Causa C-504/10

Tanoarch s.r.o.

contro

Dažovė riadite?stvo Slovenskej republiky

(domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dal Najvyšší súd Slovenskej republiky)

«Fiscalità — IVA — Diritto alla detrazione — Cessione di una quota dei diritti su un'invenzione, detenuti da diverse imprese, ad un'impresa che ha già il diritto di utilizzare detta invenzione nella sua interezza — Pratica abusiva»

Massime della sentenza

1. *Disposizioni tributarie — Armonizzazione delle legislazioni — Imposte sulla cifra d'affari — Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto — Detrazione dell'imposta pagata a monte*

(Direttiva del Consiglio 2006/112, artt. 9, n. 1, e 168)

2. *Disposizioni tributarie — Armonizzazione delle legislazioni — Imposte sulla cifra d'affari — Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto — Detrazione dell'imposta pagata a monte — Limitazione del diritto alla detrazione*

(Direttiva del Consiglio 2006/112, art. 168)

1. Un soggetto passivo può, in linea di principio, avvalersi del diritto alla detrazione dell'imposta sul valore aggiunto versata o dovuta a monte per una prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso, laddove il diritto nazionale applicabile consenta la cessione di una quota di proprietà di un'invenzione che conferisce un diritto su quest'ultima.

La nozione di attività economica comprende, infatti, qualsiasi attività di produzione, di commercializzazione o di prestazione di servizi. Le nozioni di cessioni di beni e di prestazioni di servizi hanno tutte carattere oggettivo e si applicano indipendentemente dagli scopi e dai risultati delle operazioni di cui trattasi. Pertanto, la cessione di una quota di proprietà di un'invenzione, malgrado il fatto che quest'ultima non abbia dato luogo alla registrazione di un brevetto, può costituire, in linea di principio, un'attività economica assoggettata ad imposta sul valore aggiunto. Ne consegue che un'operazione di questo tipo è idonea a far sorgere il diritto a detrazione dell'imposta versata o dovuta a monte.

La questione se la cessione di cui trattasi sia stata effettuata al solo scopo di ottenere un vantaggio fiscale non è assolutamente rilevante al fine di determinare se essa costituisca una prestazione di servizi e un'attività economica ai sensi delle disposizioni pertinenti della direttiva 2006/112, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto.

(v. punti 45-48, dispositivo 1)

2. L'accertamento di una pratica abusiva in materia di imposta sul valore aggiunto presuppone, da un lato, che le operazioni di cui trattasi, nonostante l'applicazione formale delle condizioni previste dalle pertinenti disposizioni della direttiva e della relativa legislazione nazionale

di trasposizione, comportino l'ottenimento di un vantaggio fiscale la cui concessione risulterebbe 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 unicamente all'ottenimento di tale vantaggio fiscale.

Per quanto riguarda la disciplina fiscale di un'operazione di cessione di una quota di comproprietà di un'invenzione che conferisce un diritto su quest'ultima, compete al giudice nazionale accertare, tenuto conto di tutte le circostanze di fatto che caratterizzano una simile prestazione di servizi, l'esistenza o l'insussistenza di un abuso di diritto per quanto riguarda il diritto a detrazione dell'imposta sul valore aggiunto versata a monte.

(v. punti 52, 54, dispositivo 2)

SENTENZA DELLA CORTE (Settima Sezione)

27 ottobre 2011 (*)

«Fiscalità – IVA – Diritto alla detrazione – Cessione di una quota dei diritti su un'invenzione, detenuti da diverse imprese, ad un'impresa che ha già il diritto di utilizzare detta invenzione nella sua interezza – Pratica abusiva»

Nel procedimento C-504/10,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale presentata alla Corte, ai sensi dell'art. 267 TFUE, dal Najvyšší súd Slovenskej republiky (Slovacchia) con decisione 28 settembre 2010, pervenuta in cancelleria il 21 ottobre 2010, nella causa

Tanoarch s.r.o.

contro

Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky,

LA CORTE (Settima Sezione),

composta dalla sig.ra R. Silva de Lapuerta (relatore), facente funzione di presidente della Settima Sezione, dai sigg. E. Juhász e D. Švaby, giudici,

avvocato generale: sig.ra J. Kokott

cancelliere: sig. K. Malacek, amministratore

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza del 15 settembre 2011,

vista la decisione, adottata dopo aver sentito l'avvocato generale, di giudicare la causa senza conclusioni,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'art. 2, n. 1, della direttiva del Consiglio 28 novembre 2006, 2006/112/CE, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU L 347, pag. 1; in prosieguo: la «direttiva»).

2 Tale domanda è stata proposta nell'ambito di una controversia che oppone la Tanoarch s.r.o. (in prosieguo: la «Tanoarch») alla Da?ové riadite?stvo Slovenskej republiky riguardo al diritto alla detrazione dell'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») relativa alla cessione di una quota di comproprietà di un'invenzione che non ha ancora dato luogo alla registrazione di un brevetto.

Il diritto dell'Unione

3 L'art. 2, n. 1, della direttiva dispone che sono soggette all'IVA, tra l'altro, le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso nel territorio di uno Stato membro da un soggetto passivo che agisce in quanto tale.

4 L'art. 9, n. 1, secondo comma, di tale direttiva così prevede:

«Si considera “attività economica” ogni attività di produzione, di commercializzazione o di prestazione di servizi, comprese le attività estrattive, agricole, nonché quelle di professione libera o assimilate. Si considera, in particolare, attività economica lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi carattere di stabilità».

5 Ai sensi dell'art. 24, n. 1, della stessa direttiva, si considera prestazione di servizi ogni operazione che non costituisce una cessione di beni.

6 Ai termini dell'art. 25 della direttiva:

«Una prestazione di servizi può consistere, tra l'altro, in una delle operazioni seguenti:

- a) la cessione di beni immateriali, siano o no rappresentati da un titolo;
- b) l'obbligo di non fare o di permettere un atto o una situazione;
- c) l'esecuzione di un servizio in base ad una espropriazione fatta dalla pubblica amministrazione o in suo nome o a norma di legge».

7 L'art. 62 della stessa direttiva stabilisce che, ai fini di quest'ultima, «fatto generatore dell'imposta» è il fatto per il quale si realizzano le condizioni di legge necessarie per l'esigibilità dell'imposta.

8 In conformità dell'art. 63 della direttiva, il fatto generatore dell'imposta si verifica e l'imposta diventa esigibile nel momento in cui è effettuata la cessione di beni o la prestazione di servizi.

9 Ai sensi dell'art. 167 della direttiva, il diritto a detrazione sorge quando l'imposta detraibile diventa esigibile.

10 L'art. 168 della stessa direttiva è del seguente tenore:

«Nella misura in cui i beni e i servizi sono impiegati ai fini di sue operazioni soggette ad imposta, il

soggetto passivo ha il diritto, nello Stato membro in cui effettua tali operazioni, di detrarre dall'importo dell'imposta di cui è debitore gli importi seguenti:

a) l'IVA dovuta o assolta in tale Stato membro per i beni che gli sono o gli saranno ceduti e per i servizi che gli sono o gli saranno resi da un altro soggetto passivo;

(...)».

Il diritto nazionale

11 Ai sensi dell'art. 49, n. 1, della legge n. 222/2004 sull'IVA, nella versione applicabile alla causa principale (in prosieguo: la «legge sull'IVA»), il diritto a detrarre l'imposta gravante sui beni e sui servizi sorge in capo al soggetto passivo alla data in cui l'imposta diviene esigibile rispetto a tali beni e servizi.

12 Ai termini dell'art. 49, n. 2, di detta legge, il soggetto passivo può detrarre dall'imposta di cui è debitore l'imposta sui beni e servizi che utilizza per lo svolgimento della sua attività economica in quanto soggetto passivo, con le eccezioni di cui ai nn. 3 e 7. Il soggetto passivo può detrarre l'imposta laddove quest'ultima gli sia applicata da un altro soggetto passivo in Slovacchia per beni o servizi che sono o devono essergli forniti.

13 In forza dell'art. 51, n. 1, lett. a), della legge sull'IVA, il soggetto passivo può avvalersi del diritto a detrazione ai sensi dell'art. 49 di detta legge ove, al momento della detrazione dell'imposta, disponga della fattura di un soggetto passivo emessa in conformità dell'art. 49, n. 2, della stessa legge.

14 L'art. 10 della legge n. 435/2001 sui brevetti, nella versione applicabile alla causa principale (in prosieguo: la «legge sui brevetti»), così prevede:

«1. Il diritto sull'invenzione, ivi compreso il diritto di presentare una domanda, appartiene all'inventore.

2. È inventore colui che ha creato l'invenzione mediante la propria attività di creazione.

3. I co-inventori vantano un diritto sull'invenzione nella misura in cui hanno contribuito alla creazione di quest'ultima. Salvo quanto da essi diversamente convenuto o diversamente deciso dal giudice, la partecipazione dei co-inventori nella creazione dell'invenzione è considerata di pari entità».

15 L'art. 12 di tale legge prevede quanto segue:

«1. Il diritto sull'invenzione spetta anche ai successori (...)

2. Il diritto sull'invenzione è trasmesso ad un'altra persona nei casi stabiliti dalla normativa speciale.

3. Per essere valido un contratto di cessione del diritto sull'invenzione deve essere in forma scritta.

4. La cessione o la trasmissione del diritto sull'invenzione che abbia luogo dopo il deposito di una domanda comporta la cessione o la trasmissione dei diritti derivanti dalla domanda. Nondimeno la cessione o la trasmissione dei diritti derivanti dalla domanda ha effetto nei confronti dei terzi solo a partire dalla data di registrazione delle domande di brevetto, salvo i casi in cui i terzi erano a conoscenza della cessione o della trasmissione o, nelle circostanze, dovevano

esserne a conoscenza».

16 All'art. 20, nn. 1?3, della medesima legge i rapporti tra i comproprietari di un brevetto sono definiti nel modo seguente:

«1. Salvo disposizioni contrarie della presente legge, le norme della legislazione speciale si applicano ai rapporti tra i comproprietari di un brevetto.

2. La quota di comproprietà di un brevetto si ricava dalla portata del diritto sull'invenzione che compete a ciascun co?inventore in qualità di proprietario del brevetto, o in qualità di avente causa del proprietario del brevetto.

3. Ciascuno dei comproprietari ha il diritto di utilizzare l'invenzione oggetto del brevetto, ma non può accordare ad un terzo il diritto di utilizzare l'invenzione salvo diverso accordo tra i comproprietari».

17 Ai sensi dell'art. 37, nn. 1 e 5, della legge sui brevetti, la domanda può essere presentata dalla persona o dalle persone aventi diritto sull'invenzione. La domanda deve contenere i dati di identità dell'inventore o dei co?inventori nonché il documento relativo ai diritti sull'invenzione, laddove il richiedente non sia l'inventore.

Causa principale e questioni pregiudiziali

18 Il 26 febbraio 2007, un certo numero di persone fisiche e giuridiche – tra cui la Tanoarch e la VARS Slovakia s.r.o. (in prosieguo: la «VARS»), due società la cui sede sociale si trova a Banská Bystrica (Slovacchia) – ha depositato presso l'ufficio della proprietà industriale della Repubblica slovacca una domanda di brevetto intitolata «Metodo di preparazione di un prodotto di talco che presenta un elevato grado di purezza».

19 Il 5 luglio 2007 la Tanoarch e la VARS hanno concluso un contratto di cessione di comproprietà industriale. Ai termini di tale contratto, per la cui conclusione le due parti erano rappresentate dalla medesima persona fisica, il sig. Kovanda, la VARS cedeva alla Tanoarch il 50% della propria quota di comproprietà sul brevetto non ancora registrato.

20 Nel contratto il prezzo della cessione della quota di comproprietà dei diritti sull'invenzione era stato fissato, in base ad una perizia, in SKK 258 milioni e, in base ad una determinazione supplementare del valore, in un importo complessivo di SKK 774 milioni. Il prezzo per la cessione della metà dei diritti di comproprietà in base a tale contratto veniva pertanto fissato in SKK 387 milioni, IVA esclusa. Ai termini del contratto la cessione dei diritti sull'invenzione era prevista per un prezzo che avrebbe dovuto essere pagato in contanti o in natura, se le parti non avessero convenuto diversamente.

21 Il 27 agosto 2007, in base ad una fattura datata 5 luglio 2007, la Tanoarch ha presentato una dichiarazione IVA per il periodo d'imposta luglio 2007. In tale dichiarazione fiscale era indicato un importo di circa SKK 73 530 000 a titolo dell'IVA detraibile sulla fattura emessa dalla VARS per la cessione della quota di comproprietà. Quest'ultima società non aveva versato l'imposta a monte dovuta per tale importo e nel corso dell'anno 2008 è stata sciolta senza liquidazione.

22 La Tanoarch ha inoltre effettuato una detrazione dell'IVA per altre fatture relative alla cessione dei diritti sull'invenzione emesse dalla VARS per i periodi d'imposta agosto-settembre 2007.

23 In tali circostanze, il Da?ový úrad (Ufficio delle imposte) di Banská Bystrica, in quanto amministrazione fiscale competente, ha effettuato presso la Tanoarch una verifica per accertare la

fondatezza della domanda di detrazione dell'IVA. Successivamente, con decisione 24 giugno 2008, detto Ufficio delle imposte ha rifiutato di operare la detrazione indicata nella dichiarazione fiscale della Tanoarch.

24 Quest'ultima società ha proposto reclamo contro tale decisione. Con decisione 23 ottobre 2008 la Da?ové riadite?stvo Slovenskej republiky (direzione generale delle imposte della Repubblica slovacca), in quanto organo amministrativo competente a conoscere di tale reclamo, ha respinto la domanda della Tanoarch e ha confermato la decisione dell'Ufficio delle imposte.

25 Nell'ambito della verifica fiscale effettuata si è constatato che cinque delle società che avevano depositato la domanda di brevetto, tra le quali la Tanoarch e la VARS, avevano sede al medesimo indirizzo in Banská Bystrica. Inoltre, quale amministratore di tali società era designata la stessa persona, ovvero il sig. Kovanda.

26 Il 13 gennaio 2009 la Tanoarch ha quindi proposto un ricorso dinanzi al Krajský súd (Corte regionale) di Banská Bystrica per ottenere l'annullamento della decisione 23 ottobre 2008. Con sentenza 1° aprile 2009 detto organo giurisdizionale ha respinto il ricorso.

27 La Tanoarch ha adito quindi in appello il Najvyšší súd Slovenskej republiky (Corte suprema della Repubblica slovacca).

28 Il Najvyšší súd Slovenskej republiky esprime dubbi riguardo alla questione se le disposizioni della legge sull'IVA e della legge sui brevetti, ai sensi delle quali i redditi dell'invenzione sono limitati ai redditi dello sfruttamento di quest'ultima, siano conformi alle disposizioni 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 di affari – Sistema comune di imposta sul valore aggiunto (GU L 145, pag. 1; in prosieguo la «sesta direttiva»). Esso ha quindi deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se sia conforme all'art. 2, [n.] 1, della [sesta direttiva] una disposizione secondo la quale il soggetto passivo può detrarre dall'imposta di cui è debitore l'imposta gravante sui beni e servizi che utilizza per lo svolgimento della sua attività d'impresa in quanto soggetto passivo, nel caso in cui l'imposta venga applicata nei suoi confronti da un altro soggetto passivo, nel territorio nazionale, per beni e servizi che sono o devono essere a lui forniti, qualora la ricorrente, in quanto co-richiedente la registrazione di un'invenzione per la quale ancora non è stato rilasciato un brevetto, già fosse titolare ex lege del diritto ad utilizzare autonomamente un'invenzione che è oggetto del brevetto nel suo complesso.

2) Se sia fondata, alla luce della [sesta] direttiva, un'interpretazione secondo la quale il preesistente diritto ex lege del soggetto passivo allo sfruttamento autonomo del brevetto determina l'impossibilità giuridica di utilizzare il servizio per fornire beni e servizi in qualità di soggetto passivo e con ciò si perviene alla consumazione giuridica del servizio acquistato.

3) Se anche la circostanza che, in una fattispecie come quella di cui alla causa principale, l'invenzione ancora non sia stata registrata come brevetto e si trasferiscano solo quote incida sulla configurazione di un abuso del diritto del soggetto passivo a detrarre l'IVA assolta a monte, ai sensi della sentenza della Corte 21 febbraio 2006, causa C?255/02, Halifax e a. [Racc. pag. I?1609]».

Sulla domanda di pronuncia pregiudiziale

Sulla ricevibilità

29 La convenuta nella causa principale e il governo slovacco eccepiscono l'irricevibilità della domanda di pronuncia pregiudiziale, in quanto quest'ultima non indicherebbe con sufficiente chiarezza l'oggetto della domanda di interpretazione e i motivi per cui è adita la Corte, né conterrebbe tutte le circostanze di fatto pertinenti.

30 Il giudice del rinvio non preciserebbe inoltre il modo in cui sarebbe stato possibile utilizzare il servizio fornito nella causa principale ai fini delle prestazioni oggetto d'imposta. Egli non spiegherebbe neppure in cosa consista l'attività della Tanoarch, né se tale società eserciti effettivamente un'attività economica.

31 A tal proposito va ricordato che, secondo una giurisprudenza consolidata, spetta solo ai giudici nazionali cui è stata sottoposta la controversia e a cui incombe la responsabilità dell'emananda decisione giudiziaria valutare, tenendo conto delle specificità di ciascuna causa, sia la necessità di una pronuncia pregiudiziale per poter pronunciare la loro sentenza sia la rilevanza delle questioni che essi sottopongono alla Corte. Di conseguenza, allorché le questioni sollevate riguardano l'interpretazione di una disposizione del diritto dell'Unione, la Corte, in linea di principio, è tenuta a statuire (v. sentenze 13 marzo 2001, causa C-379/98, PreussenElektra, Racc. pag. I-2099, punto 38; 22 gennaio 2002, causa C-390/99, Canal Satélite Digital, Racc. pag. I-607, punto 18, e 27 febbraio 2003, causa C-373/00, Adolf Truley, Racc. pag. I-1931, punto 21).

32 Da quella stessa giurisprudenza risulta del pari che la Corte può rifiutare di pronunciarsi su una questione pregiudiziale sollevata da un giudice nazionale solo qualora risulti manifestamente che l'interpretazione del diritto dell'Unione richiesta non ha alcun rapporto con la realtà effettiva o con l'oggetto della causa principale, qualora il problema sia di natura ipotetica o ancora nel caso in cui la Corte non disponga degli elementi di fatto o di diritto necessari per fornire una soluzione utile alle questioni che le vengono sottoposte (v. citate sentenze PreussenElektra, punto 39; Canal Satélite Digital, punto 19, e Adolf Truley, punto 22).

33 Nella causa principale, non risulta però in modo manifesto che le questioni poste dal giudice nazionale rientrino in una di tali ipotesi.

34 La decisione di rinvio presenta infatti dettagliatamente il contesto dei fatti della controversia e le norme di diritto nazionale applicabili nonché gli interrogativi che si pongono quanto all'interpretazione delle disposizioni della direttiva relative al diritto alla detrazione, ivi compresa la giurisprudenza della Corte in materia.

35 Quanto alle considerazioni formulate riguardo alla natura delle attività della ricorrente nella causa principale, è sufficiente far rilevare che pronunciarsi in proposito spetta non alla Corte, bensì al giudice del rinvio, trattandosi di un accertamento di natura fattuale.

36 La presente domanda di pronuncia pregiudiziale dev'essere pertanto dichiarata ricevibile.

Nel merito

Sulle questioni prima e seconda

37 Con le questioni prima e seconda, che è opportuno risolvere congiuntamente, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se un soggetto passivo possa avvalersi del diritto alla detrazione dell'IVA versata o dovuta a monte per una prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso, consistente nella cessione di una quota di comproprietà che conferisce un diritto su un'invenzione in circostanze caratterizzate soprattutto dal fatto che tale diritto è detenuto da diverse persone, tra cui il cedente e colui che acquista da quest'ultimo.

38 Va preliminarmente precisato che, pur se il giudice del rinvio menziona, nei propri quesiti, la sesta direttiva, dalla decisione di rinvio risulta che i fatti di cui alla causa principale sono avvenuti dopo il 1° gennaio 2007, vale a dire dopo l'entrata in vigore della direttiva 2006/112 che ha abrogato e sostituito la sesta direttiva. Occorre pertanto riferirsi alle disposizioni della direttiva 2006/112.

39 Gli interrogativi del giudice del rinvio vertono sulla portata dei diritti di un co?inventore e, pertanto, sulla questione se tali diritti possano essere oggetto di un'operazione commerciale sottoposta ad IVA. Si pone del pari la questione di quale incidenza abbia la circostanza che l'invenzione di cui trattasi nella causa principale non abbia dato luogo alla registrazione di un brevetto.

40 Al fine di risolvere tali questioni, occorre ricordare, in limine, che il sistema delle detrazioni previsto dalla direttiva è inteso a sollevare interamente l'imprenditore dall'onere dell'IVA dovuta o pagata nell'ambito di tutte le sue attività economiche. Il sistema comune dell'IVA mira, in tal modo, a garantire la perfetta neutralità per quanto riguarda l'onere fiscale di tutte le attività economiche, purché tali attività siano, in linea di principio, esse stesse soggette all'IVA (v. sentenze 22 febbraio 2001, causa C?408/98, Abbey National, Racc. pag. I?1361, punto 24; 8 febbraio 2007, causa C?435/05, Investrand, Racc. pag. I?1315, punto 22, e 29 ottobre 2009, causa C?174/08, NCC Construction Danmark, Racc. pag. I?10567, punto 27).

41 Il diritto a detrazione rappresenta pertanto, in quanto parte integrante del meccanismo dell'IVA, un principio fondamentale intrinseco al sistema comune dell'IVA e non può, in linea di principio, essere limitato (v. sentenze 8 gennaio 2002, causa C?409/99, Metropol e Stadler, Racc. pag. I-81, punto 42; 26 maggio 2005, causa C?465/03, Kretztechnik, Racc. pag. I?4357, punto 33, e 15 aprile 2010, cause riunite C?538/08 e C?33/09, X Holding e Oracle Nederland, Racc. pag. I?3129, punto 37).

42 Ne consegue che il soggetto passivo può detrarre integralmente l'IVA che ha gravato sui beni e sui servizi acquistati per l'esercizio delle sue attività soggette ad imposta (v. sentenza NCC Construction Danmark, cit. supra, punto 39).

43 Con riferimento alla causa principale, risulta dal fascicolo che la Tanoarch ha acquistato una quota di comproprietà di un'invenzione. Per quanto riguarda le conseguenze giuridiche derivanti da tale acquisto, occorre ricordare che, nell'ambito del procedimento istituito dall'art. 267 TFUE, le funzioni della Corte e quelle del giudice del rinvio sono chiaramente separate, ed è esclusivamente a quest'ultimo che spetta interpretare il diritto nazionale (v. sentenza 17 luglio 2008, causa C?500/06, Corporación Dermoestética, Racc. pag. I?5785, punto 21). Nella fattispecie incombe pertanto al giudice del rinvio pronunciarsi sulla questione se la normativa nazionale applicabile consenta ad un co?inventore di cedere la propria quota di comproprietà dell'invenzione.

44 La Corte può invece fornire indicazioni al giudice del rinvio per quanto riguarda le conseguenze in materia di IVA di tale acquisto, per il caso in cui la cessione della quota di comproprietà dovesse essere considerata conforme alle disposizioni del diritto interno.

45 Quanto all'effettiva realtà economica di questo stesso acquisto, occorre ricordare che, conformemente all'art. 9, n. 1, secondo comma, della direttiva, la nozione di attività economica comprende, tra l'altro, qualsiasi attività di produzione, di commercializzazione o di prestazione di servizi. Le nozioni di cessioni di beni e di prestazioni di servizi hanno tutte carattere oggettivo e si applicano indipendentemente dagli scopi e dai risultati delle operazioni di cui trattasi (v. sentenza 21 febbraio 2006, causa C?223/03, University of Huddersfield, Racc. pag. I?1751, punto 48).

46 Pertanto, la cessione di una quota di comproprietà di un'invenzione, malgrado il fatto che quest'ultima non abbia dato luogo alla registrazione di un brevetto, può costituire, in linea di principio, un'attività economica assoggettata ad IVA. Ne consegue che un'operazione di questo tipo è idonea a far sorgere il diritto a detrazione dell'IVA versata o dovuta a monte.

47 Quanto all'intento perseguito dagli operatori coinvolti, è importante aggiungere che la questione se la cessione di cui trattasi nella causa principale sia stata effettuata al solo scopo di ottenere un vantaggio fiscale non è assolutamente rilevante al fine di determinare se essa costituisca una prestazione di servizi e un'attività economica ai sensi delle disposizioni pertinenti della direttiva (v. sentenza University of Huddersfield, cit., punto 51).

48 Occorre pertanto risolvere le questioni prima e seconda dichiarando che un soggetto passivo può, in linea di principio, avvalersi del diritto alla detrazione dell'IVA versata o dovuta a monte per una prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso, laddove il diritto nazionale applicabile consenta la cessione di una quota di comproprietà di un'invenzione che conferisce un diritto su quest'ultima.

Sulla terza questione

49 Con la terza questione il giudice del rinvio chiede in sostanza se, in considerazione di un certo numero di circostanze particolari, possa essere constatata l'esistenza di un abuso per quanto riguarda il diritto alla detrazione dell'IVA versata a monte.

50 Al fine di rispondere a tale questione, si deve rammentare che la lotta contro la frode, l'evasione fiscale e gli eventuali abusi costituisce un obiettivo riconosciuto ed incoraggiato dalla direttiva (v. sentenze Halifax e a., cit., punto 71, nonché 29 aprile 2004, cause riunite C?487/01 e C?7/02, Gemeente Leusden e Holin Groep, Racc. pag. I?5337, punto 76).

51 Il principio del divieto dell'abuso di diritto conduce quindi a vietare le costruzioni di puro artificio, prive di effettività economica, effettuate unicamente al fine di ottenere un vantaggio fiscale (v. sentenza 22 maggio 2008, causa C?162/07, Ampliscientifica e Amplifin, Racc. pag. I?4019, punto 28).

52 A tal proposito, ai punti 74 e 75 della citata sentenza Halifax e a., la Corte ha affermato che l'accertamento di una pratica abusiva in materia di IVA presuppone, da un lato, che le operazioni di cui trattasi, nonostante l'applicazione formale delle condizioni previste dalle pertinenti disposizioni della direttiva e della relativa legislazione nazionale di trasposizione comportino l'ottenimento di un vantaggio fiscale la cui concessione risulterebbe 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 unicamente all'ottenimento di tale vantaggio fiscale.

53 Con riferimento alla causa principale, compete al giudice del rinvio valutare tutte le circostanze pertinenti di tale causa per determinare se, in considerazione della giurisprudenza supra ricordata, ai fini dell'IVA, un'operazione come quella di cui trattasi nella causa principale possa essere considerata come rientrante in una pratica abusiva. Dette circostanze sono caratterizzate in particolare dal fatto che l'invenzione di cui trattasi non ha ancora dato luogo alla registrazione di un brevetto, che il diritto connesso a tale invenzione è detenuto da diverse persone che per la maggior parte sono stabilite al medesimo indirizzo e sono rappresentate dalla medesima persona fisica, che l'IVA dovuta a monte non è stata versata e che la società che ha ceduto la quota di proprietà è stata sciolta senza liquidazione.

54 Si deve pertanto risolvere la terza questione dichiarando che compete al giudice del rinvio accertare, tenuto conto di tutte le circostanze di fatto che caratterizzano la prestazione di servizi di cui trattasi nella causa principale, l'esistenza o l'insussistenza di un abuso di diritto per quanto riguarda il diritto a detrazione dell'IVA versata a monte.

Sulle spese

55 Nei confronti delle parti nella causa principale il presente procedimento costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute da altri soggetti per presentare osservazioni alla Corte non possono dar luogo a rifusione.

Per questi motivi, la Corte (Settima Sezione) dichiara:

1) Un soggetto passivo può, in linea di principio, avvalersi del diritto alla detrazione dell'imposta sul valore aggiunto versata o dovuta a monte per una prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso, laddove il diritto nazionale applicabile consenta la cessione di una quota di proprietà di un'invenzione che conferisce un diritto su quest'ultima.

2) Compete al giudice del rinvio accertare, tenuto conto di tutte le circostanze di fatto che caratterizzano la prestazione di servizi di cui trattasi nella causa principale, l'esistenza o l'insussistenza di un abuso di diritto per quanto riguarda il diritto a detrazione dell'imposta sul valore aggiunto versata a monte.

Firme

* Lingua processuale: lo slovacco.