SENTENZA DELLA CORTE (Seconda Sezione)

8 giugno 2000 *

Nel procedimento C-98/98,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, a norma dell'art. 177 del Trattato CE (divenuto art. 234 CE), dalla High Court of Justice (Inghilterra e Galles), Queen's Bench Division (Divisional Court) (Regno Unito), nella causa dinanzi ad essa pendente tra

Commissioners of Customs & Excise

e

Midland Bank plc,

domanda vertente sull'interpretazione degli artt. 2 della prima direttiva del Consiglio 11 aprile 1967, 67/227/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari (GU 1967, n. 71, pag. 1301), e 17, nn. 2, 3 e 5, della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, 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),

* Lingua processuale: l'inglese.

LA CORTE (Seconda Sezione),

composta dai signori R. Schintgen, presidente di sezione, G. Hirsch (relatore) e H. Ragnemalm, giudici,

avvocato generale: A. Saggio
cancelliere: signora L. Hewlett, amministratore

viste le osservazioni scritte presentate:

— per la Midland Bank plc, dai signori R. Cordara, QC, e P.A. McGrath, barrister, incaricati dal signor P. Kelly, solicitor;

— per il governo del Regno Unito, dal signor J. E. Collins, Assistant Treasury Solicitor, in qualità di agente, assistito dal signor K. P. E. Lasok, QC, e dalla signora M. Hall, barrister;

— per la Commissione delle Comunità europee, dal signor E. Traversa, membro del servizio giuridico, e dalla signora F. Riddy, funzionario nazionale distaccato presso il medesimo servizio, in qualità di agenti,

vista la relazione d'udienza,

sentite le osservazioni orali della Midland Bank plc, del governo del Regno Unito e della Commissione all'udienza del 3 giugno 1999,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 30 settembre 1999,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 Con ordinanza 31 luglio 1997, pervenuta alla Corte il 3 aprile 1998, la High Court of Justice (Inghilterra e Galles), Queen's Bench Division (Divisional Court), ha proposto, a norma dell'art. 177 del Trattato CE (divenuto art. 234 CE), tre questioni pregiudiziali vertenti sull'interpretazione degli artt. 2 della prima direttiva del Consiglio 11 aprile 1967, 67/227/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari (GU 1967, n. 71, pag. 1301; in prosieguo: la «prima direttiva»), e 17, nn. 2, 3 e 5, della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, 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).

2 Tali questioni sono sorte nell'ambito di una controversia tra la Midland Bank plc (in prosieguo: la «Midland») e i Commissioners of Customs & Excise (in prosieguo: i «Commissioners»), competenti in materia di riscossione dell'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») nel Regno Unito, in merito alla detrazione dell'IVA che la prima aveva assolto per taluni servizi legali.

Normativa comunitaria

3 L'art. 2, secondo comma, della prima direttiva così dispone:

«A ciascuna transazione, l'imposta sul valore aggiunto, calcolata sul prezzo del bene o del servizio all'aliquota applicabile al suddetto bene o servizio, è esigibile, previa deduzione dell'ammontare dell'imposta sul valore aggiunto che ha gravato direttamente sul costo dei diversi elementi costitutivi del prezzo».

4 La direttiva 77/388 è stata modificata dalla direttiva del Consiglio 16 dicembre 1991, 91/680/CEE, che completa il sistema comune di imposta sul valore aggiunto e modifica, in vista della soppressione delle frontiere fiscali, la direttiva 77/388/CEE (GU L 376, pag. 1; in prosieguo: la «sesta direttiva»).

5 A norma dell'art. 17 della sesta direttiva, intitolato «Origine e portata del diritto a deduzione»:

«1. Il diritto a deduzione nasce quando l'imposta deducibile diventa esigibile.

2. Nella misura in cui i 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'imposta sul valore aggiunto dovuta o assolta per i beni che gli sono o gli saranno forniti e per i servizi che gli sono o gli saranno prestati da un altro soggetto passivo debitore dell'imposta all'interno del paese;

(...)

3. Gli Stati membri accordano altresì ad ogni soggetto passivo la deduzione o il rimborso dell'imposta sul valore aggiunto di cui al paragrafo 2 nella misura in cui i beni e i servizi sono utilizzati ai fini:

(...)

c) di sue operazioni esenti ai sensi dell'articolo 13, punto B, lettera a) e lettera d), punti da 1 a 5, quando il cliente risieda fuori della Comunità (...)

(...)

5. Per quanto riguarda i beni ed i servizi utilizzati da un soggetto passivo sia per operazioni che danno diritto a deduzione di cui ai paragrafi 2 e 3, sia per operazioni che non conferiscono tale diritto, la deduzione è ammessa soltanto per

il prorata dell'imposta sul valore aggiunto relativo alla prima categoria di operazioni.

(...)».

Inoltre, l'art. 17, n. 5, contiene disposizioni concernenti il calcolo del prorata di detrazione, lasciando agli Stati membri la facoltà di scegliere tra diverse modalità di determinazione del detto prorata.

L'art. 13, parte B, lett. d), della sesta direttiva, richiamato dall'art. 17, n. 3, lett. c), di quest'ultima, esenta talune operazioni effettuate normalmente da banche.

Normativa nazionale

6 Il Regno Unito ha dato attuazione all'art. 17, n. 3, lett. c), della sesta direttiva applicando un'«aliquota zero» alla categoria di operazioni in esso disciplinate, pur considerandole teoricamente imponibili, di modo che, benché esista il diritto a detrazione, nessuna tassa viene effettivamente riscossa.

7 Quanto all'attuazione dell'art. 17, n. 5, della medesima direttiva, il quale riguarda l'ipotesi di soggetti passivi che utilizzano beni e servizi per effettuare sia operazioni imponibili sia operazioni esenti da imposta, l'ordinamento del Regno Unito prevede numerose modalità di calcolo dell'importo dell'IVA detraibile a monte.

Controversia principale e questioni pregiudiziali

8 La Midland è mandataria di un gruppo di società, considerato come un unico soggetto ai fini dell'IVA, comprendente la banca d'affari londinese Samuel Montagu & Co. Ltd (in prosieguo: la «Samuel Montagu»), la quale fornisce prestazioni di servizi sia imponibili sia esenti da imposta.

9 Nel 1987 la Samuel Montagu ha assunto il ruolo di banca d'affari per la Quadrex Holding Inc. (in prosieguo: la «Quadrex»), società con sede in Delaware (Stati Uniti). La Quadrex intendeva riacquistare la Mercantile House Holding Ltd (in prosieguo: la «Mercantile»), una società quotata alla borsa di Londra. Tuttavia la British and Commonwealth Holding plc (in prosieguo: la «B & C») era parimenti interessata al riacquisto della Mercantile. Nell'agosto del 1987 la Quadrex e la B & C hanno raggiunto un accordo in base al quale quest'ultima avrebbe acquistato la Mercantile per poi rivenderne la divisione grandi operazioni alla Quadrex. In conseguenza di ciò, la B & C ha assunto il controllo della Mercantile. Tuttavia, la Quadrex non ha potuto riacquistare dalla B & C la detta divisione per insufficiente liquidità.

10 In conseguenza di ciò, nel 1988 sono stati avviati diversi procedimenti dinanzi ai giudici nazionali. La B & C ha citato in giudizio la Quadrex, chiedendo il risarcimento danni dovuto all'inadempimento contrattuale. Nell'ambito di tale controversia la Samuel Montagu è stata chiamata in causa quale garante dalla Quadrex. La B & C ha citato parimenti la Samuel Montagu per ottenere il risarcimento danni a causa di alcune dichiarazioni di un direttore di quest'ultima in merito alle capacità finanziarie della Quadrex, giudicate dall'attrice mendaci e negligentemente formulate. Il giudizio si è concluso alla fine del 1994 con una transazione.

11 Nell'ambito dell'accordo tra la Quadrex e la B & C, lo studio legale Clifford Chance ha prestato assistenza legale alla Samuel Montagu. Inoltre, è a questo stesso studio legale che era stato affidato l'incarico di tutelare gli interessi di

quest'ultima nell'ambito delle controversie menzionate nel punto precedente, nonché di tutte le vicende ad esse collegate. Lo studio legale ha conseguentemente rilasciato alla Samuel Montagu una fattura per onorari concernenti gli anni 1988-1995. La causa principale è incentrata sulla detraibilità dell'IVA gravante sui detti onorari.

12 La Midland ha asserito che l'assistenza giuridica fornita dal detto studio legale era stata interamente collegata alla prestazione di servizi finanziari effettuata dalla Samuel Montagu alla Quadrex, prestazione che dava diritto a detrazione, conformemente all'art. 17, n. 3, lett. c), della sesta direttiva. Di conseguenza, la Midland ha affermato di aver diritto a detrarre integralmente l'ammontare dell'IVA assolta sugli onorari fatturati dal detto studio legale.

13 I Commissioners, per parte loro, hanno ritenuto che la Samuel Montagu non avesse utilizzato i servizi legali di cui trattasi unicamente per effettuare operazioni che attribuivano un diritto a detrazione. Essi hanno pertanto deciso che la Midland avesse diritto a detrarre l'IVA solo parzialmente.

14 La Midland ha proposto ricorso innanzi al VAT and Duties Tribunal allegando, in particolare, che il complesso dei servizi di assistenza giuridica forniti dallo studio legale sarebbe stato collegato alle prestazioni effettuate dalla Samuel Montagu a beneficio della Quadrex. Con decisione 15 maggio 1996 detto giudice ha accolto la domanda della Midland, dichiarando che l'IVA assolta a monte sulle fatture del detto studio legale era interamente detraibile.

15 I Commissioners hanno interposto appello avverso tale decisione dinanzi alla High Court of Justice. Essi hanno sostenuto che l'oggetto dei servizi legali acquisiti era quello di garantire la difesa della Samuel Montagu contro una serie di richieste di risarcimento danni basate su atti da essa compiuti quale prestataria di servizi a beneficio della Quadrex. Pertanto, i servizi legali sarebbero stati parimenti collegati con le attività di natura generale della Samuel Montagu. Dato

che queste ultime consistevano sia in operazioni attribuenti un diritto a detrazione sia in operazioni non attribuenti un siffatto diritto, una ripartizione dell'imposta assolta a monte sarebbe stata necessaria in osservanza dell'art. 17, n. 5, della sesta direttiva.

16 Alla luce di ciò la High Court of Justice, ritenendo che la soluzione della controversia di cui era stata investita richiedesse l'interpretazione di alcune disposizioni della prima e sesta direttiva, ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti tre questioni pregiudiziali:

«Interpretando correttamente la direttiva del Consiglio 11 aprile 1967, 67/227/CEE, in particolare il suo art. 2, la direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in particolare il suo art. 17, nn. 2, 3 e 5, e tenendo conto dei fatti della causa in esame:

1) Se sia necessario stabilire un nesso immediato e diretto tra una specifica operazione imponibile di cui può godere un soggetto passivo, che agisce in tale qualità, e una o più operazioni specifiche, effettuate da tale persona, al fine di

   a) stabilire l'esistenza di un diritto a detrarre imposte gravanti su tale operazione; e

   b) determinare la portata di tale diritto.

2) Nel caso di soluzione affermativa delle questioni sub 1, lett. a) o b), quale sia la natura del nesso immediato e diretto, in particolare nel caso di un soggetto passivo che compie sia operazioni in relazione alle quali l'IVA è detraibile, sia altre per le quali non lo è:

a) qualora il criterio per determinare l'ammontare detraibile dell'imposta assolta a monte differisca in qualche maniera nei nn. 2, 3 e 5 dell'art. 17 (e, se del caso, in che termini sia differente); e

b) qualora tale persona abbia il diritto di detrarre tutte le imposte assolte a monte e gravanti su un'operazione imponibile per il fatto che la detta operazione è stata utilizzata conseguentemente alla realizzazione di un'operazione disciplinata dall'art. 17, n. 2, o dall'art. 17, n. 3 [in particolare, dall'art. 17, n. 3, lett. c)].

3) In caso di soluzione negativa alle questioni sub 1, lett. a) o b):

a) quale sia il nesso da stabilire; e

b) nel caso di un soggetto passivo che compie sia operazioni in relazione alle quali l'IVA è detraibile, sia altre per le quali non lo è:

— se il criterio per determinare l'ammontare detraibile dell'imposta assolta a monte differisca in qualche maniera nei nn. 2, 3 e 5 dell'art. 17 (e, se del caso, in che termini sia differente); e

— se tale persona abbia il diritto di detrarre tutte le imposte assolte a monte e gravanti su un'operazione imponibile per il fatto che la detta operazione è stata utilizzata conseguentemente alla realizzazione di un'operazione disciplinata dall'art. 17, n. 3, lett. c)».

Sulla prima questione

17 Con la prima questione il giudice a quo chiede, in sostanza, se gli artt. 2 della prima direttiva e 17, nn. 2, 3 e 5, della sesta direttiva debbano essere interpretati nel senso che l'esistenza di un nesso immediato e diretto tra una specifica operazione a monte ed una o più operazioni a valle, che conferiscono un diritto a detrazione, sia 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.

18 La Midland, il governo del Regno Unito e la Commissione ritengono che la questione debba essere risolta in senso affermativo.

19 Occorre preliminarmente ricordare che il sistema delle detrazioni è inteso ad esonerare interamente l'imprenditore dall'IVA dovuta o pagata nell'ambito di tutte le sue attività economiche purché queste siano, in linea di principio, di per sé soggette all'IVA (v., in tal senso, sentenze 14 febbraio 1985, causa 268/83, Rompelman, Racc. pag. 655, punto 19; 15 gennaio 1998, causa C-37/95, Ghent Coal Terminal, Racc. pag. I-1, punto 15, e 21 marzo 2000, cause riunite da C-110/98 a C-147/98, Gabalfrisa e a., Racc. pag. I-1577, punto 44). Tuttavia, in via eccezionale, il soggetto passivo che, come la Samuel Montagu, effettua operazioni esenti, conformemente all'art. 13, parte B, lett. d), punti 1-5, della sesta direttiva, alle condizioni indicate dall'art. 17, n. 3, lett. c), di quest'ultima,

gode anch'esso, in forza di tale disposizione, del diritto a detrarre l'IVA se ha utilizzato beni e servizi a monte in quanto necessari ai fini delle dette operazioni esenti.

20 Come la Corte ha già avuto modo di dichiarare, l'art. 17, n. 5, della sesta direttiva, alla luce del quale deve essere interpretato l'art. 17, n. 2, stabilisce il regime applicabile al diritto a detrazione dell'IVA nel caso in cui quest'ultima si riferisca ad operazioni a monte utilizzate dal soggetto passivo «sia per operazioni che danno diritto a deduzione di cui ai paragrafi 2 e 3, sia per operazioni che non conferiscono tale diritto». L'uso, in tale norma, dell'espressione «per operazioni» dimostra che, per conferire il diritto a detrazione di cui al n. 2, i beni o servizi acquisiti devono presentare un nesso immediato e diretto con le operazioni a valle che conferiscono un diritto a detrazione, e che, a tale riguardo, è indifferente lo scopo ultimo perseguito dal soggetto passivo (v. sentenza 6 aprile 1995, causa C-4/94, BLP Group, Racc. pag. I-983, punti 18 e 19).

21 Questa interpretazione è confermata dall'art. 2 della prima direttiva, ai sensi del quale può essere detratto solo l'ammontare dell'IVA che ha gravato direttamente sul costo dei diversi elementi costitutivi del prezzo di un'operazione imponibile.

22 Tuttavia, come parimenti dichiarato dalla Corte, il diritto a detrazione, una volta nato, rimane acquisito anche quando l'attività economica prevista non abbia dato luogo ad operazioni soggette ad imposta o il soggetto passivo non abbia potuto utilizzare i beni o i servizi che hanno dato luogo a detrazione nell'ambito di operazioni imponibili a causa di circostanze estranee alla sua volontà (v., in tal senso, sentenze 29 febbraio 1996, causa C-110/94, INZO, Racc. pag. I-857, punti 20 e 21; Ghent Coal Terminal, citata, punto 20, e 8 giugno 2000, causa C-396/98, Schloßstraße, Racc. pag. I-4279, punto 42).

23 Da tale giurisprudenza si può evincere che, in via eccezionale e in condizioni ben determinate, il diritto a detrazione esiste anche quando non possa essere

ricostruito un nesso immediato e diretto tra una specifica operazione a monte ed una o più operazioni a valle che conferiscono il diritto a detrazione.

24 Occorre pertanto risolvere la prima questione dichiarando che gli artt. 2 della prima direttiva e 17, nn. 2, 3 e 5, della sesta direttiva devono essere interpretati nel senso che, in linea di principio, l'esistenza di un nesso immediato e diretto tra una specifica operazione a monte e una o più operazioni a valle che conferiscono un diritto a detrazione è 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.

Sulla seconda questione

25 In relazione alla prima parte della seconda questione, con la quale il giudice nazionale chiede precisazioni sulla natura del «nesso immediato e diretto», la Midland, il governo del Regno Unito e la Commissione concordano a ragione nell'ammettere che non è realistico tentare di formulare una definizione più precisa a tale riguardo. Infatti, tenuto conto della diversità delle operazioni commerciali e professionali, sarebbe impossibile fornire una risposta più adeguata in merito al modo di determinare in tutti i casi il collegamento necessario che deve sussistere tra le operazioni a monte e quelle effettuate a valle affinché l'IVA assolta a monte sia detraibile. Spetta ai giudici nazionali applicare il criterio del nesso immediato e diretto ai fatti oggetto di ciascun giudizio di cui essi sono investiti e prendere in considerazione tutte le circostanze in presenza delle quali si sono svolte le operazioni da esaminare.

26 Per quanto concerne la seconda questione, lett. a), posta dal giudice a quo, la Midland, il governo del Regno Unito e la Commissione concordano parimenti e giustamente nel ritenere che un soggetto passivo che effettua sia operazioni che conferiscono un diritto a detrazione, sia operazioni che non conferiscono tale diritto possa tuttavia detrarre l'IVA che ha gravato sui beni o sui servizi da lui acquisiti, purché questi ultimi presentino un nesso immediato e diretto con le operazioni a valle che conferiscono un diritto a detrazione, senza che occorra

prendere in considerazione l'art. 17, nn. 2, 3 o 5, della sesta direttiva. Se così non fosse, fatti sostanzialmente identici condurrebbero a risultati diversi in base alla disposizione che disciplina le operazioni effettuate dal soggetto passivo.

27 Con la sua seconda questione, lett. b), il giudice a quo chiede in sostanza se un soggetto passivo che effettua sia operazioni che conferiscono un diritto a detrazione sia operazioni che non conferiscono un tale diritto possa detrarre integralmente l'IVA che ha gravato a monte sui beni o sui servizi, anche quando questi ultimi siano stati utilizzati non per la realizzazione di un'operazione che conferisce un diritto a detrazione, bensì nell'ambito di attività conseguenti semplicemente da quest'ultima.

28 La Midland, il governo del Regno Unito e la Commissione ritengono che, nel caso in cui esista un rapporto di causa/effetto tra l'operazione a monte e quella a valle, il criterio decisivo per quanto concerne il diritto a detrazione consista parimenti nell'esistenza di un nesso immediato e diretto tra queste due operazioni. In tale ambito, la Midland sottolinea che per il detto nesso sarebbe necessario un rapporto oggettivo tra l'operazione a monte e quella a valle di natura tale che dovrebbe essere possibile considerare la prima come una parte del costo sostenuto dall'operatore per realizzare la seconda, o che l'operazione a monte prepari l'operazione a valle o sia una conseguenza dell'effettuazione di quest'ultima. Viceversa, il governo del Regno Unito sostiene che i servizi legali forniti a un soggetto passivo che effettua sia operazioni imponibili, sia operazioni esenti da imposta, servizi forniti in conseguenza delle responsabilità contestate in capo al detto soggetto passivo per operazioni imponibili dal medesimo realizzate, non consentono di stabilire un nesso immediato e diretto di tal genere con queste ultime. A causa della loro natura, questi servizi legali dovrebbero necessariamente essere considerati come rientranti nelle spese generali, di modo che l'IVA sarebbe solo parzialmente detraibile.

29 Occorre ricordare che, in base al principio fondamentale inerente al sistema dell'IVA e risultante dagli artt. 2 della prima e sesta direttiva, l'IVA si applica a qualsiasi operazione di produzione o di distribuzione, detratta l'imposta gravante

direttamente sul costo dei diversi elementi costitutivi del prezzo (v., in tal senso, sentenza 6 luglio 1995, causa C-62/93, BP Soupergaz, Racc. pag. I-1883, punto 16).

30 Da questo principio nonché dal criterio sancito al punto 19 della citata sentenza BLP Group, secondo il quale, per conferire il diritto a detrazione, i beni o servizi acquisiti devono presentare un nesso immediato e diretto con le operazioni soggette ad imposta, discende che il diritto a detrarre l'IVA che ha gravato sui detti beni o servizi presuppone che le spese compiute per acquistare questi ultimi debbano aver fatto parte degli elementi costitutivi del prezzo delle operazioni assoggettate all'imposta. Le dette spese devono pertanto far parte dei costi di queste operazioni a valle, le quali profittano dei beni e dei servizi acquisiti. Per tale ragione questi elementi del costo devono di norma essere già presenti prima che il soggetto passivo abbia effettuato le operazioni imponibili cui essi fanno riferimento.

31 Ne deriva che, contrariamente a quanto asserito dalla Midland, non esiste di norma un nesso immediato e diretto nel senso indicato della citata sentenza BLP Group tra un'operazione a valle e determinati servizi di cui un soggetto passivo ha fruito in conseguenza e successivamente all'effettuazione della detta operazione. Infatti, è indubbio che le spese sostenute per acquistare i detti servizi costituiscono una conseguenza dell'operazione a valle. Tuttavia, esse non fanno normalmente parte degli elementi costitutivi del costo dell'operazione a valle, come invece esige l'art. 2 della prima direttiva. I detti servizi non presentano pertanto un nesso immediato e diretto con l'operazione a valle. Viceversa, i costi di questi servizi fanno parte delle spese generali del soggetto passivo e, in quanto tali, sono elementi costitutivi del prezzo dei prodotti di un'impresa. Servizi di tal genere presentano pertanto un nesso immediato e diretto con il complesso dell'attività del soggetto passivo, per cui il diritto a detrarre l'IVA deve ritenersi disciplinato dell'art. 17, n. 5, della sesta direttiva e, conformemente a tale disposizione, l'IVA è solo parzialmente detraibile.

32 La soluzione potrebbe essere diversa solo nel caso in cui il soggetto passivo dimostri, con elementi oggettivi, che eccezionalmente le spese relative ai beni o

servizi di cui egli ha fruito in conseguenza dell'effettuazione di un'operazione che dà diritto a detrazione fanno parte degli elementi costitutivi del costo di quest'ultima.

33 Occorre pertanto risolvere la seconda questione dichiarando che spetta al giudice nazionale applicare il criterio del nesso immediato e diretto ai fatti oggetto di ciascun giudizio di cui esso è investito. Un soggetto passivo che effettui sia operazioni che conferiscono un diritto a detrazione, sia operazioni che non conferiscono un tale diritto può detrarre l'IVA che ha gravato sui beni o sui servizi da lui acquisiti, purché questi ultimi presentino un nesso immediato e diretto con le operazioni a valle che conferiscono un diritto a detrazione, senza che occorra prendere in considerazione l'art. 17, nn. 2, 3 o 5, della sesta direttiva. Tuttavia, un soggetto passivo siffatto non può detrarre integralmente l'IVA che ha gravato a monte su taluni servizi quando questi ultimi sono stati utilizzati non per la realizzazione di un'operazione che conferisce un diritto a detrazione, bensì nell'ambito di attività che dipendono semplicemente da quest'ultima, a meno che il medesimo soggetto passivo non dimostri, con elementi oggettivi, che le spese collegate all'acquisizione di siffatti servizi fanno parte del costo dei diversi elementi costitutivi del prezzo dell'operazione a valle.

Sulla terza questione

34 In considerazione delle soluzioni date alle due prime questioni, non occorre risolvere la terza questione.

Sulle spese

35 Le spese sostenute dal governo del Regno Unito e dalla Commissione, che hanno presentato osservazioni alla Corte, non sono ripetibili. Nei confronti delle parti

nella causa principale il presente procedimento costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi pronunciarsi sulle spese.

Per questi motivi,

LA CORTE (Seconda Sezione),

pronunciandosi sulle questioni sottopostele dalla High Court of Justice (Inghilterra e Galles), Queen's Bench Division (Divisional Court), con ordinanza 31 luglio 1997, dichiara:

1) **Gli artt. 2 della prima direttiva del Consiglio 11 aprile 1967, 67/227/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari, e 17, nn. 2, 3 e 5, della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, 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, devono essere interpretati nel senso che, in linea di principio, l'esistenza di un nesso immediato e diretto tra una specifica operazione a monte e una o più operazioni a valle che conferiscono un diritto a detrazione è necessaria affinché il diritto a detrarre l'imposta sul valore aggiunto assolta a monte sia riconosciuto in capo al soggetto passivo e al fine di determinare la portata di siffatto diritto.**

2) Spetta al giudice nazionale applicare il criterio del nesso immediato e diretto ai fatti oggetto di ciascun giudizio di cui esso è investito. Un soggetto passivo che effettui sia operazioni che conferiscono un diritto a detrazione, sia operazioni che non conferiscono un tale diritto, può detrarre l'imposta sul valore aggiunto che ha gravato sui beni o sui servizi da lui acquisiti, purché questi ultimi presentino un nesso immediato e diretto con le operazioni a valle che conferiscono un diritto a detrazione, senza che occorra prendere in considerazione l'art. 17, nn. 2, 3 o 5, della sesta direttiva 77/388. Tuttavia, un soggetto passivo siffatto non può detrarre integralmente l'imposta sul valore aggiunto che ha gravato a monte su taluni servizi quando questi ultimi sono stati utilizzati non per la realizzazione di un'operazione che conferisce un diritto a detrazione, bensì nell'ambito di attività che dipendono semplicemente da quest'ultima, a meno che il medesimo soggetto passivo non dimostri, con elementi oggettivi, che le spese collegate all'acquisizione di siffatti servizi fanno parte del costo dei diversi elementi costitutivi del prezzo dell'operazione a valle.

Schintgen Hirsch Ragnemalm

Così deciso e pronunciato a Lussemburgo l'8 giugno 2000.

Il cancelliere

R. Grass

Il presidente della Seconda Sezione

R. Schintgen