

SENTENZA DELLA CORTE (Prima Sezione)

14 settembre 2017 (*)

«Rinvio pregiudiziale – Fiscalità – Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto – Direttiva 2006/112/CE – Articolo 26, paragrafo 1, lettera b), e articoli 168 e 176 – Detrazione dell'imposta assolta a monte – Servizi di costruzione o di miglioramento di un bene immobile appartenente ad un terzo – Utilizzazione dei servizi da parte di un terzo e del soggetto passivo – Fornitura del servizio a titolo gratuito ad un terzo – Contabilizzazione dei costi generati per i servizi svolti come componente delle spese generali del soggetto passivo – Determinazione dell'esistenza di un nesso diretto e immediato con l'attività economica del soggetto passivo»

Nella causa C-132/16,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal Varhoven administrativen sad (Corte suprema amministrativa, Bulgaria), con decisione dell'8 dicembre 2015, pervenuta in cancelleria il 1o marzo 2016, nel procedimento

Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» – Sofia

contro

Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments» EOOD,

LA CORTE (Prima Sezione),

composta da R. Silva de Lapuerta, presidente di sezione, E. Regan, A. Arabadjiev, C.G. Fernlund (relatore) e S. Rodin, giudici,

avvocato generale: sig.ra J. Kokott

cancelliere: R. Schiano, amministratore

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza del 1o dicembre 2016,

considerate le osservazioni presentate:

- per il Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» – Sofia, da I. Kirova, in qualità di agente;
- per «Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments» EOOD, da T. Todorov e Z. Naumov, advokati;
- per il governo bulgaro, da M. Georgieva e E. Petranova, in qualità di agenti;
- per la Commissione europea, da L. Lozano Palacios e G. Koleva nonché da D. Roussanov, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 6 aprile 2017,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'articolo 26, paragrafo 1, e degli articoli 168 e 176 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).

2 Tale domanda è stata presentata nel contesto di una controversia tra il Direktor na Direksia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» – Sofia (Direttore della direzione «Ricorsi e prassi in materia di fiscalità e di sicurezza sociale» di Sofia, Bulgaria) e la «Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments» EOOD (in prosieguito: la «Iberdrola»), riguardante due avvisi di rettifica inviati a quest'ultima ed aventi ad oggetto il diritto alla detrazione dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) assolta a monte.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

3 L'articolo 26 della direttiva 2006/112 prevede quanto segue:

«1. 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.

2. Gli Stati membri possono derogare alle disposizioni del paragrafo 1 a condizione che tale deroga non dia luogo a distorsioni della concorrenza».

4 L'articolo 168 della direttiva medesima così dispone:

«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;

(...)».

5 Il successivo articolo 176 così recita:

«Il Consiglio, deliberando all'unanimità su proposta della Commissione, 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.

Fino all'entrata in vigore delle disposizioni di cui al primo comma, gli Stati membri possono mantenere tutte le esclusioni previste dalla loro legislazione nazionale (...) o, per gli Stati membri che hanno aderito alla Comunità dopo tale data, alla data della loro adesione».

Il diritto bulgaro

6 L'articolo 68, paragrafo 1, dello Zakon za danak varhu dobavenata stoynos (legge relativa

all'imposta sul valore aggiunto(1), DV n. 63, del 4 agosto 2006), nel testo applicabile alla controversia principale (in prosieguo: lo «ZDDS»), così prevede:

«Il credito d'imposta è l'importo dell'IVA che un soggetto passivo registrato può detrarre dall'importo dell'IVA dal medesimo dovuta ai sensi della presente legge per le seguenti operazioni:

1) cessioni di beni o prestazioni di servizi ottenute in caso di un'operazione imponibile;

(...)».

7 Ai sensi del successivo articolo 69, paragrafo 1:

«Quando i beni e i servizi sono utilizzati ai fini di cessioni o di prestazioni imponibili effettuate dal soggetto passivo registrato, questi è autorizzato a detrarre:

1) l'IVA sui beni o sui servizi che il fornitore, a sua volta soggetto passivo registrato ai sensi della presente legge, gli ha ceduto o prestato o gli deve cedere o prestare;

(...)».

8 Il successivo articolo 70 così prevede:

«1. Anche in presenza delle condizioni previste dall'articolo 69 o dall'articolo 74, non sussiste il diritto a detrazione dell'IVA assolta a monte qualora:

(...)

2) i beni o i servizi siano destinati a operazioni a titolo gratuito o ad attività diverse dall'attività economica del soggetto passivo;

(...)».

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

9 Il Comune di Tsarevo (Bulgaria) otteneva, in qualità di committente, una licenza edilizia al fine di ripristinare una stazione di pompaggio delle acque reflue a beneficio di un villaggio vacanze situato sul proprio territorio.

10 L'Iberdrola è un investitore privato che in tale villaggio vacanze ha acquistato diversi terreni per erigere immobili comprendenti circa 300 appartamenti destinati a soggiorno stagionale. Sono state rilasciate licenze edilizie anche per spazi destinati a servizi pubblici, aree parcheggio e impianti all'aperto.

11 L'Iberdrola concludeva un contratto con il Comune di Tsarevo avente ad oggetto il ripristino della stazione di pompaggio mediante lavori di costruzione o di ristrutturazione di detta stazione affidandoli ad una società terza.

12 Al termine di tali lavori, gli immobili che l'Iberdrola intende realizzare nel villaggio vacanze potranno essere collegati alla stazione di pompaggio. Il Varhoven administrativen sad (Corte suprema amministrativa, Bulgaria) richiama il parere di un perito secondo cui, senza tale ripristino, il collegamento sarebbe impossibile, dato che la canalizzazione esistente non è sufficiente.

13 Le spese indicate nella fattura relativa al ripristino della stazione di pompaggio sono registrate nei libri contabili della Iberdrola come «oneri dichiarati anticipatamente», a titolo di spese per l'acquisto di beni immobili materiali e, nei conti relativi alle risultanze di gestione, come stock

per gli anni 2009 e 2010. Secondo il perito, sussiste un nesso tra le prestazioni indicate sulla fattura e i beni e i servizi che Iberdrola deve fornire in seguito alla costruzione degli immobili autorizzata sui suoi terreni.

14 L'amministrazione finanziaria riteneva che l'Iberdrola non potesse portare in detrazione l'IVA assolta a monte per un importo pari a 147 635 leva bulgare (BGN) (circa EUR 74 284) notificandole un avviso di accertamento nonché un avviso di rettifica.

15 L'Administrativen sad Sofia - grad (Tribunale amministrativo di Sofia, Bulgaria) annullava tuttavia gli avvisi, in base al rilievo che il Comune di Tsarevo avrebbe beneficiato di una prestazione di servizi a titolo gratuito consistente nella realizzazione di lavori di ripristino della stazione di pompaggio. Tuttavia, la gratuità della prestazione, a suo avviso, non giustificerebbe l'applicazione dell'articolo 70, paragrafo 1, punto 2, dello ZDDS, poiché tali lavori verrebbero utilizzati nell'ambito dell'attività economica dell'Iberdrola, ossia il collegamento alla stazione di pompaggio degli immobili per i quali è stata rilasciata la licenza edilizia. A parere di detto giudice, perché possa essere riconosciuto il diritto a detrarre l'IVA assolta a monte per la prestazione di servizi, occorre che le spese effettuate a tale scopo rientrino nelle spese generali del soggetto passivo e siano un elemento costitutivo del prezzo di tali servizi, restando irrilevante che i lavori effettuati riguardino un bene appartenente al Comune.

16 Il giudice del rinvio si richiama a due sentenze della Corte pronunciate in cause aventi anch'esse ad oggetto l'articolo 70, paragrafo 2, dello ZDDS, vale a dire la sentenza del 16 febbraio 2012, Eon Aset Menidjmont (C?118/11, EU:C:2012:97), e la sentenza del 22 marzo 2012, Klub (C?153/11, EU:C:2012:163). Il giudice medesimo rileva, tuttavia, che tali sentenze hanno dato luogo ad interpretazioni divergenti da parte dei giudici nazionali.

17 Secondo alcuni giudici, oltre al fatto che i lavori sono stati realizzati a titolo gratuito, la circostanza che l'opera appartenga al patrimonio del Comune e non costituisca, quindi, un attivo dell'impresa impedisce di detrarre l'IVA assolta a monte. Secondo altri giudici, per contro, la registrazione delle spese sostenute per i lavori nelle spese generali dell'impresa e l'uso della stazione di pompaggio nell'ambito dell'attività economica d'impresa fanno sorgere il diritto alla detrazione.

18 Il giudice del rinvio sostiene peraltro che, secondo la disposizione nazionale di cui trattasi nel procedimento principale, la circostanza che la prestazione di servizi sia fornita a titolo gratuito è di per sé sufficiente per negare il diritto a detrarre l'IVA assolta a monte e, conseguentemente, anche a prescindere dalla questione se i servizi in esame siano utilizzati nell'ambito dell'attività economica del destinatario dei servizi stessi oppure a fini estranei all'impresa. Il giudice medesimo sottolinea, tuttavia, la differenza rispetto all'articolo 26, paragrafo 1, lettera b), della direttiva 2006/112, che subordina il diniego del diritto a detrazione alla duplice condizione che la prestazione di servizi avvenga a titolo gratuito e che essa sia utilizzata a fini estranei all'attività d'impresa.

19 In tale contesto il Varhoven administrativen sad (Corte suprema amministrativa) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se gli articoli 26, paragrafo 1, lettera b), 168, lettera a), e 176 della direttiva 2006/112 (...) ostino a una disposizione nazionale, quale l'articolo 70, paragrafo 1, punto 2, dello ZDDS, che limiti il diritto di detrarre l'IVA assolta a monte per una prestazione di servizi di costruzione o di ristrutturazione di un bene immobile di proprietà di un terzo, che siano utilizzati sia dal destinatario della prestazione sia dal terzo, per la sola ragione che il terzo benefici a titolo gratuito del risultato di tali servizi, senza tenere conto del fatto che i servizi medesimi saranno utilizzati nell'ambito dell'attività economica del soggetto passivo destinatario.

2) Se gli articoli 26, paragrafo 1, lettera b), 168, lettera a), e 176 della direttiva 2006/112 (...) ostino ad una prassi fiscale che non riconosca il diritto di detrarre l'IVA assolta a monte per la prestazione dei servizi, qualora le spese relative a tali servizi siano contabilizzate nelle spese generali del soggetto passivo, in quanto sostenute ai fini della costruzione o ristrutturazione di un immobile di proprietà di terzi, senza tenere conto del fatto che tale immobile sarà utilizzato anche dal destinatario della prestazione dei servizi di costruzione nell'ambito della propria attività economica».

Sulle questioni pregiudiziali

20 Va osservato, in limine, che la controversia principale e le questioni sottoposte dal giudice del rinvio riguardano la portata del diritto a detrazione previsto dalla direttiva 2006/112 e, più in particolare, dall'articolo 168, lettera a), della medesima.

21 Nei limiti in cui le questioni presentate vertono sull'articolo 176 della direttiva 2006/112, si deve ricordare che la Corte ha già avuto modo di esaminare tale articolo nell'ambito di controversie relative all'articolo 70 dello ZDDS (sentenze del 16 febbraio 2012, Eon Aset Menidjmont, C?118/11, EU:C:2012:97, punti da 71 a 74, e del 18 luglio 2013, AES-3C Maritza East 1, C?124/12, EU:C:2013:488, punti da 45 a 54). Occorre sottolineare che, anche qualora l'articolo 70 dello ZDDS prevedesse l'esclusione del diritto alla detrazione esistente alla data dell'adesione della Repubblica di Bulgaria all'Unione europea, detto articolo 176 consentirebbe di mantenere le esclusioni soltanto ove esse non prevedessero esclusioni generali dal regime di detrazione istituito dalla direttiva 2006/112 e, segnatamente, dall'articolo 168 della stessa (v., in tal senso, sentenza del 23 aprile 2009, PARAT Automotive Cabrio, C?74/08, EU:C:2009:261, punto 29, e la giurisprudenza ivi citata).

22 Per quanto attiene all'articolo 26 della direttiva 2006/112, tale disposizione riguarda l'imponibilità di determinate transazioni. Orbene, nella causa principale, la controversia non ha ad oggetto l'eventuale imponibilità della prestazione effettuata dal soggetto passivo al terzo e il corrispondente obbligo di assolvere l'IVA ad essa connessa, bensì il diritto di portare in detrazione l'IVA assolta a monte che ha gravato sulle spese sostenute dal soggetto passivo al fine di effettuare detta prestazione.

23 Non occorre pertanto esaminare la presente causa alla luce dell'articolo 26.

24 Si deve conseguentemente ritenere che con le sue questioni, che occorre esaminare congiuntamente, il giudice del rinvio chiede, sostanzialmente, se l'articolo 168, lettera a), della direttiva 2006/112 debba essere interpretato nel senso che il soggetto passivo possa legittimamente portare in detrazione l'IVA, assolta a monte per una prestazione di servizi consistente nella costruzione o nella ristrutturazione di un bene immobile di proprietà di un terzo, qualora quest'ultimo benefici a titolo gratuito del risultato di detti servizi e questi ultimi siano destinati ad essere utilizzati tanto dal soggetto passivo quanto dal terzo nell'ambito delle rispettive attività economiche.

25 Quanto alla questione se il diritto alla detrazione previsto dall'articolo 168, lettera a), della direttiva 2006/112 osti ad una disposizione, quale l'articolo 70 dello ZDDS, occorre ricordare che tale diritto costituisce parte integrante del meccanismo dell'IVA e, in linea di principio, non può essere soggetto a limitazioni. Tale diritto si esercita immediatamente per tutte le imposte che hanno gravato sulle operazioni effettuate a monte (v., in tal senso, segnatamente, sentenze del 29 ottobre 2009, SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, punto 55, e del 18 luglio 2013, AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, punto 25).

26 Il sistema delle detrazioni 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, 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, sentenze del 29 ottobre 2009, SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, punto 56, e del 18 luglio 2013, AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, punto 26).

27 Dall'articolo 168 della direttiva 2006/112 risulta che 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 utilizzi ai fini delle proprie operazioni imponibili (v., in tal senso, sentenza del 22 ottobre 2015, Sveda, C-126/14, EU:C:2015:712, punto 18).

28 Secondo costante giurisprudenza, la sussistenza di un nesso diretto ed 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 29 ottobre 2009, SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, punto 57, e del 18 luglio 2013, AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, punto 27).

29 Il diritto a detrazione è tuttavia 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 (v., in particolare, sentenze del 29 ottobre 2009, SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, punto 58, e del 18 luglio 2013, AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, punto 28).

30 Per contro, 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 (v., in tal senso, segnatamente, sentenza del 29 ottobre 2009, SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, punto 59).

31 Dalla giurisprudenza della Corte emerge che, nell'ambito dell'applicazione del criterio del nesso diretto, incombente alle amministrazioni finanziarie e ai giudici nazionali, questi devono 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, sentenza del 22 ottobre 2015, Sveda, C-126/14, EU:C:2015:712, punto 29).

32 Per risolvere la questione se l'Iberdrola, in circostanze come quelle di cui al procedimento principale, abbia diritto a detrarre l'IVA assolta a monte ai fini del ripristino della stazione di pompaggio delle acque reflue, occorre pertanto stabilire se esista un nesso diretto ed immediato tra tale servizio di ripristino, da una parte e, dall'altra, l'operazione soggetta ad imposta effettuata a valle dall'Iberdrola o l'attività economica di detta società.

33 Risulta dall'ordinanza di rinvio che senza il ripristino della stazione di pompaggio, il collegamento ad essa degli immobili che l'Iberdrola intendeva costruire sarebbe stato impossibile, in modo che tale ripristino era indispensabile ai fini della realizzazione del progetto e che, quindi, in sua assenza, l'Iberdrola non avrebbe potuto esercitare la propria attività economica.

34 Tali circostanze sono idonee a dimostrare l'esistenza di un nesso diretto e immediato tra il servizio di ripristino della stazione di pompaggio delle acque reflue appartenente al comune di Tsarevo e l'operazione soggetta ad imposta effettuata a valle dall'Iberdrola, in quanto risulta che tale servizio è stato fornito per consentire a quest'ultima di realizzare il progetto immobiliare oggetto del procedimento principale.

35 La circostanza che il Comune di Tsarevo si avvalga anch'esso di tale servizio non può giustificare che il relativo diritto a detrazione sia negato all'Iberdrola, laddove l'esistenza di tale nesso diretto e immediato sia dimostrata, cosa che spetta al giudice del rinvio verificare.

36 Al riguardo, si dovrà tener conto della circostanza che il servizio di ripristino di cui al procedimento principale effettuato a monte è un elemento costitutivo del prezzo dell'operazione soggetta ad imposta effettuata a valle dall'Iberdrola.

37 Ciò detto, spetterà parimenti al giudice del rinvio esaminare se tale servizio si sia limitato a quanto necessario per garantire il collegamento degli immobili realizzati dalla Iberdrola alla stazione di pompaggio delle acque reflue di cui trattasi nel procedimento principale oppure se sia andato oltre quanto necessario a tale scopo.

38 Nel primo caso, occorrerebbe riconoscere il diritto alla detrazione dell'IVA assolta a monte che ha gravato sull'insieme delle spese sostenute per il ripristino della stazione di pompaggio, spese che possono essere considerate connesse direttamente e immediatamente con le attività economiche del soggetto passivo.

39 Per contro, qualora i lavori di ripristino della stazione di pompaggio in questione andassero oltre le esigenze generate dai soli immobili costruiti dalla Iberdrola, il nesso, diretto e immediato, esistente tra tale servizio e l'operazione soggetta ad imposta effettuata a valle dall'Iberdrola, consistente nella realizzazione di tali immobili, sarebbe in parte interrotto e il diritto alla detrazione dovrebbe quindi essere riconosciuto all'Iberdrola soltanto per l'IVA assolta a monte gravante pro quota sulle spese sostenute per il ripristino della stazione di pompaggio delle acque reflue oggetto del procedimento principale, obiettivamente necessario per consentire all'Iberdrola di effettuare le sue operazioni imponibili.

40 In tal contesto, occorre rispondere alle questioni sottoposte, dichiarando che l'articolo 168, lettera a), della direttiva 2006/112 dev'essere interpretato nel senso che il soggetto passivo ha diritto a detrarre l'IVA assolta a monte per la prestazione di servizi, consistenti nella costruzione o nella ristrutturazione di un bene immobile di cui un terzo sia proprietario, qualora quest'ultimo benefici a titolo gratuito del risultato di tali servizi e questi ultimi siano utilizzati tanto dal soggetto passivo medesimo, quanto dal terzo nell'ambito delle loro attività economiche, nei limiti in cui detti servizi non vadano oltre quanto necessario per consentire al soggetto passivo medesimo di effettuare a valle operazioni soggette ad imposta e il loro costo sia incluso nel prezzo di tali

operazioni.

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.

Per questi motivi, la Corte (Prima Sezione) 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, dev'essere interpretato nel senso che il soggetto passivo ha diritto a detrarre l'imposta sul valore aggiunto assolta a monte per la prestazione di servizi, consistenti nella costruzione o nella ristrutturazione di un bene immobile di cui un terzo sia proprietario, qualora quest'ultimo benefici a titolo gratuito del risultato di tali servizi e questi ultimi siano utilizzati tanto dal soggetto passivo medesimo, quanto dal terzo nell'ambito delle loro attività economiche, nei limiti in cui detti servizi non vadano oltre quanto necessario per consentire al soggetto passivo medesimo di effettuare a valle operazioni soggette ad imposta e il loro costo sia incluso nel prezzo di tali operazioni.

Firme

* Lingua processuale: il bulgaro.

1 Secondo la traduzione nella domanda di pronuncia pregiudiziale.