SENTENZA DELLA CORTE (Grande Sezione)
21 febbraio 2006 *

Nel procedimento C-223/03,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'art. 234 CE, dal VAT and Duties Tribunal, Manchester (Regno Unito), con decisione 16 maggio 2003, pervenuta in cancelleria il 22 maggio 2003, nella causa

University of Huddersfield Higher Education Corporation

contro

Commissioners of Customs & Excise,

LA CORTE (Grande Sezione),

composta dal sig. V. Skouris, presidente, dai sigg. P. Jann, C.W.A. Timmermans, A. Rosas, K. Schiemann, J. Makarczyk, presidenti di sezione, dai sigg. S. von Bahr (relatore), J.N. Cunha Rodrigues, dalla sig.ra R. Silva de Lapuerta, dai sigg. K. Lenaerts, P. Kūris, E. Juhász e G. Arestis, giudici,

* Lingua processuale: l'inglese.

avvocato generale: sig. M. Poiares Maduro,
cancelliere: sig.ra K. Sztranc, amministratore,

vista la fase scritta del procedimento e a seguito dell'udienza del 23 novembre 2004,

considerate le osservazioni presentate:

— per la University of Huddersfield Higher Education Corporation, dal sig. K.P.E. Lasok, QC, su incarico della sig.ra A. Brown, solicitor;

— per il governo del Regno Unito, dalla sig.ra R. Caudwell, in qualità di agente, assistita dai sigg. C. Vajda, QC, e M. Angiolini, barrister;

— per l'Irlanda, dal sig. D.J. O'Hagan, in qualità di agente, assistito dal sig. A.M. Collins, SC;

— per il governo italiano, dal sig. I.M. Braguglia, in qualità di agente, assistito dal sig. G. De Bellis, avvocato dello Stato;

— per la Commissione delle Comunità europee, dal sig. R. Lyal, in qualità di agente,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 7 aprile 2005,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'art. 2, punto 1, dell'art. 4, nn. 1 e 2, dell'art. 5, n. 1, e dell'art. 6, n. 1, 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 d'imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1), come modificata con direttiva del Consiglio 10 aprile 1995, 95/7/CE (GU L 102, pag. 18; in prosieguo: la «sesta direttiva»).

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra l'University of Huddersfield Higher Education Corporation (in prosieguo: l'«Università») e i Commissioners of Customs & Excise (in prosieguo: i «Commissioners») a proposito di una rettifica operata da questi ultimi della deduzione effettuata dall'Università, nell'ambito di un piano di riduzione dell'onere fiscale, dell'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») pagata a monte per il restauro di un mulino.

Contesto normativo

La normativa comunitaria

3 L'art. 2, punto 1, della sesta direttiva assoggetta a IVA le cessioni di beni come pure 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. 4, n. 1, di tale direttiva, è considerato soggetto passivo chiunque esercita in modo indipendente una delle attività economiche menzionate nel n. 2 di tale articolo. La nozione di «attività economiche» è definita nel detto n. 2 come tutte le attività di produttore, di commerciante o di prestatore di servizi e, in particolare, le operazioni che comportano lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi un certo carattere di stabilità.

5 L'art. 4, n. 4, secondo comma, della sesta direttiva precisa:

«Con riserva della consultazione di cui all'articolo 29, ogni Stato membro ha la facoltà di considerare come unico soggetto passivo le persone residenti all'interno del paese che siano giuridicamente indipendenti, ma strettamente vincolate fra loro da rapporti finanziari, economici ed organizzativi».

6 A tenore dell'art. 5, n. 1, di questa stessa direttiva «si considera "cessione di un bene" il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario».

7 Secondo l'art. 6, n. 1, della sesta direttiva «si considera "prestazioni di servizi" ogni operazione che non costituisce cessione di un bene ai sensi dell'articolo 5».

8 L'art. 13, parte A, n. 1, sub i), di questa stessa direttiva prevede che gli Stati membri esonerano dall'IVA, tra l'altro, l'insegnamento universitario.

9 L'art. 13, parte B, lett. b), della sesta direttiva dispone che gli Stati membri esonerano l'affitto e la locazione di beni immobili. Tuttavia, l'art. 13, parte C, lett. a), di questa stessa direttiva autorizza gli Stati membri ad accordare ai loro soggetti passivi il diritto di optare per l'imposizione nel caso di affitto e locazione di beni immobili.

10 L'art. 17, n. 2, lett. a), della detta direttiva prevede:

«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».

11 Per quanto riguarda i beni e i servizi utilizzati da un soggetto passivo per effettuare sia operazioni che danno diritto alla detrazione sia operazioni che non vi danno diritto, l'art. 17, n. 5, primo capoverso, della sesta direttiva precisa che «la deduzione è ammessa soltanto per il prorata dell'imposta sul valore aggiunto relativo alla prima categoria di operazioni».

12 A termini del secondo comma di tale disposizione, «detto prorata è determinato ai sensi dell'articolo 19 per il complesso delle operazioni compiute dal soggetto passivo».

La causa a qua e la questione pregiudiziale

13 Dalla decisione di rinvio risulta che l'Università fornisce essenzialmente prestazioni di insegnamento, che sono prestazioni esenti da IVA. Tuttavia, poiché effettua altresì talune cessioni di beni o prestazioni soggette ad imposta, l'Università può, in forza del diritto nazionale, ricuperare l'IVA assolta a monte secondo l'aliquota del suo assoggettamento parziale, la quale nel 1996 era del 14,56 % e che successivamente è scesa al 6,04 %.

14 Il giudice a quo rileva che, nel 1995, l'Università decideva di restaurare due mulini in rovina, sui quali aveva acquistato un diritto reale di usufrutto («leasehold»). Tali due mulini sono conosciuti coi nomi di «West Mill» e d'«East Mill» e si trovano a Canalside, Huddersfield. Poiché l'IVA pagata a monte sulle spese di ristrutturazione era in ampia parte irrecuperabile in condizioni normali, l'Università ha cercato un modo di ridurre il suo onere fiscale o di ritardare il momento in cui la tassa avrebbe dovuto essere assolta.

15 In primo luogo ha effettuato e pagato i lavori realizzati sull'West Mill. Con atto 27 novembre 1995 veniva costituito un trust discrezionale (in prosieguo: il «trust»). L'atto autentico conteneva disposizioni che riservavano all'Università il potere di nomina e di revoca dei «trustees». I «trustees» nominati erano tre ex dipendenti dell'Università e i beneficiari erano l'Università, qualsiasi studente iscritto in un determinato momento e qualsiasi associazione di beneficenza. Alla stessa data, l'Università concludeva con i «trustees» un contratto di garanzia («Deed of Indemnity») in forza del quale garantiva questi ultimi da ogni responsabilità presente e futura derivante da varie operazioni.

16 Il giudice a quo rileva che l'unico fine della costituzione del trust era quello di rendere possibile la realizzazione del piano di riduzione dell'onere fiscale proposto per l'East Mill il cui oggetto era il recupero da parte dell'Università dell'IVA sulle spese di ristrutturazione.

17 Per quanto riguarda l'East Mill, che è l'edificio direttamente interessato nella causa a qua, dalla decisione di rinvio risulta che, conformemente al piano proposto dai suoi consulenti fiscali, il 21 novembre 1996 l'Università optava per la tassazione dell'affitto dell'East Mill e, il 22 novembre 1996, concedeva tale affitto imponibile al trust per 20 anni. Il contratto di affitto conteneva una clausola che consentiva all'Università di porvi fine al sesto, decimo e quindicesimo anno di affitto. Il canone annuo iniziale veniva fissato nella somma simbolica di GBP 12,50. Alla stessa data, il trust, che aveva anche optato per la cessione con IVA, concedeva a sua volta all'Università una sublocazione imponibile per la durata di venti anni meno tre giorni ad un canone annuo iniziale del simbolico importo di GBP 13 .

18 Dalla decisione del giudice a quo risulta ancora che, il 22 novembre 1996, l'University of Huddersfield Properties Ltd (in prosieguo: «Properties»), una società interamente controllata dall'Università non facente parte dello stesso gruppo IVA ai sensi dell'art. 4, n. 4, secondo comma, della sesta direttiva, fatturava a quest'ultima un importo di GBP 3 500 000 più GBP 612 500 di IVA, per i futuri servizi di costruzione sull'East Mill. Il 25 novembre 1996, la Properties concludeva con l'Università un contratto in vista della ristrutturazione dell'East Mill. L'Università regolava la fattura della Properties a una data indeterminata. Il giudice a quo fa presente che non è stata fornita alcuna prova di una qualsiasi intenzione della Properties di conseguire un profitto fornendo servizi di costruzione all'Università e da ciò conclude che quest'ultima non aveva intenzione che la Properties conseguisse un siffatto profitto.

19 La Properties incaricava imprenditori terzi ai prezzi di mercato per fornire all'Università i servizi di costruzione necessari per la ristrutturazione dell'East Mill.

20 Nella dichiarazione IVA per il periodo di gennaio 1997, l'Università, la quale aveva un debito netto di oltre GBP 90 000, evidenziava un rimborso a suo favore di GBP 515 000, somma che i Commissioners, previa verifica, le avrebbero pagato senza riserve consentendole di recuperare l'IVA fatturata dalla Properties.

21 I lavori sull'East Mill venivano portati a termine da imprenditori terzi il 7 settembre 1998 e in questa stessa data l'Università incominciava ad occupare l'immobile. Successivamente, i canoni dovuti in forza della locazione e della sublocazione venivano aumentati fino a raggiungere GBP 400 000 e, rispettivamente, GBP 415 000 l'anno.

22 Il giudice a quo rileva che l'utilizzo di un trust nel contesto dell'East Mill e l'affitto da parte dell'Università al trust avevano il solo obiettivo di facilitare il piano di riduzione dell'onere fiscale. Rileva inoltre che il solo fine della sublocazione dell'East Mill da parte del trust all'Università era quello di agevolare tale piano. Rileva infine che l'Università aveva l'intenzione di ottenere un risparmio fiscale assoluto ponendo termine alla montatura IVA posta in essere per l'East Mill entro due o tre anni, o al sesto, decimo e quindicesimo anno di locazione (ponendo in tal modo anche termine al pagamento dell'IVA sui canoni di affitto).

23 Il giudice a quo rileva ancora che l'insieme di tali operazioni erano operazioni effettive, nel senso che esse hanno dato luogo a cessioni di beni o a prestazioni di servizi realmente effettuati. Non si trattava pertanto di parvenze.

24 Con lettera 26 gennaio 2000, i Commissioners reclamavano dall'Università, per il periodo di gennaio 1997, un importo di GBP 612 500 a titolo di IVA su servizi di costruzione forniti dalla Properties per l'East Mill. La lettera faceva altresì presente che tale imposta era stata attribuita in modo non corretto a cessioni di beni o prestazioni imponibili e che si trattava di una sottovalutazione dell'importo dell'IVA dichiarata.

25 Il giudice a quo precisa che, in questa stessa lettera, i Commissioners qualificavano i contratti di affitto conclusi con il trust come «operazioni inserite» di cui si poteva fare a meno per suffragare la validità delle domande di recupero di IVA pagata a monte presentate dall'Università. Sulla linea di tale ragionamento, i Commissioners sono arrivati alla conclusione che l'IVA pagata a monte e richiesta all'Università

dalla Properties era stata trattata in modo non corretto dall'Università in quanto era stata attribuita a cessioni di beni o prestazioni imponibili e interamente recuperata.

26 L'Università presentava ricorso dinanzi al VAT and Duties Tribunal avverso la rettifica IVA notificata dai Commissioners con lettera 26 gennaio 2000.

27 Secondo la decisione di rinvio, i Commissoners sostengono che un'operazione effettuata unicamente o prevalentemente allo scopo di eludere l'IVA non è una «cessione di beni o prestazione di servizi». Parimenti, non si tratterebbe di un adempimento effettuato nell'ambito o nel compimento di un'«attività economica».

28 In subordine, i Commissioners sostengono che una siffatta operazione deve, conformemente al principio generale del diritto in materia di prevenzione dell'«abuso di diritto», essere messa da parte e i termini della sesta direttiva devono essere applicati all'effettiva natura dell'operazione di cui trattasi.

29 L'Università sostiene, in particolare, che le operazioni di cui trattasi non sono state, contrariamente a quanto sostenuto dai Commissioners «effettuate al solo scopo o con lo scopo prevalente di eludere l'imposta». Per quanto sia vero che i fatti, quali interpretati dall'Università, hanno dato luogo ad un consistente rimborso di IVA pagata a monte, immediatamente «disponibile», questi stessi fatti avrebbero anche dato luogo a consistenti pagamenti di IVA per una certa durata. Inoltre, anche se un'operazione fosse stata effettuata «nell'unico scopo, o con lo scopo prevalente di eludere l'imposta», la sola conseguenza sarebbe che a tale operazione verrebbero applicate tutte le norme antievasione che lo Stato membro avrebbe adottato in forza dell'una o dell'altra autorizzazione ai sensi dell'art. 27, n. 1, della sesta direttiva. Nessuna norma di questo tipo sarebbe stata tuttavia adottata dal Regno Unito.

30 L'Università ritiene che un adempimento può essere qualificato evasione fiscale solo se

1) la conseguenza obiettiva dell'operazione è contraria allo spirito e alle finalità della sesta direttiva, e se

2) l'intento soggettivo dell'operatore era quello di raggiungere tale risultato, il che nella causa a qua non ricorre.

31 Il giudice a quo rileva tuttavia che alle operazioni effettuate dall'Università è stato dato corso al solo scopo di ottenere un vantaggio fiscale. Esse non hanno avuto alcuna autonoma finalità economica, e si sintetizzano in un piano di dilazione di pagamento con un meccanismo intrinseco che consente, in una data successiva, un risparmio fiscale in termini assoluti. Il giudice a quo da ciò conclude che tali operazioni si concludono nella elusione dell'imposta. Inoltre, gli accertamenti di merito mostrano chiaramente che l'intento soggettivo dell'Università e del trust era quello di raggiungere tale risultato.

32 Ciò considerato il VAT and Duties Tribunal, Manchester, ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se, nel caso in cui:

i) un'università rinuncia al suo diritto all'esenzione dall'IVA riguardante qualsiasi fornitura a un immobile di sua proprietà e dà in locazione l'immobile a un Trust costituito e controllato dall'università;

ii) il Trust rinuncia al suo diritto all'esenzione dall'IVA riguardante qualsiasi fornitura a tale immobile e concede all'università la sublocazione dell'immobile;

iii) l'università ha concluso e dato esecuzione alla locazione e alla sublocazione al solo fine di ottenere un vantaggio fiscale, senza intenzione di svolgere un'attività economica indipendente;

iv) la locazione e il leaseback [retrolocazione] costituivano, nell'intenzione dell'Università e del Trust, un piano per differire il pagamento dell'IVA con la caratteristica intrinseca di permettere un risparmio fiscale assoluto in un periodo successivo;

a) la locazione e la sublocazione costituiscano forniture tassabili ai fini della sesta direttiva;

b) esse costituiscano attività economiche nel senso della seconda frase dell'art. 4, n. 2, della sesta direttiva IVA».

Sulla questione pregiudiziale

33 Con la questione pregiudiziale sollevata, il giudice a quo vuole in sostanza sapere se operazioni come quelle di cui alla causa a qua costituiscano cessioni di beni o

prestazioni di servizi e un'attività economica ai sensi dell'art. 2, punto 1, dell'art. 4, nn. 1 e 2, dell'art. 5, n. 1, e dell'art. 6, n. 1, della sesta direttiva, qualora esse siano effettuate al solo scopo di ottenere un vantaggio fiscale, senza altro obiettivo economico.

Osservazioni sottoposte alla Corte

34 L'Università sostiene che, nelle condizioni esposte nella decisione di rinvio, l'affitto e la sublocazione sono operazioni imponibili e attività economiche ai sensi della sesta direttiva.

35 Il governo del Regno Unito ritiene che, qualora, in condizioni quali quelle accertate dal giudice a quo, una persona giuridica come l'Università conceda in affitto un immobile ad un terzo che è ad essa legato e da essa controllato, come il trust, e qualora quest'ultimo subaffitti il bene all'Università al solo scopo di ottenere un rinvio o evitare, in termini assoluti, il pagamento dell'IVA che sarebbe stata altrimenti in gran parte irrecuperabile in ragione del fatto che l'immobile viene utilizzato nell'ambito della sua attività di insegnamento universitario esente,

— detta Università non svolga attività economica ai sensi dell'art. 4, n. 2, della sesta direttiva; più esattamente, una persona giuridica come l'Università non è impegnata nello sfruttamento di un bene immobile al fine di trarne profitti aventi carattere duraturo qualora il suo obiettivo nell'effettuare l'operazione sia quello di eludere l'IVA, e

— né il contratto di affitto né la sublocazione costituiscono prestazioni di servizi ai sensi dell'art. 6, n. 1, della sesta direttiva.

36 L'Irlanda sostiene che, in circostanze quali quelle di cui alla causa a qua, l'affitto e la sublocazione non possono essere qualificate «attività economiche» ai sensi dell'art. 4, n. 2, seconda frase, della sesta direttiva e non sono, in quanto tali, operazioni imponibili ai sensi di tale direttiva.

37 Il governo italiano considera che, per valutare in quale misura beni o servizi sui quali si vuole dedurre l'IVA siano utilizzati sia per operazioni che danno diritto a deduzione sia per operazioni che non vi danno diritto, non possono prendersi in considerazione strumenti o operazioni intrapresi al solo scopo di evitare l'applicazione del meccanismo del prorata (e approfittare così della deduzione integrale), in quanto siffatti strumenti o operazioni non costituiscono, per i soggetti autorizzati a operare la deduzione, un'attività economica ai sensi dell'art. 4, n. 2, della sesta direttiva.

38 La Commissione sostiene che, nell'applicare le nozioni di «attività economica» e di «cessione di beni e prestazioni di servizi» ai sensi degli artt. 4, 5 e 6 della sesta direttiva, si deve tener conto delle caratteristiche obiettive delle transazioni e delle attività di cui trattasi. Lo scopo della cessione dei beni e della prestazione di servizi non sarebbe conferente.

39 Tuttavia, qualora un soggetto passivo o un gruppo di soggetti passivi aventi tra loro legami si impegnino in una o più operazioni che non hanno giustificazione economica, ma che producono una situazione artificiale il cui solo scopo è quello di creare le condizioni necessarie per il recupero dell'IVA pagata a monte, tali operazioni non dovrebbero essere prese in considerazione, perché integrerebbero una pratica abusiva.

Giudizio della Corte

40 Si deve innanzi tutto ricordare che la sesta direttiva istituisce un sistema comune d'IVA fondato, in particolare, su una definizione uniforme delle operazioni imponibili (v., segnatamente, sentenza 26 giugno 2003, causa C-305/01, MGK-Kraftfahrzeuge-Factoring, Racc. pag. I-6729, punto 38).

41 A questo proposito, la sesta direttiva attribuisce all'IVA un campo di applicazione molto ampio prevedendo, all'art. 2, relativo alle operazioni imponibili, oltre alle importazioni di beni, anche 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.

42 Per quanto riguarda, in primo luogo, la nozione di «cessione di beni», l'art. 5, n. 1, della sesta direttiva precisa che è considerato siffatta cessione il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario.

43 Dalla giurisprudenza della Corte risulta che tale nozione comprende qualsiasi operazione di trasferimento di un bene materiale effettuato da una parte che autorizza l'altra a disporre di fatto di tale bene come se ne fosse il proprietario (v., in particolare, sentenze 8 febbraio 1990, causa C-320/88, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, Racc. pag. I-285, punto 7, e 21 aprile 2005, causa C-25/03, HE, Racc. pag. I-3123, punto 64).

44 Per quanto riguarda la nozione di «prestazioni di servizi», dall'art. 6, n. 1, della sesta direttiva risulta che in essa rientra ogni operazione che non costituisca una cessione di un bene ai sensi dell'art. 5 della medesima direttiva.

45 Inoltre, secondo l'art. 4, n. 1, della sesta direttiva, si considera come soggetto passivo chiunque eserciti in modo indipendente un'attività economica, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di tale attività.

46 Infine, la nozione di «attività economiche» è definita dall'art. 4, n. 2, della sesta direttiva come comprensiva di «tutte» le attività di produttore, di commerciante o di prestatore di servizi e, secondo la giurisprudenza, comprende tutte le fasi produttive, distributive e della prestazione di servizi (v., segnatamente, sentenze 4 dicembre 1990, causa C-186/89, Van Tiem, Racc. pag. I-4363, punto 17, e MGK-Kraftfahrzeuge-Factoring, cit., punto 42).

47 Come constatato dalla Corte al punto 26 della sentenza 12 settembre 2000, causa C-260/98, Commissione/Grecia (Racc. pag. I-6537), l'analisi delle definizioni delle nozioni di soggetto passivo e di attività economiche mette in rilievo l'ampiezza della sfera di applicazione della nozione di attività economiche e del suo carattere obiettivo, nel senso che l'attività viene considerata di per sé, indipendentemente dai suoi scopi o dai suoi risultati (v., altresì, sentenza 26 marzo 1987, causa 235/85, Commissione/Paesi Bassi, Racc. pag. 1471, punto 8, come pure, in questo senso, in particolare, sentenze 14 febbraio 1985, causa 268/83, Rompelman, Racc. pag. 655, punto 19, e 27 novembre 2003, causa C-497/01, Zita Modes, Racc. pag. I-1493, punto 38).

48 Infatti, la detta analisi nonché quella delle nozioni di cessioni di beni e di prestazioni di servizi dimostrano che tali nozioni, che definiscono le operazioni imponibili ai sensi della stessa direttiva, hanno tutte un carattere obiettivo e che si applicano indipendentemente dagli scopi e dai risultati delle operazioni di cui trattasi (v., in questo senso, sentenza 12 gennaio 2006, cause riunite C-354/03, C-355/03 e C-484/03, Optigen e a., Racc. pag. I-483, punto 44).

49 Come constatato dalla Corte al punto 24 della sentenza 6 aprile 1995, causa C-4/94, BLP Group (Racc. pag. I-983), un obbligo dell'amministrazione fiscale di procedere a

indagine per accertare la volontà del soggetto passivo sarebbe contrario agli scopi del sistema dell'IVA di garantire la certezza del diritto e di agevolare le operazioni inerenti all'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto dando rilevanza, salvo casi eccezionali, alla natura oggettiva dell'operazione di cui trattasi.

50 Da ciò consegue che operazioni come quelle di cui alla causa a qua costituiscono cessioni di beni o prestazioni di servizi e un'attività economica ai sensi dell'art. 2, punto 1, dell'art. 4, nn. 1 e 2, dell'art. 5, n. 1, e dell'art. 6, n. 1, della sesta direttiva, dal momento che integrano i criteri obiettivi sui quali le dette nozioni sono fondate.

51 Se è certamente vero che tali criteri non sono soddisfatti in caso di frode fiscale, per esempio, mediante false dichiarazioni o con l'emissione di fatture irregolari, resta ciò non di meno che la questione se l'operazione di cui trattasi sia effettuata al solo scopo di ottenere un vantaggio fiscale non è pertinente per determinare se siffatta operazione costituisca una cessione di beni o una prestazione di servizi e un'attività economica.

52 Ciò considerato, si deve tuttavia rilevare che, come risulta dal punto 85 della sentenza di questo stesso giorno nella causa C-255/02, Halifax e a. (Racc. pag. I-1609), la sesta direttiva osta al diritto del soggetto passivo di dedurre l'IVA pagata a monte qualora le operazioni sulle quali tale diritto si basa integrino una pratica abusiva.

53 Da quanto precede consegue che la questione pregiudiziale va risolta nel senso che operazioni quali quelle oggetto della causa a qua costituiscono cessioni di beni o prestazioni di servizi e un'attività economica ai sensi dell'art. 2, punto 1, dell'art. 4, nn. 1 e 2, dell'art. 5, n. 1, e dell'art. 6, n. 1, della sesta direttiva, qualora integrino i

criteri obiettivi sui quali le dette nozioni sono fondate, anche se sono effettuate al solo scopo di ottenere un vantaggio fiscale senza altro obiettivo economico.

Sulle spese

54 Nei confronti delle parti nella causa principale il presente procedimento costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute da altri soggetti per sottoporre osservazioni alla Corte non possono costituire oggetto di rimborso.

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

Operazioni quali quelle oggetto della causa a qua costituiscono cessioni di beni o prestazioni di servizi e un'attività economica ai sensi dell'art. 2, punto 1, dell'art. 4, nn. 1 e 2, dell'art. 5, n. 1, e dell'art. 6, n. 1, 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, come modificata con direttiva del Consiglio 10 aprile 1995, 95/7/CE, qualora integrino i criteri obiettivi sui quali le dette nozioni sono fondate, anche se sono effettuate al solo scopo di ottenere un vantaggio fiscale, senza altro obiettivo economico.

Firme