Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Ottava Sezione)

1º ottobre 2020 *

«Rinvio pregiudiziale – Fiscalità – Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (IVA) – Sesta direttiva 77/388/CEE – Articolo 17, paragrafo 2, lettera a) – Diritto a detrazione dell'imposta assolta a monte – Servizi di cui hanno beneficiato anche terzi – Esistenza di un nesso diretto e immediato con l'attività economica del soggetto passivo – Esistenza di un nesso diretto e immediato con una o più operazioni compiute a valle»

Nella causa C-405/19,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dallo Hof van Cassatie (Corte di cassazione, Belgio), con decisione del 26 aprile 2019, pervenuta in cancelleria il 24 maggio 2019, nel procedimento

**Vos Aannemingen BVBA**

contro

**Belgische Staat,**

LA CORTE (Ottava Sezione),

composta da L.S. Rossi, presidente di sezione, J. Malenovský (relatore) e F. Biltgen, giudici,

avvocato generale: J. Kokott

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

– per la Vos Aannemingen BVBA, da H. Geinger e F. Vanbiervliet, advocaten;

– per il governo belga, da J.-C. Halleux e C. Pochet, in qualità di agenti,

vista la decisione, adottata dopo aver sentito l'avvocato generale, di giudicare la causa senza conclusioni,

ha pronunciato la seguente

* Lingua processuale: il neerlandese.

## Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'articolo 17 della sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, 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 1977, L 145, pag. 1), come modificata dalla direttiva 95/7/CE del Consiglio, del 10 aprile 1995 (GU 1995, L 102, pag. 18) (in prosieguo: la «sesta direttiva»).

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra la Vos Aannemingen BVBA e il Belgische Staat (Stato belga) in merito alla detraibilità dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) gravante sull'acquisto di servizi di intermediazione immobiliare e di pubblicità nonché sull'acquisto di servizi amministrativi.

### Contesto normativo

#### *Diritto dell'Unione*

3 L'articolo 17, paragrafi 2 e 5, della sesta direttiva, nella sua redazione risultante dall'articolo 28 septies di tale direttiva, dispone quanto segue:

«2. Nella misura in cui beni e servizi sono impiegati ai fini di sue operazioni soggette ad imposta, il soggetto passivo è autorizzato a [detrarre] dall'imposta di cui è debitore:

a) l'[IVA] dovuta o assolta all'interno del paese per i beni che gli sono o gli saranno ceduti 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 [detrazione] di cui ai paragrafi 2 e 3, sia per operazioni che non conferiscono tale diritto, la [detrazione] è ammessa soltanto per il prorata dell'[IVA] relativo alla prima categoria di operazioni.

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

(…)».

#### *Diritto belga*

4 L'articolo 45, paragrafo 1, del Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde (codice dell'imposta sul valore aggiunto), nella versione applicabile ai fatti del procedimento principale, così dispone:

«Ogni soggetto passivo può detrarre dall'imposta dovuta le imposte gravanti sui beni e servizi che gli sono stati forniti, sui beni che ha importato e sulle acquisizioni intracomunitarie di beni che ha compiuto, nei limiti in cui li utilizza per porre in essere:

1° operazioni soggette ad imposta;

(...)».

5 L'articolo 1, paragrafo 2, del koninklijk besluit nr. 3, met betrekking tot de aftrekregeling voor de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde (regio decreto n. 3, relativo alle detrazioni per l'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto), del 10 dicembre 1969 (Belgisch Staatsblad, 12 dicembre 1969, pag. 12006), nella versione applicabile ai fatti del procedimento principale, enuncia quanto segue:

«Non sono in alcun caso detraibili le imposte gravanti su beni e servizi destinati dal soggetto passivo a fini privati o a fini diversi da quelli attinenti alla propria attività economica.

Qualora un bene o un servizio sia destinato a essere parzialmente utilizzato a simili fini, la detrazione è esclusa nei limiti di tale utilizzo. Tali limiti sono determinati dal soggetto passivo sotto il controllo dell'amministrazione».

## Controversia principale e questioni pregiudiziali

6 La Vos Aannemingen svolge un'attività economica di costruzione e vendita di complessi residenziali. Poiché gli immobili sono edificati su terreni appartenenti a terzi, le quote indivise di terreno corrispondenti agli appartamenti venduti dalla Vos Aannemingen sono vendute dai proprietari dei terreni stessi.

7 La Vos Aannemingen si fa carico delle spese di pubblicità, delle spese amministrative nonché delle commissioni di intermediazione e detrae poi integralmente l'IVA corrispondente.

8 A seguito di una verifica fiscale, l'amministrazione belga competente ha ritenuto che, per il periodo compreso tra il 1º gennaio 1999 e il 30 settembre 2001, la Vos Aannemingen potesse detrarre l'IVA assolta a monte solamente nei limiti in cui quest'ultima si riferiva alla vendita dei soli edifici costruiti da tale società. Detta amministrazione ha così limitato la portata del diritto alla detrazione dell'IVA ammesso a favore della suddetta società, applicando all'importo dell'IVA assolta a monte una frazione avente come numeratore il prezzo dell'edificio e come denominatore il prezzo dell'edificio sommato al prezzo del terreno.

9 Di conseguenza, alla Vos Aannemingen è stata notificata un'ingiunzione per un importo di EUR 92 313,99 a titolo di IVA, cui si aggiungevano interessi e ammende.

10 Dopo aver proceduto, fatti salvi tutti i diritti, al pagamento degli importi richiesti dall'amministrazione tributaria, la Vos Aannemingen ha proposto opposizione contro detta ingiunzione e ha chiesto il rimborso di tali importi.

11 Con sentenza del 21 marzo 2016 il rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen (Tribunale di primo grado delle Fiandre orientali, Belgio) ha accolto la domanda della Vos Aannemingen.

12 Tale giudice ha considerato che, tenuto conto del fatto che la vendita di un edificio e di un terreno costituisce un'unica e medesima cessione, si poteva ritenere che le spese di pubblicità, le spese amministrative e le commissioni di intermediazione versate dalla Vos Aannemingen rientrassero, nel loro insieme, nelle spese generali dell'unica attività economica di quest'ultima, vale a dire la costruzione e la vendita di appartamenti. Detto giudice ha inoltre ritenuto che il fatto che i proprietari dei terreni interessati potessero trarre un vantaggio dai servizi di pubblicità e dai servizi prestati dagli agenti immobiliari beneficiari delle commissioni dovesse essere considerato accessorio rispetto alle esigenze della Vos Aannemingen.

13 L'amministrazione tributaria ha interposto appello avverso tale sentenza dinanzi allo Hof van beroep te Gent (Corte d'appello di Gand, Belgio) che, con sentenza del 28 novembre 2017, l'ha dichiarato fondato.

14 Detto giudice ha anzitutto rilevato che era pacifico che l'IVA la cui detrazione è stata, in parte, respinta dall'amministrazione tributaria riguardava sia la vendita di terreni appartenenti a terzi sia quella di edifici costruiti dalla Vos Aannemingen.

15 Ha poi considerato che, sebbene esistesse effettivamente un certo nesso tra la vendita degli edifici e quella dei terreni, tale nesso non era diretto e immediato ai sensi della sentenza dell'8 febbraio 2007, Investrand (C-435/05, EU:C:2007:87).

16 A tale riguardo, lo stesso giudice ha ritenuto che, nel procedimento principale, fosse giuridicamente possibile vendere separatamente i terreni e gli edifici e che la Vos Aannemingen avesse la possibilità di rifatturare al proprietario dei terreni una parte delle spese di pubblicità, delle spese amministrative e delle commissioni di intermediazione.

17 Peraltro, il giudice d'appello ha ritenuto che non si potesse sostenere che i proprietari dei terreni di cui al procedimento principale traessero unicamente un «vantaggio», ai sensi della sentenza del 18 luglio 2013, AES-3C Maritza East 1 (C-124/12, EU:C:2013:488), dall'assunzione da parte della Vos Aannemingen delle spese e delle commissioni. Ha sottolineato che tali spese e tali commissioni, nei limiti in cui sono state sostenute per la vendita dei terreni, avrebbero dovuto in linea di principio essere sopportate dai suddetti proprietari.

18 Infine, tale giudice ha ritenuto che le spese e le commissioni in questione non rientrassero neppure nella categoria delle spese generali sopportate dalla Vos Aannemingen.

19 Contro tale sentenza la Vos Aannemingen ha proposto un ricorso in cassazione dinanzi allo Hof van Cassatie (Corte di cassazione, Belgio). Essa sostiene in particolare che, qualora un'operazione a monte sia oggettivamente compiuta per l'esecuzione di talune attività a valle imponibili o dell'insieme di esse, il soggetto passivo può detrarre integralmente l'imposta pagata a monte, anche se un terzo beneficia parimenti di tale operazione e tale terzo avrebbe dovuto normalmente sopportare una parte della spesa, purché il vantaggio personale per il terzo sia accessorio rispetto alle esigenze dell'impresa del soggetto passivo.

20 Considerando che la giurisprudenza della Corte non consente di stabilire con certezza se, in una situazione come quella di cui al procedimento principale, l'IVA pagata a monte possa essere integralmente detratta, lo Hof van Cassatie (Corte di cassazione) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se l'articolo 17 della [sesta direttiva] debba essere interpretato nel senso che allorché una spesa vada a vantaggio anche di un terzo – come avviene nel caso in cui un promotore nella vendita di appartamenti sostenga spese di pubblicità, amministrative e commissioni di intermediazione che vanno a vantaggio anche dei proprietari del terreno – ciò non osta a che l'IVA gravante su dette spese possa essere integralmente detratta, a condizione che si stabilisca che esiste un nesso diretto e immediato tra la spesa e l'attività economica del soggetto passivo e che il vantaggio per il terzo sia accessorio rispetto alle esigenze dell'impresa di detto soggetto.

2) Se detto principio valga anche allorché non si tratta di spese generali, ma di spese imputabili ad atti ben determinati, soggetti o meno a IVA in una fase successiva, come nel caso di specie la vendita, da un lato, degli appartamenti e, dall'altro lato, del terreno.

3) Se incida sulla questione della detraibilità dell'IVA gravante su dette spese la circostanza che il soggetto passivo non trasferisce parzialmente la spesa al terzo che se ne avvantaggia, pur avendone la facoltà/il diritto».

## Sulle questioni pregiudiziali

### *Sulla prima questione*

21 Con la sua prima questione il giudice del rinvio chiede sostanzialmente se l'articolo 17, paragrafo 2, lettera a), della sesta direttiva debba essere interpretato nel senso che la circostanza che le spese effettuate da un soggetto passivo, promotore immobiliare, a titolo di spese di pubblicità, di spese amministrative e di commissioni di intermediazione, da esso sostenute nell'ambito della vendita di appartamenti, vadano a beneficio anche di un terzo osti a che tale soggetto passivo possa detrarre integralmente l'IVA assolta a monte relativa a tali spese qualora, da un lato, vi sia un nesso diretto e immediato tra dette spese e l'attività economica del soggetto passivo e, dall'altro, il vantaggio per il terzo sia accessorio rispetto alle esigenze dell'impresa del soggetto passivo.

22 L'articolo 17, paragrafo 2, lettera a), della sesta direttiva autorizza i soggetti passivi a detrarre dall'imposta di cui sono debitori l'IVA dovuta o assolta all'interno del paese per i beni che gli sono o gli saranno ceduti e per i servizi che gli sono o gli saranno prestati da un altro soggetto passivo, nella misura in cui tali beni e tali servizi sono impiegati ai fini di loro operazioni soggette ad imposta.

23 Secondo una giurisprudenza costante, il diritto a detrazione previsto da tale disposizione rappresenta un principio fondamentale del sistema comune dell'IVA istituito dalla normativa dell'Unione, di modo che tale diritto costituisce parte integrante del meccanismo dell'IVA e, in linea di principio, non può essere soggetto a limitazioni [v., in tal senso, sentenza del 14 giugno 2017, Compass Contract Services, C-38/16, EU:C:2017:454, punto 33, nonché del 18 ottobre 2018, Volkswagen Financial Services (UK), C-153/17, EU:C:2018:845, punto 39].

24 Infatti il sistema di detrazione istituito dalla sesta direttiva è inteso a esonerare interamente l'imprenditore dall'onere dell'IVA dovuta o assolta nell'ambito di tutte le sue attività economiche. Il sistema comune dell'IVA garantisce, in tal modo, la perfetta neutralità dell'imposizione fiscale per tutte le attività economiche, indipendentemente dalle finalità o dai risultati delle medesime, purché siffatte attività siano, in linea di principio, esse stesse soggette all'IVA (sentenza del 3 luglio 2019, The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge, C-316/18, EU:C:2019:559, punto 22 nonché giurisprudenza ivi citata).

25 Affinché un diritto a detrazione dell'IVA assolta a monte sia riconosciuto al soggetto passivo, e al fine di determinare la portata di un simile diritto, è in linea di principio necessario che vi sia un nesso diretto e immediato tra una specifica operazione a monte e una o più operazioni a valle, che conferiscono il diritto a detrazione. Infatti il diritto a detrarre l'IVA gravante sull'acquisto di beni o servizi a monte presuppone che le spese compiute per acquistare questi ultimi facciano parte degli elementi costitutivi del prezzo delle operazioni tassate a valle che conferiscono il diritto a detrazione (sentenze del 14 settembre 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, punto 28, nonché del 24 gennaio 2019, Morgan Stanley & Co International, C-165/17, EU:C:2019:58, punto 30 e giurisprudenza ivi citata).

26 Il diritto a detrazione è tuttavia parimenti ammesso a beneficio del soggetto passivo, anche in mancanza di un nesso diretto e immediato tra una specifica operazione a monte e una o più operazioni a valle che conferiscono un diritto a detrazione, qualora i costi dei servizi in questione facciano parte delle spese generali del soggetto passivo e, in quanto tali, siano elementi costitutivi del prezzo dei beni o dei servizi che esso fornisce. Spese di tal genere presentano infatti un nesso diretto e immediato con il complesso delle attività economiche del soggetto passivo (sentenza del 14 settembre 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, punto 29 e giurisprudenza ivi citata).

27 Nel caso di specie, il giudice del rinvio, che muove dalla premessa secondo cui esiste un nesso diretto e immediato tra le spese di cui al procedimento principale e il complesso delle attività economiche del soggetto passivo, chiede se la circostanza che dette spese vadano a vantaggio anche di un terzo osti a che tale soggetto passivo possa detrarre integralmente l'IVA assolta a monte relativa alle suddette spese.

28 A tale riguardo, una volta accertata l'esistenza di un nesso diretto e immediato tra i servizi prestati al soggetto passivo e l'attività economica di quest'ultimo, la circostanza che detti servizi vadano a vantaggio anche di un terzo non può giustificare il fatto che il diritto a detrazione corrispondente a tali servizi sia negato al soggetto passivo (v., in tal senso, sentenza del 14 settembre 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, punto 35), a condizione, tuttavia, che il vantaggio che il terzo trae da tale prestazione di servizi sia accessorio rispetto alle esigenze del soggetto passivo. (v., in tal senso, sentenza del 18 luglio 2013, AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, punto 33, e giurisprudenza ivi citata).

29 Sarebbe infatti contrario al principio della neutralità dell'IVA, richiamato al punto 24 della presente sentenza, far gravare su un soggetto passivo l'IVA relativa a spese compiute ai fini delle sue operazioni soggette ad imposta per il solo motivo che un terzo ne trae un vantaggio accessorio (v., in tal senso, sentenza del 18 luglio 2013, AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, punto 36).

30 Peraltro, occorre precisare che, per poter essere qualificato come accessorio, il vantaggio di cui beneficia il terzo deve derivare da una prestazione di servizi effettuata nell'interesse proprio del soggetto passivo (v., in tal senso, sentenza del 18 luglio 2013, AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, punto 33 e giurisprudenza ivi citata).

31 Nel caso in cui, come nella fattispecie, risulti che spese corrispondenti a spese di pubblicità, spese amministrative e commissioni di intermediazione sono state sostenute nell'interesse del soggetto passivo, il vantaggio che i terzi hanno parimenti tratto da tali spese può essere qualificato come accessorio alla luce della giurisprudenza richiamata al punto precedente della presente sentenza.

32 Ne consegue che la circostanza, come quella di cui al procedimento principale, che, nell'ambito della vendita di un terreno di cui è il proprietario, anche un terzo tragga un vantaggio dai servizi prestati al soggetto passivo non può avere l'effetto di limitare la portata del diritto a detrazione dell'IVA di cui tale soggetto passivo dispone.

33 Alla luce delle considerazioni che precedono, occorre rispondere alla prima questione dichiarando che l'articolo 17, paragrafo 2, lettera a), della sesta direttiva deve essere interpretato nel senso che la circostanza che le spese effettuate da un soggetto passivo, promotore immobiliare, a titolo di spese di pubblicità, di spese amministrative e di commissioni di intermediazione, da esso sostenute nell'ambito della vendita di appartamenti, vadano a beneficio anche di un terzo non osta a che tale soggetto passivo possa detrarre integralmente l'IVA assolta a monte relativa a tali spese, qualora, da un lato, vi sia un nesso diretto e immediato tra dette spese e l'attività economica del soggetto passivo e, dall'altro, il vantaggio per il terzo sia accessorio rispetto alle esigenze dell'impresa del soggetto passivo.

### *Sulla seconda questione*

34 Con la sua seconda questione il giudice del rinvio chiede sostanzialmente se l'articolo 17, paragrafo 2, lettera a), della sesta direttiva debba essere interpretato nel senso che la circostanza che le spese effettuate dal soggetto passivo vadano a beneficio anche di un terzo osti a che tale soggetto passivo possa detrarre integralmente l'IVA assolta a monte relativa a tali spese, nel caso in cui esse non rientrino nelle spese generali del soggetto passivo, ma costituiscano spese imputabili a determinate operazioni a valle.

35 In via preliminare, occorre ricordare che un diritto a detrazione è ammesso a favore del soggetto passivo non solo quando i costi dei servizi in questione fanno parte delle spese generali connesse all'insieme dell'attività economica del medesimo, ma anche e anzitutto quando esiste un nesso diretto e immediato tra un'operazione a monte e una o più operazioni a valle che conferiscono un diritto a detrazione (v., in tal senso, sentenze del 29 ottobre 2009, SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, punto 60, e del 30 maggio 2013, X, C-651/11, EU:C:2013:346, punto 55).

36 Nella formulazione della seconda questione, il giudice del rinvio si pone espressamente nell'ipotesi in cui le spese relative ai servizi forniti a monte non facciano parte delle spese generali, ma siano imputabili a determinate operazioni a valle, alcune delle quali compiute dal soggetto passivo e altre da un terzo.

37 A tale riguardo, come ricordato al punto 22 della presente sentenza, dall'articolo 17, paragrafo 2, lettera a), della sesta direttiva risulta che i soggetti passivi sono autorizzati a detrarre dall'imposta di cui sono debitori l'IVA dovuta o assolta all'interno del paese per i servizi loro prestati da un altro soggetto passivo soltanto nella misura in cui tali servizi siano impiegati ai fini delle loro operazioni soggette ad imposta.

38 Di conseguenza, non può conferire un simile diritto la parte delle spese connessa non alle operazioni compiute dal soggetto passivo, bensì a operazioni effettuate da un terzo quali, come nel procedimento principale, la vendita dei terreni.

39 Nel caso di specie, qualora risultasse che una parte dei servizi per i quali sono state sostenute le spese di cui al procedimento principale è stata utilizzata non ai fini delle operazioni di costruzione e di vendita di immobili del soggetto passivo, bensì ai fini di operazioni di vendita di terreni compiute da terzi, il nesso diretto e immediato esistente tra tali servizi e le operazioni soggette ad imposta di tale società sarebbe parzialmente interrotto, di modo che detta società non avrebbe il diritto di procedere alla detrazione dell'IVA che ha gravato su tale parte delle spese (v. per analogia, sentenza del 14 settembre 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, punto 39).

40 Al fine di determinare la portata del diritto a detrazione del soggetto passivo, spetta al giudice del rinvio stabilire in quale misura i servizi di cui trattasi siano stati effettivamente forniti al fine di consentire al soggetto passivo di realizzare le sue operazioni soggette ad imposta (v., in tal senso, sentenza del 14 settembre 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, punto 34). Infatti è solo in tali limiti che l'IVA assolta a monte sarà considerata gravante sui servizi prestati al soggetto passivo, come richiesto dall'articolo 17, paragrafo 2, lettera a), della sesta direttiva.

41 A tal fine, occorre basarsi sul contenuto oggettivo dei servizi acquistati dal soggetto passivo e prendere in considerazione l'insieme delle circostanze in cui si sono svolte le operazioni di cui trattasi (v., in tal senso, sentenze del 14 settembre 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, punto 31, e del 17 ottobre 2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, punto 28).

42 In circostanze come quelle di cui al procedimento principale, sono pertinenti, in particolare, i contratti di prestazione di servizi nonché la realtà economica e commerciale, la cui presa in considerazione costituisce, in forza di una giurisprudenza costante, un criterio fondamentale per l'applicazione del sistema comune di IVA (v., in tal senso, sentenza del 18 giugno 2020, KrakVet Marek Batko, C-276/18, EU:C:2020:485, punto 61).

43 Alla luce delle considerazioni che precedono, si deve rispondere alla seconda questione dichiarando che l'articolo 17, paragrafo 2, lettera a), della sesta direttiva deve essere interpretato nel senso che la circostanza che le spese effettuate dal soggetto passivo vadano a beneficio anche di un terzo non osta a che tale soggetto passivo possa detrarre integralmente l'IVA assolta a monte relativa a tali spese, nel

caso in cui esse non rientrino tra le spese generali del soggetto passivo, ma costituiscano spese imputabili a determinate operazioni a valle, purché dette spese presentino un nesso diretto e immediato con le operazioni imponibili del soggetto passivo, fatto che spetta al giudice del rinvio valutare tenendo conto di tutte le circostanze in cui tali operazioni si sono svolte.

### *Sulla terza questione*

44 Con la sua terza questione il giudice del rinvio chiede sostanzialmente se l'articolo 17, paragrafo 2, lettera a), della sesta direttiva debba essere interpretato nel senso che la circostanza che il soggetto passivo abbia la possibilità di trasferire una parte delle spese che ha effettuato sul terzo che ne trae un vantaggio incide sul diritto di tale soggetto passivo di detrarre l'IVA relativa a tali spese.

45 Come risulta dalla risposta alla seconda questione, in particolare dal punto 43 della presente sentenza, la circostanza che una parte delle spese effettuate dal soggetto passivo lo sia stata non ai fini delle proprie operazioni soggette ad imposta, bensì ai fini di un'operazione compiuta da un terzo, sarebbe tale da interrompere parzialmente il nesso diretto e immediato che deve esistere tra l'acquisto dei servizi a monte e l'operazione a valle, impedendo così al soggetto passivo di procedere alla detrazione integrale dell'IVA corrispondente.

46 La circostanza che il soggetto passivo abbia la possibilità di trasferire su tale terzo una parte delle spese in cui è incorso a titolo dei suddetti servizi costituisce certamente un indizio a favore della conclusione secondo cui tale parte delle spese si riferisce non all'operazione a valle compiuta dal soggetto passivo, bensì all'operazione realizzata da detto terzo.

47 Tuttavia, tale elemento non è, di per sé, sufficiente per determinare la portata del diritto a detrazione dell'IVA di cui il soggetto passivo dispone, in quanto, come risulta dalla giurisprudenza ricordata al punto 41 della presente sentenza, occorre, nell'ambito dell'applicazione del criterio del nesso diretto, prendere in considerazione tutte le circostanze in cui si sono svolte le operazioni di cui trattasi, valutazione che spetta al giudice del rinvio effettuare.

48 Di conseguenza, occorre rispondere alla terza questione dichiarando che l'articolo 17, paragrafo 2, lettera a), della sesta direttiva deve essere interpretato nel senso che, nel caso in cui un terzo tragga un vantaggio dalle spese effettuate dal soggetto passivo, la circostanza che quest'ultimo abbia la possibilità di trasferire su tale terzo una parte delle spese così effettuate costituisce, insieme a tutte le altre circostanze in cui si sono svolte le operazioni di cui trattasi, uno degli elementi che spetta al giudice del rinvio prendere in considerazione al fine di determinare la portata del diritto a detrazione dell'IVA di cui il soggetto passivo dispone.

## Sulle spese

49 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 (Ottava Sezione) dichiara:

1) **L'articolo 17, paragrafo 2, lettera a), della sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, 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, come modificata dalla direttiva 95/7/CE del Consiglio, del 10 aprile 1995, deve essere interpretato nel senso che la circostanza che le spese effettuate da un soggetto passivo, promotore immobiliare, a titolo di spese di pubblicità, di spese**

**amministrative e di commissioni di intermediazione, da esso sostenute nell'ambito della vendita di appartamenti, vadano a beneficio anche di un terzo non osta a che tale soggetto passivo possa detrarre integralmente l'imposta sul valore aggiunto assolta a monte relativa a tali spese, qualora, da un lato, vi sia un nesso diretto e immediato tra dette spese e l'attività economica del soggetto passivo e, dall'altro, il vantaggio per il terzo sia accessorio rispetto alle esigenze dell'impresa del soggetto passivo.**

2) **L'articolo 17, paragrafo 2, lettera a), della sesta direttiva 77/388, come modificata dalla direttiva 95/7, deve essere interpretato nel senso che la circostanza che le spese effettuate dal soggetto passivo vadano a beneficio anche di un terzo non osta a che tale soggetto passivo possa detrarre integralmente l'imposta sul valore aggiunto assolta a monte relativa a tali spese, nel caso in cui esse non rientrino tra le spese generali del soggetto passivo, ma costituiscano spese imputabili a determinate operazioni a valle, purché dette spese presentino un nesso diretto e immediato con le operazioni imponibili del soggetto passivo, fatto che spetta al giudice del rinvio valutare tenendo conto di tutte le circostanze in cui tali operazioni si sono svolte.**

3) **L'articolo 17, paragrafo 2, lettera a), della sesta direttiva 77/388, come modificata dalla direttiva 95/7, deve essere interpretato nel senso che, nel caso in cui un terzo tragga un vantaggio dalle spese effettuate dal soggetto passivo, la circostanza che quest'ultimo abbia la possibilità di trasferire su tale terzo una parte delle spese così effettuate costituisce, insieme a tutte le altre circostanze in cui si sono svolte le operazioni di cui trattasi, uno degli elementi che spetta al giudice del rinvio prendere in considerazione al fine di determinare la portata del diritto a detrazione dell'imposta sul valore aggiunto di cui il soggetto passivo dispone.**

Firme