

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE  
DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER

presentate il 6 febbraio 2003<sup>1</sup>

1. Nel presente procedimento pregiudiziale il Bundesfinanzhof (Corte tributaria federale tedesca) esprime dubbi circa l'interpretazione degli artt. 2, n. 1 e 19, n. 2 della sesta direttiva in materia di imposta sul valore aggiunto<sup>2</sup> (in prosieguo: la «sesta direttiva»).

I — Fatti, procedimento principale e questione pregiudiziale

3. La Kaphag Renditefonds (in prosieguo: la «KapHag») è una società di diritto civile di cui fanno parte in qualità di soci la LOGOS Grundstücks-Treuhand GmbH, la LOGOS Zweite Grundstücks-Treuhand GmbH (in prosieguo, rispettivamente: la «LOGOS 1» e la «LOGOS 2») e tre persone fisiche: i sigg. Moegelin, Tiemann e Mehnert.

2. Il giudice tedesco chiede se l'ammissione di un nuovo socio in una società di persone contro conferimento in denaro ricada nel concetto di prestazione a titolo oneroso figurante nella prima delle menzionate disposizioni. Qualora tale questione venga risolta in senso affermativo, l'organo giurisdizionale nazionale chiede se sia in tal caso configurabile un'operazione accessoria ai sensi dell'art. 19, n. 2, secondo comma, della sesta direttiva, che possa, in quanto tale, essere esclusa dal calcolo del prorata di deduzione dell'imposta.

4. Il suo oggetto sociale consiste nell'acquisizione di un diritto di superficie su un'area edificabile situata a Berlino, nonché nella costruzione sulla stessa area e la manutenzione di edifici destinati a formare un'unità all'interno di un centro commerciale. La società è amministrata come fondo comune di investimento immobiliare chiuso.

1 — Lingua originale: lo spagnolo.

2 — 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 (GU L 145, pag. 1).

5. L'ammissione in qualità di socio veniva subordinata al pagamento di una quota pari a DEM 38 402 000, oltre al versamento di un 5% a titolo di aggio.

6. All'inizio, la KapHag contava solamente due soci, rispettivamente la LOGOS 1 e la LOGOS 2, gli stessi che hanno costituito il diritto di superficie. In un momento successivo, in data 2 agosto 1991, si sono associati i sigg. Moegelin e Tiemann.

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»)<sup>3</sup>. 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<sup>4</sup>, 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,

3 — BGBl, 1991 I, pag. 351.

L'art. 4, n. 8, lett. f) ammette l'esenzione dall'IVA delle «operazioni e delle transazioni riguardanti la partecipazione a società e ad altre associazioni». D'altro canto, l'art. 15, n. 1, prevede che «non fanno sorgere un diritto a deduzione gli importi spesi per l'acquisto o l'importazione di beni, ovvero per altre prestazioni eseguite dall'imprenditore allo scopo di realizzare le [...] operazioni esenti da imposta».

4 — A tenore di tale norma, «qualora l'imprenditore, al fine di realizzare operazioni escluse dal diritto a deduzione, impieghi solo parzialmente un bene acquistato o importato, ovvero un'altra prestazione che gli è stata fornita, egli non potrà dedurre quella parte degli importi economicamente imputabile ad operazioni che non danno diritto a deduzione. L'imprenditore determina gli importi parziali non deducibili in base ad una stima oggettiva».

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.

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».

### 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. (...).

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 esclusioni:

saranno fornite e per i servizi che gli sono o gli saranno prestati da un altro soggetto passivo;

— dei titoli rappresentativi di merci,

b) (...).

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

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:

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.

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.

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

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.

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).

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

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

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:

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.

— 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

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<sup>5</sup> 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<sup>6</sup>.

5 — La discussione volta a stabilire se gli onorari pagati al detto professionista costituissero la remunerazione per servizi diretti unicamente all'inserimento del nuovo socio o se invece debbano essere considerati, in senso più ampio, come corrispettivo anche di altre prestazioni, comprese quelle relative alla costituzione ed alla gestione della società, deve rimanere esclusa dall'esame della questione pregiudiziale. Il giudice tedesco vuole sapere se la somma trasferita al suddetto consulente legale sia o meno deducibile e, a tal fine, si domanda se l'ammissione di un nuovo socio ad una società di persone costituisca un'operazione soggetta ad imposta sul valore aggiunto. Dopo che la Corte di giustizia avrà fornito al giudice nazionale la soluzione della questione, spetterà a quest'ultimo dirimere la controversia dinanzi ad esso pendente in funzione della risposta che avrà ottenuto e dei fatti di causa, sui quali il giudice comunitario non può pronunciarsi.

6 — V. sentenza 18 dicembre 1997, causa C-384/95, Landboe-den-Agrardienste (Racc. pag. I-7387, punto 13).

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»<sup>7</sup>.

26. Tale nozione ha una portata assai ampia<sup>8</sup>. Essa comprende tutte le fasi della produzione e distribuzione, nonché della prestazione dei servizi<sup>9</sup>, a prescindere dal soggetto che le effettua<sup>10</sup> 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<sup>11</sup> di tale nozione è il corollario necessario del principio di neutralità del sistema comune dell'IVA<sup>12</sup>. 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<sup>13</sup>.

7 — L'avvocato generale Léger ha recentemente affrontato questo argomento nelle conclusioni presentate il 12 dicembre 2002 nella causa C-77/01, EDM, non ancora decisa con sentenza.

8 — V. sentenza 4 dicembre 1990, causa C-186/89, Van Tiem (Racc. pag. I-4363, punto 17).

9 — *Ibidem*; v., inoltre, sentenza 6 febbraio 1997, causa C-80/95, Harnas & Helm (Racc. pag. I-745, punto 13).

10 — Si ricordi che la Corte di giustizia ha considerato «attività economica» agli effetti della sesta direttiva l'esercizio delle funzioni pubbliche svolte dai notai, nei limiti in cui forniscono ai singoli prestazioni di servizi in modo permanente e contro remunerazione [sentenza 26 marzo 1987, causa C-235/85, Commissione/Paesi Bassi (Racc. pag. 1471, punto 9)].

11 — V. sentenza Commissione/Paesi Bassi, citata, punto 8.

12 — V. sentenze citate, Van Tiem (punto 18) e Harnas & Helm (punto 14). In proposito, v., inoltre, sentenza 20 giugno 1991, causa C-60/90, Polysar Investments Netherlands (Racc. pag. I-3111, punto 12).

13 — Sentenze 12 settembre 2000, pronunciate nelle cause C-276/97, Commissione/Francia (Racc. pag. I-6251, punto 31); C-358/97, Commissione/Irlanda (Racc. pag. I-6301, punto 29); C-359/97, Commissione/Regno Unito (Racc. pag. I-6355, punto 41); C-408/97, Commissione/Paesi Bassi (Racc. pag. I-6417, punto 25) e C-260/98, Commissione/Grecia (Racc. pag. I-6537, punto 26).

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<sup>14</sup>. 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<sup>15</sup>. 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<sup>16</sup>.

28. Se il mero acquisto di quote societarie non costituisce, di per sé, un'attività economica, non lo è neppure la cessione di partecipazioni<sup>17</sup>.

29. Il concetto dello scambio di reciproche prestazioni è essenziale<sup>18</sup> 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<sup>19</sup>.

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<sup>20</sup>, come del resto avviene nel caso in cui percepisca dividendi, che, di conseguenza, sono esclusi dal regime di deduzioni previsto dalla normativa comunitaria<sup>21</sup>. Tali situazioni riguardano esclusivamente l'amministrazione del patrimonio. Lo stesso vale per l'acquisto e la detenzione di obbligazioni<sup>22</sup>, 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<sup>23</sup>.

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

14 — V. sentenza 20 giugno 1996, causa C-155/94, Wellcome Trust (Racc. pag. I-3013, punto 32).

15 — V. sentenza Polysar Investments Netherlands, citata, punto 13. In tal senso, v., sentenze 22 giugno 1993, causa C-333/91, Sofitam (Racc. pag. I-3513, punto 12) e Harnas & Helm, citata, punto 15; v., infine, sentenze 14 novembre 2000, causa C-142/99, Floridienne e Berginvest (Racc. pag. I-9567, punto 17), e 27 settembre 2001, causa C-16/00, Cibo Participations (Racc. pag. I-6663, punto 19). Su questo punto la Corte si è pronunciata inoltre con ordinanza 12 luglio 2001, causa C-102/00, Welthgrove (Racc. pag. I-5679, punto 14).

16 — V. sentenze citate, Polysar Investments, punto 14; Floridienne e Berginvest, punto 18 e Cibo Participations, punto 20. V. inoltre l'ordinanza emessa nella causa Welthgrove, citata, punto 15.

17 — V. sentenza Wellcome Trust, citata, punto 33.

18 — V. sentenza 3 marzo 1994, causa C-16/93, Tolsma (Racc. pag. I-743, punto 14).

19 — Sentenza Van Tien.

20 — Sentenza Polysar Investments Netherlands.

21 — Sentenza Sofitam.

22 — Sentenza Harnas & Helm.

23 — Sentenza Wellcome Trust.

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<sup>24</sup>. 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<sup>25</sup>.

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<sup>26</sup>, 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. È 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<sup>27</sup>. Al massimo, come esprime con estrema chiarezza

24 — Sentenza Floridiene e Berginvest; sentenza *Cibo Participations*.

25 — Sentenza 11 luglio 1996, causa C-306/94, *Régie Dauphinoise* (Racc. pag. I-3695).

26 — A mio parere, è irrilevante il fatto che si tratti di un conferimento in denaro o in natura.

27 — Si deve ricordare che, a tenore dell'art. 2, primo comma, della direttiva del Consiglio 11 aprile 1967, 67/227/CEE, prima direttiva in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari (GU 1967, 71, pag. 1301), «il principio del sistema comune di imposta sul valore aggiunto consiste nell'applicare ai beni ed ai servizi un'imposta generale sul consumo esattamente proporzionale al prezzo dei beni e dei servizi, qualunque sia il numero di transazioni intervenute nel processo di produzione e di distribuzione antecedente alla fase dell'imposizione».

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<sup>28</sup>.

37. Tale affermazione non è contraddetta dal fatto che l'art. 13, parte B, lett. d), punto 5, del suddetto testo di diritto comunitario specifici 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.

28 — Confesso che non capisco per quale ragione nell'ordinanza di rinvio il Bundesfinanzhof faccia riferimento alla direttiva del Consiglio 17 luglio 1969, 69/335/CEE, concernente le imposte indirette sulla raccolta di capitali (GU L 249, pag. 25), dal momento che, ai fini della soluzione della causa, è irrilevante il fatto che l'operazione controversa sia assoggettabile ad un'imposta di questo genere, poiché tale assoggettamento non implica l'applicazione dell'IVA, ma si limita a non impedirle [v. art. 12, n. 1, lett. f), della citata direttiva].

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<sup>29</sup>, 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

29 — V. sentenze citate Wellcome Trust, punto 35 e Harnas & Helm, punto 16.

avvalorare 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<sup>30</sup>, 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

30 — Causa C-23/98 (Racc. pag. I-419).

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<sup>31</sup>. 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<sup>32</sup>. 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<sup>33</sup>.

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<sup>34</sup>; 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<sup>35</sup>.

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<sup>36</sup>.

48. In definitiva, la norma cui si riferisce la seconda questione pregiudiziale rientra nel sistema di deduzioni previsto dalla sesta

31 — In tal senso, si esprime l'art. 17, n. 2 della sesta direttiva. Sul sistema di deduzioni inteso come strumento per realizzare la neutralità fiscale, v. sentenze 14 febbraio 1985, causa 268/83, Rompelman (Racc. pag. 655, punto 19); 21 settembre 1988, causa 50/87, Commissione/Francia (Racc. pag. 4797, punto 15); 15 gennaio 1998, causa C-37/95, Ghent Coal Terminal (Racc. pag. I-1, punto 15); 21 marzo 2000, cause riunite da C-110/98 a C-147/98, Gabalfrija e a. (Racc. pag. I-1577, punto 44), e 25 ottobre 2001, causa C-78/00, Commissione/Italia (Racc. pag. I-8195, punto 30).

32 — V. sentenza 19 febbraio 1998, causa C-318/96, Spar (Racc. pag. I-785, punto 23).

33 — V. sentenza 8 marzo 1988, causa 165/86, Intiem (Racc. pag. 1471, punto 14). Lo stesso orientamento è stato espresso nella sentenza Sofitam, citata, punto 11.

34 — V. sentenza 11 luglio 1991, causa C-97/90, Lennartz (Racc. pag. I-3795, punto 9).

35 — V. sentenza 4 ottobre 1995, causa C-291/92, Armbrecht (Racc. pag. I-2775, punto 27).

36 — V. sentenza Régie dauphinoise, citata, punto 21.

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<sup>37</sup>. 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<sup>38</sup>. È possibile effettuare una deduzione solo laddove sussiste un obbligo fiscale cui applicarla<sup>39</sup>. 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 Comu-

nità, oppure quando il cliente risiede al di fuori di essa.

49. Nella sentenza BLP Group<sup>40</sup>, 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.

37 — In realtà il diritto sorge sulla base di due presupposti: la riscossione di importi deducibili e l'utilizzazione dei beni o dei servizi per esigenze legate alle operazioni imponibili del soggetto passivo (v. Alguacil Marí, P. e Orol Moratal, G. «La deducción en el IVA español y su adecuación a la Sexta Directiva», in *Noticia/C.E.E.*, nn. 67 e 68, agosto/settembre 1990, pag. 96).

38 — Come ho già precisato alla nota 3, Part. 15, n. 2, della USIG esclude dal diritto a deduzione gli acquisti di beni e servizi utilizzati per effettuare operazioni esenti da imposta. In proposito è assai esplicita la legge spagnola in materia di imposta sul valore aggiunto (legge 28 dicembre 1992, n. 37; *Boletín Oficial del Estado* del 29 dicembre 1992, pag. 44247), il cui art. 94, primo comma, n. 1, lett. a) prevede che il soggetto passivo possa detrarre l'IVA percepita sugli acquisti e le importazioni di beni e servizi utilizzati per effettuare operazioni *soggette e non esentate* da imposta (il corsivo è mio).

39 — V. Alguacil Marí, P. e Orol Moratal, G., op. cit., pag. 101. Colmenar Valdés S., in «El derecho a la deducción en el IVA» pubblicato su *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, n. 157, 1982, pag. 37, afferma che «dato il nesso funzionale esistente tra la deduzione degli importi versati nella fase precedente e quelli da versare nella fase successiva, nei casi in cui non sussiste obbligo fiscale sembra che non debba essere ammessa neppure la deduzione delle imposte sostenute a monte, in quanto viene meno la ragione ultima che giustificava il diritto a deduzione».

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.

40 — Sentenza 6 aprile 1995, causa C-4/94 (Racc. pag. I-983).

## 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.