

Causa C-334/20**Domanda di pronuncia pregiudiziale****Data di deposito:**

23 luglio 2020

Giudice del rinvio:

Veszprémi Törvényszék (Corte di Veszprém, Ungheria)

Data della decisione di rinvio:

20 luglio 2020

Ricorrente:

Amper Metal Kft.

Resistente:

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Direzione per il contenzioso dell'Amministrazione nazionale delle imposte e delle dogane, Ungheria)

(omissis)

Veszprémi Törvényszék (Corte di Veszprém, Ungheria)

(omissis)

Nel procedimento amministrativo in materia tributaria instaurato su domanda della **Amper Metal Kft.** [(omissis) Dunaújváros, Ungheria (omissis)], **ricorrente**, avverso la **Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága** (Direzione per il contenzioso dell'Amministrazione nazionale delle imposte e delle dogane, Ungheria) [(omissis) Székesfehérvár, Ungheria (omissis)], **resistente**, la Veszprémi Törvényszék (Corte di Veszprém) pronuncia la seguente

Decisione

Questo Collegio (omissis) avvia un procedimento di rinvio pregiudiziale e solleva dinanzi alla Corte di giustizia dell'Unione europea le seguenti questioni pregiudiziali:

1. Se l'articolo 168, lettera a), della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: la «direttiva IVA») debba o possa essere interpretato nel senso che, ai sensi di tale disposizione – a motivo dell'espressione «sono impiegati» in essa contenuta –, la detrazione dell'IVA di un'operazione che rientra nell'ambito di applicazione della direttiva IVA non può essere negata poiché, secondo la valutazione dell'amministrazione finanziaria, il servizio reso dall'emittente della fattura nel contesto di un'operazione realizzata tra parti indipendenti non è «proficuo» per le attività soggette a imposta del destinatario della fattura, in quanto:

- il valore del servizio (servizio pubblicitario) fornito dalla parte che emette la fattura è sproporzionato rispetto al profitto (fatturato/aumento del fatturato) determinato dallo stesso servizio per il suo destinatario o
- detto servizio (servizio pubblicitario) non ha generato alcun fatturato per il suo destinatario.

2. Se l'articolo 168, lettera a), della direttiva IVA debba o possa essere interpretato nel senso che, ai sensi di tale disposizione, la detrazione dell'IVA di un'operazione che rientra nell'ambito di applicazione della direttiva IVA può essere negata poiché, secondo la valutazione dell'amministrazione finanziaria, il servizio reso dall'emittente della fattura nel contesto di un'operazione realizzata tra parti indipendenti ha un valore sproporzionato, in quanto il servizio (servizio pubblicitario) è costoso e il suo prezzo è eccessivo rispetto a uno o più altri servizi presi a titolo di confronto.

(omissis) [aspetti procedurali di diritto nazionale]

Motivazione

Fatti

Procedimento dinanzi all'amministrazione finanziaria di primo grado e decisione pronunciata

La Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fejér Megyei Adó- és Vámigazgatósága (Direzione delle imposte e delle dogane della provincia di Fejér, dipendente dall'Amministrazione nazionale delle imposte e delle dogane, Ungheria; in prosieguo, l'«amministrazione finanziaria di primo grado») ha effettuato un accertamento a posteriori delle dichiarazioni IVA relative al periodo d'imposta compreso tra il 1° gennaio e il 31 dicembre 2014, a seguito del quale ha adottato una decisione (omissis) (in prosieguo: la «decisione di primo grado») mediante la quale ha liquidato a carico della ricorrente, in qualità di soggetto passivo, una sperequazione tributaria in materia di IVA per un importo complessivo di 12 960 000 fiorini ungheresi (HUF), somma che è stata interamente considerata

come imposta dovuta. Di conseguenza, ha imposto alla ricorrente una sanzione fiscale e una sovrattassa per il ritardo, rispettivamente, di HUF 3 240 000 e HUF 3 240 000 e le ha richiesto il pagamento di tutte le suddette somme.

Nella motivazione della decisione, l'amministrazione finanziaria di primo grado ha dichiarato, per quanto riguarda i fatti, che la ricorrente aveva calcolato come spese le somme indicate in un totale di dodici fatture emesse dalla Sziget-Reklám Kft. nel 2014, ciascuna per un importo netto di HUF 4 000 000 e un importo lordo di HUF 5 080 000, una volta maggiorato del 27% di IVA, e che l'IVA corrispondente era stata detratta.

Ai sensi del contratto di prestazione di servizi e di collaborazione presentato dalla ricorrente per l'accertamento dell'amministrazione finanziaria, la Sziget-Reklám Kft., in qualità di fornitore del servizio, si è impegnata ad apporre cartelli pubblicitari del committente, ossia la ricorrente, di dimensioni pari a 30 x 10 cm, su entrambi i lati dell'automobile da corsa del concorrente classificato da un partner contrattuale del fornitore del servizio per le prove della stagione 2014 del Magyar Gyorsasági Bajnokság (gara di velocità in Ungheria). Il prezzo del servizio durante l'intero periodo di validità del contratto era di HUF 48 000 000 più IVA, che le parti hanno liquidato periodicamente.

Sulla base dei documenti risultanti dal fascicolo penale messo a disposizione dalla Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-Dunántúli Bűnügyi Igazgatósága (Direzione delle questioni penali del Transdanubio meridionale, dipendente dall'Amministrazione nazionale delle imposte e delle dogane, Ungheria), tra cui pareri di esperti giudiziari specializzati in materia di tasse e contributi e di esperti di pubblicità, raccolti nel corso dell'indagine penale, l'amministrazione finanziaria di primo grado è giunta, in sintesi, alle seguenti conclusioni in merito al contratto di prestazione di servizi e di collaborazione concluso tra la ricorrente e la Sziget-Reklám Kft. da cui derivano le fatture:

- Il corrispettivo per l'importo di HUF 48 000 000 più IVA è sproporzionalmente elevato, poiché lo stesso servizio è stato pattuito anche per un prezzo inferiore.
- Il contratto è concluso in frode alla legge, giacché il servizio offerto rappresenta a malapena una prestazione effettiva.
- L'importo del contratto è altresì sproporzionatamente elevato in quanto tale esborso non comporta alcun tipo di valore pubblicitario o rendimento commerciale; la ricorrente potrebbe aver ottenuto il valore pubblicitario effettivo con una spesa di gran lunga inferiore.
- I professionisti sanno esattamente come distinguere possibili clienti o committenti da potenziali partner commerciali – cartiere, laminatoi a caldo e altri impianti industriali –; e, in caso non lo sappiano, nessun tipo di pubblicità risolve il problema, poiché i clienti non decidono sulla base della pubblicità di automobili, bensì tenendo conto, ad

esempio, del prezzo, della qualità, del termine di consegna o delle condizioni flessibili di pagamento. Di conseguenza, si può affermare che era possibile sapere a priori che tali spese erano fattori generatori di perdite, da cui non ci si poteva aspettare alcun incremento del rendimento commerciale.

Alla luce delle precedenti considerazioni e sulla base dei pareri degli esperti, l'amministrazione finanziaria di primo grado ha dichiarato che il servizio di pubblicità su automobili sportive fatturato alla ricorrente dalla Sziget-Reklám Kft. non costituisce una spesa connessa all'attività generatrice di ricavi e soggetta a imposte della ricorrente.

A tale riguardo, l'amministrazione finanziaria di primo grado ha invocato le seguenti disposizioni legislative.

Articolo 119, paragrafo 1, dell'az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (legge n. CXXVII del 2007, relativa all'imposta sul valore aggiunto; in prosieguo, la «legge sull'IVA»), in virtù del quale il diritto di detrazione dell'imposta sorge – salvo disposizioni contrarie di legge – nel momento in cui si deve liquidare l'imposta dovuta corrispondente all'imposta a monte (articolo 120), anche qualora il calcolo di detto ammontare sia effettuato ai sensi dell'articolo 196/B, paragrafo 2, lettera a).

Articolo 120, lettera a), della legge sull'IVA, ai sensi del quale, nella misura in cui il soggetto passivo – agendo in quanto tale – utilizzi o sfrutti in altro modo i beni o i servizi per effettuare cessioni di beni o prestazioni di servizi soggette a imposta, ha il diritto di detrarre dall'imposta di cui è debitore l'imposta che gli sia stata addebitata da un altro soggetto passivo – incluse le persone o gli organismi soggetti all'imposta semplificata sulle società – in occasione dell'acquisto dei beni o dell'utilizzo dei servizi.

Articolo 8, paragrafo 1, lettera d), dell'a társasági adóról és az osztalék adóról szóló 1996. évi LXXXI. törvény (legge n. LXXXI del 1996, relativa all'imposta sulle società e sui dividendi; in prosieguo, la «legge relativa all'imposta sulle società e sui dividendi»), in virtù del quale il risultato al lordo dell'imposta sarà maggiorato degli importi calcolati come spese o costi e applicati alla riduzione di detto risultato – incluso l'ammortamento per deprezzamento di immobilizzazioni immateriali o materiali – che non hanno alcun nesso con l'attività imprenditoriale o generatrice di ricavi, tenendo conto in particolare di quanto disposto nell'allegato n. 3.

Ai sensi dell'allegato n. 3, paragrafo 4, della legge relativa all'imposta sulle società e sui dividendi, [ai sensi dell'articolo 8, paragrafo 1, lettera d), non sono considerati spese o costi sostenuti nell'interesse dell'attività imprenditoriale, in particolare:] il corrispettivo (totale o parziale) per un servizio superiore a HUF 200 000, IVA esclusa, qualora le circostanze (quali, in particolare, l'attività imprenditoriale del soggetto passivo, il suo fatturato, la natura del servizio o il

corrispettivo in esso previsto) consentono di concludere con certezza che il ricorso a tale servizio è contrario ai requisiti di una gestione ragionevole; i corrispettivi di servizi ricevuti dal medesimo soggetto per lo stesso titolo durante un esercizio fiscale sono presi in considerazione congiuntamente.

Per quanto concerne quest'ultima disposizione legislativa e la definizione di gestione ragionevole, l'amministrazione finanziaria di primo grado ha indicato che la legge relativa all'imposta sulle società e sui dividendi non contiene una definizione di detto concetto, per cui il contenuto di tale requisito deve essere dedotto dalla giurisprudenza pertinente. L'interpretazione del requisito di gestione ragionevole dal punto di vista del diritto tributario non corrisponde esattamente al contenuto di detto principio fondamentale dal punto di vista del diritto civile che è stato altresì definito dalla giurisprudenza. Secondo la giurisprudenza stabilita in materia di diritto tributario, il fondamento della gestione ragionevole e del rapporto con l'attività generatrice di ricavi impone che siano dimostrate due circostanze:

- Innanzitutto, richiede che l'operazione economica per cui è stato effettuato il pagamento sia effettivamente avvenuta ma anche che il servizio concreto e quindi il pagamento del relativo corrispettivo siano connessi all'attività imprenditoriale o generatrice di ricavi del soggetto passivo.
- Inoltre, deve essere anche considerato se la spesa sostenuta è stata manifesta e sproporzionatamente eccessiva.

A tale riguardo, l'amministrazione finanziaria di primo grado ha dichiarato che l'apposizione degli adesivi, ossia della pubblicità, sulle automobili da corsa che partecipavano alla gara automobilistica è avvenuta, però – come confermano inequivocabilmente i corrispondenti pareri degli esperti – l'operazione non ha prodotto alcun profitto per la ricorrente, per cui non ha nulla a che vedere con la sua attività generatrice di ricavi. Inoltre, il corrispettivo del servizio pubblicitario ricevuto dalla ricorrente era eccessivamente superiore al prezzo abituale di mercato, per cui è stato considerato contrario al requisito di gestione ragionevole.

Sulla base delle precedenti considerazioni, l'amministrazione finanziaria di primo grado ha dichiarato che il servizio calcolato come spesa non era ragionevole dal punto di vista economico, non poteva essere collegato all'attività imprenditoriale o generatrice di ricavi della ricorrente e, secondo i pareri degli esperti, il suo valore pubblicitario era nullo, per cui, in virtù delle succitate disposizioni legislative, l'IVA che figurava nelle fatture emesse a tale titolo non è detraibile. Pertanto, tenuto conto dei dati a sua disposizione, detta amministrazione ha ritenuto che la ricorrente, in qualità di soggetto passivo, avesse indebitamente detratto l'IVA riportata nelle fatture emesse dalla Sziget-Reklám Kft., poiché, ai sensi dell'articolo 120, lettera a), della legge sull'IVA, non aveva il diritto di detrarre l'IVA che le era stata addebitata sulla base di documenti giustificativi di un servizio privo di valore dal punto di vista dell'attività generatrice di ricavi.

L'amministrazione finanziaria di primo grado ha perciò liquidato a capo della ricorrente l'IVA indicata nella dichiarazione fiscale di questa a titolo di IVA detraibile a monte a motivo del servizio ricevuto dalla Sziget-Reklám Kft., in quanto l'ha considerato un importo dell'IVA risultante dalle fatture emesse in relazione alle spese che non si sono verificate nell'interesse della società.

Procedimento dinanzi all'amministrazione finanziaria di secondo grado e decisione pronunciata

A seguito del ricorso amministrativo proposto dalla ricorrente, la resistente, agendo in qualità di amministrazione finanziaria di secondo grado, ha confermato la decisione pronunciata in primo grado mediante decisione (omissis) del 9 gennaio 2019 (in prosieguo: la «decisione di secondo grado»).

Secondo la motivazione della decisione di secondo grado, l'amministrazione finanziaria di primo grado ha giustamente ritenuto che la ricorrente, in qualità di soggetto passivo, avesse indebitamente detratto l'IVA riportata nelle fatture contestate emesse dalla Sziget-Reklám Kft., poiché i pareri degli esperti avevano confermato in modo inequivocabile che, per quanto concerne l'acquisizione di detto servizio, la gestione non è stata ragionevole. Ne consegue che, ai sensi dell'articolo 120 della legge sull'IVA, la ricorrente non aveva il diritto di detrarre l'IVA che le era stata addebitata sulla base di documenti giustificativi di un servizio privo di valore dal punto di vista dell'attività generatrice di ricavi. Secondo l'amministrazione finanziaria di secondo grado, non vi è perciò motivo di ritenere che la decisione di primo grado sia contraria a diritto in quanto in essa è stata liquidata a carico della ricorrente l'IVA indicata nella dichiarazione fiscale a titolo di IVA detraibile a monte sulla base delle fatture ricevute dalla Sziget-Reklám Kft., emesse in relazione a spese che non si erano verificate nell'interesse della società.

Oggetto del ricorso amministrativo

Nel ricorso amministrativo, la ricorrente chiede che le decisioni di primo e secondo grado siano dichiarate non conformi a diritto e che entrambe siano annullate. Essa impugna dette decisioni nella loro totalità in merito sia al fondamento giuridico sia agli importi.

A suo avviso, i criteri considerati dalla resistente – ossia, i criteri secondo cui le sue spese pubblicitarie sono irragionevoli, non producono alcun rendimento commerciale, sono prive di valore pubblicitario effettivo e non rientrano nell'ambito dell'attività generatrice di ricavi – non hanno alcun nesso con la possibilità di esercitare il diritto alla detrazione dell'IVA, in quanto tale approccio è del tutto estraneo ai principi fondamentali su cui si basa il sistema dell'imposta sul valore aggiunto.

Al riguardo, in merito al diritto alla detrazione dell'imposta, invoca varie sentenze della Corte di giustizia dell'Unione europea: la sentenza emessa nella causa C-107/10 (Enel Maritsa Iztok 3), punto 32, la sentenza relativa alla causa C-324/11 (Tóth), punti 23, 24 e 25, e la sentenza pronunciata nella causa C-376/02 («Goed Wonen»), punto 26.

Inoltre, richiama in particolare la sentenza nella causa C-317/94 (Elida Gibbs), facendo riferimento ai suoi punti 26 e 27 e rilevando altresì che le considerazioni di tale sentenza sono state confermate in molte altre sentenze della Corte di giustizia (come quelle pronunciate nella causa C-285/10, punto 28, e nelle cause riunite C-249/12 e C-250/12, punto 33). Sulla base del contenuto di dette sentenze, considera inequivocabile che la base imponibile è costituita dal corrispettivo che il venditore ottiene effettivamente da una specifica transazione, ossia che la resistente invoca ingiustificatamente il «valore sproporzionato» come circostanza per giustificare la negazione del diritto alla detrazione.

Sottolinea che, ai sensi dei punti 43 e 44 della sentenza pronunciata nella causa C-118/11, il sistema comune dell'IVA è diretto a garantire 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.

Oltre a queste decisioni invoca altresì i punti citati delle seguenti sentenze: sentenza nella causa 230/87 (Naturally Yours Cosmetics), punto 16; sentenza nella causa 154/80 (Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats), punto 13; sentenza nella causa C-126/88 (Boots Company), punto 19; sentenza nella causa C-258/95 (Fillibeck), punto 13; sentenza nella causa C-404/99 (Commissione/Francia), punto 38; sentenza nella causa C-412/03 (Hotel Scandic Gåsabäck), punto 21; e sentenza nelle cause riunite C-621/10 e C-129/11 (Balkan and Sea Properties), punti 43 e 44.

Alla luce di quanto precede, la ricorrente ritiene che il diritto alla detrazione dell'IVA possa inoltre essere esercitato qualora la spesa sostenuta dal soggetto passivo non sia stata ragionevole né economicamente efficiente. Rileva che nel caso di specie l'addebito dell'imposta si è verificato in quanto ha versato l'imposta a debito indicata nelle fatture di Sziget-Reklám Kft. all'emittente della fattura mediante bonifico bancario. Afferma che il suo diritto alla detrazione dell'imposta è garantito all'articolo 119, paragrafo 1, della legge sull'IVA, in virtù del quale il diritto alla detrazione dell'imposta sorge quando deve essere determinato l'onere fiscale corrispondente all'imposta a monte (articolo 120).

A suo avviso, è evidente che la necessità di «sfrutt[are] in altro modo» prevista all'articolo 120, lettera a), della legge sull'IVA – e che presuppone che il diritto a detrazione possa essere esercitato solo qualora il servizio previsto dal contratto comporti un profitto per il soggetto passivo che può essere numericamente dimostrato in singole voci – è contraria alla normativa comunitaria e, quindi, in

virtù dei principi del primato del diritto comunitario e del ravvicinamento delle legislazioni, si tratta di un requisito supplementare non applicabile.

Argomenti della resistente

Nel controricorso, la resistente chiede che il ricorso amministrativo sia respinto, mantenendo il criterio giuridico formulato nella motivazione della decisione impugnata mediante tale ricorso.

Considera inevitabilmente che la spesa sostenuta in base alle fatture censurate dall'amministrazione finanziaria è evidente e sproporzionatamente eccessiva e che il servizio calcolato come spesa non è ragionevole dal punto di vista economico, non può essere connesso all'attività imprenditoriale o generatrice di ricavi e, secondo i pareri degli esperti, il suo valore pubblicitario è nullo. A tale riguardo, rileva che, alla luce del conto economico della società commerciale ricorrente relativo a diversi esercizi, della qualifica e del carattere locale del servizio offerto da tale società commerciale sul mercato e dell'immagine che il sito internet rispecchia di essa, gli esperti intervenuti nel corso dell'indagine hanno concluso che i potenziali partner commerciali della ricorrente non sono inclini ad acquistare beni di consumo mediante decisioni adottate sulla spinta dell'emotività. La ricorrente opera infatti nel settore degli impianti elettrici e, quando si tratta di progetti di maggiori dimensioni, si possono escludere gli incarichi non professionali. Nella selezione di un partner commerciale, i fattori determinanti sono il prezzo, le condizioni di pagamento e i criteri di consegna. Nel caso della ricorrente, i risultati non riflettono neppure che gli esborsi hanno generato alcun profitto, per cui entrambi i pareri degli esperti hanno convenuto che la presenza del nome della società ricorrente sugli adesivi apposti su veicoli partecipanti a una gara automobilistica era priva di valore.

Di conseguenza, la resistente sostiene di non aver violato il principio fondamentale del sistema dell'imposta sul valore aggiunto, giacché le circostanze richiamate nel ricorso amministrativo – il carattere irragionevole, la mancanza di valore pubblicitario e l'assenza di nesso con l'attività generatrice di ricavi – sono rilevanti ai fini della valutazione della contrarietà alla legge del diritto a detrazione.

Pertanto, ritiene del tutto errato l'assunto della ricorrente secondo cui il diritto alla detrazione dell'IVA può inoltre essere esercitato qualora la spesa sostenuta dal soggetto passivo non sia ragionevole né economicamente efficiente. Sottolinea che l'assenza di razionalità economica ostacola l'esercizio del diritto alla detrazione dell'IVA e che il corrispettivo non reale comporta altresì la non plausibilità del contenuto della fattura. Ai fini della detrazione di imposta conforme alla legge, deve sussistere un rapporto immediato e diretto tra l'acquisto e l'attività economica soggetta a imposta, in assenza del quale il diritto a detrazione non può essere esercitato.

La resistente indica altresì che l'articolo 80, paragrafo 1, della direttiva IVA stabilisce, inequivocabilmente e in modo tassativo, le condizioni da soddisfare affinché uno Stato membro possa prevedere, nella sua normativa, la possibilità di correggere la base imponibile di un'operazione. Ciò significa che, quando la base imponibile non è reale, la legislazione degli Stati membri può apportare modifiche alla base imponibile indicata nella fattura, com'è avvenuto nella presente causa.

Contesto normativo

1. Diritto dell'Unione

Articolo 168, lettera a), della direttiva IVA, che stabilisce che, nella misura in cui i beni e i servizi sono impiegati ai fini di sue operazioni soggette ad imposta, il soggetto passivo ha il diritto, nello Stato membro in cui effettua tali operazioni, di detrarre dall'importo dell'imposta di cui è debitore l'IVA dovuta o assolta in tale Stato membro per i beni che gli sono o gli saranno ceduti e per i servizi che gli sono o gli saranno resi da un altro soggetto passivo.

Articolo 80, paragrafo 1, della direttiva IVA: «Allo scopo di prevenire l'elusione o l'evasione fiscale gli Stati membri possono, nei seguenti casi, prendere misure affinché, per la cessione di beni e la prestazione di servizi a destinatari con cui sussistono legami familiari o altri stretti vincoli personali, gestionali, di associazione, di proprietà, finanziari o giuridici quali definiti dallo Stato membro, la base imponibile sia pari al valore normale:

- a) se il corrispettivo è inferiore al valore normale e l'acquirente dei beni o il destinatario dei servizi non ha interamente diritto alla detrazione ai sensi degli articoli da 167 a 171 e degli articoli da 173 a 177;
- b) se il corrispettivo è inferiore al valore normale e il cedente o prestatore non ha interamente diritto alla detrazione ai sensi degli articoli da 167 a 171 e degli articoli da 173 a 177 e l'operazione è esente ai sensi degli articoli 132, 135, 136, 371, 375, 376 e 377, dell'articolo 378, paragrafo 2), dell'articolo 379, paragrafo 2 o degli articoli da 380 a 390 ter;
- c) se il corrispettivo è superiore al valore normale e il cedente o prestatore non ha interamente diritto alla detrazione ai sensi degli articoli da 167 a 171 e degli articoli da 173 a 177.

Ai fini del primo comma, i vincoli giuridici possono comprendere il rapporto tra datore di lavoro e lavoratore dipendente, la famiglia del lavoratore dipendente o altre persone strettamente collegate al lavoratore dipendente».

2. Diritto ungherese

Disposizioni legislative precedentemente citate al punto concernente i fatti:

Articolo 119, paragrafo 1, della legge sull'IVA, in forza del quale il diritto a detrazione dell'imposta sorge – salvo disposizioni contrarie di legge – nel momento in cui si deve liquidare l'imposta dovuta corrispondente all'imposta a monte (articolo 120), anche qualora il calcolo di detto ammontare sia effettuato ai sensi dell'articolo 196/B, paragrafo 2, lettera a).

Articolo 120, lettera a), della legge sull'IVA, ai sensi del quale, nella misura in cui il soggetto passivo – agendo in quanto tale – utilizzi o sfrutti in altro modo i beni o i servizi per effettuare cessioni di beni o prestazioni di servizi soggette a imposta, ha il diritto di detrarre dall'imposta di cui è debitore l'imposta che gli sia stata addebitata da un altro soggetto passivo – incluse le persone o gli organismi soggetti all'imposta semplificata sulle società – in occasione dell'acquisto dei beni o dell'utilizzo dei servizi.

Articolo 8, paragrafo 1, lettera d), della legge relativa all'imposta sulle società e sui dividendi, in virtù del quale il risultato al lordo dell'imposta sarà maggiorato degli importi calcolati come spese o costi e applicati alla riduzione di detto risultato – incluso l'ammortamento per deprezzamento di immobilizzazioni immateriali o materiali – che non hanno alcun nesso con l'attività imprenditoriale o generatrice di ricavi, tenendo conto in particolare di quanto disposto nell'allegato n. 3.

Allegato n. 3, paragrafo 4, della legge relativa all'imposta sulle società e sui dividendi: ai sensi dell'articolo 8, paragrafo 1, lettera d), non sono considerati spese o costi sostenuti nell'interesse dell'attività imprenditoriale, in particolare: il corrispettivo (totale o parziale) per un servizio superiore a HUF 200 000, IVA esclusa, qualora le circostanze (quali, in particolare, l'attività imprenditoriale del soggetto passivo, il suo fatturato, la natura del servizio o il corrispettivo in esso previsto) consentono di concludere con certezza che il ricorso a tale servizio è contrario ai requisiti di una gestione ragionevole; i corrispettivi di servizi ricevuti dal medesimo soggetto per lo stesso titolo durante un esercizio fiscale sono presi in considerazione congiuntamente.

Motivi delle questioni sollevate dal giudice del rinvio:

Come indicato dalla ricorrente, il nodo cruciale della presente controversia consiste nel rispondere alla questione se un soggetto passivo che svolge unicamente un'attività soggetta a imposta gode del diritto alla detrazione solo qualora possa dimostrare, sulla base di dati oggettivi e concreti, l'«utilizzo» del servizio prestato (nel caso di specie, un servizio pubblicitario).

Secondo il giudice del rinvio, detta questione acquista particolare importanza nella presente causa tenuto conto inoltre che, in merito al diritto a detrazione, l'articolo 168, lettera a), della direttiva IVA contiene soltanto l'espressione «sono impiegati», mentre, a differenza di quest'ultima disposizione, all'articolo 120, lettera a), della legge sull'IVA, accanto al termine «utilizzi» figura altresì

l'espressione «sfrutt[i] in altro modo», e, nella lingua ungherese, sfruttamento significa un utilizzo con risultati, un uso efficace ed efficiente in termini di costi.

Alla luce di quanto precede, ai fini della risoluzione della controversia si deve in ogni caso chiarire quanto segue: se, dal punto di vista della detraibilità dell'imposta, il conseguimento di un risultato e la redditività dimostrabile – e dunque, il profitto – debbano essere considerati inclusi nel concetto di «utilizzazione» contenuto nella direttiva IVA, ossia, se costituiscono un requisito indispensabile per l'attuazione dell'«utilizzazione» ai sensi dell'articolo 168, lettera a), della direttiva IVA; l'interpretazione del diritto dell'Unione richiesta dal giudice del rinvio riguarda quindi i fatti e l'oggetto della controversia nel procedimento principale.

Le sentenze della Corte di giustizia invocate dalla ricorrente, o le parti di esse richiamate, non contengono un riferimento preciso a tale questione né la riguardano. Il punto 32 della sentenza pronunciata nella causa C-107/10 indica che il diritto alla detrazione dell'imposta va esercitato immediatamente per tutte le imposte che hanno gravato sulle operazioni effettuate a monte; ciò è altresì sancito, in sostanza, al punto 24 della sentenza emessa nella causa C-324/11, il cui oggetto era il principio di neutralità fiscale. Analogamente, il punto 26 della sentenza nella causa C-376/02 e il punto 43 della sentenza nella causa C-118/11 riguardano anch'essi il principio di neutralità fiscale. Al contrario, le sentenze emesse nelle cause C-317/94 (Elida Gibbs) e C-285/10, nelle cause riunite C-249/12 e C-250/12, nella causa C-412/03 e nelle cause riunite C-621/10 e C-129/11 si sono pronunciate sulla base imponibile e hanno dichiarato la natura soggettiva di quest'ultima. (A loro volta, le sentenze emesse nelle cause 154/80, 230/87, C-126/88, C-258/95 e C-404/99, a motivo della loro data di pronuncia – 5 febbraio 1981, 23 novembre 1988, 27 marzo 1990, 16 ottobre 1997 e 29 marzo 2001 – ovviamente non riguardano ancora la direttiva IVA).

Quindi, secondo il giudice del rinvio, le risposte alle questioni pregiudiziali sollevate nella presente decisione non possono essere dedotte con chiarezza dalle sentenze citate dalla ricorrente, in quanto l'oggetto delle controversie è diverso.

Alla luce di quanto precede, il giudice del rinvio ha concluso che ai fini della risoluzione della controversia è necessario avviare un procedimento di rinvio pregiudiziale dinanzi alla Corte di giustizia (omissis) [aspetti procedurali di diritto nazionale].

Veszprém, 20 luglio 2020

(omissis) [firme]