

Downloaded via the EU tax law app / web

SENTENZA DELLA CORTE (Quinta Sezione)

22 ottobre 2015 (*)

«Rinvio pregiudiziale – IVA – Direttiva 2006/112/CE – Articolo 168 – Diritto a detrazione – Detrazione dell'imposta assolta a monte per l'acquisto o per la fabbricazione di beni d'investimento – Percorso ricreativo direttamente destinato all'utilizzo gratuito da parte del pubblico – Utilizzo del percorso ricreativo in vista di operazioni soggette ad imposta»

Nella causa C-126/14,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal Lietuvos vyriausiosios administracinės teisėsaugos komisijos (Corte amministrativa suprema, Lituania), con decisione del 18 febbraio 2014, pervenuta in cancelleria il 17 marzo 2014, nel procedimento

«Sveda» UAB

contro

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,

con l'intervento di:

Klaipėdos apskrities valstybinė mokesčių inspekcija,

LA CORTE (Quinta Sezione),

composta da T. von Danwitz, presidente della Quarta Sezione, facente funzioni di presidente della Quinta Sezione, D. Šváby, A. Rosas, E. Juhász e C. Vajda (relatore), giudici,

avvocato generale: J. Kokott

cancelliere: M. Aleksejev, amministratore

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza del 4 febbraio 2015,

considerate le osservazioni presentate:

- per il governo lituano, da D. Kriaušis, R. Dzikovis e D. Stepanienis, in qualità di agenti;
- per il governo del Regno Unito, da S. Brighthouse, J. Kraehling e M. Holt, in qualità di agenti, assistiti da O. Thomas, barrister;
- per la Commissione europea, da L. Lozano Palacios e A. Steiblytė, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 22 aprile 2015,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'articolo 168 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU L 347, pag. 1; in prosieguo: la «direttiva IVA»).

2 Detta domanda è stata proposta nell'ambito di una controversia tra la «Sveda» UAB (in prosieguo: la «Sveda») e la Valstybin? mokes?i? inspekcija prie Lietuvos Respublikos finans? ministerijos (Ispettorato nazionale delle imposte, facente capo al Ministero delle Finanze della Repubblica di Lituania; in prosieguo: l'«Ispettorato nazionale delle imposte») in merito a una decisione che denega la detrazione dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) che la Sveda ha assolto a monte nel contesto della realizzazione di un percorso ricreativo e di riscoperta della mitologia baltica (in prosieguo: il «percorso ricreativo»).

Contesto normativo

Il diritto dell'Unione

3 L'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva IVA dispone:

«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.

Si considera “attività economica” ogni attività di produzione, di commercializzazione o di prestazione di servizi, comprese le attività estrattive, agricole, nonché quelle di professione libera o assimilate. Si considera, in particolare, attività economica lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi carattere di stabilità».

4 Ai sensi dell'articolo 63 di detta direttiva:

«Il fatto generatore dell'imposta si verifica e l'imposta diventa esigibile nel momento in cui è effettuata la cessione di beni o la prestazione di servizi».

5 L'articolo 167 della stessa direttiva è formulato nel modo seguente:

«Il diritto a detrazione sorge quando l'imposta detraibile diventa esigibile».

6 Il successivo articolo 168 così recita:

«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;

(...)».

Il diritto lituano

7 L'articolo 58, paragrafo 1, punto 1, della legge n. IX-751, del 5 marzo 2002, relativa all'imposta sul valore aggiunto, è così formulato:

«Il soggetto passivo dell'IVA ha diritto alla detrazione dell'IVA assolta a monte e/o all'importazione sui beni e/o i servizi acquistati e/o importati, se detti beni e/o servizi sono destinati ad essere utilizzati per le seguenti attività che questi realizzi:

1) cessione di beni e/o prestazione di servizi soggetti a IVA».

Procedimento principale e questione pregiudiziale

8 La Sveda è una persona giuridica che opera a scopo di lucro nei seguenti ambiti: accoglienza, ristorazione, organizzazione di convegni, fiere e tempo libero, ingegneria e connesse consulenze.

9 Il 2 marzo 2012, la Sveda concludeva un accordo di finanziamento con l'Organismo pagatore nazionale presso il Ministero dell'Agricoltura (Nacionalinė mokėjimo agentūra prie Žemės ūkio ministerijos). Conformemente a tale accordo, essa s'impegnava ad attuare il progetto intitolato «Percorso ricreativo (educativo) della mitologia baltica» e a metterlo gratuitamente a disposizione del pubblico, mentre l'Organismo si accollava fino al 90% dei costi della sua realizzazione. La Sveda restava debitrice dei costi residui.

10 La Sveda detraeva l'IVA relativa all'acquisto ovvero alla fabbricazione di determinati beni d'investimento nell'ambito dei lavori di realizzazione di detto percorso ricreativo e, nella dichiarazione IVA corrispondente al mese di giugno 2012, indicava l'imposta assolta a monte come detraibile. L'Ispettorato nazionale delle imposte del distretto di Klaipėda (Klaipėdos apskrities valstybinė mokesčių inspekcija), investito di una domanda della Sveda di rimborso degli importi IVA in questione, respingeva tuttavia la richiesta dichiarando un tale rimborso ingiustificato. Non era, infatti, dimostrato che i beni e i servizi acquistati fossero stati utilizzati ai fini di un'attività soggetta a IVA. Su tale fondamento, il 24 agosto 2012, l'Ispettorato nazionale delle imposte del distretto di Klaipėda denegava la detrazione delle somme.

11 La Sveda proponeva un ricorso di annullamento della decisione di diniego della detrazione dinanzi al Vilniaus apygardos administracinis teismas (Corte amministrativa regionale di Vilnius). Il ricorso veniva respinto in quanto infondato.

12 La Sveda ha allora proposto ricorso dinanzi al Lietuvos vyriausioji administracinis teismas (Corte amministrativa suprema).

13 Secondo il giudice del rinvio, la Sveda ha effettuato le spese d'investimento in questione in vista di attività economiche in progetto; lo stesso giudice nutre, nondimeno, dubbi sulla detraibilità dell'IVA assolta a monte. Esso s'interroga al riguardo sulla sussistenza di un nesso diretto e immediato tra le spese connesse ai lavori realizzati e le attività economiche previste dalla Sveda, atteso che il percorso ricreativo è destinato direttamente all'utilizzo gratuito da parte del pubblico.

14 Di conseguenza, il Lietuvos vyriausioji administracinis teismas (Corte suprema amministrativa) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se l'articolo 168 della [direttiva IVA] possa essere interpretato nel senso di conferire a un soggetto passivo il diritto di detrarre l'IVA assolta a monte per la fabbricazione o per l'acquisto di beni d'investimento intesi a fini d'impresa, i quali, come quelli del procedimento principale, siano direttamente destinati all'utilizzo gratuito da parte del pubblico, ma possano essere considerati un mezzo per attrarre visitatori in un luogo dove il soggetto passivo progetta di fornire beni e/o servizi nell'esercizio delle sue attività economiche».

Sulla questione pregiudiziale

15 Con la sua questione il giudice del rinvio domanda, in sostanza, se l'articolo 168 della direttiva IVA debba essere interpretato nel senso di conferire, in circostanze come quelle del procedimento principale, a un soggetto passivo il diritto di detrarre l'IVA assolta a monte per la fabbricazione o per l'acquisto di beni d'investimento intesi a un'attività economica progettata, di turismo rurale e ricreativo, i quali siano direttamente destinati all'utilizzo gratuito da parte del pubblico, ma possano consentire la realizzazione di operazioni soggette ad imposta.

16 Al fine di rispondere a tale questione, occorre, in limine, ricordare che il diritto a detrazione previsto dall'articolo 168, lettera a), della direttiva IVA fa parte integrante del meccanismo dell'IVA e, in linea di principio, non può essere limitato. Tale diritto è esercitato immediatamente per la totalità delle imposte che hanno gravato sulle operazioni effettuate a monte (v., in tal senso, sentenza SFK, C?29/08, EU:C:2009:665, punto 55 e giurisprudenza ivi citata).

17 Infatti, il regime delle detrazioni mira a sgravare interamente l'imprenditore dall'onere dell'IVA dovuta o pagata nell'ambito di tutte le sue attività economiche. Il sistema comune dell'IVA garantisce, in tal modo, la neutralità dell'imposizione fiscale per tutte le attività economiche, indipendentemente dallo scopo o dai risultati delle stesse, purché queste siano, in linea di principio, di per sé soggette all'IVA (v., in particolare, sentenza Eon Aset Menidjmont, C?118/11, EU:C:2012:97, punto 43 e giurisprudenza ivi citata).

18 Dall'articolo 168 della direttiva IVA risulta che il soggetto passivo è autorizzato a detrarre l'IVA dovuta o versata per i beni acquistati quando, agendo in quanto tale nel momento in cui acquista tali beni, li utilizza ai fini delle proprie operazioni imponibili (v., segnatamente, sentenza Klub, C?153/11, EU:C:2012:163, punto 36 e giurisprudenza ivi citata).

19 Quanto, in primo luogo, alla questione se la Sveda abbia agito come soggetto passivo al momento della costruzione del percorso ricreativo, ossia ai fini di un'attività economica, ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 1, secondo comma, della direttiva IVA, occorre ricordare che un privato che acquisti beni o servizi ai fini di un'attività economica ai sensi di detta disposizione agisce come soggetto passivo anche se gli stessi non vengano immediatamente impiegati per detta attività economica (v., in tal senso, sentenza Lennartz, C?97/90, EU:C:1991:315, punto 14).

20 È giurisprudenza costante che chiunque effettui spese d'investimento con l'intenzione, confermata da elementi oggettivi, di esercitare un'attività economica, ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva IVA, deve essere considerato un soggetto passivo. Agendo in quanto tale egli ha, quindi, conformemente agli articoli 167 e seguenti di detta direttiva, il diritto di detrarre immediatamente l'IVA dovuta o assolta sulle spese d'investimento sostenute in vista delle operazioni che intende effettuare e che danno diritto a detrazione (v., in tal senso, sentenza Gran Via Moine?ti, C?257/11, EU:C:2012:759, punto 27 e giurisprudenza ivi citata). Tale diritto a detrazione sorge, conformemente agli articoli 63 e 167 della direttiva IVA, nel momento in cui l'imposta detraibile diventa esigibile, ossia all'atto della cessione dei beni (sentenza Klub, C?153/11, EU:C:2012:163, punto 36 e giurisprudenza ivi citata).

21 La questione se il soggetto passivo abbia agito in quanto tale ai fini della sua attività economica è una questione di fatto che deve essere valutata tenendo conto di tutti i dati della fattispecie, tra i quali figurano la natura del bene considerato e il periodo di tempo intercorso tra l'acquisto dello stesso e il suo uso ai fini delle attività economiche del soggetto passivo (v., in tal senso, in particolare, sentenza Klub, C-153/11, EU:C:2012:163, punti 40 e 41 e giurisprudenza ivi citata). Tali valutazioni spettano al giudice del rinvio.

22 Nel caso di specie, il giudice del rinvio ha descritto le spese relative ai beni d'investimento di cui al procedimento principale come, in definitiva, destinate all'esercizio delle attività economiche previste dalla Sveda. Secondo le constatazioni del medesimo giudice, suffragate da elementi oggettivi del fascicolo al suo esame, il percorso ricreativo in questione può essere considerato un mezzo per attrarre visitatori onde rifornirli di beni e di servizi, per esempio vendendo loro souvenir, cibarie e bibite, ma anche offrendogli la possibilità di accedere ad attrazioni e a bagni a pagamento.

23 Da tali constatazioni si può inferire che la Sveda ha acquistato o fabbricato i beni d'investimento in questione con l'intenzione, confermata da elementi oggettivi, di esercitare un'attività economica, sicché ha agito in quanto soggetto passivo ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva IVA.

24 Non inficia punto tale conclusione la circostanza, rilevata dal governo lituano, secondo cui tali beni d'investimento dovranno, ai termini dell'accordo di finanziamento succitato, essere messi a disposizione del pubblico gratuitamente per cinque anni dalla loro acquisizione, tale che per tutto questo tempo non potranno essere utilizzati nel contesto delle attività economiche della Sveda.

25 Infatti, la circostanza che l'accordo di finanziamento non consenta, per la durata di detto periodo, di mettere onerosamente a disposizione il percorso ricreativo di cui al procedimento principale non impedisce alla Sveda di esercitare le attività economiche enunciate al punto 22 della presente sentenza. Più esattamente, secondo il giudice del rinvio, si può considerare che il percorso ricreativo in parola sia destinato ad attrarre visitatori e a incoraggiarli ad acquistare i beni e i servizi soggetti a IVA proposti dalla Sveda. Inoltre, come emerge dalla decisione di rinvio, le spese d'investimento sopportate dalla Sveda, una persona giuridica con scopo di lucro, per la costruzione di detto percorso ricreativo saranno, almeno in parte, coperte dai proventi della fornitura di beni e di servizi nell'ambito di dette attività economiche in progetto.

26 Quanto, in secondo luogo, alla questione se i beni d'investimento di cui trattasi nel procedimento principale siano utilizzati dalla Sveda ai fini di sue operazioni soggette a imposta, conformemente all'articolo 168 della direttiva IVA, risulta dalle constatazioni del giudice del rinvio che l'acquisto o la fabbricazione di detti beni d'investimento sono direttamente destinati a un utilizzo pubblico gratuito, ma s'inseriscono, al contempo, nell'obiettivo della realizzazione ulteriore, da parte del soggetto passivo, di operazioni imponibili.

27 Secondo costante giurisprudenza, la sussistenza di un nesso diretto e immediato tra una specifica operazione a monte e una o più operazioni a valle che danno diritto a detrazione è, in via di principio, necessaria affinché sia riconosciuto al soggetto passivo un diritto a detrarre l'IVA assolta a monte e possa essere determinata la portata di siffatto diritto. Il diritto a detrarre l'IVA gravante a monte sull'acquisto di beni o servizi presuppone che le spese sostenute per acquistare questi ultimi facciano parte degli elementi costitutivi del prezzo delle operazioni tassate a valle che danno diritto a detrazione (v., in particolare, sentenza SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, punto 57).

28 Tuttavia, come ha rilevato l'avvocato generale ai paragrafi 33 e 34 delle conclusioni, la Corte ha ammesso un diritto a detrazione dell'IVA a beneficio del soggetto passivo anche qualora

non possa essere ricostruito un nesso immediato e diretto tra una specifica operazione a monte e una o più operazioni a valle che danno diritto a detrazione, quando i costi sostenuti fanno parte delle spese generali del soggetto passivo e rappresentano, in quanto tali, elementi costitutivi del prezzo dei prodotti o dei servizi che esso fornisce. Costi di tal genere presentano, infatti, un nesso immediato e diretto con il complesso delle attività economiche del soggetto passivo (v., in tal senso, sentenze *Investrand*, C-435/05, EU:C:2007:87, punto 24, e *SKF*, C-29/08, EU:C:2009:665, punto 58).

29 Dalla giurisprudenza della Corte emerge che, nell'ambito dell'applicazione del criterio del nesso diretto, la quale incombe alle amministrazioni finanziarie e ai giudici nazionali, spetta a questi ultimi prendere in considerazione tutte le circostanze in presenza delle quali si sono svolte le operazioni considerate e tenere conto unicamente delle operazioni che sono oggettivamente connesse all'attività imponibile del soggetto passivo. La sussistenza di un tale nesso deve essere valutata alla luce del contenuto oggettivo dell'operazione in questione (v., in tal senso, sentenza *Becker*, C-104/12, EU:C:2013:99, punti 22, 23 e 33 e giurisprudenza ivi citata).

30 Si evince dalle constatazioni effettuate dal giudice del rinvio che, nel procedimento principale, le spese sostenute dalla Sveda per i lavori di costruzione del percorso ricreativo di cui trattasi dovrebbero rientrare in parte nel prezzo dei beni o dei servizi che essa fornirà nell'ambito dell'attività economica progettata.

31 Eppure, il giudice del rinvio nutre dubbi quanto alla sussistenza di un nesso diretto e immediato tra le operazioni a monte e il complesso delle attività economiche previste dalla Sveda, atteso che i beni d'investimento in questione sono direttamente destinati a un uso gratuito da parte del pubblico.

32 Al riguardo, è giurisprudenza della Corte che, qualora beni o servizi acquistati da un soggetto passivo vengano impiegati a fini di operazioni esenti o non rientranti nell'ambito di applicazione dell'IVA, non è possibile né riscossione dell'imposta a valle né detrazione dell'imposta a monte (sentenza *Eon Aset Menidjunt*, C-118/11, EU:C:2012:97, punto 44 e giurisprudenza ivi citata). Infatti, in entrambi i casi, il nesso diretto e immediato tra le spese sostenute a monte e le attività economiche realizzate in seguito dal soggetto passivo è interrotto.

33 Orbene, da un lato, nella decisione di rinvio nulla indica che la messa a disposizione del pubblico del percorso ricreativo considerato nel procedimento principale benefici di un'esenzione ai sensi della direttiva IVA. Dall'altro lato, le spese sostenute dalla Sveda per attuare detto percorso, potendo essere ricondotte, come risulta dal punto 23 della presente sentenza, all'attività economica prevista dal soggetto passivo, non si riferiscono ad attività estranee all'ambito di applicazione dell'IVA.

34 Di conseguenza, l'utilizzo immediato dei beni d'investimento a titolo gratuito non rimette in causa, in circostanze come quelle del procedimento principale, il nesso diretto e immediato tra le operazioni a monte e quelle a valle che danno diritto a detrazione ovvero con il complesso delle attività del soggetto passivo; per questo, tale utilizzo è ininfluenza sulla sussistenza di un diritto a detrazione dell'IVA.

35 Un nesso diretto e immediato tra le spese sostenute dalla Sveda e il complesso delle attività economiche da essa previste appare dunque sussistere, ma il giudice del rinvio dovrà verificarlo.

36 Peraltro, i periodi di rettifica delle detrazioni sono in sé ininfluenti sulla nascita del diritto a detrazione dell'IVA (v., in tal senso, sentenza *Lenartz*, C-97/90, EU:C:1991:315, punti 8 e 20), il quale, secondo la giurisprudenza citata al punto 20 della presente sentenza, è determinato dalla mera qualità in cui l'interessato agisce al momento dell'acquisizione del bene in questione. Fermo

restando che il soggetto passivo dovrà versare poi l'imposta assoluta a monte se, in seguito, dovesse risultare che il bene acquistato o fabbricato a monte non è stato utilizzato ai fini di una sua attività economica.

37 Tutto ciò considerato, occorre rispondere alla questione deferita dichiarando che l'articolo 168 della direttiva IVA deve essere interpretato nel senso di conferire, in circostanze come quelle del procedimento principale, a un soggetto passivo il diritto di detrarre l'IVA assoluta a monte per l'acquisto o per la fabbricazione di beni d'investimento intesi a un'attività economica progettata, di turismo rurale o ricreativo, i quali siano direttamente destinati all'utilizzo gratuito da parte del pubblico, ma possano consentire la realizzazione di operazioni soggette a imposta, se sussiste un nesso diretto e immediato tra le spese connesse alle operazioni a monte e una o più operazioni a valle che danno diritto a detrazione ovvero con il complesso delle attività economiche del soggetto passivo, ciò che spetta al giudice del rinvio verificare sulla base di elementi oggettivi.

Sulle spese

38 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 (Quinta Sezione) dichiara:

L'articolo 168 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 di conferire, in circostanze come quelle del procedimento principale, a un soggetto passivo il diritto di detrarre l'imposta sul valore aggiunto assoluta a monte per l'acquisto o per la fabbricazione di beni d'investimento intesi a un'attività economica progettata, di turismo rurale o ricreativo, i quali siano direttamente destinati all'utilizzo gratuito da parte del pubblico, ma possano consentire la realizzazione di operazioni soggette a imposta, se sussiste un nesso diretto e immediato tra le spese connesse alle operazioni a monte e una o più operazioni a valle che danno diritto a detrazione ovvero con il complesso delle attività economiche del soggetto passivo, ciò che spetta al giudice del rinvio verificare sulla base di elementi oggettivi.

Firme

* Lingua processuale: il lituano.