

Causa C-405/19**Sintesi della domanda di pronuncia pregiudiziale ai sensi dell'articolo 98, paragrafo 1, del regolamento di procedura della Corte di giustizia****Data di deposito:**

24 maggio 2019

Giudice del rinvio:

Hof van Cassatie (Belgio)

Data della decisione di rinvio:

26 aprile 2019

Ricorrente:

Vos Aannemingen BVBA

Resistente:

Belgische Staat

Oggetto del procedimento principale

Il ricorso per cassazione verte su una controversia tra la Vos Aannemingen BVBA (ricorrente) e l'amministrazione tributaria (resistente) sulla detraibilità dell'IVA gravante sulle spese di pubblicità e amministrative e sulle commissioni di intermediazione. Esso è rivolto avverso una sentenza dello hof van beroep Gent (corte d'appello di Gent, Belgio), che accoglieva l'impugnazione della resistente e dichiarava solo parzialmente fondato il ricorso della ricorrente, ossia solo riguardo al rimborso della sanzione amministrativa irrogata. In primo grado la ricorrente aveva ottenuto anche il rimborso dell'importo di IVA da essa assolto, pari a EUR 92.313,99, oltre agli interessi.

Oggetto e fondamento giuridico della domanda di pronuncia pregiudiziale

Domanda di pronuncia pregiudiziale, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, circa l'interpretazione dell'articolo 17 della sesta direttiva (77/388/CEE) del Consiglio, del 17 maggio 1977, 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

Questioni pregiudiziali

«1. Se l'articolo 17 della direttiva 77/388/CEE debba essere interpretato nel senso che allorché una spesa vada a vantaggio anche di un terzo – come avviene nel caso in cui un promotore nella vendita di appartamenti sostenga spese di pubblicità, amministrative e commissioni di intermediazione che vanno a vantaggio anche dei proprietari del terreno – ciò non osta a che l'IVA gravante su dette spese possa essere integralmente detratta, a condizione che si stabilisca che esiste un nesso diretto e immediato tra la spesa e l'attività economica del soggetto passivo e che il vantaggio per il terzo sia accessorio rispetto alle esigenze dell'impresa di detto soggetto.

2. Se detto principio valga anche allorché non si tratta di spese generali, ma di spese imputabili ad atti ben determinati, soggetti o meno a IVA in una fase successiva, come nel caso di specie la vendita, da un lato, degli appartamenti e, dall'altro lato, del terreno.

3. Se incida sulla questione della detraibilità dell'IVA gravante su dette spese la circostanza che il soggetto passivo non trasferisce parzialmente la spesa al terzo che se ne avvantaggia, pur avendone la facoltà/il diritto».

Disposizioni di diritto dell'Unione invocate

Articolo 17 della sesta direttiva (77/388/CEE) del Consiglio, del 17 maggio 1977, 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 [in prosieguo: la «sesta direttiva (77/388/CEE)»]

Disposizioni di diritto nazionale invocate

Articolo 149 del Grondwet (Costituzione del Belgio)

Articoli 1319, 1320 e 1322 del Burgerlijk Wetboek (Codice civile, Belgio)

Articolo 19, paragrafi 1 e 2, articolo 1068 paragrafo 1, e articolo 1138, n. 3, del Gerechtelijk Wetboek (Codice di procedura civile belga)

Articolo 45, §1, del wet van 3 juli 1969 tot invoering van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde (legge del 3 luglio 1969 che introduce il Codice dell'imposta sul valore aggiunto, in prosieguo: il «codice IVA»)

Articolo 1, §2, del Koninklijk Besluit nr. 3 van 10 december 1969 met betrekking tot de aftrekregeling voor de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde (regio decreto del 10 dicembre 1969 recante regime di detrazione ai fini

dell'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto), nella versione precedente alla modifica con regio decreto del 24 gennaio 2015

Breve esposizione dei fatti e del procedimento principale

- 1 La ricorrente ha come unica attività economica la costruzione e la vendita di complessi residenziali. Essa costruisce appartamenti su terreni di proprietà di terzi e successivamente li rivende, e in questo contesto sostiene spese di pubblicità e di amministrazione e paga commissioni a intermediari. Nell'atto di vendita di un appartamento la ricorrente interviene quale venditore dell'edificio, mentre il proprietario del terreno interviene in qualità di venditore del terreno.
- 2 La ricorrente ha detratto integralmente l'IVA assolta sulle spese di pubblicità e di amministrazione e sulle commissioni degli intermediari.
- 3 A seguito di un controllo, l'amministrazione tributaria, per il periodo dal 1° gennaio 1999 al 30 settembre 2001, ha ritenuto che l'IVA sia detraibile unicamente nei limiti in cui riguarda la vendita degli edifici e non per quanto riguarda la vendita del terreno. A suo avviso esiste un diritto alla detrazione solo per l'ammontare pari a una percentuale ottenuta applicando una frazione il cui numeratore corrisponde al prezzo dell'edificio e il denominatore al prezzo dell'edificio sommato al prezzo del terreno.
- 4 L'amministrazione ha emesso un'ingiunzione di pagamento, a seguito della quale la ricorrente, riservandosi ogni diritto, ha proceduto al pagamento di un importo di EUR 92.313,99 a titolo di IVA, interessi e penali.
- 5 Quindi la ricorrente ha presentato ricorso avverso l'ingiunzione di pagamento, chiedendo il rimborso delle somme versate.

Con sentenza del 21 marzo 2016 il rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen, afdeling Gent (tribunale delle Fiandre orientali, sezione di Gent, Belgio), ha accolto il ricorso della ricorrente. A tal fine il tribunale ha considerato, in sintesi, che la vendita dell'edificio e del terreno configura un'unica cessione, cosicché la pubblicità e i servizi di intermediazione pagati dalla ricorrente possono essere integralmente considerati facenti parte delle spese generali della sua unica attività economica. Inoltre detto tribunale ha dichiarato che la circostanza che il proprietario del terreno potrebbe ricavare un vantaggio dalle spese di pubblicità e di intermediazione deve essere considerata accessoria rispetto alle esigenze della ricorrente.

- 6 L'amministrazione ha impugnato detta sentenza dinanzi alla Corte d'appello di Gent. Con sentenza del 28 novembre 2017 l'impugnazione è stata accolta e il ricorso originario della ricorrente è stato dichiarato fondato solo in parte, segnatamente solo con riguardo alla sanzione amministrativa irrogata.

Argomenti essenziali delle parti nel procedimento principale

- 7 Secondo la ricorrente le spese pubblicitarie e amministrative e le commissioni di intermediazione hanno un nesso diretto e immediato con la gestione della sua attività economica, il che giustifica la detrazione integrale dell'imposta assolta a monte.

A suo avviso il giudice dell'impugnazione non poteva dunque legittimamente disconoscere il suo diritto alla detrazione integrale dell'imposta assolta a monte per dette spese, dichiarando che non si poteva accogliere la sua tesi secondo la quale per la detrazione dell'IVA era sufficiente un nesso diretto e immediato con le sue attività imponibili, che la ricorrente al riguardo non ha tenuto conto del fatto che è giuridicamente possibile vendere separatamente l'edificio e il terreno e che, pur esistendo un nesso certo tra la vendita degli edifici e la vendita del terreno, non si configurava il nesso diretto e immediato richiesto.

- 8 Inoltre la ricorrente sostiene che, allorché un'operazione viene oggettivamente effettuata in una fase precedente ai fini dell'esecuzione di una determinata o di tutte le attività imponibili del soggetto passivo in una fase successiva, detto soggetto passivo può detrarre integralmente l'imposta a monte, anche se detta operazione va a vantaggio di un terzo e detto terzo avrebbe normalmente dovuto farsi carico di una parte delle spese, a condizione che il vantaggio personale del terzo sia accessorio rispetto alle esigenze dell'impresa del soggetto passivo.

Secondo la ricorrente il giudice dell'impugnazione non ha risposto al suo argomento secondo il quale il vantaggio indirettamente procurato ai proprietari del terreno è accessorio rispetto alle esigenze della sua impresa, e detto giudice non poteva dunque giustificare la sua decisione dichiarando semplicemente che essa avrebbe potuto addebitare una parte delle spese ai proprietari del terreno e che si tratta di spese che normalmente avrebbero dovuto essere sostenute da questi ultimi.

- 9 Infine la ricorrente sostiene che il soggetto passivo, che agisce come tale, nel momento in cui acquista un servizio e utilizza detto servizio per operazioni specifiche nel quadro delle sue attività economiche, può detrarre l'IVA dovuta o assolta per detto servizio, anche se si tratta di spese non generali ma specifiche.

A suo avviso il giudice dell'impugnazione non poteva dunque correttamente negare la detrazione dell'intera imposta a monte sulla spese di cui trattasi per il fatto che si tratta di spese sostenute per vendite di edifici e terreni specifici.

Breve esposizione della motivazione del rinvio

- 10 Secondo l'articolo 45, § 1, 1°, del codice IVA, che costituisce la trasposizione dell'articolo 17, paragrafo 2, della sesta direttiva (77/388/CEE), nella misura in cui beni e servizi sono impiegati ai fini di sue operazioni soggette ad imposta, il

soggetto passivo è autorizzato a detrarre dall'imposta di cui è debitore l'imposta dovuta o assolta per i beni ad esso forniti e i servizi ad esso prestati.

- 11 Secondo costante giurisprudenza della Corte di giustizia dell'Unione europea, la sussistenza di un nesso diretto e immediato tra una specifica operazione a monte e una o più operazioni a valle che danno diritto a detrazione è, in via di principio, necessaria affinché sia riconosciuto al soggetto passivo un diritto a detrarre l'IVA assolta a monte e possa essere determinata la portata di siffatto diritto. Il diritto a detrazione dell'IVA gravante sull'acquisto di beni o di servizi a monte presuppone che le spese sostenute per acquistare i medesimi facciano parte degli elementi costitutivi del prezzo delle operazioni soggette ad imposta a valle che conferiscono diritto a detrazione (v. tra l'altro sentenza del 29 ottobre 2009, SKF, C-29/08, punto 57).

Un diritto a detrazione è tuttavia parimenti ammesso a favore del soggetto passivo anche in mancanza di un nesso diretto ed immediato tra una specifica operazione a monte e una o più operazioni a valle, che conferiscono un diritto a detrazione, qualora i costi dei servizi in questione facciano parte delle spese generali del soggetto passivo e, in quanto tali, siano elementi costitutivi del prezzo dei beni o dei servizi che esso fornisce. Costi di tal genere presentano, infatti, un nesso immediato e diretto con il complesso dell'attività economica del soggetto passivo (v. anche sentenza del 29 ottobre 2009, SKF, C-29/08, punto 58).

- 12 Nella sua sentenza *AES-3C* del 18 luglio 2013 (C-124/12) la Corte, rinviando alla sentenza *Fillibeck* del 16 ottobre 1996 (C-258/95), ha dichiarato che la sesta direttiva (77/388/CEE) deve essere interpretata nel senso che il trasporto gratuito di dipendenti, effettuato dal datore di lavoro, tra la loro abitazione e il luogo di lavoro, soddisfa, in linea di principio, bisogni privati dei dipendenti e risponde pertanto a finalità estranee all'impresa, cosicché in linea di principio non si configura diritto a detrazione per l'IVA gravante su detti servizi di trasporto. Tuttavia, qualora le esigenze dell'impresa, tenuto conto di determinate particolari circostanze, come la difficoltà di fare ricorso ad altri idonei mezzi di trasporto e i cambiamenti di luogo di lavoro, impongano che al trasporto dei dipendenti provveda il datore di lavoro, non si può considerare che tale prestazione sia effettuata per fini estranei all'impresa, nel qual caso l'IVA gravante sui servizi di trasporto può essere detratta (punto 29). La Corte ha quindi ricordato che la circostanza che il personale possa trarre un vantaggio da una prestazione di servizi offerta dal datore di lavoro ma effettuata nell'interesse dell'impresa, deve essere considerata accessoria rispetto alle esigenze dell'impresa (punto 33).

- 13 Nella sua sentenza *Iberdrola* del 14 settembre 2017 (C-132/16) la Corte ha statuito che 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, che corrisponde all'articolo 17, paragrafo 2, lettera a), della sesta direttiva (77/388/CEE), deve essere interpretato nel senso che un soggetto passivo ha diritto a detrarre l'IVA, assolta a monte per una prestazione di servizi consistente nella costruzione o nella ristrutturazione di un bene immobile di proprietà di un

terzo, qualora quest'ultimo benefici a titolo gratuito del risultato di detti servizi e questi ultimi siano destinati ad essere utilizzati tanto dal soggetto passivo quanto dal terzo nell'ambito delle rispettive attività economiche, nei limiti in cui detti servizi non vadano oltre quanto necessario per consentire al soggetto passivo medesimo di effettuare a valle operazioni soggette ad imposta e il loro costo sia incluso nel prezzo di tali operazioni.

- 14 Secondo il giudice del rinvio, sebbene vertano su situazioni nelle quali un terzo trae un vantaggio da un servizio utilizzato a monte dal soggetto passivo, le citate sentenze non consentono di stabilire con certezza se la tesi della ricorrente sia corretta e se in una situazione come quella di cui trattasi possa dunque essere integralmente detratta l'IVA gravante sulle spese di pubblicità e amministrative e sulle commissioni di intermediazione relative alla vendita degli appartamenti da essa sostenute, anche qualora dette spese vadano altresì a vantaggio dei proprietari del terreno e possano essere parzialmente imputate a questi ultimi, a condizione che si stabilisca che il vantaggio per questi ultimi è accessorio rispetto alle esigenze dell'impresa della ricorrente.
- 15 Il giudice del rinvio ritiene dunque necessario sottoporre alla Corte di giustizia le questioni pregiudiziali sopra formulate.