



Centro di ricerca IFE - Ius Fiskale Europaeum, Università degli Studi Suor Orsola Benincasa

Causa e data	Parti in causa	Sezione CGUE	Tipo di procedimento	Stato membro di provenienza	Grado di giudizio nazionale	Conclusioni Avvocato generale	Note	Principi richiamati dalla Corte	Oggetto
C-405/19, 1 ottobre 2020, ECLI:EU:C:2020:785	vos Aannemingen BVBA c. Belgische Staat	VIII sezione	rinvio pregiudiziale	BE	ultima istanza		-	Nesso diretto e immediato - vantaggio accessorio per terzi	Iva - detrazione per spese a vantaggio di terzi - portata e limiti

**Classificazione**

Imposte indirette - IVA

**Questione pregiudiziale**

- «1) Se l'articolo 17 della [sesta direttiva] 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».

**Dispositivo**

L'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 – Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, come modificata dalla direttiva 95/77/CE del Consiglio, del 10 aprile 1995, deve essere interpretato nel senso che la circostanza che le spese effettuate da un soggetto passivo, promotore immobiliare, a titolo di spese di pubblicità, di spese amministrative e di commissioni di intermediazione, da esso sostenute nell'ambito della vendita di appartamenti, vadano a beneficio anche di un terzo non osta a che tale soggetto passivo possa detrarre integralmente l'imposta sul valore aggiunto assoluta a monte relativa a tali spese, qualora, da un lato, vi sia un nesso diretto e immediato tra dette spese e l'attività economica del soggetto passivo e, dall'altro, il vantaggio per il terzo sia accessorio rispetto alle esigenze dell'impresa del soggetto passivo. L'articolo 17, paragrafo 2, lettera a), della sesta direttiva 77/388, come modificata dalla direttiva 95/77, deve essere interpretato nel senso che la circostanza che le spese effettuate dal soggetto passivo vadano a beneficio anche di un terzo non osta a che tale soggetto passivo possa detrarre integralmente l'imposta sul valore aggiunto assoluta a monte relativa a tali spese, nel caso in cui esse non rientrino tra le spese generali del soggetto passivo, ma costituiscano spese imputabili a determinate operazioni a valle, purché dette spese presentino un nesso diretto e immediato con le operazioni imponibili del soggetto passivo, fatto che spetta al giudice del rinvio valutare tenendo conto di tutte le circostanze in cui tali operazioni si sono svolte. L'articolo 17, paragrafo 2, lettera a), della sesta direttiva 77/388, come modificata dalla direttiva 95/77, deve essere interpretato nel senso che, nel caso in cui un terzo tragga un vantaggio dalle spese effettuate dal soggetto passivo, la circostanza che quest'ultimo abbia la possibilità di trasferire su tale terzo una parte delle spese così effettuate costituisce, insieme a tutte le altre circostanze in cui si sono svolte le operazioni di cui trattasi, uno degli elementi che spetta al giudice del rinvio prendere in considerazione al fine di determinare la portata del diritto a detrazione dell'imposta sul valore aggiunto di cui il soggetto passivo dispone.

**Nota redazionale**

La Corte di giustizia (C-405/19, 1 ottobre 2020), è intervenuta, su rinvio pregiudiziale della Corte di cassazione belga, sulla complessa tematica del diritto alla detrazione dell'IVA per le spese a vantaggio di terzi. Una società belga costruiva e vendeva complessi residenziali, sostenendo spese di amministrazione, intermediazione immobiliare e pubblicità rispetto alle quali detraeva integralmente l'IVA corrispondente. Posto che gli immobili venivano edificati su fondi di terzi, sicché le quote indivise di terreno erano vendute dai proprietari dei terreni, l'amministrazione belga contestava l'ammontare della detrazione IVA, ritenendo che la società potesse detrarre l'IVA assoluta a monte nei soli limiti in cui si riferiva alla vendita degli edifici costruiti e non anche in relazione ai terreni altrui. La controversia giungeva alla Corte di cassazione belga che sospendeva il procedimento principale e sottoponeva alla Corte di giustizia tre questioni pregiudiziali al fine di comprendere se l'imposta a monte potesse essere integralmente detratta e a quali condizioni. Secondo la Corte di giustizia l'articolo 17, paragrafo 2, lettera a), della sesta direttiva - che autorizza i soggetti passivi a detrarre dall'imposta di cui sono debitori l'IVA dovuta o assoluta all'interno del paese per i beni che gli sono o gli saranno ceduti e per i servizi che gli sono o gli saranno prestati da un altro soggetto passivo, nella misura in cui tali beni e servizi sono impiegati ai fini di loro operazioni soggette ad imposta - deve essere interpretato alla luce della *ratio* del sistema di detrazione che è quella di esonerare interamente l'imprenditore dall'onere dell'IVA, così garantendo la perfetta neutralità dell'imposizione fiscale per tutte le attività economiche ad essa soggette. Il diritto alla detrazione, che la giurisprudenza europea considera tra i principi fondamentali del sistema IVA, può essere esercitato dal soggetto passivo allorché sussista un nesso diretto e immediato tra un'operazione a monte e una o più operazioni a valle, o tra una operazione a monte e l'attività economica del soggetto passivo. Accertata la sussistenza del nesso immediato e diretto, il soggetto passivo ha il diritto all'integrale detrazione dell'IVA relativa alle spese sostenute e la circostanza che anche terzi si avvantaggino dai servizi prestati non può comportare una limitazione al diritto alla detrazione, a condizione che il vantaggio sia accessorio rispetto alle esigenze dell'impresa. Ciò vale anche nel caso in cui i costi relativi ai servizi forniti a monte non siano riconducibili nell'alveo delle "spese generali", ma costituiscano spese imputabili a determinate operazioni a valle, alcune delle quali compiute dal soggetto passivo ed altre da un terzo, purché le spese presentino un nesso diretto e immediato con le operazioni imponibili del soggetto passivo. Ne discende che, rispetto alla fattispecie concreta, se una parte dei servizi per i quali sono state sostenute le spese è stata utilizzata non per l'attività di costruzione e di vendita di immobili, bensì ai fini di operazioni di vendita di terreni compiute da terzi, il nesso diretto e immediato esistente tra tali servizi e le operazioni soggette ad imposta di tale società sarebbe parzialmente interrotto, di modo che la società non avrebbe il diritto di procedere alla detrazione integrale dell'IVA gravante su quelle spese. La scissione delle operazioni è, dunque, volta a individuare una linea di confine tra la parte di spese rispetto alle quali la società conserva il diritto alla detrazione IVA e la quota riconducibile ai terzi, per la quale il sopracitato meccanismo non può operare. In questa attività di perimetrazione del diritto di detrazione riveste un ruolo importante il giudice di rinvio, chiamato a stabilire in quale misura i servizi siano stati effettivamente forniti per consentire all'impresa di realizzare le sue operazioni soggette ad imposta. Sulla base di questa premessa, la Corte interviene sul rapporto tra la detraibilità parziale da parte del soggetto passivo e la possibilità di questi di trasferire su chi si avvantaggia una parte delle spese sostenute a monte, così risolvendo in via interpretativa anche il dubbio sollevato con la terza questione. Nella pronuncia viene chiarito che tale possibilità, pur costituendo un indizio a favore della riferibilità delle spese non all'operazione a valle compiuta dal soggetto passivo, bensì all'operazione realizzata dai terzi, non è, di per sé sola, sufficiente per limitare il diritto alla detrazione dell'IVA del soggetto passivo. Invero, è necessaria un'analisi complessiva attraverso la quale il giudice del rinvio valuti, nell'ambito dell'applicazione del criterio del nesso diretto, tutte le circostanze in cui si sono svolte le operazioni di cui trattasi. In conclusione, pur con un approccio fortemente casistico, la Corte di giustizia ha ribadito la centralità del nesso immediato e diretto, nelle differenti forme in cui questo può estrinsecarsi, e del ruolo dell'interprete, cui spetta un'indagine complessiva della fattispecie al fine di individuare la portata del diritto di detrarre l'IVA del soggetto passivo.

La presente nota sarà inserita in una raccolta dotata di ISBN

Causa selezionata per nota a sentenza su *Diritto e pratica tributaria internazionale*