Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Prima Sezione)

23 ottobre 2025 *

«Rinvio pregiudiziale – Fiscalità – Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (IVA) – Direttiva 2006/112/CE – Operazioni soggette all'IVA – Articolo 2, paragrafo 1, lettera c) – Prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso – Articolo 9, paragrafo 1 – Soggetto passivo – Assistenza in giudizio fornita gratuitamente da un avvocato a una parte in un procedimento giudiziario – Pagamento degli onorari di tale avvocato a carico della parte avversa soccombente»

Nella causa C-744/23 [Zlakov] [i],

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal Sofiyski rayonen sad (Tribunale distrettuale di Sofia, Bulgaria), con decisione del 29 novembre 2023, pervenuta in cancelleria il 1º dicembre 2023, nel procedimento

T.P.T.

contro

«Financial Bulgaria» EOOD,

LA CORTE (Prima Sezione),

composta da F. Biltgen, presidente di sezione, T. von Danwitz, vicepresidente della Corte, facente funzioni di giudice della Prima Sezione, I. Ziemele, A. Kumin (relatore) e S. Gervasoni, giudici,

avvocato generale: J. Kokott

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

– per la «Financial Bulgaria» EOOD, da P. Damyanov e M. Kozhuharova;

– per il governo polacco, da B. Majczyna, in qualità di agente;

– per la Commissione europea, da M. Herold e G. Koleva, in qualità di agenti,

* Lingua processuale: il bulgaro.

[i] Il nome della presente causa è un nome fittizio. Non corrisponde al nome reale di nessuna delle parti del procedimento.

sentite le conclusioni dell'avvocata generale, presentate all'udienza dell'8 maggio 2025,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), dell'articolo 24, paragrafo 1, dell'articolo 26, paragrafo 1, lettera b), dell'articolo 28 e dell'articolo 75 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU 2006, L 347, pag. 1; in prosieguo: la «direttiva IVA»).

2 Tale domanda è stata proposta nell'ambito di una controversia tra T.P.T. e la «Financial Bulgaria» EOOD in merito alla domanda presentata dall'avvocato di T.P.T. per ottenere dalla Financial Bulgaria, oltre al pagamento dei suoi onorari, il pagamento dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) calcolata sull'importo di tali onorari.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

3 L'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della direttiva IVA stabilisce che sono soggette all'IVA «le prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso nel territorio di uno Stato membro da un soggetto passivo che agisce in quanto tale».

4 L'articolo 9, paragrafo 1, primo comma, di tale direttiva prevede quanto segue:

«Si considera "soggetto passivo" chiunque esercita, in modo indipendente e in qualsiasi luogo, un'attività economica, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività».

5 L'articolo 24, paragrafo 1, di detta direttiva così dispone:

«Si considera "prestazione di servizi" ogni operazione che non costituisce una cessione di beni».

6 L'articolo 26, paragrafo 1, della stessa direttiva enuncia quanto segue:

«Sono assimilate a prestazioni di servizi a titolo oneroso le operazioni seguenti:

(...)

b) la prestazione di servizi a titolo gratuito effettuata dal soggetto passivo per il proprio uso privato o per l'uso del suo personale o, più generalmente, per fini estranei alla sua impresa».

7 A norma dell'articolo 28 della direttiva IVA:

«Qualora un soggetto passivo che agisca in nome proprio ma per conto terzi partecipi ad una prestazione di servizi, si ritiene che egli abbia ricevuto o fornito tali servizi a titolo personale».

8 L'articolo 75 della medesima direttiva è così formulato:

«Per le prestazioni di servizi consistenti nell'utilizzazione di un bene destinato all'impresa per l'uso privato e per le prestazioni di servizi effettuate a titolo gratuito, di cui all'articolo 26, la base imponibile è costituita dall'importo delle spese sostenute dal soggetto passivo per l'esecuzione della prestazione di servizi».

Diritto bulgaro

9 Lo Zakon za advokaturata (legge relativa alla professione forense), nella versione in vigore alla data dei fatti di cui al procedimento principale (in prosieguo: lo «ZA»), all'articolo 38 prevede quanto segue:

«1) Un avvocato o un avvocato di uno Stato membro dell'Unione europea può fornire gratuitamente patrocinio e assistenza a (...):

(...)

2. persone che si trovino in difficoltà economiche;

(...)

2) In caso di condanna della controparte alle spese nei casi di cui al paragrafo 1, l'avvocato o l'avvocato di uno Stato membro dell'Unione (...) ha diritto alla corresponsione di un onorario. Il giudice fissa gli onorari quantomeno nella misura minima prevista dal regolamento di cui all'articolo 36, paragrafo 2, e ne ordina il pagamento alla controparte».

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

10 T.P.T. ha intentato un'azione civile contro la Financial Bulgaria per far dichiarare nullo un contratto di fideiussione con essa concluso in relazione a un credito al consumo. A tal fine T.P.T. si è fatto rappresentare in giudizio da un avvocato, operante nell'ambito di uno studio legale individuale, in base a un contratto concluso con quest'ultimo. Tale assistenza legale gli è stata fornita gratuitamente, conformemente all'articolo 38, paragrafo 1, punto 2, dello ZA.

11 Poiché T.P.T. ha ottenuto vittoria nel giudizio, il Sofiyski rayonen sad (Tribunale distrettuale di Sofia, Bulgaria), giudice del rinvio, con decisione del 3 agosto 2023 ha condannato la Financial Bulgaria a pagare l'importo di 400 leva bulgari (BGN) all'avvocato di T.P.T., conformemente all'articolo 38, paragrafo 2, dello ZA, senza tuttavia includervi l'IVA.

12 Il 13 ottobre 2023 l'avvocato di T.P.T. ha proposto una domanda dinanzi al giudice del rinvio diretta a ottenere la modifica della decisione del 3 agosto 2023 affinché gli fosse concesso, oltre al pagamento dei suoi onorari, il pagamento dell'IVA calcolata sull'importo di BGN 400, pari a BGN 80.

13 La Financial Bulgaria si è opposta a tale domanda facendo valere che non occorreva concedere il pagamento dell'IVA sugli onorari di avvocato poiché l'assistenza in giudizio era stata fornita a T.P.T. gratuitamente.

14 Il giudice del rinvio indica che l'avvocato di T.P.T. è registrato conformemente alla legge bulgara relativa all'imposta sul valore aggiunto e che, qualora tale avvocato fornisca i suoi servizi sulla base di un contratto che prevede un compenso a carico del suo cliente, gli onorari di avvocato dovrebbero allora essere assoggettati all'IVA.

15 Secondo tale giudice, occorrerebbe chiarire se lo stesso valga qualora la rappresentanza del cliente in giudizio da parte del suo avvocato sia fornita gratuitamente e il giudice competente condanni la parte avversa soccombente a pagare, direttamente al medesimo avvocato, l'equivalente di quanto quest'ultimo avrebbe ottenuto se tale prestazione fosse stata fornita in corrispettivo di onorari. In particolare, il giudice del rinvio si chiede se, in tali circostanze, l'avvocato debba essere considerato un soggetto passivo e se la fornitura dell'assistenza in giudizio costituisca una prestazione di servizi a titolo oneroso, o una prestazione di servizi a titolo gratuito da assimilare a una prestazione di servizi a titolo oneroso.

16 In tali circostanze, il Sofiyski rayonen sad (Tribunale distrettuale di Sofia) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se le "prestazioni di servizi" ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera [c)], dell'articolo 24, paragrafo 1, dell'articolo 26, paragrafo 1, lettera b), e dell'articolo 28 della direttiva IVA, debbano essere interpretate nel senso di ricomprendere:
   1. le prestazioni forensi rese gratuitamente (*pro bono*) dall'avvocato di una parte in un procedimento giudiziario,
   2. le prestazioni forensi rese gratuitamente (*pro bono*) dall'avvocato di una parte risultata vittoriosa in una controversia giudiziaria, nell'ambito della quale all'avvocato vengano riconosciuti gli onorari che questi avrebbe percepito laddove fosse stato concordato un compenso sulla base di un contratto di tutela giudiziaria ed assistenza in materia legale.

2) Se la "prestazione di servizi a titolo gratuito" di cui all'articolo 26, paragrafo 1, lettera b), della direttiva IVA, debba essere interpretata nel senso di applicarsi:
   1. alle prestazioni forensi rese gratuitamente (*pro bono*) dall'avvocato di una parte in un procedimento giudiziario,
   2. alle prestazioni forensi rese gratuitamente (pro bono) da parte dell'avvocato di una parte risultata vittoriosa in una controversia giudiziaria, nell'ambito della quale all'avvocato vengano riconosciuti gli onorari che questi avrebbe percepito laddove fosse stato concordato un compenso sulla base di un contratto di tutela giudiziaria ed assistenza in materia legale.

3) Se la «prestazione di servizi a titolo oneroso» di cui all'articolo 2, paragrafo 1, lettera [c)], all'articolo 24, paragrafo 1, e all'articolo 26, paragrafo 1, lettera b), della direttiva IVA, debba essere interpretata nel senso di applicarsi alle prestazioni forensi rese gratuitamente (*pro bono*) da parte dell'avvocato di una parte risultata vittoriosa in una controversia giudiziaria, nell'ambito della quale all'avvocato vengano riconosciuti gli onorari che questi avrebbe percepito laddove fosse stato concordato un compenso sulla base di un contratto di tutela giudiziaria ed assistenza in materia legale.

4) Se il termine «soggetto passivo» di cui all'articolo 28 e all'articolo 75 della direttiva IVA debba essere interpretato nel senso che esso si applichi:
   1. ad un avvocato (ovvero ad uno studio legale individuale) che abbia reso gratuitamente (*pro bono*) prestazioni forensi a una parte in un procedimento giudiziario.

2. ad un avvocato (ovvero ad uno studio legale individuale) che abbia reso prestazioni forensi gratuitamente (*pro bono*) a favore di una parte risultata vittoriosa in una controversia giudiziaria, nell'ambito della quale all'avvocato (ovvero ad uno studio legale individuale) vengano riconosciuti gli onorari che questi avrebbe percepito laddove fosse stato concordato un compenso sulla base di un contratto di tutela giudiziaria ed assistenza in materia legale».

Sulle questioni pregiudiziali

17 Secondo una giurisprudenza costante della Corte, nell'ambito della cooperazione tra i giudici nazionali e la Corte istituita dall'articolo 267 TFUE, spetta a quest'ultima fornire al giudice nazionale una risposta utile che gli consenta di dirimere la controversia sottopostagli. In tale prospettiva, spetta alla Corte, se del caso, riformulare le questioni che le sono sottoposte. A tal riguardo, spetta ad essa trarre dall'insieme degli elementi forniti dal giudice nazionale, e in particolare dalla motivazione della decisione di rinvio, gli elementi di diritto dell'Unione che richiedano un'interpretazione, tenuto conto dell'oggetto della controversia (v., in tal senso, sentenze del 13 dicembre 1984, Haug-Adrion, 251/83, EU:C:1984:397, punto 9, e del 30 aprile 2024, M.N. (EncroChat), C-670/22, EU:C:2024:372, punto 78].

18 Nel caso di specie, tenuto conto del contesto di fatto quale esposto nella decisione di rinvio, occorre intendere le questioni sollevate nel senso che esse invitano la Corte a stabilire se le disposizioni dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), dell'articolo 24, paragrafo 1, dell'articolo 26, paragrafo 1, lettera b), dell'articolo 28 e dell'articolo 75 della direttiva IVA debbano essere interpretate nel senso che costituisce una prestazione di servizi a titolo oneroso o una prestazione di servizi a titolo gratuito da assimilare a una prestazione di servizi a titolo oneroso la rappresentanza in giudizio di una parte ad opera di un avvocato, in circostanze in cui tale prestazione è fornita gratuitamente, ma la normativa dello Stato membro interessato prevede che la controparte, nel caso di sua condanna alle spese, sia altresì condannata a versare a tale avvocato onorari di cui tale normativa disciplina l'importo.

19 Per rispondere alla questione così riformulata, occorre rammentare che, in forza dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della direttiva IVA, sono soggette all'IVA le prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso nel territorio di uno Stato membro da un soggetto passivo che agisce in quanto tale.

20 Orbene, ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 1, primo comma, della direttiva IVA si considera «soggetto passivo» chiunque esercita, in modo indipendente, un'attività economica, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività. Inoltre, ai sensi dell'articolo 24, paragrafo 1, di tale direttiva si considera «prestazione di servizi» ogni operazione che non costituisce una cessione di beni.

21 Nel caso di specie, come rilevato, in sostanza, dall'avvocata generale ai paragrafi 33 e 34 delle sue conclusioni, l'avvocato di T.P.T., registrato conformemente alla legge bulgara relativa all'imposta sul valore aggiunto, deve essere considerato un soggetto passivo, ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva IVA, senza che sia rilevante, in tale contesto, il fatto che gli onorari di avvocato gli siano stati riconosciuti per una persona alla quale egli ha fornito gratuitamente assistenza in giudizio e che ha vinto la causa.

22 Inoltre, occorre rilevare che la rappresentanza in giudizio di un cliente da parte di un avvocato costituisce una prestazione di servizi, ai sensi dell'articolo 24, paragrafo 1, della direttiva IVA.

23 Per quanto riguarda la questione se una prestazione come quella di cui trattasi nel procedimento principale costituisca una prestazione di servizi effettuata «a titolo oneroso», secondo costante giurisprudenza la qualificazione di una prestazione di servizi come operazione «a titolo oneroso», ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della direttiva IVA, presuppone unicamente l'esistenza di un nesso diretto tra tale prestazione e un corrispettivo effettivamente percepito dal soggetto passivo. Un simile nesso diretto esiste qualora tra il prestatore e il destinatario intercorra un rapporto giuridico nell'ambito del quale avvenga uno scambio di reciproche prestazioni e la remunerazione ricevuta dal prestatore costituisca il controvalore effettivo del servizio prestato al destinatario [sentenza del 21 dicembre 2023, Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA (IVA – Membro di un consiglio di amministrazione), C-288/22, EU:C:2023:1024, punto 33 e giurisprudenza citata]

24 Viceversa, il nesso diretto tra la prestazione e il corrispettivo viene meno quando la remunerazione è concessa in modo puramente gratuito e aleatorio, di modo che il suo importo è praticamente impossibile da determinare o quando il suo importo è difficilmente quantificabile o incerto tenuto conto delle circostanze che lo determinano [sentenza del 21 dicembre 2023, Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA (IVA – Membro di un consiglio di amministrazione), C-288/22, EU:C:2023:1024, punto 36 e giurisprudenza citata]

25 Nel caso di specie, da un lato, dalla decisione di rinvio risulta che tra T.P.T. e il suo avvocato vige un contratto avente ad oggetto la fornitura di assistenza in giudizio gratuita, conformemente all'articolo 38, paragrafo 1, punto 2, dello ZA. Dall'altro lato, poiché T.P.T. è risultato vittorioso nel procedimento giudiziario di cui trattasi, la controparte è stata condannata, conformemente all'articolo 38, paragrafo 2, dello ZA, a versare a tale avvocato onorari il cui importo è stato fissato secondo le indicazioni previste dalla legge, con riferimento agli importi minimi degli onorari di avvocato.

26 Di conseguenza, l'esistenza di un nesso diretto tra l'assistenza in giudizio fornita dall'avvocato di T.P.T. e gli onorari di avvocato che gli sono stati versati è testimoniata, al contempo, da un contratto e dalla legge.

27 È irrilevante, in tale contesto, il fatto che gli onorari di avvocato siano ottenuti non dalla parte alla quale è stata fornita l'assistenza in giudizio, bensì dalla controparte e quindi da un terzo. Infatti, affinché una prestazione di servizi possa dirsi effettuata «a titolo oneroso», ai sensi della direttiva IVA, non occorre che il corrispettivo di tale prestazione sia versato direttamente dal destinatario di quest'ultima [sentenza del 21 dicembre 2023, Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA (IVA – Membro di un consiglio di amministrazione), C-288/22, EU:C:2023:1024, punto 40 e giurisprudenza citata]

28 Inoltre, la considerazione formulata al punto 26 della presente sentenza non è messa in discussione dall'incertezza relativa al pagamento degli onorari di avvocato a causa dell'assenza di garanzia quanto all'esito vittorioso nel procedimento giudiziario e, di conseguenza, quanto alla condanna della controparte a versare tali onorari.

29 Infatti, se è vero che dalla giurisprudenza della Corte, e più specificamente dalle sentenze del 3 marzo 1994, Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, punto 19), e del 10 novembre 2016, Baštová (C-432/15, EU:C:2016:855, punto 29), risulta che l'incertezza dell'esistenza stessa di una

remunerazione è tale da spezzare il nesso diretto tra il servizio fornito al beneficiario e la remunerazione eventualmente ricevuta, resta il fatto che la situazione di cui trattasi nel procedimento principale e le situazioni all'origine delle cause che hanno dato luogo a tali sentenze non sono analoghe.

30 Infatti, la sentenza del 3 marzo 1994, Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80), riguardava un musicista che si esibiva sulla pubblica via e che riceveva offerte dai passanti. A tal riguardo, la Corte ha considerato, ai punti 16 e 17 di tale sentenza, che tali introiti non costituivano il corrispettivo di un servizio reso ai passanti dal momento che, da un lato, non esisteva alcun accordo tra le parti, in quanto i passanti versavano volontariamente un obolo di cui stabilivano a loro arbitrio l'importo, e dall'altro, non esisteva alcuna correlazione necessaria tra la prestazione musicale e le oblazioni ad essa conseguenti.

31 Quanto alla sentenza del 10 novembre 2016, Baštová (C-432/15, EU:C:2016:855), essa verteva, tra l'altro, sulla questione se la messa a disposizione di un cavallo, da parte di un soggetto passivo, all'organizzatore di una corsa ippica al fine di farvi partecipare il cavallo costituisse una prestazione di servizi a titolo oneroso.

32 A tal riguardo, la Corte ha dichiarato, ai punti 35 e 37 di tale sentenza, che, in linea di principio, una siffatta messa a disposizione non può avere quale corrispettivo effettivo il servizio fornito dall'organizzatore della corsa e consistente nel consentire a tale proprietario di far correre il suo cavallo nella gara, dal momento che quest'ultimo servizio è retribuito con il pagamento, da parte del proprietario del cavallo, delle spese di iscrizione e di partecipazione, che riflettono l'effettivo controvalore della partecipazione alla gara, e che ogni beneficio che possa eventualmente essere tratto da questa partecipazione da parte del proprietario del cavallo grazie all'aumento del valore del cavallo o alla pubblicità conferitagli da tale partecipazione è difficilmente quantificabile ed è incerto. Inoltre, neppure il premio eventualmente ottenuto per essersi il cavallo classificato al traguardo in una posizione utile può costituire l'effettivo corrispettivo della messa a disposizione del cavallo, poiché non è tale messa a disposizione all'organizzatore della corsa ippica da parte del proprietario del cavallo che di per sé dà luogo al versamento di un premio, bensì il fatto che il cavallo consegua un determinato risultato al termine della corsa.

33 Orbene, se è vero che, nel procedimento principale, il pagamento degli onorari dell'avvocato è soggetto ad un'alea riguardante il risultato del processo, questi ultimi rappresentano, d'altro canto, il corrispettivo effettivo della prestazione consistente nella rappresentanza in giudizio del cliente.

34 Nei limiti in cui il giudice del rinvio fa riferimento, peraltro, all'articolo 26, paragrafo 1, lettera b), all'articolo 28 e all'articolo 75 della direttiva IVA, è sufficiente rilevare che nessuna di tali disposizioni si applica a una prestazione come quella di cui trattasi.

35 Tenuto conto dell'insieme delle considerazioni che precedono, occorre rispondere alle questioni sollevate dichiarando che l'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della direttiva IVA deve essere interpretato nel senso che costituisce una prestazione di servizi a titolo oneroso, ai sensi di tale disposizione, la rappresentanza in giudizio di una parte ad opera di un avvocato, in circostanze in cui tale prestazione è fornita gratuitamente, ma la normativa dello Stato membro interessato prevede che la controparte, nel caso di sua condanna alle spese, sia altresì condannata a versare a tale avvocato onorari di cui tale normativa disciplina l'importo.

Sulle spese

36 Nei confronti delle parti nel procedimento principale la presente causa costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute da altri soggetti per presentare osservazioni alla Corte non possono dar luogo a rifusione.

Per questi motivi, la Corte (Prima Sezione) dichiara:

L'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto,

deve essere interpretato nel senso che:

costituisce una prestazione di servizi a titolo oneroso, ai sensi di tale disposizione, la rappresentanza in giudizio di una parte ad opera di un avvocato, in circostanze in cui tale prestazione è fornita gratuitamente, ma la normativa dello Stato membro interessato prevede che la controparte, nel caso di sua condanna alle spese, sia altresì condannata a versare a tale avvocato onorari di cui tale normativa disciplina l'importo.

Firme