SENTENZA DELLA CORTE (Quinta Sezione)
22 febbraio 2001 *

Nel procedimento C-408/98,

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 (England & Wales), Queen's Bench Division (Divisional Court) (Regno Unito), nella causa dinanzi ad essa pendente tra

Abbey National plc

e

Commissioners of Customs & Excise,

domanda vertente sull'interpretazione degli artt. 5, n. 8, e 17, n. 2, lett. a), 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 (Quinta Sezione),

composta dai sigg. D.A.O. Edward, facente funzione di presidente della Quinta Sezione, P. Jann e L. Sevón (relatore), giudici,

avvocato generale: F.G. Jacobs
cancelliere: L. Hewlett, amministratore

viste le osservazioni scritte presentate:

— per l'Abbey National plc, dai sigg. R. Cordora, QC, e D. Southern, barrister, su incarico del sig. S. Rose, solicitor;

— per il governo del Regno Unito, dalla sig.ra R. Magrill, in qualità di agente, assistita dal sig. K. Parker, QC, e dalla sig.ra M. Hall, barrister;

— per il governo dei Paesi Bassi, dal sig. M.A. Fierstra, in qualità di agente;

— per la Commissione delle Comunità europee, dal sig. E. Traversa e dalla sig.ra F. Riddy, in qualità di agenti,

vista la relazione d'udienza,

sentite le osservazioni orali dell'Abbey National plc, del governo del Regno Unito e della Commissione, rappresentata dal sig. R. Lyal, in qualità di agente, all'udienza del 23 febbraio 2000,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 13 aprile 2000,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 Con ordinanza 2 novembre 1998, pervenuta alla Corte il 17 novembre successivo, la Hight Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Divisional Court), ha proposto, ai sensi dell'art. 177 del Trattato CE (divenuto art. 234 CE), tre questioni pregiudiziali relative all'interpretazione degli artt. 5, n. 8, e 17, n. 2, lett. a), 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; in prosieguo: la «sesta direttiva»).

2 Tali questioni sono state sollevate nell'ambito di una controversia tra l'Abbey National plc (in prosieguo: l'«Abbey National») e i Commissioners of Customs & Excise (amministrazione delle imposte indirette; in prosieguo: i «Commissioners») in ordine al diritto di detrarre l'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») pagata sugli onorari presi a carico per vari servizi acquisiti al fine di effettuare il trasferimento di un immobile con continuità di esercizio («as a going concern»).

Sfondo normativo

Normativa comunitaria

3 L'art. 2, secondo comma, 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»), dispone che, «[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 L'art. 2, punto 1, della sesta direttiva assoggetta all'IVA 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.

5 Ai sensi dell'art. 5, n. 8, della sesta direttiva:

«In caso di trasferimento a titolo oneroso o gratuito o sotto forma di conferimento a una società di una 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. 13, parte C, primo comma, lett. a), «gli Stati membri possono accordare ai loro soggetti passivi il diritto di optare per l'imposizione nel caso di (...) affitto e locazione di beni immobili».

7 L'art. 17, n. 2, lett. a), della sesta direttiva 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:

a) 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».

8 Per quanto riguarda i beni ed i servizi utilizzati da un soggetto passivo per effettuare nel contempo operazioni che danno diritto a detrazione e operazioni che non conferiscono tale diritto, l'art. 17, n. 5, primo comma, della sesta direttiva precisa che «la deduzione è ammessa soltanto per il prorata dell'imposta sul valore aggiunto relativo alla prima categoria di operazioni». Ai sensi dell'art. 17, n. 5, secondo comma, della sesta direttiva, «[d]etto prorata è determinato ai sensi dell'articolo 19 per il complesso delle operazioni compiute dal soggetto passivo».

Normativa nazionale

9 Risulta dall'ordinanza di rinvio che il Regno Unito, avvalendosi della facoltà prevista all'art. 5, n. 8, della sesta direttiva, ha in particolare adottato l'art. 5, n. 1, del Value Added Tax (Special Provisions) Order (regolamento recante disposizioni speciali in materia di IVA, SI 1995, pag. 1268; in prosieguo: il «VAT Order»), che ha sostituito l'art. 5, n. 1, del Value Added Tax (Special Provisions) Order (SI 1992, pag. 3129). La detta disposizione stabilisce che, qualora un soggetto trasferisca un'impresa, o parte di un'impresa, e vi sia continuità di esercizio («as a going concern»), il trasferimento non è considerato né come una cessione di beni né come una prestazione di servizi. Tale disposizione precisa che

il cessionario deve utilizzare i beni per esercire lo stesso tipo di impresa del cedente e dev'essere, o immediatamente divenire, un soggetto passivo e che, in caso di trasferimento di una parte di impresa, tale parte deve poter formare oggetto di esercizio separato.

Controversia nella causa principale e questioni pregiudiziali

10 La Scottish Mutual Assurance plc (in prosieguo: la «Scottish Mutual»), una società di assicurazioni sulla vita, è una controllata al 100% dell'Abbey National, che quest'ultima rappresenta ai fini dell'IVA.

11 Oltre alla sua attività nel settore assicurativo, la Scottish Mutual svolge un'attività di locazione di locali ad uso professionale o commerciale. Nell'ambito di quest'ultima attività, essa era titolare di un contratto di locazione di 125 anni su un immobile ad uso professionale e commerciale, l'Atholl House ad Aberdeen, che essa sublocava a locatari commerciali. La Scottish Mutual, conformemente alla normativa del Regno Unito che aveva trasposto l'art. 13, parte C, primo comma, lett. a), della sesta direttiva, aveva optato per la fatturazione dell'IVA sui canoni di locazione da lei percepiti per l'Atholl House, potendo così recuperare la totalità dell'IVA versata a monte sulle spese relative al possesso dell'immobile.

12 Con contratto del 16 dicembre 1992 la Scottish Mutual vendeva i suoi diritti sul contratto di locazione di 125 anni, nonché quelli relativi alla sublocazione, per GBP 5,4 milioni ad una società non appartenente al medesimo gruppo. I Commissioners ritenevano che la vendita costituisse un trasferimento con continuità di esercizio ai sensi dell'art. 5, n. 1, del VAT Order, che le altre condizioni del detto articolo fossero soddisfatte e che, pertanto, nessun pagamento di IVA fosse dovuto sul prezzo di vendita.

13 Tuttavia, al fine di realizzare il detto trasferimento, la Scottish Mutual aveva fatto ricorso a vari servizi e aveva così preso a carico onorari sui quali essa aveva dovuto pagare un importo di GBP 4 365 a titolo di IVA.

14 Poiché i Commissioners avevano considerato che solo una parte dell'IVA pagata a monte su tali spese poteva essere recuperata, l'Abbey National, che riteneva di aver diritto di recuperare tale IVA per intero, proponeva un ricorso dinanzi al VAT and Duties Tribunal di Londra (Regno Unito). Tale ricorso veniva respinto con decisione del 9 giugno 1997. L'Abbey National interponeva quindi appello dinanzi alla High Court of Justice.

15 Alla luce di quanto sopra, la High Court of Justice ha deciso di sospendere il giudizio e di sottoporre 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 una 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».

Sulle questioni pregiudiziali

16 Con tali tre questioni, che occorre esaminare congiuntamente, il giudice a quo chiede, in sostanza, se, qualora uno Stato membro si sia avvalso della facoltà accordatagli dall'art. 5, n. 8, della sesta direttiva, di modo che il trasferimento di una universalità totale o parziale di beni non sia considerata come una cessione di beni, il cedente possa detrarre l'IVA gravante sulle spese sostenute per i servizi acquisiti al fine di effettuare tale trasferimento.

Argomenti delle parti

17 L'Abbey National considera che, nel trasferimento di una universalità totale o parziale di beni, il cedente ha il diritto di detrarre l'IVA a monte gravante sulle spese da esso sostenute per i servizi acquisiti al fine di effettuare tale trasferimento.

18 A questo proposito essa fa valere, in particolare, che, ai fini dell'IVA, qualora il cedente e il cessionario utilizzino entrambi, l'uno prima della cessione, l'altro dopo, i beni patrimoniali dell'impresa trasferita per effettuare cessioni integralmente imponibili, il cedente può, in forza dell'art. 5, n. 8, della sesta direttiva, prendere in considerazione le cessioni imponibili del cessionario in modo tale da recuperare integralmente l'IVA assolta a monte. In altri termini, benché non si configuri un'operazione imponibile in sé, ai fini dell'IVA pagata a monte,

resterebbe sempre un nesso immediato e diretto con le attività economiche imponibili del cessionario relative ai beni patrimoniali trasferiti.

19 Il governo olandese rileva che, qualora uno Stato membro abbia optato per l'applicazione dell'art. 5, n. 8, della, sesta direttiva, si fa «astrazione» dalle cessioni di beni e dalle prestazioni di servizi, per loro natura soggette ad imposta, fornite nell'ambito del trasferimento di una universalità totale o parziale di beni. Una siffatta sostituzione «neutra» di un soggetto passivo ad un altro, ai fini dell'applicazione dell'IVA, potrebbe unicamente essere messa in relazione alle attività economiche ordinarie del cedente. Tali attività economiche dovrebbero altresì determinare il diritto a detrazione dell'IVA sulle spese da lui sostenute al fine di realizzare il trasferimento. Se il soggetto passivo effettua unicamente operazioni esentate, non esisterebbe un diritto a detrazione. Se egli effettua sia operazioni soggette ad imposta sia operazioni esentate, la regola del prorata, di cui agli artt. 17, n. 5, e 19 della sesta direttiva, si applicherebbe. Qualora le attività economiche ordinarie del cedente, anteriori ad un trasferimento rientrante nell'ambito di applicazione dell'art. 5, n. 8, della sesta direttiva, siano state interamente assoggettate ad imposta, l'IVA a monte pagata sulle spese sostenute per le esigenze della cessazione di tali attività sarebbe detraibile.

20 Il governo del Regno Unito fa valere che, poiché le spese sostenute al fine di effettuare il trasferimento sono state utilizzate per le esigenze di un'operazione non soggetta ad imposta, non esiste alcun diritto a detrazione dell'IVA a monte pagata su tali spese. La soluzione inversa comprometterebbe la neutralità dell'IVA, in quanto il soggetto passivo beneficierebbe allora, per la stessa operazione, del vantaggio pecuniario di una detrazione dell'IVA a monte senza corrispondente obbligo di fatturare l'IVA a valle.

21 In subordine, il governo del Regno Unito sostiene che le spese sostenute a seguito della cessazione di un'attività soggetta ad imposta nell'ambito di un'attività economica principale, comprendente nel contempo cessioni soggette ad imposta e cessioni esentate, possono essere qualificate come spese generali. In quanto imposta a monte che non può ricevere una destinazione, la parte deducibile di tale imposta dovrebbe pertanto essere determinata con un metodo autorizzato dall'art. 17, n. 5, della sesta direttiva.

22 La Commissione fa valere che è necessario verificare se i servizi acquisiti dal cedente al fine di effettuare il trasferimento presentino un nesso sufficientemente immediato e diretto con un'attività economica soggetta ad imposta. A questo proposito risulterebbe dall'art. 5, n. 8, della sesta direttiva che, nel trasferimento di una universalità totale o parziale di beni, non si verifica alcuna cessione di beni e che la stessa attività economica continua. Pertanto, le spese sostenute per acquisire i detti servizi sarebbero spese sostenute per le esigenze di tale attività economica, vale a dire spese generali relative all'attività trasferita.

23 Tuttavia, per quanto riguarda l'applicazione dell'art. 17, n. 5, della sesta direttiva, la Commissione si limita ad osservare che le spese sostenute per i detti servizi possono essere considerate vuoi come spese generali relative all'attività economica trasferita, nel qual caso il cedente potrebbe detrarre integralmente l'IVA su di esse gravante, vuoi come spese generali relative al complesso dell'attività economica del cedente.

Giudizio della Corte

24 In via preliminare, occorre 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. Il sistema comune di 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, in linea di principio, di per sé soggette all'IVA (v., in questo 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; 21 marzo 2000, cause riunite da C-110/98 a C-147/98, Gabalfrisa e a., Racc. pag. I-1577, punto 44, e 8 giugno 2000, causa C-98/98, Midland Bank, Racc. pag. I-4177, punto 19).

25 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 il diritto a detrazione, e che, a tal riguardo, è indifferente lo scopo ultimo perseguito dal soggetto passivo (v. sentenze 6 aprile 1995, causa C-4/94, BLP Group, Racc. pag. I-983, punti 18 e 19, e Midland Bank, citata, punto 20).

26 Come la Corte ha dichiarato al punto 24 della citata sentenza Midland Bank, 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.

27 Occorre inoltre ricordare che, in base al principio fondamentale inerente al sistema dell'IVA e risultante dagli artt. 2 delle direttive prima e sesta, 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 (citata sentenza Midland Bank, punto 29).

28 Da questo principio nonché dal criterio 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. Pertanto questi elementi del costo devono di norma essere già

presenti prima che il soggetto passivo abbia effettuato le operazioni imponibili cui essi fanno riferimento (v. citata sentenza Midland Bank, punto 30).

29 Occorre pertanto verificare se esista un nesso immediato e diretto tra i vari servizi acquisiti dal cedente al fine di realizzare il trasferimento di una universalità totale o parziale di beni e una o più operazioni soggette ad imposta a valle.

30 A questo proposito l'art. 5, n. 8, della sesta direttiva prevede che, in caso di trasferimento di una 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. Ne consegue che, qualora uno Stato membro si avvalga di tale facoltà, il trasferimento di una universalità totale o parziale di beni non è considerato come una cessione di beni ai fini della sesta direttiva. A norma dell'art. 2 della sesta direttiva, un siffatto trasferimento non è quindi soggetto ad IVA e, pertanto, non può costituire un'operazione soggetta ad imposta ai sensi dell'art. 17, n. 2, della sesta direttiva.

31 Tuttavia, secondo l'Abbey National, dato che, ai sensi dell'art. 5, n. 8, della sesta direttiva, il cessionario continua la persona del cedente, quest'ultimo può prendere in considerazione le cessioni imponibili del cessionario al fine di poter detrarre l'intera IVA gravante sulle spese sostenute per i servizi acquisiti al fine di effettuare il trasferimento.

32 Questo argomento non può essere accolto. Infatti, da una parte, risulta dall'art. 17, n. 2, della sesta direttiva che un soggetto passivo può unicamente detrarre l'IVA gravante sui beni e sui servizi utilizzati per le esigenze delle proprie operazioni soggette ad imposta. D'altra parte, in ogni caso, l'importo dell'IVA pagata dal cedente sulle spese sostenute per i servizi acquisiti al fine di effettuare il trasferimento di una universalità totale o parziale di beni non grava direttamente sui vari elementi costitutivi del prezzo delle operazioni del cessionario soggette ad

imposta, come richiede l'art. 2 della prima direttiva. Infatti, le dette spese non fanno parte dei costi delle operazioni a valle le quali profittano dei beni e dei servizi acquisiti.

33 Occorre altresì respingere l'argomento dell'Abbey National relativo al fatto che, se l'operazione fosse stata una cessione ordinaria di beni patrimoniali aziendali e quindi un'operazione soggetta ad imposta, la Scottish Mutual avrebbe potuto detrarre l'IVA gravante sulle spese sostenute per acquisire i vari servizi acquisiti al fine di effettuare tale cessione in forza dell'art. 17, n. 2, della sesta direttiva. Il fatto che il trasferimento di una universalità totale o parziale di beni non costituisca un'operazione soggetta ad imposta per le esigenze del detto articolo è solo la conseguenza inevitabile del fatto che lo Stato membro interessato ha optato per l'applicazione dell'art. 5, n. 8, della sesta direttiva e che, pertanto, il trasferimento non è considerato come una cessione di beni. Di conseguenza, è irrilevante sapere se la cessione di beni patrimoniali aziendali avrebbe costituito un'operazione soggetta ad imposta che conferisse un diritto alla detrazione delle dette spese nell'ipotesi in cui il detto Stato membro non si fosse avvalso della facoltà offerta da tale articolo.

34 Risulta da quanto precede che i vari servizi acquisiti dal cedente al fine di effettuare il trasferimento di una universalità totale o parziale di beni non presentano un nesso immediato e diretto con una o più operazioni a valle che conferiscano un diritto a detrazione.

35 Tuttavia, i costi di tali servizi fanno parte delle spese generali del soggetto passivo e sono, in quanto tali, elementi costitutivi del prezzo dei prodotti di un'impresa. Infatti, anche nel caso di trasferimento di una universalità totale di beni, qualora il soggetto passivo non effettui più operazioni dopo l'utilizzazione dei detti servizi, i costi di questi ultimi devono essere considerati inerenti al complesso dell'attività economica dell'impresa prima del trasferimento. Ogni altra interpretazione dell'art. 17 della sesta direttiva sarebbe contraria al principio che impone che il sistema dell'IVA comporti una perfetta neutralità dell'imposizione fiscale per tutte le attività economiche dell'impresa, purché queste siano di per sé soggette all'IVA, e porrebbe a carico dell'operatore, nell'esercizio della sua

attività economica, l'onere dell'IVA senza dargli la possibilità di effettuarne la detrazione (v., in questo senso, sentenza Gabalfrisa e a., citata, punto 45). Così, si procederebbe ad un'arbitraria distinzione tra, da una parte, le spese effettuate per le esigenze di un'impresa prima dell'esercizio effettivo di quest'ultima e quelle effettuate durante il detto esercizio e, dall'altra, le spese effettuate per porre fine a tale esercizio.

36 I vari servizi utilizzati dal cedente per le esigenze del trasferimento di una universalità totale o parziale di beni comportano quindi, in linea di massima, un nesso immediato e diretto con il complesso dell'attività economica di tale soggetto passivo.

37 A questo proposito risulta dall'art. 17, n. 5, della sesta direttiva che un soggetto passivo che effettui nel contempo operazioni che danno diritto a detrazione e operazioni che non conferiscono tale diritto può unicamente detrarre la parte dell'IVA che è proporzionale all'importo relativo alle prime operazioni.

38 Tuttavia, come la Corte ha dichiarato al punto 26 della citata sentenza Midland Bank, un soggetto passivo il quale effettui sia operazioni che conferiscono un diritto a detrazione, sia operazioni che non conferiscono tale diritto, può 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 distinguere a seconda che si applichi l'art. 17, nn. 2, 3 o 5, della sesta direttiva.

39 Tale principio deve applicarsi anche ai costi dei beni e dei servizi rientranti nelle spese generali relative ad una parte delle attività economiche di un soggetto

passivo che sia chiaramente delimitata e le operazioni della quale siano tutte soggette all'IVA, mentre detti beni e servizi presentano così un nesso immediato e diretto con tale parte delle attività economiche.

40 Pertanto, se i vari servizi acquisiti dal cedente al fine di effettuare il trasferimento di una universalità totale o parziale di beni presentano un nesso immediato e diretto con una parte chiaramente delimitata delle sue attività economiche, di modo che i costi dei detti servizi facciano parte delle spese generali della detta parte dell'impresa, e che tutte le operazioni rientranti nell'ambito di tale parte siano soggette all'IVA, l'interessato può detrarre integralmente l'IVA che ha gravato sulle spese da lui sostenute per acquisire i detti servizi.

41 Spetta al giudice a quo determinare se tali criteri siano soddisfatti nella causa principale.

42 Le questioni sollevate debbono pertanto essere risolte nel senso che, qualora uno Stato membro si sia avvalso della facoltà accordata dall'art. 5, n. 8, della sesta direttiva, di modo che il trasferimento di una universalità totale o parziale di beni non sia considerato come una cessione di beni, le spese sostenute dal cedente per i servizi acquisiti al fine di effettuare tale trasferimento fanno parte delle spese generali di tale soggetto passivo e comportano quindi, in linea di massima, un nesso immediato e diretto con il complesso dell'attività economica del detto soggetto passivo. Pertanto, se il cedente effettua nel contempo operazioni che danno diritto a detrazione e operazioni che non conferiscono tale diritto, risulta dall'art. 17, n. 5, della sesta direttiva che questi può unicamente detrarre la parte dell'IVA che è proporzionale all'importo relativo alle prime operazioni. Tuttavia, se i vari servizi acquisiti dal cedente al fine di effettuare il trasferimento presentano un nesso immediato e diretto con una parte chiaramente delimitata delle sue attività economiche, di modo che i costi dei detti servizi facciano parte delle spese generali relative alla detta parte dell'impresa, e che tutte le operazioni rientranti nell'ambito di tale parte dell'impresa siano soggette all'IVA, tale soggetto passivo può detrarre integralmente l'IVA che ha gravato sulle spese da lui sostenute per acquisire i detti servizi.

Sulle spese

43 Le spese sostenute dai governi del Regno Unito e olandese nonché dalla Commissione, che hanno presentato osservazioni alla Corte, non possono dar luogo a rifusione. Nei confronti delle parti nella causa principale il presente procedimento costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese.

Per questi motivi,

LA CORTE (Quinta Sezione),

pronunciandosi sulle questioni sottopostele dalla High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Divisionnal Court), con ordinanza 2 novembre 1998, dichiara:

Qualora uno Stato membro si sia avvalso della facoltà accordata dall'art. 5, n. 8, 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 d'affari — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, di modo che il trasferimento di una universalità totale o parziale di beni non sia considerato come una cessione di beni, le spese sostenute dal cedente per i servizi acquisiti al fine di effettuare tale trasferimento fanno parte delle spese generali di tale soggetto passivo e comportano quindi, in linea di massima, un nesso immediato e diretto con il complesso dell'attività economica del detto

soggetto passivo. Pertanto, se il cedente effettua nel contempo operazioni che danno diritto a detrazione e operazioni che non conferiscono tale diritto, risulta dall'art. 17, n. 5, della sesta direttiva 77/388 che questi può unicamente detrarre la parte dell'imposta sul valore aggiunto che è proporzionale all'importo relativo alle prime operazioni. Tuttavia, se i vari servizi acquisiti dal cedente al fine di effettuare il trasferimento presentano un nesso immediato e diretto con una parte chiaramente delimitata delle sue attività economiche, di modo che i costi dei detti servizi facciano parte delle spese generali relative alla detta parte dell'impresa, e che tutte le operazioni rientranti nell'ambito di tale parte dell'impresa siano soggette all'imposta sul valore aggiunto, tale soggetto passivo può detrarre integralmente l'imposta sul valore aggiunto che ha gravato sulle spese da lui sostenute per acquisire i detti servizi.

Edward Jann Sevón

Così deciso e pronunciato a Lussemburgo il 22 febbraio 2001.

Il cancelliere

R. Grass

Il presidente della Quinta Sezione

A. La Pergola