

SENTENZA DELLA CORTE (Quinta Sezione)
6 aprile 1995 *

Nel procedimento C-4/94,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, a norma dell'art. 177 del Trattato CE, dalla High Court of Justice (Queen's Bench Division) nella causa dinanzi ad essa pendente tra

BLP Group plc

e

Commissioners of Customs & Excise,

domanda vertente sull'interpretazione dell'art. 2 della prima direttiva del Consiglio 11 aprile 1967, 67/227/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari (GU 1967, n. 71, pag. 1301), e dell'art. 17, n. 2, 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: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1),

* Lingua processuale: l'inglese.

LA CORTE (Quinta Sezione),

composta dai signori C. Gulmann, presidente di sezione, J. C. Moitinho de Almeida (relatore) e D. A. O. Edward, giudici,

avvocato generale: C. O. Lenz

cancelliere: signora L. Hewlett, amministratore

viste le osservazioni scritte presentate:

- per la BLP Group plc, dal signor David Milne, QC, su incarico dei signori Tony Woodgate e Stephen Coleclough, solicitors,
- per il governo del Regno Unito, dal signor John E. Collins, Assistant Treasury Solicitor, in qualità di agente, assistito dal signor K. P. E. Lasok, barrister,
- per il governo ellenico, dal signor Fokion Georgakopoulos, consigliere giuridico aggiunto dell'Avvocatura dello Stato, e dalla signora Kyriaki Grigoriou, procuratore dell'Avvocatura dello Stato, in qualità di agenti,
- per la Commissione delle Comunità europee, dai signori Thomas Cusack, consigliere giuridico, ed Enrico Traversa, membro del servizio giuridico, in qualità di agenti,

vista la relazione d'udienza,

sentite le osservazioni orali della ricorrente nella causa principale, del governo del Regno Unito, del governo ellenico e della Commissione, all'udienza dell'8 dicembre 1994,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 26 gennaio 1995,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

- 1 Con ordinanza 14 dicembre 1993, pervenuta alla Corte il 6 gennaio 1994, la High Court of Justice (Queen's Bench Division) ha sollevato, ai sensi dell'art. 177 del Trattato CE, tre questioni pregiudiziali vertenti sull'interpretazione dell'art. 2 della prima direttiva del Consiglio 11 aprile 1967, 67/227/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari (GU 1967, n. 71, pag. 1301; in prosieguo: la «prima direttiva»), e dell'art. 17, n. 2, 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: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1; in prosieguo: la «sesta direttiva»).
- 2 Tali questioni sono state sollevate nell'ambito di una controversia tra la società BLP Group plc (in prosieguo: la «BLP») e i Commissioners of Customs & Excise (Sovrintendenza alla Dogana e alle Accise; in prosieguo: i «Commissioners»).
- 3 La BLP è una società di gestione di partecipazioni finanziarie che fornisce i suoi servizi a un gruppo di società commerciali che producono beni per le industrie del mobile e del «fai da te». Nel 1989 essa acquistava il capitale azionario di una società tedesca denominata Berg Mantelprofilwerk GmbH (in prosieguo: la «Berg»). Nel giugno 1991, a causa dello preoccupante situazione finanziaria della BLP, i suoi amministratori cedevano il 95% delle azioni della Berg. I fondi ricavati dalla vendita venivano utilizzati per sanare la posizione debitoria della BLP.
- 4 Nella sua dichiarazione IVA relativa al periodo conclusosi il 30 settembre 1991, la BLP chiedeva la detrazione dell'IVA pagata su tre fatture per prestazioni

professionali ad essa fornite, rispettivamente, da alcune banche d'affari, da taluni legali e da alcuni commercialisti in occasione della cessione delle azioni della Berg.

- 5 Ritenendo che detta cessione di azioni rappresentasse, dal punto di vista della normativa sull'imposta sulla cifra d'affari, un'operazione esente, i Commissioners negavano la detrazione di cui trattasi, pari a 39 845 lire sterline (UKL).

- 6 La BLP impugnava detto provvedimento dinanzi al Value Added Tax Tribunal di Londra, invocando in particolare gli artt. 17 e 19 della sesta direttiva.

- 7 A tenore dell'art. 2, secondo comma, della prima direttiva: «A ciascuna transazione, l'imposta sul valore aggiunto, calcolata sul prezzo del bene o del servizio all'aliquota applicabile al suddetto bene o servizio, è esigibile, previa deduzione dell'ammontare dell'imposta sul valore aggiunto che ha gravato direttamente sul costo dei diversi elementi costitutivi del prezzo».

- 8 Per quanto concerne il diritto a deduzione, l'art. 17 della sesta direttiva dispone:

«(...)

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;

(...)

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.

(...»

9 Per quanto concerne l'art. 19, esso disciplina il calcolo del prorata di deduzione di cui all'art. 17, n. 5. Secondo questa norma:

«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. (...)

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 operazioni accessorie, immobiliari o finanziarie (...).

10 Poiché il suo ricorso veniva respinto dal giudice di primo grado, la BLP adiva allora la High Court of Justice (Queen's Bench Division). Giacché questo giudice rifiutava di operare un rinvio pregiudiziale dinanzi alla Corte di giustizia, la BLP interponeva appello dinanzi alla Court of Appeal, che accoglieva la sua impugnazione e rimetteva gli atti alla High Court.

11 Ciò posto, quest'ultimo giudice ha deciso di sospendere il giudizio e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Con riferimento all'art. 2 della prima direttiva e all'art. 17 della sesta direttiva, nel caso in cui un soggetto passivo A fornisce servizi a un altro soggetto passivo B, per effettuare una cessione esente (cessione di quote) qualificata "operazione finanziaria accessoria" avente lo scopo e il risultato di compensare integralmente l'indebitamento di B, se i servizi forniti da A costituiscano:

a) servizi utilizzati per un'operazione esente, che comporti la non detraibilità della relativa imposta pagata a monte;

- b) servizi utilizzati per operazioni imponibili (in particolare, l'attività principale di B consistente nell'effettuare cessioni imponibili) che comportino la completa detraibilità della relativa imposta pagata a monte; oppure
- c) servizi utilizzati sia per operazioni esenti sia per operazioni imponibili, di modo che la relativa imposta a monte è detraibile a norma dell'art. 17, n. 5, della sesta direttiva.
- 2) Qualora la questione sub 1) vada risolta nel senso illustrato alla lett. c) ed uno Stato membro, nell'esercizio della sua discrezionalità ex art. 17, n. 5, della sesta direttiva, abbia adottato, per determinare l'ammontare detraibile dell'imposta pagata a monte, un metodo speciale compreso nell'art. 17, n. 5, lett. c), se l'art. 19 della sesta direttiva vada eventualmente applicato per la determinazione dell'ammontare detraibile dell'imposta pagata a monte.
- 3) Qualora la questione sub 2) vada risolta nel senso che nella determinazione dell'imposta a monte detraibile l'art. 19 si applica effettivamente, se l'art. 19, n. 2, consenta la completa detrazione dell'imposta pagata a monte escludendo la cessione di quote dal computo del prorata detraibile a norma dell'art. 19, n. 1, in quanto "operazione finanziaria accessoria".

Sulla prima questione

- ¹² Secondo la ricorrente nella causa principale, l'art. 17, n. 2, lett. a), della sesta direttiva va interpretato estensivamente, in modo da far rientrare nella sua sfera di applicazione l'IVA, dovuta o assolta, per forniture di beni o di servizi connesse in modo diretto o indiretto alle operazioni tassabili del soggetto passivo, e in particolare alle forniture di beni o di servizi esenti, utilizzati per effettuare operazioni soggette a imposta. Nella fattispecie, i servizi forniti in occasione della cessione di azioni della Berg sarebbero stati utilizzati per raccogliere i fondi necessari al

pagamento dei debiti della BLP, derivanti proprio dalle operazioni imponibili da quest'ultima effettuate.

- 13 Secondo la BLP, limitare la detrazione di cui all'art. 17, n. 2, all'IVA dovuta o assolta sulle forniture di beni o di servizi direttamente connesse ad operazioni tassabili sarebbe contrario al dettato stesso di tale norma, obbligherebbe a trattare in modo diverso operazioni che dovrebbero essere soggette al medesimo regime e sarebbe incompatibile con il principio di neutralità dell'IVA.
- 14 A tal proposito la BLP osserva che nessuna ragione giustifica il fatto che i servizi forniti da revisori dei conti o da consulenti legali per la realizzazione di operazioni tassabili diano diritto alla detrazione dell'IVA, mentre tale diritto non esiste in un caso quale quello di specie. Nell'una e nell'altra ipotesi, i servizi di cui trattasi non vengono incorporati nel prodotto finito.
- 15 La BLP deduce inoltre che se, per provvedere alle sue necessità di denaro contante, essa avesse contratto un mutuo bancario, l'IVA relativa ai servizi di un consulente finanziario, rivelatisi necessari in occasione della conclusione di detto prestito, sarebbe interamente detraibile. Ebbene, il principio di neutralità dell'imposta imporrebbe che le decisioni di natura economica non siano influenzate da fattori di ordine fiscale.
- 16 La BLP deduce peraltro che i servizi di cui trattasi erano stati utilizzati per compiere ad un tempo un'operazione che non dà diritto a detrazione, la cessione di azioni, ed altre tassabili, cioè tutte quelle rientranti nell'oggetto sociale della società ricorrente. L'art. 19 della sesta direttiva, relativo al calcolo del prorata in caso di operazioni miste, sarebbe pertanto applicabile e, poiché quella esente è un'operazione finanziaria, ai sensi del n. 2 di detto articolo quest'ultima non dovrebbe essere presa in considerazione per il calcolo del prorata di cui al n. 1.

- 17 Questo argomento non può essere accolto.
- 18 Occorre innanzi tutto rilevare che il n. 2 dell'art. 17 della sesta direttiva va interpretato alla luce del n. 5 della medesima disposizione.
- 19 Il succitato n. 5 stabilisce il regime applicabile al diritto a deduzione dell'IVA nel caso in cui quest'ultima si riferisca a beni o servizi utilizzati dal 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». L'uso, in tale norma, dell'espressione «per operazioni» dimostra che, per conferire il diritto a deduzione di cui al n. 2, i beni o servizi di cui trattasi devono presentare una connessione diretta ed immediata con le operazioni soggette ad imposta e che a tal riguardo è indifferente lo scopo ultimo perseguito dal soggetto passivo.
- 20 Tale interpretazione trova conferma al tempo stesso nell'art. 2 della prima direttiva e nell'art. 17, n. 3, lett. c), della sesta direttiva.
- 21 Per quanto concerne l'art. 2 della prima direttiva, è detraibile solo l'importo dell'imposta che ha gravato direttamente sul costo dei diversi elementi costitutivi del prezzo di un'operazione soggetta a imposta.

22 Quanto all'art. 17, n. 3, lett. c), esso dispone:

«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'articolo 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».

23 Da tale disposizione discende che la direttiva prevede solo in via eccezionale il diritto a detrazione dell'IVA relativa a beni o a servizi utilizzati per operazioni esenti.

24 Per di più, se si accogliesse l'interpretazione sostenuta dalla BLP, l'amministrazione, posta di fronte a prestazioni che, come nella fattispecie, non appaiono oggettivamente connesse ad operazioni imponibili, dovrebbe effettuare indagini per accertare la volontà del soggetto passivo. Un obbligo del genere sarebbe contrario agli scopi del sistema dell'IVA di garantire la certezza del diritto e di agevolare le operazioni inerenti all'applicazione dell'imposta dando rilevanza, salvo in casi eccezionali, alla natura oggettiva dell'operazione di cui trattasi.

- 25 Risponde a verità il fatto che un'impresa, le cui attività sono soggette ad IVA, abbia diritto di detrarre l'imposta relativa a servizi forniti da revisori dei conti o da consulenti legali per operazioni tassabili del soggetto passivo e che, se la BLP avesse deciso di contrarre un mutuo bancario destinato a soddisfare gli stessi bisogni, essa avrebbe avuto diritto di detrarre l'IVA relativa ai servizi di un consulente finanziario, rivelatisi necessari in occasione di detto mutuo. Ciò è tuttavia la conseguenza del fatto che i suddetti servizi, i cui costi fanno parte delle spese generali dell'impresa e, pertanto, degli elementi costitutivi del prezzo dei prodotti, sono utilizzati dal soggetto passivo per effettuare operazioni soggette a imposta.
- 26 Occorre rilevare in proposito che la scelta, da parte di un imprenditore, tra operazioni esenti e operazioni soggette ad imposta può basarsi su tutta una serie di elementi, in particolare su considerazioni di carattere fiscale riguardanti il regime dell'IVA. Ai sensi della giurisprudenza della Corte, il principio di neutralità dell'IVA non ha la portata attribuitagli dalla BLP. Il sistema comune dell'IVA garantisce la perfetta neutralità dell'imposizione fiscale per tutte le attività economiche, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di dette attività, purché queste siano di per sé soggette all'IVA (v., in particolare, sentenza 14 febbraio 1985, causa 268/83, Rompelman, Racc. pag. 655, punto 19).
- 27 Per quanto concerne l'argomento fondato sull'applicazione dell'art. 19 della sesta direttiva, occorre rilevare infine che detta disposizione presuppone che i beni o servizi siano stati utilizzati dal soggetto passivo per effettuare sia operazioni che danno diritto a detrazione sia operazioni che non conferiscono tale diritto. Ebbene, nella fattispecie i servizi di cui trattasi sono stati utilizzati per effettuare un'operazione esente.
- 28 La prima questione va dunque risolta dichiarando che l'art. 2 della prima direttiva e l'art. 17 della sesta direttiva vanno interpretati nel senso che, ad eccezione dei casi espressamente previsti da tali direttive, quando un soggetto passivo fornisce servizi a un altro soggetto passivo, il quale li utilizza per effettuare un'operazione esente, quest'ultimo non ha diritto di detrarre l'IVA pagata a monte, anche nel caso in cui lo scopo ultimo dell'operazione esente sia la realizzazione di un'operazione soggetta a imposta.

Sulla seconda e terza questione

- 29 Tenuto conto della soluzione della prima questione, non occorre risolvere la seconda e terza questione pregiudiziale.

Sulle spese

- 30 Le spese sostenute dai governi ellenico e del Regno Unito, e dalla Commissione delle Comunità europee, che hanno presentato osservazioni alla Corte, non possono dar luogo a rifusione. Nei confronti delle parti nella causa principale il presente procedimento costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese.

Per questi motivi,

LA CORTE (Quinta Sezione),

pronunciandosi sulle questioni sottopostele dalla High Court of Justice (Queen's Bench Division) con ordinanza 14 dicembre 1993, dichiara:

L'art. 2 della prima direttiva del Consiglio 11 aprile 1967, 67/227/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari, e l'art. 17 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: base imponibile uniforme, vanno interpretati nel senso che, ad eccezione dei casi espressamente previsti da tali direttive, quando un soggetto passivo fornisce servizi a un altro soggetto passivo, il quale li utilizza per effettuare un'operazione esente, quest'ultimo non ha diritto di detrarre l'IVA pagata a monte, anche nel caso in cui lo scopo ultimo dell'operazione esente sia la realizzazione di un'operazione soggetta a imposta.

Gulmann

Moitinho de Almeida

Edward

Così deciso e pronunciato a Lussemburgo il 6 aprile 1995.

Il cancelliere

Il presidente della Quinta Sezione

R. Grass

C. Gulmann