SENTENZA DELLA CORTE (Quinta Sezione)

27 novembre 2003 *

Nel procedimento C-497/01,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'art. 234 CE, dal Tribunal d'arrondissement de Luxembourg (Lussemburgo) nella causa dinanzi ad esso pendente tra

Zita Modes Sàrl

e

Administration de l'enregistrement et des domaines,

domanda vertente sull'interpretazione dell'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 di affari — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1), nella versione risultante dalla direttiva del Consiglio 10 aprile 1995, 95/7/CE, che modifica la direttiva 77/388/CEE e introduce nuove misure di semplificazione in materia di imposta sul valore aggiunto — Campo di applicazione delle esenzioni e relative modalità pratiche di applicazione (GU L 102, pag. 18),

* Lingua processuale: il francese.

LA CORTE (Quinta Sezione),

composta dal sig. P. Jann, facente funzione di presidente della Quinta Sezione, dai sigg. D.A.O. Edward e S. von Bahr (relatore), giudici,

avvocato generale: sig. F.G. Jacobs
cancelliere: sig. R. Grass

viste le osservazioni scritte presentate:

— per l'Administration de l'enregistrement et des domaines, dal sig. F. Kremer, avocat;

— per la Commissione delle Comunità europee, dai sigg. E. Traversa e C. Giolito, in qualità di agenti,

vista la relazione del giudice relatore,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 26 settembre 2002,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 Con ordinanza 19 dicembre 2001, pervenuta alla Corte il 24 dicembre seguente, il Tribunal d'arrondissement de Luxembourg ha sottoposto, ai sensi dell'art. 234 CE, tre questioni pregiudiziali riguardo all'interpretazione dell'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 di affari — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1), nella versione risultante dalla direttiva del Consiglio 10 aprile 1995, 95/7/CE, che modifica la direttiva 77/388/CEE e introduce nuove misure di semplificazione in materia di imposta sul valore aggiunto — Campo di applicazione delle esenzioni e relative modalità pratiche di applicazione (GU L 102, pag. 18; in prosieguo: la «sesta direttiva»).

2 Tali questioni sono state sollevate nell'ambito di una controversia tra Zita Modes Sàrl (in prosieguo: la «Zita Modes») e l'Administration de l'enregistrement et des domaines a proposito dell'aliquota dell'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») da applicarsi alla cessione di un'azienda commerciale di abbigliamento.

Contesto normativo

La normativa comunitaria

3 L'art. 2, punto 1, della sesta direttiva assoggetta ad 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.

4 Ai sensi dell'art. 5, n. 1, della sesta direttiva «[s]i considera "cessione di un bene" il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario».

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 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 [all'interno del paese] per le merci che gli sono o gli saranno fornite e per i servizi che gli sono o gli saranno prestati da un altro soggetto passivo».

La normativa nazionale

7 Ai sensi dell'art. 9, n. 1, della legge lussemburghese 5 agosto 1969, in materia di imposta sul valore aggiunto, come modificata e completata dalla legge 12 febbraio 1979 (Mém. A 1979, pag. 453; in prosieguo: la «legge sull'IVA»), è considerata «cessione di beni» il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario.

8 L'art. 9, n. 2, primo comma, della legge sull'IVA dispone:

«In deroga alle disposizioni del primo paragrafo, non è considerata come cessione di beni la cessione, in qualunque forma e a qualunque titolo, di una universalità totale o parziale di beni ad un altro soggetto passivo. In questo caso, si ritiene che il cessionario continui la persona del cedente».

Causa principale e questioni pregiudiziali

9 Risulta dall'ordinanza di rinvio che il 29 agosto 1996 la Zita Modes ha inviato alla società Milady, che gestiva una profumeria, una fattura relativa alla «cessione di un'azienda commerciale di abbigliamento» per un importo di LUF 1 700 000. Nella fattura era indicato che, in forza delle disposizioni di legge in vigore, essa non era assoggettata al regime IVA.

10 Con avviso di accertamento, notificato il 25 giugno 1998, l'ufficio tributario I di Diekirch (Lussemburgo) dell'Administration de l'enregistrement et des domaines ha proceduto d'ufficio alla rettifica dell'IVA dovuta dalla Zita Modes per l'esercizio 1996, indicando alla voce «Osservazioni» la seguente menzione: «Regolarizzazione dell'imposta dedotta a monte su B.I. imposta sulla cessione di azienda commerciale (art. 9.2 non applicabile)».

11 L'administration de l'enregistrement et des domaines sosteneva che l'art. 9, n. 2, della legge sull'IVA non era applicabile facendo difetto la prosecuzione dell'attività del cedente, in quanto quest'ultimo gestiva un esercizio commerciale nel settore dell'abbigliamento e il cessionario una profumeria.

12 Con reclamo in data 1° luglio 1998, la Zita Modes ha sostenuto che tale disposizione non impone la prosecuzione, da parte del cessionario, dell'attività del cedente nello stesso settore. Inoltre, essendo entrambi soggetti passivi, l'IVA sarebbe stata integralmente rimborsata laddove la cessione fosse stata assoggettata alla detta imposta.

13 Il 25 agosto 1998 l'Administration de l'enregistrement et des domaines ha respinto tale reclamo, sottolineando in particolare che l'art. 9, n. 2, della legge

sull'IVA prescrive che il cessionario sia un soggetto passivo che prosegue l'attività del cedente nello stesso settore. Inoltre, sarebbe necessario che il cessionario sia legalmente autorizzato ad agire in tale settore, il che non ricorrerebbe nella fattispecie, in quanto mancherebbe l'autorizzazione ad hoc del ministero competente.

14 Il 20 novembre 1998 la Zita Modes ha presentato un ricorso con il quale chiedeva che il Tribunal d'arrondissement de Luxembourg modifichi la decisione dell'Administration de l'enregistrement et des domaines e statuisca che il trasferimento dell'azienda alla società Milady non è soggetto a IVA.

15 Il giudice del rinvio osserva che è accertato che la Zita Modes ha effettuato un trasferimento di beni a favore della società Milady per il prezzo di LUF 1 700 000. Per contro, i beni trasferiti non sarebbero stati esattamente precisati.

16 In particolare, nell'ordinanza di rinvio è indicato che non sono state dimostrate le affermazioni della Zita Modes secondo le quali il trasferimento «ha riguardato "gli accessori di moda assortiti agli articoli di abbigliamento" che avrebbero fatto parte dell'azienda commerciale di abbigliamento ceduta, costituita da "articoli di profumeria prodotti dalla stessa ditta [che ha prodotto gli articoli di abbigliamento]" e che sarebbero stati utilizzati dalla [società] Milady in prosecuzione dell'attività della (...) Zita Modes».

17 Secondo il giudice del rinvio, nella causa principale si deve decidere se il trasferimento di una universalità di beni ad un soggetto passivo, indipendentemente dall'attività di quest'ultimo, costituisca una condizione sufficiente per l'applicazione della disposizione prevista all'art. 5, n. 8, della sesta direttiva, secondo cui, ai fini dell'IVA, non è avvenuta alcuna cessione di beni all'atto di siffatto trasferimento (in prosieguo: la «regola della non avvenuta cessione»), o se il detto trasferimento debba essere necessariamente effettuato in vista della prosecuzione dell'attività del cedente.

18 Infine, il detto il giudice rileva che occorre determinare se la disposizione menzionata consenta di operare una distinzione tra, da un lato, il trasferimento di una universalità di beni ad un soggetto passivo che esercita l'attività del cedente in conformità all'autorizzazione di esercizio prescritta nello Stato membro interessato e, dall'altro, il trasferimento ad un soggetto passivo che non dispone dell'autorizzazione richiesta.

19 Alla luce di quanto precede il Tribunal d'arrondissement de Luxembourg ha deciso di sospendere la pronuncia e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se l'art. 5, n. 8, della sesta direttiva (...) debba essere interpretato nel senso che il trasferimento di una universalità di beni ad un soggetto passivo costituisce una condizione sufficiente a che l'operazione non sia sottoposta all'imposta sul valore aggiunto, indipendentemente dall'attività del soggetto passivo o indipendentemente dall'uso che questi faccia dei beni trasferiti.

2) In caso di soluzione negativa della prima questione, se l'art. 5, n. 8, della sesta direttiva debba essere interpretato nel senso che il trasferimento di una universalità di beni ad un soggetto passivo deve essere inteso come un trasferimento totale o parziale di un'impresa ad un soggetto passivo che continua l'attività totale dell'impresa cedente o ne continua l'attività nel ramo che corrisponde all'universalità parziale ceduta, oppure semplicemente come un trasferimento totale o parziale di una universalità di beni ad un soggetto passivo che continua il tipo di attività totale o parziale del cedente, senza che vi sia alcun trasferimento d'impresa o di un ramo d'impresa.

3) In caso di soluzione affermativa per una delle parti della seconda questione, se l'art. 5, n. 8, esiga da uno Stato ovvero consenta allo stesso di imporre che l'attività del beneficiario sia svolta conformemente alla prescritta autorizza-

zione di esercizio nell'attività ovvero nel settore d'attività, rilasciata dall'organismo competente, fermo restando che l'attività svolta rientra nel circuito economico lecito ai sensi della giurisprudenza della Corte».

Prima e seconda questione pregiudiziale

20 Con la prima e seconda questione pregiudiziale, che è opportuno esaminare contemporaneamente, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'art. 5, n. 8, della sesta direttiva debba essere interpretato nel senso che, allorché uno Stato membro si è avvalso della facoltà, conferitagli dalla prima frase di tale numero, di considerare che, ai fini dell'IVA, non sia avvenuta alcuna cessione di beni in occasione del trasferimento di una universalità di beni, la detta regola della non avvenuta cessione si applica a qualsiasi trasferimento di una universalità di beni o unicamente ai trasferimenti in cui il beneficiario esercita lo stesso tipo di attività economica del cedente.

Osservazioni presentate alla Corte

21 L'administration de l'enregistrement et des domaines osserva che l'art. 9, n. 2, della legge sull'IVA contribuisce a garantire il principio della neutralità della detta imposta, in quanto il cessionario subentra nei diritti e negli obblighi del cedente in materia di IVA, in particolare quelli relativi all'eventuale regolarizzazione delle detrazioni operate per beni di investimento.

22 La condizione che il cessionario prosegua l'attività del cedente risulterebbe implicitamente tanto dall'art. 5, n. 8, della sesta direttiva quanto dall'art. 9, n. 2, della legge sull'IVA.

23 Infatti, considerare che il cessionario continui la persona del cedente presupporrebbe necessariamente la prosecuzione, da parte del cessionario, dell'attività in precedenza esercitata dal cedente.

24 La Commissione delle Comunità europee osserva, in generale, ricordando in particolare i punti 24 e 35 della sentenza 22 febbraio 2001, causa C-408/98, Abbey National (Racc. pag. I-1361), che l'art. 5, n. 8, della sesta direttiva persegue unicamente un obiettivo di semplificazione amministrativa e di protezione della tesoreria dei soggetti passivi. Dal punto di vista fiscale, in conformità del principio di neutralità, l'applicazione di tale disposizione dovrebbe pervenire esattamente allo stesso risultato, ovvero che l'IVA sia fatturata dal cedente, quindi detratta dal cessionario o che l'operazione non sia soggetta ad imposta.

25 Peraltro, l'art. 5, n. 8, seconda frase, della sesta direttiva avrebbe lo scopo di precisare che, se il trasferimento di una universalità di beni è avvenuto a favore di un soggetto che non dispone di un diritto completo alla detrazione, il non assoggettamento all'imposta dell'operazione farebbe sì che un soggetto passivo parziale non debba sopportare una parte dell'IVA non detraibile, laddove avrebbe dovuto sopportare tale onere se l'operazione fosse stata normalmente tassata.

26 Riguardo alla nozione di trasferimento di una universalità di beni, che rappresenterebbe una nozione di diritto comunitario la cui interpretazione appartiene alla Corte, la Commissione sostiene che il giudice del rinvio deve stabilire se i beni trasferiti costituiscano una «universalità totale o parziale di beni» ai sensi della sesta direttiva, vale a dire elementi patrimoniali che possono essere utilizzati nell'ambito di una attività economica (v. punti 27 e 28 delle conclusioni dell'avvocato generale Jacobs nella causa conclusasi con la sentenza Abbey National, cit.).

27 A tale riguardo, la mera vendita, isolatamente, di accessori di moda non costituirebbe un trasferimento di una universalità di beni ai sensi della sesta direttiva, ma un'ordinaria cessione di elementi facenti parte dello stock di un'impresa. Per contro, potrebbe rientrare nell'ambito dell'art. 5, n. 8, della stessa direttiva la cessione di un complesso coerente di elementi patrimoniali atto a consentire la prosecuzione di un'attività economica nel senso della detta direttiva.

28 Riguardo all'uso da parte del cessionario dell'universalità dei beni trasferiti, la Commissione considera che un'interpretazione che esiga che l'attività effettuata da quest'ultimo sia esattamente identica a quella esercitata dal cedente sarebbe troppo limitativa. Infatti, l'art. 17, n. 2, della sesta direttiva preciserebbe che il diritto alla detrazione può essere esercitato solo nella misura in cui beni e servizi sono impiegati ai fini delle operazioni del soggetto passivo soggette ad imposta. Il principio della neutralità dell'IVA imporrebbe quindi che l'universalità dei beni trasferita al cessionario soggetto di imposta sia utilizzata per le necessità delle operazioni di quest'ultimo soggette ad imposta.

Giudizio della Corte

29 Si deve ricordare che l'art. 5, n. 8, della sesta direttiva prevede, alla sua prima frase, 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 stessa direttiva, un siffatto trasferimento non è quindi soggetto ad IVA (v. sentenza Abbey National, cit., punto 30).

30 In forza della seconda frase dell'art. 5, n. 8, della sesta direttiva, gli Stati membri possono escludere dall'applicazione della detta regola della non avvenuta cessione i trasferimenti di una universalità di beni a favore di un beneficiario che non è soggetto passivo ai sensi della detta direttiva o che agisce quale soggetto passivo solo per una parte della sua attività, laddove ciò sia necessario per evitare distorsioni della concorrenza. Si deve considerare che la detta disposizione precisa in maniera esaustiva le condizioni alle quali uno Stato membro che si sia avvalso della facoltà prevista nella prima frase del detto numero può limitare l'applicazione della regola della non avvenuta cessione.

31 Ne consegue che uno Stato membro che si sia avvalso della facoltà conferitagli dalla prima frase dell'art. 5, n. 8, della sesta direttiva deve applicare la regola della non avvenuta cessione a qualsiasi trasferimento di una universalità totale o parziale di beni e non può quindi limitare l'applicazione della detta regola solo ad alcuni dei detti trasferimenti, tranne che alle condizioni previste nella seconda frase dello stesso numero.

32 La detta interpretazione è conforme alla finalità della sesta direttiva, la quale mira a determinare in maniera uniforme e secondo norme comunitarie la base imponibile dell'IVA (v. sentenza 8 giugno 2000, causa C-400/98, Breitsohl, Racc. pag. I-4321, punto 48). Infatti, al pari delle esenzioni previste all'art. 13 della sesta direttiva, la regola della non avvenuta cessione enunciata all'art. 5, n. 8, della stessa direttiva costituisce una nozione autonoma del diritto comunitario che mira ad evitare divergenze nell'applicazione da uno Stato membro all'altro del sistema dell'IVA (v., per quanto riguarda le esenzioni, sentenze 15 giugno 1989, causa 348/87, Stichting Uitvoering Financiële Acties, Racc. pag. 1737, punto 11, e 20 giugno 2002, causa C-287/00, Commissione/Germania, Racc. pag. I-5811, punto 44).

33 Riguardo ai beni trasferiti e all'uso di tali beni fatto dal beneficiario dopo il trasferimento, si deve constatare, in primo luogo, che la sesta direttiva non contiene alcuna definizione della nozione di «trasferimento a titolo oneroso o gratuito o sotto forma di conferimento a una società di una universalità totale o parziale di beni».

34 Nondimeno, per costante giurisprudenza, tanto l'applicazione uniforme del diritto comunitario quanto il principio d'uguaglianza esigono che una disposizione di diritto comunitario che non contenga alcun espresso richiamo al diritto degli Stati membri per quanto riguarda la determinazione del suo senso e della sua portata deve normalmente dar luogo, nell'intera Comunità, ad un'interpretazione autonoma e uniforme da effettuarsi tenendo conto del contesto della disposizione e dello scopo perseguito dalla normativa (v., in particolare, sentenze 18 gennaio 1984, causa 327/82, Ekro, Racc. pag. 107, punto 11; 19 settembre 2000, causa C-287/98, Linster, Racc. pag. I-6917, punto 43, 9 novembre 2000, causa C-357/98, Yiadom, Racc. pag. I-9265, punto 26, e 27 febbraio 2003, causa C-373/00, Adolf Truley, Racc. pag. I-1931, punto 35).

35 È pacifico che l'art. 5, n. 8, della sesta direttiva non contiene alcun rinvio espresso al diritto degli Stati membri per quanto riguarda la determinazione del senso e della portata della nozione di trasferimento di una universalità totale o parziale di beni.

36 Riguardo al contesto dell'art. 5, n. 8, della sesta direttiva si deve constatare che le disposizioni del detto articolo stabiliscono cosa costituisce cessione di beni ai sensi della direttiva di cui trattasi. Il n. 1 del detto articolo precisa che si considera come cessione di beni il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario. I nn. 2-7 dello stesso articolo definiscono cosa, ai fini della sesta direttiva, deve o può essere considerato dagli Stati membri come bene materiale, cessione e cessione effettuata a titolo oneroso.

37 Quanto all'obiettivo della sesta direttiva, va ricordato che, da un lato, in base al principio fondamentale inerente al sistema comune dell'IVA e risultante dagli 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 della 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 (sentenze 8 giugno 2000, causa C-98/98, Midland Bank, Racc. pag. I-4177, punto 29, e Abbey National, cit., punto 27).

38 D'altro lato, il sistema delle detrazioni è inteso a sgravare interamente l'imprenditore dall'IVA dovuta o pagata nell'ambito di tutte le sue attività economiche. Il sistema comune dell'IVA garantisce, di conseguenza, la 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, Midland Bank, cit., punto 19, e Abbey National, cit., punto 24).

39 Alla luce del contesto dell'art. 5, n. 8, della sesta direttiva e dell'obiettivo di quest'ultima, come enunciati ai punti 36-38 della presente sentenza, risulta che la detta disposizione è diretta a consentire agli Stati membri di agevolare i trasferimenti di imprese o di parti di imprese, semplificandoli ed evitando di gravare la tesoreria del beneficiario di un onere fiscale smisurato, che sarebbe, in ogni caso, recuperato ulteriormente mediante detrazione dell'IVA versata a monte.

40 Tenuto conto della detta finalità, la nozione di «trasferimento a titolo oneroso o gratuito o sotto forma di conferimento a una società di una universalità totale o parziale di beni» deve essere interpretata nel senso che in essa rientra il trasferimento di un'azienda o di una parte autonoma di un'impresa, compresi gli elementi materiali e, eventualmente, immateriali che, complessivamente, costituiscono un'impresa o una parte di impresa idonea a svolgere un'attività economica autonoma, ma non vi rientra la mera cessione di beni, quale la vendita di uno stock di prodotti.

41 Infatti, come ha giustamente rilevato l'avvocato generale al paragrafo 39 delle sue conclusioni, un trattamento speciale si giustifica in tali circostanze soprattutto in quanto l'ammontare dell'IVA da anticipare in relazione al trasferimento può essere particolarmente ingente rispetto alle risorse dell'azienda interessata.

42 In secondo luogo, in riferimento all'uso che il beneficiario deve fare dell'universalità di beni trasferita, occorre constatare che l'art. 5, n. 8, della sesta direttiva non contiene condizioni espresse relative al detto uso.

43 Quanto alla circostanza che l'art. 5, n. 8 prevede che il beneficiario continui la persona del cedente, è d'uopo constatare che, come rileva a giusto titolo la Commissione, risulta dalla formulazione del detto numero che la continuazione di cui trattasi non costituisce una condizione d'applicazione dello stesso numero, ma una mera conseguenza del fatto che non si considera avvenuta alcuna cessione.

44 Risulta certamente dalla finalità dell'art. 5, n. 8, della sesta direttiva e dall'interpretazione della nozione di «trasferimento a titolo oneroso o gratuito o sotto forma di conferimento a una società di una universalità totale o parziale di beni» che ne deriva, quale risulta al punto 40 della presente sentenza, che i trasferimenti cui si riferisce la detta disposizione sono quelli in cui il beneficiario ha l'intenzione di gestire l'azienda o la parte di impresa trasferita e non semplicemente di liquidare immediatamente l'attività interessata nonché, eventualmente, vendere lo stock.

45 Per contro, l'art. 5, n. 8, della sesta direttiva non esige in alcun modo che, prima del trasferimento, il beneficiario eserciti lo stesso tipo di attività economica del cedente.

46 Pertanto occorre risolvere la prima e la seconda questione pregiudiziale dichiarando che l'art. 5, n. 8, della sesta direttiva deve essere interpretato nel senso che, quando uno Stato membro si sia avvalso della facoltà, conferitagli dalla prima frase di tale numero, di considerare che, ai fini dell'IVA, non sia avvenuta alcuna cessione di beni in occasione del trasferimento di una universalità di beni, la detta regola della non avvenuta cessione si applica —

con riserva di avvalersi eventualmente della possibilità di limitarne l'applicazione alle condizioni previste alla seconda frase dello stesso numero — a qualsiasi trasferimento di un'azienda o di una parte autonoma di un'impresa, compresi gli elementi materiali e, eventualmente, immateriali che, complessivamente, costituiscono un'impresa o una parte di impresa idonea a proseguire un'attività economica autonoma. Il beneficiario del trasferimento deve tuttavia avere l'intenzione di gestire l'azienda o la parte di impresa in tal modo trasferita e non semplicemente di liquidare immediatamente l'attività interessata nonché, eventualmente, vendere lo stock.

Terza questione

Osservazioni presentate alla Corte

47 L'Administration de l'enregistrement et des domaines sostiene che la verifica delle condizioni relative all'esercizio dell'attività del cessionario si effettua nell'ambito di una situazione meramente interna agli Stati membri.

48 Per quanto riguarda le autorizzazioni prescritte dalla legge per esercitare un'attività, la Commissione sostiene, da un lato, riferendosi alla sentenza 29 giugno 2000, causa C-455/98, Salumets e a. (Racc. pag. I-4993), che l'eventuale esercizio da parte della società Milady di un'attività senza l'autorizzazione amministrativa richiesta darebbe luogo ad imposizione in virtù del principio della neutralità fiscale, dal momento che i prodotti «illecitamente» venduti risultano essere in concorrenza con i medesimi prodotti venduti lecitamente. D'altro lato, riferendosi alla sentenza 25 febbraio 1999, causa C-349/96, CCP (Racc. pag. I-973), la Commissione ricorda che uno Stato membro non può limitare la portata di un'esenzione dall'IVA alle sole prestazioni effettuate dagli assicuratori autorizzati dal diritto nazionale a svolgere l'attività di assicuratore.

Giudizio della Corte

49 Va anzitutto ricordato che, come la Corte ha constatato al punto 31 della presente sentenza, uno Stato membro che si sia avvalso della facoltà conferitagli dalla prima frase dell'art. 5, n. 8, della sesta direttiva deve applicare la regola della non avvenuta cessione a qualsiasi trasferimento di una universalità totale o parziale di beni e non può quindi limitare l'applicazione di tale regola ad alcuni dei detti trasferimenti, tranne che alle condizioni previste nella seconda frase dello stesso numero.

50 Inoltre, come la Corte ha già statuito per quanto riguarda l'esenzione delle operazioni di assicurazione (v. sentenza CCP, cit., punti 35 e 36), uno Stato membro non può limitare la portata della regola della non avvenuta cessione prevista all'art. 5, n. 8, della sesta direttiva alle sole operazioni effettuate da operatori economici autorizzati dal diritto nazionale ad esercitare l'attività interessata.

51 Peraltro, in conformità del principio di neutralità fiscale, le operazioni che, sebbene illecite, non riguardino merci la cui immissione in commercio è vietata a causa della loro stessa natura o delle loro particolari caratteristiche e che possono entrare in concorrenza con operazioni lecite sono assoggettate all'imposta normalmente dovuta ai sensi della normativa comunitaria (v., per quanto riguarda l'importazione in contrabbando nel territorio doganale comunitario di alcol etilico proveniente da paesi terzi, sentenza Salumets e a., cit., punti 19, 20 e 23).

52 A tale proposito è ininfluente la circostanza che lo svolgimento di attività economiche sia assoggettato nello Stato membro in questione ad uno speciale regime di autorizzazione di esercizio (v., in tal senso, sentenza Salumets e a., cit., punto 22).

53 È necessario constatare che non è escluso che un operatore economico, che svolge un'attività economica per la quale non dispone di un'autorizzazione di esercizio, entri in concorrenza con operatori economici titolari delle autorizzazioni prescritte.

54 Pertanto, da un lato, in linea di principio, è assoggettato ad IVA il trasferimento di un'azienda o di una parte di impresa anche quando il cessionario non disponga dell'autorizzazione di esercizio prescritta dallo Stato membro in questione per svolgere l'attività economica che la detta azienda o la detta parte di impresa consente di esercitare. D'altro lato, qualora uno Stato membro si sia avvalso della facoltà conferitagli dall'art. 5, n. 8, prima frase, della sesta direttiva, tale trasferimento non può essere escluso dall'applicazione della regola della non avvenuta cessione per il solo fatto che il beneficiario non dispone della detta autorizzazione.

55 Tenuto conto delle considerazioni che precedono, si deve risolvere la terza questione pregiudiziale dichiarando che, quando uno Stato membro si è avvalso della facoltà, conferitagli dall'art. 5, n. 8, prima frase, della sesta direttiva, di considerare che, ai fini dell'IVA, non è avvenuta alcuna cessione di beni in occasione della trasmissione di una universalità di beni, la detta disposizione osta a che tale Stato membro limiti l'applicazione della detta regola di non avvenuta cessione ai soli trasferimenti di universalità di beni per i quali il beneficiario disponga di un'autorizzazione di esercizio per l'attività economica che la detta universalità consente di svolgere.

Sulle spese

56 Le spese sostenute dalla Commissione, che ha 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 dal Tribunal d'arrondissement de Luxembourg con ordinanza 19 dicembre 2001, dichiara:

1) L'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 di affari — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, nella versione risultante dalla direttiva del Consiglio 10 aprile 1995, 95/7/CE, che modifica la direttiva 77/388/CEE e introduce nuove misure di semplificazione in materia di imposta sul valore aggiunto — Campo di applicazione delle esenzioni e relative modalità pratiche di applicazione, deve essere interpretato nel senso che, quando uno Stato membro si è avvalso della facoltà, conferitagli dalla prima frase di tale numero, di considerare che, ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, non sia avvenuta alcuna cessione di beni in

occasione del trasferimento di una universalità di beni, la detta regola della non avvenuta cessione si applica — con riserva di avvalersi eventualmente della possibilità di limitarne l'applicazione alle condizioni previste alla seconda frase dello stesso numero — a qualsiasi trasferimento di un'azienda o di una parte autonoma di un'impresa, compresi gli elementi materiali e, eventualmente, immateriali che, complessivamente, costituiscono un'impresa o una parte di impresa idonea a svolgere un'attività economica autonoma. Il beneficiario del trasferimento deve tuttavia avere l'intenzione di gestire l'azienda o la parte di impresa in tal modo trasferita e non semplicemente di liquidare immediatamente l'attività interessata nonché, eventualmente, vendere lo stock.

2) Quando uno Stato membro si è avvalso della facoltà conferitagli dall'art. 5, n. 8, prima frase, della sesta direttiva 77/388, nella versione risultante dalla direttiva 95/7, di considerare che, ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, non è avvenuta alcuna cessione di beni in occasione della trasmissione di una universalità di beni, la detta disposizione osta a che tale Stato membro limiti l'applicazione della detta regola di non avvenuta cessione ai soli trasferimenti di universalità di beni per i quali il beneficiario disponga di un'autorizzazione di esercizio per l'attività economica che la detta universalità consente di svolgere.

Jann Edward von Bahr

Così deciso e pronunciato a Lussemburgo il 27 novembre 2003.

Il cancelliere

R. Grass

Il presidente

V. Skouris