

7. Il 12 novembre dello stesso anno il sig. Mehnert rendeva nota l'intenzione di entrare a far parte della società contro conferimento della quota prescritta.

8. Il successivo 19 dicembre, l'avvocato Severin rimetteva una parcella per la liquidazione di onorari relativi a prestazioni di consulenza legale, di importo pari a DEM 75 000, cui venivano aggiunti DEM 10 500 marchi a titolo di imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA»).

9. La KapHag detraeva il suddetto importo fiscale dalla propria dichiarazione IVA relativa all'esercizio finanziario 1991; tuttavia, con delibera 17 febbraio 1998 il Finanzamt Charlottenburg rifiutava tale detrazione sulla base degli artt. 15, n. 2 e 4, n. 8, lett. f), dell'Umsatzsteuergesetz del 1991 (legge relativa all'imposta sul valore aggiunto; in prosieguo: l'«UStG»). La detta decisione veniva confermata per via amministrativa e successivamente fatta propria in sede giurisdizionale dal Finanzgericht Berlin.

10. Quest'ultimo ha ritenuto che, mediante scambio di prestazioni, la KapHag avesse trasferito al nuovo socio una partecipazione nella società, operazione che era esente da imposta sul valore aggiunto in forza del citato art. 4, n. 8, lett. f) dell'UStG, e ha tenuto conto della giurisprudenza del Bundesfinanzhof, secondo cui l'ammissione di soci accomandatari in una società aperta al pubblico costituisce un'operazione esente da IVA. A suo giudizio, non era applicabile in tal caso la deduzione mediante prorata di cui all'art. 15, n. 4, della stessa legge, in quanto le prestazioni fornite dal legale erano dirette esclusivamente all'acquisizione di nuovi soci.

11. Contro tale pronuncia la suddetta società proponeva un ricorso per cassazione dinanzi al Bundesfinanzhof. A sostegno della sua pretesa essa adduceva di non essere una società aperta al pubblico, che pertanto l'ingresso del sig. Mehnert in qualità di nuovo socio era un'operazione soggetta a imposta e che i servizi resi dall'avvocato non erano diretti unicamente a facilitare l'ingresso di nuovi soci, ma che, al contrario, la società se ne era avvalsa anche durante la successiva attività di locazione, la quale è a sua volta soggetta a imposta.

12. Il Bundesfinanzhof considera che, quando una società di persone si costituisce o ammette un nuovo socio mediante conferimento in denaro o in natura, essa fornisce una prestazione di servizi a titolo oneroso ai sensi dell'art. 2, n. 1, della sesta direttiva. Tuttavia, esso ritiene che, con riferimento alla fattispecie di cui alla causa principale, tale impostazione possa dar luogo a dubbi se si tiene conto del fatto che l'ammissione del nuovo membro non è avvenuta mediante stipula di un accordo bilaterale tra l'interessato e la persona giuridica, bensì attraverso un contratto societario concluso tra soci. Al fine di dirimere tale dubbio, con ordinanza 27 settembre 2001, il giudice nazionale ha sottoposto alla Corte di giustizia la seguente questione pregiudiziale:

«se una società di persone che ammette un socio contro conferimento in denaro fornisca a quest'ultimo una prestazione di servizi a titolo oneroso ai sensi dell'art. 2, n. 1, della direttiva 77/388/CEE».

13. Il giudice del rinvio sostiene che, qualora la precedente questione venga risolta affermativamente, la prestazione in oggetto deve essere considerata esente da IVA in forza dell'art. 13, parte B, lett. d), punto 5, della sesta direttiva, conclusione dalla quale scaturisce un ulteriore dubbio, circa la questione se si configuri in tal caso un'operazione accessoria ai sensi dell'art. 19, n. 2, seconda frase, della citata direttiva. Al fine di eliminare tale incertezza, il giudice tedesco chiede che la Corte si pronunci in via interpretativa sulla seguente questione:

«se nella presente fattispecie sia configurabile un'operazione accessoria ai sensi dell'art. 19, n. 2, seconda frase, della direttiva 77/388/CEE e se il soggetto passivo dell'imposta possa invocare l'art. 19, n. 2, seconda frase, della direttiva 77/388/CEE secondo cui siffatte operazioni accessorie non escludono il diritto a deduzione».

II - Procedimento dinanzi alla Corte di giustizia

14. Hanno presentato osservazioni scritte nel presente procedimento, entro il termine a tal fine previsto dall'art. 20 dello statuto CE della Corte di giustizia, la Commissione e la società KapHag.

15. Nessuno dei soggetti intervenuti nella fase scritta del procedimento ha chiesto di presentare osservazioni orali; tuttavia, il governo tedesco, che non era intervenuto nella fase scritta, ha chiesto di essere sentito, e la Corte ha pertanto accordato l'apertura della fase orale.

16. All'udienza, tenutasi il 15 gennaio 2003, hanno svolto osservazioni il citato governo e la Commissione.

III - Pertinenti disposizioni della sesta direttiva

17. L'art. 2 definisce il fatto imponibile come segue:

«Sono soggette all'imposta sul valore aggiunto:

1. Le cessioni di beni e le prestazioni di servizi, effettuate a titolo oneroso all'interno del paese da un soggetto passivo che agisce in quanto tale;

2. (...)».

18. Da parte sua, l'art. 4, n. 1, definisce il soggetto passivo come:

«(...) chiunque esercita in modo indipendente e in qualsiasi luogo una delle attività economiche di cui al paragrafo 2, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività».

19. Ai sensi del n. 2 dello stesso articolo, tali attività economiche comprendono:

«(...) tutte le attività di produttore, di commerciante o di prestatore di servizi, comprese le attività estrattive, agricole, nonché quelle delle professioni liberali o assimilate. Si considera in particolare attività economica un'operazione che comporti lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi un certo carattere di stabilità».

20. L'art. 13 stabilisce le esenzioni relative ad operazioni di carattere interno. Per quanto interessa ai fini della soluzione della questione pregiudiziale in esame, sono esenti da imposta ai sensi della parte B, lett. d), punto 5 di tale articolo:

«le operazioni, compresa la negoziazione, eccettuate la custodia e la gestione, relative ad azioni, quote parti di società o associazioni, obbligazioni, altri titoli, ad esclusione:

- dei titoli rappresentativi di merci,

- dei diritti o titoli di cui all'articolo 5, paragrafo 3».

21. L'art. 17 disciplina l'origine e la portata del diritto alla deduzione dell'IVA, prevedendo, ai nn. 1, 2, 3 e 5, quanto segue:

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

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:

a) l'imposta sul valore aggiunto 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;

b) (...).

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:

(...)

c) di sue operazioni esenti ai sensi dell'art. 13 B, lettera a) e lettera d), punti da 1 a 5, quando il cliente risieda fuori della Comunità o quando tali operazioni sono direttamente connesse a beni destinati a essere esportati in un paese non appartenente alla Comunità.

(...)

5. Per quanto riguarda i beni ed i servizi utilizzati da un 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, la deduzione è ammessa soltanto per il prorata dell'imposta sul valore aggiunto relativo alla prima categoria di operazioni.

Detto prorata è determinato ai sensi dell'art. 19 per il complesso delle operazioni compiute dal soggetto passivo

(...)».

22. Quest'ultimo articolo, sotto il titolo «calcolo del prorata di deduzione», dispone come segue:

«1. Il prorata di deduzione previsto dall'articolo 17, paragrafo 5, primo comma, risulta da una frazione avente:

- al numeratore l'importo totale della cifra d'affari annua, al netto dell'imposta sul valore aggiunto, relativo alle operazioni che danno diritto a deduzione ai sensi dell'articolo 17, paragrafi 2 e 3,

- al denominatore l'importo totale della cifra d'affari annua, al netto dell'imposta sul valore aggiunto, relativo alle operazioni che figurano al numeratore e a quelle che non danno diritto a deduzione. Gli Stati membri possono includere anche nel denominatore l'importo di sovvenzioni diverse da quelle di cui all'articolo 11 A, paragrafo 1, lettera a).

Il prorata viene determinato su base annuale, in percentuale e viene arrotondato all'unità superiore.

2. In deroga alle disposizioni del paragrafo 1, per il calcolo del prorata di deduzione, non si tiene conto dell'importo della cifra d'affari relativa alle cessioni di beni d'investimento che il soggetto passivo ha utilizzato nella sua impresa. Non si tiene neppure conto dell'importo della cifra d'affari relativa alle operazioni accessorie, immobiliari o finanziarie o a quelle di cui all'articolo 13, punto B, lettera d), anche quando si tratta di operazioni accessorie. Qualora gli Stati membri si avvalgano della possibilità prevista dall'articolo 20, paragrafo 5, di non richiedere la rettifica per i beni di investimento, possono includere i proventi della cessione di tali beni nel calcolo del prorata di deduzione.

3. (...)».

IV - Analisi delle questioni pregiudiziali

A - Prima questione

23. Il Bundesfinanzhof vuole sapere se l'ammissione di un socio in una società di persone mediante conferimento in denaro costituisca un'operazione soggetta ad IVA, sul presupposto che, in caso di risposta negativa, il trasferimento a favore dell'avvocato Severin non sarebbe deducibile, in forza di quanto si ricava, a contrariis, dall'art. 17, n. 1, della sesta direttiva.

24. La ricerca della soluzione che la Corte di giustizia vorrà porgere al giudice nazionale deve muovere da un'affermazione che, pur ovvia, non va tuttavia dimenticata: il legislatore comunitario ha inteso assoggettare all'IVA tutte le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso all'interno di uno Stato membro dai soggetti che svolgono attività economiche ai sensi dell'art. 4, n. 2 della sesta direttiva, in quanto si tratta di un'imposta generale sul consumo .

25. Per poter individuare le operazioni soggette ad IVA occorre definire la figura del soggetto passivo, compito che, considerata la filosofia che ispira la sesta direttiva, richiede a sua volta una definizione della nozione di «attività economica» .

26. Tale nozione ha una portata assai ampia . Essa comprende tutte le fasi della produzione e distribuzione, nonché della prestazione dei servizi , a prescindere dal soggetto che le effettua e dalla forma giuridica che assumono. L'elemento determinante è dato dallo scopo di ricavare introiti con carattere di stabilità, indipendentemente dai risultati. Il carattere oggettivo di tale nozione è il corollario necessario del principio di neutralità del sistema comune dell'IVA . Il duplice aspetto, della ampiezza e della obiettività della definizione è stato recentemente ribadito dalla Corte nelle sentenze riguardanti l'utilizzazione di autostrade contro pagamento di un pedaggio .

27. La nozione di attività economica è stata definita anche in senso negativo. Infatti, il mero esercizio del diritto di proprietà da parte del titolare non costituisce, di per sé, un'attività economica . Per tale ragione, la giurisprudenza comunitaria nega che possa essere considerata attività economica il semplice acquisto o la detenzione di quote societarie, in quanto tali operazioni non comportano lo sfruttamento di un bene al fine di ricavarne introiti che abbiano carattere di stabilità, giacché l'eventuale dividendo è frutto della mera proprietà del bene . Ciò non vale qualora, fatti salvi i diritti conferiti al titolare delle partecipazioni in qualità di azionista o socio, la partecipazione sia accompagnata da un'interferenza diretta o indiretta nella gestione della società, caso in cui l'operazione è assoggettabile ad imposta .

28. Se il mero acquisto di quote societarie non costituisce, di per sé, un'attività economica, non lo è neppure la cessione di partecipazioni .

29. Il concetto dello scambio di reciproche prestazioni è essenziale ed esprime in pieno il significato della giurisprudenza della Corte che ho poc'anzi citato. Per esempio, la cessione ad terzo di un diritto di superficie da parte del proprietario di un bene immobile è soggetta ad imposta,

sempreché avvenga dietro corrispettivo .

30. E dunque, per le stesse ragioni, una società holding che limita la propria attività all'acquisto di partecipazioni finanziarie in altre imprese non ha diritto alla deduzione dell'IVA, in quanto non è soggetto passivo dell'imposta, poiché, in assenza di controprestazione, non si può considerare che essa effettui un'attività economica ai sensi della sesta direttiva , come del resto avviene nel caso in cui percepisca dividendi, che, di conseguenza, sono esclusi dal regime di deduzioni previsto dalla normativa comunitaria . Tali situazioni riguardano esclusivamente l'amministrazione del patrimonio. Lo stesso vale per l'acquisto e la detenzione di obbligazioni , nonché in caso di acquisizione e trasferimento di azioni e altri titoli allo scopo di massimizzare i dividendi e le rendite del capitale, destinati a promuovere la ricerca in campo medico .

31. Neppure nel caso in cui alla partecipazione finanziaria in una società e, pertanto, al diritto di riscuotere i dividendi o i proventi derivanti dal suo sfruttamento si accompagni l'intervento, diretto o indiretto, nella gestione della stessa, si configura un'«attività economica» ai sensi dell'art. 4, n. 2 della sesta direttiva, nei limiti in cui la rendita ottenuta dal capitale investito nell'impresa non possa essere considerata un corrispettivo della partecipazione alla gestione, vale a dire, se non esiste un nesso diretto tra l'attività esercitata e il controvalore percepito . Per contro, qualora tale nesso sussista, se ad esempio i depositi che producono gli interessi traggono origine da fondi versati dai clienti nell'ambito di una prestazione di servizi remunerata e quindi soggetta ad imposta (amministrazione di stabili), tali proventi ricadono nell'ambito di applicazione dell'IVA .

32. Di conseguenza, il dubbio che il giudice tedesco chiede di dissipare rende necessario un esame da parte della Corte della natura giuridica del rapporto che si viene a instaurare tra una società di persone ed un nuovo socio, allorché quest'ultimo, al fine di acquisire tale qualità, effettua un versamento a favore della collettività in cui si inserisce.

33. Non nutro il minimo dubbio sul fatto che l'aspirante socio compia un atto di disposizione del proprio patrimonio, di cui l'ammissione alla società non costituisce la controprestazione. Ovvero, detto in altre parole, l'ingresso in una società non implica la fruizione di servizi mediante i quali la persona giuridica procura al nuovo socio un vantaggio economico.

34. Non concordo con la giurisprudenza del Bundesfinanzhof citata nell'ordinanza di rinvio in base alla quale, dal momento che il socio fondatore di una società ottiene diritti in cambio dell'effettuazione di un conferimento , si configurerebbe una prestazione a titolo oneroso da parte del nuovo ente collettivo, che sarebbe soggetta ad IVA.

35. La costituzione di una società di persone (mediante contratto societario o atto costitutivo) ovvero l'ammissione alla stessa con atto di adesione successivo (novazioni del contratto), costituiscono un accordo in base al quale alcune persone (fisiche o giuridiche) danno vita ad un'organizzazione cui l'ordinamento riconosce personalità giuridica affinché possa effettuare transazioni, e ampliano o modificano la sua composizione soggettiva. E' vero che con tale accordo i soci si obbligano a mettere in comune i relativi conferimenti, che possono consistere in beni o servizi per realizzare uno scopo comune, generalmente a fini di lucro. Tuttavia tale obiettivo, pur con la massima ampiezza che gli si voglia dare, non abbraccia il concetto del consumo ottenuto in cambio di un corrispettivo nell'ambito di un rapporto giuridico bilaterale, concetto che sta alla base della normativa comunitaria sull'IVA . Al massimo, come esprime con estrema chiarezza la giurisprudenza della Corte citata in precedenza, esiste l'aspettativa di ottenere alcuni benefici, che sono il frutto della mera proprietà di una quota societaria acquistata mediante atto di disposizione del proprio patrimonio, e non costituiscono una forma di remunerazione.

36. In sintesi, propongo alla Corte di giustizia di risolvere la prima questione pregiudiziale posta dal Bundesfinanzhof nel senso che, quando una società di persone ammette la partecipazione di un socio in cambio di un conferimento in denaro, essa non effettua una prestazione a titolo oneroso ai sensi dell'art. 2, n. 1, della sesta direttiva. In altre parole, la detta società non esegue

un'operazione soggetta a imposta .

37. Tale affermazione non è contraddetta dal fatto che l'art. 13, parte B, lett. d), punto 5, del suddetto testo di diritto comunitario specifichi che sono esenti da IVA le operazioni relative a quote parti di società, eccezione che presuppone il previo assoggettamento all'imposta. Non si può dedurre da tale disposizione che l'acquisto di partecipazioni di una società sia sempre e comunque soggetto ad IVA.

38. Infatti, un'operazione è «esente» quando, pur sussistendo i presupposti specifici per l'assoggettamento all'imposta, per decisione del legislatore non viene tassata. In assenza di tali presupposti non si può parlare di esenzione, bensì di semplice non assoggettamento. Vale a dire che l'esenzione contemplata dalla citata norma non presuppone che tutti i tipi di operazione riguardanti titoli, cui essa viene applicata, siano assoggettati ad imposta, ma solo che le attività collegate ai medesimi titoli, che sono in via di principio soggette ad imposta in quanto presentano i requisiti di cui all'art. 2, n. 1, in combinato disposto con l'art. 4, n. 1, della sesta direttiva, sono esenti dal pagamento del tributo.

39. La soluzione che propongo non si pone pertanto in contraddizione con il tenore dell'art. 13, parte B, lett. d), punto 5, della sesta direttiva. In questo senso si è pronunciata la Corte di giustizia, secondo la quale da tale disposizione risulta che le operazioni relative alle azioni, alle quote parti di società o di associazioni, alle obbligazioni e ad altri titoli, possono rientrare nella sfera di applicazione dell'IVA, ma non indica niente di più, come del resto esistono - aggiungo io - altre operazioni, come quella di cui è causa nel procedimento principale, che da tale sfera di applicazione rimangono escluse.

40. Non riesco a capire perché, in udienza, il rappresentante del governo tedesco abbia richiamato l'art. 5, n. 8, della sesta direttiva. Egli ritiene che tale disposizione avvalori la tesi secondo cui le operazioni societarie come quella controversa nella causa principale sarebbero soggette ad imposta, in quanto autorizza gli Stati membri a non considerare cessione di beni i trasferimenti effettuati sotto forma di conferimenti alle società. Per questa disposizione vale lo stesso ragionamento svolto a proposito del citato art. 13, parte B, lett. d), punto 5. Il fatto che gli Stati membri possano escludere dalla menzionata nozione i suddetti trasferimenti non significa che ogni conferimento ad una società sia comunque e necessariamente una «cessione di beni» ai sensi dell'art. 2, n. 1, della norma comunitaria.

41. Neppure la sentenza 27 gennaio 2000, pronunciata nella causa Heerma, può avvalorare la tesi sostenuta dal governo tedesco, in quanto la Corte ha in tale occasione affermato che, quando un socio dà in locazione un immobile alla società di cui è membro, si deve considerare che egli compia un'attività indipendente agli effetti dell'art. 4, n. 1, della sesta direttiva. Da tale affermazione non discende che l'ammissione di un nuovo socio in una società di persone mediante conferimento in denaro sia un'operazione soggetta ad imposta. Si tratta di due attività diverse, prive di elementi in comune; l'una consiste nell'adesione alla struttura societaria e l'altra riguarda un atto di amministrazione del patrimonio immobiliare, con l'unica particolarità data dal fatto che chi concede l'utilizzo e il godimento del bene non è un terzo, bensì un membro della società, ma che, comunque, agisce a tutti gli effetti come un estraneo.

B - Seconda questione pregiudiziale

42. Qualora la Corte volesse accogliere la mia proposta rispetto alla prima questione interpretativa sollevata dal Bundesfinanzhof, si renderebbe superfluo procedere all'esame della seconda questione.

43. Orbene, anche nel caso in cui la Corte considerasse soggetta ad IVA l'ammissione di un socio in una società di persone mediante conferimento in denaro, tale esame risulterebbe superfluo, in quanto, come afferma lo stesso Bundesfinanzhof nell'ordinanza di rinvio, tale operazione sarebbe

esente da imposta in forza dell'art. 13, parte B, lett. d), punto 5, della sesta direttiva.

44. Di conseguenza, è irrilevante ai fini della soluzione della causa principale, stabilire se nel caso di specie si configuri una operazione accessoria ai sensi dell'art. 19, n. 2, seconda frase, della sesta direttiva, motivo per cui la relativa questione posta dal giudice tedesco risulta priva di senso.

45. Il principio di neutralità dell'imposizione fiscale che regge la regolamentazione comunitaria sull'IVA implica che al soggetto passivo sia consentito dedurre le imposte dovute sull'acquisto di beni e servizi utilizzati per effettuare sue operazioni imponibili. Tale principio richiede che, quando paga l'imposta, il soggetto passivo possa dedurre gli importi dell'IVA che hanno già gravato sui beni e servizi a monte. Come prima conseguenza dell'applicazione del suddetto principio al diritto a deduzione discende che il contenuto oggettivo di quest'ultimo deve «corrispondere» per quanto possibile alla sfera delle attività del soggetto passivo gravate da imposta. In altre parole, il «sistema di deduzione» deve essere applicato in modo tale che «il suo campo di applicazione corrisponda (...) alla sfera delle attività professionali» del contribuente.

46. Pertanto, quando un soggetto passivo agisce nella veste di consumatore finale e acquisisce beni o servizi adibendoli ad uso privato non ha diritto a deduzione; quando invece egli utilizza tali beni e servizi per le esigenze delle sue operazioni imponibili è autorizzato a effettuare deduzioni soltanto nella misura in cui tali beni e servizi sono impiegati ai fini delle dette operazioni.

47. Le precedenti considerazioni chiariscono il significato dell'art. 17, n. 5, della sesta direttiva. Per quanto riguarda i beni e i servizi utilizzati da un soggetto passivo, sia per effettuare operazioni che danno diritto a deduzione sia per le operazioni che non conferiscono tale diritto, la deduzione dell'IVA è ammessa soltanto in proporzione all'imposta dovuta per la prima categoria di operazioni. Il prorata di deduzione risulta da una frazione avente al numeratore la cifra totale di affari annua al netto di IVA, relativo alle operazioni che danno diritto a deduzione, e al denominatore l'importo totale della cifra d'affari per lo stesso periodo ed al netto di IVA, relativo a tutte le operazioni effettuate dal soggetto passivo, incluse quelle che non danno diritto a deduzione. Orbene, in base all'art. 19, n. 2, le operazioni accessorie non vengono incluse negli estremi della frazione. Tale disposizione serve a garantire la neutralità del sistema comune dell'IVA.

48. In definitiva, la norma cui si riferisce la seconda questione pregiudiziale rientra nel sistema di deduzioni previsto dalla sesta direttiva. Tale norma può essere applicata allorché sussiste un diritto a deduzione e, conformemente a quanto disposto all'art. 17, nn. 1 e 2, tale caso si verifica unicamente quando l'imposta è applicata sull'acquisto di beni e servizi che vengono utilizzati per esigenze legate alle operazioni imponibili. Se, al contrario, i beni e servizi acquistati si collegano ad attività non soggette ad imposta, ovvero, pur essendo tassabili, beneficiano dell'esenzione, non si verifica alcuna riscossione e pertanto il diritto a deduzione non sorge. È possibile effettuare una deduzione solo laddove sussiste un obbligo fiscale cui applicarla. Prova ne è lo stesso art. 17, n. 3, lett. b) e c), che ammette, in via eccezionale, la deduzione dell'imposta nella misura in cui i beni e i servizi acquistati vengono utilizzati ai fini di determinate operazioni esenti da imposta, inter alia, ai sensi dell'art. 13, parte B, lett. d), punto 5, quando tali operazioni sono direttamente connesse a beni destinati ad essere esportati in un paese non appartenente alla Comunità, oppure quando il cliente risiede al di fuori di essa.

49. Nella sentenza BLP Group, la Corte ha affermato che, ad eccezione dei casi espressamente previsti dalla prima e dalla sesta direttiva, quando un soggetto passivo, per effettuare un'operazione esente, utilizza un servizio per il quale ha pagato l'IVA, egli non ha diritto di dedurre l'imposta pagata a monte, anche nel caso in cui lo scopo ultimo dell'operazione esente sia la realizzazione di un'operazione soggetta a imposta.

50. Quanto precede mi consente di affermare che l'ingresso di un socio in una società di persone in cambio di una prestazione in denaro esula, in ogni caso, dall'ambito di applicazione dell'IVA, per cui nel procedimento principale non sorge un diritto a deduzione degli importi versati per la

prestazione di servizi fornita in occasione di tale integrazione nella società. Di conseguenza, la regola del prorata di deduzione e il disposto contenuto nell'art. 19, n. 2, seconda frase della sesta direttiva non sono applicabili alla lite di cui è investito il Bundesfinanzhof e pertanto la seconda questione proposta da quest'ultimo è priva di oggetto.

Conclusione

51. Alla luce delle considerazioni che precedono propongo alla Corte di giustizia di:

1) risolvere la prima questione nel senso che «una società di persone che ammette l'ingresso di un socio in cambio di un conferimento in denaro non effettua un'operazione a titolo oneroso ai sensi dell'art. 2, n. 1, della direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, sesta direttiva 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 -, e, di conseguenza, non pone in essere un'operazione soggetta ad imposta».

2) non risolvere la seconda questione pregiudiziale in quanto priva di oggetto.