

SENTENZA DELLA CORTE (Prima Sezione)

21 febbraio 2013 (*)

«Sesta direttiva IVA – Articolo 17, paragrafo 2, lettera a) – Diritto alla detrazione dell'imposta assoluta a monte – Necessaria sussistenza di un nesso diretto e immediato tra l'operazione a monte e l'operazione tassata a valle – Criterio di determinazione di tale nesso – Servizi forensi forniti nell'ambito di un procedimento penale per corruzione a carico dell'amministratore e del socio principale di una società a responsabilità limitata»

Nella causa C-104/12,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal Bundesfinanzhof (Germania), con decisione del 22 dicembre 2011, pervenuta in cancelleria il 29 febbraio 2012, nel procedimento

Finanzamt Köln-Nord

contro

Wolfram Becker,

LA CORTE (Prima Sezione),

composta dal sig. A. Tizzano, presidente di sezione, dalla sig.ra M. Berger, dai sigg. A. Borg Barthet, E. Levits e J.-J. Kasel (relatore), giudici,

avvocato generale: sig.ra V. Trstenjak

cancelliere: sig. A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

- per il governo tedesco, da T. Henze e K. Petersen, in qualità di agenti;
- per la Commissione europea, da B.-R. Killmann e C. Soulay, in qualità di agenti,

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 degli articoli 17, paragrafo 2, lettera a), e 22, paragrafo 3, lettera b), 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 (GU L 145, pag. 1), come modificata dalla direttiva 2001/115/CE del Consiglio, del 20 dicembre 2001 (GU L 15, pag. 24; in prosieguo: la «sesta direttiva»).

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra il Finanzamt Köln-Nord (in prosieguo: il «Finanzamt») e il sig. Becker in merito al diritto alla detrazione dell'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») versata a monte dal sig. Becker sugli onorari forensi inerenti ad un procedimento penale, promosso nei suoi confronti nella sua qualità di amministratore e socio principale di una società a responsabilità limitata.

Contesto normativo

Il diritto dell'Unione

3 L'articolo 17, paragrafo 2, lettera a), della sesta direttiva, nella sua versione derivante dall'articolo 28 septies, dispone quanto segue:

«Nella misura in cui beni e servizi sono impiegati ai fini di sue operazioni soggette ad imposta, il soggetto passivo è autorizzato a [detrarre] dall'imposta di cui è debitore:

a) l'[IVA] dovuta o assolta per le merci che gli sono o gli saranno fornite e per i servizi che gli sono o gli saranno prestati da un altro soggetto passivo».

4 A norma dell'articolo 18, paragrafo 1, lettera a), della sesta direttiva:

«Per poter esercitare il diritto a [detrazione], il soggetto passivo deve:

a) per la [detrazione] di cui all'articolo 17, paragrafo 2, lettera a), essere in possesso di una fattura redatta ai sensi dell'articolo 22, paragrafo 3».

5 Conformemente all'articolo 22, paragrafo 3, lettera b), quinto trattino, della sesta direttiva, nel testo risultante dal successivo articolo 28 nonies, le fatture emesse in applicazione delle disposizioni della direttiva medesima devono, ai fini dell'IVA, contenere il nome e l'indirizzo completo del soggetto passivo e del suo cliente.

Il diritto tedesco

6 Ai sensi dell'articolo 15, paragrafo 1, primo periodo, punto 1, della legge del 2005 relativa all'imposta sulla cifra d'affari (Umsatzsteuergesetz 2005, BGBl. 2005 I, pag. 386; in prosieguo: l'«UStG»), l'imprenditore può detrarre, quale imposta assolta a monte, l'imposta dovuta per legge per prestazioni eseguite, ai fini della sua impresa, da un altro imprenditore.

7 Ai sensi dell'articolo 15, paragrafo 2, primo periodo, punto 1, dell'UStG è esclusa la detrazione per le prestazioni che l'imprenditore utilizza per effettuare operazioni esenti.

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

8 All'epoca dei fatti all'origine del procedimento principale, il sig. Becker era un imprenditore individuale e socio di maggioranza della A-GmbH (in prosieguo: la «A»), una società a responsabilità limitata di diritto tedesco. Il sig. Becker e X erano amministratori della A, il cui

oggetto sociale consisteva nell'effettuazione, a titolo oneroso, di lavori edili soggetti all'IVA. P, procuratore della A, è parimenti divenuto in seguito amministratore di tale società.

9 Il sig. Becker e la A erano legati da una convenzione di integrazione fiscale ai sensi dell'UStG. Conseguentemente, il sig. Becker e la A venivano considerati alla stregua di unico soggetto passivo, ove il sig. Becker, quale impresa cosiddetta «integrante», si assumeva gli obblighi di natura fiscale del gruppo d'impresa composto dalla sua impresa individuale e dalla A.

10 Dopo l'esecuzione, da parte della A, a titolo oneroso e imponibile, di un appalto di lavori ad essa aggiudicato, la procura competente avviava un procedimento istruttorio penale nei confronti del sig. Becker e di P. Infatti, la A era sospettata di avere beneficiato, prima della conclusione dell'appalto, di informazioni riservate sulle offerte presentate dalle imprese concorrenti e di avere pertanto potuto presentare l'offerta più vantaggiosa. Per ottenere queste informazioni, sarebbero stati fatti dei doni, penalmente qualificabili, rispettivamente, come corruzione o complicità per quanto concerne il sig. Becker e P, nonché come concussione per quanto concerne il beneficiario dei doni medesimi.

11 I procedimenti penali avviati nei confronti del sig. Becker e di P venivano sospesi ai sensi delle disposizioni del codice di procedura penale tedesco a fronte del versamento di cauzione.

12 Nel procedimento istruttorio penale il sig. Becker e P erano entrambi rappresentati dal loro rispettivo avvocato. Tuttavia, in base agli accordi relativi agli onorari dei suddetti avvocati, i mandanti del difensore del sig. Becker erano quest'ultimo, in qualità di imputato, nonché la A, mentre i mandanti del difensore di P erano quest'ultimo, in qualità di imputato, così come anche la A. Su entrambi gli accordi, per quanto riguarda i mandanti, erano stati apposti unicamente la firma e il timbro della A, rappresentata dal sig. Becker e da P nella loro qualità di amministratori.

13 Gli avvocati trasmettevano le loro fatture alla A. Il sig. Becker, quale impresa «integrante» della A, nel corso dell'esercizio controverso, ossia il 2005, procedeva alla detrazione dell'IVA gravante sulle fatture di cui trattasi.

14 Come emerge dagli atti sottoposti alla Corte, il Finanzamt, da parte sua, riteneva che l'IVA in questione non fosse detraibile ed emetteva quindi un avviso di rettifica nei confronti del sig. Becker. A seguito del rigetto del reclamo proposto da quest'ultimo dinanzi al Finanzamt, il sig. Becker adiva il Finanzgericht Köln, che accoglieva il ricorso.

15 Il Bundesfinanzhof, investito del ricorso per cassazione («Revision») promosso dal Finanzamt, ricorda nella propria decisione di rinvio che, ai sensi della giurisprudenza della Corte, l'esercizio del diritto a detrazione presuppone la sussistenza di un nesso diretto tra le operazioni a monte e le operazioni a valle. Tuttavia, il Finanzamt nutre dubbi in ordine alla questione se la sussistenza di tale nesso dipenda dal contenuto oggettivo della prestazione acquistata ovvero dalla causa dell'acquisto della medesima.

16 Infatti, da una parte, dalla giurisprudenza della Corte emergerebbe che la sussistenza di un nesso diretto e immediato dipende da elementi oggettivi (sentenza dell'8 giugno 2000, Midland Bank, C-98/98, Racc. pag. I-4177, punto 32) nonché dalla natura oggettiva dell'operazione di cui trattasi (sentenza del 6 aprile 1995, BLP Group, C-4/94, Racc. pag. I-983, punto 24). Orbene, nella specie, se si facesse riferimento alla natura oggettiva delle prestazioni di servizi forensi in esame nel procedimento principale, si dovrebbe ritenere che queste fossero volte direttamente e immediatamente a tutelare gli interessi privati dei due imputati. D'altronde, i procedimenti penali sono stati diretti unicamente contro di essi a titolo personale, e non nei confronti della A, sebbene un procedimento sarebbe stato giuridicamente possibile anche contro quest'ultima.

17 D'altra parte, secondo la Corte, occorrerebbe esaminare altresì se la prestazione acquistata sia motivata esclusivamente dalle attività imponibili del soggetto passivo (sentenza dell'8 febbraio 2007, *Investrand*, C-435/05, Racc. pag. I-1315, punto 33). Tale ipotesi ricorrerebbe nel procedimento principale, poiché le prestazioni di cui trattasi non sarebbero state fornite dai due avvocati in questione se la A non avesse esercitato un'attività generatrice di fatturato e, pertanto, imponibile. Si potrebbe quindi ritenere che le suddette prestazioni abbiano un nesso diretto e immediato con il complesso dell'attività economica della A. In una situazione del genere, il sig. Becker, quale impresa integrante della A, fruirebbe del diritto alla detrazione dell'IVA assolta a monte.

18 Alla luce di tali considerazioni, il Bundesfinanzhof ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se il nesso diretto e immediato, assunto dalla giurisprudenza della Corte quale elemento determinante nell'interpretazione della nozione di "ai fini di sue operazioni soggette a imposta" di cui all'articolo 17, paragrafo 2, lettera a), della [sesta direttiva], debba essere individuato

– in base al contenuto oggettivo della prestazione acquistata dal soggetto passivo (nel caso di specie, l'attività di un avvocato penalista volta a evitare che una persona fisica venga sottoposta a condanna penale); oppure

– in base ai motivi che hanno determinato l'acquisto della prestazione de qua (nel caso di specie, l'attività economica del soggetto passivo nell'ambito della quale sarebbe stato commesso un reato da parte di una persona fisica).

2) Qualora risulti rilevante il criterio dei motivi: se un soggetto passivo che, unitamente ad un proprio dipendente, conferisca l'incarico di effettuazione di una determinata prestazione, sia legittimato, ai sensi dell'articolo 17, paragrafo 2, lettera a), della [sesta direttiva], alla detrazione totale o soltanto proporzionale e quali siano i requisiti di fatturazione in caso di acquisto di una prestazione da parte di più destinatari ai sensi dell'articolo 22, paragrafo 3, lettera b), quinto trattino, della [sesta direttiva]».

Sulle questioni pregiudiziali

Sulla prima questione

19 Al fine di rispondere alla prima questione, va anzitutto ricordato che, come la Corte ha già avuto modo di affermare, la sussistenza di un nesso diretto e immediato tra una specifica operazione a monte e una o più operazioni a valle, che conferiscono il diritto alla detrazione, in linea di principio, è necessaria affinché il diritto a detrarre l'IVA assolta a monte sia riconosciuto in capo al soggetto passivo e al fine di determinare la portata di siffatto diritto (v. sentenze *Midland Bank*, cit., punto 24; del 22 febbraio 2001, *Abbey National*, C-408/98, Racc. pag. I-1361, punto 26, e *Investrand*, cit., punto 23). Il diritto a detrarre l'IVA gravante sull'acquisto di beni o servizi a monte presuppone che le spese compiute per acquistare questi ultimi facciano parte degli elementi costitutivi del prezzo delle operazioni tassate a valle che conferiscono il diritto a detrazione (v. citate sentenze *Midland Bank*, punto 30, e *Abbey National*, punto 28).

20 Tuttavia, il diritto alla detrazione è parimenti ammesso a favore del soggetto passivo anche in mancanza di un nesso diretto e immediato tra una specifica operazione a monte e una o più operazioni a valle, che conferiscono il diritto alla detrazione, quando i costi dei servizi in questione fanno parte delle spese generali del suddetto soggetto passivo e, in quanto tali, sono elementi costitutivi del prezzo dei beni o dei servizi che esso fornisce. Costi di tal genere presentano, infatti,

un nesso diretto e immediato con il complesso dell'attività economica del soggetto passivo (v. in tal senso, segnatamente, sentenze Midland Bank, cit., punto 31, e del 26 maggio 2005, Kretztechnik, C-465/03, Racc. pag. I-4357, punto 36).

21 Va poi rilevato che, per quanto riguarda la natura del «nesso diretto e immediato», che deve sussistere tra un'operazione a monte e un'operazione a valle, la Corte ha dichiarato che non sarebbe realistico tentare di formulare una definizione più precisa a tale riguardo. Infatti, tenuto conto della diversità delle operazioni commerciali e professionali, sarebbe impossibile fornire una risposta più adeguata in merito al modo di determinare, in tutti i casi, il rapporto che deve sussistere tra le operazioni a monte e quelle effettuate a valle affinché l'IVA assolta a monte sia detraibile (v., in tal senso, sentenza Midland Bank, cit., punto 25).

22 Infine, dalla giurisprudenza emerge che, nell'ambito dell'applicazione del criterio del nesso diretto, la quale incombe alle amministrazioni finanziarie e ai giudici nazionali, spetta a questi ultimi prendere in considerazione tutte le circostanze in presenza delle quali si sono svolte le operazioni da esaminare (v., in tal senso, sentenza Midland Bank, cit., punto 25) e tenere conto unicamente delle operazioni che sono oggettivamente connesse all'attività imponibile del soggetto passivo.

23 Infatti, l'obbligo di prendere in considerazione unicamente il contenuto oggettivo dell'operazione in questione è il più conforme allo scopo perseguito dal sistema comune dell'IVA, che mira a garantire la certezza del diritto e ad agevolare le operazioni inerenti all'applicazione dell'IVA medesima (v., in tal senso, sentenze BLP Group, cit., punto 24; del 9 ottobre 2001, Cantor Fitzgerald International, C-108/99, Racc. pag. I-7257, punto 33, e del 29 ottobre 2009, SKF, C-29/08, Racc. pag. I-10413, punto 47).

24 La Corte ha peraltro dichiarato che occorre accertare se sussista un nesso diretto e immediato tra i beni o le prestazioni di servizi utilizzati e un'operazione imponibile realizzata a valle o, eccezionalmente, un'operazione imponibile realizzata a monte, anche alla luce del loro contenuto oggettivo (v., in tal senso, sentenza Midland Bank, cit., punto 32, e, per analogia, per quanto concerne gli elementi da prendere in considerazione per accertare l'intenzione dichiarata di un soggetto passivo di destinare un determinato bene a un'operazione soggetta all'IVA, sentenza del 14 febbraio 1985, Rompelman, 268/83, Racc. pag. 655, punto 24).

25 L'interpretazione secondo cui, al fine di determinare la sussistenza di un «nesso diretto e immediato» tra una determinata operazione e il complesso dell'attività imponibile ai sensi della summenzionata giurisprudenza, occorre tenere conto degli elementi oggettivi dei beni o delle prestazioni di servizi acquistati, non è rimessa in discussione dalla circostanza che la Corte, ai punti 33 e 36 della citata sentenza Investrand, ha sostanzialmente dichiarato che, laddove l'esercizio dell'attività imponibile non costituisca la causa esclusiva dell'assunzione di determinati oneri e spese, non si può ritenere che questi ultimi presentino un nesso diretto e immediato con l'attività di cui trattasi.

26 Infatti, come risulta dai punti 25-34 della summenzionata sentenza, è alla luce di tutte le circostanze in cui si sono svolte le operazioni in esame nella causa che ha dato luogo alla medesima sentenza e, in particolare, degli elementi di fatto risultanti dagli atti sottoposti, che la Corte ha statuito, da un lato, che l'Investrand BV non aveva effettuato, a valle, alcuna specifica operazione imponibile ai fini dell'IVA che avesse generato le spese oggetto del procedimento principale. Dall'altro, essa ha dichiarato che, in assenza di prova, da parte dell'Investrand BV, che essa non avrebbe provveduto ad assumersi tali spese se non avesse svolto un'attività economica soggetta ad imposta, non si può considerare che tali spese siano state sostenute ai fini del complesso delle attività imponibili.

27 Soltanto in quanto ha tenuto conto del contenuto oggettivo delle operazioni in questione nell'ambito dell'esame da essa effettuato, la Corte ha potuto dichiarare, al punto 34 della citata sentenza *Investrand*, che la situazione dell'*Investrand BV* era analoga a quella di un possessore privato di azioni potendo così giungere alla conclusione che non si poteva considerare che tali operazioni rientrassero nella sfera di applicazione della sesta direttiva.

28 A tal proposito, va precisato che, nella citata sentenza *Investrand*, la Corte non ha escluso che, alla luce del loro contenuto, le operazioni medesime avrebbero potuto essere ricondotte, in una diversa fattispecie, ad un'attività economica imponibile. La Corte ha unicamente ritenuto, come emerge essenzialmente dal punto 33 della summenzionata sentenza, che l'*Investrand BV*, anche qualora non avesse svolto un'attività imponibile, avrebbe nondimeno sostenuto le spese di cui trattasi, sicché non si può considerare che queste ultime siano state sostenute a causa delle attività imponibili della società medesima.

29 Ciò premesso, come fatto valere dal governo tedesco, la circostanza che la determinazione del nesso diretto e immediato sussistente tra una prestazione di servizi e il complesso dell'attività economica imponibile debba avvenire in base al contenuto oggettivo di tale prestazione di servizi non esclude che si possa parimenti tenere conto della causa esclusiva dell'operazione di cui trattasi, dovendosi ritenere che essa costituisca un criterio di determinazione del contenuto oggettivo. Una volta accertato che un'operazione non sia stata effettuata ai fini delle attività imponibili di un soggetto passivo, non si può considerare che tale operazione presenti un nesso diretto e immediato con tali attività ai sensi della giurisprudenza della Corte, anche allorquando tale operazione, in base al suo contenuto oggettivo, sarebbe soggetta all'IVA.

30 Nel caso di specie, in primo luogo, secondo le indicazioni fornite dal giudice del rinvio, le prestazioni di servizi forensi, oggetto del procedimento principale, erano volte direttamente e immediatamente a tutelare gli interessi privati dei due imputati accusati di infrazioni riconducibili al loro comportamento personale. D'altronde, come già precisato supra al punto 16, i procedimenti penali sono stati diretti unicamente contro gli imputati a titolo personale e non nei confronti della A, laddove un procedimento sarebbe stato giuridicamente possibile anche contro di essa. Il giudice a quo ne trae la giusta conclusione che, alla luce del loro contenuto oggettivo, le spese relative a tali prestazioni non possono essere considerate sostenute ai fini del complesso delle attività imponibili della A.

31 In secondo luogo, il giudice medesimo rileva che, nei limiti in cui le prestazioni non sarebbero state fornite dai due avvocati interessati se la A non avesse svolto un'attività generatrice di fatturato e, pertanto, imponibile, sussisterebbe un nesso causale tra le spese relative a dette prestazioni e il complesso dell'attività economica della A. È giocoforza constatare, tuttavia, che tale nesso causale non può essere considerato come costitutivo di un nesso diretto e immediato ai sensi della giurisprudenza della Corte. Come evidenziato dal giudice del rinvio stesso, non sussiste un nesso giuridico tra i procedimenti penali e la A, sicché tali prestazioni devono essere considerate fornite interamente al di fuori del contesto delle attività imponibili della A.

32 A tal riguardo, occorre aggiungere che la circostanza secondo cui il diritto civile nazionale fa obbligo ad un'impresa, come quella di cui trattasi nel procedimento principale, di sopportare le spese inerenti alla difesa, in ambito penale, degli interessi di suoi organi, resta irrilevante ai fini dell'interpretazione e dell'applicazione delle disposizioni relative al sistema comune dell'IVA. Infatti, alla luce del regime oggettivo dell'IVA posto in essere dal suddetto sistema, è determinante soltanto la relazione oggettiva tra le prestazioni fornite e l'attività economica imponibile del soggetto passivo (v., in tal senso, sentenza del 22 dicembre 2010, *RBS Deutschland Holdings*, C-277/09, Racc. pag. I-13805, punto 54), a pena di rimettere gravemente in discussione

l'applicazione uniforme del diritto dell'Unione in materia.

33 Di conseguenza, occorre rispondere alla prima questione dichiarando che la sussistenza di un nesso diretto ed immediato tra una determinata operazione e il complesso dell'attività del soggetto passivo per determinare se i beni e i servizi siano stati usati da quest'ultimo «ai fini di sue operazioni soggette a imposta», di cui all'articolo 17, paragrafo 2, lettera a), della sesta direttiva, dipende dal contenuto oggettivo del bene o del servizio acquistato dal soggetto passivo medesimo. Nel caso di specie, le prestazioni di servizi forensi, volte ad evitare sanzioni penali nei confronti delle persone fisiche, amministratori di un'impresa soggetta ad imposta, non conferiscono all'impresa stessa il diritto di portare in detrazione, quale imposta a monte, l'IVA dovuta sulle prestazioni fornite.

Sulla seconda questione

34 Alla luce della risposta fornita alla prima questione, non è necessario rispondere alla seconda questione.

Sulle spese

35 Nei confronti delle parti nel procedimento principale la presente causa 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 (Prima Sezione) dichiara:

La sussistenza di un nesso diretto ed immediato tra una determinata operazione e il complesso dell'attività del soggetto passivo per determinare se i beni e i servizi siano stati usati da quest'ultimo «ai fini di sue operazioni soggette a imposta», di cui all'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 2001/115/CE del Consiglio, del 20 dicembre 2001, dipende dal contenuto oggettivo del bene o del servizio acquistato dal soggetto passivo medesimo.

Nel caso di specie, le prestazioni di servizi forensi, volte ad evitare sanzioni penali nei confronti delle persone fisiche, amministratori di un'impresa soggetta ad imposta, non conferiscono all'impresa stessa il diritto di portare in detrazione, quale imposta a monte, l'imposta sul valore aggiunto dovuta sulle prestazioni fornite.

Firme

* Lingua processuale: il tedesco.