

Causa C-528/19

Sintesi della domanda di pronuncia pregiudiziale ai sensi dell'articolo 98, paragrafo 1, del regolamento di procedura della Corte di giustizia

Data di deposito:

10 luglio 2019

Giudice del rinvio:

Bundesfinanzhof (Germania)

Data della decisione di rinvio:

13 marzo 2019

Ricorrente e ricorrente in cassazione:

F-AG

Resistente e resistente in cassazione:

Finanzamt Y

Oggetto del procedimento principale

Trattamento fiscale a fini IVA di un intervento di sistemazione di una strada comunale pubblica, diritto a detrazione dell'imposta versata a monte, cessione di beni a titolo oneroso

Oggetto e fondamento giuridico del rinvio pregiudiziale

Interpretazione del diritto dell'Unione, articolo 267 TFUE

Questioni pregiudiziali

- 1) Se, in circostanze quali quelle di cui al procedimento principale, in cui un soggetto passivo realizza, per conto di una città, delle opere su una strada comunale, a detto soggetto passivo - che ha acquisito prestazioni da altri soggetti passivi per la realizzazione della strada trasferita al comune - spetti, a tale titolo, il diritto a deduzione a norma dell'articolo 17, paragrafo 2, lettera a), 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.

- 2) In caso di risposta affermativa alla prima questione: se, in circostanze quali quelle di cui al procedimento principale, in cui un soggetto passivo realizza, per conto di una città, delle opere su una strada comunale, sussista una cessione di beni a titolo oneroso nel quadro della quale l'autorizzazione allo sfruttamento di una cava rappresenta il corrispettivo per la fornitura di una strada.
- 3) In caso di risposta negativa alla seconda questione: se, in circostanze quali quelle di cui al procedimento principale, in cui un soggetto passivo realizza, per conto di una città, delle opere su una strada comunale, il trasferimento al comune, a titolo gratuito, della strada destinata al pubblico sia assimilato, onde evitare un consumo finale del comune non assoggettato a imposta, a una cessione a titolo gratuito a norma dell'articolo 5, paragrafo 6, della 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, benché il trasferimento risponda a finalità imprenditoriali.

Disposizioni di diritto dell'Unione fatte valere

Sesta direttiva 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 particolare, articoli 17, paragrafo 2, lettera a), e 5, paragrafo 6

Disposizioni nazionali fatte valere

Umsatzsteuergesetz (legge relativa all'imposta sulla cifra d'affari; in prosieguo: l'«UStG»), in particolare, articoli 1, 3 e 15

Breve illustrazione dei fatti e del procedimento

- 1 La ricorrente e ricorrente in cassazione (in prosieguo: la «ricorrente»), una società per azioni, è una società holding esecutiva. Tra le sue controllate vi è la A-GmbH. Tra la ricorrente e la A-GmbH sussisteva un'unità fiscale («Organschaft») a fini IVA.
- 2 Nell'anno controverso (2006), la A-GmbH coltivava, in particolare, una cava di calcare sita a X. Con provvedimento di autorizzazione del 16 febbraio 2001, il Regierungspräsidium Z (Giunta di governo regionale di Z) approvava l'apertura e la coltivazione della cava subordinandole alla realizzazione del collegamento

attraverso una strada comunale pubblica di proprietà della città X (in prosieguo: la «città»).

- 3 Ai fini del trasporto del calcare estratto si rendeva necessario sistemare la strada comunale di cui trattasi. Per tale motivo, già l'11 dicembre 1997, nel quadro della procedura di autorizzazione, la dante causa della A-GmbH aveva stipulato con la città un contratto avente ad oggetto i lavori di sistemazione di detta strada. Con il contratto in questione, la città si impegnava a progettare e a realizzare gli interventi di sistemazione del tratto di strada interessato. Inoltre, [pur] mantenendone la destinazione pubblica, la città si impegnava a mettere illimitatamente a disposizione della dante causa della A-GmbH la strada, una volta sistemata, al fine di collegare la cava anche in caso di suo ulteriore ampliamento. La dante causa della A-GmbH si impegnava a sopportare tutti i costi relativi alla sistemazione del tratto di strada. Il contratto doveva essere vincolante anche per tutti gli aventi causa delle parti contraenti. In un provvedimento del 25 aprile 2005, recante modifica del provvedimento di autorizzazione del 16 febbraio 2001, si prevedeva l'estinzione dell'autorizzazione in caso di mancata conclusione degli interventi di sistemazione della strada di cui trattasi entro il 31 dicembre 2006.
- 4 Nel 2006 la A-GmbH affidava alla sua consorella B-GmbH, anch'essa fiscalmente affiliata alla ricorrente, i lavori di sistemazione del tratto di strada in questione in conformità dell'accordo con la città. Tali lavori venivano conclusi nel novembre 2006 e l'opera accettata nel dicembre successivo. Dal dicembre 2006 il tratto di strada veniva utilizzato per il traffico di automezzi pesanti della A-GmbH e, in misura più ridotta, di autovetture.
- 5 La ricorrente, pur non tenendo conto delle spese sostenute dalla A-GmbH per le opere di sistemazione nelle comunicazioni fiscali relative all'IVA 2006, nella dichiarazione IVA per l'anno 2006 portava in detrazione, quale imposta a monte, gli importi a titolo di imposta sul valore aggiunto contenuti nelle prestazioni a monte erogate dalla B-GmbH.
- 6 Sulla base di una verifica in loco, la resistente e resistente in cassazione (in prosieguo: l'«Ufficio delle imposte») sosteneva che, con le opere di sistemazione della strada, la ricorrente avrebbe erogato alla città una prestazione d'opera a titolo gratuito imponibile a fini IVA a norma dell'articolo 3, paragrafo 1b, prima frase, punto 3, dell'UStG. Tra A-GmbH e B-GmbH sarebbero intervenute operazioni interne non imponibili dal momento che entrambe rientrerebbero nell'unità fiscale facente capo alla ricorrente.
- 7 In data 1° marzo 2012 l'Ufficio delle imposte emanava, per il 2006, un avviso di accertamento IVA rettificato.
- 8 Il reclamo della ricorrente non veniva accolto.
- 9 L'Hessisches Finanzgericht (Tribunale tributario dell'Assia; in prosieguo: il «FN») accoglieva parzialmente il ricorso presentato dalla ricorrente.

- 10 A fondamento del ricorso per cassazione (Revision) presentato dinanzi al giudice del rinvio, la ricorrente afferma che la detrazione dell'imposta assolta a monte dovrebbe essere riconosciuta sulla base di un'interpretazione dell'articolo 15, paragrafo 1, dell'UStG in conformità del diritto dell'Unione, posto che le spese per la sistemazione della strada rientrerebbero nelle spese generali della sua impresa e, in quanto tali, sarebbero elementi costitutivi del prezzo delle sue operazioni a valle imponibili a fini IVA. Mancherebbe anche un trasferimento a titolo gratuito ai sensi dell'articolo 3, paragrafo 1b, prima frase, punto 3, dell'UStG.

Breve illustrazione della motivazione del rinvio pregiudiziale

- 11 La compatibilità con il diritto dell'Unione della valutazione compiuta sulla base del diritto nazionale è, sotto vari profili, dubbia ai sensi dell'articolo 267, terzo comma, TFUE.

Valutazione in base al diritto nazionale

- 12 A norma della pregressa giurisprudenza del Bundesfinanzhof (Corte tributaria federale, Germania), la detrazione dell'imposta assolta a monte è esclusa poiché la ricorrente ha acquisito le prestazioni a monte ricevute dalla B-GmbH ai fini dell'effettuazione di una cessione a titolo gratuito alla città.
- 13 L'imprenditore ha diritto alla detrazione quando acquisisce prestazioni a monte ai fini della sua impresa e, quindi, della sua attività economica. A norma dell'articolo 15, paragrafo 1, prima frase, punto 1, dell'UStG, l'imprenditore può detrarre, quale imposta assolta a monte, l'imposta dovuta per legge per prestazioni di servizi fornitigli da altri imprenditori per la sua impresa. Ai sensi dell'articolo 15, paragrafo 2, prima frase, punto 1, dell'UStG, è esclusa la detrazione per prestazioni che l'imprenditore utilizzi per operazioni esenti.
- 14 Secondo costante giurisprudenza della Corte e del Bundesfinanzhof, la sussistenza di un nesso diretto e immediato tra una specifica operazione a monte e una o più operazioni a valle, che conferiscono il diritto a detrazione, è necessaria, in via di principio, affinché il diritto a detrazione dell'IVA assolta a monte sia riconosciuto al soggetto passivo e al fine di determinare la portata di siffatto diritto (v., ad esempio, sentenze della Corte del 29 ottobre 2009, SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, punto 57; del 18 luglio 2013, AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, punto 27; del 22 ottobre 2015, Sveda, C-126/14, EU:C:2015:712, punto 27; del 14 settembre 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, punto 28).
- 15 Tuttavia, il diritto a detrazione è ammesso a beneficio del soggetto passivo anche in mancanza di un nesso diretto e 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 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 (giurisprudenza costante, v., al riguardo, ad esempio, sentenze SKF, EU:C:2009:665, punto 58 e la giurisprudenza ivi citata; AES-3C Maritza East 1, EU:C:2013:488, punto 28; Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, EU:C:2017:683, punto 29; del 17 ottobre 2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, punto 27).

- 16 Pertanto, l'imprenditore ha diritto alla detrazione nella misura in cui intende avvalersi di prestazioni per la sua impresa (articolo 2, paragrafo 1, dell'UStG e articolo 4 della direttiva 77/388/CEE) e, quindi, per le sue attività economiche nell'ottica di erogare prestazioni a titolo oneroso (attività economiche) (sentenza del 13 marzo 2008, Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, prima massima). Tuttavia, non sussiste alcun diritto a detrazione se l'imprenditore acquisisce prestazioni con l'intenzione di utilizzarle per un'operazione a titolo gratuito e, quindi, per un'attività non economica che non rientra nell'ambito di applicazione dell'IVA (v. sentenze del 12 febbraio 2009, C-515/07, Vereniging Nöordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, EU:C:2009:88, punto 34, e del 13 marzo 2014, Malburg, C-204/13, EU:C:2014:147, punti 36 e 37).
- 17 Sulla base di questi principi, le prestazioni a monte della B-GmbH, che, nel quadro dell'unità fiscale (Organschaft), devono essere imputate alla ricorrente, non danno diritto a detrazione; infatti, esse sono state acquisite per essere utilizzate ai fini di un'attività non economica (cessione a titolo gratuito alla città).
- 18 Le opere realizzate sulla strada costituiscono trasferimenti di un bene. Ove l'imprenditore, come nel caso di specie, realizzi, a titolo oneroso, delle opere di urbanizzazione su un fondo altrui in forza di un contratto con una città concernente tali opere, esso eroga - a favore del comune - una prestazione d'opera (cessione di opere di urbanizzazione) a norma dell'articolo 3, paragrafo 4, dell'UStG.
- 19 Secondo la posizione ad oggi assunta dal Bundesfinanzhof, anche i trasferimenti sono avvenuti a titolo gratuito. Il contratto avente ad oggetto la realizzazione di opere di urbanizzazione, stipulato tra la dante causa della A-GmbH e la città, non prevedeva a carico del comune alcun obbligo di pagamento di un corrispettivo. Non sussistono elementi sufficienti per sostenere che il provvedimento di autorizzazione del Regierungspräsidium costituisca la controprestazione per la realizzazione, da parte della ricorrente, delle opere di sistemazione della strada. Il trasferimento mirato di un bene avente natura di riconoscimento di un beneficio, presupposto dall'articolo 3, paragrafo 1b, prima frase, punto 3, dell'UStG, risulta dal fatto che la città doveva acquisire il diritto di proprietà sui lavori realizzati sulla strada comunale senza controprestazione. Non sussistono elementi indicanti che la ricorrente, quantomeno sotto il profilo economico, intendesse mantenere la proprietà o anche soltanto dei diritti di utilizzo sulla strada comunale, il che osterebbe al riconoscimento di un siffatto trasferimento successivo.

- 20 Pertanto, in base al diritto nazionale, la ricorrente non avrebbe alcun diritto a detrazione.

Valutazione in base al diritto dell'Unione

Sulla prima questione pregiudiziale

- 21 Alla luce delle sentenze della Corte nelle cause Sveda (EU:C:2015:712) e Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments (EU:C:2017:683) nonché delle conclusioni formulate il 6 aprile 2017 dall'avvocato generale Kokott in quest'ultima causa, C-132/16 (EU:C:2017:283), emergono dubbi quanto alla possibilità di confermare la pregressa valutazione compiuta in base al diritto nazionale. Potrebbe invece essere preso in considerazione il riconoscimento, alla ricorrente, di una detrazione per le prestazioni a monte.
- 22 All'interno delle succitate sentenze la Corte ha riconosciuto una detrazione per la costruzione di una strada pubblica e di una stazione di pompaggio in virtù del fatto che i costi per i servizi acquisiti rientrano nelle spese generali del soggetto passivo e, in quanto tali, sono elementi costitutivi del prezzo dei beni o dei servizi che esso fornisce. In tale contesto, la Corte non ha esaminato (sentenza Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, EU:C:2017:683, punto 23), né illustrato la sussistenza di un rapporto con la prestazione di servizi a titolo gratuito ai sensi dell'articolo 26 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: la «direttiva 2006/112/CE» – nell'anno controverso, ancora l'articolo 6, paragrafo 2, della direttiva 77/388/CEE); l'utilizzo immediato a titolo gratuito non rimetterebbe in causa il nesso diretto e immediato tra le operazioni a monte e quelle a valle che danno diritto a detrazione ovvero con il complesso delle attività economiche del soggetto passivo (sentenza Sveda, EU:C:2015:712, punto 34). Pertanto, l'utilizzo a titolo gratuito sembra non ostare alla detrazione benché, a giudizio del Collegio rimettente, si tratti di un'attività non economica.

Sulla seconda questione pregiudiziale

- 23 Inoltre, laddove si riconosca alla ricorrente un diritto a detrazione, per il Collegio rimettente si pone la questione se occorra compensare tale diritto con un obbligo IVA derivante da una cessione di beni a titolo oneroso o da un trasferimento a titolo gratuito ai sensi dell'articolo 5, paragrafo 6, della direttiva 77/388/CEE (divenuto l'articolo 16 della direttiva 2006/112/CE). Tale aspetto deve essere valutato nel quadro del caso controverso in base al diritto processuale nazionale.
- 24 Sotto il profilo del diritto dell'Unione non è del tutto chiaro se la ricorrente abbia ceduto la strada nei confronti della città a titolo oneroso.
- 25 Una cessione di beni o una prestazione di servizi «a titolo oneroso» presuppone l'esistenza di un nesso diretto tra la cessione di beni o la prestazione di servizi e un corrispettivo effettivamente percepito dal soggetto passivo. Tale nesso diretto

esiste qualora tra il prestatore e il destinatario intercorra un rapporto giuridico nell'ambito del quale avvenga uno scambio di reciproche prestazioni e il compenso ricevuto dal prestatore costituisca il controvalore effettivo del servizio prestato al destinatario (v., in questo senso, sentenze del 26 settembre 2013, *Serebryannay vek*, C-283/12, EU:C:2013:599, punto 37, e del 22 novembre 2018, *Meo – Serviços de Comunicações e Multimedia*, C-295/17, EU:C:2018:942, punto 39). Il corrispettivo può consistere anche in una cessione di beni qualora esista tuttavia un nesso diretto tra la prestazione di servizi e la cessione e che il valore di quest'ultima possa essere espresso in denaro (v. sentenza del 10 gennaio 2019, *A*, C-410/17, EU:C:2019:12, punti 35 e seg.).

- 26 In linea con la posizione ad oggi assunta a livello nazionale, il Collegio propende certamente per riconoscere una cessione della strada alla città a titolo gratuito. Sussiste una cessione di beni e non una prestazione di servizi, in quanto la ricorrente ha procurato alla città il potere dispositivo sulla strada.
- 27 Tuttavia, in circostanze come quelle del procedimento principale, del tutto simili a quelle della causa *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*, dal punto di vista del diritto dell'Unione la sussistenza di una cessione a titolo gratuito non appare pacifica; infatti, nel paragrafo 50 delle sue conclusioni nella causa *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments* (EU:C:2017:283), l'avvocato generale Kokott ha sostenuto che un'impresa riconosce raramente a un terzo estraneo un qualche beneficio qualora non si aspetti di ottenere, in cambio, un vantaggio corrispondente. Nella fattispecie, in caso affermativo, tale vantaggio sarebbe l'autorizzazione all'apertura e alla coltivazione della cava concessa dal *Regierungspräsidium* e subordinata alla sola condizione della realizzazione, da parte della (dante causa della) ricorrente, dei lavori di sistemazione della relativa strada. L'autorizzazione all'estrazione del calcare si sarebbe estinta ove le opere di sistemazione della strada comunale non fossero state concluse entro il 31 dicembre 2006. In tale ottica - riprendendo l'avvocato generale Kokott - sussisterebbe una prestazione a titolo oneroso che autorizzerebbe sì l'esercizio della detrazione ma comporterebbe, nel contempo, anche un obbligo fiscale di pari misura riguardo al ripristino a titolo oneroso.

Sulla terza questione pregiudiziale

- 28 Laddove invece – come ad oggi ritenuto dal Collegio rimettente – si muova da una cessione a titolo gratuito di un bene, resta dubbio se essa sia imponibile in forza dell'articolo 5, paragrafo 6, della direttiva 77/388/CEE (ora articolo 16 della direttiva 2006/112/CE).
- 29 Sino ad oggi il Collegio rimettente si è espresso in tal senso. Secondo la giurisprudenza della Corte, il fatto che la cessione avvenga per ragioni imprenditoriali non osta all'imposizione a norma dell'articolo 5, paragrafo 6, della direttiva 77/388/CEE; infatti, già dal suo tenore emerge che la direttiva 77/388/CEE equipara ad una cessione di beni effettuata a titolo oneroso il prelievo di un bene dalla propria impresa da parte di un soggetto passivo il quale lo

trasferisca a titolo gratuito, quando lo stesso bene abbia consentito una deduzione dell'IVA riscossa a monte, senza rilevanza, in via di principio, del fatto che il trasferimento avvenga o no per le esigenze dell'impresa (v. sentenza del 27 aprile 1999, Kuwait Petroleum, C-48/97, EU:C:1999:203, punto 22). I prelievi, anche se eseguiti ad uso dell'impresa, devono essere considerati come cessioni imponibili ove non riguardino campioni (sentenza del 30 settembre 2010, EMI Group, C-581/08, EU:C:2010:559, punti 18 e 23) o regali di scarso valore (v. sentenza Kuwait Petroleum, EU:C:1999:203, punto 23). Nella specie, entrambe le eccezioni sembrano evidentemente escluse.

- 30 Tuttavia, a questa valutazione potrebbe opporsi il fatto che la strada comunale è utilizzata, dalla città, non per finalità «private» ma (in ragione della destinazione della strada) per la circolazione pubblica (v., in un contesto differente, le conclusioni dell'avvocato generale Kokott nella causa Iberdrola Immobiliaria Real Estate Investments, EU:C:2017:283, paragrafo 51; sentenza Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, EU:C:2009:88, punti 35 e segg.).
- 31 Inoltre, in base all'articolo 5, paragrafo 6, della direttiva 77/388/CEE, l'obbligo fiscale è dubbio anche in ragione della presenza, all'interno dell'Unione, di una decisione giudiziale divergente: in una fattispecie analoga a tale riguardo, il Verwaltungsgerichtshof (Corte amministrativa) austriaco nega un autoconsumo imponibile della spesa, giacché si tratterebbe di spese per finalità imprenditoriali che - quali attività ausiliarie o accessorie - rientrerebbero tra le prestazioni nell'ambito dell'impresa.
- 32 A norma dell'articolo 267, terzo comma, TFUE, questa possibile posizione fondamentalmente opposta di un altro giudice di uno Stato membro, implica per il Collegio l'obbligo di sottoporre alla Corte la questione giuridica (v. sentenza del 5 luglio 2018, Marcandi, C-544/16, EU:C:2018:540, punto 64; v. anche sentenza del 15 settembre 2005, Intermodal Transports, C-495/03, EU:C:2005:552, punto 39).
- 33 Inoltre, l'assoggettamento a imposta del trasferimento a titolo gratuito appare dubbio anche in ragione del fatto che esso mette in discussione il principio della neutralità dell'IVA. La ricorrente è gravata da IVA sulle spese generali dell'impresa. Il motivo dedotto a giustificazione della disciplina di cui all'articolo 5, paragrafo 6, della direttiva 77/388/CEE (ora articolo 16 della direttiva 2006/112/CE) di evitare «situazioni di consumi finali non tassati» (v., ad esempio, sentenze EMI Group, EU:C:2010:559, punto 17, sull'articolo 5, paragrafo 6, della direttiva 77/388/CEE, e del 17 luglio 2014, BCR Leasing IFN, C-438/13, EU:C:2014:2093, punto 23, sull'articolo 16 della direttiva 2006/112/CE), non fa presa in casi come quello in esame, dal momento che le spese controverse sono calcolate nei prezzi delle normali operazioni a valle.