SENTENZA DELLA CORTE (Quinta Sezione)
29 aprile 2004 *

Nel procedimento C-137/02,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale sottoposta alla Corte, a norma dell'art. 234 CE, dal Bundesfinanzhof (Germania) nella causa dinanzi ad esso pendente tra

Finanzamt Offenbach am Main-Land

e

Faxworld Vorgründungsgesellschaft Peter Hünninghausen und Wolfgang Klein GbR,

domanda vertente sull'interpretazione dell'art. 17, n. 2, 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), come modificata dalla direttiva del Consiglio 10 aprile 1995, 95/7/CE (GU L 102, pag. 18),

* Lingua processuale: il tedesco.

LA CORTE (Quinta Sezione),

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

avvocato generale: sig. F.G. Jacobs

cancelliere: sig.ra . M.-F. Contet, amministratore principale

viste le osservazioni scritte presentate:

- per la Faxworld Vorgründungsgesellschaft Peter Hünninghausen und Wolfgang Klein GbR, dai sigg. R.W. Horn e A. Kowol, Rechtsanwälte;
- per il governo tedesco, dai sigg. W.-D. Plessing e M. Lumma, in qualità di agenti;
- per la Commissione delle Comunità europee, dai sigg. E. Traversa e K. Gross, in qualità di agenti, assistiti dal sig. A. Böhlke, Rechtsanwalt,

vista la relazione d'udienza,

sentite le osservazioni orali del Finanzamt Offenbach am Main-Land, rappresentato dal sig. J. Aue, in qualità di agente, della Faxworld Vorgründungsgesell-

schaft Peter Hünninghausen und Wolfgang Klein GbR, rappresentata dal sig. R. W. Horn, del governo tedesco, rappresentato dal sig. M. Lumma, e della Commissione, rappresentata dal sig. K. Gross, assistito dall'avv. A. Böhlke, all'udienza dell'11 settembre 2003,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 23 ottobre 2003,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

- 1 Con decisione 23 gennaio 2002, pervenuta in cancelleria il 12 aprile successivo, il Bundesfinanzhof (Corte tributaria federale) ha proposto alla Corte, ai sensi dell'art. 234 CE, una questione relativa all'interpretazione dell'art. 17, n. 2, 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), come modificata dalla direttiva del Consiglio 10 aprile 1995, 95/7/CE (GU L 102, pag. 18; in prosieguo: la «sesta direttiva»).
- 2 Tale questione è stata sollevata nell'ambito di una controversia tra il Finanzamt Offenbach am Main-Land (Amministrazione tributaria del distretto di Offenbach am Main-Land; in prosieguo: il «Finanzamt») e la Faxworld Vorgründungsgesellschaft Peter Hünninghausen und Wolfgang Klein GbR (in prosieguo: la «Faxworld GbR») relativa al rifiuto opposto dal Finanzamt a quest'ultima di consentirle di detrarre l'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») relativa ad operazioni di cui la stessa era destinataria.

- 3 La questione riguarda in sostanza il diritto di una Vorgründungsgesellschaft, società di diritto civile avente ad oggetto la predisposizione dei mezzi necessari all'attività di una costituenda società di capitali, di portare in detrazione l'IVA quando la sua sola operazione a valle, conformemente al suo oggetto sociale, sia il trasferimento del complesso dei suoi beni patrimoniali alla detta società di capitali, una volta costituita. La questione è fondata sulla premessa secondo la quale lo Stato membro interessato ha esercitato la facoltà prevista negli artt. 5, n. 8, e 6, n. 5, della sesta direttiva di considerare che in occasione del trasferimento di un'universalità totale o parziale di beni, non ha avuto luogo alcuna cessione di beni o prestazione di servizi e che il beneficiario costituisce il successore del cedente.

Ambito normativo

La normativa comunitaria

- 4 L'art. 2, punto 1, della sesta direttiva stabilisce che sono soggette all'IVA le cessioni di beni e le prestazioni di servizi, effettuate a titolo oneroso all'interno del paese da un soggetto passivo che agisce in quanto tale.
- 5 Secondo l'art. 4, nn. 1 e 2, della stessa direttiva:

«1. Si considera soggetto passivo chiunque esercita in modo indipendente e in qualsiasi luogo una delle attività economiche di cui al paragrafo 2, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività.

2. Le attività economiche di cui al paragrafo 1 sono tutte le attività di produttore, di commerciante o di prestatore di servizi, comprese le attività estrattive, agricole, nonché quelle delle professioni liberali o assimilate. Si considera in particolare attività economica un'operazione che comporti lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi un certo carattere di stabilità».

6 Con riguardo alle cessioni di beni, l'art. 5, n. 8, della sesta direttiva prevede 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 L'art. 6, n. 5, della stessa direttiva recita così «[l]articolo 5, paragrafo 8, si [applica] nelle stesse condizioni alle prestazioni di servizi».

8 Con riferimento al diritto alla detrazione, l'art. 17, nn. 1 e 2, della sesta direttiva stabilisce quanto segue:

«1. Il diritto a deduzione nasce quando l'imposta deducibile diventa esigibile.

2. 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;

(...».

La normativa nazionale

- 9 Le disposizioni pertinenti della sesta direttiva sono state recepite nel diritto tedesco con l'Umsatzsteuergesetz 1993 (legge relativa all'imposta sulla cifra di affari del 1993, BGBl. 1993 I, pag. 565; in prosieguo: l'«UStG 1993»). Nella versione applicabile all'esercizio controverso del 1996, l'art. 1, n. 1, dell'UStG 1993 enuncia, quale regola generale, che sono soggette all'imposta sulla cifra d'affari le cessioni di beni ed altre prestazioni effettuate a titolo oneroso all'interno del paese da un imprenditore nell'ambito della propria impresa.
- 10 Tuttavia, poiché la Repubblica federale di Germania si è avvalsa della facoltà offerta agli Stati membri dagli artt. 5, n. 8, e 6, n. 5, della sesta direttiva, l'art. 1, n. 1 a, dell'UStG 1993 stabilisce quanto segue:

«(1 a) Le operazioni effettuate nell'ambito della cessione di un'azienda ad un altro imprenditore per l'impresa del medesimo non sono soggette all'[IVA]. La cessione di un'azienda consiste nel trasferimento o nel

conferimento integrale ad una società, a titolo oneroso o gratuito, di un'azienda o di un centro di attività stabile gestito separatamente nella struttura dell'impresa. L'imprenditore acquirente subentra al cedente».

Causa principale e questione pregiudiziale

- 11 La Faxworld GbR è una società di persone, di diritto civile, costituita il 1° ottobre 1996 e avente come unico oggetto sociale quello di predisporre la costituzione della società Faxworld Telefonmarketing Aktiengesellschaft (in prosieguo: la «Faxworld AG»).
- 12 Come spiega il giudice del rinvio, la creazione di una Aktiengesellschaft (società per azioni di diritto tedesco) può essere preceduta, come nella presente fattispecie, da una Vorgründungsgesellschaft. Quest'ultima si basa su un contratto preliminare stipulato tra i soci fondatori allo scopo di cooperare alla costituzione dell'Aktiengesellschaft. Pertanto, se quest'ultima società, una volta costituita, vuole rilevare i beni patrimoniali acquisiti dalla Vorgründungsgesellschaft, come pure subentrare nei suoi diritti ed obbligazioni, occorre uno specifico atto giuridico per realizzare il loro trasferimento, poiché quest'ultimo non avviene automaticamente.
- 13 Così la Faxworld GbR, in quanto Vorgründungsgesellschaft, aveva preso in locazione uffici, li aveva attrezzati e aveva acquistato beni d'investimento. Essa aveva inoltre inviato materiale informativo e fatto pubblicità per la costituenda società. Dopo la costituzione della Faxworld AG con atto notarile del 28 novembre 1996, la Faxworld GbR cessava la propria attività e cedeva a tale società il complesso dei beni acquisiti in precedenza, al loro valore contabile, per un prezzo di poco inferiore a 90 000 marchi tedeschi (DEM). La Faxworld AG poteva quindi dare immediatamente inizio alla propria attività negli uffici locati ed attrezzati per le sue necessità dalla Faxworld GbR.

- 14 In conformità al suo unico scopo sociale, la Faxworld GbR non ha quindi effettuato operazioni a valle, ad eccezione del trasferimento alla Faxworld AG dei beni per quest'ultima acquisiti.
- 15 Per l'esercizio controverso del 1996, la Faxworld GbR considerava tale trasferimento come una cessione d'impresa non imponibile, ai sensi dell'art. 1, n. 1 a, dell'UStG 1993. Per questo stesso esercizio il Finanzamt negava alla Faxworld GbR il diritto di far valere, come imposta a monte, l'IVA sulle sue operazioni a monte per un importo di poco inferiore a DEM 13 000. Il Finanzamt motivava tale diniego con avviso di accertamento d'imposta del 5 gennaio 1998, indicando che la Faxworld non poteva essere considerata un'impresa ai sensi dell'art. 2 dell'UStG 1993, in quanto la sua sola operazione prevista a valle consisteva nella cessione d'impresa alla costituenda società, cessione che non doveva essere ritenuta, ai sensi dell'art. 1, n. 1 a, dell'UStG 1993, un'operazione imponibile.
- 16 Per contro il Finanzgericht (Tribunale tributario) emanava una sentenza di accoglimento del ricorso della Faxworld GbR contro la decisione del Finanzamt, per il motivo che tale società era un'impresa e che, a tale titolo, essa aveva il diritto di detrarre l'imposta a monte. Il principio di neutralità dell'IVA imporrebbe di prendere in considerazione l'imposta a monte, anche se la Faxworld GbR, in quanto Vorgründungsgesellschaft, non avrebbe mai inteso utilizzare le prestazioni realizzate a monte per effettuare essa stessa operazioni imponibili.
- 17 Contro tale sentenza il Finanzamt proponeva ricorso in cassazione («Revision») dinanzi al Bundesfinanzhof sostenendo che la Faxworld GbR non aveva alcun diritto alla detrazione per il motivo che, da un lato, essa non era un'impresa in quanto non aveva mai inteso effettuare essa stessa operazioni imponibili e, dall'altro, che non le si poteva imputare l'attività della Faxworld AG.

- 18 Il Bundesfinanzhof, che propende per riconoscere alla Faxworld GbR il diritto a detrarre l'imposta a monte, considera, in primo luogo, che le prestazioni erogate alla Faxworld GbR in vista della prevista costituzione della società di capitali costituiscono costi per loro stessa natura connessi al complesso dell'attività dell'impresa (sentenza 22 febbraio 2001, causa C-408/98, Abbey National, Racc. pag. I-1361, punti 35 e 36).
- 19 In secondo luogo, il Bundesfinanzhof ritiene che se il trasferimento da parte della Faxworld GbR di tutti gli elementi del suo attivo alla Faxworld AG, che ha costituito la sua unica operazione a valle, dovesse essere considerato come «il trasferimento di un'universalità di beni» ai sensi dell'art. 5, n. 8, della sesta direttiva e non come un'operazione imponibile ai sensi dell'art. 17, n. 2, di questa stessa direttiva, si sarebbe indotti a ricondurre le prestazioni a monte della Faxworld GbR alle operazioni che la Faxworld AG intendeva effettuare.
- 20 Tuttavia il Bundesfinanzhof, nel constatare che secondo la citata sentenza Abbey National un soggetto passivo può detrarre l'IVA solo per le prestazioni a monte utilizzate ai fini di proprie operazioni imponibili e che, pertanto, non dovrebbe essere possibile prendere in considerazione le operazioni del beneficiario del trasferimento, rileva che, nella causa principale, la separazione giuridica tra la Faxworld GbR, da un lato, e la Faxworld AG, dall'altro, deriva esclusivamente dalle peculiarità delle norme del diritto civile tedesco concernenti la costituzione di una società di capitali. D'altronde, sottolineando che il principio di neutralità fiscale applicabile al regime dell'IVA osta a che operatori economici che hanno effettuato le stesse operazioni subiscano un trattamento fiscale differenziato, esso considera che le peculiarità del diritto civile tedesco relative alla costituzione di una società di capitali non possono avere la conseguenza di escludere il diritto alla detrazione nella fase preparatoria (sentenza 7 settembre 1999, causa C-216/97, Gregg, Racc. pag. I-4947, punto 20).

- 21 Alla luce di tali considerazioni, il Bundesfinanzhof ha deciso di sospendere il procedimento e di porre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se una società (di persone) creata al solo fine della costituzione di una società di capitali abbia il diritto di detrarre l'imposta versata a monte per la fornitura di servizi e di beni qualora, successivamente alla costituzione della società di capitali, ceda a quest'ultima a titolo oneroso le prestazioni ricevute, qualora sin dall'inizio non fosse prevista alcuna operazione a valle e qualora il trasferimento di un'universalità di beni non venga considerato dallo Stato membro interessato né come cessione di beni né come prestazione di servizi (art. 5, n. 8, prima frase, e art. 6, n. 5, della sesta direttiva (...))».

- 22 Il Bundesfinanzhof precisa che in caso di soluzione negativa della Corte, si pone in subordine la questione se la società di capitali, nella fattispecie la Faxworld AG, sia autorizzata a detrarre l'imposta a monte sulle prestazioni effettuate a favore della Vorgründungsgesellschaft, nella fattispecie la Faxworld GbR, sebbene la società di capitali non fosse ancora costituita al momento dell'esecuzione di tali prestazioni.

Sulla questione pregiudiziale

- 23 Con la sua questione il Bundesfinanzhof chiede, in sostanza, se la sesta direttiva attribuisca il diritto alla detrazione dell'IVA pagata da una società di persone, creata al solo fine di costituire una società di capitali, quando la sola operazione a valle della detta società di persone sia stato il trasferimento del complesso dei suoi beni patrimoniali alla società di capitali, una volta costituita, e quando, avendo lo Stato membro interessato esercitato la facoltà prevista dagli artt. 5, n. 8, e 6, n. 5, della sesta direttiva, un tale trasferimento non venga considerato né come cessione di beni né come prestazione di servizi.

24 Con riferimento al diritto alla detrazione, l'art. 17, n. 2, della sesta direttiva prevede che il soggetto passivo è autorizzato a detrarre dall'imposta di cui è debitore l'IVA dovuta o assolta per i beni che gli sono o gli saranno forniti e per i servizi che gli sono o gli saranno prestati da un altro soggetto passivo «[n]ella misura in cui beni e servizi sono impiegati ai fini di sue operazioni soggette ad imposta». Risulta quindi dalla lettera di tale disposizione che, affinché un interessato possa aver diritto alla detrazione, occorre, da un lato, che egli sia un «soggetto passivo» ai sensi della sesta direttiva e, dall'altro, che i beni e servizi in questione siano stati utilizzati per le sue operazioni soggette ad imposta.

Sulla qualificazione della Faxworld GbR come soggetto passivo

25 Per quanto riguarda la qualificazione della Faxworld GbR come soggetto passivo, l'art. 4, n. 1, della sesta direttiva prevede che chiunque esercita in modo indipendente e in qualsiasi luogo una delle attività economiche di cui al n. 2 di questo stesso articolo è considerato soggetto passivo, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività. Secondo il detto n. 2, le attività economiche indicate nel n. 1 sono tutte le attività di produttore, di commerciante o di prestatore di servizi.

26 Soltanto il governo tedesco ritiene che la Faxworld GbR non sia un soggetto passivo ai sensi della sesta direttiva, per il motivo che tale società non svolgeva attività economiche. A sostegno di questo argomento esso rileva, da un lato, che tutte le attività a monte della Faxworld GbR avevano il solo fine di predisporre l'attività economica di un'altra persona giuridica da costituire, vale a dire la Faxworld AG, e, dall'altro, che la cessione dei beni dalla Faxworld GbR alla Faxworld AG, unica operazione a valle della Faxworld GbR, avrebbe rappresentato una cessione d'impresa non imponibile, in conformità dell'art. 5, n. 8, della sesta direttiva.

- 27 Tali argomenti non possono essere accolti. In primo luogo, si deve ricordare che l'art. 4 della sesta direttiva prevede per l'IVA una sfera di applicazione molto ampia, che comprende tutte le fasi produttive, distributive e della prestazione di servizi (v. sentenze 26 marzo 1987, causa 235/85, Commissione/Paesi Bassi, Racc. pag. 1471, punto 7; 15 giugno 1989, causa 348/87, Stichting Uitvoering Financiële Acties, Racc. pag. 1737, punto 10, e 4 dicembre 1990, causa C-186/89, van Tiem, Racc. pag. I-4363, punto 17).
- 28 Secondo una giurisprudenza costante, un singolo che acquista beni necessari allo svolgimento di un'attività economica ai sensi dell'art. 4 della sesta direttiva lo fa come soggetto passivo (sentenze 11 luglio 1991, causa C-97/90, Lennartz, Racc. pag. I-3795, punto 14; 21 marzo 2000, cause riunite da C-110/98 a C-147/98, Gabalfrisa e a., Racc. pag. I-1577, punto 47, e 8 giugno 2000, causa C-400/98, Breitsohl, Racc. pag. I-4321, punto 34), anche se i beni non vengono subito utilizzati per la detta attività economica (v., in tal senso, sentenza 14 febbraio 1985, causa 268/83, Rompelman, Racc. pag. 655, punto 22). Contrariamente a quanto sostiene il governo tedesco, la validità di tali constatazioni non è affatto ridotta dall'identità dell'imprenditore cui fa capo l'attività economica in questione.
- 29 In secondo luogo, è errato l'argomento del governo tedesco relativo all'esercizio che la Repubblica federale di Germania ha fatto della facoltà attribuitale dall'art. 5, n. 8, della sesta direttiva, al fine di sottrarre quella che era l'unica operazione a valle della Faxworld GbR dalla sfera di applicazione dell'art. 4 di questa stessa direttiva. Conformemente alla finalità della sesta direttiva, che mira in particolare a fondare il sistema comune dell'IVA su una definizione uniforme dei «soggetti passivi», la qualità di soggetto passivo dev'essere valutata esclusivamente in base ai criteri enunciati nell'art. 4 della sesta direttiva (sentenza van Tiem, cit., punto 25). Ne consegue che la sfera di applicazione dell'art. 4 della sesta direttiva non può essere modificata dalla circostanza che uno Stato membro si sia o meno avvalso della facoltà ad esso riconosciuta dall'art. 5, n. 8, di questa

stessa direttiva, che gli consente di considerare che, in occasione del trasferimento di un'universalità totale o parziale di beni, non ha avuto luogo alcuna cessione di beni (v., per quanto riguarda l'esercizio, da parte di uno Stato membro, dell'opzione prevista dall'art. 5, n. 3, della sesta direttiva, sentenza van Tiem, cit., punto 26).

- 30 Pertanto una società quale la Faxworld GbR dev'essere considerata come soggetto passivo ai sensi della sesta direttiva.

Sull'esistenza di operazioni imponibili ai sensi dell'art. 17, n. 2, della sesta direttiva

- 31 Come è stato constatato al punto 24 della presente sentenza, l'art. 17, n. 2, della sesta direttiva prevede che un soggetto passivo possa detrarre l'IVA sui beni e servizi impiegati «ai fini di sue operazioni soggette ad imposta». Riguardo all'identificazione delle operazioni soggette ad imposta di un soggetto passivo, l'art. 2, punto 1, della sesta direttiva stabilisce, come regola generale, che 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.

- 32 Tuttavia, quando uno Stato membro si è avvalso della facoltà prevista dagli artt. 5, n. 8, e 6, n. 5, della sesta direttiva, il trasferimento di un'universalità totale o parziale di beni non è considerato né come cessione di beni né come prestazione di servizi.

- 33 Riguardo alla Faxworld GbR, dato che la sua unica operazione a valle è stata, nell'ambito dell'esercizio che la Repubblica federale di Germania ha fatto della facoltà prevista dagli artt. 5, n. 8, e 6, n. 5, della sesta direttiva, il trasferimento dell'universalità totale dei suoi beni, ne risulta che la stessa non ha effettuato operazioni imponibili ai sensi dell'art. 17, n. 2, della sesta direttiva.
- 34 Al riguardo, la Faxworld GbR sostiene che essa e la Faxworld AG devono essere considerate come un solo soggetto economico. Poiché i beni e servizi acquistati dalla Faxworld GbR erano destinati ad essere utilizzati ai fini delle operazioni soggette ad imposta della Faxworld AG, essa avrebbe il diritto di detrarre l'imposta a monte. La stessa osserva inoltre che, secondo la sentenza Breitsohl, citata, il diritto di detrarre l'IVA assolta sui beni o servizi acquistati in vista della realizzazione di un progetto di attività economica sussiste anche quando l'amministrazione tributaria è a conoscenza, sin dalla prima liquidazione dell'imposta, che l'attività economica prevista, che dovrebbe dar luogo ad operazioni imponibili, non sarà esercitata. Questa regola si applicherebbe a fortiori quando, come nella causa principale, l'attività economica è stata esercitata.
- 35 Secondo il governo tedesco, se, contrariamente a quanto esso sostiene, la Faxworld GbR è considerata come soggetto passivo ai sensi della sesta direttiva, questa società non avrebbe il diritto di detrarre l'IVA sulle sue operazioni a monte. Secondo lo stesso, dalla sentenza Abbey National, citata, deriva che, quando lo Stato membro interessato ha esercitato la facoltà prevista dall'art. 5, n. 8, della sesta direttiva, la detrazione dell'imposta a monte in caso di cessione totale dell'impresa è possibile soltanto quando le operazioni a monte rientrano tra i costi generali dell'imprenditore. Tuttavia, nella causa principale, la sola operazione a valle della Faxworld GbR è stata la cessione del suo patrimonio alla Faxworld

AG, la qual cosa implicherebbe che la Faxworld GbR non può far valere il diritto alla detrazione previsto nell'art. 17 della sesta direttiva.

- 36 Pur non contestando la qualificazione della Faxworld GbR come soggetto passivo, la Commissione condivide l'analisi del governo tedesco per quanto riguarda l'accesso al diritto a detrazione di questa società. Basandosi sulla sentenza *Abbey National*, citata, punto 28, secondo la quale il diritto alla detrazione presuppone che le spese effettuate per gli acquisti a monte facciano parte degli elementi costitutivi del prezzo delle operazioni soggette ad imposta, essa sostiene che la detrazione dell'IVA a monte presupporrebbe l'esistenza di operazioni imponibili, operazioni che la Faxworld GbR non ha mai inteso effettuare.
- 37 Occorre preliminarmente osservare che il sistema delle detrazioni è inteso ad esonerare interamente l'imprenditore dall'IVA dovuta o pagata nell'ambito di tutte le sue attività economiche. Il sistema comune dell'IVA garantisce, conseguentemente, 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. sentenze *Rompelman*, cit., punto 19; 15 gennaio 1998, causa C-37/95, *Ghent Coal Terminal*, Racc. pag. I-1, punto 15; *Gabalfrija e a.*, cit., punto 44; 8 giugno 2000, causa C-98/98, *Midland Bank*, Racc. pag. I-4177, punto 19, e *Abbey National*, cit., punto 24). Tenuto conto della generalità di tale diritto, sono consentite deroghe nei soli casi espressamente contemplati dalla direttiva (v., in tal senso, sentenza *Ghent Coal Terminal*, cit., punto 16).
- 38 Nella causa che ha dato luogo alla citata sentenza *Abbey National*, il soggetto passivo in questione, che aveva effettuato una cessione d'impresa, intendeva far valere il diritto di detrarre l'IVA relativa ai servizi da esso ricevuti per realizzare la detta cessione, quando quest'ultima, avendo lo Stato membro interessato esercitato l'opzione offerta dall'art. 5, n. 8, della sesta direttiva, non costituiva un'operazione imponibile.

- 39 Nel riconoscere al detto soggetto passivo il diritto, in linea di principio, di detrarre l'IVA, si è rilevato che i costi di tali servizi facevano parte delle sue spese generali e che, anche nel caso di trasferimento di un'universalità di beni, qualora il soggetto passivo non effettuasse più operazioni dopo l'utilizzazione dei detti servizi, i costi di questi ultimi dovevano essere considerati inerenti al complesso dell'attività economica della sua impresa prima del trasferimento. In caso contrario si sarebbe proceduto ad un'arbitraria distinzione tra, da un lato, 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'altro, le spese effettuate per porre fine a tale esercizio (sentenza *Abbey National*, cit., punto 35).
- 40 Tale interpretazione avrebbe consentito di esonerare il soggetto passivo di cui trattasi dall'onere dell'IVA pagata nell'ambito della sua impresa. Per quanto premesso, l'ulteriore argomento del soggetto passivo secondo il quale egli doveva essere in grado di far valere le operazioni imponibili del cessionario per poter detrarre la totalità dell'IVA sui detti servizi non è stato accolto (sentenza *Abbey National*, cit., punti 31 e 32).
- 41 Tuttavia, a differenza delle circostanze della causa che ha dato luogo alla sentenza *Abbey National*, citata, il soggetto passivo nella causa principale, vale a dire la *Faxworld GbR*, non aveva nemmeno l'intenzione, in quanto *Vorgründungsgesellschaft*, di effettuare essa stessa operazioni imponibili, poiché il suo unico scopo sociale era quello di predisporre l'attività dell'*Aktiengesellschaft*. Orbene, resta comunque il fatto che l'IVA che la *Faxworld GbR* vuole detrarre si riferisce alle prestazioni di cui essa aveva fruito per realizzare le operazioni imponibili, anche se queste ultime erano solo operazioni previste dalla *Faxworld AG*.
- 42 In queste precise circostanze, e al fine di poter garantire la neutralità dell'onere fiscale, si deve considerare che, qualora lo Stato membro abbia esercitato la

facoltà prevista dagli artt. 5, n. 8, e 6, n. 5, della sesta direttiva, poiché, secondo tali disposizioni «il cessionario continua la persona del cedente», una *Vorgründungsgesellschaft*, in quanto cedente dei beni trasferiti, dovrebbe avere la possibilità di prendere in considerazione le operazioni imponibili del cessionario, vale a dire dell'*Aktiengesellschaft*, per poter detrarre l'IVA sulle proprie prestazioni a monte, acquisite ai fini delle operazioni soggette ad imposta del detto cessionario.

- 43 Pertanto, si deve risolvere la questione posta dal *Bundesfinanzhof* nel senso che una società di persone creata al solo fine di costituire una società di capitali ha il diritto di detrarre l'imposta versata a monte per la fornitura di servizi e di beni qualora, in conformità al suo scopo sociale, la sua sola operazione a valle successivamente alla costituzione della società di capitali sia stata la cessione a quest'ultima, a titolo oneroso, delle prestazioni ricevute e qualora, avendo lo Stato membro interessato esercitato la facoltà prevista dagli artt. 5, n. 8, e 6, n. 5, della sesta direttiva, all'atto del trasferimento di un'universalità di beni non abbia luogo alcuna cessione di beni né alcuna prestazione di servizi.

Sulle spese

- 44 Le spese sostenute dal governo tedesco e dalla Commissione, che hanno presentato osservazioni alla Corte, non possono dar luogo a rifusione. Nei confronti delle parti della 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 sottoposte dal Bundesfinanzhof con decisione 23 gennaio 2002, dichiara:

Una società di persone creata al solo fine di costituire una società di capitali può legittimamente portare in detrazione l'imposta versata a monte per la fornitura di servizi e di beni qualora, in conformità al suo scopo sociale, la sua sola operazione a valle successivamente alla costituzione della società di capitali sia stata la cessione a quest'ultima, a titolo oneroso, delle prestazioni ricevute e qualora, avendo lo Stato membro interessato esercitato la facoltà prevista dagli artt. 5, n. 8, e 6, n. 5, della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, come modificata dalla direttiva del Consiglio 10 aprile 1995, 95/7/CE, all'atto del trasferimento di un'universalità totale di beni non abbia luogo alcuna cessione di beni né alcuna prestazione di servizi.

Jann

Rosas

von Bahr

Così deciso e pronunciato a Lussemburgo il 29 aprile 2004.

Il cancelliere

Il presidente

R. Grass

V. Skouris