

Causa C-98/21**Sintesi della domanda di pronuncia pregiudiziale ai sensi dell'articolo 98, paragrafo 1, del regolamento di procedura della Corte di giustizia****Data di deposito**

15 febbraio 2021

Giudice del rinvio:

Bundesfinanzhof (Corte tributaria federale, Germania)

Data della decisione di rinvio:

23 settembre 2020

Resistente in primo grado e ricorrente in cassazione:

Finanzamt R (Ufficio delle imposte R)

Ricorrente in primo grado e resistente in cassazione:

W-GmbH

Oggetto del procedimento principale

Imposta sul valore aggiunto – Direttiva 2006/112 – Diritto a detrazione, per una holding di gestione che eroga operazioni a valle imponibili a società controllate, anche in relazione a prestazioni acquisite da terzi e conferite alle controllate in cambio di una partecipazione all'utile generale di tali controllate, benché le prestazioni a monte acquistate non presentino un nesso diretto e immediato con le operazioni proprie della holding medesima, bensì con le attività (perlopiù) esenti delle controllate – Esclusione della detrazione per abuso del diritto o incompatibilità sistematica

Oggetto e fondamento giuridico del rinvio

Interpretazione del diritto dell'Unione, articolo 267 TFUE

Questioni pregiudiziali

- 1) Se, in circostanze quali quelle di cui al procedimento principale, l'articolo 168, lettera a), in combinato disposto con l'articolo 167 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, debba essere interpretato nel senso che a una holding di gestione che eroga operazioni a valle imponibili a società controllate spetti il diritto a detrazione anche in relazione a prestazioni acquisite da terzi e conferite alle controllate in cambio di una partecipazione all'utile generale, benché le prestazioni a monte acquistate non presentino un nesso diretto e immediato con le operazioni proprie della holding medesima, bensì con le attività (perlopiù) esenti delle controllate, dette prestazioni a monte non possano essere imputate al prezzo delle operazioni imponibili (sotto forma di prestazioni rese alle controllate) e non rientrino negli elementi di costo generali dell'attività economica propria della holding.
- 2) In caso di risposta affermativa alla prima questione: Se costituisca un abuso del diritto ai sensi della giurisprudenza della Corte di giustizia dell'Unione europea il fatto che una holding di gestione «intervenga» nella catena di approvvigionamento di prestazioni di società controllate in modo tale da acquistare essa stessa prestazioni per le quali, in caso di acquisto diretto, non spetterebbe alle controllate alcun diritto a detrazione, per poi conferirle alle controllate in cambio di una partecipazione agli utili delle stesse e infine, appellandosi alla propria posizione di holding di gestione, beneficiare dell'intera detrazione dell'imposta assolta a monte sulle prestazioni acquistate, oppure se tale intervento possa essere giustificato da motivi estranei al diritto tributario, benché la totale detrazione dell'imposta versata a monte risulti di per sé contraria al sistema e comporti un vantaggio concorrenziale per le strutture holding rispetto a imprese con un solo livello.

Disposizioni di diritto dell'Unione fatte valere

Direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, sul sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, in particolare articoli 2, 167 e 168, lettera a)

Disposizioni nazionali fatte valere

Umsatzsteuergesetz (legge relativa all'imposta sulla cifra d'affari; in prosieguo: l'«UStG»)

Breve illustrazione dei fatti e del procedimento

- 1 La ricorrente gestisce l'acquisto, l'amministrazione e il recupero di proprietà immobiliari nonché la progettazione e sanificazione e l'elaborazione di progetti

edilizi di ogni tipo. Nel 2013, l'anno controverso, i soci erano, con una quota rispettivamente del 50 %, A (nel contempo amministratore unico) e B.

- 2 La ricorrente deteneva, in veste di socio accomandante, una quota delle società X-KG e Y-KG. Entrambe le società realizzavano immobili e cedevano le singole unità immobiliari prevalentemente in esenzione dall'IVA.
- 3 Nell'anno controverso detenevano quote nella X-KG la Q Verwaltungs-GmbH, in veste di socio accomandatario, nonché la ricorrente (con il 94% delle quote) e la Z-KG (con il 6% delle quote), in veste di soci accomandanti. Il conferimento della ricorrente ammontava a EUR 940, quello della Z-KG a EUR 60. La Q Verwaltungs-GmbH non apportava conferimenti e non detiene una quota di capitale. Essa non partecipa agli utili e alle perdite e non ha diritti di voto. Gli amministratori della Q Verwaltungs-GmbH sono B e C. Né A né B, o persone aventi con loro un legame, detengono quote della Z-KG.
- 4 Il 31 gennaio 2013 veniva stipulato un accordo secondo cui la Z-KG avrebbe versato un premio pari a EUR 600 000 a titolo di conferimento da parte di un socio e la ricorrente avrebbe svolto, su due progetti di costruzione della X-KG, prestazioni di servizi a titolo gratuito per almeno 9,4 milioni di euro. La ricorrente erogava dette prestazioni in parte con il proprio personale e la propria attrezzatura, in parte con l'aiuto di altre imprese.
- 5 Inoltre, il 31 gennaio 2013 la ricorrente e la X-KG concordavano che in futuro la ricorrente avrebbe erogato a titolo oneroso servizi di contabilità e di gestione per la X-KG in relazione ai due progetti.
- 6 Nell'anno controverso detenevano quote nella Y-KG la Q Verwaltungs-GmbH, in veste di socio accomandatario, nonché la ricorrente (con l'89,64% delle quote) e la P I GmbH (con il 10,36% delle quote), in veste di soci accomandanti. La Q Verwaltungs-GmbH non apportava conferimenti e non detiene una quota di capitale. Essa non partecipa agli utili e alle perdite e non ha diritti di voto. Né A né B, o persone aventi con loro un legame, detengono quote della P I GmbH.
- 7 Il 10 aprile 2013 veniva stipulato un accordo secondo cui la P I GmbH avrebbe versato un premio pari a 3,5 milioni di euro e la ricorrente avrebbe svolto, su un progetto di costruzione della Y-KG, prestazioni di servizi a titolo gratuito per almeno 30,29 milioni di euro. La ricorrente erogava dette prestazioni in parte con il proprio personale e la propria attrezzatura, in parte con l'aiuto di altre imprese.
- 8 Inoltre, il 10 aprile 2013 la ricorrente e la Y-KG concordavano che in futuro la ricorrente avrebbe erogato a titolo oneroso servizi di contabilità e di gestione per la Y-KG in relazione al progetto.
- 9 Per l'esercizio 2013 la ricorrente si avvaleva della detrazione totale dell'IVA assolta a monte sulle prestazioni da essa acquisite. L'Ufficio resistente considerava tuttavia i conferimenti a titolo gratuito da parte di un socio apportati

dalla ricorrente alle società X-KG e Y-KG come attività che non sarebbero servite a procurare entrate ai fini IVA e che perciò non dovrebbero essere imputate all'attività imprenditoriale della ricorrente. Le imposte versate a monte che presentano un nesso diretto e immediato con queste attività non sarebbero detraibili.

- 10 Il Finanzgericht (Tribunale tributario, Germania) accoglieva il ricorso presentato avverso tale decisione. Esso dichiarava che i contributi a titolo di conferimenti da parte di soci farebbero parte dell'attività imprenditoriale. Ciò emergerebbe dalla giurisprudenza della Corte di giustizia dell'Unione europea. Non sussisterebbe un abuso delle forme giuridiche possibili. Motivi estranei al diritto tributario giustificerebbero la forma prescelta.
- 11 L'Ufficio ha impugnato dinanzi al giudice del rinvio la decisione del Finanzgericht.

Breve illustrazione della motivazione del rinvio

Valutazione delle questioni preliminari

- 12 Secondo una costante giurisprudenza della Corte e del giudice del rinvio, a una holding è riconosciuto un diritto alla detrazione dell'IVA versata a monte qualora la sua partecipazione finanziaria in un'altra società sia accompagnata da un'interferenza diretta o indiretta nella gestione della società in cui si è realizzata l'acquisizione di partecipazioni, ove siffatta interferenza implichi il compimento di operazioni soggette all'IVA ai sensi dell'articolo 2 della direttiva 2006/112, quali, tra altre, la prestazione di servizi amministrativi e contabili (v. sentenze *Larentia + Minerva*, C-108/14, EU:C:2015:496, punti 20 e seg.; *Marle Participations*, C-320/17, EU:C:2018:537, punti 29 e seg.; *C&D Foods Acquisition*, C-502/17, EU:C:2018:888, punto 32; ordinanza *MVM*, C-28/16, EU:C:2017:7, punti 32 e seg.).
- 13 La ricorrente ha fornito prestazioni a titolo oneroso, sotto forma di servizi di contabilità e di gestione, alle sue controllate X-KG e Y-KG, come prestazioni a valle. Ciò è pacifico tra le parti.
- 14 Pertanto, di per sé, alla ricorrente spetta la piena detrazione delle imposte versate a monte sulle prestazioni acquisite. Il diritto a detrazione è riconosciuto 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, 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. sentenze *Larentia + Minerva*, C-108/14, EU:C:2015:496, punto 23; *Cibo Participations*, C-16/00, EU:C:2001:495, punto 31; *Portugal Telecom*, C-496/11,

EU:C:2012:557, punto 36; Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, punto 31; Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, punto 29; Vos Aannemingen, C-405/19, EU:C:2020:785, punto 26; ordinanza MVM, C-28/16, EU:C:2017:7, punto 39).

- 15 Così, secondo una costante giurisprudenza, le spese sostenute da una società holding, che interferisce nella gestione di una controllata, per i vari servizi da essa acquistati nell'ambito di un'assunzione di partecipazione nella stessa controllata, fanno parte delle spese generali del soggetto passivo e, in quanto tali, sono elementi costitutivi del prezzo delle prestazioni che esso fornisce. Tali servizi presentano pertanto, in linea di principio, un nesso diretto e immediato con il complesso dell'attività economica della società holding. In tale contesto occorre garantire il diritto alla detrazione dell'IVA senza subordinarlo ad un criterio basato, in particolare, sul luogo, sulle finalità o sui risultati dell'attività economica del soggetto passivo (sentenza Marie Participations, C-320/17, EU:C:2018:537, punti 43 e seg.). In tal senso, in linea di principio, appaiono irrilevanti anche il volume dell'attività economica o i risultati positivi con essa conseguiti.

Sul rinvio pregiudiziale

- 16 Sorge tuttavia il dubbio che la ricorrente non possa detrarre l'imposta versata a monte in quanto le prestazioni che ha acquistato erano destinate al conferimento alle società controllate e presentano un nesso diretto e immediato con operazioni a valle esenti di queste ultime.

Sulla prima questione pregiudiziale

- 17 Non è certo che la ricorrente abbia acquistato per la propria impresa le prestazioni a monte che trasferisce quale conferimento da parte di un socio alla X-KG e alla Y-KG e che le relative spese facciano parte delle «spese generali» (elementi costitutivi del prezzo delle sue operazioni a valle soggette ad imposta «contabilità e gestione per conto delle società controllate»).
- 18 Tale interrogativo deriva dalla sentenza C&D Foods Acquisition, C-502/17 (EU:C:2018:888, punti 37 e segg.), nella quale la detrazione è stata negata. In tale sentenza la Corte è pervenuta alla conclusione che non sussisteva un'operazione consistente nel trarre redditi aventi carattere di stabilità da attività che esulavano dall'ambito della mera vendita di azioni. Su tale base essa ha dedotto che l'IVA assolta a monte sulle prestazioni di servizi controverse non è detraibile. Con ciò, la Corte ha anche implicitamente negato che (in assenza di un nesso diretto e immediato) i costi relativi alle prestazioni di servizi acquisite a monte facessero parte delle spese generali della ricorrente nella citata causa e, in quanto tali, fossero elementi costitutivi del prezzo dei beni o dei servizi dalla stessa forniti.
- 19 Inoltre, anche nelle sentenze The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge, C-316/18 (EU:C:2019:559, punti 26, 27, 29, 31 e seg.),

Vos Aannemingen, C-405/19 (EU:C:2020:785, punto 39), e Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16 (EU:C:2017:683, punto 39), la Corte, in determinate circostanze, non ha riconosciuto il diritto alla detrazione.

- 20 Nella specie, pertanto, non è escluso che, secondo la giurisprudenza della Corte, si debba negare la detraibilità. Le prestazioni di cui trattasi non potevano essere destinate all'impresa della ricorrente e alle sue operazioni soggette ad imposta, in quanto presentano un nesso diretto e immediato con le attività (perlopiù) esenti delle controllate. La ricorrente non poteva, in definitiva, aver acquistato le prestazioni per la propria impresa, ma solo per le imprese delle sue controllate. Di conseguenza dette prestazioni sarebbero connesse alle operazioni esenti di tali società controllate. Le spese sostenute dalla ricorrente per le prestazioni acquistate non sono neppure elementi costitutivi del prezzo dei servizi da essa resi (contabilità e gestione) o parte delle spese generali, bensì devono essere imputate a determinate operazioni a valle delle imprese controllate. La base imponibile delle operazioni a favore delle controllate è indipendente dai conferimenti apportati in qualità di soci e dalla loro entità. Questi ultimi incidono «unicamente» sull'entità degli utili spettanti alla ricorrente.

Sulla seconda questione pregiudiziale

- 21 Nell'ipotesi che la Corte dovesse tuttavia ritenere che le prestazioni a monte controverse diano diritto alla detrazione, per il giudice del rinvio sorge il dubbio se l'intervento di una società madre nella catena di approvvigionamento di prestazioni della controllata, al fine di ottenere una detrazione dell'imposta versata a monte che non le compete, non costituisca un abuso di diritto.
- 22 L'accertamento di una pratica abusiva, ai sensi della giurisprudenza della Corte, richiede, da un lato, che le operazioni di cui trattasi, nonostante l'applicazione formale delle condizioni previste dalle pertinenti disposizioni delle direttive e della normativa nazionale di trasposizione, abbiano come risultato l'ottenimento di un vantaggio fiscale la cui concessione sarebbe contraria all'obiettivo perseguito da dette disposizioni e, dall'altro, che da un insieme di elementi oggettivi risulti che lo scopo essenziale delle operazioni di cui trattasi si limita all'ottenimento di tale vantaggio fiscale (v. sentenze Halifax e a., C-255/02, EU:C:2006:121, punti 74 e segg.; Cussens e a., C-251/16, EU:C:2017:881, punti 53 e 70; v. anche sentenza T Danmark e Y Danmark, C-116/16 e C-117/16, EU:C:2019:135, punto 97).
- 23 Per stabilire se sussista un abuso in tal senso, occorre procedere a una valutazione specifica delle circostanze del singolo caso. Nel caso di specie il Finanzgericht ha considerato che sussistano motivi estranei al diritto tributario. Il giudice a quo è vincolato a tale valutazione.
- 24 Occorre chiedersi, tuttavia, se circostanze quali quelle di cui al procedimento principale rappresentino una fattispecie nella quale, per motivi inerenti all'impianto sistematico della direttiva 2006/112 e al fine di evitare distorsioni

della concorrenza (privilegiando strutture holding rispetto a imprese con un solo livello), si debba tipicamente presumere l'esistenza di un abuso, anche se il soggetto passivo invoca (presunti) motivi estranei al diritto tributario.

- 25 Qualora la Corte non ravvisasse alcun abuso in tale forma giuridica, o se i motivi estranei al diritto tributario accertati dal Finanzgericht escludessero l'esistenza di un abuso, sussisterebbe il rischio che, nei casi in cui una società figlia non ha interamente diritto alla detrazione, la holding «intervenga» lungo tutta la catena di approvvigionamento, in modo da erogare a titolo gratuito la maggior parte dei servizi (= conferimento nella società figlia). La holding beneficerebbe così dell'intera detrazione delle imposte versate a monte, benché perlopiù estranee alle operazioni da essa effettuate a titolo oneroso, dando luogo a una detrazione che, in caso di esecuzione diretta dei servizi, non avrebbe ottenuto né la casa madre né la controllata.
- 26 Tale situazione non sarebbe corretta dal punto di vista sistematico, neppure se sussistessero motivi estranei al diritto tributario per giustificare l'«intervento», e procurerebbe alle holding un vantaggio concorrenziale nei confronti delle imprese con un unico livello, alle quali la detrazione viene negata.

DOCUMENTO D'INFORMAZIONE