

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE

F.G. JACOBS

presentate il 23 ottobre 2003¹

1. Ai sensi degli artt. 5, n. 8, e 6, n. 5, della sesta direttiva IVA², laddove sia ceduta «una universalità totale o parziale di beni», gli Stati membri possono considerare l'operazione di cessione di beni o prestazione di servizi come non avvenuta e che il beneficiario continua la persona del cedente.

società di persone, ovvero la società di capitali, possa dedurre l'imposta versata a monte dalla prima sugli acquisti effettuati nella fase preparatoria dell'attività.

Normativa pertinente

Norme comunitarie in materia di IVA

2. La Germania si è avvalsa di tale facoltà e con il presente rinvio pregiudiziale il Bundesfinanzhof (Corte tributaria federale) chiede un orientamento in merito all'applicazione della suddetta regola ad un tipo particolare di società di persone di diritto civile (*Vorgründungsgesellschaft GbR*) creata unicamente allo scopo di predisporre — ma non di svolgere — l'attività di una costituenda società di capitali e di cederla a quest'ultima, una volta costituita, sotto forma di impresa non ancora operativa. La questione da risolvere è se — e in caso affermativo, su quale base — la stessa

3. L'essenza del sistema dell'IVA è delineata nell'art. 2 della prima direttiva IVA³:

«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

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. 71, pag. 1301).

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 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. Tale sistema prevede quindi una catena di operazioni in cui l'importo netto dovuto in ciascuna fase rappresenta una quota determinata del valore aggiunto nella fase considerata. Quando la catena si conclude, l'importo totale riscosso corrisponde alla percentuale pertinente del prezzo finale. Norme più dettagliate sono contenute nella sesta direttiva.

5. Ai sensi dell'art. 2 della sesta direttiva, sono soggette all'IVA le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso da un soggetto passivo che agisce in quanto tale. Il soggetto passivo è definito all'art 4, n. 1, come colui che esercita un'attività economica, indipendentemente dallo scopo o dai risultati della stessa. Costituiscono attività economiche «tutte le attività di produttore, di commerciante o di prestatore di servizi, comprese le attività estrattive, agricole, nonché quelle delle

professioni liberali», e in particolare lo «sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi un certo carattere di stabilità». A norma degli artt. 5-7, costituiscono operazioni imponibili le cessioni di beni, le prestazioni di servizi e le importazioni.

6. L'art. 5, n. 1, definisce cessione di bene il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario. Tuttavia, l'art. 5, n. 8, dispone quanto segue:

«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».

7. Ai sensi dell'art. 6, n. 5, l'art. 5, n. 8, si applica alle stesse condizioni alle prestazioni di servizi, definite all'art. 6, n. 1, come ogni operazione che non costituisce cessione di un bene.

8. Il contenuto fondamentale del diritto di deduzione è precisato all'art. 17 della sesta direttiva. L'art. 17, n. 2, prevede quanto segue: «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 (...)». Tale diritto nasce, conformemente all'art. 17, n. 1, quando l'imposta deducibile diventa esigibile.

9. Tuttavia alcune operazioni sono esentate dall'IVA in forza degli artt. 13-16. Sulle operazioni esenti non è esigibile l'IVA e dall'art. 17, n. 2, che limita il diritto a deduzione dell'imposta sugli acquisti impiegati ai fini di operazioni imponibili, discende altresì che il cedente non può dedurre l'imposta a monte sugli acquisti utilizzati ai fini di tali operazioni svolte all'interno della Comunità⁴.

10. Qualora, come spesso avviene, l'operazione esente costituisca l'ultima fase della catena (uso privato), l'effetto consiste semplicemente nel detrarre dall'IVA l'importo che sarebbe stato riscosso sull'ultimo valore aggiunto. Tuttavia, in tali circostanze la deduzione è vietata anche qualora l'operazione esente sia un elemento costitutivo del

prezzo di un'operazione imponibile successiva. Pertanto, in determinate circostanze l'imposta a monte rimane «conglobata» nel valore dell'operazione di acquisto, con la conseguenza che, a differenza di quanto avviene in base al normale funzionamento del sistema, il valore su cui viene riscossa l'IVA in fasi successive *comprende* l'imposta riscossa nelle fasi precedenti. Si potrebbe dire che la catena delle operazioni si spezza per dare inizio a una nuova catena con un valore netto superiore. Una situazione analoga può verificarsi quando i beni vengono acquistati da un soggetto passivo a titolo privato (che non «agisce in quanto tale» ai sensi degli artt. 2 e 4, n. 1), ma vengono successivamente trasferiti nella sfera della sua attività economica⁵.

Interpretazione delle disposizioni comunitarie accolta dalla Corte

11. In varie occasioni la Corte ha esaminato le circostanze in cui i beni e servizi vengono utilizzati «ai fini di» operazioni a valle imponibili, dando origine al diritto a deduzione ai sensi dell'art. 17, n. 2, della sesta direttiva.

4 — Tale situazione va tenuta distinta dall'esenzione con rimborso dell'IVA a monte, o aliquota zero.

5 — V. sentenza 11 luglio 1991, causa C-97/90, Lennartz (Racc. pag. I-3795, punti 8 e 9).

12. Nel caso di specie sono pertinenti le sentenze *Rompelman*⁶, *INZO*⁷, *Ghent Coal Terminal*⁸, *Gabalfrisa*⁹, *Schloßstraße*¹⁰ e *Breitsohl*¹¹, secondo cui chi ha l'intenzione, confermata da elementi obiettivi, di avviare un'attività economica ed effettua a tal fine le prime operazioni di acquisto imponibili dev'essere considerato come soggetto passivo che agisce in quanto tale e ha il diritto di detrarre immediatamente l'IVA pagata sulle spese sostenute in vista delle operazioni imponibili che intende effettuare, senza dover aspettare l'inizio dell'esercizio effettivo dell'attività e anche qualora, di fatto, tale attività non venga avviata.

13. Tuttavia solo in due dei casi precedenti si chiedeva alla Corte di pronunciarsi sulla deducibilità dell'imposta a monte in relazione al «trasferimento (...) di una universalità totale o parziale di beni» in circostanze in cui uno Stato membro si era avvalso della facoltà accordata dall'art. 5, n. 8, vale a dire nelle cause *Abbey National*¹² e *Zita Modes*¹³.

14. La causa *Abbey National* riguardava la vendita tra imprese non collegate di un immobile utilizzato ai fini di un'attività di locazione soggetta ad IVA. Tale immobile era stato venduto con continuità di esercizio come parte dell'attività complessiva del cedente. Una delle questioni principali era se il cedente potesse dedurre l'imposta a monte sui servizi (per lo più di natura legale) acquisiti al fine di effettuare il trasferimento.

15. La Corte ha osservato 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, garantendo 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. Tuttavia, per conferire il diritto a detrazione, i beni o servizi acquisiti devono presentare un nesso immediato e diretto con le operazioni imponibili a valle, in altre parole devono aver fatto parte degli elementi costitutivi del prezzo di tali operazioni¹⁴.

16. Qualora uno Stato membro abbia scelto di non considerare il trasferimento di una universalità totale o parziale di beni

6 — Sentenza 14 febbraio 1985, causa 268/83 (Racc. pag. 655).

7 — Sentenza 29 febbraio 1996, causa C-110/94 (Racc. pag. I-857).

8 — Sentenza 15 gennaio 1998, causa C-37/95 (Racc. pag. I-1).

9 — Sentenza 21 marzo 2000, cause riunite da C-110/98 a C-147/98 (Racc. pag. I-1577).

10 — Sentenza 8 giugno 2000, causa C-396/98 (Racc. pag. I-4279).

11 — Sentenza 8 giugno 2000, causa C-400/98 (Racc. pag. I-4321).

12 — Sentenza 22 febbraio 2001, causa C-408/98 (Racc. pag. I-1361).

13 — Causa C-497/01, conclusioni presentate il 26 settembre 2002 (sentenza 27 novembre 2003, Racc. pag. I-14393, pag. I-14395).

14 — Punti 24-29, con richiami alle sentenze *Rompelman*, citata alla nota 6, punto 19; *Ghent Coal Terminal*, citata alla nota 8, punto 15; *Gabalfrisa*, citata alla nota 9, punto 44, e 8 giugno 2000, causa C-98/98, *Midland Bank* (Racc. pag. I-4177, punti 19, 20, 24, 29 e 30).

come una cessione di beni, a norma dell'art. 2 della sesta direttiva, un siffatto trasferimento non è soggetto ad IVA e non può costituire un'operazione soggetta ad imposta ai sensi dell'art. 17, n. 2. La circostanza che tale operazione sarebbe stata soggetta ad imposta qualora l'opzione non fosse stata esercitata è irrilevante. Inoltre non esiste un nesso diretto e immediato con le operazioni a valle imponibili del cessionario. La detrazione è possibile solo quando le operazioni a valle vengono svolte dal soggetto passivo che intende effettuare la detrazione; in ogni caso, i costi implicati dal trasferimento non gravano direttamente sugli elementi costitutivi del prezzo delle operazioni del cessionario soggette ad imposta, come richiede l'art. 2 della prima direttiva ¹⁵.

17. Tuttavia, tali costi 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 successivamente non effettui più operazioni, i costi dei servizi necessari al trasferimento 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. 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. 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 ¹⁶.

18. Le questioni sollevate nella causa Zita Modes riguardano la definizione di «trasferimento di una universalità di beni» e la condizione per cui il cessionario deve svolgere la stessa attività esercitata in precedenza dal cedente. Detta causa non è ancora stata decisa.

Diritto tedesco

19. Le norme comunitarie sopra citate sono state recepite nel diritto tedesco con la Umsatzsteuergesetz (legge sull'imposta sulla cifra d'affari; in prosieguo: la «UstG») 1993.

15 — Punti 30-34.

16 — Punti 35 e 36.

20. L'art. 1, primo comma, lett. a), di detta legge prevede quanto segue: «Le operazioni relative ad una cessione di attività (*Geschäft*), effettuate nei confronti di un altro imprenditore (*Unternehmer*) e per l'impresa del medesimo (*Unternehmen*), non sono soggette all'imposta sul valore aggiunto. Una cessione di attività si verifica nel caso in cui un'impresa, o un'azienda gestita separatamente in una struttura imprenditoriale organizzata, venga accorpata o conferita in una società a titolo oneroso o gratuito. L'imprenditore acquirente succede al cedente».

21. Ai fini della suddetta disposizione, le nozioni di «imprenditore» e di «impresa» sono definite all'art. 2: «Si considera imprenditore chiunque eserciti in modo indipendente un'attività commerciale o professionale. L'impresa ricomprende l'insieme delle attività commerciali o professionali dell'imprenditore. Per attività commerciale o professionale si intende ogni attività lucrativa stabile esercitata continuativamente, anche in assenza di volontà lucrativa o anche qualora si tratti di un'associazione di persone operativa unicamente nei confronti dei propri soci».

22. L'art. 15 riguarda il diritto di deduzione. Ai sensi dell'art. 15, n. 2, punto 1, è esclusa dalla deduzione l'imposta assolta sugli acquisti utilizzati dall'imprenditore ai fini, tra l'altro, di operazioni esenti.

23. Nel caso di specie sono pertinenti anche alcuni elementi del diritto societario tedesco. Il giudice del rinvio li illustra come segue.

24. Una *Aktiengesellschaft* (società per azioni; in prosieguo: «AG») nasce come persona giuridica solo al momento dell'iscrizione nel registro delle imprese. La *Vorgesellschaft* (società in fieri) è uno stadio preliminare e necessario della Spa, che viene già in essere con la costituzione di un'associazione di persone sui generis. La *Vorgesellschaft* può essere preceduta da una *Vorgründungsgesellschaft* (società preliminare di costituzione), basata su un contratto preliminare tra i soci fondatori, finalizzato alla costituzione di una società, che agisce normalmente sotto la forma giuridica di una società semplice (*Gesellschaft bürgerlichen Rechts*; in prosieguo: «GbR»); tale disciplina è intesa a regolare la responsabilità delle persone agenti. Nel caso in cui venga costituita una *Vorgründungsgesellschaft* al fine di predisporre la futura attività della società, i beni di tale società preliminare, unitamente ai suoi diritti e obblighi, non si trasferiscono tout court in capo alla *Vorgesellschaft* e poi alla Spa, una volta costituita; se tale trasferimento deve avere luogo, esso va effettuato mediante un negozio giuridico separato.

Causa principale

25. La Faxworld Vorgründungsgesellschaft Peter Hünninghausen und Wolfgang Klein

GbR (in prosieguito: la «Faxworld GbR») veniva costituita il 1° ottobre 1996 con il solo scopo di predisporre la costituzione della Faxworld Telefonmarketing AG (in prosieguito: la «Faxworld AG»). A tal fine essa prendeva in locazione uffici, li attrezzava, acquistava beni d'investimento, inviava materiale informativo e faceva pubblicità per la costituenda AG. In seguito alla costituzione della Faxworld AG, con atto notarile del 28 novembre 1996, la Faxworld GbR cessava la propria attività e, in adempimento del proprio scopo sociale, il 1° dicembre 1996 cedeva alla AG il complesso dei beni acquisiti in precedenza dietro versamento di un prezzo. La Faxworld AG poteva avviare immediatamente la propria attività imprenditoriale negli uffici locati, attrezzati e arredati dalla Faxworld GbR.

26. Il prezzo di trasferimento di DEM 87 495,29 rappresentava il valore contabile dei beni ceduti, ossia il costo della loro acquisizione IVA esclusa. Pertanto l'IVA assolta da Faxworld GbR sui suoi acquisti non veniva riversata su Faxworld AG con il prezzo di trasferimento.

27. Successivamente, la Faxworld GbR tentava di dedurre — vale a dire, nelle circostanze del caso di specie, di recuperare — l'imposta a monte assolta sui beni acquistati e trasferiti. L'amministrazione fiscale rifiutava la detrazione in quanto l'unica operazione a valle della ricorrente consisteva in una cessione di attività non assimilabile ad un'operazione imponibile e pertanto la Faxworld GbR non poteva essere considerata quale impresa (oggetto

passivo). La Faxworld GbR impugnava tale decisione dinanzi al giudice tributario competente, che ne accoglieva il ricorso in base al principio di neutralità dell'IVA; l'imposta a monte era deducibile anche se la ricorrente non aveva inteso utilizzare essa stessa gli acquisti effettuati al fine di realizzare operazioni imponibili, bensì aveva effettuato tali acquisti solamente ai fini dell'attività economica della Faxworld AG.

28. L'amministrazione fiscale ha proposto ricorso in cassazione dinanzi al Bundesfinanzhof, che ha sospeso il procedimento e sottoposto alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se una società (di persone), creata al solo fine di costituire successivamente una società di capitali, possa legittimamente portare in detrazione l'imposta anticipata sull'acquisto di beni e servizi ricevuti quando successivamente alla costituzione della società di capitali ceda a quest'ultima dietro corrispettivo gli acquisti effettuati qualora, ab initio, non fossero state previste altre cessioni e nello Stato membro interessato il trasferimento del patrimonio complessivo societario non venga considerato né quale cessione né come prestazione (art. 5, n. 8, prima frase, e art. 6, n. 5, [della sesta direttiva])».

29. Il Bundesfinanzhof afferma inoltre che, nel caso in cui la società di persone non abbia diritto a deduzione nelle circostanze indicate, si potrebbero evitare ulteriori rinvii pregiudiziali qualora la Corte precisasse se tale diritto spetti invece alla società di capitali.

Le diverse tesi addotte

30. Il Bundesfinanzhof dichiara di propendere per riconoscere il diritto alla detrazione. Tale diritto sorge nel momento in cui l'imposta deducibile diviene esigibile, ossia quando vengono effettuate le operazioni di acquisto a monte. Nel caso di specie, tali operazioni di acquisto sono state effettuate unicamente ai fini delle operazioni imponibili a valle. Se la Faxworld GbR avesse effettuato essa stessa tali operazioni, l'imposta a monte sarebbe stata detraibile. Dalla sentenza *Abbey National* discende che, in caso di trasferimento di una universalità di beni, il cedente può detrarre l'imposta pagata a monte solo dall'imposta sulle sue operazioni a valle. Tuttavia, nel caso di specie esiste una differenza di identità tra il soggetto che effettua gli acquisti a monte e quello che svolge le operazioni imponibili a valle solo per effetto delle norme procedurali del diritto societario tedesco. Dal principio di neutra-

lità dell'IVA discende che il diritto a deduzione non può dipendere da differenze nazionali in materia di forma giuridica.

31. Nelle osservazioni presentate alla Corte, la Faxworld GbR afferma in sostanza che essa e la Faxworld AG costituiscono un'unica entità economica (conformemente alla cosiddetta *Fußstapfen-theorie* apparentemente applicata dal Bundesfinanzhof, tratta dal diritto delle successioni, secondo cui l'avente causa segue le orme del cedente — corrispondente al concetto inglese dello «*stepping into the transferor's shoes*»). Poiché i beni e i servizi acquistati dalla Faxworld GbR avrebbero dovuto essere utilizzati ai fini delle operazioni imponibili della Faxworld AG, la Faxworld GbR potrebbe detrarre l'imposta a monte su tali beni e servizi. Inoltre, nella sentenza *Breitsohl*¹⁷ la Corte ha dichiarato che il diritto di dedurre l'IVA versata sulle operazioni effettuate al fine della realizzazione di un progetto di attività economica sussiste anche quando l'amministrazione fiscale è a conoscenza, fin dalla prima liquidazione dell'imposta, del fatto che l'attività economica prevista, che doveva dar luogo ad operazioni assoggettate ad imposta, non sarà esercitata. Tale regola si applicherebbe a fortiori qualora, come nel caso in esame, l'attività economica sia stata intrapresa.

32. Per contro, secondo l'impostazione adottata dall'amministrazione fiscale dinanzi al Bundesfinanzhof e dal governo

17 — Citata alla nota 11.

tedesco dinanzi alla Corte, la Faxworld GbR e la Faxworld AG sono due persone diverse, e la Faxworld GbR non è un soggetto passivo, in quanto non ha mai svolto o inteso svolgere alcuna attività economica ai sensi dell'art. 4 della sesta direttiva né effettuare alcuna operazione imponibile ai sensi degli artt. 5 o 6. Pertanto non sorge alcun diritto a deduzione poiché, in sostanza, non esiste alcuna persona che possa esercitare tale diritto né alcuna operazione rientrante nel sistema IVA per cui si possa effettuare una detrazione. A tale proposito il governo tedesco si richiama significativamente alla sentenza *Abbey National*.

definizione di attività economica e quindi nell'ambito di applicazione del sistema dell'IVA. Tuttavia, poiché tali beni e servizi non sono stati utilizzati dalla società per — e non possono avere alcun nesso diretto e immediato con — proprie operazioni imponibili a valle, la Faxworld GbR non può dedurre l'IVA assolta su tali operazioni. D'altro canto, secondo la Commissione, la Faxworld AG, poiché «continua la persona» della Faxworld GbR ai sensi dell'art. 5, n. 8, della sesta direttiva e ha utilizzato gli stessi beni e servizi per le sue operazioni imponibili, ha effettivamente diritto a deduzione. Tale soluzione non è in contrasto con la sentenza *Abbey National*, che riguardava solo il diritto a deduzione del cedente, e non quello del cessionario.

33. All'udienza, il governo tedesco ha sollevato un'eccezione alla questione in subordine menzionata dal *Bundesfinanzhof*, ossia se il diritto a deduzione possa essere riconosciuto, anziché alla Faxworld GbR, alla Faxworld AG. Il governo tedesco sostiene che si tratta di una questione meramente ipotetica, ininfluenza ai fini dell'esito del ricorso proposto dalla Faxworld GbR; i giudici nazionali non possono sollevare questioni di tale tipo nell'ambito del sistema istituito dall'art. 234 CE.

Analisi

34. La Commissione ritiene che le operazioni di acquisto di beni e servizi della Faxworld GbR rientrino chiaramente nella

35. In via preliminare, ritengo che non si possa accogliere l'eccezione sollevata dal governo tedesco alla questione in subordine del *Bundesfinanzhof*. Quest'ultimo si è espressamente astenuto dal deferire la questione come tale, ma l'ha inclusa nell'ordinanza di rinvio al fine di evidenziare un aspetto che la Corte potrebbe considerare rilevante ai fini dell'analisi. In ogni caso, nel contesto di una situazione disciplinata dall'art. 5, n. 8, della sesta direttiva, a mio parere, non si può esaminare la posizione del cedente separatamente da quella del cessionario.

36. Devo rilevare, inoltre, che la soluzione proposta dalle autorità tedesche mi sembra poco coerente con il principio di neutralità dell'IVA, in quanto nega qualsiasi diritto di dedurre l'imposta a monte controversa sia alla Faxworld GbR che alla Faxworld AG.

37. Mi sembra chiaro che sotto il profilo economico è stata costituita un'unica impresa, che ha attraversato varie fasi preparatorie prima di divenire operativa. La continuità dell'impresa dalle fasi preparatorie a quelle operative — la continuità della sua identità *di impresa* — non può essere messa in discussione. Il normale funzionamento del sistema dell'IVA richiede che l'imposta a monte sulle operazioni di acquisto effettuate da un'impresa nelle fasi preparatorie e operative possa essere detratta dall'imposta a valle¹⁸.

38. Le deroghe al meccanismo sopra descritto, e quindi al principio di neutralità, a mio parere sono ammissibili solo se chiaramente autorizzate dalla legge, come interpretata, se del caso, dalla Corte.

39. Nella presente causa, sotto il profilo giuridico le fasi preparatoria e operativa sono state svolte da due entità diverse, una

società di persone e una società di capitali¹⁹. Le autorità tedesche basano i loro argomenti su tale distinzione.

40. La società di persone non è stata costituita al fine di effettuare operazioni a valle imponibili, non ha effettuato alcuna operazione di questo tipo e non è mai esistita un'intenzione in tal senso. L'unica operazione effettivamente compiuta o progettata era la vendita dell'azienda in fieri, ancorché non operativa, alla società di capitali. Conformemente alla normativa tedesca che ha recepito l'art. 5, n. 8, della sesta direttiva, l'operazione non era soggetta ad imposta²⁰.

41. Tuttavia concordo con la Commissione sul fatto che la Faxworld GbR rientra nella definizione di soggetto passivo di cui all'art. 4, n. 1, della sesta direttiva. Le sue attività avevano indubbiamente carattere economico ed è irrilevante sia lo scopo che il risultato di tali attività. Pertanto, ritengo sia errato il richiamo del governo tedesco alla causa Lennartz²¹, che riguardava l'acquisto a fini privati di beni successivamente utilizzati per operazioni imponibili.

19 — Sebbene sembri plausibile che i due soci della società di persone siano anche i due (soli) azionisti della società di capitali.

20 — Si può osservare che ai sensi della legislazione tedesca tali operazioni «non sono soggette all'imposta sul valore aggiunto», mentre l'art. 5, n. 8, autorizza gli Stati membri a «considerare l'operazione come non avvenuta». Tuttavia è importante mantenere distinte le operazioni esenti da quelle considerate non avvenute (v. supra, paragrafo 10, e infra, paragrafo 49).

21 — Citata alla nota 5.

18 — V. in particolare la giurisprudenza citata al paragrafo 12.

Nel caso di specie è pacifico che gli acquisti a monte sono stati effettuati ai fini dell'attività d'impresa e non per uso privato.

42. Inoltre il diritto a deduzione non viene meno se di fatto non sono state effettuate operazioni di acquisto imponibili a valle — v. sentenze INZO²² e Ghent Coal Terminal²³ —, ma, secondo la stessa giurisprudenza, occorre che sia esistita l'intenzione di effettuare tali operazioni, e risulta che la Faxworld GbR non avesse intenzione di effettuarle essa stessa.

43. Tuttavia, benché nella presente causa la società di persone e la società di capitali siano due persone giuridiche distinte, tra loro esiste non solo una continuità economica percettibile, ma anche un certo grado di continuità giuridica.

44. Conformemente alla versione inglese dell'art. 5, n. 8, qualora un'operazione sia considerata come non avvenuta, il beneficiario viene considerato «successor» del cedente. Nella versione tedesca dell'art. 5,

n. 8, viene utilizzato il termine equivalente «*Rechtsnachfolger*». La normativa tedesca che ha recepito la direttiva utilizza l'espressione «*an die Stelle treten*» (prendere il posto di), mentre sembra che il diritto tedesco conosca anche una «*Fußstapfentheorie*»²⁴. La versione francese e alcune altre versioni linguistiche dell'art. 5, n. 8, parlano di «continuazione della persona» del cedente.

45. Come ho rilevato nelle conclusioni nella causa Zita Modes²⁵, le varie formulazioni si riferiscono chiaramente alla nozione di successione a titolo universale, nella quale una persona subentra in tutti i diritti e tutti gli obblighi di un'altra (in questo caso, limitata a tutti i diritti e tutti gli obblighi in materia di IVA riguardanti l'azienda trasferita), di modo che il cessionario acquisisce, con l'azienda, qualsiasi importo IVA dovuto e il diritto di dedurre qualsiasi imposta a monte non ancora dedotta dalle imposte a valle su operazioni imponibili²⁶. Nella causa Abbey National²⁷ ho rilevato, utilizzando la comune metafora della catena di operazioni soggette ad IVA, che sebbene un anello della catena sia considerato come inesistente, ciò non determina — come avverrebbe nel caso di un'operazione esente — un'interruzione ed un nuovo inizio della catena, quanto piuttosto un rapporto sequenziale ininter-

24 — V. supra, paragrafo 31.

25 — Paragrafi 46 e 49.

26 — Tuttavia sembra che le norme in materia di IVA di alcuni Stati membri impongano al cedente di liquidare tutti gli importi IVA prima del trasferimento, con la conseguenza che in tali casi la «successione» è limitata alle rettifiche ai sensi dell'art. 20 della sesta direttiva.

27 — Paragrafo 38 delle conclusioni.

22 — Citata alla nota 7, punti 19 e 20.

23 — Citata alla nota 14, punti 17 e 24.

rotto tra gli anelli delle due parti della stessa.

zione significativa tra la situazione ivi considerata e altre situazioni più comuni.

46. Alla luce di quanto precede si può attribuire l'intenzione della Faxworld AG di effettuare operazioni imponibili anche alla Faxworld GbR, di modo che sussistano le condizioni per riconoscere a quest'ultima il diritto a deduzione?

47. Alcune disposizioni legislative e le indicazioni della giurisprudenza sembrerebbero contrarie a tale riconoscimento. A norma dell'art. 17, n. 1, della sesta direttiva, il diritto a deduzione nasce quando l'imposta deducibile diventa esigibile — vale a dire quando vengono effettuate le operazioni di acquisto a monte — e la Corte ha dichiarato nella sentenza Lennartz²⁸ che «solo la veste nella quale il privato opera in quel momento può far nascere il diritto a deduzione». Al momento dell'acquisizione, la Faxworld GbR agiva in qualità di soggetto passivo²⁹, ma gli acquisti non erano collegati ad operazioni imponibili a valle della stessa società.

48. Tuttavia, ritengo che la norma relativa alla «successione» di cui all'art. 5, n. 8, non solo giustifichi, bensì imponga una distin-

49. Si deve ricordare che il risultato dell'esercizio della facoltà accordata dall'art. 5, n. 8, della sesta direttiva non può essere la creazione di un'operazione esente³⁰. Se il legislatore avesse voluto tale risultato, la disposizione sarebbe stata inclusa nel Titolo X della direttiva, concernente le esenzioni, e non nel Titolo V, relativo alla definizione delle operazioni imponibili. Un indizio dello scopo reale è fornito dalla motivazione della proposta di sesta direttiva della Commissione³¹, in cui la facoltà in questione viene descritta come offerta «onde semplificare e non oberare la tesoreria dell'impresa». Pertanto l'obiettivo è quello di evitare che ingenti importi corrispondenti a imposte siano fatturati, versati allo Stato e quindi recuperati quali detrazione di imposta a monte. Un ulteriore vantaggio consiste nel tutelare l'amministrazione fiscale contro la perdita di gettito tributario in caso di insolvenza del cedente³².

50. Se l'IVA a monte gravante sui beni dell'azienda ceduta non fosse deducibile, si verificherebbe una distorsione non trascurabile della concorrenza nei confronti di

28 — Citata alla nota 5, punto 8.

29 — V. supra, paragrafo 41.

30 — Al paragrafo 10 ho descritto gli effetti indesiderabili che tali operazioni potrebbero comportare.

31 — Bollettino delle Comunità europee, Supplemento 11/73, pag. 10; l'attuale prima frase dell'art. 5, n. 8, costituita, nella prima proposta, l'art. 5, n. 4.

32 — Per un'analisi più completa v. paragrafi 19-32 delle mie conclusioni nella causa Zita Modes.

altre imprese. Come la Corte ha confermato nella sentenza *Abbey National*³³, il sistema delle detrazioni è inteso ad esonerare interamente l'imprenditore dall'IVA dovuta o pagata nell'ambito di tutte le sue attività economiche garantendo 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.

51. Nel caso di specie, i beni ceduti sono stati acquistati dalla Faxworld GbR ai fini di future operazioni a valle imponibili della Faxworld AG, e pertanto costituiscono elementi del prezzo di tali operazioni. Inoltre esiste un nesso immediato e diretto tra gli acquisti a monte e le operazioni a valle imponibili che danno origine al diritto a deduzione³⁴, giacché, ai sensi dell'art. 5, n. 8, si considera come non avvenuta qualsiasi operazione intervenuta tra gli acquisti e il loro impiego ai fini delle operazioni a valle. La Faxworld AG è il successore — o «continua la persona» — della Faxworld GbR. Nel momento in cui è sorto il diritto a deduzione — ossia nel momento in cui l'imposta a monte è divenuta esigibile — la Faxworld GbR agiva in qualità di soggetto passivo ai sensi dell'art. 4, n. 1, della sesta direttiva. A mio parere, pertanto, sussistono le condizioni per la detrazione.

52. Così stando le cose, sembra ovvio che il miglior *modus operandi* sotto il profilo pratico comporta che, qualora il diritto nazionale lo consenta, il prezzo versato per la cessione in siffatte circostanze deve sempre coprire il valore completo dei beni ceduti, compresa l'IVA a monte non ancora dedotta. Infatti nella maggior parte dei casi risulta difficile, se non impossibile, individuare nel prezzo la presenza (o l'assenza) di tale elemento.

53. Tuttavia, in alcuni casi il diritto nazionale può imporre altre condizioni, ad esempio che l'IVA dovuta a monte debba essere interamente dedotta prima della cessione. Nel caso in esame, anche se non sembra che esista alcuna condizione di questo tipo, è chiaro che l'imposta non è stata traslata.

54. Nella fattispecie, pertanto, occorre mantenere distinto il cedente dal cessionario. L'obiettivo di garantire la neutralità dell'IVA non verrebbe conseguito qualora l'imposta versata potesse essere dedotta da una persona diversa da quella che ne ha sostenuto l'onere economico. Anche se nel caso in esame i soci o azionisti delle due entità sono di fatto le stesse persone — con la conseguenza che, in definitiva, vengono ad essere interessate le stesse «tasche» —, ciò non si verifica sempre. Quando il prezzo della cessione dell'azienda rappresenta il valore contabile dei beni IVA esclusa, riconoscere il diritto a deduzione al cessionario, anziché al cedente, conferirebbe al primo, come ha osservato il governo tedesco all'udienza, un vantaggio finanziario non giustificato e porrebbe a carico del

33 — Citata alla nota 11, punto 24.

34 — V. sentenza *Abbey National*, punto 25, e giurisprudenza ivi citata.

secondo un onere fiscale non recuperabile. Viceversa, quando l'onere dell'IVA a monte viene trasferito con il prezzo della cessione, il diritto a deduzione deve spettare al cessionario. Un approccio diverso determinerebbe una distorsione della concorrenza, risultato che, oltre a non essere in linea con i principi del sistema dell'IVA e del diritto comunitario in generale, è espressamente menzionato all'art. 5, n. 8, quale conseguenza da evitare.

55. Pertanto, nel caso di specie il diritto a deduzione spetta alla Faxworld GbR, e non alla Faxworld AG.

56. Ci si potrebbe domandare se tale conclusione sia del tutto compatibile con la sentenza della Corte nella causa Abbey National. Ai punti 32-35 di detta sentenza, come si ricorderà, la Corte ha dichiarato 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, e che 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. Tuttavia, i costi di tali servizi fanno parte delle spese generali

dell'impresa del soggetto passivo e sono, in quanto tali, elementi costitutivi del prezzo dei prodotti di un'impresa; pertanto il cedente è titolare di un diritto a deduzione.

57. Ritengo tuttavia che tale ragionamento valga solo nelle circostanze particolari della causa Abbey National. L'imposta in discussione in detta causa era dovuta sui servizi acquisiti ai fini del trasferimento, e non sui beni effettivamente ceduti. È evidente che questi ultimi, in discussione nella presente causa, sono elementi costitutivi del prezzo delle operazioni del cessionario e la continuità della persona tra il cedente e il suo successore, il cessionario, giustifica la conclusione che l'IVA assolta a monte per l'acquisto dei beni dà origine ad un diritto a deduzione.

58. Per rispettare il principio di neutralità dell'IVA ed evitare distorsioni della concorrenza, nei casi in cui è applicabile l'art. 5, n. 8, della sesta direttiva, il diritto dev'essere conferito alla persona, sia essa cedente o cessionario, su cui grava effettivamente l'onere economico dell'imposta. Solo in circostanze del tutto eccezionali — e difficili da immaginare — tali obiettivi potrebbero essere conseguiti consentendo il trasferimento del diritto a deduzione.

Conclusione

59. Ritengo pertanto che la Corte debba risolvere come segue la questione sollevata dal Bundesfinanzhof:

Nel caso in cui

- uno Stato membro si sia avvalso della facoltà accordata dagli artt. 5, n. 8, e 6, n. 5, della sesta direttiva IVA, di modo che il trasferimento di una universalità di beni non viene considerato né quale cessione né quale prestazione di servizi, e
- i beni e/o servizi vengano acquisiti da una persona fisica o giuridica (il cedente) unicamente allo scopo di predisporre, ma non di esercitare, un'attività e di trasferire il patrimonio aziendale ad un'altra persona fisica o giuridica (il cessionario) che intende utilizzarlo per effettuare operazioni imponibili,

il diritto di dedurre l'IVA assolta o dovuta sui beni e/o servizi acquisiti spetta in linea di principio

- al cedente, qualora l'onere del tributo non sia stato trasferito al cessionario con il prezzo della cessione, o
- al cessionario, qualora l'onere del tributo sia stato trasferito allo stesso con il prezzo della cessione.