a titolo gratuito e a fini di attività d'impresa, ad altra società di consulenza fiscale, di nuova costituzione, di cui egli è il socio principale, senza però che tale clientela rientri nel patrimonio della società di nuova costituzione, non ha diritto di detrarre l'imposta sul valore aggiunto versata a monte sull'acquisizione della clientela di cui trattasi.

Firme

* Lingua processuale: il tedesco.