CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE F.G. JACOBS

presentate il 13 aprile 2000 [1]

1. Ai sensi dell'art. 5, n. 8, della sesta direttiva IVA [2], in caso di trasferimento «di un'universalità totale o parziale di beni», gli Stati membri possono considerare «l'operazione come non avvenuta» e che il beneficiario «continua la persona del cedente». Nel caso in cui uno Stato membro si avvalga di tale facoltà, ne consegue semplicemente che l'IVA non è dovuta sul trasferimento in questione, o anche che l'IVA dovuta dal cedente sui servizi ricevuti in relazione al trasferimento non può essere dedotta in quanto non è ascrivibile ad un'operazione soggetta ad imposta? In altre parole, il trasferimento dev'essere considerato come un'operazione esente da IVA ai sensi dell'art. 13 della sesta direttiva, o rientra in una diversa categoria di «non cessione» e, in quest'ultimo caso, come dev'essere considerata?

Le disposizioni normative pertinenti

Norme comunitarie

2. Il principio fondante dell'IVA è enunciato così all'art. 2 della prima direttiva IVA [3]:

«Il principio del sistema comune di imposta sul valore aggiunto consiste nell'applicare ai beni ed ai servizi un'imposta generale sul consumo esattamente proporzionale al prezzo dei beni e dei servizi, qualunque sia il numero di transazioni intervenute nel processo di produzione e di distribuzione antecedente alla fase dell'imposizione.

A ciascuna transazione, l'imposta sul valore aggiunto, calcolata sul prezzo del bene o del servizio all'aliquota applicabile al sud-

1 — Lingua originale: l'inglese.

2 — 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; in prosieguo: la «sesta direttiva»).

3 — 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 n. B 71 del 14/04/1967, pag. 1301; in prosieguo: la «prima direttiva»).

detto 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].

3. Il sistema di detrazione è strutturato in modo tale da evitare un effetto cumulativo nei casi in cui l'IVA sia stata riscossa anche su beni e/o servizi utilizzati per produrre i beni e/o servizi forniti, vale a dire per evitare che l'IVA venga riscossa nuovamente sull'IVA già applicata. In tal modo si costituisce una catena di operazioni, nella quale l'importo netto dovuto in ciascuna fase della catena rappresenta una quota determinata del valore aggiunto nella fase considerata. Quando la catena si conclude, l'importo totale riscosso corrisponde alla quota pertinente del prezzo finale.

4. Ai sensi dell'art. 2 della sesta direttiva [5], le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso da un soggetto passivo che agisce in quanto tale sono soggette ad IVA. A norma dell'art. 4, n. 1, si considera soggetto passivo chiunque esercita un'attività economica, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività. Ai sensi dell'art. 4, n. 2, le attività economiche comprendono lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi un certo carattere di stabilità.

5. L'art. 5 definisce le cessioni di beni. A tenore dell'art. 5, n. 1, si considera cessione di bene il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario. I numeri successivi di detto articolo forniscono sostanzialmente definizioni in positivo di ciò che è o può essere considerato come fornitura o come bene materiale. Ai sensi dell'art. 5, n. 3, possono essere considerati come beni materiali determinati diritti su beni immobili. In aggiunta a tali definizioni in positivo, tuttavia, l'art. 5, n. 8, così dispone:

«In caso di trasferimento a titolo oneroso o gratuito o sotto forma di conferimento a una società di un'universalità totale o parziale di beni, gli Stati membri possono considerare l'operazione come non avvenuta e che il beneficiario continua la persona del cedente. Gli Stati membri adottano, se del caso, le disposizioni necessarie ad evitare distorsioni di concorrenza, qualora il beneficiario non sia un soggetto passivo totale».

6. A norma dell'art. 6, n. 5, l'art. 5, n. 8, si applica nelle stesse condizioni alle prestazioni di servizi.

7. É importante rammentare che la disposizione di cui all'art. 5, n. 8, è compresa

4 — Nell'analisi dei rapporti tra due operazioni delle quali una costituisce un elemento del prezzo dell'altra, la prima viene generalmente indicata come operazione «a monte» e la seconda come operazione «a valle», e l'IVA ad esse applicata viene indicata rispettivamente come «IVA a monte» e «IVA a valle».

5 — Salvo diversa indicazione, in prosieguo tutti i riferimenti a disposizioni normative riguarderanno articoli della sesta direttiva.

nella definizione di cessione di beni (e, in forza dell'art. 6, n. 5, di prestazione di servizi) e non nell'elenco delle esenzioni dall'IVA che, salvo per quanto riguarda il commercio internazionale, sono enunciate all'art. 13. L'art. 13, parte A, elenca una serie di esenzioni per determinate attività d'interesse generale. L'art. 13, parte B, elenca un'altra serie di operazioni esenti, che comprende a) le operazioni di assicurazione e b) l'affitto e la locazione di beni immobili, ma l'art. 13, parte C, autorizza gli Stati membri ad accordare ai loro soggetti passivi il diritto di optare per l'imposizione in alcuni casi, comprendenti a) l'affitto e la locazione di beni immobili.

8. Le deduzioni sono disciplinate dagli artt. 17-20.

9. L'art. 17, n. 2, lett. a), così dispone:

«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 [...] l'imposta sul valore aggiunto dovuta o assolta 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».

10. Qualora i beni ed i servizi siano utilizzati da un soggetto passivo sia per operazioni che danno diritto a deduzione sia per operazioni che non conferiscono tale diritto, l'art. 17, n. 5, della sesta direttiva dispone che «la deduzione è ammessa soltanto per il prorata dell'imposta sul valore aggiunto relativo alla prima categoria di operazioni» e «[d]etto prorata è determinato ai sensi dell'articolo 19 per il complesso delle operazioni compiute dal soggetto passivo». L'art. 19 prevede, in sostanza, la deduzione in base ad una frazione avente al numeratore l'importo della cifra d'affari relativo alle operazioni che danno diritto a deduzione ed al denominatore l'importo totale della cifra d'affari.

Disposizioni nazionali di attuazione

11. La legislazione del Regno Unito, conformemente all'art. 5, n. 3, della sesta direttiva, considera il trasferimento di un «major interest» in una proprietà immobiliare come una cessione di beni. In Scozia, dove si trova la proprietà in discussione nel caso di specie, la definizione di «major interest» comprende il diritto del locatore nel caso di un contratto di affitto di durata non inferiore a 20 anni.

12. L'opzione di cui all'art. 5, n. 8, della sesta direttiva è stata esercitata, tra l'altro, attraverso l'art. 5, n. 1, del value Added Tax (Special Provisions) Order (SI

1992/3129) (regolamento sull'IVA — disposizioni speciali; in prosieguo: il «VAT Order»)[6], secondo cui, qualora una persona trasferisca a) unazienda o b) parte di un'azienda con continuità d'esercizio («as a going concern») ad un'altra persona, la cessione dei beni dell'azienda non si considera né come una fornitura di beni né come una prestazione di servizi. In entrambi i casi, perché ciò avvenga, il cessionario è tenuto a destinare i beni allo stesso tipo di attività svolta dal cedente e deve essere, o divenire immediatamente, soggetto passivo. In caso di trasferimento di parte di un'impresa, viene posta un'ulteriore condizione, ossia che tale parte sia in grado di funzionare separatamente.

13. Infine, il Regno Unito ha applicato l'art. 13, parte B, lett. b) e parte C, lett. a), della sesta direttiva, considerando la cessione di un diritto su un bene immobile come un'operazione esente, ma autorizzando i proprietari di locali commerciali o i titolari di diritti su locali commerciali a rinunciare all'esenzione per determinati immobili.

Il contesto in fatto e in diritto

14. I fatti essenziali della causa a qua, quali risultano dall'ordinanza di rinvio del giudice nazionale, dal fascicolo ad essa accluso e dalle osservazioni presentate alla Corte, sono i seguenti.

15. La Scottish Mutual Assurance plc (in prosieguo: la «Scottish Mutual») è una Società interamente controllata dalla Abbey National plc (in prosieguo: la «Abbey National»), che la rappresenta ai fini dell'IVA. Essa è parzialmente esonerata dall'IVA; oltre ad attività assicurative (esenti ai sensi dell'art. 13, parte B, lett. a)), essa svolge attività di locazione di beni immobili a destinazione commerciale, per la quale ha optato per l'assoggettamento ad IVA ai sensi della normativa del Regno Unito di attuazione dell'art. 13, parte C, lett. a). Essa pertanto fattura l'IVA sugli affitti e da essa deduce l'imposta assolta a monte nell'ambito di tale attività. Per quanto riguarda l'imposta a monte residua che non può essere direttamente ascritta alle operazioni imponibili né a quelle esenti, la Abbey National ha concordato con i Commissioners of Customs and Excise (Sovraintendenza alla Dogana e alle Accise; in prosieguo: i «Commissioners») l'applicazione di un metodo di ripartizione in conformità delle disposizioni adottate nel Regno Unito per la trasposizione degli artt. 17, n. 5, e 19.

16. Nell'ambito della sua attività di locazione immobiliare, la Scottish Mutual talora acquista e vende beni immobili. Uno di tali beni era la Atholl House di Aberdeen, sulla quale la Scottish Mutual era titolare di un diritto di godimento della

6 — Detta disposizione, che sembra fosse in vigore all'epoca dei fatti della causa a qua, è stata sostituita dal Value Added Tax (Special Provisions) Order SI 1995/1268, apparentemente di identico tenore, cui si è fatto riferimento nel procedimento a quo e nelle osservazioni presentate alla Corte.

durata di 125 anni a decorrere dal 1976 e che la stessa subaffittava in forza di un contratto di locazione di durata quarantennale. Nel 1993 essa cedeva il suo diritto di godimento per 125 anni e contemporaneamente il contratto di sub-locazione, ad una società non collegata, preservando la continuità dello sfruttamento dell'attività in relazione alla quale anche l'acquirente aveva optato per l'imposizione. A norma dell'art. 5, n. 1, del VAT Order, non era dovuta IVA sul prezzo della cessione, pari a GBP 5 400 000.

17. Nell'ambito del trasferimento, tuttavia, la Scottish Mutual sosteneva spese operative sulle quali avrebbe dovuto pagare IVA per GBP 4 365,04. Considerando che detta somma costituisse l'IVA a monte su un'operazione svolta nell'ambito della sua attività soggetta ad imposta, la società la deduceva dalla sua imposta a valle. In seguito ad un accertamento del 1994, i Commissioners ritenevano che la vendita dell'Atholl House costituisse una cessione da parte della Scottish Mutual con continuità di sfruttamento e che, in quanto tale, essa non costituisse un'operazione soggetta ad imposta a monte. Poteva tuttavia essere dedotta una parte dell'IVA, determinata mediante il metodo concordato per la ripartizione dell'imposta a monte residua e non ascrivibile ad un'operazione determinata.

18. L'Abbey National impugnava l'accertamento dinanzi al VAT and Duties Tribunal di Londra, che ne respingeva il ricorso nel 1997. Il Tribunal decideva, in sostanza, che il diritto a deduzione sorge nel caso in cui le merci o i servizi vengano utilizzati ai fini di un'operazione imponibile e presentino un nesso diretto ed immediato con la stessa; il trasferimento dell'Atholl House non era un'operazione imponibile e pertanto a sua volta non poteva conferire un diritto a deduzione; d'altro canto, il Tribunal ha ritenuto che non si trattasse di una cessione con continuità di sfruttamento, bensì di un'operazione rientrante nella gestione del portafoglio di investimenti immobiliari della Scottish Mutual; tuttavia, l'attività di locazione di beni immobili della Scottish Mutual era destinata a finanziare gli indennizzi ch'essa doveva versare nell'ambito della sua attività assicurativa; le spese relative al trasferimento costituivano pertanto spese generali aventi un nesso diretto ed immediato con le operazioni effettuate dalla società, sia imponibili che esenti; l'accertamento pertanto era fondato su una base corretta.

19. L'Abbey National ha quindi interposto appello dinanzi alla High Court inglese, la quale, il 2 novembre 1998, rilevando che il trasferimento veniva concordemente inteso dalle parti (contrariamente a quanto aveva ritenuto il VAT Tribunal) come vendita di un immobile con continuità di sfruttamento («as a going concern») e che il ricorso aveva ad oggetto una questione in materia di IVA di grande interesse per il mercato della proprietà immobiliare ma sulla quale la Corte di giustizia non si era ancora pronunciata, ha sottoposto alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se, tenuto conto del tenore dell'art. 17, n. 2, della sesta direttiva IVA, l'espressione contenuta nell'art. 5, n. 8, della medesima direttiva "il beneficiario continua la persona del cedente"

richieda che le cessioni del beneficiario debbano essere considerate come effettuate dal cedente, ai fini della determinazione della detrazione dell'imposta a monte del cedente.

2) Nell'ipotesi di "trasferimento (...) di un'universalità totale o parziale di beni", ai sensi dell'art. 5, n. 8, della sesta direttiva IVA, ove lo Stato membro consideri, in forza di disposizioni nazionali adottate ai sensi del detto articolo, che non sia avvenuta alcuna cessione di beni o servizi, se, in base ad una corretta interpretazione degli artt. 5, n. 8, e 17 n. 2, il soggetto passivo possa detrarre l'intero ammontare dell'imposta a monte assolta per spese relative al trasferimento, nel caso in cui il detto soggetto, qualora non fosse stato applicato l'art. 5, n. 8, sarebbe stato tenuto a pagare l'imposta a valle sul trasferimento.

3) Qualora l'attività economica del cedente anteriore all'operazione commerciale rientrante nell'ambito di applicazione dell'art. 5, n. 8, sia stata pienamente soggetta ad imposta, se l'imposta a monte sia detraibile per un pagamento effettuato in relazione alla cessazione della detta attività».

20. Hanno presentato osservazioni scritte l'Abbey National, i governi olandese e del Regno Unito e la Commissione. L'Abbey National, il governo del Regno Unito e la Commissione hanno presentato anche osservazioni orali all'udienza.

Analisi

L'oggetto della questione pregiudiziale

21. Le tre questioni, così come sono formulate, suggeriscono tre criteri (che l'Abbey National sembra preferire) che consentirebbero di pervenire ad una soluzione della controversia. Tuttavia, essi non costituiscono gli unici criteri possibili. Il governo olandese e la Commissione propongono un'analisi diversa. Pertanto, pur riconoscendo che le considerazioni derivanti dalle tre questioni specifiche sottoposte alla Corte possano avere rilevanza, analizzerò più in generale la questione che segue: «Qualora uno Stato membro si sia avvalso della facoltà conferitagli dagli artt. 5, n. 8, e 6, n. 5, di modo che il trasferimento di un'universalità totale o parziale di beni non è considerata come una fornitura di beni o una prestazione di servizi, può il cedente dedurre l'IVA gravante sulle forniture o sulle prestazioni ricevute per poter effettuare tale trasferimento?».

Finalità dell'art. 5, n. 8

22. Ai fini dell'interpretazione dell'art. 5, n. 8, e della sua applicazione ad una situazione di fatto come quella della Scottish Mutual, occorre considerare l'obiettivo in vista del quale esso è stato adottato.

23. Il preambolo della sesta direttiva IVA e di quella che l'ha preceduta, la seconda direttiva IVA [7], non forniscono alcun chiarimento al riguardo. Tuttavia, nella motivazione della proposta di sesta direttiva della Commissione [8], la facoltà in questione viene descritta come offerta «onde semplificare e non oberare la tesoreria dell'impresa».

24. Sebbene la disposizione proposta fosse più restrittiva di quella infine adottata, è evidente che l'obiettivo perseguito è la comodità. Se l'IVA venisse fatturata sul trasferimento del patrimonio di un'azienda, notevoli somme di denaro potrebbero essere immobilizzate soltanto per essere dedotte successivamente. Il risultato finale sarebbe pari a zero, ma l'impresa potrebbe trovarsi in una situazione finanziaria difficile nel momento, che potrebbe essere delicato, del cambiamento di proprietà. Uno Stato membro può evitare agevolmente di creare siffatte difficoltà facendo ricorso all'art. 5, n. 8, in quanto l'onere complessivo dell'IVA gravante sull'azienda e l'importo totale riscosso dalle autorità fiscali non risulteranno intaccati.

Trasferimento di un'universalità totale o parziale di beni

25. La questione di cosa costituisca un «trasferimento di un'universalità totale o parziale di beni» non è stata discussa dinanzi alla Corte, nonostante il governo olandese abbia chiesto se il trasferimento su cui verte la presente causa rientrasse in tale definizione; sembra inoltre che il VAT and Duties Tribunal abbia ritenuto che non esistesse la prova che l'Atholl House costituisse un'attività commerciale specifica ed autonoma, così da poter qualificare la cessione del diritto del locatore come «cessione di azienda con continuità d'esercizio».

26. Il trasferimento di un'«universalità totale di beni», visto nel contesto di un'operazione effettuata da un soggetto passivo — persona che esercita un'attività economica — fa riferimento evidentemente al trasferimento di un'azienda, nella sua interezza, mediante il trasferimento del suo patrimonio anziché di quote di partecipazione nell'azienda stessa.

7 — Seconda direttiva del Consiglio 11 aprile 1967, 67/228/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari – Struttura e modalità d'applicazione del sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU L 71, pag. 1303; in prosieguo: la «seconda direttiva»). Il predecessore dell'art. 5, n. 8, della sesta direttiva era una nota relativa all'art. 5, n. 1, dell'allegato A della seconda direttiva, così redatta: «Gli Stati membri hanno la facoltà di considerare che, in caso di apporto ad una società di una universalità totale o parziale di beni, la società beneficiaria è ritenuta continuare la persona del contraente».

8 — Bollettino delle Comunità europee, supplemento 11/73.

27. La nozione di «universalità parziale di beni» [9], tuttavia, non è chiara. In particolare, si pone la questione di come tracciare una distinzione tra il trasferimento di una tale universalità parziale di beni ed il trasferimento normale di una o più parti del patrimonio dell'azienda, che normalmente costituisce un'operazione soggetta ad imposta. A tale riguardo il diritto comunitario tace; nessuna direttiva IVA fornisce una risposta a tale questione, che sino ad ora non è stata affrontata dalla Corte.

28. La soluzione adottata dal Regno Unito sembrerebbe ragionevole: quando beni che costituiscono parte di un'azienda e possono essere sfruttati separatamente vengono trasferiti in modo che vi sia continuità di esercizio, è possibile avvalersi della facoltà concessa dall'art. 5, n. 8, della sesta direttiva e l'operazione si considera come non avvenuta. Tali criteri non sembrano contrastare con l'ampia formulazione della disposizione comunitaria, e la questione se essi siano soddisfatti nel caso di specie deve pertanto rimanere materia di competenza del giudice nazionale.

29. La presente causa verte su un'operazione che si ritiene costituisca, ai sensi della definizione utilizzata nel Regno Unito, trasferimento di un'universalità parziale di beni — in altre parole, una parte autonoma di un'azienda. Il fatto che il trasferimento non avesse ad oggetto l'universalità totale dei beni della Scottish Mutual ha dato adito nel presente procedimento ad alcune considerazioni in merito alla questione se l'IVA pagata in occasione del trasferimento fosse in qualche modo ascrivibile all'attività di locazione immobiliare che essa ha continuato a svolgere — e detraibile nell'ambito di questa —, ovvero all'insieme della sua attività, comprendente il settore assicurativo e quello della locazione immobiliare. Anziché affrontare subito tali questioni, tuttavia, ritengo più utile considerare anzitutto la situazione del semplice trasferimento di un'universalità di beni. Si vedrà in seguito in che misura occorra fare riferimento alla situazione concreta del trasferimento di un'universalità parziale dei beni di un'impresa che eserciti attività diverse.

Trasferimento di un'universalità totale di beni

30. La situazione più semplice da esaminare, e dalla quale è possibile dedurre la disciplina di altre situazioni, è quella del trasferimento di tutti i beni di un'azienda che svolga esclusivamente operazioni soggette ad imposta.

31. Per poter essere dedotta, l'IVA deve avere gravato su beni o servizi (operazioni a monte) utilizzati per operazioni imponibili (operazioni a valle) del soggetto passivo. - Ciò risulta chiaramente dall'art. 17, n. 2,

9 — E dei suoi equivalenti in altre lingue — «universalité partielle de biens», «Teilvermögen», «gedeelte van een algemeenheid van goederen», per esempio.

in particolare se considerato nel contesto della disposizione ch'esso ha sostituito — l'art. 11, n. 1, della seconda direttiva, che faceva riferimento a beni o servizi «utilizzati per i bisogni della sua impresa» — e della proposta di sesta direttiva [10], che parlava di beni e servizi «destinati ad essere impiegati per i bisogni delle proprie attività soggette ad imposta». Sembra quindi che il legislatore abbia deliberatamente scelto una formulazione intesa a limitare l'esercizio del diritto di detrazione alle situazioni in cui i beni o servizi a monte vengono utilizzati ai fini di operazioni imponibili specifiche [11]. Il principio secondo cui la deducibilità dell'imposta dipende dall'operazione cui essa afferisce è inerente anche alle regole che disciplinano la ripartizione dell'imposta contenute agli artt. 17, n. 5, e 19.

32. Vista sotto questo profilo, nel sistema dell'IVA la situazione delle operazioni esenti è anomala, soprattutto nei casi in cui esse costituiscono elementi del prezzo di successive operazioni soggette ad imposta. Il loro costo totale, comprensivo dell'IVA riscossa sulle operazioni a monte, si ripercuoterà — presumibilmente — sul prezzo fatturato. In tali circostanze, l'imposizione sarà doppia o cumulativa, in quanto l'IVA sarà fatturata totalmente su un'operazione a valle di cui uno degli elementi di costo già include l'IVA. Il principio che regola la riscossione dell'IVA rischia di essere gravemente compromesso dal fatto che una serie di operazioni può in tal modo interrompersi in più punti, con una ripetizione dell'imposizione cumulativa. Tali considerazioni suggeriscono che il regime concesso alle esenzioni dev'essere applicato restrittivamente [12]; nei limiti del possibile, il regime IVA di ogni operazione dev'essere conforme al principio base, onde evitare distorsioni.

33. Tale effetto sulle operazioni esenti costituisce il fulcro dell'impostazione adottata dalla Corte nella sentenza BLP [13]. Una società di gestione di partecipazioni finanziarie aveva ceduto il 95% delle quote di una sua filiale mediante un'operazione esente (le operazioni relative a quote societarie sono obbligatoriamente esentate in forza dell'art. 13, parte B, n. 5). Lo scopo della cessione era raccogliere fondi per pagare debiti relativi ad operazioni imponibili. Come nella specie, la società aveva pagato prestazioni professionali nell'ambito della cessione, ed occorreva stabilire se l'IVA fatturata su tali prestazioni fosse detraibile. La Corte ha dichiarato che, per conferire il diritto a deduzione, «i beni o servizi di cui trattasi devono presentare una connessione diretta ed immediata con le operazioni soggette ad imposta» [14] e che, pertanto, «quando un soggetto passivo fornisce servizi a un altro soggetto passivo, il quale li utilizza per effettuare un'operazione esente, quest'ultimo non ha diritto di detrarre l'IVA pagata a monte, anche nel

10 — Proposta di sesta direttiva del Consiglio in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari — Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 1973, C 80, pag. 1).

11 — Sentenza 13 dicembre 1989, causa C-342/87, Genius Holding (Racc. pag. 4227, punto 12).

12 — La Corte ha riconosciuto che i termini con i quali sono state designate le esenzioni di cui all'art. 13 della sesta direttiva devono essere interpretati restrittivamente, dato che costituiscono deroghe al principio generale secondo cui l'IVA è riscossa per ogni prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso da un soggetto passivo; v., ad esempio, sentenza 15 giugno 1989, causa 348/87, Stichting Uitvoering Financiële Acties (Racc. pag. 1737, punto 13), e, più recentemente, 7 settembre 1999, causa C-216/97, Gregg (Racc. pag. I-4947, punto 12).

13 — Sentenza 6 aprile 1995, causa C-4/94 (Racc. pag. 983).

14 — Punto 19.

caso in cui lo scopo ultimo dell'operazione esente sia la realizzazione di un'operazione soggetta a imposta» [15]. Detta sentenza si fondava non soltanto sulla lettera della prima e della sesta direttiva, ma anche sulla considerazione che sarebbe stato contrario alla necessità di garantire la certezza del diritto e di agevolare le operazioni inerenti all'applicazione dell'imposta imporre alle autorità fiscali di accertare la volontà del soggetto passivo nei casi in cui le operazioni non appaiano oggettivamente connesse ad operazioni imponibili [16].

34. In altri casi, tuttavia, la Corte ha adottato un'impostazione apparentemente più ampia. Nella sentenza Intiem [17], ad esempio, ha dichiarato che il diritto di detrarre l'IVA a monte «riguarda i beni ed i servizi attinenti all'esercizio delle attività professionali da parte del soggetto passivo»; nella sentenza Sofitam [18] ha statuito che «il diritto a deduzione deve applicarsi in modo tale che il suo campo d'applicazione corrisponda, per quanto possibile, alla sfera delle attività professionali del contribuente», e nella sentenza Ghent Coal [19] ha stabilito che un soggetto passivo che agisce in quanto tale ha il diritto di detrarre l'IVA dovuta o assolta per beni che gli sono stati forniti o per servizi che gli sono stati prestati ai fini di opere di investimento destinate ad essere utilizzate nell'ambito di operazioni imponibili, anche qualora, a causa di circostanze estranee alla sua volontà, il soggetto passivo non abbia mai fatto uso dei suddetti beni e servizi per realizzare operazioni imponibili. Del resto, nella stessa sentenza BLP la Corte ha anche dichiarato che se la società avesse raccolto fondi mediante un mutuo bancario anziché mediante un'operazione esente, avrebbe potuto detrarre l'IVA sulle prestazioni professionali pagate a tal fine, in quanto tali pagamenti avrebbero costituito spese generali facenti parte degli elementi di costo delle sue operazioni soggette ad imposta [20].

35. Il contrasto tra le due impostazioni potrebbe essere più apparente che reale. Il riferimento agli elementi di costo contenuto nella sentenza BLP è inteso a rammentare il principio base enunciato all'art. 2 della prima direttiva: «A ciascuna transazione, l'imposta sul valore aggiunto [...] è esigibile, previa deduzione dell'ammontare dell'imposta sul valore aggiunto che ha gravato direttamente sul costo dei diversi elementi costitutivi del prezzo». Pertanto, ciò che conta è se l'operazione tassata a monte costituisca un elemento del prezzo di un'operazione a valle soggetta ad imposta, e non se sia di per sé soggetta ad imposta l'operazione più strettamente connessa. - Come ha rilevato all'udienza la Commissione [21], la conclusione da trarre dalla sentenza BLP è che la questione da risolvere non è quale sia l'operazione con la quale l'elemento costitutivo del prezzo presenta il

15 — Punto 28 della motivazione e dispositivo.

16 — Punto 24.

17 — Sentenza 8 marzo 1988, causa 165/86 (Racc. pag. 1471, punto 13).

18 — Sentenza 22 giugno 1993, causa C-333/91 (Racc. pag. I-3513, punto 11).

19 — Sentenza 15 gennaio 1998, causa C-37/95 (Racc. pag. I-1, punti 17 e 24 della motivazione e dispositivo). V. anche sentenza 29 febbraio 1996, causa C-110/94, Inzo (Racc. pag. I-857, punti 20 e 21).

20 — Punto 25.

21 — La posizione assunta dalla Commissione all'udienza differiva da quella espressa nelle sue osservazioni scritte, in cui essa aveva affermato, in sostanza, che l'IVA sulle operazioni a monte che presentano un nesso diretto ed immediato con un trasferimento ritenuto diverso da una fornitura non è deducibile. All'udienza aveva affermato di essere stata «influenza dalla lucidità» delle osservazioni scritte del governo olandese. Tuttavia, occorre anche rilevare che in una lettera inviata dalla Commissione ai consulenti finanziari dell'Abbey National il 26 febbraio 1997, inclusa nel fascicolo trasmesso dalla High Court, si affermava che l'esercizio della facoltà concessa dall'art. 5, n. 8, «non può implicare una differenza di disciplina fiscale dei costi del trasferimento. Qualunque altra interpretazione contrasterebbe con il principio di neutralità dell'imposta e con i principi generali del sistema dell'IVA».

nesso più immediato e diretto, quanto piuttosto se esista un nesso sufficientemente diretto ed immediato con un'attività economica soggetta ad imposta. D'altro canto, occorre sottolineare che nella specie la Corte doveva pronunciarsi su prestazioni *non oggettivamente connesse* ad operazioni imponibili [22]. Tuttavia, dalla sentenza BLP emerge che l'effetto di «interruzione della catena», che è un elemento inerente alle operazioni esenti, impedirà sempre che l'IVA riscossa sulle prestazioni utilizzate per tale operazione sia deducibile dall'IVA dovuta su una successiva prestazione a valle di cui l'operazione esente è un elemento costitutivo del prezzo. L'esigenza di un «nesso diretto ed immediato», pertanto, non riguarda esclusivamente l'anello più vicino della catena, ma serve ad escludere situazioni nelle quali la catena sia stata interrotta da un'operazione esente [23].

36. Occorre poi sottolineare che il trasferimento di un'universalità totale di beni all'interno di uno Stato membro che si sia avvalso della facoltà offertagli dall'art. 5, n, 8, non costituisce un'operazione soggetta ad imposta. Su tale punto condivido il parere espresso all'udienza sia dal governo del Regno Unito che dalla Commissione, secondo cui è superfluo considerare il trasferimento come un'operazione che normalmente sarebbe soggetta ad imposta. - Poiché dev'essere considerata come una «non cessione», il fatto ch'essa avrebbe costituito un'operazione soggetta ad imposta, qualora l'opzione non fosse stata esercitata, è irrilevante. Ritengo pertanto, come la Commissione, che la seconda questione sollevata dalla High Court non sia pertinente ai fini della soluzione richiesta dal caso di specie.

37. Poiché il trasferimento non costituisce un'operazione soggetta ad imposta, dall'art. 17, n. 2, della sesta direttiva discende inevitabilmente ch'esso non può a sua volta conferire diritto alla detrazione dell'IVA a monte assolta in relazione a detta operazione.

38. Tuttavia, non si tratta neppure di un'operazione esente. Un'operazione esente ha l'effetto di interrompere la catena dell'IVA. Non vi è alcun motivo per ritenere che la catena sia interrotta da un'operazione che si considera «come non avvenuta». Per contro, la disposizione secondo cui «il beneficiario continua la persona del cedente» sottolinea la continuità della situazione sotto il profilo dell'IVA. Sebbene — per riprendere la metafora — un anello della catena sia considerato come inesistente, tale «anello mancante» non determina un'interruzione ed un nuovo inizio della catena, quanto piuttosto un rapporto sequenziale tra gli anelli delle due parti della stessa. Inoltre, secondo il mio ragionamento, la disciplina delle esenzioni va applicata restrittivamente. Pertanto, occorre approfondire la ricerca per accertare se l'IVA che si chiede di poter detrarre abbia gravato su un'operazione che rappresenta un elemento costitutivo del prezzo di un'altra operazione soggetta ad imposta.

22 — Punto 24.

23 — A tale proposito, concordo con le conclusioni dell'avvocato generale Saggio presentate il 30 settembre 1999 nella causa C-98/98, Commissioners of Customs and Excise/ Midland Bank, sentenza 8 giugno 2000, Racc. pag. I-4177, pag. I-4179, paragrafo 29, nelle quali l'avvocato generale osserva che i termini «diretto» e «immediato» evocano un «collegamento particolarmente stretto» tra due operazioni, nel quale non si inserisce una terza operazione «interrompendo la serie causale».

39. Di regola, quando i beni di un'azienda vengono venduti, il venditore (cedente) calcola il prezzo in modo da ripercuotervi tutte le spese relative alla vendita. Dette spese, pertanto, insieme a tutte quelle sostenute dall'acquirente (cessionario), fanno parte degli elementi del prezzo di operazioni imponibili successive. Tuttavia, l'IVA gravante su operazioni effettuate nell'ambito della vendita può essere dedotta dall'acquirente — ossia la persona che svolge le operazioni imponibili successive — soltanto se è stato quest'ultimo a pagarla. E se non può essere dedotta, l'IVA darà origine — in contrasto con il principio fondamentale della neutralità dell'imposta che regge il sistema dell'IVA — ad una doppia tassazione. Per evitare tale problema, la soluzione ovvia è che l'IVA deve poter essere dedotta dal cedente. In tal modo, inoltre, il cessionario viene collocato nella stessa situazione in cui si troverebbe qualora avesse sostenuto egli stesso tutte le spese e potesse recuperare l'IVA pagata su di esse.

40. In quest'ultimo caso sarebbe necessario ritenere che i beni o servizi siano stati acquistati a monte dal cedente ai fini delle successive operazioni imponibili a valle del cessionario, impostazione sostenuta dall'Abbey National e cui fa riferimento la prima questione della High Court. Il governo del Regno Unito ha obiettato che ciò implicherebbe un'inammissibile inversione dell'ordine stabilito dall'art. 5, n. 8, che farebbe del cedente il successore del cessionario. Tale obiezione mi sembra infondata. Questa impostazione postula semplicemente che lo scopo cui è destinata l'operazione a monte possa essere quello della persona che nel caso specifico si ritiene essere il successore della persona che ha effettuato l'acquisto a monte, e non richiede affatto un'inversione della catena.

41. Tuttavia, il ragionamento svolto nei due paragrafi precedenti è fondato in certa misura sull'ipotesi di una successione cronologica ai fini della determinazione del rapporto intercorrente tra le operazioni a monte e quelle a valle. Seguendo tale ragionamento, inoltre, la conclusione cambia a seconda che le spese sostenute dal cedente nell'ambito del trasferimento vengano traslate o meno sul cessionario nel prezzo. Ma la realtà economica degli affari non è necessariamente conforme a tale ipotesi cronologica — né peraltro è inerente al sistema dell'IVA, in quanto l'imposta deducibile è quella «dovuta o assolta per le merci che gli sono o gli saranno fornite e per i servizi che gli sono o gli saranno prestati».

42. Secondo un'impostazione più ampia, quando un contribuente esercita un'attività economica nell'ambito della quale effettua forniture o prestazioni interamente soggette ad imposta, tutti i beni e servizi che egli acquista ai fini di tale attività costituiscono elementi del prezzo delle sue operazioni a valle e l'IVA che grava su di esse deve poter essere detratta interamente. Il fatto che, su un piano puramente contabile, le operazioni a monte non siano ascritte a specifiche operazioni a valle, né ripartite tra di esse, nella specie non ha alcuna rilevanza. É evidente che non tutti i beni e servizi utilizzati da un soggetto passivo possono essere attribuiti direttamente ad una specifica operazione a valle. Alcuni avranno natura di spese generali e, nella misura in cui queste ultime sono elementi costitutivi del prezzo di operazioni soggette ad impo-

sta, l'IVA riscossa su di esse può essere detratta [24]. Molti tipi di spese generali possono essere assorbiti dall'attività nel suo complesso, con il solo effetto di incidere indirettamente sul margine di profitto perseguito.

43. Un siffatto tipo di spese generali comprende le spese relative all'avviamento di un'attività. Dalla giurisprudenza della Corte [25] emerge che l'IVA su dette spese può essere detratta dal soggetto passivo, anche in alcuni casi in cui non esiste imposta a valle dalla quale dedurla, con la conseguenza che la detrazione equivale di fatto ad un rimborso al contribuente da parte delle autorità fiscali. Secondo la legislazione del Regno Unito [26], lo stesso vale per l'IVA gravante sulle spese sostenute nell'ambito della cessazione di un'attività, e la Commissione all'udienza sembra aver ammesso che tale impostazione è conforme al diritto comunitario.

44. Sono d'accordo. Nella sentenza Rompelman [27], la Corte ha dichiarato 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». Tale obiettivo non verrebbe conseguito se al momento della cessazione dell'attività rimanesse a carico dell'imprenditore un'IVA non deducibile. Si può inoltre osservare che, sotto il profilo economico, le spese relative alla cessazione di un'attività costituiscono costi dell'impresa nel suo complesso e quindi elementi costitutivi del prezzo delle operazioni da essa compiute, anche se non vengono specificamente contabilizzate come tali.

45. Il trasferimento dell'universalità totale dei beni di un'azienda — in particolare quando, ai sensi dell'art. 5, n. 8, si considera l'operazione come non avvenuta e si ritiene che il beneficiario continui la persona del cedente — non equivale alla liquidazione dell'impresa stessa e, anche in questo caso, devo accogliere il parere della Commissione secondo cui il criterio sotteso dalla terza questione della High Court non è forse il più pertinente. Esso tuttavia può ispirare, come ha suggerito all'udienza la Commissione, un'utile analogia. Se è possibile detrarre l'IVA pagata, dopo la conclusione delle ultime operazioni tassate, nell'ambito della cessazione di un'attività, allora lo stesso deve valere anche nel caso in cui l'impresa non venga liquidata bensì ceduta, in modo tale da continuare a funzionare e a compiere operazioni imponibili — in altri termini, quando l'azione intrapresa costituisca un evento rientrante nell'ambito del proseguimento dell'attività anziché l'evento che pone fine alla stessa.

24 — V. sentenza BLP, punto 25.

25 — V. sentenze 14 febbraio 1985, causa 268/83, Rompelman (Racc. pag. 655), Ghent Coal e Inzo, entrambe citate alla nota 19, e, più recentemente, 21 marzo 2000, cause riunite C-110/98 e C-147/98, Gabalfrisa e a. (Racc. pag. I-1577).

26 — V. art. 94, n. 5, del Value Added Tax Act 1994.

27 — Citata alla nota 25, punto 19.

46. Pertanto, le due impostazioni conducono alla stessa conclusione: in caso di trasferimento dell'universalità totale dei beni di un'azienda che effettua soltanto operazioni soggette ad imposta, ai sensi dell'art. 5, n. 8, il cedente può dedurre l'IVA pagata sulle operazioni a monte effettuate in occasione del trasferimento, in quanto tali operazioni a monte corrispondono ad operazioni a valle e la catena che collega le une alle altre non viene interrotta da un'operazione intermedia esente.

47. Per tale motivo, dagli artt. 17, n. 5, e 19 discende chiaramente che quando il trasferimento di un'universalità totale di beni ha ad oggetto un'azienda che effettua operazioni soggette ad imposta ed operazioni esenti, l'IVA assolta a monte dev'essere ripartita tra di esse, con la conseguenza che potrà esserne detratta solo una parte.

Trasferimento di un'universalità parziale di beni

48. La questione della ripartizione dell'imposta non pare altrettanto semplice allorché il trasferimento abbia ad oggetto soltanto una parte dei beni del cedente e, come nella specie, quest'ultimo effettui sia operazioni soggette ad imposta che operazioni esenti. In tal caso, infatti, sembra sorgere un'ulteriore complicazione, in quanto i beni trasferiti rappresentano solo una parte dell'attività tassata del cedente, la quale costituisce a sua volta solo una parte dell'insieme delle sue attività.

49. Tuttavia, alla luce delle conclusioni cui sono giunto per quanto riguarda il trasferimento di un'universalità totale di beni, mi sembra che tale complicazione sia soltanto apparente. Se l'IVA gravante sui servizi connessi al trasferimento può essere dedotta, è perché essa è ascrivibile — in ragione dell'esistenza di un nesso diretto ed immediato — ad operazioni effettuate dalla parte dell'impresa i cui beni sono oggetto del trasferimento. Di conseguenza, se dette operazioni sono tutte tassate, l'IVA sarà interamente deducibile e non sarà necessario spingersi oltre. Occorrerà procedere alla ripartizione dell'imposta nel caso in cui le operazioni siano in parte soggette ad imposta ed in parte esenti.

50. L'unico caso in cui sarebbe necessario esaminare altri aspetti dell'attività del soggetto passivo ai fini della ripartizione dell'imposta sarebbe quello in cui si ritenesse che, contrariamente a quanto da me sostenuto, l'IVA in questione non potesse essere considerata ascrivibile alle operazioni tassate della parte dell'impresa che costituisce l'oggetto della cessione.

51. Ritengo che in tal caso, prima di escludere qualunque possibilità di detrazione, occorrerebbe verificare se — come s'ipotizza ad esempio al punto 25 della sentenza BLP — le spese del trasferimento rappresentassero elementi costitutivi del prezzo, sotto forma di spese generali, di

operazioni effettuate dall'impresa nel suo insieme (nella specie, l'attività assicurativa) o da un parte di questa (nella specie, l'attività di locazione immobiliare) di cui la parte trasferita costituiva una parte più piccola. Tali questioni, tuttavia, sarebbero questioni di fatto rientranti nella competenza del giudice a quo.

Conclusioni

52. Pertanto, ritengo che la Corte debba risolvere le questioni sottopostele dalla High Court nel modo seguente:

Qualora uno Stato membro si avvalga della facoltà concessagli dagli artt. 5, n. 8, e 6, n. 5, della sesta direttiva IVA in modo tale che il trasferimento di un'universalità totale o parziale di beni non sia considerata come una fornitura di beni o una prestazione di servizi, l'IVA afferente ai beni o servizi acquistati ai fini del trasferimento è deducibile dal cedente:

— per intero, nel caso in cui i beni siano quelli di un'azienda che effettua unicamente operazioni soggette ad imposta;

— conformemente agli artt. 17, n. 5, e 19 della direttiva, nel caso in cui i beni siano quelli di un'azienda che effettua sia operazioni soggette ad imposta che operazioni esenti.