



Le **spese di pubblicità**, le **spese amministrative** e le **commissioni di intermediazione** sostenute da un promotore immobiliare nell'ambito di una vendita di appartamenti, sono **integralmente detraibili** anche se le stesse **vanno a beneficio parziale del terzo proprietario** del terreno sul quale sono stati costruiti gli immobili.

Ciò a condizione che:

- vi sia un **nesso diretto e immediato** tra le spese e l'attività del promotore immobiliare;
- il vantaggio per il terzo sia **accessorio** rispetto alle esigenze del promotore.

Questo il principio sancito dalla Corte di Giustizia UE, nella sentenza 1.10.2020 relativa alla causa C-405/19, nella quale è stato altresì chiarito che la **detrazione integrale dell'IVA** delle spese generali di un soggetto passivo non è inficiata dal fatto che di tali spese ne giovi anche un soggetto terzo, in presenza delle predette condizioni.

L'**integrale detraibilità** è riconosciuta anche se le spese di pubblicità **non rientrano nelle spese generali** del soggetto passivo, ma sono **imputabili a operazioni realizzate "a valle"**, a condizione che venga sempre rispettato il **nesso immediato e diretto** con le operazioni imponibili compiute **"a valle"** dal soggetto passivo.

#### IL FATTO OGGETTO DELLA CAUSA C-405/19

Una società belga si occupava della **costruzione e della vendita** di complessi residenziali edificati su **terreni appartenenti a terzi**. Le quote indivise del terreno venivano **vendute direttamente dai terzi proprietari** dei terreni stessi.

La società si faceva carico delle spese di pubblicità, delle spese amministrative e delle commissioni di intermediazione e **detraeva integralmente** l'IVA relativa alle stesse. L'Amministrazione finanziaria considerava detraibile per tali spese **solo l'IVA riferita alla vendita degli edifici** e non quella riferibile alle "parti" di terreni di proprietà di terzi.

La società presentava ricorso, accolto dal Tribunale di primo grado che considerava la vendita dell'edificio e del terreno come un'unica cessione. Le spese di pubblicità, le spese amministrative e le commissioni di intermediazione potevano quindi **rientrare nelle spese generali** della società, anche se i proprietari dei terreni traevano vantaggio da tali servizi nelle rispettive vendite.

Il Giudice d'appello, accogliendo il ricorso presentato dall'Amministrazione finanziaria belga avverso la sentenza di primo grado, riteneva invece che **tali spese non rientrassero in quelle generali** della società, in quanto avrebbero dovuto essere sopportate dai proprietari dei terreni per la parte relativa alla vendita degli stessi.

A seguito del ricorso presentato dalla società, il Giudice del rinvio ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte di Giustizia UE 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".*

**LA SENTENZA 1.10.2020 CAUSA C-405/19**

I Giudici comunitari rammentano innanzitutto che il **diritto a detrarre l'IVA** gravante sull'acquisto di beni / 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 alla detrazione, ossia che **tra le stesse vi sia un nesso immediato e diretto**.

La detrazione è ammessa anche **in assenza del nesso immediato e diretto** solo se i costi dei servizi acquistati "a monte" **fanno parte delle spese generali** del soggetto passivo e, in quanto tali, sono **elementi costitutivi** del prezzo dei beni / servizi che lo stesso fornisce.

Nel caso di specie, le **spese di pubblicità / amministrative / commissioni di intermediazione** sono state **sostenute da un promotore immobiliare** nell'ambito di una vendita di appartamenti, ma **delle stesse ne beneficiavano anche i terzi proprietari** dei terreni sui quali gli appartamenti insistono e dagli stessi venduti contestualmente agli appartamenti.

Secondo i Giudici comunitari, **il fatto che un terzo benefici** delle spese sostenute da un soggetto passivo **non impedisce a quest'ultimo di detrarre l'IVA** relativa a tali spese, alle seguenti condizioni:

- vi sia un **nesso diretto e immediato** tra le spese e l'attività economica del promotore immobiliare;
- il vantaggio per il terzo sia **accessorio** rispetto alle esigenze dell'impresa del promotore. In particolare, il vantaggio del terzo risulta accessorio quando, come nel caso di specie, deriva da una prestazione di servizi **effettuata nell'interesse proprio del soggetto passivo**.

La Corte di Giustizia UE ha inoltre precisato che l'integrale detraibilità è riconosciuta **anche se** le spese di pubblicità **non rientrano nelle spese generali** del soggetto passivo, ma sono **imputabili a operazioni realizzate "a valle"** (nel caso di specie la vendita degli appartamenti) a condizione che sia sempre rispettato il **nesso immediato e diretto** con le operazioni imponibili del soggetto passivo.

Diversamente, se le spese di pubblicità **non sono sostenute per la vendita degli immobili** del soggetto passivo, ma **per la vendita dei terreni effettuata dal terzo** proprietario, il nesso immediato e diretto **viene meno** e l'IVA non risulta detraibile.

Spetta quindi al Giudice del rinvio determinare la **portata del diritto** a favore del soggetto passivo.

Il fatto che quest'ultimo possa **trasferire sul terzo una parte delle spese** costituisce un indizio secondo cui tale parte delle spese si riferisce non all'operazione "a valle" compiuta dal soggetto passivo, bensì all'operazione realizzata dal terzo, ma tale elemento di per sé non è sufficiente.

**LA DISCIPLINA NAZIONALE**

In Italia, le spese di pubblicità sono detraibili ai fini IVA, ai sensi dell'art. 19, DPR n. 633/72 se sussiste il principio di inerenza secondo il quale deve ricorrere un **nesso diretto e immediato** tra una specifica operazione "a monte" e una o più operazioni "a valle". L'immediatezza è intesa **in senso funzionale**, per cui il requisito dell'inerenza può essere verificato con riferimento all'attività economica, **al fine di propiziarne lo sviluppo**, ritenendo sussistente il "nesso diretto ed immediato" anche qualora i costi dei servizi siano **ricompresi fra le spese generali** del soggetto passivo.

La giurisprudenza nazionale **appare in linea** con la sentenza in commento. La Corte di Cassazione, infatti, nella sentenza 16.3.2016, n. 5195 trattando il caso di una società che produceva abbigliamento cedendo i capi prodotti ai fini della commercializzazione a due società consorelle e riaddebitando a quest'ultime le spese di pubblicità dalla stessa sostenute per implementare le vendite al dettaglio, ha concluso affermando che:

- per verificare l'inerenza di un costo di pubblicità **sostenuto a favore di un terzo soggetto**, è necessario **"indagare la natura del rapporto tra la società che ha sostenuto la spesa e il terzo, al fine di valutare i vantaggi e l'utilità ritraibili dalla pubblicità svolta a favore del terzo"**;
- per dimostrare il **nesso diretto ed immediato** tra la fruizione del servizio di pubblicità "a monte" e la cessione del bene da distribuire "a valle", è necessario comprovare che i costi di pubblicità riaddebitati siano stati **incorporati nel prezzo applicato** alle società distributrici per la cessione dei beni che esse avrebbero dovuto distribuire.

■