

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE
ANTONIO SAGGIO

presentate il 30 settembre 1999 *

1. Con il presente ricorso pregiudiziale la High Court of Justice inglese vi chiede di individuare i criteri necessari per stabilire l'esistenza del diritto di dedurre l'IVA gravante su un servizio a monte, che sia stato prestato ad un soggetto passivo in conseguenza di un'operazione deducibile a valle. La controversia pendente davanti al giudice *a quo* verte, infatti, sulla questione se una banca d'affari, che effettua sia operazioni esenti che operazioni assoggettate ad imposta, possa dedurre l'IVA alla fonte che essa ha pagato per servizi legali di cui ha beneficiato sia in relazione ad un'operazione deducibile sia per la sua difesa in un giudizio avente ad oggetto un'azione di responsabilità civile intentata nei suoi confronti per dichiarazioni mendaci che un suo dirigente avrebbe rilasciato nell'ambito delle anzidette operazioni.

La normativa comunitaria

2. L'art. 2, secondo comma, della prima direttiva 67/227/CEE del Consiglio dell'11 aprile 1967, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri

relative alle imposte sulla cifra d'affari (in prosieguo: la «prima direttiva»),¹ prevede che, «a ciascuna transazione, l'imposta sul valore aggiunto, calcolata sul prezzo del bene o del servizio all'aliquota applicabile al suddetto bene o servizio, è esigibile, previa deduzione dell'ammontare dell'imposta sul valore aggiunto che ha gravato direttamente sul costo dei diversi elementi costitutivi del prezzo».

3. I nn. 1, 2, lett. a), 3, lett. c), e 5 dell'art. 17 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» (in prosieguo: la «sesta direttiva»)², prevedono quanto segue:

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

* Lingua originale: l'italiano.

1 — GU 1967, n. 71, pag. 1301.

2 — GU L 145, pag. 1.

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:

destinati a essere esportati in un paese non appartenente alla Comunità.

a) l'imposta sul valore aggiunto 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 (...) ³.

(...)

(...)

3. Gli Stati membri accordano altresì ad ogni soggetto passivo la deduzione o il rimborso dell'imposta sul valore aggiunto di cui al paragrafo 2 nella misura in cui i beni e i servizi sono utilizzati ai fini:

5. Per quanto concerne i beni ed i servizi utilizzati da un soggetto passivo sia per operazioni che danno diritto alla deduzione di cui ai paragrafi 2 e 3, sia per operazioni che non conferiscono tale diritto, la deduzione è ammessa soltanto per il prorata dell'imposta sul valore aggiunto relativo alla prima categoria di operazioni».

(...)

Il n. 5 dell'art. 17, inoltre, definisce una serie di modalità per il calcolo del «prorata» della deduzione, la cui scelta è peraltro lasciata agli Stati membri.

c) di sue operazioni esenti ai sensi dell'articolo 13 B, lettera a) e lettera d), punti da 1 a 5, quando il cliente risieda fuori dalla Comunità o quando tali operazioni sono direttamente connesse a beni

L'art. 13, parte B), lett. d), della sesta direttiva, richiamato dall'art. 17, n. 3, lett. c), esenta talune operazioni effettuate normalmente dalle banche (quali le concessioni e negoziazioni di crediti, nonché la gestione di crediti, fideiussioni, operazioni su fondi, azioni, quote di società e simili).

3 — Comma così modificato dall'art. 1, punto 22 (v. art. 28 septies) della direttiva 91/680/CEE del Consiglio, del 16 dicembre 1991 (GU L 376, pag. 1).

La normativa nazionale

da uno studio legale inglese (in prosieguito: «Clifford Chance»).

4. Il Regno Unito ha recepito l'art. 17, n. 3, lett. c), della sesta direttiva applicando un «tasso zero» alle operazioni ivi contemplate, considerandole in sostanza come operazioni teoricamente soggette ad imposta, in modo tale che il diritto alla deduzione esiste, ma nel contempo prevedendo che alcuna imposta sia effettivamente percepita.

Lo studio Clifford Chance aveva, infatti, svolto in favore della società Midland attività di consulenza legale in relazione all'operazione di acquisto di una società, quotata in borsa, la Mercantile House Holding (in prosieguito: la «Mercantile»), operazione che la società Midland si era impegnata a realizzare per conto della società Quadrex Holdings Inc. (in prosieguito: la «Quadrex»), avente la sede legale negli Stati Uniti, a Delaware.

Nel Regno Unito esistono diverse modalità di calcolo dell'ammontare dell'IVA alla fonte che può essere dedotto nel caso di soggetti passivi che utilizzano dei beni e dei servizi per effettuare sia operazioni soggette ad imposta che operazioni esenti.

All'operazione *de qua* era interessata anche la società British and Commonwealth Holding plc (in prosieguito: la «B & C»). Nell'agosto del 1987 la B & C e la Quadrex concludevano un accordo in base al quale la B & C avrebbe acquistato la Mercantile e successivamente avrebbe venduto la «Divisione grandi operazioni di brokeraggio» («Wholesale Broking Division») di tale società alla Quadrex.

I fatti ed i quesiti pregiudiziali

5. Il presente rinvio pregiudiziale trova origine in una controversia tra i Commissioners of Customs and Excise (Sovrintendenza alla dogana e alle accise; in prosieguito: i «Commissioners») e una banca d'affari di Londra, la Samuel Montagu & Co Ltd (che fa parte del gruppo Midland Bank, in prosieguito: la «Midland»), che presta servizi sia tassati che esenti, in ordine alla deducibilità dell'IVA pagata su prestazioni professionali fornite a questa società

L'accordo, però, non conseguiva il risultato voluto in quanto la Quadrex, per mancanza di fondi, non era in grado di acquisire dalla B & C la predetta Divisione. La B & C conseguentemente all'inizio del 1988 citava in giudizio per inadempimento contrattuale la Quadrex. Questa, a sua volta, chiamava in garanzia la Midland. La B & C promuoveva, poi, nel marzo del 1988 un'azione per danni nei confronti della Midland in relazione a dichiarazioni mendaci, che

sarebbero state rese dal direttore di questa società alla B & C sulle capacità finanziarie della Quadrex. Per la propria difesa in giudizio la Midland si rivolgeva di nuovo allo studio legale Clifford Chance. Tale controversia veniva risolta con una transazione intervenuta fra le parti interessate alla fine del 1994.

Per la difesa in giudizio lo studio legale Clifford Chance fatturava, tra il 1988 e il 1995, i suoi onorari alla Midland⁴.

6. I Commissioners stabilivano che i servizi legali per cui è controversia, forniti alla Midland tra il 1987 e il 1995, costituivano soltanto in parte prestazioni rispetto alle quali l'IVA è deducibile, con la conseguenza che non tutte le imposte versate a monte su questi servizi erano deducibili: l'imposta a monte doveva infatti essere ripartita tra le prestazioni imponibili e quelle non imponibili e solo la quota di imposta relativa a quelle imponibili poteva essere dedotta da parte della Midland.

La Midland impugnava la decisione dei Commissioners davanti al «Value Added Tax and Duties Tribunal», sostenendo che tutti i servizi legali, ivi compresi quelli relativi alla difesa in giudizio, erano ascrivibili alla prestazione imponibile (assi-

stenza in ordine all'operazione finanziaria citata, cioè in ordine all'acquisto di un settore di attività della Quadrex) fornita da parte della Midland alla Quadrex.

Con decisione del 15 maggio 1996 l'anzidetto giudice accoglieva il ricorso statuendo che l'imposta a monte relativa al compenso versato allo studio Clifford Chance per i servizi legali era interamente deducibile.

I Commissioners proponevano appello contro questa decisione davanti alla High Court of Justice, Queen's Bench Division, sostenendo che, sebbene i servizi legali fossero stati prestati alla Midland nella sua veste di soggetto passivo, essi erano in larga parte connessi alla difesa della Midland di fronte alle pretese risarcitorie fatte valere nei suoi confronti per atti ad essa riconducibili, compiuti mentre forniva alla Quadrex la prestazione imponibile [quest'ultima prestazione rientra, infatti, tra quelle in relazione alle quali l'IVA è deducibile poiché, ai sensi della normativa inglese, si tratta di una prestazione con imposta a «tasso zero», e quindi sempre di una prestazione teoricamente tassabile; tale prestazione ricadeva nel campo di applicazione del citato art. 17, n. 3, lett. c), della sesta direttiva, dal momento che la Midland aveva reso un servizio in favore di una società, la Quadrex, avente la sede legale fuori della Comunità europea]⁵.

4 — La Midland ha versato in atti le fatture ricevute da Clifford Chance durante tale periodo.

5 — Tale aspetto non è stato mai contestato.

In definitiva, i Commissioners insistevano nell'affermare che, nel caso di specie, avendo Clifford Chance fornito congiuntamente prestazioni imponibili e prestazioni non imponibili, in favore di un soggetto passivo che effettua sia operazioni esenti che operazioni tassate, l'imposta a monte doveva essere frazionata, e che solo la quota di detta imposta relativa alle prestazioni imponibili poteva essere dedotta: ciò conformemente all'art. 17, n. 5, della sesta direttiva.

zione o particolari operazioni fatte da tale persona al fine di

a) stabilire l'esistenza di un diritto a dedurre imposte gravanti su tale fattore; e

b) determinare la portata di tale diritto.

7. Di conseguenza, la High Court decideva di proporre in via pregiudiziale alla Corte di giustizia i seguenti quesiti:

2) Nel caso di soluzione affermativa delle questioni 1), a) o b), quale è la natura del legame diretto ed immediato e, in particolare, nel caso di un soggetto passivo il quale compie operazioni nei cui confronti l'IVA è deducibile ed altre in cui non lo è:

«Interpretando correttamente la direttiva del Consiglio 11 aprile 1967, 67/227/CEE, in particolare il suo art. 2, e la direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in particolare il suo art. 17, nn. 2, 3 e 5, e tenendo conto dei fatti della causa in esame:

a) se il criterio per determinare l'ammontare deducibile dell'imposta a monte sia in qualche modo differente rispettivamente nei nn. 2, 3 e 5 dell'art. 17 (e, se del caso, in che termini sia differente); e

1) Se sia necessario stabilire un legame diretto ed immediato tra un particolare fattore oggetto d'imposta di cui può disporre un soggetto passivo agente in quanto tale e una particolare opera-

b) se tale persona abbia il diritto di dedurre tutte le imposte versate a monte e gravanti su un fattore oggetto d'imposta per il motivo che tale fattore è stato utilizzato in conseguenza dell'aver realizzato un'operazione che ricadeva nell'ambito dell'art. 17, n. 2, o del-

l'art. 17, n. 3, in particolare dell'art. 17, n. 3, lett. c):

Argomenti delle parti intervenute

3) Se la soluzione alle questioni 1, a) o b), è negativa:

a) quale sia il legame da stabilire; e

b) nel caso di un soggetto passivo il quale compie operazioni nei cui confronti l'IVA è deducibile ed altre in cui non lo è:

i) se il criterio per determinare l'ammontare deducibile dell'imposta a monte sia in qualche modo differente rispettivamente nei nn. 2, 3 e 5 dell'art. 17 (e se del caso, in che termini sia differente); e

ii) se tale persona abbia il diritto di dedurre tutte le imposte versate a monte e gravanti su un fattore oggetto d'imposta per il motivo che tale fattore è stato utilizzato in conseguenza dell'aver realizzato un'operazione che ricadeva nell'ambito dell'art. 17, n. 3, lett. c)».

8. Le parti concordano nell'affermare che il diritto alla deduzione sussiste a condizione che, tra le operazioni a monte e quelle a valle, vi sia un nesso diretto ed immediato, conformemente a quanto affermato dalla Corte di giustizia nella sentenza BLP del 6 aprile 1995⁶.

9. La Midland sottolinea che la prima direttiva, la quale precisa al suo art. 2, secondo comma, che solo l'ammontare dell'«imposta sul valore aggiunto che ha gravato direttamente sul costo dei diversi elementi costitutivi del prezzo» della transazione può essere dedotto, costituirebbe ancora un parametro per stabilire la deducibilità ai sensi delle direttive successive.

Secondo la Midland, costituirebbero elementi del costo tutti gli oneri che l'operatore deve sopportare in ragione della fornitura della prestazione (fornitura che potrebbe aver avuto già luogo, oppure essere in corso o entrambe le cose). Pertanto, conformemente al significato economico generale della nozione di «cifra d'affari», allorché, in relazione alla fornitura di una prestazione, insorgono controversie per le quali vengono affrontate delle spese legali, è giustificato considerare tali spese come un elemento del costo della prestazione.

⁶ — Causa C-4/94 (Racc. pag. I-983, punto 19).

10. Il governo inglese non contesta il diritto della Midland alla deduzione dell'IVA, ma unicamente la misura dell'imposta che può essere dedotta. Tale governo assume, infatti, che, nella specie, i servizi legali prestati dallo studio Clifford Chance in favore della Midland sarebbero collegabili alle attività generali di questa società e che, siccome tali attività si compongono sia di operazioni che danno diritto a deduzione sia di operazioni che non conferiscono tale diritto, in base all'art. 17, n. 5, della sesta direttiva l'IVA pagata a monte sarebbe deducibile solo in parte, e precisamente nella misura in cui la prestazione professionale si riferisce ad attività che danno diritto alla deduzione. Il governo inglese esclude che questi servizi legali possano essere considerati, conformemente all'art. 2 della prima direttiva, come un elemento costitutivo del costo dell'operazione finanziaria svolta dalla Midland oppure come un elemento costitutivo di un'operazione o di una categoria generale di operazioni soggette ad imposta.

11. La Commissione, analogamente a quanto sottolineato dalla Midland, sostiene che l'esistenza del nesso immediato e diretto fra l'attività di impresa e la prestazione professionale, nesso che costituisce la condizione perché sorga il diritto alla deduzione dell'IVA, non dipende dal fatto che l'operazione a valle sia stata già effettuata o lo sarà in un momento successivo. L'art. 17, n. 1, della sesta direttiva, infatti, dispone che tale diritto nasce quando l'imposta deducibile diventa esigibile e non quando l'imposta a valle è dovuta. Secondo la Commissione questa lettura della norma troverebbe conferma

nella vostra sentenza Ghent Coal Terminal del 1998⁷.

12. Riguardo al secondo quesito posto dal giudice inglese diretto a stabilire la natura del predetto «nesso immediato e diretto», sia la Midland che la Commissione sostengono, innanzitutto, che spetta al giudice nazionale accertare, caso per caso, se tale nesso sussista. Entrambe, comunque, ritengono che nella specie vi sarebbe un legame diretto ed immediato tra i servizi legali ottenuti dallo studio Clifford Chance e l'operazione finanziaria effettuata dalla Midland e che, quindi, sarebbe deducibile la totalità delle imposte che colpiscono gli onorari dello studio legale.

La Midland sottolinea che, per individuare le condizioni e le modalità del predetto accertamento, conviene prendere le mosse da ciò che, ai sensi della giurisprudenza della Corte, ha incidenza sul riconoscimento del predetto nesso. Secondo quanto affermato nelle sentenze Rompelman del 1985⁸ e BLP⁹, citata, nella detta prospettiva non rilevano gli obiettivi o i risultati dell'operazione a valle, né lo scopo ultimo perseguito dal soggetto passivo. Il criterio di cui tener conto avrebbe pertanto, secondo detta giurisprudenza, natura obiettiva. Costituirebbe, invece, un fattore

7 — Sentenza 15 gennaio 1998, causa C-37/95, Ghent Coal Terminal (Racc. pag. I-1).

8 — Sentenza 14 febbraio 1985, causa 268/83, Rompelman (Racc. pag. 653, punto 19).

9 — V. punto 24.

importante, ai fini dell'accertamento del nesso immediato e diretto, la natura dei beni che un soggetto passivo ha acquistato per le esigenze delle sue attività, come la Corte ha affermato nella sentenza Enkler del 1996¹⁰. In sostanza, secondo la Midland il predetto nesso sussisterebbe quando vi sia un rapporto obiettivo tra l'operazione a monte e l'operazione a valle in modo tale che la prima possa essere considerata come parte del costo che sopporta l'operatore per realizzare la seconda, oppure come atto preparatorio o come una conseguenza di quest'ultima.

La Midland, infine, elenca una serie di circostanze relative al caso di specie che dimostrerebbero l'esistenza di un nesso immediato e diretto tra le operazioni per cui è causa. Rientrerebbero fra queste, ad esempio, il fatto che le dichiarazioni del direttore della Midland, da cui è scaturita l'azione risarcitoria, erano state rese nel quadro di attività professionali rese per questa società e in relazione soltanto all'operazione finanziaria *de qua*, nonché il fatto che il direttore della Midland aveva ricevuto dalla Quadrex un mandato a negoziare con la B & C l'acquisto della società Mercantile e che tale negoziato si sia concentrato, in particolare, sull'accertamento delle capacità finanziarie della Quadrex (di qui l'importanza delle dichiarazioni rese dal direttore riguardo a tale aspetto). Le dichiarazioni in questione,

infine, avrebbero condotto alla conclusione del contratto tra la Quadrex e la B & C. In definitiva, secondo la Midland, il servizio legale reso da Clifford Chance sarebbe strettamente connesso all'operazione finanziaria *de qua*.

13. La Commissione fornisce, invece, alcuni esempi pratici diretti a chiarire le ipotesi nelle quali sarebbe ravvisabile il predetto nesso diretto ed immediato. Essa cita il caso di un soggetto passivo che effettua consegne «miste» di beni e che viene citato in giudizio per inadempimento contrattuale (per vizi della merce) in relazione alla consegna di un bene soggetta a tassazione e che, conseguentemente, deve pagare onorari legali per la propria difesa. In tale ipotesi, secondo la Commissione, sussisterebbe un nesso diretto ed immediato tra i servizi legali ottenuti e la consegna del bene tassato, e non, invece, tra i detti servizi e l'insieme delle attività generali dell'impresa; con la conseguenza che il soggetto passivo avrebbe diritto di dedurre integralmente, ai sensi dell'art. 17, n. 2, l'IVA pagata sugli onorari. Diversamente, se un fabbricante esercita un'attività che comporta sia consegne di beni soggette ad imposta sia consegne esenti e paga un contabile incaricato di redigere i conti annuali della società, non esiste un nesso diretto ed immediato tra il lavoro del contabile e una determinata consegna di beni. In questo caso il nesso immediato e diretto sussisterà soltanto rispetto all'attività dell'impresa nel suo insieme, con la conseguenza che, comportando l'attività dell'impresa sia consegne tassate che consegne esenti, l'IVA sarà deducibile in base al

10 — Sentenza 26 settembre 1996, causa C-230/94 (Racc. pag. I-4517, punto 26).

calcolo «prorata», ai sensi dell'art. 17, n. 5, della sesta direttiva.

prestazione fornita dalla Midland alla Quadrex.

La Commissione, infine, sostiene che sarebbe troppo riduttiva l'interpretazione prospettata dal giudice nazionale nel secondo quesito, secondo la quale il «nesso diretto ed immediato» sussisterebbe allorché i beni o servizi a monte siano stati resi in conseguenza di una operazione che ricade nell'art. 17, nn. 2 e 3, della sesta direttiva. Secondo la Commissione il principio del nesso diretto ed immediato ingloberebbe la predetta ipotesi.

15. Tutte le parti intervenienti concordano, invece, nell'attribuire un unico criterio interpretativo delle disposizioni previste ai nn. 2, 3 e 5 dell'art. 17 della sesta direttiva (il governo inglese sottolinea tuttavia che i criteri potrebbero variare a seconda del metodo utilizzato dagli Stati membri per calcolare il «prorata» ai sensi dell'art. 17, n. 5), nonché sulla conclusione che non sia necessario esaminare il terzo quesito posto dal giudice inglese in conseguenza delle risposte rispettivamente suggerite ai primi due quesiti.

14. Il governo inglese sostiene, invece, che nella specie non sussisterebbe un «nesso diretto ed immediato» tra l'operazione finanziaria e l'attività di difesa in giudizio svolta da Clifford Chance.

Osservazioni preliminari

L'azione di responsabilità intentata dalla B & C contro la Midland non potrebbe infatti essere considerata come parte della prestazione tassata, mancando qualsiasi connessione con essa; si tratterebbe, secondo il governo inglese, di un collegamento puramente casuale. Inoltre, la predetta azione non avrebbe riguardato unicamente l'operazione finanziaria deducibile e, comunque, sarebbe stata intentata dalla B & C, che è un soggetto terzo rispetto alla

16. Come emerge da quanto sopra esposto, l'analisi del meccanismo delle detrazioni consentite nel sistema dell'IVA è al centro del problema sollevato dal giudice *a quo*. Il principio della detrazione dell'imposta a monte è un elemento fondamentale del sistema comune dell'IVA: in ogni fase del circuito di produzione e di commercio, infatti, il soggetto passivo versa al fisco l'imposta dovuta sulle sue vendite previa detrazione dell'imposta pagata nella fase precedente dai suoi fornitori. Quando si considera che il meccanismo delle detrazioni funziona in questo modo, si comprende in che senso l'art. 2 della prima direttiva definisce l'imposta sul valore aggiunto come «un'imposta generale sul consumo esattamente proporzionale al

prezzo dei beni e dei servizi, qualunque sia il numero di transazioni intervenute nel processo di produzione e di distribuzione antecedente alla fase dell'imposizione».

Il sistema delle detrazioni «è inteso ad esonerare interamente l'imprenditore dall'IVA dovuta o pagata nell'ambito di tutte le sue attività economiche»¹¹. Esso «garantisce, di conseguenza, la perfetta neutralità dell'imposizione fiscale per tutte le attività economiche, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di dette attività, purché queste siano di per sé soggette all'IVA»¹².

17. Il diritto alla deduzione nasce, dunque, laddove l'operazione a monte sia collegata ad un'operazione a valle soggetta ad imposta. Ciò risulta, in particolare, dal citato art. 17, n. 2, della sesta direttiva, il quale stabilisce che l'IVA può essere detratta solo «nella misura in cui i beni e servizi sono impiegati ai fini di (...) operazioni soggette ad imposta». Se questa condizione generale sussiste, l'IVA a monte verrà detratta integralmente.

18. Il legislatore comunitario ha, tuttavia, previsto alcune ipotesi in cui il principio

generale non può trovare applicazione. E' possibile raggrupparle nel modo seguente:

— ipotesi in cui un soggetto passivo fornisce servizi o beni a un altro soggetto passivo, il quale li utilizza per effettuare un'operazione esente (v. art. 13 della sesta direttiva); in tal caso quest'ultimo non ha diritto di detrarre l'IVA pagata a monte poiché il soggetto passivo in mancanza di traslazione dell'IVA su terzi appare come consumatore finale¹³ (ciò anche ove lo scopo ultimo dell'operazione esente sia la realizzazione di un'operazione soggetta ad imposta). Questa regola conosce però delle eccezioni, quale quella prevista al citato art. 17, n. 3, lett. c), della sesta direttiva alla quale si applica il principio generale della deduzione integrale dell'IVA;

— ipotesi in cui i beni o servizi vengono utilizzati da un soggetto passivo sia per operazioni che danno diritto a deduzione, sia per operazioni che non conferiscono tale diritto (quali le operazioni esenti)¹⁴ (art. 17, n. 5, della sesta direttiva); in tali ipotesi la deduzione è ammessa soltanto per la quota dell'IVA relativa alla prima categoria di operazioni;

11 — Sentenza Ghent Coal Terminal, citata, punto 15.

12 — Sentenza Rompelman, citata, punto 19.

13 — Sentenza 19 gennaio 1982, causa 8/81, Becker (Racc. pag. 53, punto 44); conclusioni dell'avvocato generale Lenz presentate il 26 gennaio 1995 nella causa BLF, citata, paragrafo 32.

14 — Ad esempio, potrebbe ricadere in tale categoria la locazione di un immobile da parte di una società che compie sia operazioni esenti che operazioni soggette ad imposta. In tal caso l'affitto pagato non potrà essere collegato unicamente ad una delle due operazioni.

— ipotesi di spese che, anche se effettuate nell'ambito del normale funzionamento dell'impresa, sono dirette a soddisfare esigenze private (v. art. 17, n. 6, della sesta direttiva); per tali spese la detrazione non è ammessa.

19. Ebbene, la causa pendente davanti al giudice nazionale riguarda essenzialmente le questioni seguenti:

a) se la prestazione del servizio reso da Clifford Chance per l'attività di difesa in giudizio della Midland (sulla quale quest'ultima ha corrisposto l'IVA) possa essere direttamente collegata all'operazione svolta da questa società per conto della Quadrex e conseguentemente dare diritto alla deducibilità integrale dell'IVA (ai sensi dell'art. 17, n. 2, della sesta direttiva). Si deve considerare infatti che, in relazione a tale operazione, pur ricadendo quest'ultima tra quelle contemplate all'art. 13, parte B, lett. d), della sesta direttiva, gli Stati membri accordano il diritto alla deduzione dell'IVA (il Regno Unito ha applicato un «tasso zero» alle anzidette operazioni);

b) e, laddove non sia possibile stabilire tale legame, se la prestazione per cui è causa rientri fra le attività (d'impresa) generali della Midland, oppure fra le prestazioni a finalità c.d. promiscua

(cioè utilizzate sia per operazioni che danno diritto a deduzione che per operazioni che non conferiscono tale diritto). In tal caso la deduzione andrà operata ai sensi del citato art. 17, n. 5, e dell'art. 19 della sesta direttiva (e in conformità al sistema adottato nel Regno Unito¹⁵), oppure nella misura concordata tra la Midland e i Commissioners. Si ricorda, infatti, che la Midland è una società che, in generale, compie sia operazioni soggette ad imposta che operazioni esenti.

20. L'ipotesi di cui alla lett. a) è sostenuta dalla Midland e dalla Commissione, quella di cui alla lett. b) è sostenuta dal Regno Unito. Tale governo, infatti, come si è detto, non contesta il diritto della Midland ad ottenere una deduzione dell'IVA sugli onorari legali, ma unicamente l'ammontare che può essere dedotto (cioè la deducibilità integrale dell'IVA pagata sugli onorari di Clifford Chance).

21. La questione del «nesso diretto ed immediato» rileva, pertanto, in linea principale, in relazione alla situazione di cui

15 — Si ricorda, infatti, che il legislatore comunitario ha lasciato a ciascuno Stato membro la facoltà di autorizzare od obbligare i soggetti passivi a determinare il prorata secondo varie modalità. V. art. 17, n. 5, della sesta direttiva.

alla lett. a) e, soltanto in via indiretta, in relazione al punto b)¹⁶.

in quale contesto di fatto e di diritto la Corte ha utilizzato tale espressione.

Nel merito

Sul primo quesito

22. Ciò premesso, passo ad analizzare il primo quesito. Con esso il giudice inglese vi domanda di stabilire se, perché l'IVA possa essere integralmente dedotta in una situazione quale quella in cui si trova la Midland (cioè di impresa che svolge sia operazioni soggette ad imposta che operazioni esenti), debba sussistere un «nesso diretto ed immediato» tra l'operazione a monte (i servizi legali resi da Clifford Chance in favore della Midland per la difesa in giudizio) e l'operazione a valle (cioè l'acquisto della società Mercantile).

23. Occorre sottolineare che la formula «nesso diretto e immediato» non è contenuta nella normativa comunitaria, ma è frutto di elaborazione giurisprudenziale. E', dunque, opportuno innanzitutto precisare

Ebbene, il contesto è quello della causa BLP, già più volte citata, in cui la Corte è stata chiamata ad accertare il diritto a deduzione su alcuni servizi (di consulenza finanziaria e legali) resi da una società e da questa utilizzati per un'operazione esente. In quel caso il giudice nazionale aveva chiesto alla Corte se la BLP aveva diritto alla completa deducibilità dell'imposta pagata a monte in considerazione del fatto che la realizzazione dell'operazione esente aveva lo scopo e il risultato di compensare integralmente un'operazione soggetta ad imposta, e precisamente di compensare l'indebitamento della società.

La Corte rispondeva negativamente, affermando che, per potersi applicare la deduzione di cui al n. 2 dell'art. 17 della sesta direttiva, «[i] servizi di cui trattasi devono presentare una connessione diretta ed immediata con le operazioni soggette ad imposta e che a tal riguardo è indifferente lo scopo ultimo perseguito dal soggetto passivo»¹⁷.

Tale interpretazione, secondo la Corte, trova conferma nell'art. 2, secondo comma, della prima direttiva, ove si stabilisce che, ai fini della deducibilità dell'imposta a monte, occorre che questa abbia «gravato direttamente sul costo dei diversi elementi costitutivi del prezzo di un'opera-

¹⁶ — Secondo il governo inglese in tale ipotesi le spese relative ai servizi resi dallo studio legale Clifford Chance per l'attività di difesa in giudizio potranno considerarsi come spese generali in base alla semplice dimostrazione che esse sono state sopportate dalla Midland nella sua qualità di imprenditore, che compie operazioni soggette ad imposta o esenti, e non invece a titolo personale.

¹⁷ — Punto 19.

zione soggetta a imposta», nonché nell'art. 17, n. 3, lett c), della sesta direttiva¹⁸.

24. E' vero, come osserva la Commissione, che il contesto della causa BLP è diverso da quello del caso di specie, nel quale non è in discussione il diritto della Midland ad ottenere la deduzione dell'IVA, ma solo l'ammontare della deduzione possibile. Anche in questa diversa prospettiva, tuttavia, è indispensabile stabilire se vi sia «connessione diretta ed immediata» tra l'operazione a monte e quella a valle, perché da questo elemento comunque dipende la, sia pur parziale, deducibilità dell'IVA.

Al riguardo occorre precisare preliminarmente che l'intensità di tale connessione può variare in ragione della qualità del soggetto passivo e della natura delle operazioni a valle e che queste variabili possono anche riflettersi sull'onere, gravante sull'operatore interessato alla deduzione, di dimostrare l'esistenza del nesso in questione¹⁹. Così, secondo la giurisprudenza (si veda la sentenza Enkler, ora citata), nel caso di un soggetto passivo che svolge

attività economiche dirette a realizzare unicamente operazioni soggette ad imposta non è necessario, ai fini della completa deducibilità dell'IVA, che egli dimostri l'esistenza, per ciascuna operazione a monte, di un legame diretto ed immediato con una specifica operazione a valle soggetta ad imposta. Il legislatore comunitario, infatti, richiede soltanto che i beni o servizi siano impiegati o siano suscettibili di esserlo «ai fini di (...) operazioni soggette ad imposta» (art. 17, nn. 2 e 3, della sesta direttiva). L'uso delle parole «fini» e «operazioni», al plurale, denota che in certi casi non è necessario il collegamento con un'operazione specifica soggetta ad imposta, bastando quello con l'attività d'impresa.

Tale interpretazione è coerente con i principi cui si ispira il regime generale delle deduzioni e segnatamente con il principio della «perfetta neutralità dell'imposizione fiscale per tutte le attività economiche, indipendentemente dal [loro] scopo o dai [loro] risultati, purché [però] queste attività siano di per sé soggette all'IVA»²⁰. Essa è, inoltre, in linea con la *ratio* del sistema di detrazione dell'IVA, che, afferma la Corte, deve essere applicato «in modo tale che il suo campo di applicazione corrisponda, per quanto possibile, alla sfera delle attività professionali del contribuente»²¹.

25. Il predetto collegamento diretto ed immediato, invece, assume una particolare

18 — Punti 20, 21 e 22. Da quest'ultimo articolo «discende che la direttiva prevede solo in via eccezionale il diritto a detrazione dell'IVA relativa a beni o a servizi utilizzati per operazioni esenti» (punto 23).

19 — La Corte, ad esempio, ha affermato, nella sentenza Enkler, citata (punto 26), che il criterio della natura dei beni può essere adottato quale criterio atto a stabilire se un soggetto passivo abbia acquistato beni per le esigenze delle sue attività economiche. Ad esempio, il «fatto che un bene si presta ad uno sfruttamento esclusivamente economico basta, di regola, per far ammettere che il proprietario lo utilizza per esercitare attività economiche e, quindi, per realizzare introiti aventi un certo carattere di stabilità. Per contro, se, per sua natura, un bene può essere usato sia per scopi economici sia a fini privati, occorre esaminare l'insieme delle circostanze del suo sfruttamento per stabilire se esso sia utilizzato per ricavarne introiti aventi effettivamente un certo carattere di stabilità» (punto 27).

20 — Sentenza Rompelman, citata, punto 19.

21 — Sentenza 8 marzo 1988, causa 165/86, Intiem (Racc. pag. 1471, punto 14).

importanza, come osserva il Regno Unito, ove s'intenda applicare il principio generale della deducibilità integrale dell'IVA a situazioni, quale quella descritta dal giudice del rinvio, nelle quali il soggetto passivo svolge operazioni soggette ad imposta e/o esenti e/ o riceve servizi o beni che possono essere impiegati sia per operazioni esenti che per operazioni soggette ad imposta. In tale ipotesi, infatti, in difetto di un nesso immediato e diretto tra i servizi o beni e l'operazione soggetta ad imposta, il diritto alla deduzione viene limitato secondo il calcolo «prorata» oppure viene negato laddove l'operazione a valle è un'operazione esente.

26. Suggesto, pertanto, di rispondere in senso affermativo al primo quesito, e precisamente nel senso che, in una situazione quale quella prospettata nel caso di specie, perché l'IVA sia interamente deducibile è necessario che sussista un «legame diretto ed immediato» tra un particolare fattore oggetto d'imposta, di cui può disporre un soggetto passivo agente in quanto tale, e una particolare operazione o particolari operazioni soggette ad imposta realizzate da tale persona. Accertato tale legame, il soggetto passivo avrà diritto a dedurre completamente l'IVA pagata sull'operazione a monte.

Sul secondo quesito

27. Con il secondo quesito il giudice inglese chiede quale sia la natura del predetto «legame diretto ed immediato»; più precisamente, chiede se una persona (nella specie la Midland) che compie operazioni

in relazione alle quali l'IVA è deducibile ed altre in relazione alle quali invece non lo è abbia il diritto di dedurre tutte le imposte versate a monte (nella specie, quelle versate sugli onorari dello studio legale Clifford Chance) e gravanti su un fattore oggetto d'imposta (il servizio prestato da detto studio nell'attività di difesa in giudizio) per il motivo che tale fattore è stato utilizzato in conseguenza di un'operazione che ricadeva nell'ambito dell'art. 17, nn. 2 o 3, lett. c).

28. La risposta a tale quesito non è agevole, perché non è agevole definire un parametro astratto in funzione del quale determinare poi, caso per caso, se sussista fra le operazioni il detto legame diretto ed immediato.

Non credo che la risposta a tale quesito possa comunque esaurirsi nel ribadire il principio secondo cui il legame deve essere diretto ed immediato; ciò infatti equivarrebbe a rinviare al giudice nazionale non solo l'accertamento in concreto di questo nesso (ciò che sicuramente rientra nella sua competenza), ma anche, in buona sostanza, l'individuazione dei criteri in funzione dei quali questo accertamento deve essere compiuto.

Proprio tenendo conto di questa esigenza, nella specie il giudice nazionale ha chiesto alla Corte non l'enunciazione di una mera definizione, bensì delle indicazioni sulla natura del legame per cui è controversia. Sulla base di queste indicazioni egli potrà

poi stabilire quale specifico orientamento adottare di fronte ad un soggetto passivo che, come nella specie, pretende di dedurre interamente l'IVA pagata su servizi legali di cui si è avvalso sia per realizzare un'operazione deducibile sia per difendersi in un giudizio sorto a seguito di detta operazione.

29. Le parti sul punto non sembrano prospettare tesi molto distanti, anche se poi, in relazione al caso concreto, giungono, come si è detto, a conclusioni opposte.

Orbene, il significato della formula di matrice giurisprudenziale «connessione diretta ed immediata» va ricercato sia nelle parole che la compongono sia nei principi sviluppati dalla Corte in ordine ai modi secondo cui deve essere operata la detrazione dell'IVA.

Quanto ai profili letterali, preliminarmente torno a rammentare che l'espressione «connessione diretta ed immediata»²² è stata scelta dalla Corte nella più volte citata sentenza BLP quale chiave di lettura delle espressioni impiegate nell'art. 17 della

22 — Nella versione inglese della sentenza BLP, citata: «direct and immediat link»; nella versione francese: «lien direct et immédiat».

sesta direttiva²³. L'uso dei due aggettivi «diretto» ed «immediato» non può che evocare un collegamento particolarmente stretto tra le operazioni soggette ad imposta (nella specie, l'operazione finanziaria) eseguite da un soggetto passivo (nella specie, la Midland) e i beni forniti o i servizi prestati da un altro soggetto passivo (nella specie, lo studio legale Clifford Chance).

Più in particolare l'aggettivo «diretto» porta ad escludere la sussistenza di un legame rilevante tra due operazioni ove tra di esse se ne inserisca una terza interrompendo la serie causale, oppure quando il collegamento tra le due operazioni è molto diluito nel tempo. L'esempio portato dal Regno Unito nel corso della fase orale mi sembra appropriato: A fornisce un bene a B; all'atto della consegna a B un impiegato di A fa cadere il predetto bene sul piede di un passante C e lo ferisce. Quest'ultimo cita in giudizio A. Al riguardo, ci si può domandare se le spese legali affrontate da A per difendersi contro C possano rappresentare un elemento costitutivo del costo della prestazione di B, oppure se risulta un diverso collegamento con tale prestazione. Ebbene ritengo, analogamente a quanto sostenuto dal Regno Unito, che in tale ipotesi il collegamento è troppo distante per considerarsi diretto.

23 — La Corte, più precisamente, ha affermato (nei punti 18 e 19 di detta sentenza) che «il n. 2 dell'art. 17 della sesta direttiva va interpretato alla luce del n. 5 della medesima disposizione. Il succitato n. 5 stabilisce il regime applicabile al diritto a deduzione dell'IVA nel caso in cui quest'ultima si riferisca a beni o servizi utilizzati dal soggetto passivo "sia per operazioni che danno diritto a deduzione di cui ai paragrafi 2 e 3 sia per operazioni che non conferiscono tale diritto". L'uso, in tale norma, dell'espressione "per operazioni" dimostra che, per conferire il diritto a deduzione di cui al n. 2, i beni o servizi di cui trattasi devono presentare una connessione diretta ed immediata con le operazioni soggette ad imposta e che a tal riguardo è indifferente lo scopo ultimo perseguito dal soggetto passivo».

Quanto all'aggettivo «immediato», esso denota una particolare contiguità temporale tra le due operazioni. Ciò non significa, tuttavia, come correttamente osserva la difesa della Midland, che l'imposta sull'operazione a monte debba diventare esigibile prima che l'operazione a valle sia effettuata²⁴; è solo necessario che tra le due operazioni non intercorra un lasso di tempo particolarmente lungo.

30. Secondo la vostra giurisprudenza, l'accertamento di tale «connessione diretta ed immediata», accertamento che in concreto spetta al giudice nazionale, dovrà avvenire in base ad un criterio obbiettivo²⁵, senza dunque prendere in conto lo scopo ultimo o i risultati delle attività economiche del soggetto passivo che intende dedurre l'IVA, purché beninteso queste attività siano di per sé soggette ad IVA²⁶.

Faccio ancora un esempio concreto. La società A, che presta servizi sia per operazioni che danno diritto a deduzione sia per operazioni che non danno tale diritto, avrà diritto a dedurre integralmente l'IVA su servizi che a sua volta ha ricevuto da una società B, laddove risulti che questi ultimi

servizi siano oggettivamente connessi ad operazioni deducibili. A tal fine basta che risulti che i servizi ricevuti dalla società B possano essere utilizzati per una operazione deducibile o per preparare tale operazione²⁷ o che siano suscettibili di esserlo²⁸. La detta connessione non è infatti esclusa allorché i servizi non siano stati di fatto utilizzati per un'operazione deducibile a causa di circostanze estranee alla volontà della società A, sempre che non si tratti di situazioni fraudolente o abusive, ad esempio di situazioni in cui la società A abbia finto di voler avviare un'attività economica specifica²⁹.

Tale approccio, oltre a garantire «la perfetta neutralità dell'imposizione fiscale per tutte le attività economiche»³⁰, garantisce il principio della certezza del diritto. Tale principio, infatti, «si oppone a che i diritti ed obblighi dei soggetti passivi dipendano da fatti, circostanze o eventi che si sono verificati successivamente al loro accertamento da parte dell'amministrazione tributaria»³¹.

24 — Una diversa soluzione potrebbe apparire in contrasto con i principi sviluppati dalla Corte, in particolare nella sentenza Ghent Coal Terminal, citata. In tale sentenza, la Corte ha affermato che il diritto alla deduzione rimane integrale qualora, a causa di circostanze estranee alla volontà del soggetto passivo, quest'ultimo non abbia mai fatto uso dei suddetti beni o servizi per realizzare operazioni imponibili.

25 — V. le citate sentenze BLP, punti 24 e 26, e Rompelman, punto 19.

26 — Ciò è conforme alla giurisprudenza della Corte. V., da ultimo, la sentenza Ghent Coal Terminal, citata, punto 15.

27 — Nella sentenza Rompelman, citata, la Corte ha dichiarato che le attività economiche, di cui all'art. 4, n. 1, della sesta direttiva, possono consistere in vari atti consecutivi e che gli atti preparatori, come il procurarsi i mezzi per esercitare siffatte attività e, pertanto, anche l'acquisto di un bene immobile, devono ritenersi parte integrante delle attività economiche (punto 22).

28 — Nella citata sentenza Enkler la Corte ha ad esempio sostenuto che tra i criteri «in base ai quali le autorità tributarie devono stabilire se un soggetto passivo abbia acquistato beni per le esigenze delle sue attività economiche figura la natura dei beni considerati» (punto 26). V. anche la sentenza 29 febbraio 1996, causa C-110/94, INZO (Racc. pag. I-857, punto 21).

29 — V., in tal senso, la sentenza Ghent Coal Terminal, citata, punti 20, 21 e 22.

30 — Sentenza Ghent Coal Terminal, citata, punto 15.

31 — Sentenza INZO, citata.

Una siffatta interpretazione ha quale corollario che deve essere esclusa la connessione, e quindi la deducibilità dell'IVA nella sua integralità, allorché, nel momento in cui un soggetto passivo B fornisce un servizio o un bene ad un soggetto passivo A, risulta oggettivamente impossibile realizzare l'operazione a valle soggetta ad imposta.

31. Ciò premesso, ritengo che, in una situazione del tipo di quella prospettata dal giudice *a quo*, la «connessione diretta ed immediata» tra un'operazione soggetta ad imposta e la fornitura di determinati beni o servizi sussista tutte le volte in cui risulti, secondo una valutazione obiettiva (che spetta al giudice nazionale compiere), che questi beni o servizi vengono impiegati dal soggetto passivo per realizzare un'operazione imponibile o più operazioni imponibili. Tale connessione in particolare esiste, conformemente all'art. 2, secondo comma, della prima direttiva, se risulta che l'importo dell'imposta pagata per la fornitura di un bene o per la prestazione di un servizio abbia gravato direttamente sul costo dei diversi elementi costitutivi del prezzo dell'operazione soggetta ad imposta. Non basta, invece, ai fini della deducibilità integrale dell'IVA versata da un soggetto passivo (quale la Midland) per la fornitura di un servizio (quello della difesa in giudizio) la sola circostanza che tale servizio sia stato prestato in conseguenza di una operazione deducibile. Occorre anche che la connessione sia identificabile secondo criteri obbiettivi; ciò di regola implica che essa corrisponda al rapporto normale tra le due prestazioni, nel senso che la seconda consegue alla prima non in modo meccanico, ma secondo l'ordine normale e regolare della serie causale.

32. Suggesto pertanto alla Corte di rispondere negativamente al quesito *sub* 2, lett. b), e cioè nel senso che non è sufficiente, ai fini della deducibilità integrale dell'IVA versata per un servizio da un soggetto passivo il quale compie operazioni in relazione alle quali l'IVA è deducibile ed altre rispetto alle quali invece non lo è, la sola circostanza che tale servizio sia stato prestato in conseguenza di una operazione deducibile.

33. Per quanto concerne, infine, il quesito *sub* 2, lett. a), con il quale il giudice nazionale chiede se il criterio per determinare l'ammontare deducibile dell'imposta a monte sia in qualche modo differente rispettivamente nei nn. 2, 3 e 5 dell'art. 17 della sesta direttiva, la risposta dipende dal metodo scelto dallo Stato membro in questione per determinare la quota di imposta deducibile, conformemente al n. 5 dell'art. 17. Nel caso del Regno Unito, come risulta dalle sue difese, il metodo scelto coincide con quello dei nn. 2 e 3 di tale articolo. In tale ipotesi, dunque, il criterio da adottare sarà uniforme.

Sul terzo quesito

34. In base alle risposte date ai precedenti due quesiti il terzo rimane privo di oggetto. Rispondo, dunque, a tale quesito soltanto in via subordinata.

Laddove la Corte dovesse ritenere, in una situazione quale quella prospettata dal giudice nazionale, non necessario un legame diretto ed immediato tra un particolare fattore oggetto d'imposta, di cui può disporre un soggetto passivo agente in quanto tale, e una particolare operazione o particolari operazioni poste in essere da tale persona, suggerisco che venga scelto un criterio che possa comunque garantire

l'applicazione del meccanismo delle detrazioni, conformemente ai principi giurisprudenziali precedentemente indicati.

Riguardo al quesito *sub* 3, lett. b), rinvio a quanto detto in risposta al secondo quesito.

Conclusioni

35. Per i motivi indicati propongo di rispondere nel modo seguente ai quesiti posti dalla High Court of Justice:

«1) L'art. 17, n. 2, della sesta direttiva deve essere interpretato nel senso che, in una situazione quale quella sottoposta alla cognizione del giudice remittente, per stabilire se l'IVA sia integralmente deducibile è necessario accertare se sussista un legame diretto ed immediato tra un particolare fattore oggetto d'imposta, di cui può disporre un soggetto passivo agente in quanto tale, e una particolare operazione o particolari operazioni a valle soggette ad imposta realizzate dallo stesso soggetto. Se tale legame viene accertato, il soggetto passivo avrà diritto di dedurre integralmente l'IVA pagata sull'operazione a monte.

2) L'art. 17, nn. 2 e 3, della sesta direttiva deve essere interpretato nel senso che, perché sia integralmente deducibile l'IVA assolta per un servizio da un soggetto passivo il quale compie sia operazioni in relazione alle quali l'IVA è

deducibile che operazioni in relazione alle quali non lo è, non è sufficiente la sola circostanza che tale servizio sia stato utilizzato anche in conseguenza di un'operazione che ricadeva nell'ambito dell'art. 17, n. 2, o dell'art. 17, n. 3, in particolare dell'art. 17, n. 3, lett. c), della sesta direttiva.

Il diritto alla deduzione dell'IVA sussiste, invece, tutte le volte in cui risulti, secondo una valutazione obiettiva — che spetta al giudice nazionale compiere —, che un servizio viene utilizzato dal soggetto passivo, secondo l'ordine normale e regolare della serie causale, per realizzare un'operazione imponibile o più operazioni imponibili che ricadono nell'ambito dei predetti articoli. In particolare, tale diritto sussiste, conformemente all'art. 2, secondo comma, della prima direttiva, se risulta che l'importo dell'imposta assolta per la prestazione di un servizio abbia gravato direttamente sul costo dei diversi elementi costitutivi del prezzo dell'operazione soggetta ad imposta.

Per stabilire se il criterio per determinare l'ammontare deducibile dell'imposta a monte sia in qualche modo differente rispettivamente nei nn. 2, 3 e 5 dell'art. 17 della sesta direttiva, occorre stabilire preliminarmente quale sia il metodo che è stato adottato dallo Stato membro interessato per determinare il "prorata" dell'IVA ai sensi dell'art. 17, n. 5, della sesta direttiva».