

CORTE DI GIUSTIZIA CE-UE
Sentenza 25 novembre 2021, n. C-334/20

1. La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'articolo 168, lettera a), 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 presentata nell'ambito di una controversia tra la A. M. Kft. e il Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Direzione per il contenzioso dell'Amministrazione nazionale delle imposte e delle dogane, Ungheria) in merito al diniego, da parte di quest'ultimo, del beneficio del diritto a detrazione dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) assolta a monte dalla A. M. per servizi pubblicitari.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

3. L'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della direttiva IVA così dispone:

«Sono soggette all'IVA le operazioni seguenti:

(...)

c) 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 73 della direttiva IVA prevede quanto segue:

«Per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi diverse da quelle di cui agli articoli da 74 a 77, la base imponibile comprende tutto ciò che costituisce il corrispettivo versato o da versare al fornitore o al prestatore per tali operazioni da parte dell'acquirente, del destinatario o di un terzo, comprese le sovvenzioni direttamente connesse con il prezzo di tali operazioni».

5. In forza dell'articolo 80, paragrafo 1, della direttiva IVA, nei casi elencati da tale disposizione, allo scopo di prevenire l'elusione o l'evasione fiscale gli Stati membri possono prendere misure affinché, per la cessione di beni e la prestazione di servizi a destinatari con cui sussistono legami familiari o altri stretti vincoli personali, gestionali, di associazione, di proprietà, finanziari o giuridici quali definiti dallo Stato membro, la base imponibile sia pari al valore normale dell'operazione.

6. L'articolo 168, lettera a), della direttiva IVA così stabilisce:

«Nella misura in cui i beni e i servizi sono impiegati ai fini di sue operazioni soggette ad imposta, il soggetto passivo ha il diritto, nello Stato membro in cui effettua tali operazioni, di detrarre dall'importo dell'imposta di cui è debitore gli importi seguenti:



a) l'IVA dovuta o assolta in tale Stato membro per i beni che gli sono o gli saranno ceduti e per i servizi che gli sono o gli saranno resi da un altro soggetto passivo».

7. Ai sensi dell'articolo 176, primo comma, della direttiva IVA:

«Il Consiglio [dell'Unione europea], deliberando all'unanimità su proposta della Commissione [europea], stabilisce le spese che non danno diritto a detrazione dell'IVA. In ogni caso, saranno escluse dal diritto a detrazione le spese non aventi un carattere strettamente professionale, quali le spese suntuarie, di divertimento o di rappresentanza».

Diritto ungherese

8. L'articolo 119, paragrafo 1, dell'az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (legge n. CXXVII del 2007, relativa all'imposta sul valore aggiunto; in prosieguo: la «legge sull'IVA») prevede che il diritto a detrazione dell'imposta sorge - salvo disposizioni contrarie di legge - nel momento in cui si deve liquidare l'imposta dovuta corrispondente all'imposta a monte, anche qualora il calcolo di detto ammontare sia effettuato ai sensi dell'articolo 196/B, paragrafo 2), lettera a), di detta legge.

9. L'articolo 120, lettera a), della legge sull'IVA dispone che, nella misura in cui il soggetto passivo - agendo in quanto tale - utilizzi o sfrutti in altro modo i beni o i servizi per effettuare cessioni di beni o prestazioni di servizi soggette ad imposta, ha il diritto di detrarre dall'importo dell'imposta di cui è debitore l'imposta che gli sia stata addebitata da un altro soggetto passivo, incluse le persone o gli organismi soggetti all'imposta semplificata sulle società, in occasione dell'acquisto dei beni o dell'utilizzo dei servizi.

10. L'articolo 8, paragrafo 1, lettera d), dell'az társasági adóról és az osztalék adóról szóló 1996. évi LXXXI. törvény (legge n. LXXXI del 1996, relativa all'imposta sulle società e sui dividendi; in prosieguo: la «legge relativa all'imposta sul reddito delle società»), stabilisce che il risultato al lordo dell'imposta sarà maggiorato degli importi calcolati come costi o spese e applicati alla riduzione di detto risultato - inclusi gli ammortamenti per deprezzamento di immobilizzazioni immateriali o materiali - che non hanno alcun nesso con l'attività imprenditoriale o generatrice di ricavi, tenendo conto in particolare di quanto disposto nell'allegato 3 della medesima legge.

11. Il punto 4 dell'allegato 3 della legge relativa all'imposta sul reddito delle società così dispone:

«Ai sensi dell'articolo 8, paragrafo 1, lettera d), non sono considerati spese o costi sostenuti nell'interesse dell'attività imprenditoriale, in particolare: il corrispettivo (totale o parziale) per un servizio superiore a 200 000 fiorini ungheresi (HUF) [(circa EUR 555)], IVA esclusa, qualora le circostanze (quali, in particolare, l'attività imprenditoriale del soggetto passivo, il suo fatturato, la natura del servizio o il corrispettivo previsto per quest'ultimo) consentano di concludere con certezza che il ricorso a tale servizio è contrario ai requisiti di una gestione ragionevole; i corrispettivi per servizi resi dal medesimo soggetto allo stesso titolo durante un esercizio fiscale sono presi in considerazione congiuntamente».

Procedimento principale e questioni pregiudiziali



12. La A.M. è una società ungherese attiva nel settore degli impianti elettrici.
13. Nel corso del 2014, la A. M. ha concluso con la società Sziget-Reklám Kft. un contratto avente ad oggetto la fornitura di servizi pubblicitari consistenti nell'apporre adesivi pubblicitari recanti l'insegna della A. M. su automobili in occasione di un campionato di corsa automobilistico in Ungheria. Tali servizi sono stati oggetto di dodici fatture emesse nel 2014 dalla Sziget-Reklám, per un importo totale di HUF 48 000 000 (circa EUR 133 230), maggiorato dell'IVA, fissata ad un'aliquota del 27%, corrispondente alla somma di HUF 12 960 000 (circa EUR 35 970). La A. M. ha detratto l'IVA assolta per tali servizi nelle sue dichiarazioni fiscali relative al periodo compreso tra il 1° gennaio e il 31 dicembre 2014.
14. A seguito di un controllo a posteriori di dette dichiarazioni, l'amministrazione finanziaria ungherese di primo grado ha negato tale detrazione. Inoltre, a titolo di rettifica fiscale, essa ha imposto alla A. M. il pagamento di una somma corrispondente all'importo dell'IVA indebitamente detratta e le ha inflitto una sanzione tributaria di importo pari a HUF 3 240 000 (circa EUR 8 991), nonché una penalità di mora pari a HUF 868 000 (circa EUR 2 409). Detta amministrazione finanziaria ha ritenuto che le spese relative ai servizi pubblicitari di cui trattasi non costituissero un costo connesso ad operazioni soggette ad imposta generatrici di ricavi per la A. M. e che l'IVA assolta dalla A. M. non fosse quindi detraibile in forza dell'articolo 120 della legge sull'IVA.
15. A sostegno della sua decisione, la summenzionata amministrazione finanziaria ha dedotto pareri di periti giudiziari in materia fiscale e pubblicitaria. Secondo questi ultimi, i succitati servizi pubblicitari erano troppo costosi e non erano, di fatto, proficui per la A. M., in particolare alla luce della natura della clientela di tale società, vale a dire cartiere, laminatoi a caldo e altri impianti industriali, le cui decisioni commerciali non potevano essere influenzate da adesivi figuranti su automobili da corsa. La stessa amministrazione finanziaria ha precisato, al riguardo, che il contratto di servizi pubblicitari non soddisfaceva i requisiti di una «gestione ragionevole», ai sensi del punto 4 dell'allegato 3 della legge relativa all'imposta sul reddito delle società.
16. La A. M. ha proposto un ricorso amministrativo dinanzi all'amministrazione finanziaria di secondo grado, la quale ha respinto detto ricorso e confermato la decisione dell'amministrazione finanziaria di primo grado.
17. È in tale contesto che la A. M. ha adito il giudice del rinvio al fine di chiedere l'annullamento delle decisioni delle amministrazioni finanziarie ungheresi di primo grado e di secondo grado. La A. M. sostiene che il diritto a detrazione dell'IVA può essere esercitato anche se la spesa effettuata dal soggetto passivo non è stata né ragionevole né economicamente redditizia, cosicché l'asserita mancanza di valore pubblicitario dei servizi resi non inciderebbe su tale diritto. Parimenti, il requisito della proficuità quantificabile, elemento per elemento, sarebbe contrario al diritto dell'Unione, poiché la finalità del sistema comune dell'IVA consiste nel garantire una perfetta neutralità dell'imposizione fiscale per tutte le attività economiche, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di dette attività, purché queste siano, in linea di principio, di per sé soggette all'IVA. La A. M. aggiunge che la base imponibile corrisponde al corrispettivo effettivamente ricevuto dal prestatore, nel caso di specie la Sziget-Reklám, cosicché non le



si potrebbe negare il diritto a detrazione per il motivo che il prezzo versato a detto prestatore sarebbe asseritamente sproporzionato.

18. La Direzione per il contenzioso dell'Amministrazione nazionale delle imposte e delle dogane afferma, dal canto suo, che l'assenza di razionalità economica osta all'esercizio del diritto a detrazione dell'IVA. Essa sostiene inoltre che l'articolo 80, paragrafo 1, della direttiva IVA consente di rettificare la base imponibile quale indicata in una fattura, qualora quest'ultima non corrisponda a un valore normale di mercato, come avverrebbe nel caso di specie.

19. Il giudice del rinvio considera che la questione fondamentale che si pone nell'ambito della controversia principale consiste nello stabilire se un soggetto passivo che esercita esclusivamente un'attività imponibile abbia diritto alla detrazione dell'IVA pagata a monte solo qualora possa dimostrare in modo oggettivo, basandosi su dati concreti, la proficuità del servizio di cui si è avvalso. Secondo tale giudice, l'articolo 120, lettera a), della legge sull'IVA, il quale contiene i termini «sfrutti in altro modo», richiederebbe, in base al suo significato in lingua ungherese, un utilizzo che conduca a un risultato, nonché uno sfruttamento efficiente e redditizio. Orbene, detto giudice si interroga sulla conformità di un siffatto requisito alla luce del diritto dell'Unione. Pertanto, occorrerebbe chiarire se l'articolo 168, lettera a), della direttiva IVA debba essere interpretato nel senso che la detraibilità dell'IVA implichi necessariamente una redditività dimostrabile, che assume la forma di un aumento del fatturato del soggetto passivo.

20. In tale contesto, il giudice del rinvio ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se l'articolo 168, [prima frase e] lettera a), della [direttiva IVA] debba o possa essere interpretato nel senso che, ai sensi di tale disposizione - a motivo dell'espressione «sono impiegati» in essa contenuta -, la detrazione dell'IVA di un'operazione che rientra nell'ambito di applicazione della direttiva IVA non può essere negata poiché, secondo la valutazione dell'amministrazione finanziaria, il servizio reso dall'emittente della fattura nel contesto di un'operazione realizzata tra parti indipendenti non è "proficuo" per le attività soggette a imposta del destinatario della fattura, in quanto:

- il valore del servizio (servizio pubblicitario) fornito dalla parte che emette la fattura è sproporzionato rispetto al profitto (fatturato/aumento del fatturato) determinato dallo stesso servizio per il suo destinatario o

- detto servizio (servizio pubblicitario) non ha generato alcun fatturato per il suo destinatario.

2) Se l'articolo 168, [prima frase e] lettera a), della direttiva IVA debba o possa essere interpretato nel senso che, ai sensi di tale disposizione, la detrazione dell'IVA di un'operazione che rientra nell'ambito di applicazione della direttiva IVA può essere negata poiché, secondo la valutazione dell'amministrazione finanziaria, il servizio reso dall'emittente della fattura nel contesto di un'operazione realizzata tra parti indipendenti ha un valore sproporzionato, in quanto il servizio (servizio pubblicitario) è costoso e il suo prezzo è eccessivo rispetto a uno o più altri servizi presi a titolo di confronto».



Sulle questioni pregiudiziali

21. Con le sue questioni pregiudiziali, che è opportuno esaminare congiuntamente, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 168, lettera a), della direttiva IVA debba essere interpretato nel senso che un soggetto passivo non può detrarre l'IVA assolta a monte per servizi pubblicitari per il motivo, da un lato, che il prezzo fatturato per siffatti servizi sarebbe eccessivo rispetto a un valore di riferimento definito dall'amministrazione finanziaria nazionale e, dall'altro, che i suddetti servizi non avrebbero dato luogo a un aumento del fatturato di tale soggetto passivo.

22. Ai sensi dell'articolo 168, lettera a), della direttiva IVA, nella misura in cui i beni e i servizi sono impiegati ai fini di sue operazioni soggette ad imposta, il soggetto passivo ha il diritto, nello Stato membro in cui effettua tali operazioni, di detrarre dall'importo dell'imposta di cui è debitore l'IVA dovuta o assolta in tale Stato membro per i beni che gli sono o gli saranno ceduti e per i servizi che gli sono o gli saranno resi da un altro soggetto passivo.

23. A tal proposito, occorre ricordare che, secondo una giurisprudenza costante, il diritto a detrazione costituisce parte integrante del meccanismo dell'IVA e, in linea di principio, non può essere soggetto a limitazioni. Detto diritto si esercita immediatamente per tutte le imposte che hanno gravato sulle operazioni effettuate a monte. Il sistema delle detrazioni, infatti, è inteso ad esonerare interamente l'imprenditore dall'IVA dovuta o assolta nell'ambito di tutte le sue attività economiche. Il sistema comune dell'IVA garantisce la neutralità dell'imposizione fiscale per tutte le attività economiche, indipendentemente dallo scopo o dai risultati delle stesse, purché tali attività siano, in linea di principio, di per sé soggette all'IVA. Il soggetto passivo è autorizzato a detrarre l'IVA dovuta o versata per i beni o servizi acquistati quando questi, agendo in quanto tale nel momento dell'acquisto di detti beni o servizi, li impieghi ai fini di sue operazioni soggette ad imposta (sentenze del 14 settembre 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, punti da 25 a 27, e del 16 settembre 2020, Mitteldeutsche Hartstein-Industrie, C-528/19, EU:C:2020:712, punti da 23 a 25 e giurisprudenza ivi citata).

24. Nel caso di specie, il giudice del rinvio si interroga sul significato del termine «impiegati», come utilizzato nel testo dell'articolo 168, lettera a), della direttiva IVA. In particolare, esso si chiede se il carattere eccessivo del prezzo fatturato per i servizi resi al soggetto passivo, da un lato, e la circostanza che detti servizi non abbiano generato alcun aumento del fatturato in capo al soggetto passivo, dall'altro, siano tali ostacolare il diritto di detrarre l'IVA assolta a monte per i succitati servizi.

25. In primo luogo, per quanto riguarda la constatazione relativa al carattere eccessivo del prezzo fatturato per servizi resi al soggetto passivo e la sua incidenza sul diritto a detrazione, occorre rilevare, da un lato, che l'applicazione dell'articolo 168, lettera a), della direttiva IVA presuppone l'esistenza, a monte, di un'operazione che sia a sua volta soggetta all'IVA.

26. Al riguardo, da giurisprudenza costante discende che una prestazione di servizi è effettuata a titolo oneroso, ai sensi della direttiva IVA, e configura pertanto un'operazione imponibile, soltanto quando tra il prestatore e il beneficiario intercorre un rapporto



giuridico nel corso del quale vengano scambiate prestazioni reciproche; la remunerazione percepita dal prestatore costituisce l'effettivo controvalore del servizio fornito al beneficiario. Ciò si verifica quando sussiste un nesso diretto tra il servizio reso e il controvalore ricevuto, quando cioè le somme versate costituiscano l'effettivo corrispettivo di un servizio individualizzabile fornito nell'ambito di un rapporto giuridico all'interno del quale avviene uno scambio di reciproche prestazioni (sentenza del 21 gennaio 2021, UCMR - ADA, C-501/19, EU:C:2021:50, punto 31 e giurisprudenza ivi citata).

27. Sussiste un nesso diretto quando due prestazioni si condizionano reciprocamente, vale a dire l'una è effettuata solo a condizione che lo sia anche l'altra, e viceversa (sentenza dell'11 marzo 2020, San Domenico Vetraria, C-94/19, EU:C:2020:193, punto 26 e giurisprudenza ivi citata). Per contro, la circostanza che un'operazione economica sia effettuata ad un prezzo superiore o inferiore al prezzo di costo, e dunque a un prezzo superiore o inferiore al prezzo normale di mercato, è irrilevante rispetto alla qualificazione di operazione a titolo oneroso, in quanto una siffatta circostanza non è tale da compromettere il nesso diretto esistente tra le prestazioni di servizi effettuate o da effettuare e il corrispettivo ricevuto o da ricevere, il cui importo è stabilito in anticipo e secondo criteri chiaramente individuati (sentenza del 15 aprile 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, punto 43 e giurisprudenza ivi citata).

28. Dall'altro lato, per quanto riguarda l'importo dell'IVA che può essere detratto dal soggetto passivo, è opportuno ricordare che, secondo la giurisprudenza richiamata al punto 23 della presente sentenza, il diritto a detrazione è esercitato, in linea di principio, per tutte le imposte che hanno gravato sulle operazioni effettuate a monte, e tali imposte sono calcolate in funzione della base imponibile applicabile. Secondo la regola generale enunciata all'articolo 73 della direttiva IVA, per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi diverse da quelle di cui agli articoli da 74 a 77 di detta direttiva, la base imponibile comprende tutto ciò che costituisce il corrispettivo versato o da versare al fornitore o al prestatore per tali operazioni da parte dell'acquirente, del destinatario o di un terzo, comprese le sovvenzioni direttamente connesse con il prezzo di tali operazioni. Si tratta quindi del corrispettivo stabilito tra le parti e versato al fornitore o al prestatore, e non di un valore oggettivo, come il valore di mercato o un valore di riferimento determinato dall'amministrazione finanziaria.

29. Se è vero che l'articolo 80 della direttiva IVA istituisce, allo scopo di prevenire l'elusione e l'evasione fiscale, un'eccezione a detta regola generale, prevedendo che la base imponibile possa corrispondere al valore normale dell'operazione di cui trattasi, si deve tuttavia ricordare che tale disposizione riguarda soltanto la cessione di beni e la prestazione di servizi a destinatari con cui sussistono legami familiari o altri stretti vincoli personali, gestionali, di associazione, di proprietà, finanziari o giuridici quali definiti dallo Stato membro interessato.

30. In secondo luogo, per quanto riguarda la constatazione dell'assenza di aumento del fatturato del soggetto passivo, la quale dimostrerebbe che i servizi resi a quest'ultimo a monte non sono proficui, occorre anzitutto ricordare che l'articolo 168, lettera a), della direttiva IVA presuppone che i beni e i servizi acquistati a monte dal soggetto passivo siano impiegati ai fini di sue operazioni soggette ad imposta. In particolare, ai sensi dell'articolo 176, primo comma, della direttiva IVA, sono espressamente escluse dal diritto



a detrazione le spese non aventi un carattere strettamente professionale, quali le spese suntuarie, di divertimento o di rappresentanza. Pertanto, se è vero che la spesa sostenuta dal soggetto passivo a monte deve rivestire carattere professionale e che i beni o i servizi acquistati devono essere impiegati ai fini di operazioni soggette ad imposta del soggetto passivo, né l'articolo 168, lettera a), né l'articolo 176, primo comma, della direttiva subordinano tuttavia l'esercizio del diritto a detrazione a un criterio relativo all'aumento del fatturato del soggetto passivo né, in termini più generali, a un criterio di redditività economica dell'operazione effettuata a monte.

31. Per contro, secondo costante giurisprudenza, la sussistenza di un nesso diretto e immediato tra una specifica operazione a monte ed una o più operazioni a valle, che conferiscono il diritto a detrazione, è necessaria, in via di principio, affinché il diritto a detrazione dell'IVA assolta a monte sia riconosciuto al soggetto passivo e al fine di determinare la portata di siffatto diritto. 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, e del 16 settembre 2020, Mitteldeutsche Hartstein-Industrie, C-528/19, EU:C:2020:712, punto 26 e giurisprudenza ivi citata).

32. Risulta parimenti da giurisprudenza costante che, anche in mancanza di un nesso del genere, il diritto a detrazione è ammesso a beneficio del soggetto passivo qualora i costi delle operazioni 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 (sentenze del 14 settembre 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, punto 29, e del 16 settembre 2020, Mitteldeutsche Hartstein-Industrie, C-528/19, EU:C:2020:712, punto 27 e giurisprudenza ivi citata).

33. Ne deriva che l'esistenza del diritto a detrazione è determinata in funzione delle operazioni a valle alle quali le operazioni a monte sono destinate. La sussistenza di un nesso diretto e immediato presuppone che il costo delle prestazioni a monte sia incorporato rispettivamente nel prezzo di operazioni specifiche a valle o nel prezzo dei beni o dei servizi forniti dal soggetto passivo nel contesto delle sue attività economiche (v., in tal senso, sentenza del 16 settembre 2020, Mitteldeutsche Hartstein-Industrie, C-528/19, EU:C:2020:712, punto 28 e giurisprudenza ivi citata).

34. Spetta alle amministrazioni finanziarie e ai giudici nazionali prendere in considerazione tutte le circostanze in presenza delle quali si siano svolte le operazioni in questione e tener conto unicamente delle operazioni che siano oggettivamente connesse all'attività imponibile del soggetto passivo. La sussistenza di un tale nesso deve dunque essere valutata alla luce del contenuto oggettivo dell'operazione considerata (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 16 settembre 2020, Mitteldeutsche Hartstein-Industrie, C-528/19, EU:C:2020:712, punto 30 e giurisprudenza ivi citata).

35. Nell'ambito di detta valutazione, l'assenza di aumento del fatturato del soggetto



passivo non può incidere sull'esercizio del diritto a detrazione. Infatti, come ricordato al punto 23 della presente sentenza, il sistema comune dell'IVA garantisce la neutralità dell'imposizione fiscale per tutte le attività economiche, indipendentemente dallo scopo o dai risultati delle stesse, purché dette attività siano, in linea di principio, di per sé soggette all'IVA. Pertanto, il diritto a detrazione, una volta sorto, rimane acquisito anche se, successivamente, l'attività economica prevista non è stata realizzata e, pertanto, non ha dato luogo ad operazioni soggette ad imposta o se il soggetto passivo non ha potuto utilizzare i beni o i servizi che hanno dato luogo a detrazione nell'ambito di operazioni imponibili a causa di circostanze estranee alla sua volontà (sentenza del 12 novembre 2020, Sonaecom, C-42/19, EU:C:2020:913, punti 38 e 40 e giurisprudenza ivi citata).

36. Nel caso di specie, nei limiti in cui l'operazione effettuata a monte, ossia la fornitura di servizi pubblicitari alla A. M., costituisce un'operazione soggetta all'IVA, conformemente ai principi ricordati ai punti 26 e 27 della presente sentenza, la circostanza che il prezzo pagato sia superiore al prezzo di mercato o a un eventuale valore di riferimento determinato dall'amministrazione finanziaria per servizi pubblicitari analoghi non può giustificare un diniego dell'esercizio del diritto a detrazione a scapito del soggetto passivo.

37. In tale contesto, l'importo dell'IVA che può essere detratta dovrà essere determinato conformemente alla base imponibile pertinente, alla luce dei requisiti esposti al punto 28 della presente sentenza, ossia in funzione del corrispettivo effettivamente pagato dal soggetto passivo, quale risulta dalle fatture prodotte da quest'ultimo. Per contro, l'articolo 80 della direttiva IVA è privo di pertinenza in quanto il procedimento principale riguarda un'operazione tra parti indipendenti.

38. Tenuto conto delle circostanze oggetto del procedimento principale, il giudice del rinvio dovrà valutare, alla luce del contenuto oggettivo dei servizi pubblicitari di cui trattasi nel procedimento principale, se questi ultimi presentino un nesso diretto e immediato con un'operazione effettuata a valle che conferisce il diritto a detrazione o, in mancanza, con il complesso delle attività economiche della A. M., a titolo di sue spese generali, o se detti servizi costituiscano spese di rappresentanza prive di carattere strettamente professionale, ai sensi dell'articolo 176, primo comma, della direttiva IVA.

39. Spetterà al giudice del rinvio stabilire, in particolare, se l'apposizione di adesivi pubblicitari su automobili in occasione del campionato di corsa automobilistico di cui trattasi nel procedimento principale avesse come scopo la promozione dei beni e dei servizi commercializzati dalla A. M., cosicché essa possa figurare tra le spese generali dell'impresa, o se, al contrario, la spesa sostenuta in tale occasione si riveli priva di qualsivoglia carattere professionale e di qualsivoglia nesso con l'attività economica della suddetta impresa. Conformemente a quanto constatato al punto 35 della presente sentenza, la circostanza che i servizi acquistati dalla A. M. non abbiano determinato un aumento del suo fatturato è irrilevante ai fini di detta valutazione.

40. Alla luce dell'insieme delle considerazioni che precedono, occorre constatare che l'articolo 168, lettera a), della direttiva IVA deve essere interpretato nel senso che un soggetto passivo può detrarre l'IVA assolta a monte per servizi pubblicitari ove una siffatta prestazione di servizi costituisca un'operazione soggetta all'IVA, ai sensi dell'articolo 2 della direttiva IVA, e ove essa presenti un nesso diretto e immediato con



una o più operazioni imponibili a valle o con il complesso delle attività economiche del soggetto passivo, a titolo di sue spese generali, senza che sia necessario prendere in considerazione la circostanza che il prezzo fatturato per i suddetti servizi sia eccessivo rispetto a un valore di riferimento definito dall'amministrazione finanziaria nazionale o che tali servizi non abbiano dato luogo a un aumento del fatturato di detto soggetto passivo.

Sulle spese

41. 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.

P.Q.M.

dichiara:

L'articolo 168, lettera a), 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 un soggetto passivo può detrarre l'imposta sul valore aggiunto (IVA) assolta a monte per servizi pubblicitari ove una siffatta prestazione di servizi costituisca un'operazione soggetta all'IVA, ai sensi dell'articolo 2 della direttiva 2006/112, e ove essa presenti un nesso diretto e immediato con una o più operazioni imponibili a valle o con il complesso delle attività economiche del soggetto passivo, a titolo di sue spese generali, senza che sia necessario prendere in considerazione la circostanza che il prezzo fatturato per i suddetti servizi sia eccessivo rispetto a un valore di riferimento definito dall'amministrazione finanziaria nazionale o che tali servizi non abbiano dato luogo a un aumento del fatturato di detto soggetto passivo.

