

SENTENZA DELLA CORTE (Sesta Sezione)

26 giugno 2003 *

Nel procedimento C-442/01,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, a norma dell'art. 234 CE, dal Bundesfinanzhof (Germania) nella causa dinanzi ad esso pendente tra

KapHag Renditefonds 35 Sprecenter Berlin-Hellersdorf 3. Tranche GbR

e

Finanzamt Charlottenburg,

domanda vertente sull'interpretazione 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: il tedesco.

LA CORTE (Sesta Sezione),

composta dai sigg. J.-P. Puissochet, presidente di sezione, e C. Gulmann, dalle sig.re F. Macken e N. Colneric, e dal sig. J.N. Cunha Rodrigues (relatore), giudici,

avvocato generale: sig. D. Ruíz-Jarabo Colomer
cancelliere: sig.ra L. Hewlett, amministratore principale

viste le osservazioni scritte presentate:

- per la KapHag Renditefonds 35 Spreecenter Berlin-Hellersdorf 3. Tranche GbR, dal sig. D. Ulrich, Rechtsanwalt;
- per la Commissione delle Comunità europee, dai sigg. E. Traversa e K. Gross, in qualità di agenti, assistiti dal sig. A. Böhlke, Rechtsanwalt,

vista la relazione d'udienza,

sentite le osservazioni orali del governo tedesco, rappresentato dal sig. W.-D. Plessing, in qualità di agente, e della Commissione, rappresentata dal sig. K. Gross, assistito dall'avv. A. Böhlke, all'udienza del 15 gennaio 2003,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 6 febbraio 2003,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

- 1 Con ordinanza 27 settembre 2001, pervenuta in cancelleria il 16 novembre successivo, il Bundesfinanzhof ha sottoposto alla Corte, ai sensi dell'art. 234 CE, due questioni pregiudiziali vertenti sull'interpretazione 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 che oppone la KapHag Renditefonds 35 Spreecenter Berlin-Hellersdorf 3. Tranche GbR (in prosieguo: la «KapHag») al Finanzamt Charlottenburg, un'amministrazione fiscale, in merito all'applicabilità dell'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») al caso in cui una società di persone ammetta un socio contro conferimento in denaro.

Contesto normativo

Normativa comunitaria

- 3 L'art. 2, punto 1, della sesta direttiva assoggetta ad IVA 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.

4 L'art. 4, nn. 1 e 2, della detta direttiva così dispone:

«1. Si considera soggetto passivo 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.

2. Le attività economiche di cui al paragrafo 1 sono 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».

5 L'art. 13, parte B, lett. d), punto 5, della sesta direttiva prevede:

«Fatte salve le altre disposizioni comunitarie, gli Stati membri esonerano (...):

(...)

d) le operazioni seguenti:

(...)

5. le operazioni, compresa la negoziazione, eccettuate la custodia e la gestione, relative ad azioni, quote parti di società o associazioni, obbligazioni, altri titoli (...)».

6 Ai sensi dell'art. 17, nn. 2 e 5, della stessa direttiva:

«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.

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

Tuttavia, gli Stati membri possono:

- a) autorizzare il soggetto passivo a determinare un prorata per ogni settore della propria attività, se vengono tenute contabilità distinte per ciascun settore;

- b) obbligare il soggetto passivo a determinare un prorata per ogni settore della propria attività ed a tenere contabilità distinte per ciascuno di questi settori;

- c) autorizzare od obbligare il soggetto passivo ad operare la deduzione in base all'utilizzazione della totalità o di una parte dei beni e servizi;

- d) autorizzare od obbligare il soggetto passivo ad operare la deduzione secondo la norma di cui al primo comma relativamente a tutti i beni e servizi utilizzati per tutte le operazioni ivi contemplate;

- e) prevedere che non si tenga conto dell'imposta sul valore aggiunto che non può essere dedotta dal soggetto passivo quando essa sia insignificante».

7 L'art. 19, nn. 1 e 2, della sesta direttiva precisa:

«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 (...).

Normativa nazionale

- 8 L'art. 1, n. 1, dell'Umsatzsteuergesetz (legge sull'imposta sulla cifra d'affari, BGBl. 1991 I, pag. 351; in prosieguo: l'«UStG») così dispone:

«1. All'imposta sulla cifra di affari sono soggette le seguenti operazioni:

1. Le cessioni di beni e le altre prestazioni effettuate da un imprenditore a titolo oneroso all'interno del paese nel contesto della sua impresa (...)

(...)».

- 9 Ai sensi dell'art. 4 dell'UStG:

«Tra le operazioni rientranti nell'art. 1, n. 1, punto 1, sono esenti:

(...)

8. (...)

f) le operazioni e la negoziazione delle operazioni di partecipazione a società ed altre associazioni.

(...).

10 L'art. 15 dell'UStG così stabilisce:

«(...)

2) È esclusa dalla deduzione l'imposta per le cessioni e l'importazione di beni nonché per le altre prestazioni impiegate dall'imprenditore per effettuare le seguenti operazioni:

1. operazioni esenti;

(...)

4) Se l'imprenditore impiega un bene ceduto o importato per la sua impresa o un'altra prestazione da lui richiesta, solo in parte onde effettuare operazioni escludenti la deduzione, in tal caso non è deducibile la parte delle rispettive deduzioni economicamente imputabile alle operazioni che portano all'esclusione della deduzione. L'imprenditore può determinare gli importi parziali non deducibili attraverso un'appropriata valutazione.

(...».

Causa principale e questioni pregiudiziali

- 11 La KapHag è una società di diritto civile tedesco (Gesellschaft bürgerlichen Rechts) di cui sono soci le società LOGOS Grundstücks-Treuhand GmbH (in prosieguo: la «LOGOS I») e LOGOS Zweite Grundstücks-Treuhand GmbH (in prosieguo: la «LOGOS II») nonché i sigg. Moegelin, Tiemann e Mehnert.
- 12 L'oggetto della KapHag consisteva nell'acquisizione di un diritto di superficie («Erbbaurecht») su un'area edificabile situata a Berlino (Germania), nella costruzione di edifici su tale area in un centro commerciale, nello sfruttamento degli edifici tramite locazione o concessione in gestione e nella loro manutenzione. Il diritto di superficie veniva ottenuto dalla LOGOS I e dalla LOGOS II nell'ambito della KapHag. Il 2 agosto 1991 i sigg. Moegelin e Tiemann divenivano soci di quest'ultima.
- 13 La KapHag doveva essere gestita come fondo immobiliare chiuso. I soci potevano essere accettati per un massimo di DEM 38 402 000, oltre ad un aggio del 5%. Le condizioni generali di contratto (in prosieguo: le «CGC») datate 1^o ottobre 1991 menzionavano il contratto di società della KapHag nonché ulteriori contratti che essa stava concludendo o aveva già concluso.

- 14 Il 12 novembre 1991 il sig. Mehnert dichiarava la propria intenzione di associarsi alla KapHag con un conferimento dell'importo totale di DEM 38 402 000. Il 13 novembre 1991 i soci della KapHag deliberavano l'eliminazione di una parte delle CGC nonché la versione definitiva del contratto di società della KapHag e di ulteriori parti delle CGC.
- 15 Nella parcella del 19 dicembre 1991 il sig. Severin, avocat, addebitava alla KapHag DEM 75 000 di consulenza legale, inclusa la redazione del detto contratto di società, oltre a DEM 10 500 di IVA. La consulenza legale riguardava il progetto del fondo nonché la costituzione della società.
- 16 Nella dichiarazione IVA per l'anno 1991, la KapHag deduceva tale importo IVA a titolo di imposta versata a monte.
- 17 In seguito a un controllo fiscale, con decisione 17 febbraio 1998 il Finanzamt Charlottenburg rifiutava la detta deduzione richiamandosi al disposto degli artt. 4, punto 8, lett. f), e 15, n. 2, dell'UStG.
- 18 Il reclamo e il ricorso presentati dalla KapHag contro la detta decisione 17 febbraio 1998 venivano respinti.
- 19 La KapHag presentava quindi un ricorso per cassazione («Revision») dinanzi al Bundesfinanzhof.
- 20 Questo considera che una società di persone, quando ammette un nuovo socio contro conferimento in denaro o in natura, fornisce una prestazione di servizi a

titolo oneroso ai sensi dell'art. 2, punto 1, della sesta direttiva, prestazione esente ai sensi dell'art. 13, parte B, lett. d), punto 5, della stessa direttiva. Tuttavia, a suo avviso, tale impostazione potrebbe dar luogo a dubbi se si tiene conto del fatto che l'ammissione del nuovo socio non avviene mediante stipula di un accordo bilaterale tra l'interessato e la persona giuridica, bensì attraverso un contratto societario concluso tra soci, cosicché, da un punto di vista civilistico, sarebbe possibile considerare che il nuovo socio acquisisca la propria partecipazione nella società non da quest'ultima, bensì dagli altri soci. È in particolare per tale ragione che la dottrina ritiene che non vi sia prestazione a titolo oneroso della società in un caso del genere.

- 21 Se vi è prestazione da parte della società e tale prestazione dev'essere considerata esente in forza dell'art. 13, parte B, lett. d), punto 5, della sesta direttiva, ci si deve chiedere se si configuri in tal caso un'operazione per la quale gli artt. 17 e 19 della sesta direttiva prevedono la deduzione delle imposte pagate a monte. Non sarebbe così se l'emissione di quote societarie costituisse un'operazione accessoria ai sensi dell'art. 19, n. 2, seconda frase, della sesta direttiva. Il Bundesfinanzhof tende a identificare in questo caso un'operazione accessoria, ma rileva che sarebbe in contrasto con il mercato comune, all'interno del quale i capitali circolano liberamente, il fatto che la raccolta di capitali propri mediante emissione di quote di società di persone avesse conseguenze fiscali diverse nei vari Stati membri.
- 22 Considerando che la soluzione della controversia nella causa principale necessitava di un'interpretazione della sesta direttiva, il Bundesfinanzhof decideva di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:
- «1) Se una società di persone la quale ammette un socio contro conferimento in denaro fornisca a quest'ultimo una prestazione di servizi a titolo oneroso ai sensi dell'art. 2, punto 1, della direttiva 77/388/CEE.

- 2) Se sia in tal caso 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 la deduzione».

Sulla prima questione pregiudiziale

Osservazioni presentate alla Corte

- 23 Secondo la KapHag, una società di persone non può detenere le proprie quote né, tantomeno, trasferirle o cederle. Nelle società di persone, sarebbero solo i soci a detenere le quote societarie. Pertanto, solo questi potrebbero cedere quote a nuovi associati. L'ingresso del nuovo socio in una società di persone esistente si fonderebbe su un contratto intercorso non già tra tale associato e la detta società, bensì tra il nuovo socio e gli altri soci. Ne conseguirebbe che la cessione di quote societarie a un nuovo socio in una società di persone non costituisce una prestazione di servizi da parte della società.
- 24 Inoltre, le prospettive di guadagno insite nella quota sociale non potrebbero formare l'oggetto di una prestazione di servizi della società. Secondo la giurisprudenza della Corte, la ricerca di introiti sotto forma di partecipazione ai dividendi non costituirebbe la contropartita dell'acquisizione di una partecipazione.

- 25 Peraltro, il conferimento del nuovo socio non sarebbe effettuato a titolo oneroso. Infatti, tale conferimento non sarebbe considerato come acquisto «a titolo oneroso» di una quota, ma sarebbe concepito come esecuzione dell'obbligo generale di perseguire l'oggetto sociale, che deriverebbe solamente da tale acquisizione.
- 26 Per tali ragioni, la prima questione pregiudiziale dovrebbe essere risolta in senso negativo.
- 27 Il governo tedesco sostiene che una società di persone, quando emette nuove quote, effettua una prestazione di servizi a titolo oneroso ai sensi dell'art. 2 della sesta direttiva.
- 28 Infatti, da un lato, tra il prestatario e il beneficiario della prestazione intercorrerebbe un rapporto giuridico nel quale avverrebbe uno scambio di prestazioni reciproche. Il corrispettivo versato dal beneficiario, cioè il versamento in denaro, costituirebbe la contropartita del servizio reso dal prestatario, cioè la cessione di una quota societaria. D'altro lato, vi sarebbe un nesso intrinseco tra la prestazione effettuata e il corrispettivo ottenuto. Il nuovo socio effettuerebbe un pagamento a favore della società con lo scopo di partecipare all'attività di questa in quanto impresa. Il versamento del suo apporto in denaro condizionerebbe l'acquisizione della sua qualità di socio. Si tratterebbe quindi di un'operazione imponibile ai sensi dell'art. 2, punto 1, della sesta direttiva.
- 29 Tuttavia, tale operazione sarebbe esente in virtù dell'art. 13, parte B, lett. d), punto 5, della sesta direttiva, ai sensi del quale sono esenti «le operazioni (...) relative a (...) quote parti di società o associazioni».

- 30 Conseguentemente, non sarebbe possibile procedere a una deduzione dell'imposta pagata a monte. Infatti, dalla giurisprudenza della Corte risulterebbe che un soggetto passivo, quando fornisce un servizio ad un altro soggetto passivo che l'utilizza per effettuare un'operazione esente, quest'ultimo non ha diritto di dedurre l'IVA già versata.
- 31 La Commissione sostiene che, secondo una giurisprudenza costante, il mero acquisto e la mera detenzione di quote societarie non costituiscono un'attività economica ai sensi della sesta direttiva. Benché tale giurisprudenza riguardi le holding, la stessa conclusione varrebbe per l'ammissione, come nel caso di specie, di un socio in una società di persone.
- 32 La Commissione si chiede se la situazione cambi in caso di interferenza diretta o indiretta nella gestione della società in cui è avvenuta l'assunzione di partecipazione. A suo avviso, una tale interferenza non risulterebbe esclusivamente dall'acquisto o dall'esercizio della qualità di socio. Bisognerebbe, a questo proposito, che il socio esercitasse attività ulteriori, che nella causa principale mancherebbero.
- 33 Peraltro, l'art. 13, parte B, lett. d), punto 5, della sesta direttiva non sarebbe pertinente sotto il profilo del mero acquisto di quote societarie. Tale norma non si applicherebbe alla creazione di quote societarie nel momento dell'acquisto iniziale, ma riguarderebbe operazioni relative a quote societarie già esistenti.
- 34 La Commissione propone quindi alla Corte di risolvere la prima questione pregiudiziale dichiarando che una società di persone che ammette un socio contro conferimento in denaro non fornisce a quest'ultimo una prestazione di servizi a titolo oneroso ai sensi dell'art. 2, punto 1, della sesta direttiva.

Giudizio della Corte

- 35 La prima questione pregiudiziale è volta ad accertare 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, punto 1, della sesta direttiva.
- 36 Si deve ricordare che dall'art. 2 della sesta direttiva, che determina la sfera di applicazione dell'IVA, risulta che all'interno di uno Stato membro sono soggette a tale imposta solo le attività aventi carattere economico. In forza dell'art. 4, n. 1, di tale direttiva è considerato soggetto passivo chiunque eserciti, in modo indipendente, una di queste attività economiche. La nozione di attività economiche è definita all'art. 4, n. 2, della stessa direttiva, ai sensi del quale essa ricomprende tutte le attività di produttore, di commerciante o di prestatore di servizi, e in particolare le operazioni che comportino lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi un certo carattere di stabilità.
- 37 Secondo la giurisprudenza della Corte (sentenze 20 giugno 1991, causa C-60/90, *Polysar Investments Netherlands*, Racc. pag. I-3111, punto 12, e 6 febbraio 1997, causa C-80/95, *Harnas & Helm*, Racc. pag. I-745, punti 13 e 14), l'art. 4 della sesta direttiva prevede per l'IVA una sfera di applicazione molto ampia. La Corte ha precisato che la nozione di «sfruttamento», ai sensi dell'art. 4, n. 2, del detto articolo, si riferisce, conformemente ai presupposti che implica il principio della neutralità del sistema comune dell'IVA, a qualsiasi operazione, indipendentemente dalla sua forma giuridica, che miri a trarre dal bene in questione introiti che hanno carattere stabile.
- 38 La Corte, tuttavia, ha precisato anche che il mero acquisto e la mera detenzione di quote societarie non devono essere ritenuti un'attività economica, ai sensi della

sesta direttiva, che conferisce al soggetto che le abbia effettuate la qualità di soggetto passivo. Infatti, la semplice assunzione di partecipazioni finanziarie in un'impresa non costituisce sfruttamento di un bene al fine di trarne introiti che abbiano carattere stabile in quanto l'eventuale dividendo, frutto della detta partecipazione, deriva dalla mera proprietà del bene (v. sentenza Harnas & Helm, cit., punto 15).

- 39 Ne discende che l'ingresso di un nuovo socio in una società di persone mediante conferimento in denaro, in circostanze come quelle di cui alla causa principale, non costituisce un'attività economica, ai sensi della sesta direttiva, da parte del socio.
- 40 Se l'assunzione di partecipazioni non costituisce di per sé un'attività economica ai sensi della sesta direttiva, lo stesso vale per la cessione di tali partecipazioni (sentenza 20 giugno 1996, causa C-155/94, Wellcome Trust, Racc. pag. I-3013, punto 33).
- 41 L'ammissione di un nuovo socio in una società di persone non costituisce quindi una prestazione di servizi a suo favore.
- 42 Conseguentemente, è irrilevante stabilire se l'ammissione del nuovo socio debba essere considerata come fatto relativo alla società stessa o agli altri associati, poiché, in ogni caso, l'ammissione di un nuovo socio non costituisce una prestazione di servizi a titolo oneroso ai sensi della direttiva.

- 43 Alla luce di quanto precede, si deve risolvere la prima questione pregiudiziale dichiarando che una società di persone che ammette un socio contro conferimento in denaro non fornisce a quest'ultimo una prestazione di servizi a titolo oneroso ai sensi dell'art. 2, punto 1, della sesta direttiva.

Sulla seconda questione pregiudiziale

- 44 Tenuto conto della soluzione data alla prima questione pregiudiziale, non occorre risolvere la seconda questione pregiudiziale.

Sulle spese

- 45 Le spese sostenute dal governo tedesco e dalla Commissione, 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 (Sesta Sezione),

pronunciandosi sulle questioni sottoposte dal Bundesfinanzhof con ordinanza 27 settembre 2001, dichiara:

Una società di persone che ammette un socio contro conferimento in denaro non fornisce a quest'ultimo una prestazione di servizi a titolo oneroso ai sensi dell'art. 2, punto 1, 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.

Puissochet

Gulmann

Macken

Colneric

Cunha Rodrigues

Così deciso e pronunciato a Lussemburgo il 26 giugno 2003.

Il cancelliere

Il presidente della Sesta Sezione

R. Grass

J.-P. Puissochet