CORTE DI GIUSTIZIA
DELL'UNIONE EUROPEA

DIREZIONE DELLA RICERCA
E DOCUMENTAZIONE

Scheda tematica

DETRAZIONI DELL'IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO

L'imposta sul valore aggiunto (IVA), che fa parte del diritto dell'Unione da quasi cinque decenni [1], è caratterizzata in particolare, da un lato, dal fatto che si tratta di un'imposta sui consumi generalmente applicabile alle operazioni effettuate dai soggetti passivi nell'ambito delle loro attività economiche, destinata ad essere addebitata solo al consumatore finale e, dall'altro, dal principio di neutralità che deve essere osservato nell'applicazione di tale imposta, il quale implica anche il principio del diritto alla detrazione dell'imposta. Pertanto, il sistema di detrazione mira a esonerare completamente l'imprenditore dall'onere dell'IVA per tutte le sue operazioni che, di per sé, danno diritto alla detrazione. Nella sua giurisprudenza in materia di IVA la Corte ricorda spesso che il diritto a detrazione (e quindi al rimborso dell'imposta pagata) è parte integrante del meccanismo dell'IVA e non può essere, in linea di principio, limitato.

Tuttavia, anche se tale diritto a detrazione dovrebbe, a prima vista, essere sempre applicato per ottenere una tassazione neutrale, sono imposti alcuni limiti a tale diritto. A tal proposito, secondo la giurisprudenza della Corte, è necessario che vi sia un collegamento diretto e immediato tra l'acquisizione di un bene o di un servizio e l'operazione tassata a valle. In altri termini, l'acquisizione dovrebbe, secondo criteri oggettivi, essere destinata a servire l'attività economica del soggetto passivo. Per contro, quando gli acquisti sono effettuati per operazioni esenti o non rientranti nell'ambito di applicazione dell'IVA, non può essere riscossa alcuna imposta a valle e non può essere detratta alcuna imposta a monte.

Nella sua giurisprudenza la Corte ha inoltre stabilito che il diritto dell'Unione non può essere invocato a fini fraudolenti o abusivi. In caso di pratiche abusive, il diritto a detrazione dell'IVA a monte può essere negato con effetto retroattivo, qualora il diritto a detrazione sia stato esercitato in modo abusivo. Pertanto, il giudice nazionale può negare il beneficio del diritto a

[1] 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), e 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).

detrazione se è accertato, alla luce degli elementi oggettivi, che il soggetto passivo sapeva o avrebbe dovuto sapere che, con il suo acquisto, partecipava ad un'operazione che si iscriveva in una frode all'IVA, anche se l'operazione in questione soddisfa i criteri oggettivi su cui si fondano le nozioni di «cessione di beni effettuate da un soggetto passivo che agisce in quanto tale» e di «attività economica».

Di seguito è riportata una selezione di sentenze, classificate per tema, che passa in rassegna la recente giurisprudenza della Corte in materia di detrazione dell'IVA.

I. Principio di neutralità

Come indicato in precedenza, la Corte ha più volte ricordato, nella sua giurisprudenza, che il sistema delle detrazioni previsto dalla direttiva 77/388 e dalla direttiva 2006/112 è inteso ad esonerare interamente l'imprenditore dall'IVA dovuta o assolta nell'ambito di tutte le sue attività economiche. In tal senso, il sistema comune dell'IVA è inteso a garantire la 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, a loro volta soggette all'IVA [2].

La Corte sottolinea altresì che, sebbene gli Stati membri possano adottare provvedimenti in forza dell'articolo 273 della direttiva 2006/112 per assicurare l'esatta riscossione dell'imposta ed evitare frodi, detti provvedimenti non devono tuttavia pregiudicare la neutralità dell'IVA [3].

Orbene, secondo una giurisprudenza costante della Corte, il principio della neutralità fiscale, costituente, in materia di IVA, la trasposizione da parte del legislatore dell'Unione del principio generale della parità di trattamento, richiede in particolare che situazioni diverse non siano trattate in maniera uguale, a meno che un trattamento siffatto non sia obiettivamente giustificato [4].

Sentenza del 1º marzo 2012, Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz (C-280/10, EU:C:2012:107)

Due persone fisiche, futuri soci di una società in nome collettivo polacca, avevano acquistato un bene immobile nel dicembre 2006. Tale acquisto era stato confermato da un ufficiale giudiziario mediante l'emissione di una fattura intestata a detti futuri soci. Tuttavia, la società è stata fondata solo quattro mesi dopo, nell'aprile 2007. In tale occasione, un notaio aveva emesso una fattura intestata a detta società per la redazione dell'atto notarile relativo alla costituzione della società in questione e l'approntamento delle relative copie. La società interessata aveva quindi dichiarato un importo dell'IVA a monte sulla base delle due fatture in questione.

L'amministrazione tributaria aveva negato la detrazione richiesta con la motivazione che l'acquirente del bene immobile, secondo la prima fattura, non era la società stessa, bensì

2 Sentenza del 14 febbraio 1985, Rompelman (268/83, EU:C:1985:74, punto 19).
3 Sentenza del 22 marzo 2012, Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, punto 50).
4 Sentenza del 19 luglio 2012, Lietuvos geležinkeliai (C-250/11, EU:C:2012:496, punti 44 e 45 e giurisprudenza ivi citata).

persone fisiche che, dopo la costituzione di tale società, avevano conferito tale bene nella società stessa a titolo di conferimento in natura. Per quanto riguarda la seconda fattura, l'amministrazione tributaria aveva ritenuto che fosse stata emessa prima che la società in questione fosse iscritta nel registro delle imprese e che quindi fosse stata emessa a nome di una società ancora inesistente. Inoltre, i futuri soci non potevano far valere il diritto a detrazione dell'IVA versata sulle spese di investimento, per il fatto che il conferimento del bene d'investimento in questione costituiva un'operazione esente in base alla normativa nazionale applicabile nel procedimento principale.

A seguito di un ricorso proposto contro il diniego di detrazione, il giudice nazionale ha investito la Corte di una domanda di pronuncia pregiudiziale vertente sulla questione se, da un lato, una società, in persona dei futuri soci, che sostenga spese di investimento prima della sua formale registrazione come società commerciale e prima della sua registrazione ai fini dell'IVA, fosse legittimata, dopo la sua iscrizione nel registro delle società e la sua registrazione ai fini dell'IVA, a far valere il diritto alla detrazione dell'IVA versata a monte in relazione a spese di investimento sostenute in funzione dell'esercizio dell'attività imponibile, ai sensi dell'articolo 9 e degli articoli 168 e 169 della direttiva 2006/112, e se, dall'altro, all'attuazione di tale diritto potesse ostare il fatto che la fattura per l'acquisto del bene immobile era stata intestata ai soci e non alla società.

Al pari delle constatazioni effettuate dalla Corte nelle cause Rompelman (263/83) [5] e INZO (C-110/94) [6], la Corte ha ricordato che gli atti preparatori, sotto forma, in particolare, di acquisto di beni immobili, devono già ritenersi parte integrante delle attività economiche di cui all'articolo 4, paragrafo 1, della direttiva 77/388 e all'articolo 9, paragrafo 1, primo comma, della direttiva 2006/112, le quali possono consistere in vari atti consecutivi (punto 28). Inoltre, il principio della neutralità dell'IVA per quanto riguarda l'imposizione fiscale dell'operatore economico esige che le prime spese di investimento effettuate ai fini di una data operazione siano considerate come attività economiche. A tal proposito, sarebbe in contrasto con tale principio il fatto che queste attività abbiano inizio soltanto nel momento in cui un bene immobile viene effettivamente sfruttato, vale a dire quando comincia a produrre un reddito imponibile (punto 29). Pertanto, chiunque compia siffatti atti di investimento strettamente legati e necessari allo sfruttamento futuro di un bene immobile deve essere considerato come soggetto passivo ai sensi della direttiva 77/388 (punto 30) ed è legittimato a far valere, su tale base, il diritto alla detrazione dell'IVA versata a monte (punto 31). Inoltre, in applicazione del principio di neutralità dell'IVA, un soggetto passivo, il cui unico scopo sociale sia quello di predisporre l'attività economica di un altro soggetto passivo e che non abbia effettuato alcuna operazione imponibile, può far valere il diritto alla detrazione in relazione ad operazioni imponibili realizzate dal secondo soggetto passivo (punto 33). Pertanto, qualora i soci, in applicazione della legislazione nazionale, pur potendo essere considerati soggetti passivi ai fini dell'IVA, siano impossibilitati a valersi delle operazioni imponibili effettuate dalla società in questione al fine di sgravarsi dal costo dell'IVA relativa alle operazioni d'investimento effettuate ai fini ed in funzione dell'attività della società medesima, quest'ultima, al fine di poter garantire la neutralità dell'onere fiscale, deve avere la possibilità di prendere in considerazione tali operazioni d'investimento al momento della detrazione dell'IVA (punto 35).

---

5 Tale causa ha dato luogo alla sentenza del 14 febbraio 1985, Rompelman (268/83, EU:C:1985:74).

6 Tale causa ha dato luogo alla sentenza del 29 febbraio 1996, INZO (C-110/94, EU:C:1996:67).

Secondo la Corte, tale principio fondamentale di neutralità dell'IVA esige altresì che la detrazione dell'imposta a monte sia accordata se i requisiti sostanziali del diritto applicabile all'IVA sono soddisfatti, anche in caso di mancato rispetto di taluni obblighi formali (punto 43). Pertanto, il fatto che la fattura, emessa prima della registrazione e dell'identificazione di tale società ai fini dell'IVA, sia stata intestata ai futuri soci e non alla società stessa non può escludere il diritto a detrazione in caso di identità di persone tra coloro che hanno dovuto versare l'IVA a monte e coloro che costituiscono la società interessata. Un approccio alternativo avrebbe l'effetto di vanificare l'esercizio del diritto a detrazione e quindi di rimettere in discussione la neutralità dell'IVA.

Sentenza del 22 marzo 2012, Klub (C-153/11, EU:C:2012:163)

Nel maggio 2009 una società bulgara, la cui attività consisteva nella gestione di un hotel a Varna (Bulgaria), aveva acquistato un appartamento duplex, destinato ad uso abitativo, a Sofia (Bulgaria). L'IVA relativa a tale acquisto era stata detratta senza una dichiarazione fiscale concernente il pagamento di imposte locali per tale appartamento. Poiché la società interessata non aveva modificato la destinazione di tale immobile né aveva concluso contratti a suo nome per la fornitura di acqua e di elettricità, le autorità tributarie ne avevano dedotto che l'appartamento fosse destinato ad uso abitativo e non ad uso professionale e che, pertanto, il suo acquisto non desse diritto alla detrazione dell'IVA assolta a monte.

Nel ricorso dinanzi all'Administrativen sad Varna (Tribunale amministrativo di Varna, Bulgaria), detta società aveva contestato tale approccio, sostenendo che l'immobile in questione era destinato ad uso professionale, poiché essa intendeva utilizzarlo per riunioni e trattative con operatori turistici. Poiché l'articolo 70, paragrafo 1, punto 2, del Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (legge relativa all'imposta sul valore aggiunto) (DV n. 63, del 4 agosto 2006) era stato oggetto di interpretazioni divergenti nel diritto bulgaro, tale giudice ha quindi interpellato la Corte sulla questione, in particolare, se, ai sensi della direttiva 2006/112, il diritto a detrazione sorgesse nel periodo fiscale in cui l'imposta è divenuta esigibile, e ciò a prescindere dalla circostanza che l'immobile non sia immediatamente utilizzato a fini professionali.

La Corte ha ricordato, anzitutto, che è l'acquisto del bene da parte del soggetto passivo che agisce in quanto tale a determinare l'applicazione del sistema dell'IVA e, quindi, del meccanismo di detrazione (punto 39), e che un soggetto passivo agisce in quanto tale quando agisce ai fini della sua attività economica ai sensi della direttiva 2006/112 (punto 40). La Corte ha poi rilevato che il diniego, al soggetto passivo, della detrazione dell'IVA dovuta a monte per i successivi utilizzi professionali imponibili, nonostante l'intento iniziale di quest'ultimo di destinare integralmente il bene d'investimento alla sua impresa, in vista di operazioni future, non lo esonererebbe interamente dall'imposta afferente al bene utilizzato ai fini della propria attività economica e la tassazione delle sue attività professionali provocherebbe quindi una doppia imposizione in contrasto con il principio della neutralità fiscale insito nel sistema comune dell'IVA (punto 42). La Corte ha precisato che tale principio esige, rispetto all'onere fiscale dell'impresa, che le spese d'investimento effettuate ai fini ed in vista di un'impresa siano considerate come attività economiche che conferiscono un immediato diritto a detrazione dell'IVA dovuta a monte (punto 43). Pertanto, un privato che acquisti beni ai fini di un'attività economica ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 1, secondo comma, della direttiva 2006/112 agisce come soggetto

passivo, anche se i beni non vengono immediatamente impiegati per detta attività economica (punto 44).

Sentenza del 6 febbraio 2014, E. ON Global Commodities (C-323/12, EU:C:2014:53)

La società in questione svolgeva attività commerciali nel settore dell'energia sul mercato rumeno dall'ottobre 2005. Per adempiere gli obblighi imposti ai soggetti passivi stabiliti in uno Stato diverso dalla Romania in forza della Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (legge n. 571/2003 sul codice tributario), del 22 dicembre 2003 (Monitorul Oficial al României, parte I, n. 927 del 23 dicembre 2003), essa aveva nominato un rappresentante fiscale in Romania ed era identificata in tale Stato ai fini dell'IVA. Poiché l'obbligo di nomina è stato abolito quando la Romania è diventata membro dell'Unione, il rappresentante della società interessata aveva cessato di emettere fatture fiscali per conto di tale società a partire dal 1° gennaio 2007, ma aveva tuttavia continuato a rappresentare la società in Romania, in particolare nei confronti delle autorità tributarie. Tra il 1° gennaio e il 31 agosto 2007 la società aveva cercato di detrarre l'IVA che essa aveva versato sulla base delle fatture emesse dai partner commerciali, persone giuridiche rumene, nella loro qualità di prestatori di servizi. Le autorità tributarie avevano negato al rappresentante della società le detrazioni riguardanti le operazioni effettuate a partire dal 1° gennaio 2007 per il fatto che tale società non era più assoggettata all'IVA in Romania per le operazioni di cessione di energia, con la conseguenza che essa non fatturava e non riscuoteva più l'IVA per le suddette operazioni in Romania, dal momento che tale obbligo incombeva, a partire da tale data, al beneficiario della cessione.

In seguito a tale diniego, la società interessata aveva presentato , in particolare, una domanda di rimborso sulla base della direttiva 79/1072 [7] e della disposizione di diritto nazionale destinata a trasporre tale direttiva nel diritto rumeno. Tale domanda era stata respinta con la motivazione che la direttiva summenzionata riguarda i soggetti passivi non identificati e non soggetti all'obbligo di identificazione ai fini dell'IVA in Romania, mentre la società aveva continuato a essere rappresentata fiscalmente in Romania e, di conseguenza, era stata, di fatto, identificata ai fini dell'IVA in Romania. Poiché il ricorso amministrativo proposto dalla società avverso tale decisione è stato respinto, quest'ultima ha presentato ricorso alla Curtea de Apel Bucureşti (Corte d'Appello di Bucarest, Romania), che ha investito la Corte di una domanda di pronuncia pregiudiziale.

In tale causa, relativa all'interpretazione delle disposizioni della direttiva 79/1072, la Corte ha esaminato se le disposizioni di tale direttiva dovessero essere interpretate nel senso che il fatto che un soggetto passivo stabilito in uno Stato membro e che aveva fornito energia elettrica in un altro Stato membro avesse designato un rappresentante fiscale identificato ai fini dell'IVA in tale secondo Stato aveva come conseguenza che tale soggetto passivo non potesse far valere tale direttiva in quest'ultimo Stato per ottenere il rimborso dell'IVA pagata a monte. Il governo rumeno aveva sostenuto che la società in questione, mantenendo il suo rappresentante fiscale, aveva creato un vuoto giuridico, che la privava di ogni possibilità di ottenere il rimborso dell'IVA.

[7] Ottava direttiva 79/1072/CEE del Consiglio, del 6 dicembre 1979, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari – Modalità per il rimborso dell'imposta sul valore aggiunto ai soggetti passivi non residenti all'interno del paese (GU 1979, L 331, pag. 11).

Tuttavia, dopo aver ricordato che la direttiva 79/1072 prevede due condizioni cumulative affinché un soggetto passivo possa essere considerato come non residente all'interno del paese e possa beneficiare del diritto al rimborso, la Corte ha esaminato la seconda di tali condizioni – ossia quella che vieta al soggetto passivo di effettuare cessioni di beni o prestazioni di servizi che si considerino localizzate nello Stato membro di rimborso (punto 42) – e ha ricordato che, se le cessioni di energia elettrica di cui trattasi hanno l'effetto di rendere inapplicabile la direttiva 79/1072, in linea di principio la detrazione dell'IVA assolta a monte deve essere concessa se i requisiti sostanziali sono soddisfatti, anche se taluni requisiti formali non siano stati rispettati dal soggetto passivo. Infatti, il principio di neutralità fiscale osta a una sanzione consistente nel diniego del diritto al rimborso o alla detrazione. Tale diritto non è escluso per il semplice fatto di aver nominato un rappresentante fiscale identificato ai fini dell'IVA in quest'ultimo Stato (punto 57 e dispositivo).

Sentenza del 13 marzo 2014, Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147)

In tale causa l'interessato deteneva il 60% delle quote di una società tedesca di diritto civile, mentre gli altri due soci detenevano ciascuno il 20% delle quote. Tale società è stata sciolta il 31 dicembre 1994 e a ciascun socio è stata attribuita parte della clientela. Il 31 dicembre 1994 l'interessato aveva costituito una nuova società civile di cui deteneva il 95% delle quote e alla quale aveva ceduto a titolo gratuito la clientela che aveva acquisito in seguito allo scioglimento della vecchia società, affinché la nuova società ne disponesse professionalmente. Poiché la vecchia società era stata sciolta mediante divisione patrimoniale, nel 2003 le autorità tributarie avevano inviato alla vecchia società un avviso di accertamento fiscale per il 1994 a causa della cessione della clientela. Dopo il pagamento delle imposte dovute, l'interessato aveva emesso una fattura, per la divisione patrimoniale del 1994, indicando distintamente l'IVA. Nelle sue dichiarazioni IVA per il 2004 l'interessato aveva anche detratto gli importi dell'IVA che gli erano stati fatturati per l'acquisizione della clientela e aveva dichiarato operazioni derivanti dalle attività di gestione della nuova società. Poiché il bene economico costituito dalla clientela era stato utilizzato dalla nuova società, vale a dire un'impresa distinta da quella dell'interessato, le autorità tributarie avevano ritenuto che quest'ultimo non beneficiasse di alcun diritto alla detrazione dell'IVA versata a monte.

L'interessato ha sostenuto, in particolare, che i principi stabiliti dalla Corte nella sentenza Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz [8], riguardante il recupero dell'imposta pagata a monte per operazioni effettuate ai fini di una futura attività economica che doveva essere svolta da una società in nome collettivo i cui futuri soci avevano pagato l'imposta a monte, non erano applicabili al caso di specie in quanto non riguardava la detrazione dell'IVA versata a monte da una società in nome collettivo, bensì la detrazione dell'IVA versata a monte da un socio fondatore. Il Bundesfinanzhof (Corte tributaria federale) ha quindi sottoposto alla Corte una questione pregiudiziale al riguardo.

La Corte ha esaminato innanzitutto le disposizioni della direttiva 77/388 che definiscono il soggetto passivo e il diritto a detrazione alla luce del principio di neutralità dell'IVA per accertare

[8] Sentenza del 1° marzo 2012, Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz (C-280/10, EU:C:2012:107). Tale sentenza è stata esposta in precedenza nella presente sezione della scheda.

se l'interessato, senza che la clientela in questione rientrasse tuttavia nel patrimonio della società di nuova costituzione, avesse il diritto di detrarre l'IVA versata a monte sull'acquisizione di detta clientela. A tale riguardo, la Corte ha rilevato che le conclusioni della Corte nella causa Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz (C-280/10) [9] non erano applicabili per analogia alla situazione oggetto del procedimento principale, in quanto i fatti alla base delle due controversie erano sostanzialmente diversi.

Pertanto, la Corte ha osservato non solo che la cessione a titolo gratuito della clientela alla nuova società non poteva essere considerata un'«attività economica» ai sensi della direttiva 77/388, ma anche che non esisteva un nesso diretto e immediato tra una specifica operazione a monte e un'operazione a valle che conferisse un diritto alla detrazione, conformemente all'articolo 17, paragrafo 2, lettera a), di tale direttiva (punti da 32 a 37). Per quanto riguarda il principio di neutralità fiscale, la Corte ha ricordato che quest'ultimo trova riscontro nel regime delle detrazioni, il quale è inteso a sgravare interamente l'imprenditore dall'onere dell'IVA dovuta o assolta nell'ambito di tutte le sue attività economiche. Il sistema comune dell'IVA garantisce, di conseguenza, la perfetta neutralità dell'imposizione fiscale per tutte le attività economiche, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di dette attività, purché queste siano di per sé soggette all'IVA. Orbene, poiché la cessione a titolo gratuito della clientela ad una società non costituisce un'operazione rientrante nell'ambito di applicazione dell'IVA, il principio di neutralità fiscale non si applica a una situazione del genere (punti da 40 a 42).

Sentenza del 17 luglio 2014, Equoland (C-272/13, EU:C:2014:2091)

Nel giugno 2006 la società Equoland aveva importato in Italia una partita di merci proveniente da un paese terzo. Sulla dichiarazione doganale veniva indicato che tali merci erano destinate al deposito fiscale ai fini IVA. Il giorno successivo il gestore del deposito aveva iscritto queste ultime nel registro di magazzino, sebbene le merci non fossero state introdotte fisicamente nel deposito, ma fossero state introdotte soltanto virtualmente, mediante la loro iscrizione nel suddetto registro. Le merci erano state immediatamente estratte dal regime del deposito fiscale e l'IVA era stata assolta mediante il meccanismo dell'inversione contabile, applicato dalla Equoland. L'amministrazione doganale italiana, per il fatto che le merci in questione non erano state introdotte fisicamente nel deposito, aveva ritenuto che non fossero stati rispettati i presupposti per la posticipazione del versamento dell'IVA all'importazione. Tale amministrazione aveva quindi ritenuto che il soggetto passivo non avesse assolto l'imposta asseritamente dovuta al momento dell'importazione e che il pagamento mediante inversione contabile costituisse un pagamento tardivo dell'IVA.

A seguito di un ricorso, il giudice del rinvio aveva chiesto, in particolare, alla Corte se, conformemente al principio di neutralità dell'IVA, la direttiva 77/388 ostasse a una normativa nazionale in forza della quale uno Stato membro esige il pagamento dell'IVA all'importazione anche se essa è già stata regolarizzata in base ad una procedura di inversione contabile, mediante l'autofatturazione e l'iscrizione nel registro degli acquisti e delle vendite del soggetto passivo.

[9] Conclusioni dell'avvocato generale Cruz Villalón nella causa Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz (C-280/10, EU:C:2011:592).

A tale riguardo, la Corte ha ricordato che qualora, per esercitare le competenze attribuite dall'articolo 16, paragrafo 1, della direttiva 77/388, gli Stati membri adottino misure quali l'obbligo di introdurre fisicamente la merce importata nel deposito fiscale, tali Stati rimangono anche competenti, in mancanza di una disciplina in materia di sanzioni, a scegliere le sanzioni che sembrano loro appropriate (punto 32). È quindi legittimo per uno Stato membro, al fine di garantire l'esatta riscossione dell'IVA all'importazione e di evitare l'evasione, prevedere nella propria normativa nazionale sanzioni appropriate, volte a penalizzare il mancato rispetto dell'obbligo di introdurre fisicamente una merce importata nel deposito fiscale (punto 33).

Tuttavia, per quanto riguarda le modalità di determinazione dell'importo della sanzione, la Corte ha considerato che l'obbligo per il soggetto passivo di versare nuovamente l'IVA all'importazione, senza tener conto del pagamento già effettuato, equivaleva, in sostanza, a privare tale soggetto passivo del suo diritto a detrazione. Infatti, assoggettare una sola e unica operazione a una doppia imposizione dell'IVA, concedendo al contempo una sola volta la detraibilità di tale imposta, fa permanere la rimanente IVA a carico del soggetto passivo (punto 40). In tale contesto, la Corte ha ricordato che, in considerazione del ruolo preponderante che il diritto a detrazione occupa nel sistema comune dell'IVA, una sanzione consistente in un diniego del diritto a detrazione non è conforme alla direttiva 77/388 nel caso in cui non fossero accertati alcuna frode o danno per il bilancio dello Stato (punto 41). La Corte ha inoltre ricordato che il regime dell'inversione contabile previsto dalla direttiva 77/388 consente di per sé di contrastare l'evasione e l'elusione fiscale in taluni tipi di operazioni (punto 42). Tuttavia, nei limiti in cui non sussiste né evasione né tentativo di evasione, la parte della sanzione consistente nel richiedere un nuovo pagamento dell'IVA già assolta, senza che tale secondo pagamento conferisca un diritto a detrazione, non può considerarsi conforme al principio di neutralità dell'IVA (punto 43).

Sentenza del 28 luglio 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614)

Nel corso di una verifica fiscale nel 2013, la Guardia di Finanza aveva accertato che il legale rappresentante di una società italiana soggetta ad IVA non era stato in grado di esibire le scritture contabili. Dalla medesima verifica era altresì emerso che tale società aveva emesso fatture, ma che, non avendo presentato la relativa dichiarazione IVA, aveva evaso l'IVA. Tale verifica aveva anche evidenziato che l'interessato non aveva osservato gli obblighi di registrazione delle fatture emesse. Nel corso del procedimento penale quest'ultimo aveva fatto valere fatture emesse da ditte terze nei confronti della società, che erano state pagate, IVA compresa, ma che non erano state registrate nella contabilità di tale società.

In tale contesto, il giudice investito del procedimento penale in questione aveva chiesto, in particolare, alla Corte se le disposizioni della direttiva 2006/112 ostassero all'esistenza di norme nazionali che escludono, anche sotto il profilo penale, la possibilità di tenere conto, ai fini della detrazione dell'IVA, di fatture pagate dal contribuente ma che quest'ultimo non aveva registrato. Il giudice del rinvio aveva ricordato, a tal proposito, che la normativa nazionale subordinava il diritto alla detrazione dell'IVA al rispetto di obblighi formali riguardanti, in particolare, la presentazione delle dichiarazioni in questione, il momento in cui il soggetto passivo fa valere il credito d'imposta relativo all'IVA e l'iscrizione delle relative fatture nell'apposito registro. Secondo tale giudice, il soggetto passivo non aveva il diritto di detrarre l'IVA a monte, anche se pagata, se non era stata regolarmente registrata. Il giudice in questione aveva precisato, a tale riguardo che, nell'ipotesi di omessa dichiarazione IVA, il diritto italiano prevedeva che l'imposta evasa

comprendesse l'intera imposta dovuta, senza che si potesse tenere conto, per quanto riguarda l'IVA, di quella pagata ai fornitori, qualora gli obblighi formali previsti dalla legge non fossero stati rispettati.

La Corte ha esaminato anzitutto se la direttiva 2006/112 ostasse a una normativa nazionale che prevedeva un termine di decadenza di due anni per l'esercizio del diritto a detrazione. Ponderando, da un lato, la regola stabilita dalla sua giurisprudenza secondo la quale il diritto a detrazione previsto dalla direttiva 2006/112 costituisce parte integrante del meccanismo dell'IVA e non può, in linea di principio, subire limitazioni e, dall'altro, il principio della certezza del diritto che esclude un diritto a detrazione illimitato nel tempo, la Corte ha ricordato che un termine di decadenza, la cui scadenza porti a sanzionare il contribuente non sufficientemente diligente, che abbia omesso di richiedere la detrazione dell'IVA pagata a monte, privandolo del diritto a detrazione, non può essere considerato incompatibile col regime instaurato dalla direttiva 2006/112, purché, da un lato, tale termine si applichi allo stesso modo ai diritti analoghi in materia fiscale fondati sul diritto interno e a quelli fondati sul diritto dell'Unione (principio di equivalenza) e, dall'altro, esso non renda in pratica impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio del diritto a detrazione (principio di effettività) (punto 34). La Corte ha inoltre ricordato che il diritto a detrazione è fondamentale per il sistema dell'IVA, che è inteso a garantire la perfetta neutralità dell'imposizione fiscale di tutte le attività economiche, a condizione che tale diritto non possa, di massima, essere soggetto a limitazioni e che vada esercitato immediatamente per tutte le imposte che hanno gravato sulle operazioni effettuate a monte (punto 44).

II. Origine e portata del diritto a detrazione

Per quanto riguarda l'origine e la portata del diritto a detrazione, la Corte fa riferimento, in generale, alla sua giurisprudenza costante secondo cui la sussistenza di un nesso diretto ed immediato tra una specifica operazione a monte e una o più operazioni a valle, che conferiscono il diritto a detrazione è, in linea di principio, necessaria affinché il diritto a detrarre l'IVA assolta a monte sia riconosciuto in capo al soggetto passivo e al fine di determinare la portata di siffatto diritto [10]. Tuttavia, la Corte precisa che il diritto a detrazione è parimenti ammesso a favore 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, quando i costi dei servizi in questione rientrano nelle spese generali di tale soggetto passivo e, in quanto tali, sono elementi costitutivi del prezzo dei beni o dei servizi che esso fornisce. Costi di tal genere presentano, infatti, un nesso immediato e diretto con il complesso dell'attività economica del soggetto passivo [11].

[10] V., in particolare, sentenze dell'8 giugno 2000, Midland Bank (C-98/98, EU:C:2000:300, punto 24); del 22 febbraio 2001, Abbey National (C-408/98, EU:C:2001:110, punto 26), e dell'8 febbraio 2007, Investrand, C-435/05 (EU:C:2007:87, punto 23).

[11] V., in particolare, sentenze dell'8 giugno 2000, Midland Bank (C-98/98, EU:C:2000:300, punto 31), e del 26 maggio 2005, Kretztechnik (C-465/03, EU:C:2005:320, punto 36).

Sentenza del 16 febbraio 2012, Varzim Sol (C-25/11, EU:C:2012:94)

La società in questione gestiva un casinò sulla base di un contratto di concessione per l'esercizio di giochi d'azzardo nella zona permanente di Póvoa de Varzim (Portogallo), concluso il 14 dicembre 2001. In base a tale contratto, la società esercitava nel contempo attività nel settore del gioco, esenti da IVA, nei settori della ristorazione e dell'animazione, che sono soggette a IVA, nonché nel settore amministrativo e finanziario, con detrazione parziale dell'IVA. Nei settori soggetti a IVA, la detrazione dell'IVA assolta era effettuata secondo il metodo della destinazione effettiva, in conformità al Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (Codice dell'Imposta sul Valore Aggiunto). In forza della normativa vigente e del contratto di concessione, la società in questione era tenuta a versare allo Stato portoghese una contropartita iniziale, ma anche una contropartita annuale calcolata sulla base delle entrate realizzate nel settore del gioco. Essa era autorizzata a defalcare da tale contropartita annuale una parte delle spese sostenute per ottemperare ai suoi obblighi di animazione e di promozione turistica. L'importo di tale defalcazione dipendeva sia da quello delle spese sostenute sia da quello delle entrate realizzate grazie all'attività di gioco. In seguito a un'ispezione tributaria, la società in questione era stata oggetto di ulteriori avvisi di accertamento per gli anni dal 2002 al 2004. Tali rettifiche erano basate su una contestazione del metodo impiegato per calcolare l'importo detraibile dell'IVA assolta per i settori della ristorazione e dell'animazione. L'amministrazione portoghese riteneva che, nella misura in cui la defalcazione operata sulla contropartita annuale per compensare le spese relative all'animazione e alla promozione costituiva una sovvenzione di esercizio ai sensi del codice IVA, tale sovvenzione non era soggetta all'IVA e le attività di ristorazione e di animazione dovevano essere trattate come attività miste. Essa sosteneva che la detrazione dell'IVA assolta in tali settori doveva essere effettuata sulla base di un prorata che consentisse di tener conto nel contempo delle attività esenti e delle attività imponibili.

In un ricorso presentato dinanzi al Supremo Tribunal Administrativo (Corte amministrativa suprema, Portogallo), la società in questione sosteneva, tra l'altro, che l'argomento in esame conduceva a una distorsione in materia di detrazione dell'IVA, in violazione della direttiva 77/388, come interpretata dalla Corte nelle sentenze Commissione/Spagna [12] e Commissione/Francia [13], che ha indotto il giudice del rinvio a investire la Corte di una domanda di pronuncia pregiudiziale.

Secondo la Corte, è incompatibile con tale direttiva un sistema applicato da uno Stato membro in base al quale, qualora autorizzi soggetti passivi misti a operare la detrazione prevista da dette disposizioni secondo la destinazione della totalità o di una parte dei beni e dei servizi, lo Stato membro calcola l'importo detraibile, per settori nei quali tali soggetti passivi effettuano soltanto operazioni imponibili, includendo «sovvenzioni» esenti da imposta nel denominatore della frazione utilizzata per determinare il prorata di detrazione (punto 43 e dispositivo).

Dopo aver rilevato che, per quanto riguarda i soggetti passivi misti, la direttiva 77/388 prevede che il diritto a detrazione sia calcolato secondo un prorata determinato conformemente all'articolo 19 di tale direttiva, la Corte ha tuttavia precisato che l'articolo 17, paragrafo 5, terzo comma, di tale direttiva autorizza gli Stati membri a prevedere uno degli altri metodi di

[12] Sentenza del 6 ottobre 2005 (C-204/03, EU:C:2005:588).
[13] Sentenza del 6 ottobre 2005 (C-243/03, EU:C:2005:589).

determinazione del diritto a detrazione elencati in tale comma, vale a dire, in particolare, la determinazione di un prorata distinto per ogni settore di attività o la detrazione conseguente alla destinazione di tutti o di parte dei beni e servizi ad un'attività precisa (punto 38). La Corte ha inoltre precisato che, ai sensi dell'articolo 11, A, paragrafo 1, lettera a), della direttiva 77/388, le sovvenzioni direttamente connesse al prezzo di un bene o di un servizio sono imponibili allo stesso titolo di questo. Per quanto riguarda le sovvenzioni diverse da quelle direttamente connesse al prezzo, l'articolo 19, paragrafo 1, di tale direttiva conferisce agli Stati membri la facoltà di includerle nel denominatore del calcolo del prorata applicabile qualora un soggetto passivo effettui sia operazioni che danno diritto alla detrazione sia operazioni esenti (punto 39). Poiché il soggetto passivo in questione era stato autorizzato a operare la detrazione secondo un metodo diverso da quello del prorata determinato in forza dell'articolo 19 della direttiva 77/388, ossia secondo la destinazione della totalità o di parte dei beni e dei servizi ad un'attività precisa (punto 40), ma poiché le sue attività esercitate nei settori della ristorazione e dell'animazione erano assoggettate all'IVA, il diritto a detrazione secondo il metodo della destinazione effettiva riguarda la totalità delle imposte che hanno gravato sulle operazioni effettuate a monte (punto 41). Infatti, poiché il soggetto passivo era stato autorizzato a operare la detrazione secondo il metodo della destinazione effettiva, l'articolo 19 della direttiva 77/388 non era più applicabile e non poteva limitare il diritto alla detrazione in detti settori come risulta da tale direttiva (punto 42).

Per quanto riguarda, infine, la natura del «nesso diretto e immediato» che deve esistere tra un'operazione a monte e un'operazione a valle, la Corte ha ritenuto che non sarebbe realistico tentare di sviluppare una formulazione più precisa al riguardo. Infatti, data la diversità delle operazioni commerciali e professionali, sarebbe impossibile dare una risposta più adeguata in merito al modo di determinare, in tutti i casi, la relazione che deve sussistere tra le operazioni a monte e quelle effettuate a valle affinché l'IVA assolta a monte sia detraibile.

Sentenza del 22 marzo 2012, Klub (C-153/11, EU:C:2012:163)

La causa in esame riguarda, come precisato nella Parte I della presente scheda, intitolata «Principio di neutralità», il diniego del beneficio del diritto alla detrazione dell'IVA gravante sull'acquisto di un appartamento (punto 2).

A tale riguardo, la Corte ha dichiarato che un soggetto passivo agisce in quanto tale quando agisce ai fini della sua attività economica ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 1, secondo comma, della direttiva 2006/112 (punto 40). Se ricorre tale ipotesi, l'IVA relativa al bene interamente destinato al patrimonio della sua impresa può essere detratta integralmente e immediatamente, anche qualora esso non sia utilizzato immediatamente ai fini dell'attività economica (punto 45). Una volta acquisito, il diritto a detrazione rimane in mancanza di circostanze fraudolente o abusive. Pertanto, il diritto a detrazione si impone qualora il soggetto passivo non abbia 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, in quanto, in tale fattispecie, non sussiste alcun rischio di frodi o di abusi che possa giustificare un successivo rimborso delle somme detratte (punto 47).

Pertanto, la Corte ha dichiarato che un soggetto passivo che, agendo in quanto tale, abbia acquistato un bene d'investimento e lo abbia destinato al patrimonio dell'impresa ha il diritto di

detrarre l'IVA gravante sull'acquisto di tale bene nel corso del periodo fiscale durante il quale l'imposta è divenuta esigibile, indipendentemente dal fatto che detto bene non sia immediatamente utilizzato a fini professionali (punto 52).

Sentenza del 21 giugno 2012, Mahagében e Dávid (C-80/11 e C-142/11, EU:C:2012:373)

Nella prima causa riunita il fornitore, nell'ambito di un contratto stipulato tra due società ungheresi per la fornitura di tronchi di acacia non lavorati, aveva emesso sedici fatture a nome dell'acquirente. Sei delle fatture erano accompagnate da buoni di consegna. Dopo aver menzionato tutte e sedici le fatture nella sua dichiarazione fiscale, il fornitore affermava che le consegne in questione avevano avuto luogo. L'IVA corrispondente era stata pagata da tale fornitore e gli importi corrispondenti erano stati detratti dall'acquirente. Tuttavia, in occasione di un controllo degli acquisti e delle cessioni effettuate dal fornitore, l'amministrazione fiscale è giunta alla conclusione che detto fornitore non disponeva di scorte e che il quantitativo acquistato nell'anno in discussione in tale causa non era sufficiente per effettuare le cessioni fatturate all'acquirente. Di conseguenza, mediante decisione, l'amministrazione fiscale ha dichiarato l'esistenza di un debito fiscale a carico dell'acquirente e gli ha imposto una sanzione unitamente agli interessi di mora, ritenendo che quest'ultimo non avesse diritto a detrarre l'IVA a monte in quanto le fatture non potevano essere considerate facenti fede.

Il reclamo dell'acquirente contro tale decisione è stato respinto dalle autorità fiscali, con la motivazione, in particolare, che il fornitore non ha prodotto alcun documento giustificativo delle corrispondenti transazioni e l'acquirente non avrebbe osservato la dovuta diligenza, come prescritta dall'articolo 44, paragrafo 5, dell'az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény (legge n. LXXIV del 1992 relativa all'imposta sul valore aggiunto) (Magyar Közlöny 1992/128), non avendo verificato la qualità di soggetto passivo e i beni del fornitore.

Dopo essere stato investito dall'acquirente di una domanda di annullamento del debito fiscale, della sanzione e degli interessi di mora, il Baranya Megyei Birosag (Tribunale provinciale di Baranya, Ungheria) ha chiesto di accertare se gli articoli 167, 168, lettera a), 178, lettera a), 220, punto 1, e l'articolo 226 della direttiva 2006/112 ostassero ad una prassi nazionale in base alla quale l'autorità fiscale nega al soggetto passivo il diritto di detrarre dall'importo dell'IVA l'importo dell'imposta dovuta o versata per i servizi che gli erano stati prestati, per il motivo che l'emittente della fattura relativa a tali servizi, o uno dei suoi prestatori, aveva commesso irregolarità, senza che tale autorità dimostri che il soggetto passivo interessato fosse a conoscenza di tale comportamento irregolare o che quest'ultimo vi avesse direttamente contribuito.

La Corte ha ricordato, innanzitutto, che il diritto a detrazione previsto dalla direttiva, che costituisce parte integrante del meccanismo dell'IVA, non può, in linea di principio, essere soggetto a limitazioni. Ai fini del diritto del soggetto passivo di detrarre l'IVA pagata a monte, è irrilevante la questione se l'IVA dovuta sulle operazioni precedenti o successive riguardanti i beni o servizi sia stata versata o meno all'Erario (comunicato stampa). Tuttavia gli Stati membri possono negare il beneficio del diritto a detrazione ove sia dimostrato, alla luce di elementi oggettivi, che lo stesso diritto è invocato fraudolentemente o abusivamente. Tale caso si presenta, in particolare, allorché il soggetto passivo, al quale siano stati forniti i beni o i servizi posti a fondamento del diritto a detrazione, sapeva o avrebbe dovuto sapere che tale

operazione si iscriveva in un'evasione commessa dal fornitore o da un altro operatore a monte. La Corte constata che spetta all'amministrazione fiscale dimostrare che il soggetto passivo era o avrebbe dovuto essere a conoscenza dell'esistenza di una siffatta evasione (comunicato stampa).

Nella seconda causa riunita una persona fisica si era impegnata, in base ad un contratto d'appalto, ad effettuare vari lavori di costruzione, in particolare facendo ricorso a subappaltatori (punto 24). Dopo l'esecuzione del contratto i controlli fiscali avevano rivelato che né la suddetta persona fisica né il suo subappaltatore o il subappaltatore di quest'ultimo disponevano di operai e di mezzi materiali necessari per la realizzazione dei lavori fatturati. Di conseguenza, l'amministrazione fiscale riteneva che le fatture emesse dalla persona fisica non riflettessero una reale operazione economica e fossero quindi fittizie. La persona in questione non aveva neppure osservato la dovuta diligenza conformemente alla normativa applicabile nel caso di specie. In tali circostanze, l'amministrazione fiscale ha deciso di negare la detrazione dell'IVA a monte a carico della persona fisica, poiché le operazioni in questione avrebbero dovuto essere considerate sospette (punto 27) a causa di fatture che non potevano essere considerate come prova della realtà dell'operazione economica cui si riferivano e ha quindi constatato un debito fiscale per l'IVA a suo carico, le ha irrogato una sanzione e interessi di mora (punto 29).

Dopo essere stato investito di una domanda di annullamento di tale decisione da parte della persona fisica, il Jász-Nagykun-Szolnok Megyei Bíróság (Tribunale provinciale di Jász-Nagykun-Szolnok, Ungheria) chiede di accertare se gli articoli 167, 168, lettera a), e 273 della direttiva 2006/112 ostino ad una prassi nazionale in base alla quale l'amministrazione fiscale nega al soggetto passivo il diritto di detrarre dall'importo dell'IVA l'importo dell'imposta dovuta o versata per i servizi che gli erano stati forniti, con la motivazione che il soggetto passivo non si è assicurato che l'emittente delle fatture correlate ai beni per i quali viene richiesto l'esercizio del diritto a detrazione avesse la qualità di soggetto passivo e tenesse un comportamento regolare (comunicato stampa e punto 51 della sentenza).

La Corte si è pronunciata sull'obbligo del soggetto passivo di assicurarsi del regolare comportamento del suo partner commerciale. La Corte ha dichiarato che, qualora sussistano indizi che consentono di sospettare l'esistenza di irregolarità o di evasioni, un operatore accorto potrebbe vedersi obbligato, a seconda delle circostanze del caso di specie, ad assumere informazioni su un altro operatore al fine di sincerarsi della sua affidabilità. Tuttavia, l'amministrazione fiscale non può esigere in maniera generale che il soggetto passivo che intenda esercitare il diritto alla detrazione dell'IVA verifichi l'insussistenza di irregolarità o evasioni a livello degli operatori a monte (comunicato stampa).

Infatti, spetta alle autorità fiscali effettuare i controlli necessari presso i soggetti passivi al fine di rilevare irregolarità ed evasioni in materia di IVA nonché infliggere sanzioni al soggetto passivo che le ha commesse. Di conseguenza, tali autorità non possono trasferire sui soggetti passivi i propri compiti di controllo e negare loro l'esercizio del diritto a detrazione per mancato assolvimento di tali compiti (comunicato stampa).

In tali circostanze, la Corte ha dichiarato che la direttiva 2006/112 osta alla prassi dell'amministrazione fiscale ungherese consistente nel negare ad un soggetto passivo la detrazione dell'IVA assolta per le irregolarità commesse dall'emittente della fattura sulla base della quale la detrazione è chiesta, senza che detta amministrazione dimostri che il soggetto

passivo interessato sapeva o avrebbe dovuto sapere che a monte, nella catena di prestazioni, era intervenuta un'evasione. Del pari, la direttiva osta a una prassi nazionale in base alla quale l'amministrazione fiscale nega il diritto a detrazione con la motivazione che il soggetto passivo, non disponendo di indizi idonei a giustificare il sospetto dell'esistenza di irregolarità o evasioni nella sfera del suddetto partner, non si è assicurato che il suo partner commerciale rispettasse i suoi obblighi giuridici, in particolare in materia di IVA, o con la motivazione che il soggetto passivo non dispone, oltre che della fattura, di altri documenti idonei a dimostrare la regolarità del comportamento del suo partner commerciale (comunicato stampa).

Sentenza del 6 settembre 2012, Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557).

In tale causa una holding, regolamentata in Portogallo, forniva servizi tecnici di amministrazione e gestione a società nelle quali deteneva una quota del capitale sociale. Nel contesto di tali operazioni detta società aveva acquistato, con assoggettamento a IVA, determinati servizi prestati da consulenti che essa aveva fatturato alle proprie controllate allo stesso prezzo di acquisto, oltre IVA. In un esercizio fiscale la holding ha detratto integralmente l'IVA sostenuta dall'IVA recuperata, ritenendo che le operazioni tassate ricadessero oggettivamente nell'uso dei relativi servizi acquistati.

L'amministrazione finanziaria ha notificato alla holding un avviso di accertamento che fissava la percentuale detraibile dell'IVA assolta a monte, ritenendo, in esito a un controllo, che detta società non potesse procedere alla detrazione integrale dell'IVA applicata ai servizi acquistati a monte, ma che dovesse fare ricorso al metodo della detrazione prorata. La società ha proposto ricorso contro tale avviso dinanzi al giudice di primo grado, il Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa (Tribunale amministrativo e fiscale di Lisbona, Portogallo), il quale ha respinto il ricorso.

Dopo essere stato investito di una domanda di annullamento della decisione in primo grado, il giudice del rinvio, il Tribunal Central Administrativo Sul (Tribunale amministrativo centrale di Sul, Portogallo), ha chiesto alla Corte, in tale contesto, se l'articolo 17, paragrafi 2 e 5, della direttiva 77/388 debba essere interpretato nel senso che una holding che, a titolo accessorio rispetto alla propria attività principale di detenzione totale o parziale del capitale sociale delle società controllate, acquisti beni e servizi che essa fattura successivamente alle società medesime, sia autorizzata a detrarre l'intero importo dell'IVA assolta a monte in applicazione dell'articolo 17, paragrafo 2, di tale direttiva o le possa essere imposto dall'amministrazione finanziaria di detrarre solo la parte dell'IVA proporzionale all'importo relativo alle operazioni imponibili, conformemente all'articolo 17, paragrafo 5, della stessa direttiva.

Anzitutto, la Corte ha ricordato che, secondo la sua costante giurisprudenza, una holding il cui unico scopo è l'assunzione di partecipazioni in altre imprese senza interferenze dirette o indirette nella gestione di queste ultime, fatti salvi i diritti che tale holding detiene in qualità di azionista o socio, non è un soggetto passivo e non ha diritto a detrazione. Orbene, l'interferenza di una holding nella gestione delle società nelle quali ha assunto partecipazioni costituisce un'attività economica ai sensi della direttiva 77/388, ove essa implichi il compimento di operazioni soggette all'IVA (punto 34).

Inoltre, conformemente alla sua giurisprudenza consolidata, la Corte ha sottolineato che il diritto alla detrazione 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 le operazioni effettuate a monte (punto 35). Tuttavia, tale diritto a detrazione richiede che le operazioni effettuate a monte presentino un nesso diretto e immediato con le operazioni a valle che conferiscono un diritto a detrazione (punto 36) o, quando i costi dei servizi in questione fanno parte delle spese generali del soggetto passivo e, in quanto tali, sono elementi costitutivi del prezzo dei prodotti o dei servizi che esso fornisce (punto 37).

A tale riguardo, la Corte ha individuato tre ipotesi, vale a dire, in primo luogo, quella in cui i servizi acquistati a monte debbano essere considerati dotati, complessivamente, di un nesso diretto e immediato con operazioni economiche a valle che danno diritto a detrazione; in secondo luogo, quella in cui tali servizi siano utilizzati per effettuare al contempo operazioni che danno diritto a detrazione e operazioni che non danno tale diritto e, in terzo luogo, quella in cui i servizi siano utilizzati al contempo per attività economiche e per attività non economiche. Nella prima ipotesi il soggetto passivo interessato può procedere legittimamente alla detrazione integrale dell'IVA applicata all'acquisto a monte. Tale diritto a detrazione non può essere limitato solo perché la normativa nazionale qualifica, in ragione dell'oggetto sociale di dette società o della loro attività in genere, le operazioni tassate come accessorie rispetto alla loro attività principale. Nella seconda ipotesi la detrazione è ammessa per la sola parte dell'IVA proporzionale all'importo relativo alle prime operazioni e gli Stati membri sono autorizzati a prevedere uno dei metodi di determinazione del diritto a detrazione. Nella terza ipotesi la direttiva 77/388 non è applicabile e i metodi di detrazione e di ripartizione sono definiti dagli Stati membri che, nell'esercizio di tale potere, devono tener conto dello scopo e dell'impianto sistematico della direttiva 77/388. Essi devono anche prevedere, a tale titolo, un metodo di calcolo che rifletta oggettivamente la quota di imputazione reale delle spese a monte a ciascuna di queste due attività (punti da 45 a 47). In conclusione, la Corte ha dichiarato che la portata del diritto, per la holding, di detrarre l'IVA a monte doveva essere determinata in base all'ipotesi o alle ipotesi applicabili all'attività della holding interessata.

Sentenza del 21 febbraio 2013, Becker (C-104/12, EU:C:2013:99)

Un imprenditore individuale e socio di maggioranza di una società a responsabilità limitata di diritto tedesco, il cui oggetto sociale consisteva nell'effettuare, a titolo oneroso, lavori edili soggetti all'IVA, è stato oggetto di un procedimento penale in quanto amministratore e socio principale di tale società. L'imprenditore e la società erano vincolati da una convenzione di integrazione fiscale. Di conseguenza, venivano considerati come un unico soggetto passivo. L'imprenditore si assumeva, quale impresa cosiddetta «integrante», gli obblighi di natura fiscale del gruppo di imprese composto dalla sua impresa individuale e dalla società. In seguito a sospetti di corruzione nell'esecuzione di un appalto di lavori aggiudicato alla società, la procura competente ha avviato un procedimento istruttorio penale nei confronti dell'imprenditore, durante il quale quest'ultimo era rappresentato da un avvocato. In base all'accordo relativo agli onorari di detto avvocato, sia l'imprenditore, in qualità di imputato, sia la società erano clienti del difensore. Le fatture relative agli onorari degli avvocati sono state trasmesse alla società. L'imprenditore, quale impresa integrante della società, ha proceduto, nel corso dell'esercizio controverso, alla detrazione dell'IVA gravante su tali fatture.

L'imprenditore è stato oggetto di un avviso di rettifica emesso dal Finanzamt Köln-Nord (amministrazione tributaria di Colonia-Nord, Germania), che riteneva l'IVA in questione non

detraibile. A seguito del rigetto del suo reclamo da parte del Finanzamt Köln-Nord (amministrazione tributaria di Colonia-Nord), l'imprenditore ha proposto un ricorso contro l'avviso di rettifica dinanzi al giudice di primo grado competente, il Finanzgericht Köln (Tribunale tributario di Colonia, Germania), che ha accolto il suo ricorso.

Dopo essere stato investito di un ricorso per cassazione («Revision»), promosso dal Finanzamt Köln-Nord (amministrazione tributaria di Colonia-Nord), il giudice del rinvio, il Bundesfinanzhof (Corte tributaria federale, Germania), nutre dubbi riguardo alla determinazione dell'esistenza di un nesso diretto tra le operazioni a monte e le operazioni a valle richiesta dalla giurisprudenza della Corte ai fini dell'esercizio del diritto a detrazione, e chiede infatti di accertare se, da un lato, l'esistenza di tale nesso dipenda, ai sensi dell'articolo 17, paragrafo 2, lettera a), dal contenuto oggettivo della prestazione acquisita oppure dalla causa dell'acquisto di tale prestazione e se, dall'altro, nel caso in cui la causa dell'acquisto della prestazione sia determinante, un soggetto passivo che, unitamente a un proprio dipendente, conferisce l'incarico di effettuare una determinata prestazione sia legittimato alla detrazione totale o soltanto proporzionale.

Facendo riferimento alla sua precedente giurisprudenza relativa alla condizione dell'esistenza di un nesso diretto e immediato, la Corte ha constatato, in particolare, che l'applicazione di tale criterio richiede che si prendano in considerazione tutte le circostanze in presenza delle quali si sono svolte le operazioni da esaminare e che si tenga conto unicamente delle operazioni oggettivamente connesse all'attività imponibile del soggetto passivo (punto 22). Infatti, l'obbligo di prendere in considerazione unicamente il contenuto oggettivo dell'operazione in questione è il più conforme allo scopo perseguito dal sistema comune dell'IVA, che mira a garantire la certezza del diritto e ad agevolare le operazioni inerenti all'applicazione dell'IVA medesima (punto 23). Occorre accertare se sussista un nesso diretto e immediato tra i beni o le prestazioni di servizi utilizzati e un'operazione imponibile realizzata a valle o, eccezionalmente, un'operazione imponibile realizzata a monte, anche alla luce del loro contenuto oggettivo (punto 24). La Corte ha precisato che la circostanza secondo cui l'esistenza di un nesso diretto e immediato tra una prestazione di servizi e il complesso dell'attività economica imponibile debba essere determinata in base al contenuto oggettivo di tale prestazione di servizi non esclude che si possa parimenti tener conto della causa esclusiva dell'operazione di cui trattasi, dovendosi ritenere che essa costituisca un criterio di determinazione del contenuto oggettivo. Una volta accertato che un'operazione non sia stata effettuata ai fini delle attività imponibili di un soggetto passivo, non si può considerare che tale operazione presenti un nesso diretto e immediato con tali attività ai sensi della giurisprudenza della Corte, anche allorquando tale operazione, in base al suo contenuto oggettivo, sarebbe soggetta all'IVA (punto 29).

Nel caso di specie, la Corte ha dichiarato che, tenuto conto del loro contenuto oggettivo, le spese relative alle prestazioni degli avvocati non possono essere considerate come sostenute ai fini del complesso delle attività imponibili della società, in quanto, come risulta dalle informazioni fornite dal giudice del rinvio, le prestazioni di servizi forensi erano volte direttamente e immediatamente a tutelare gli interessi privati dell'imputato accusato di infrazioni riconducibili al suo comportamento personale, e che tali procedimenti sono stati diretti unicamente contro l'imputato a titolo personale e non nei confronti della società, laddove un procedimento sarebbe stato giuridicamente possibile contro di essa (punto 30).

La Corte ha aggiunto che la circostanza secondo cui il diritto civile nazionale fa obbligo ad un'impresa, come quella di cui trattasi nel procedimento principale, di sopportare le spese

inerenti alla difesa, in ambito penale, degli interessi di suoi organi resta irrilevante ai fini dell'interpretazione e dell'applicazione delle disposizioni relative al sistema comune dell'IVA. Infatti, alla luce del regime oggettivo dell'IVA posto in essere dal suddetto sistema, è determinante soltanto la relazione oggettiva tra le prestazioni fornite e l'attività economica imponibile del soggetto passivo (punto 32). Pertanto, le prestazioni di servizi forensi, volte ad evitare sanzioni penali nei confronti delle persone fisiche, amministratori di un'impresa soggetta ad imposta, non conferiscono all'impresa stessa il diritto di portare in detrazione, quale imposta a monte, l'IVA dovuta sulle prestazioni fornite (punto 33).

Sentenza del 18 luglio 2013, PPG Holdings (C-26/12, EU:C:2013:526)

In tale causa, un soggetto passivo ha costituito, in forza della normativa nazionale sulle pensioni, un fondo pensione come entità distinta dal punto di vista giuridico e fiscale per garantire i diritti pensionistici dei suoi dipendenti ed ex-dipendenti. Una filiale del soggetto passivo ha stipulato, con prestatori di servizi, contratti relativi all'amministrazione delle pensioni e alla gestione del capitale del fondo pensioni, le cui spese sono state pagate da quest'ultima senza essere state addebitate al fondo pensioni. Il soggetto passivo ha detratto, a titolo di imposta a monte, l'importo dell'IVA riguardante le suddette spese sostenute nel corso di un periodo determinato.

Il soggetto passivo è stato successivamente oggetto di un avviso di rettifica dell'IVA per lo stesso periodo. Dopo il rigetto del reclamo presentato all'Inspecteur van de Belastingdienst Noord/Kantoor Groningen (Ispettore del servizio delle imposte del Nord, ufficio di Groningen, Paesi Bassi), il soggetto passivo ha presentato un ricorso contro la decisione di tale ispettore dinanzi al Rechtbank Leeuwarden (Tribunale di Leeuwarden, Paesi Bassi), il quale ha respinto tale ricorso.

Dopo essere stato investito di un'impugnazione avverso la decisione di primo grado, il Gerechshof te Leeuwarden (Corte d'appello di Leeuwarden, Paesi Bassi), il giudice del rinvio chiede se l'articolo 17 della direttiva 77/388 consenta a un soggetto passivo che abbia costituto un fondo pensione autonomo di detrarre l'imposta da esso assolta sulla base delle prestazioni ad esso fornite per assicurare il funzionamento e la gestione di tale fondo.

Dopo aver ricordato le condizioni per la concessione di un diritto a detrazione dell'IVA a monte a favore del soggetto passivo, come stabilite dalla sua giurisprudenza, la Corte ha dichiarato, per quanto riguarda la determinazione dell'esistenza di un nesso diretto e immediato, che l'esistenza di tale nesso presuppone che il costo delle prestazioni a monte sia incorporato, rispettivamente, nel prezzo delle operazioni specifiche a valle o nel prezzo dei beni o dei servizi forniti dal soggetto passivo nel contesto delle sue attività economiche (punto 23).

Al fine di verificare se, nonostante il fatto che il fondo istituito dal soggetto passivo costituisse un'entità giuridicamente distinta da quest'ultimo, la sussistenza di tale nesso risultasse dall'insieme delle circostanze delle transazioni in oggetto nel procedimento principale, la Corte ha constatato, anzitutto, che il soggetto passivo ha acquisito le prestazioni in questione al fine di assicurare l'amministrazione delle pensioni dei suoi dipendenti e la gestione del patrimonio del fondo pensioni costituito per garantire tali pensioni. Quando ha costituito tale fondo, il soggetto passivo si è conformato a un obbligo giuridico ad esso incombente in quanto datore di lavoro e, nella misura in cui i costi delle prestazioni acquistate dal soggetto passivo in tale ambito

rientravano nelle spese generali dello stesso, esse erano, in quanto tali, elementi costitutivi del prezzo dei prodotti del soggetto passivo (punto 25).

La Corte ne ha poi dedotto che l'acquisto delle prestazioni a monte trova la sua ragione esclusiva nelle attività imponibili del soggetto passivo e che sussiste un nesso diretto e immediato (punto 26). In tale contesto, la Corte ha precisato che, stante la scelta del legislatore di tutelare le pensioni attraverso la separazione giuridica fra il datore di lavoro e i fondi pensione, ove il diritto alla detrazione dell'imposta pagata a monte non fosse riconosciuto, non soltanto il soggetto passivo sarebbe privato del vantaggio fiscale conseguente all'applicazione del regime delle detrazioni, ma che anche la neutralità dell'IVA non sarebbe più garantita.

Pertanto, la Corte ha statuito che un soggetto passivo, il quale abbia costituito un fondo pensione nella forma di un'entità distinta dal punto di vista giuridico e fiscale, al fine di garantire i diritti pensionistici dei suoi dipendenti ed ex-dipendenti, può detrarre l'IVA da esso assolta sulla base delle prestazioni relative alla gestione e al funzionamento di tale fondo, purché dall'insieme delle circostanze delle transazioni in oggetto risulti l'esistenza di un nesso diretto e immediato (dispositivo).

Sentenza del 6 febbraio 2014, Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50)

Due soggetti passivi hanno stipulato un contratto quadro avente ad oggetto lavori di costruzione e di montaggio di un edificio destinato all'allevamento di suini e lavori di ammodernamento di un'azienda di allevamento di suini. In base a tale contratto il prestatore dei servizi in questione ha emesso varie fatture per il pagamento di anticipi in regime di inversione contabile. Il prestatore ha poi emesso una fattura, applicando le consuete norme in materia di IVA, che riprendeva il valore complessivo dei lavori effettuati, IVA inclusa. Il destinatario dei servizi ha pagato l'IVA indicata al prestatore. In seguito il prestatore è fallito e non ha potuto versare l'IVA all'amministrazione tributaria.

L'amministrazione tributaria ha accolto con decisione la domanda del destinatario del servizio di rimborso dell'IVA relativa a quest'ultima fattura. In tale contesto, a seguito di un secondo controllo fiscale, l'amministrazione tributaria rumena ha constatato che le misure di semplificazione che disciplinano il sistema di inversione contabile non erano state rispettate. Il destinatario è stato quindi oggetto di un avviso di accertamento, corredato di una maggiorazione di mora e di una decisione di recupero dell'importo dell'IVA inerente a tale fattura. Dopo il rigetto del ricorso di annullamento della decisione di recupero e dell'avviso di accertamento da parte del Tribunalul Bihor (Tribunale superiore di Bihor, Romania), in quanto infondato, il rigetto dell'impugnazione, in quanto infondata, finalizzata all'annullamento della sentenza del Tribunalul Bihor (Tribunale superiore di Bihor) e il rigetto di una domanda di riesame, dichiarata irricevibile, il destinatario dei servizi ha impugnato quest'ultima sentenza dinanzi alla Curtea de Appel Oradea (Corte d'appello di Oradea, Romania).

La Curtea de Appel Oradea (Corte d'appello di Oradea), il giudice del rinvio, chiede se la direttiva 2006/112 e il principio di neutralità fiscale ostino, nell'ambito di un'operazione soggetta al regime di inversione contabile, a che il beneficiario di servizi venga privato del diritto a detrazione dell'IVA che ha indebitamente versato al prestatore di servizi sulla base di una fattura

redatta in modo errato, anche nel caso in cui la correzione di tale errore sia impossibile a causa del fallimento di tale prestatore.

La Corte ha ricordato che un soggetto passivo che, quale destinatario di servizi, è debitore dell'IVA corrispondente ai medesimi, non è tenuto ad essere in possesso di una fattura redatta conformemente ai requisiti formali della direttiva 2006/112 per poter esercitare il suo diritto a detrazione, e deve unicamente osservare le formalità stabilite dallo Stato membro interessato nell'esercizio della facoltà di scelta offerta allo stesso in forza dell'articolo 178, lettera f), della direttiva 2006/112 (punto 33). L'entità delle formalità così stabilite dallo Stato membro interessato e che il soggetto passivo deve osservare per poter esercitare il diritto a detrazione dell'IVA non può oltrepassare quanto è strettamente necessario per controllare la corretta applicazione della procedura di inversione contabile e per garantire la riscossione dell'IVA (punto 34).

La Corte ha constatato, nel caso di specie, che la fattura in questione non recava l'indicazione «inversione contabile», contrariamente a quanto disposto dalla normativa nazionale in questione, e che il destinatario dei servizi non aveva adottato le misure necessarie, in base a tale normativa, per sanare tale omissione. Inoltre, il destinatario interessato aveva erroneamente versato l'IVA, impropriamente menzionata in tale fattura, al prestatore, mentre, in applicazione del regime in discussione, avrebbe dovuto, in qualità di beneficiario dei servizi, corrispondere l'IVA alle autorità tributarie conformemente alla direttiva 2006/112. Pertanto, oltre al fatto che la fattura controversa non rispettava gli obblighi formali previsti dalla normativa nazionale, non risultava rispettato un presupposto sostanziale del regime dell'inversione contabile (punto 37).

Secondo la Corte, tale situazione determina un rischio di perdita di gettito fiscale per lo Stato membro interessato (punto 38). Inoltre, dato che l'IVA versata dal destinatario al prestatore non era dovuta e che tale versamento non rispettava un presupposto sostanziale del regime dell'inversione contabile, il destinatario non può invocare un diritto a detrazione di tale IVA (punto 40). Pertanto, la Corte ha dichiarato che la privazione del diritto a detrazione, nel caso di specie, non era contraria al diritto dell'Unione (dispositivo 1).

Sentenza del 27 giugno 2018, SGI e Valériane (C-459/17 e C-460/17, EU:C:2018:501)

In tali cause, società francesi, con sede in La Réunion (La Riunione, Francia), hanno come attività la realizzazione di investimenti che possono beneficiare della riduzione d'imposta in virtù di una disposizione nazionale. L'amministrazione tributaria francese aveva messo in discussione il diritto di questi due soggetti passivi alla detrazione dell'IVA che figurava in diverse fatture di acquisto di beni strumentali per il motivo, tra l'altro, che tali fatture non corrispondevano ad alcuna cessione effettiva. Le società sono state rispettivamente oggetto di un avviso di rettifica IVA per diversi periodi determinati.

A seguito di una sentenza della Cour administrative d'appel de Bordeaux (Corte d'appello amministrativa di Bordeaux, Francia) che confermava la sentenza di primo grado, la quale era stata investita di un ricorso per contestare gli avvisi di rettifica IVA, le società hanno proposto ricorso per cassazione dinanzi al Conseil d'État (Consiglio di Stato, Francia).

Il Conseil d'État (Consiglio di Stato), il giudice del rinvio, chiede se l'articolo 17 della direttiva 77/388 debba essere interpretato nel senso che, per negare al soggetto passivo destinatario di una fattura il diritto a detrarre l'IVA menzionata su tale fattura, sia sufficiente che l'amministrazione dimostri che le operazioni cui tale fattura si riferisce non sono state effettivamente realizzate o se tale amministrazione debba anche dimostrare la mancanza di buona fede da parte di tale soggetto passivo.

La Corte ha constatato, anzitutto, che il diritto a detrazione sorge nel momento in cui l'imposta detraibile diventa esigibile e che ciò avviene all'atto della cessione di beni o della prestazione di servizi (punto 34). Il diritto a detrazione è quindi legato alla realizzazione effettiva della cessione di beni o della prestazione di servizi di cui trattasi (punto 35). A tal proposito, l'esercizio del diritto a detrazione non si estende a un'imposta dovuta esclusivamente perché è menzionata su una fattura (punto 37). La buona o la malafede del soggetto passivo che chiede la detrazione dell'IVA non incide sulla questione se la cessione sia effettuata ai sensi della direttiva 77/388. Infatti, la nozione di «cessione di un bene» ha carattere obiettivo e deve essere interpretata indipendentemente dagli scopi e dai risultati delle operazioni di cui trattasi, senza che l'amministrazione tributaria sia obbligata a procedere ad indagini per accertare la volontà del soggetto passivo o a tener conto dell'intenzione di un operatore, diverso da tale soggetto passivo, che intervenga nella stessa catena di cessioni (punto 38).

Pertanto, la Corte ha dichiarato che, per negare al soggetto passivo destinatario di una fattura il diritto di detrarre l'IVA menzionata su tale fattura, è sufficiente che l'amministrazione dimostri che le operazioni alle quali tale fattura si riferisce non sono state effettivamente realizzate (dispositivo della sentenza).

Sentenza del 5 luglio 2018, Marle Participations (C-320/17, EU:C:2018:537)

Una holding, il cui oggetto sociale consisteva nella gestione di partecipazioni in diverse controllate del gruppo, alle quali essa dava in locazione un immobile, ha proceduto a cessioni e acquisizioni di titoli nell'ambito di un'operazione di ristrutturazione. L'IVA addebitata alle spese relative a tali operazioni di ristrutturazione è stata interamente detratta. Tale detrazione è stata rimessa in discussione dall'amministrazione fiscale con la motivazione che le spese per le quali la società chiedeva la detrazione dell'IVA erano generate da operazioni in conto capitale realizzate al di fuori dell'ambito di applicazione del diritto a detrazione. La società è stata quindi oggetto di un avviso di accertamento IVA, che essa ha impugnato senza successo dinanzi ai giudici di primo grado e d'appello.

Dopo essere stato adito in sede di impugnazione, le Conseil d'État (Consiglio di Stato, Francia), giudice del rinvio, chiede se la locazione di un immobile da parte di una società holding alla sua controllata costituisca un'interferenza nella gestione di quest'ultima, la quale debba essere considerata un'attività economica, ai sensi della direttiva 77/388, che fa sorgere un diritto a detrazione dell'IVA sulle spese sostenute dalla società per l'acquisto di quote di partecipazione in tale controllata e, in caso affermativo, a quali condizioni.

La Corte ha ricordato anzitutto che, per quanto riguarda il diritto a detrazione di una holding, qualora la partecipazione sia accompagnata da un'interferenza diretta o indiretta nella gestione delle società in cui si è realizzato l'acquisto di partecipazioni, tale interferenza costituisce

un'attività economica ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva IVA, ove essa implichi il compimento di operazioni soggette all'IVA a norma dell'articolo 2 di tale direttiva (punti 29 e 30). Essa ha altresì sottolineato che, nella sua giurisprudenza, gli esempi di attività che sono manifestazione di un'interferenza della holding nella gestione delle sue controllate non costituiscono un elenco esaustivo (punto 31).

Dopo aver constatato che i soli servizi che la holding aveva fornito nella fattispecie alle controllate, per le quali essa ha sostenuto spese per l'acquisto di loro titoli, riguardavano la locazione di un immobile, utilizzato da una controllata operativa quale nuovo sito di produzione, e dopo aver ricordato il potere discrezionale lasciato agli Stati membri in materia di assoggettamento a imposta delle operazioni di affitto e di locazione (punto 33), la Corte ha dichiarato che la locazione di un immobile da parte di una società holding alla sua controllata costituisce un'interferenza nella gestione di quest'ultima, che deve essere considerata un'attività economica che fa sorgere il diritto a detrazione dell'IVA sulle spese sostenute dalla società per l'acquisto di titoli di tale controllata, a condizione che siffatta prestazione di servizi presenti un carattere stabile, che essa sia effettuata a titolo oneroso e che sia soggetta ad imposta, il che implica che tale locazione non sia esente, e che esista un nesso diretto tra il servizio fornito dal prestatore e il controvalore ricevuto dal beneficiario (punto 35).

Per quanto riguarda più in particolare la portata del diritto a detrazione, la Corte ha ricordato che le spese connesse all'acquisizione di partecipazioni nelle sue controllate, sostenute da una società holding che partecipi alla loro gestione e che, a detto titolo, eserciti un'attività economica, devono essere considerate rientranti nelle sue spese generali e, in linea di principio, l'IVA assolta su tali spese deve essere integralmente detratta (punto 36). Tuttavia, tale diritto illimitato non vale per le spese connesse all'acquisizione di partecipazioni nelle sue controllate, sostenute da una società holding che partecipi alla gestione unicamente di alcune di esse e che, riguardo alle altre, non eserciti invece alcuna attività economica. In tal caso, tali spese devono essere considerate solo in parte rientranti nelle sue spese generali, sicché l'IVA assolta su tali spese può essere detratta soltanto in proporzione alle spese inerenti all'attività economica, secondo criteri di ripartizione definiti dagli Stati membri in base a un metodo che rifletta oggettivamente la quota di imputazione reale delle spese a monte all'attività economica e all'attività non economica (punto 37).

Sentenza del 17 ottobre 2018, Ryanair (C-249/17, EU:C:2018:834)

In tale causa la prima società aveva lanciato un'offerta pubblica di acquisto (OPA) sulla totalità delle azioni dell'altra società, sostenendo, in tale occasione, spese inerenti alle prestazioni di servizi di consulenza e ad altri servizi relativi all'acquisizione prevista. Tuttavia, poiché tale operazione non poteva essere pienamente realizzata, cosicché la prima società aveva potuto acquisire unicamente una parte del capitale sociale della seconda società (punto 8), la prima società aveva chiesto la detrazione dell'IVA assolta a monte relativa a dette spese, facendo valere che, dopo aver assunto il controllo della società obiettivo, essa aveva intenzione di intervenire nella gestione di quest'ultima fornendole prestazioni di servizi di gestione assoggettate all'IVA. Poiché l'amministrazione tributaria competente ha rifiutato la detrazione dell'IVA di cui trattasi e la società che ha chiesto la detrazione ha presentato ricorso contro tale rifiuto, la questione se la direttiva 77/388 consenta la detrazione quando vi sia l'intenzione di acquisire la totalità delle azioni di una società per esercitare un'attività economica consistente

nel fornire a quest'ultima prestazioni di servizi di gestione soggette all'IVA è stata sottoposta alla Corte dal giudice nazionale investito della controversia.

La Corte, partendo dall'esame delle condizioni per ottenere la qualità di soggetto passivo, ha fatto riferimento alle constatazioni effettuate, in particolare, nella causa Larentia + Minerva e Marenave Schiffahrt (C-108/14 e C-109/14) [14], sottolineando il requisito dell'interferenza diretta o indiretta nella gestione della società in cui si è realizzato l'acquisto di partecipazioni per il diritto a detrazione dell'IVA (punti 16 e 17). La Corte ha poi ricordato che gli atti preparatori devono già ritenersi parte integrante delle attività economiche e che, pertanto, chiunque abbia l'intenzione, confermata da elementi obiettivi, di iniziare in modo autonomo un'attività economica ed effettui a tal fine le prime spese di investimento deve essere considerato un soggetto passivo (punto 18). La Corte ha concluso che una società che compia atti preparatori nell'ambito di un progetto di acquisizione di azioni di un'altra società, allo scopo di esercitare un'attività economica consistente nell'interferire nella gestione di quest'ultima fornendole prestazioni di servizi di gestione assoggettate all'IVA, deve essere considerata un soggetto passivo ai sensi della direttiva 77/388.

La Corte ha aggiunto che, in base alla sentenza INZO [15], 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 a imposta. Secondo le sentenze Midland Bank [16] e Ghent Coal Terminal [17], ciò vale anche quando 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 dalla sua volontà (punto 25).

Inoltre, l'IVA assolta può essere detratta integralmente solo se le spese sostenute sono, in linea di principio, motivate esclusivamente dall'attività economica prevista, vale a dire dalla fornitura alla società obiettivo delle prestazioni di servizi di gestione assoggettate all'IVA. Nell'ipotesi in cui tali spese si riferissero in parte anche a un'attività esente o non economica, l'IVA assolta su tali spese potrebbe essere detratta solo in parte (punto 30).

In conclusione, la Corte ha dichiarato che la direttiva 77/388 conferisce a una società, che intenda acquistare la totalità delle azioni di un'altra società, al fine di esercitare un'attività economica consistente nel fornire a quest'ultima prestazioni di servizi di gestione assoggettate all'IVA, il diritto di detrarre integralmente l'IVA assolta a monte relativa alle spese inerenti a prestazioni di servizi di consulenza sostenute nell'ambito di un'OPA, quand'anche risulti che tale attività economica non è stata realizzata, purché tali spese siano motivate esclusivamente dall'attività economica prevista (dispositivo).

Sentenza del 18 ottobre 2018, Volkswagen Financial Services (UK) (C-153/17, EU:C:2018:845)

In tale causa una società finanziaria proponeva finanziamenti destinati esclusivamente all'acquisto di autoveicoli delle marche del gruppo di imprese cui detta società apparteneva. Ad

[14] Tale causa ha dato luogo alla sentenza del 16 luglio 2015, Larentia + Minerva e Marenave Schiffahrt (C-108/14 e C-109/14, EU:C:2015:496).
[15] Sentenza del 29 febbraio 1996 (C-110/94, EU:C:1996:67).
[16] Sentenza dell'8 giugno 2000 (C-98/98, EU:C:2000:300).
[17] Sentenza del 15 gennaio 1998 (C-37/95, EU:C:1998:1).

esempio, essa offriva, in particolare, la locazione con opzione d'acquisto dei veicoli in questione. Ciò implica che essa acquistava il veicolo dal rivenditore e lo metteva a disposizione del cliente, senza che la proprietà del veicolo fosse trasferita al cliente fino a quando tutti i pagamenti dovuti ai sensi del contratto non fossero stati eseguiti. Il prezzo pagato alla società finanziaria per l'acquisto del veicolo non dava luogo in alcun caso a un margine di profitto. Per contro, nell'ambito della determinazione del tasso d'interesse relativo alla parte «finanziamento» dell'operazione, la società aggiungeva alle proprie spese di finanziamento un margine per le spese generali, un margine di profitto e un accantonamento per i crediti inesigibili. Per tale motivo, la quota dei rimborsi che corrispondeva agli interessi era inclusa nel volume d'affari, a differenza della quota corrispondente al rimborso del prezzo d'acquisto del veicolo.

In forza del diritto nazionale in materia di IVA applicabile alle operazioni di locazione con opzione d'acquisto, i contratti di locazione con opzione d'acquisto, pur costituendo un'unica operazione commerciale, comprendevano una serie di prestazioni separate, tra cui, da un lato, la messa a disposizione di un veicolo (operazione imponibile) e, dall'altro, la concessione di un credito (operazione esente). Per quanto riguarda l'IVA assolta a monte dalla società finanziaria su tutte le sue attività, una parte di essa riguardava esclusivamente o operazioni imponibili, o operazioni esenti, e l'altra parte riguardava operazioni rientranti nei due tipi. L'IVA del secondo tipo era qualificata come «residuale» e comprendeva le spese generali riguardanti l'ordinaria amministrazione.

Considerato lo status della società quale operatore parzialmente esente, le parti erano in disaccordo sulla questione dell'ammontare dell'IVA residuale menzionata che poteva essere detratta dalla società. Infatti, la società in questione proponeva di ripartire l'IVA residuale tra i suoi settori di attività, in particolare a seconda del volume d'affari di ciascun settore, escludendo da questo il valore dei veicoli rivenduti. Inoltre, per quantificare l'IVA residuale detraibile relativa a ciascun settore, essa proponeva un particolare metodo basato sul rapporto tra il numero di operazioni imponibili e il numero totale di operazioni in detto settore, numero che non corrispondeva ai contratti, ma ai pagamenti effettuati in forza di tali contratti. Per contro, l'amministrazione fiscale era favorevole a una ripartizione tra le operazioni imponibili e le operazioni esenti secondo il valore di tali operazioni, escludendo il valore iniziale del veicolo al momento della sua cessione, riducendo così notevolmente la parte detraibile dell'IVA residuale, in quanto tale valore era ampiamente imputabile alla concessione del finanziamento (prestazione esente).

Dopo essere stata investita di un rinvio pregiudiziale derivante da tale controversia, la Corte ha esaminato se gli articoli 168 e 173, paragrafo 2, lettera c), della direttiva 2006/112 debbano essere interpretati nel senso che, da un lato, anche quando le spese generali relative a operazioni di locazione con opzione d'acquisto di beni mobili non si riflettono nell'importo dovuto dal cliente per la messa a disposizione del bene in questione, vale a dire la parte imponibile dell'operazione, ma nell'importo dell'interesse dovuto a titolo della parte «finanziamento» dell'operazione, vale a dire la parte esente di essa, tali spese generali devono comunque essere considerate, ai fini dell'IVA, come un elemento costitutivo del prezzo di tale messa a disposizione e, dall'altro, nel senso che gli Stati membri possono applicare un metodo di ripartizione che non tenga conto del valore iniziale del bene in questione al momento della sua cessione (punto 27).

Dopo aver sottolineato il requisito 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, la Corte ha tuttavia rilevato che il diritto a detrazione è ammesso anche in mancanza di tale nesso diretto e immediato 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 (punto 42). A tale riguardo, la Corte ha constatato che il soggetto passivo aveva deciso di incorporare tali spese non nel prezzo delle operazioni imponibili, ma solo nel prezzo delle operazioni esenti. Tuttavia, se tali spese generali sono state effettivamente sostenute, almeno in una certa misura, per la messa a disposizione di veicoli, che sono operazioni imponibili, le suddette spese fanno parte, in quanto tali, secondo la Corte, degli elementi costitutivi del prezzo di tali operazioni (punto 44).

La Corte, dopo aver ricordato che la portata del diritto a detrazione dell'IVA varia a seconda dell'utilizzo cui sono destinati i beni e i servizi di cui trattasi (punto 46), ha precisato che le spese generali riguardanti beni e servizi utilizzati per effettuare sia operazioni che danno diritto a detrazione sia operazioni che non danno diritto a detrazione richiedono che sia determinato un prorata di detrazione in conformità alle disposizioni pertinenti della direttiva 2006/112. A tale riguardo, poiché la regola generale che propone il volume d'affari come base di calcolo di detto prorata può essere oggetto di eccezioni che consentono l'uso di un metodo o di un criterio di ripartizione diverso dal metodo basato sul volume d'affari (punto 51), la Corte ha sottolineato che tale possibilità richiede una determinazione del prorata ancora più precisa, anche se non deve essere necessariamente la più precisa possibile (punto 53). In tale contesto, la Corte ha dichiarato che, alla luce del carattere fondamentale del diritto alla detrazione, quando le modalità di calcolo della detrazione non tengono conto di una destinazione effettiva e non trascurabile di una parte delle spese generali a operazioni che danno diritto alla detrazione, non si può considerare che tali modalità riflettano oggettivamente la parte reale delle spese generate dall'acquisto di beni e di servizi a uso misto che può essere imputata a tali operazioni. Di conseguenza, tali modalità non sono atte a garantire una ripartizione più precisa di quella che risulterebbe dall'applicazione del criterio di ripartizione secondo il volume d'affari (punto 57).

La Corte ha concluso che, da un lato, anche quando le spese generali relative a operazioni di locazione con opzione d'acquisto di beni mobili non si riflettono nell'importo dovuto dal cliente a titolo della messa a disposizione del bene in questione, ossia la parte imponibile dell'operazione, ma nell'importo dell'interesse dovuto a titolo della parte «finanziamento» dell'operazione, ossia la parte esente della stessa, tali spese generali devono comunque essere considerate, ai fini dell'IVA, come un elemento costitutivo del prezzo di tale messa a disposizione e, dall'altro, gli Stati membri non possono applicare un metodo di ripartizione che non tenga conto del valore iniziale del bene in questione al momento della sua cessione, poiché tale metodo non è atto a garantire una ripartizione più precisa di quella che risulterebbe dall'applicazione del criterio di ripartizione secondo il volume d'affari (dispositivo).

1. Nesso diretto e immediato

Sentenza del 30 maggio 2013, X (C-651/11, EU:C:2013:346)

La società X deteneva il 30% delle quote della società A ed esercitava attività direttive di A dietro compenso. Nel 1996 X e gli altri azionisti avevano venduto le loro quote a D ed era cessata la

prestazione di attività direttive di quest'ultima società a favore di A. In relazione a tale vendita di partecipazioni, erano stati forniti a X vari servizi con indicazione dell'IVA sulle fatture. X aveva detratto tale imposta nelle sue dichiarazioni dell'IVA, ritenendo che la cessione della sua partecipazione costituisse un trasferimento di un'universalità di beni e di servizi e che le spese da essa sostenute nell'ambito di tale transazione dovessero essere considerate come facenti parte delle spese generali legate all'insieme della sua attività economica e fossero, di conseguenza, interamente detraibili.

Il giudice del rinvio aveva chiesto alla Corte, in sostanza, se la cessione del 30% delle azioni di una società, alla quale il cedente presta servizi soggetti ad IVA, costituisca un trasferimento di un'universalità totale o parziale di beni o di servizi ai sensi della direttiva 77/388. In caso di risposta negativa, detto giudice chiedeva se il fatto che gli altri azionisti trasferissero praticamente nello stesso momento alla stessa persona le azioni rimanenti di tale società e che tale trasferimento fosse strettamente collegato alle attività direttive svolte per la stessa società abbia una qualche rilevanza.

Anzitutto, la Corte ha chiarito che il mero acquisto, la mera detenzione e la mera cessione di partecipazioni societarie non costituiscono, di per sé, un'attività economica ai sensi della direttiva 77/388, dato che la semplice assunzione di partecipazioni finanziarie in altre imprese non costituisce sfruttamento di un bene al fine di trarne introiti che abbiano carattere stabile (punto 36). Pertanto, il trasferimento di azioni di una società può, a prescindere dall'entità delle quote, essere assimilato al trasferimento di un'universalità totale o parziale di beni soltanto se la partecipazione fa parte di un'unità indipendente che consente l'esercizio di un'attività economica autonoma e se detta attività è proseguita dall'acquirente. Ebbene, una mera cessione di azioni che non sia accompagnata dal trasferimento di elementi dell'attivo patrimoniale non consente al cessionario di proseguire un'attività economica indipendente in qualità di avente causa del cedente (punto 38). A tal proposito, gli azionisti non sono proprietari degli elementi dell'attivo patrimoniale della società di cui detengono partecipazioni, ma sono proprietari della partecipazione e, a tale titolo, hanno diritto di percepire i dividendi nonché di ricevere informazioni, e sono coinvolti nell'adozione di decisioni importanti per la gestione dell'impresa. Pertanto, la Corte ha dichiarato che una partecipazione del 30% in una società costituisce su tale società soltanto un diritto limitato (punto 39) e che la cessione del 30% delle azioni di una società non può essere assimilata al trasferimento di un'universalità totale o parziale di beni ai sensi della direttiva 77/388 (punto 40). La Corte ha quindi constatato che ciascuna operazione deve essere valutata in modo individuale e indipendente (punto 47).

Inoltre, la Corte ha ricordato che il diritto a detrazione sussiste nel caso in cui le operazioni effettuate a monte si trovino in nesso diretto e immediato con operazioni a valle che conferiscono il diritto a detrazione. Se ciò non si verifica, occorre esaminare se le spese effettuate per acquistare beni o servizi a monte facciano parte delle spese generali collegate all'insieme delle attività economiche del soggetto d'imposta. Nell'uno o nell'altro caso, l'esistenza di un nesso diretto e immediato presuppone che il costo delle prestazioni a monte sia incorporato rispettivamente nel prezzo delle operazioni specifiche a valle o nel prezzo dei beni o dei servizi forniti dal soggetto passivo nel contesto delle sue attività economiche (punto 55).

La Corte ha concluso che la cessione del 30% delle azioni di una società, alla quale il cedente fornisce servizi soggetti all'IVA, non costituisce un trasferimento di un'universalità totale o parziale di beni o di servizi ai sensi della direttiva 77/388, a prescindere dal fatto che gli altri

azionisti cedano in pratica simultaneamente alla stessa persona le restanti azioni di tale società e che siffatta cessione sia strettamente legata alle attività direzionali svolte per la medesima società (dispositivo).

Sentenza dell'8 novembre 2018, C&D Foods Acquisition (C-502/17, EU:C:2018:888)

La C&D Foods era la società controllante dell'Arovit Holding A/S, che deteneva l'Arovit Petfood. Prima del 1° marzo 2007, l'attività principale della C&D Foods consisteva nell'essere la società controllante dell'Arovit Holding. A tale data essa ha stipulato un contratto di gestione con la sua controllata indiretta l'Arovit Petfood, vertente sulla prestazione di servizi di gestione e informatici. Un istituto di credito ha acquisito il gruppo Arovit nell'agosto 2008 per l'importo di un euro a causa dell'inadempienza del precedente proprietario di tale gruppo nel rimborsare un prestito che gli era stato concesso. Detto istituto aveva stipulato, durante il periodo da dicembre 2008 a marzo 2009, contratti di consulenza per conto della C&D Foods al fine di preparare la cessione di tutte le azioni detenute nell'Arovit Petfood, al fine di non essere più creditore di tale gruppo. Avendo sostenuto costi in relazione a tale progetto di cessione, la C&D Foods aveva detratto l'IVA ad essi afferente. In mancanza di un potenziale acquirente, si era posto fine al processo di cessione nel 2009.

Il giudice del rinvio aveva interpellato la Corte sul diritto di una holding di detrarre l'IVA gravante sulle spese relative a una cessione, prevista ma non realizzata, di azioni di una controllata indiretta a cui tale holding fornisce servizi di gestione e informatici.

La Corte ha rilevato, in primo luogo, che una società il cui unico oggetto sociale consista nell'acquisizione di partecipazioni in altre società senza interferire direttamente o indirettamente nella gestione di tali società non ha né il diritto a detrazione né la qualità di soggetto passivo IVA, poiché il mero acquisto e la mera detenzione di azioni non costituiscono, di per sé, un'attività economica ai sensi della direttiva 2006/112 (punto 30). Tuttavia, ciò non vale qualora la partecipazione finanziaria in un'altra società sia accompagnata da un'interferenza diretta o indiretta nella gestione della società in cui si è realizzata l'acquisizione di partecipazioni, fatti salvi i diritti che il soggetto che effettua la partecipazione detiene nella sua qualità di azionista o socio, ove siffatta interferenza implichi il compimento di operazioni soggette all'IVA, quali la prestazione di servizi amministrativi, contabili e informatici (punto 32).

La Corte ha dichiarato, in secondo luogo, che, affinché un'operazione di cessione di azioni possa rientrare nell'ambito di applicazione dell'IVA, è necessario che tale operazione, in linea di principio, abbia la sua causa esclusiva diretta nell'attività economica imponibile della società controllante di cui trattasi o che costituisca il prolungamento diretto, permanente e necessario di siffatta attività. L'ipotesi in parola ricorre quando detta operazione è effettuata al fine di destinare il risultato della cessione in parola direttamente all'attività economica imponibile della società controllante di cui trattasi o all'attività economica esercitata dal gruppo di cui essa è la società controllante (punto 38). Pertanto, la Corte ha concluso che un'operazione di cessione di azioni prevista, ma non realizzata, come quella del caso di specie, che non trova la sua causa esclusiva diretta nell'attività economica imponibile della società interessata o che non costituisce il prolungamento diretto, permanente e necessario di tale attività economica non rientra nell'ambito di applicazione dell'IVA (punto 42 e dispositivo).

Sentenza del 22 ottobre 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712)

Nel caso di specie, una persona giuridica a scopo di lucro si era impegnata a realizzare un percorso ricreativo, nell'ambito di un'attività economica legata al turismo rurale e ricreativo, e ad offrire al pubblico l'accesso gratuito ad esso per un periodo di cinque anni. Essa aveva detratto l'IVA relativa all'acquisto o alla fabbricazione di determinati beni d'investimento nell'ambito dei lavori di realizzazione di detto percorso ricreativo. Tuttavia, l'amministrazione tributaria investita di una domanda della persona giuridica diretta a ottenere il rimborso degli importi IVA in questione, aveva ritenuto tale rimborso ingiustificato, in quanto non era stato dimostrato che i beni e i servizi acquistati fossero stati utilizzati ai fini di un'attività soggetta a IVA. Su tale base, l'amministrazione tributaria aveva negato la detrazione di tali importi.

In tale contesto, il giudice del rinvio s'interroga sulla sussistenza di un nesso diretto e immediato tra le spese connesse ai lavori realizzati e le attività economiche previste dalla persona interessata, atteso che il percorso ricreativo era destinato direttamente all'utilizzo gratuito da parte del pubblico.

La Corte ha ricordato anzitutto 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 detti beni, li utilizza ai fini delle proprie operazioni imponibili (punto 18). A tale riguardo, un privato che acquisti beni o servizi ai fini di un'attività economica può agire come soggetto passivo anche se non dovesse impiegarli immediatamente per detta attività economica (punto 19). Chiunque effettui spese d'investimento con l'intenzione, confermata da elementi oggettivi, di esercitare un'attività economica deve essere considerato un soggetto passivo. Agendo in quanto tale il soggetto passivo ha 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 (punto 20). La questione se il soggetto passivo abbia agito in quanto tale ai fini di un'attività economica è una questione di fatto che deve essere valutata dal giudice del rinvio (punto 21). Tuttavia, la Corte ha constatato che dalla descrizione del giudice del rinvio risulta che il percorso ricreativo può essere considerato un mezzo per attrarre visitatori onde rifornirli di beni e di servizi (punto 22). Ciò indicava che la persona giuridica in questione aveva acquistato o fabbricato i beni d'investimento in questione con l'intenzione di esercitare un'attività economica e, di conseguenza, aveva agito in quanto soggetto passivo (punto 23).

Per quanto riguarda l'esistenza di un nesso diretto e immediato, la Corte ha ricordato che il diritto a detrazione dell'IVA esiste anche in mancanza di tale nesso, quando le spese sostenute fanno parte dei costi generali del soggetto passivo e rappresentano, in quanto tali, elementi costitutivi del prezzo dei beni o dei servizi che esso fornisce (punti 27 e 28). Devono essere prese in considerazione tutte le circostanze in presenza delle quali si sono svolte le operazioni in questione e si deve tener conto unicamente delle operazioni che sono oggettivamente connesse all'attività imponibile del soggetto passivo (punto 29).

La Corte ha rilevato che l'utilizzo immediato dei beni d'investimento a titolo gratuito non rimette in discussione l'esistenza di un nesso diretto e immediato, in quanto la messa a disposizione del pubblico del percorso ricreativo di cui trattasi nel procedimento principale non beneficia di un'esenzione ai sensi della direttiva 2006/112, e le spese sostenute dalla persona giuridica in questione per attuare detto percorso possono essere ricondotte all'attività economica da essa prevista (punti da 33 a 35).

Sentenza del 14 settembre 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments (C-132/16, EU:C:2017:683)

Nella controversia di cui al procedimento principale una società bulgara aveva acquistato diversi terreni in un villaggio vacanze per erigere immobili destinati a soggiorno stagionale. Essa aveva concluso un contratto con il comune che era in possesso di una licenza edilizia avente ad oggetto il ripristino di una stazione di pompaggio delle acque reflue a beneficio di detto villaggio vacanze situato sul proprio territorio. La società che aveva acquistato i terreni aveva commissionato lavori di costruzione a una società terza. Secondo questa prima società, sussisteva un nesso tra le spese per il ripristino della stazione di pompaggio e i servizi che questa doveva fornire in seguito alla costruzione degli immobili autorizzata sui suoi terreni.

Il giudice del rinvio ha chiesto, in sostanza, se 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.

La Corte ha ricordato, in primo luogo, che la sussistenza di un nesso diretto ed immediato deve essere valutata alla luce del contenuto oggettivo delle operazioni considerate (punto 31). Qualora beni o servizi acquistati vengano impiegati ai 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 (punto 30).

Pertanto, nel caso di specie, occorreva stabilire se esistesse un nesso diretto ed immediato tra, da un lato, il servizio di ripristino della stazione di pompaggio delle acque reflue e, dall'altro, l'operazione soggetta ad imposta effettuata a valle dalla società o l'attività economica di detta società (punto 32). Dalle circostanze del caso di specie risultava che, senza il ripristino di tale stazione di pompaggio, il collegamento ad essa degli immobili che la società intendeva costruire sarebbe stato impossibile. In mancanza di tale ripristino, la società non avrebbe potuto esercitare la propria attività economica (punto 33). La circostanza che anche il comune si avvalga di tale servizio non può giustificare il fatto che il diritto a detrazione sia negato alla società, laddove l'esistenza di un nesso diretto e immediato sia dimostrata (punto 35).

La Corte ha proseguito spiegando che spetterà al giudice del rinvio esaminare se il servizio di ripristino si fosse limitato a quanto necessario per garantire il collegamento degli immobili realizzati dalla società alla stazione di pompaggio delle acque reflue di cui trattasi nel procedimento principale oppure se fosse andato oltre quanto necessario a tale scopo (punto 37). A tale riguardo, la Corte ha rilevato 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 (punto 40 e dispositivo). Qualora i lavori di costruzione o di ristrutturazione andassero oltre le esigenze generate dai soli immobili costruiti dal soggetto passivo, il diritto a detrazione dovrebbe essere riconosciuto soltanto per l'IVA assolta a monte gravante proquota sulle spese sostenute per la

costruzione o la ristrutturazione oggettivamente necessaria per consentire al soggetto passivo di effettuare le sue operazioni imponibili (punto 39).

2. Incidenza dell'evasione sul diritto a detrazione

Sentenza del 6 dicembre 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774)

Nella presente causa a seguito di una verifica fiscale, le autorità tributarie bulgare avevano rilevato la mancanza di prove dell'esecuzione delle cessioni intracomunitarie di grano e girasoli effettuate, stando alle dichiarazioni di una società bulgara, a favore di una società di diritto rumeno. Le autorità tributarie avevano effettuato verifiche su due fornitori della ricorrente nel procedimento principale, nonché su tre fornitori di questi ultimi. Poiché tali verifiche non hanno consentito di dimostrare che gli ultimi tre fornitori avevano realmente ceduto merci ai primi due fornitori, le autorità tributarie bulgare ne avevano dedotto che i fornitori della ricorrente nel procedimento principale non disponevano dei quantitativi di merci necessari per effettuare le cessioni destinate alla ricorrente nel procedimento principale e hanno concluso che non vi erano state effettive cessioni tra dette società e la ricorrente nel procedimento principale. In tale contesto, è stata sollevata una questione pregiudiziale relativa alla definizione della nozione di «evasione fiscale» e ai suoi limiti.

La Corte ha ricordato anzitutto che, in forza della sua costante giurisprudenza in materia – ossia, in particolare, le sentenze Halifax e a. [18], Kittel e Recolta Recycling [19], nonché Mahagében e Dávid [20] – un soggetto passivo che sapeva o avrebbe dovuto sapere che, con il proprio acquisto, partecipava ad un'operazione che si iscriveva in un'evasione dell'IVA dev'essere considerato, ai fini della direttiva 2006/112, partecipante a tale evasione, indipendentemente dalla circostanza che egli tragga o meno beneficio dalla rivendita dei beni o dall'utilizzo dei servizi nell'ambito delle operazioni soggette a imposta da lui effettuate a valle (punto 39).

Per contro, la Corte ha dichiarato che non è compatibile con il regime del diritto a detrazione previsto da tale direttiva sanzionare, con il diniego di tale diritto, un soggetto passivo che non sapeva e non avrebbe potuto sapere che l'operazione interessata si iscriveva in un'evasione commessa dal fornitore o che un'altra operazione nell'ambito della catena delle cessioni, precedente o successiva a quella realizzata da tale soggetto passivo, era viziata da evasione dell'IVA (punto 41).

Di conseguenza, dato che il diniego del diritto a detrazione è un'eccezione all'applicazione del principio fondamentale che tale diritto costituisce, spetta all'amministrazione tributaria dimostrare adeguatamente gli elementi oggettivi che consentono di concludere che il soggetto passivo sapeva o avrebbe dovuto sapere che l'operazione invocata a fondamento del diritto a detrazione si iscriveva in un'evasione commessa dal fornitore o da un altro operatore intervenuto a monte o a valle nella catena di cessioni (punto 43).

---

18 Sentenza del 21 febbraio 2006 (C-255/02, EU:C:2006:121).

19 Sentenza del 6 luglio 2006 (C-439/04 e C-440/04, EU:C:2006:446).

20 Sentenza del 21 giugno 2012 (C-80/11 e C-142/11, EU:C:2012:373). Per quanto riguarda questa sentenza, v. anche la Parte II, intitolata «Origine e portata del diritto a detrazione», e la Parte V, intitolata «Modalità di esercizio del diritto a detrazione», della presente scheda.

Sentenza del 13 febbraio 2014, Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69)

Il controllo fiscale di cui era stata oggetto la società bulgara, ricorrente nel procedimento principale in questa causa, aveva indotto l'amministrazione fiscale bulgara a interrogarsi sulla fondatezza della detrazione dell'IVA operata in ragione dell'imposta indicata sulle fatture di sette dei suoi fornitori. Infatti, nel caso di alcuni di tali fornitori e subappaltatori, le informazioni loro richieste durante il controllo non avevano consentito di dimostrare che essi disponessero delle risorse necessarie a garantire i servizi fatturati. Ritenendo che la veridicità dell'esecuzione delle operazioni di taluni subappaltatori non fosse dimostrata oppure che queste non fossero state realizzate dai prestatori menzionati nelle fatture, l'amministrazione fiscale aveva emesso un avviso di accertamento in rettifica che metteva in discussione la detraibilità dell'IVA indicata nelle fatture delle sette imprese in parola.

Facendo riferimento alla sentenza Bonik [21], la Corte ha dichiarato, in primo luogo, che la mera circostanza che i servizi forniti alla ricorrente nel procedimento principale non sarebbero stati effettivamente forniti dal prestatore menzionato nelle fatture o dal suo subappaltatore segnatamente perché costoro non avrebbero disposto del personale, delle risorse materiali e degli attivi necessari, le spese della prestazione non sarebbero state contabilizzate nei loro registri o l'identità dei firmatari di taluni documenti a titolo di prestatori del servizio si sarebbe rivelata inesatta non sarebbe sufficiente, in sé stessa, a escludere il diritto a detrazione (punto 31). Tale esclusione sarebbe subordinata alla duplice condizione che i fatti integrino un comportamento fraudolento e che sia dimostrato, alla luce degli elementi oggettivi forniti dalle autorità fiscali, che il soggetto passivo sapeva o avrebbe dovuto sapere che l'operazione invocata a fondamento del diritto a detrazione s'iscriveva in un'evasione, circostanza che spetta al giudice nazionale verificare (punto 32).

In secondo luogo, la Corte si è pronunciata sull'aspetto procedurale relativo all'obbligo del giudice nazionale di accertare d'ufficio l'evasione fiscale. A tale riguardo, la Corte ha rilevato che anche quando una norma di diritto nazionale qualifichi l'evasione fiscale come illecito penale e tale qualificazione competa unicamente al giudice penale, non risulta che, per effetto di una simile norma, il giudice incaricato di valutare la legittimità di un avviso di accertamento in rettifica che mette in discussione la detrazione dell'IVA operata da un soggetto passivo non possa comunque basarsi sugli elementi oggettivi presentati dall'amministrazione fiscale per constatare nel caso concreto un'evasione, allorché, ai sensi di un'altra disposizione del diritto nazionale, l'IVA «fatturata illegalmente» non dà diritto a detrazione (punto 38). Infatti, il diritto dell'Unione impone alle autorità e ai giudici nazionali di negare il beneficio del diritto a detrazione ove sia dimostrato, alla luce di elementi oggettivi, che tale diritto è stato invocato fraudolentemente o abusivamente. Inoltre, anche quando il diritto dell'Unione non sia invocato dalle parti, il giudice nazionale è tenuto a sollevare d'ufficio i motivi di diritto relativi ad una norma imperativa del diritto dell'Unione qualora, in virtù del diritto nazionale, i giudici nazionali abbiano l'obbligo o la facoltà di fare altrettanto con riferimento a una norma imperativa di diritto interno (punto 34).

[21] Sentenza del 6 dicembre 2012 (C-285/11, EU:C:2012:774).

Sentenza del 22 ottobre 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719)

Nella presente causa, la ricorrente nel procedimento principale, una società polacca, aveva effettuato vari acquisti di carburante diesel che aveva utilizzato nell'ambito della sua attività economica. Successivamente, detta società aveva proceduto alla detrazione dell'IVA pagata per tali acquisti di carburante. In seguito ad un controllo fiscale, l'amministrazione tributaria le aveva negato il diritto di detrarre tale IVA per il motivo che le fatture relative a detti acquisti di carburante erano state emesse da un soggetto inesistente. L'accertamento relativo all'inesistenza dell'operatore era fondato su un insieme di elementi, in particolare sul fatto che tale società non era registrata ai fini dell'IVA, non presentava dichiarazioni fiscali e non pagava le imposte.

Innanzitutto, per quanto riguarda l'eventuale esistenza di un'evasione, la Corte ha richiamato la giurisprudenza Bonik [22] e Maks Pen [23], precisando poi che, quando ricorrono le condizioni sostanziali e formali previste dalla direttiva 77/388 per il sorgere e l'esercizio del diritto a detrazione, non è compatibile con il regime del diritto a detrazione previsto da detta direttiva sanzionare, con il diniego di tale diritto, un soggetto passivo che non sapeva e non avrebbe potuto sapere che l'operazione interessata si collocava nell'ambito di un'evasione commessa dal fornitore o che un'altra operazione facente parte della catena delle cessioni, precedente o successiva a quella realizzata da detto soggetto passivo, era viziata da evasione dell'IVA (punto 49).

Secondo la Corte, spetta all'amministrazione tributaria, che abbia constatato evasioni o irregolarità commesse dall'emittente della fattura, dimostrare, alla luce di elementi oggettivi e senza esigere dal destinatario della fattura verifiche che non gli incombono, che tale destinatario sapeva o avrebbe dovuto sapere che l'operazione invocata per fondare il suo diritto alla detrazione si iscriveva in un'evasione dell'IVA, circostanza che spetta al giudice del rinvio verificare (punto 50).

III. Prorata di detrazione

Sentenza del 16 febbraio 2012, Varzim Sol (C-25/11, EU:C:2012:94)

I fatti della presente causa sono già stati descritti in precedenza, nella sezione II «Origine e portata del diritto a detrazione». Pertanto, è opportuno ricordare in questa sede solo che la causa riguarda soggetti passivi misti e il loro diritto a operare la detrazione dell'IVA a monte secondo la destinazione della totalità o di una parte dei beni e servizi, nel calcolo dell'importo detraibile, per settori nei quali tali soggetti passivi effettuano soltanto operazioni imponibili, includendo «sovvenzioni» esenti da imposta nel denominatore della frazione utilizzata per determinare il prorata di detrazione.

[22] Sentenza del 6 dicembre 2012 (C-285/11, EU:C:2012:774).
[23] Sentenza del 13 febbraio 2014 (C-18/13, EU:C:2014:69).

La Corte, facendo riferimento alla sentenza del 6 ottobre 2005 nella causa Commissione/Francia (C-243/03) [24], ha ricordato che, nel caso di soggetti passivi misti, anche se il diritto a detrazione è calcolato secondo un determinato prorata, in base ad una frazione che comprende, al numeratore, l'importo totale, determinato per anno, del volume d'affari, IVA esclusa, relativo alle operazioni che danno diritto a detrazione ai sensi dell'articolo 17, paragrafo 2, della direttiva 77/388 e, al denominatore, l'importo totale, determinato per anno, del volume d'affari, IVA esclusa, relativo alle operazioni incluse nel numeratore e alle operazioni che non danno diritto a detrazione, gli Stati possono prevedere uno degli altri metodi di determinazione del diritto alla detrazione elencati all'articolo 17, paragrafo 5, terzo comma, di tale direttiva, vale a dire, in particolare, la determinazione di un prorata distinto per ogni settore di attività o la detrazione conseguente alla destinazione di tutti o di parte dei beni e i servizi a un'attività precisa (punto 38). A tale proposito, la Corte ha precisato che le sovvenzioni direttamente connesse al prezzo di un bene o di un servizio sono imponibili allo stesso titolo di questo. Per quanto riguarda le sovvenzioni diverse da quelle direttamente connesse al prezzo, gli Stati membri possono includerle nel denominatore del calcolo del prorata applicabile qualora un soggetto passivo effettui sia operazioni che danno diritto alla detrazione sia operazioni esenti (punto 39).

La Corte ha concluso che, poiché il soggetto passivo nel procedimento principale era stato autorizzato a operare la detrazione secondo un metodo diverso da quello del prorata determinato in base alla destinazione della totalità o di parte dei beni e dei servizi ad un'attività precisa (punto 40), essendo le sue attività nei settori della ristorazione e dell'animazione assoggettate all'IVA, il diritto alla detrazione secondo il metodo della destinazione effettiva riguarda la totalità delle imposte che hanno gravato sulle operazioni effettuate a monte (punto 41). Pertanto, secondo la Corte, la direttiva 77/388 osta a che uno Stato membro, qualora autorizzi soggetti passivi misti a operare la detrazione prevista da detta direttiva secondo la destinazione della totalità o di una parte dei beni e servizi, calcoli l'importo detraibile, per settori nei quali tali soggetti passivi effettuano soltanto operazioni imponibili, includendo «sovvenzioni» esenti da imposta nel denominatore della frazione utilizzata per determinare il prorata di detrazione (punto 43).

Sentenza dell'8 novembre 2012, BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689)

In tale causa il soggetto passivo, una società di diritto tedesco, aveva fatto edificare un immobile comprendente tanto abitazioni quanto locali ad uso commerciale. Dopo il completamento di tale immobile, il soggetto passivo lo aveva ceduto in locazione, locazione in parte esente da IVA e in parte soggetta a tale imposta. Nella sua dichiarazione IVA il soggetto passivo aveva proceduto a una detrazione parziale dell'imposta pagata a monte relativa all'immobile, calcolando l'importo dell'IVA detraibile applicando un prorata determinato in base al rapporto esistente tra il volume d'affari relativo alla locazione commerciale e quello risultante dalle altre operazioni di locazione.

A seguito di una verifica, le autorità tributarie avevano ritenuto che l'importo dell'IVA detraibile a monte dovesse essere determinato in base al rapporto esistente tra la superficie dei locali commerciali e quella dei locali ad uso abitativo, con conseguente revisione al ribasso dell'importo dell'IVA detraibile, a danno del soggetto passivo.

[24] Sentenza del 6 ottobre 2005 (C-243/03, EU:C:2005:589).

Nell'ambito di tale controversia il giudice nazionale aveva adito la Corte per accertare se la disposizione della direttiva 77/388 che disciplina il calcolo del prorata di detrazione dell'IVA consenta agli Stati membri di privilegiare come criterio di ripartizione ai fini di detto calcolo dell'IVA, dovuta a monte per la costruzione di un edificio ad uso misto, un criterio di ripartizione diverso da quello basato sul volume d'affari.

La Corte ha anzitutto ricordato che, secondo la regola generale stabilita dalla direttiva 77/388, il calcolo del prorata implica che la detrazione è ammessa solo per la parte dell'IVA che è proporzionale all'importo delle operazioni che danno diritto a detrazione di cui ai paragrafi 2 e 3 dell'articolo 17 di detta direttiva (punto 13). Tuttavia, una deroga a tale regola consente agli Stati membri di prevedere un altro metodo di determinazione del diritto alla detrazione, vale a dire la determinazione di un prorata distinto per ogni singolo settore di attività o la detrazione in base alla destinazione, in toto o in parte, dei beni e servizi ad un'attività specifica, o l'esclusione del diritto alla detrazione fatto salvo il rispetto di talune condizioni (punto 15). A tale riguardo, gli Stati membri, nell'esercizio dei poteri loro conferiti, devono rispettare l'effetto utile della norma generale della direttiva 77/388 e i principi sottesi al sistema comune dell'IVA, segnatamente quelli di neutralità fiscale e di proporzionalità (punto 16). Una normativa nazionale che deroghi in termini generali a tale norma rimetterebbe in discussione l'obiettivo della direttiva 77/388, secondo cui il calcolo del prorata di detrazione deve essere effettuato in modo analogo in tutti gli Stati membri (punto 17). In tale contesto, spetta agli Stati membri stabilire, nei limiti del rispetto del diritto dell'Unione nonché dei principi sui quali si fonda il sistema comune dell'IVA, metodi e regole a disciplina del calcolo del prorata di detrazione dell'IVA versata a monte. Nell'esercizio di tale potere, gli Stati membri sono obbligati a tener conto della finalità e dell'impianto sistematico della direttiva stessa (punto 22).

Secondo la Corte, gli Stati membri devono anche far sì che il calcolo del prorata di detrazione dell'IVA versata a monte sia il più preciso possibile (punto 23). La direttiva 77/388 non osta, pertanto, a che gli Stati membri applichino, per una determinata operazione, un metodo o un criterio di ripartizione diverso dal metodo fondato sul volume d'affari, quale, segnatamente, quello fondato sulla superficie di cui trattasi nel procedimento principale, subordinatamente alla condizione che il metodo accolto garantisca una determinazione del prorata di detrazione dell'IVA versata a monte più precisa di quella risultante dall'applicazione del metodo fondato sul volume d'affari (punto 24).

Sentenza del 12 settembre 2013, Le Crédit Lyonnais (C-388/11, EU:C:2013:541)

Tale causa riguarda un istituto bancario che aveva la sua sede centrale in Francia e che aveva succursali in Stati membri dell'Unione e in paesi terzi. In occasione di un controllo l'amministrazione tributaria aveva negato a tale istituto, in quanto soggetto passivo, di prendere in considerazione l'importo degli interessi sui finanziamenti concessi dalla sede centrale dell'istituto bancario alle sue succursali stabilite al di fuori del territorio francese nel numeratore e nel denominatore del prorata di detrazione.

La Corte, cui il giudice nazionale ha sottoposto quattro questioni relative alla determinazione del prorata di detrazione dell'IVA, ha innanzitutto esaminato se la direttiva 77/388 debba essere interpretata nel senso che, ai fini di tale determinazione, una società la cui sede centrale sia

situata in uno Stato membro può prendere in considerazione il fatturato realizzato dalle sue succursali stabilite in altri Stati membri.

La Corte ha constatato che, dal momento che il calcolo del prorata di detrazione costituisce un elemento del regime delle detrazioni previsto nella direttiva 77/388, le modalità secondo cui tale calcolo deve essere effettuato rientrano, unitamente a detto regime di detrazioni, nella sfera di applicazione della normativa nazionale in materia di IVA cui un'attività o un'operazione deve essere fiscalmente collegata (punto 30). Infatti, la fissazione del metodo di determinazione del diritto a detrazione spetta alle autorità tributarie di ogni Stato membro che sono autorizzate da tale direttiva a prevedere la fissazione di un prorata distinto per ogni settore di attività o la detrazione secondo la destinazione della totalità o di parte dei beni e servizi ad un'attività precisa, o anche a prevedere l'esclusione del diritto a detrazione al ricorrere di determinate condizioni (punto 31). A tal proposito, il modo di restituzione dell'IVA, o per detrazione o per rimborso, dipende esclusivamente dal «luogo di stabilimento» del soggetto passivo (punto 32). Tale nozione non riguarda esclusivamente la sede centrale del soggetto passivo, ma anche le stabili organizzazioni (punto 33). Dato che la Corte ha dichiarato che la stabile organizzazione situata in uno Stato membro e la sede principale situata in un altro Stato membro costituiscono un unico soggetto d'IVA, ne deriva che un unico soggetto passivo è sottoposto, oltre al regime applicabile nello Stato in cui ha sede, a tanti regimi di detrazione nazionali quanti sono gli Stati membri in cui dispone di stabili organizzazioni (punto 34).

Orbene, poiché le modalità di calcolo del prorata costituiscono un elemento fondamentale del regime delle detrazioni, non si può, senza rimettere seriamente in dubbio sia la ripartizione razionale delle sfere d'applicazione delle normative nazionali in materia di IVA sia la ragion d'essere di detto prorata, tenere conto, nel calcolo del prorata applicabile alla sede principale di un soggetto passivo stabilito in uno Stato membro, del fatturato realizzato da tutte le stabili organizzazioni di cui tale soggetto passivo dispone negli altri Stati membri (punto 35). Infatti, in primo luogo, un tale modo di calcolare il prorata non può garantire una maggiore ottemperanza del principio di neutralità dell'IVA rispetto ad un sistema di prorata distinto per ogni Stato membro in cui è detenuta una stabile organizzazione (punto 37). In secondo luogo, il valore del prorata di detrazione applicabile sarebbe falsato (punto 38). In terzo luogo, tale modalità di stabilire il prorata di detrazione può pregiudicare l'effetto utile della direttiva 77/388 (punto 39).

Sentenza del 16 luglio 2015, Larentia + Minerva e Marenave Schiffahrt (C-108/14 e C-109/14, EU:C:2015:496)

In tale causa due società holding avevano proceduto alla detrazione integrale dell'IVA relativa, nel caso della prima società, all'acquisizione presso terzi di capitali utilizzati per finanziare le proprie partecipazioni nelle società controllate e le proprie prestazioni di servizi e, nel caso della seconda società, alle spese di emissione relative ad un aumento di capitale. Per la prima società, l'amministrazione tributaria aveva ammesso tale detrazione solo a titolo parziale, in quanto a suo avviso la mera detenzione di quote nelle controllate non dava diritto a detrazione. Per quanto riguarda la seconda società, l'amministrazione tributaria aveva negato anche la detrazione dell'IVA a monte.

Il giudice nazionale investito della controversia nel caso di specie aveva sottoposto alla Corte una questione relativa alla situazione in cui la detrazione dell'IVA assolta a monte è consentita

solo nei limiti in cui le spese sostenute dal soggetto passivo possono essere attribuite solo in parte alla sua attività economica. Più in particolare, tale giudice nazionale si interrogava sulle modalità di calcolo, secondo le quali l'IVA così versata a monte da una società holding per l'acquisizione di capitali destinati all'acquisto di quote di società controllate doveva essere ripartita tra attività economiche e non economiche di detta società.

La Corte ha ricordato anzitutto che non ha diritto a detrazioni ai sensi della direttiva 77/388 una società holding il cui unico scopo sia l'assunzione di partecipazioni presso altre imprese senza che tale società interferisca in modo diretto o indiretto nella gestione delle stesse (punto 18). Tuttavia, le spese connesse all'acquisizione di partecipazioni nelle sue controllate, sostenute da una società holding che partecipa alla loro gestione e che, a detto titolo, esercita un'attività economica, devono essere considerate come imputabili all'attività economica di tale società e l'IVA assolta su tali spese sarà oggetto di una detrazione integrale (punto 25).

La Corte ha poi precisato che, quanto al regime di detrazione del prorata dell'IVA, esso riguarda unicamente i casi in cui i beni e i servizi siano utilizzati da un soggetto passivo per effettuare nel contempo operazioni economiche che danno diritto a detrazione e operazioni economiche che non danno diritto a detrazione (punto 26). Tale regime riguarda l'IVA a monte che grava sulle spese connesse esclusivamente ad attività economiche. Per contro, la determinazione dei metodi e dei criteri di ripartizione degli importi dell'IVA assolta a monte tra attività economiche e non economiche rientra nel potere discrezionale degli Stati membri (punto 27). Poiché le società holding in questione erano assoggettate all'IVA a titolo dell'attività economica costituita dalle prestazioni da esse fornite a titolo oneroso a tutte le loro controllate, l'IVA assolta sulle spese di acquisizione di tali servizi dovrebbe essere considerata come spese generali e dedotta integralmente, a meno che alcune operazioni economiche effettuate a valle siano esenti, nel qual caso il diritto a detrazione dovrebbe operare unicamente secondo le modalità del prorata (punto 28).

Sentenza del 9 giugno 2016, Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft, C-332/14, EU:C:2016:417

In tale causa il soggetto passivo, una società immobiliare di diritto tedesco aveva eseguito, su un terreno di sua proprietà, dei lavori di demolizione di un vecchio edificio e di costruzione di un immobile residenziale e commerciale. Tale immobile era composto da sei unità abitative e commerciali e dieci aree di parcheggio sotterranee. Alcuni di tali unità e parcheggi erano stati concessi in locazione.

Il soggetto passivo aveva determinato il proprio diritto alla detrazione dell'IVA assolta per i lavori di demolizione e di costruzione applicando un criterio di ripartizione basato sul rapporto tra la cifra d'affari che doveva essere generata dalla locazione delle unità commerciali o dei relativi parcheggi, attività soggetta a IVA, e quella prodotta dalle altre operazioni di locazione, esenti da IVA. Tuttavia, talune parti dell'immobile, di cui inizialmente era prevista la destinazione alla realizzazione di operazioni imponibili, venivano concesse infine in locazione in esenzione da imposta. Ritenendo che la detrazione dell'IVA dovesse basarsi su un criterio di ripartizione più preciso rispetto a quello basato sulla cifra d'affari, ossia un criterio di ripartizione secondo la superficie, l'amministrazione tributaria tedesca aveva applicato quest'ultimo per ridurre la percentuale di detrazione concessa al soggetto passivo.

Tale controversia ha indotto il giudice nazionale a interpellare la Corte sulla questione se, qualora l'immobile sia utilizzato, a valle, per realizzare operazioni che danno diritto a detrazione e, in parte, operazioni che non conferiscono tale diritto, gli Stati membri abbiano l'obbligo di prescrivere che i beni e i servizi utilizzati, a monte, per la costruzione o l'acquisizione di tale immobile siano, in un primo tempo, imputati esclusivamente ad uno di tali tipi di operazioni, affinché, in un secondo momento, venga determinato unicamente il diritto a detrazione derivante da quei beni e servizi in tal modo non imputabili, applicando un criterio di ripartizione fondato sul volume d'affari oppure, a condizione che quest'ultimo metodo garantisca una determinazione più precisa del prorata di detrazione, calcolato secondo la superficie. Il giudice nazionale aveva chiesto inoltre se la risposta che la Corte intendeva fornire a tale questione si applicasse anche ai beni e ai servizi ai quali si era fatto ricorso per l'utilizzo, la conservazione o la manutenzione di un immobile a uso promiscuo.

La Corte, constatando che, in linea di principio, gli Stati membri devono prevedere che, per determinare l'importo del loro diritto a detrazione, i soggetti passivi sono tenuti, in un primo momento, ad imputare i beni e servizi acquisiti a monte alle diverse operazioni effettuate a valle alla cui realizzazione sono stati destinati, ha precisato, in un secondo momento, che spetta alle autorità competenti di tali Stati membri applicare, a tali beni e servizi, il regime di detrazione corrispondente alla loro imputazione, atteso che, per quanto riguarda i beni e i servizi che non sono riconducibili ad un unico tipo di operazione, occorre applicare il regime del prorata previsto dalla direttiva 77/388 (punto 26).

A tale riguardo, la Corte ha precisato che una norma nazionale può autorizzare i soggetti passivi a non procedere all'imputazione di tali beni e di tali servizi, indipendentemente dall'uso che ne sarà fatto, qualora detti beni e servizi riguardino l'acquisizione o la costruzione di un immobile a uso promiscuo e tale imputazione sia, in pratica, difficilmente realizzabile (punto 28). Per contro, se detta imputazione è facilmente realizzabile nella pratica, lo Stato membro non può essere legittimato a prevedere che i soggetti passivi siano dispensati dall'imputazione dei beni e dei servizi alle diverse operazioni realizzate a valle mediante tale immobile (punto 30).

Relativamente al calcolo della detrazione, la Corte ha ricordato, per quanto riguarda i beni e i servizi imputati sia ad operazioni che danno diritto a detrazione sia ad operazioni che non vi danno diritto, che tale importo è calcolato, in linea di principio, sulla base di un prorata determinato, per il complesso delle operazioni compiute dal soggetto passivo (punto 31). Tuttavia, gli Stati membri possono prevedere un altro metodo di calcolo, a condizione che esso consenta una più precisa determinazione del diritto a detrazione dell'IVA assolta a monte rispetto a quella derivante dall'applicazione di tale primo metodo (punto 32).

La Corte ha dichiarato che gli Stati membri non hanno l'obbligo di imporre che i beni e i servizi utilizzati, a monte, per la costruzione, l'acquisizione, l'utilizzo, la conservazione o la manutenzione di tale immobile siano imputati, in un primo momento, a tali diverse operazioni, se una siffatta imputazione sia difficilmente realizzabile, affinché, in un secondo momento, venga determinato unicamente il diritto a detrazione derivante da quei beni e servizi utilizzati sia per talune operazioni che danno diritto a detrazione sia per altre che non vi danno diritto, applicando un criterio di ripartizione fondato sul volume d'affari oppure, a condizione che questo metodo garantisca una determinazione più precisa del prorata di detrazione, in base alla superficie (punto 36).

IV. Limitazioni del diritto a detrazione

La nozione di limitazioni, ai sensi della presente parte, deve essere intesa in modo più ampio rispetto alle limitazioni previste dall'articolo 176 della direttiva 2006/112. Infatti, si tratta piuttosto dei limiti del diritto a detrazione.

A tal proposito, vengono presentate tre sentenze, ossia le sentenze Maks Pen [25], Gemeente Woerden [26], e Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments [27].

Sentenza del 13 febbraio 2014, Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69)

In tale sentenza la Corte ha rilevato che la facoltà, prevista per gli Stati membri dall'articolo 273, primo comma, della direttiva 2006/112, secondo la quale questi ultimi possono stabilire altri obblighi che ritengano necessari ad assicurare l'esatta riscossione dell'IVA e ad evitare le evasioni, non può tradursi, come specifica il secondo comma del medesimo articolo, nell'imposizione di obblighi di fatturazione supplementari rispetto a quelli previsti dalla stessa direttiva (punto 42). Infatti, secondo la Corte, un eventuale inadempimento di obblighi contabili da parte del prestatore di servizi non può mettere in discussione il diritto a detrazione spettante al destinatario dei servizi per quanto riguarda l'IVA pagata per essi, qualora le fatture relative ai servizi forniti rechino tutte le informazioni richieste dall'articolo 226 della direttiva 2006/112 (punto 47). Pertanto, la Corte ha dichiarato che la direttiva 2006/112 osta a una disposizione nazionale secondo la quale il servizio si considera prestato nel momento in cui ricorrono le condizioni per il riconoscimento dei proventi della prestazione (punto 48 e dispositivo 3).

Sentenza del 22 giugno 2016, Gemeente Woerden (C-267/15, EU:C:2016:466)

In tale causa un comune, situato nei Paesi Bassi, qualificato come soggetto passivo ai sensi della direttiva 2006/112, aveva fatto costruire edifici e li aveva venduti ad un prezzo inferiore ai costi di costruzione ad un acquirente che aveva ceduto gratuitamente ad un terzo l'uso di una parte degli edifici in questione. Le altre parti sono state date in locazione a titolo oneroso a diversi locatari. Il giudice del rinvio aveva chiesto se, in una situazione del genere, il soggetto passivo abbia diritto alla detrazione dell'intera IVA addebitatagli per la costruzione degli edifici oppure solo di una frazione della medesima imposta, in proporzione alle porzioni degli edifici che l'acquirente utilizza per attività economiche, vale a dire per la cessione in locazione a titolo oneroso.

A tale riguardo, la Corte ha osservato che la direttiva 2006/112 non subordina il diritto a detrazione ad una condizione collegata all'utilizzo dei beni o dei servizi di cui trattasi da parte della persona che riceve dal soggetto passivo tali beni o servizi, perché ciò implicherebbe che ogni operazione effettuata dal soggetto passivo con un acquirente o con un cessionario che non

[25] Sentenza del 13 febbraio 2014 (C-18/13, EU:C:2014:69). V. anche, nella parte II della presente scheda, intitolata «Origine e portata del diritto a detrazione», punto «2. Incidenza dell'evasione sul diritto a detrazione».
[26] Sentenza del 22 giugno 2016 (C-267/15, EU:C:2016:466).
[27] Sentenza del 14 settembre 2017 (C-132/16, EU:C:2017:683). V. anche, nella parte II della presente scheda, intitolata «Origine e portata del diritto a detrazione», punto «1. Nesso diretto e immediato».

eserciti attività economiche, come i privati, limiterebbe il diritto a detrazione del soggetto passivo (punto 36).

Inoltre, secondo la Corte, una condizione secondo cui l'utilizzo dei beni o dei servizi di cui trattasi da parte del loro acquirente o cessionario determinerebbe il diritto a detrazione del fornitore avrebbe la conseguenza che il diritto a detrazione del soggetto passivo dipenderebbe dall'ulteriore azione dell'acquirente o del cessionario, che avrebbe sempre il diritto di modificare l'utilizzo del bene, a breve o a lungo termine (punto 37).

La Corte ha dichiarato che il risultato dell'operazione economica è privo di pertinenza rispetto al diritto a detrazione, purché l'attività sia essa stessa soggetta ad IVA e, di conseguenza, il soggetto passivo in questione ha diritto alla detrazione dell'integralità dell'IVA assolta per la costruzione di tali edifici e non soltanto alla detrazione parziale di tale imposta, in proporzione alle parti di detti edifici che l'acquirente destina ad attività economiche (punti 40 e 42).

Sentenza del 14 settembre 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments (C-132/16, EU:C:2017:683)

Tale causa riguarda principalmente la condizione dell'esistenza di un nesso diretto e immediato [28].

Per quanto riguarda le limitazioni ai sensi dell'articolo 176 della direttiva 2006/112, la Corte ha dichiarato in questa sentenza che, anche qualora la disposizione di diritto bulgaro controversa prevedesse l'esclusione del diritto a detrazione esistente alla data di adesione della Repubblica di Bulgaria all'Unione europea, detto articolo 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. Va ricordato che, ai sensi di tale disposizione di diritto bulgaro, il diritto a detrazione dell'IVA non sussisteva se i beni o i servizi erano destinati a forniture o prestazioni a titolo gratuito o ad attività estranee all'attività economica del soggetto passivo (punto 21).

V. Modalità di esercizio del diritto a detrazione

Sentenza del 21 giugno 2012, Mahagében e Dávid (C-80/11 e C-142/11, EU:C:2012:373)

Tale causa, già menzionata in precedenza, contiene anche aspetti relativi alle modalità di esercizio di tale diritto [29].

A tale riguardo, la Corte ha dichiarato in particolare, in tale sentenza, che l'amministrazione fiscale non può esigere in maniera generale che il soggetto passivo il quale intende esercitare il diritto alla detrazione dell'IVA, da un lato – al fine di assicurarsi che non sussistano irregolarità o

[28] V., anche, parte II della presente scheda, intitolata «Origine e portata del diritto a detrazione», punto «1. Nesso diretto e immediato».
[29] V., anche, la parte II della presente scheda, intitolata «Origine e portata del diritto a detrazione».

evasione a livello degli operatori a monte – verifichi che l'emittente della fattura correlata ai beni e ai servizi a titolo dei quali viene richiesto l'esercizio di tale diritto abbia la qualità di soggetto passivo, che disponga dei beni di cui trattasi e sia in grado di fornirli e che abbia soddisfatto i propri obblighi di dichiarazione e di pagamento dell'IVA, o, dall'altro lato, che il suddetto soggetto passivo disponga di documenti a tale riguardo (punto 61).

Secondo la Corte, se non è contrario al diritto dell'Unione imporre a un operatore economico di adottare qualsiasi misura che gli si possa ragionevolmente richiedere per garantire che l'operazione da esso effettuata non lo porti a partecipare a un'evasione fiscale, la facoltà prevista dall'articolo 273, primo comma, della direttiva 2006/112, non può essere utilizzata, ai sensi del secondo comma di detto articolo, per imporre obblighi di fatturazione supplementari rispetto a quelli previsti al capo 3, rubricato «Fatturazione», del titolo XI, rubricato «Obblighi dei soggetti passivi e di alcune persone non soggetti passivi», di tale direttiva, e segnatamente all'articolo 226 della medesima (punto 56).

Spetta infatti, in linea di principio, alle autorità fiscali effettuare i controlli necessari presso i soggetti passivi al fine di rilevare irregolarità e evasioni in materia di IVA nonché infliggere sanzioni al soggetto passivo che ha commesso dette irregolarità o evasioni (punto 62), in quanto tali autorità non possono trasferire i propri compiti di controllo ai soggetti passivi.

Sentenza del 6 febbraio 2014, Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50)

Tale causa si inserisce nel regime di inversione contabile [30]. In tale causa si è posta la questione se, in conformità al diritto dell'Unione, la società ricorrente nel procedimento principale, beneficiaria di servizi, avrebbe potuto essere privata del diritto a detrazione dell'IVA da essa indebitamente versata al prestatore di servizi sulla base di una fattura redatta in modo errato, anche nel caso in cui la correzione di tale errore fosse impossibile a causa del fallimento di tale prestatore.

La Corte ha ricordato, da un lato, che, in applicazione del regime dell'inversione contabile, non avviene alcun pagamento di IVA tra il prestatore ed il beneficiario di servizi, e che quest'ultimo è debitore, per le operazioni effettuate, dell'IVA a monte, pur potendo in linea di principio detrarre questa stessa imposta in modo tale che all'amministrazione tributaria non sia dovuto alcun importo (punto 29).

Quanto, d'altro lato, alle modalità di esercizio del diritto a detrazione dell'IVA elencate all'articolo 178 della direttiva 2006/112, la Corte ha dichiarato che solo quelle indicate alla lettera f) di tale articolo sono applicabili all'ipotesi di una procedura di inversione contabile ex articolo 199, paragrafo 1, lettera a), della suddetta direttiva (punto 32).

A tale riguardo, un soggetto passivo che, quale destinatario di servizi, è debitore dell'IVA corrispondente ai medesimi, non è tenuto ad essere in possesso di una fattura redatta conformemente ai requisiti formali della direttiva 2006/112 per poter esercitare il suo diritto a detrazione, e deve unicamente osservare le formalità stabilite dallo Stato membro interessato

[30] V., per il contesto fattuale, la parte II della presente scheda, intitolata «Origine e portata del diritto a detrazione».

nell'esercizio della facoltà di scelta offerta allo stesso dal menzionato articolo 178, lettera f) (punto 33). L'entità delle formalità così stabilite dallo Stato membro interessato e che il soggetto passivo deve osservare per poter esercitare il diritto a detrazione dell'IVA non può oltrepassare quanto è strettamente necessario per controllare la corretta applicazione della procedura di inversione contabile e per garantire la riscossione dell'IVA (punto 34).

In tal senso, la Corte ha ricordato che, nell'ambito del regime dell'inversione contabile, il principio di neutralità fiscale esige che la detrazione dell'IVA a monte sia accordata se gli obblighi sostanziali sono soddisfatti, anche se taluni obblighi formali sono stati omessi dai soggetti passivi (punto 35).

Tuttavia, nel procedimento principale, la Corte ha constatato che, oltre al fatto che la fattura controversa non rispettava gli obblighi formali previsti dalla normativa nazionale, non risultava rispettato un presupposto sostanziale del regime dell'inversione contabile. Infatti, dato che l'IVA versata dalla ricorrente nel procedimento principale al prestatore di servizi non era dovuta e tale versamento non rispettava un presupposto sostanziale del regime dell'inversione contabile, la ricorrente non può invocare un diritto a detrazione di tale IVA (punto 40).

Sentenza del 15 settembre 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691)

In tale causa l'amministrazione fiscale tedesca aveva negato alla ricorrente nel procedimento principale, una società di commercio all'ingrosso di tessuti, la possibilità di detrarre l'IVA assolta a monte dalla stessa per gli anni in cui le fatture detenute da quest'ultima erano state emesse, in ragione del fatto che tali fatture, nella loro versione originale, non rispettavano i requisiti imposti dalla normativa fiscale nazionale. In base a tale normativa, la rettifica di una fattura avente ad oggetto un'indicazione obbligatoria, ossia il numero di identificazione ai fini IVA, non produceva effetto retroattivo, sicché il diritto a detrazione di tale imposta esercitato sulla base della fattura rettificata non verteva sull'anno in cui tale fattura era stata inizialmente emessa, ma sull'anno in cui tale fattura era stata rettificata.

Infatti, le note di accredito emesse da tale società a favore dei suoi agenti commerciali, nonché le fatture di un pubblicitario per gli anni dal 2009 al 2011 non contenevano il codice fiscale o il numero di identificazione IVA del loro destinatario, situazione rettificata nel 2013 nel corso di una verifica in loco effettuata dall'amministrazione fiscale.

Ciononostante, l'amministrazione fiscale aveva emesso avvisi d'imposta rettificativi per gli anni dal 2008 al 2011, con i quali aveva ridotto, sulla base dei riscontri effettuati nell'ambito della verifica in loco, gli importi che la ricorrente era autorizzata a detrarre a titolo di IVA, sulla base del rilievo che le condizioni per tale detrazione non erano soddisfatte per quegli anni, ma unicamente a partire dal momento della rettifica delle fatture, cioè nell'anno 2013.

Di conseguenza, in tale causa, la Corte ha dovuto pronunciarsi sulla questione dell'effetto nel tempo della rettifica di fatture inesatte sull'esercizio del diritto a detrazione dell'IVA.

A tal proposito, la Corte ha ricordato, in primo luogo, che, dall'articolo 179, primo comma, della direttiva 2006/112 risulta che il diritto a detrazione dell'IVA deve essere esercitato, in linea di principio, con riguardo al periodo in cui, da una parte, tale diritto è sorto e, dall'altra parte, il

soggetto passivo è in possesso di una fattura (punto 35). In secondo luogo, la Corte ha altresì ricordato che il diritto a detrazione dell'IVA costituisce parte integrante del meccanismo dell'IVA e, in linea di principio, non può essere assoggettato a limitazioni e che tale diritto è esercitabile immediatamente per tutte le imposte che hanno gravato le operazioni effettuate a monte. Il sistema delle detrazioni mira a sgravare interamente l'imprenditore dall'onere dell'IVA dovuta o assolta nell'ambito di tutte le sue attività economiche. Tuttavia, secondo la Corte, una normativa nazionale che applica interessi di mora sugli importi dell'IVA che considera dovuti prima della rettifica della fattura inizialmente emessa, impone un onere fiscale in relazione all'IVA a tali attività economiche per le quali il sistema comune dell'IVA garantisce invece la neutralità di tale imposta (punto 37).

La Corte ha poi osservato che il principio fondamentale di neutralità dell'IVA esige che la detrazione a monte di quest'ultima sia accordata se le condizioni sostanziali sono soddisfatte, anche se talune condizioni formali sono state omesse dai soggetti passivi. Orbene, il possesso di una fattura contenente le indicazioni previste dall'articolo 226 della direttiva 2006/112 costituisce una condizione formale e non una condizione sostanziale del diritto a detrazione dell'IVA (punto 38)

Di conseguenza, la Corte ha dichiarato che diverse disposizioni della direttiva 2006/112, in particolare quelle relative alle modalità di esercizio del diritto a detrazione, ostano ad una normativa nazionale di questo tipo (punto 43).

Sentenza del 15 settembre 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690)

In tale causa una società con sede in Portogallo, la ricorrente nel procedimento principale, aveva contestato il rifiuto dell'Autoridade Tributária e Aduaneira (Amministrazione finanziaria e doganale, Portogallo) di consentire la detrazione dell'IVA assolta a monte dalla ricorrente nel procedimento principale in qualità di beneficiaria di servizi giuridici forniti da uno studio legale, con la motivazione che le fatture emesse da tale studio non soddisfacevano i requisiti formali previsti dalla normativa nazionale. La questione sollevata dal giudice del rinvio riguardava, in primo luogo, talune indicazioni, quali la portata e la natura dei servizi prestati e la data della prestazione dei servizi che dovevano figurare obbligatoriamente sulle fatture e, in secondo luogo, il diritto dell'amministrazione fiscale di rifiutare il diritto a detrazione dell'IVA per il solo motivo che le fatture non contenevano tali indicazioni.

La Corte, anzitutto, dopo aver riconosciuto che fatture recanti la sola indicazione «servizi giuridici forniti da [una certa data] sino ad oggi» non erano conformi, a priori, ai requisiti di cui al punto 6 dell'articolo 226 della direttiva 2006/112 e che fatture recanti la sola indicazione «servizi giuridici forniti sino ad oggi» non erano, a priori, conformi né ai requisiti di cui al citato punto 6 né a quelli previsti dal punto 7 di detto articolo, ha chiesto al giudice del rinvio di verificare se i documenti allegati, prodotti dalla ricorrente nel procedimento principale contenessero una presentazione più dettagliata dei servizi giuridici oggetto del procedimento principale e potessero essere assimilati a una fattura ai sensi dell'articolo 219 di tale direttiva come documenti che modificano la fattura iniziale e vi fanno riferimento in modo specifico e inequivocabile (punto 35).

La Corte ha poi dichiarato che l'amministrazione finanziaria non può negare il diritto alla detrazione dell'IVA con la sola motivazione che una fattura non rispetta i requisiti previsti dall'articolo 226, punti 6 e 7, della direttiva 2006/112, qualora essa disponga delle informazioni per accertare che i requisiti sostanziali relativi a tale diritto siano stati soddisfatti (punto 43). Infatti, secondo la Corte, l'amministrazione finanziaria non può limitarsi all'esame della sola fattura, ma deve anche tener conto delle informazioni complementari fornite dal soggetto passivo (punto 44).

Sentenza del 12 aprile 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249)

Infine, nella presente causa, a seguito di ispezione fiscale svolta nel corso del 2011, l'amministrazione finanziaria portoghese aveva effettuato talune rettifiche IVA riguardanti cessioni di beni compiute nel periodo compreso tra il mese di febbraio 2008 e il mese di maggio 2010 per le quali la società ricorrente nel procedimento principale aveva erroneamente applicato l'aliquota IVA ridotta in luogo dell'aliquota ordinaria. Tale società aveva quindi proceduto alla regolarizzazione dell'IVA versando un supplemento d'imposta e ne aveva chiesto il rimborso al suo partner commerciale, assoggettato all'IVA, inviando a quest'ultimo note di addebito. Tale partner commerciale, che aveva ricevuto i beni venduti dalla ricorrente nel procedimento principale, si era rifiutato di pagare tale supplemento d'IVA rilevando, in particolare, che gli sarebbe stata preclusa la relativa detrazione, considerato che il termine quadriennale previsto dalla normativa nazionale era scaduto, e che non sarebbe stato tenuto a sopportare le conseguenze di un errore di cui la ricorrente nel procedimento principale era l'unica responsabile.

A tale riguardo, la Corte ha dichiarato che il soggetto passivo può essere autorizzato ad operare la detrazione dell'IVA anche se non ha esercitato il proprio diritto nel periodo in cui questo è sorto, vale a dire, nel momento in cui l'imposta è divenuta esigibile, fatto salvo, peraltro, il rispetto delle condizioni e delle modalità fissate dalle normative nazionali (punto 35).

La Corte ha ricordato che un termine di decadenza la cui scadenza porti a sanzionare il contribuente non sufficientemente diligente, il quale abbia omesso di richiedere la detrazione dell'IVA a monte, privandolo del diritto a detrazione dell'IVA, non può essere considerato incompatibile con il regime instaurato dalla direttiva 2006/112, purché tale termine rispetti i principi di equivalenza e di effettività (punto 37).

Secondo la Corte, il partner commerciale della ricorrente nel procedimento principale era nell'impossibilità oggettiva di esercitare il proprio diritto a detrazione anteriormente alla regolarizzazione dell'IVA effettuata dalla stessa ricorrente, non disponendo precedentemente dei documenti di rettifica delle fatture iniziali e non essendo a conoscenza della debenza di un supplemento di IVA (punto 42).

Infatti, soltanto in seguito a tale regolarizzazione sono sussistite le condizioni sostanziali e formali necessarie per il sorgere del diritto alla detrazione dell'IVA consentendo così al partner commerciale di chiedere lo sgravio dall'onere dell'IVA dovuta o assolta conformemente alla direttiva 2006/112 e al principio di neutralità fiscale. Pertanto, non avendo tale partner commerciale dato prova di negligenza anteriormente alla ricezione delle note di addebito e, in assenza di abuso o di collusione fraudolenta con la ricorrente nel procedimento principale, non

poteva essere validamente opposto all'esercizio del diritto a detrazione dell'IVA un termine che sarebbe iniziato a decorrere dalla data di emissione delle fatture iniziali e che, per talune operazioni, sarebbe scaduto anteriormente a tale regolarizzazione (punto 43).

VI. Rettifica delle detrazioni

Sentenza del 10 ottobre 2013, Pactor Vastgoed (C-622/11, EU:C:2013:649)

In tale causa la società convenuta nel procedimento principale aveva acquistato un bene immobile e aveva optato per l'imposizione di tale cessione, come aveva fatto in precedenza il fornitore di tale bene immobile al momento del suo acquisto. Tale società aveva poi concesso in locazione detto bene, operazione esente da IVA, e successivamente lo aveva venduto, cessione anch'essa esente da IVA. Considerando che la cessione effettuata alla società convenuta nel procedimento principale non soddisfaceva le condizioni delle disposizioni nazionali e che, di conseguenza, tale cessione avrebbe dovuto essere esentata dall'IVA, l'amministrazione fiscale olandese aveva imposto a tale società una rettifica per un importo corrispondente alla somma dovuta a seguito della regolarizzazione della detrazione dell'IVA effettuata dal fornitore al momento dell'acquisto del bene immobile successivamente ceduto dallo stesso alla società convenuta nella causa principale.

Lo Hoge Raad der Nederlanden (Corte suprema dei Paesi Bassi), investito della controversia, aveva chiesto alla Corte se il recupero degli importi dovuti a seguito della rettifica di una detrazione dell'IVA potesse essere effettuato presso un soggetto passivo diverso da quello che aveva effettuato tale detrazione.

A tale riguardo, la Corte ha ricordato che il meccanismo di rettifica costituisce parte integrante del regime di detrazione dell'IVA (punto 33). Infatti, le norme in materia di rettifica delle detrazioni mirano ad aumentare la precisione delle detrazioni al fine di assicurare la neutralità dell'IVA, di modo che le operazioni effettuate allo stadio precedente continuino a dar luogo al diritto di detrazione soltanto nei limiti in cui servono a fornire prestazioni soggette ad una tale imposta. L'obiettivo è di istituire un rapporto stretto e diretto tra il diritto alla detrazione dell'IVA versata a monte e l'utilizzazione dei beni o dei servizi di cui trattasi per operazioni tassate a valle (punto 34).

La Corte ha rilevato che il recupero degli importi dovuti in seguito alla rettifica di una detrazione dell'IVA non può essere effettuato presso un soggetto passivo diverso da quello che ha effettuato la detrazione in parola (punto 47 e dispositivo). Un'interpretazione contraria sarebbe, secondo la Corte, incompatibile con gli obiettivi perseguiti in materia di rettifica delle detrazioni. In tale contesto, la facoltà di prevedere che una persona, diversa dal soggetto passivo, sia tenuta in solido a pagare l'imposta non può essere interpretata nel senso che consente di imporre un obbligo fiscale autonomo a carico di tale persona (punto 39). Peraltro, in caso di cessioni successive di un bene immobile, la circostanza che uno dei soggetti passivi interessati, in occasione della cessione alla quale ha preso parte, non si sia conformato alle modalità di esercizio del diritto d'opzione ai fini dell'imposizione non può avere come conseguenza di obbligare detto soggetto passivo ad assolvere il debito tributario dovuto a seguito della rettifica

della detrazione dell'IVA effettuata da un altro soggetto passivo riguardo a una delle cessioni alla quale il primo soggetto passivo è estraneo (punto 40).

Sentenza del 6 febbraio 2014, Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50) [31]

Nella presente causa il giudice del rinvio ha chiesto alla Corte, in particolare, se il principio della certezza del diritto osti ad una prassi amministrativa delle autorità fiscali nazionali consistente nel revocare una decisione con la quale esse hanno riconosciuto al soggetto passivo un diritto a detrazione dell'IVA, reclamando dal medesimo, a seguito di un nuovo controllo, tale IVA nonché maggiorazioni di mora.

La Corte ha dichiarato che il principio della certezza del diritto non osta a una prassi amministrativa delle autorità fiscali rumene consistente nel revocare, entro un termine di decadenza, tale decisione.

È pur vero che il principio della certezza del diritto esige che la situazione fiscale del soggetto passivo, con riferimento ai diritti e agli obblighi dello stesso nei confronti dell'amministrazione tributaria, non possa essere indefinitamente rimessa in discussione (punto 46). Tuttavia, una normativa nazionale che consente, in via eccezionale, entro un termine di prescrizione, di effettuare un nuovo controllo riguardante un periodo determinato, qualora emergano dati supplementari sconosciuti agli ispettori fiscali all'epoca delle verifiche o errori di calcolo che abbiano un'influenza sugli esiti delle stesse, rispetta il principio della certezza del diritto (punti 47 e 48).

Quanto alle maggiorazioni di mora, la Corte ha dichiarato che, in mancanza di armonizzazione della normativa dell'Unione nel settore delle sanzioni applicabili in caso di inosservanza delle condizioni previste da un regime istituito da tale normativa, gli Stati membri restano competenti a scegliere le sanzioni che sembrano loro appropriate. Tuttavia, essi sono tenuti ad esercitare la loro competenza nel rispetto del diritto dell'Unione e dei suoi principi generali e, di conseguenza, nel rispetto del principio di proporzionalità (punti 50, 51 e dispositivo 2).

Sentenza del 9 giugno 2016, Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft (C-332/14, EU:C:2016:417)[32]

In tale sentenza il giudice del rinvio aveva chiesto, in sostanza, riguardo a una rettifica delle detrazioni dell'IVA, se la direttiva 77/388 debba essere interpretata nel senso che osta a che si proceda a tale rettifica delle detrazioni dell'IVA operate a titolo dei beni o dei servizi rientranti nell'articolo 17, paragrafo 5, di tale direttiva, a seguito della modifica, intervenuta durante il periodo di rettifica considerato, del criterio di ripartizione dell'IVA utilizzato per il calcolo di tali detrazioni. Detto giudice aveva inoltre chiesto se i principi della certezza del diritto e della tutela del legittimo affidamento ostino ad una normativa nazionale che non prescriva espressamente la rettifica, ai sensi dell'articolo 20 della direttiva 77/388, dell'imposta pagata a monte a seguito

[31] V., per quanto riguarda il quadro fattuale, la parte V della presente scheda, intitolata «Modalità di esercizio del diritto a detrazione».
[32] V., per quanto riguarda il quadro fattuale, la parte III della presente scheda, intitolata «Prorata di detrazione».

della modifica del criterio di ripartizione dell'IVA utilizzato per il calcolo di talune detrazioni né preveda un regime transitorio.

La Corte ha dichiarato che la direttiva 77/388 impone che si proceda alla rettifica delle detrazioni dell'IVA operate a titolo dei beni o dei servizi rientranti nell'articolo 17, paragrafo 5, di detta direttiva successivamente all'adozione, intervenuta durante il periodo di rettifica considerato, di un criterio di ripartizione di tale imposta utilizzato per il calcolo di tali detrazioni in deroga al metodo di determinazione del diritto a detrazione previsto dalla medesima direttiva (punto 47 e dispositivo 2). Infatti, le detrazioni inizialmente operate devono essere rettificate qualora, successivamente alla dichiarazione che ha dato luogo alla detrazione, sono mutati gli elementi presi in considerazione per determinare l'importo di tali detrazioni (punto 38). Orbene, il criterio di ripartizione e, di conseguenza, il metodo di calcolo dell'importo della detrazione applicata costituiscono elementi presi in considerazione per la determinazione dell'importo delle detrazioni (punto 42).

La Corte ha altresì rilevato che i principi di certezza del diritto e di tutela del legittimo affidamento devono essere interpretati nel senso che essi non ostano ad una normativa nazionale la quale non prescriva espressamente la rettifica dell'imposta pagata a monte a seguito della modifica del criterio di ripartizione dell'IVA utilizzato per il calcolo di alcune detrazioni, né preveda un regime transitorio nonostante la ripartizione dell'imposta pagata a monte operata dal soggetto passivo secondo il criterio di ripartizione applicabile prima di tale modifica sia stata riconosciuta in via generale come ragionevole dal giudice supremo (punto 65 e dispositivo 3).

Secondo la Corte, ne consegue che i principi di certezza del diritto e di tutela del legittimo affidamento non possono essere interpretati nel senso che, per poter imporre una rettifica del diritto a detrazione in caso di modifica del metodo di calcolo, la normativa nazionale che ha proceduto a tale modifica deve aver espressamente richiamato l'obbligo di procedere a detta rettifica (punto 54). Tuttavia, in situazioni particolari nelle quali detti principi lo impongano, può essere necessaria l'introduzione di un siffatto regime adeguato alle circostanze (punto 57). Quindi, il legislatore nazionale violerebbe i suddetti principi qualora adottasse, in modo improvviso e imprevedibile, una nuova legge che sopprime un diritto di cui godevano fino a tale momento i soggetti passivi, senza lasciare a questi ultimi il tempo necessario per adattarsi alla nuova situazione, e ciò senza che lo scopo da conseguire lo imponga (punto 58). Ciò è necessario, in particolare, quando i soggetti passivi devono disporre di un tempo di adattamento qualora la soppressione del diritto di cui godevano fino a tale momento imponga loro di procedere ad adeguamenti economici significativi (punto 59).

Tuttavia, la Corte ha sostenuto che l'effetto prodotto da una modifica del metodo di calcolo non è quello di sopprimere il diritto alla detrazione di cui godono i soggetti passivi, bensì quello di modificarne la portata (punto 61). D'altro lato, la Corte ha constatato che una siffatta modifica non implica di per sé, in linea di principio, che i soggetti passivi procedano ad adeguamenti economici significativi e, di conseguenza, non appare strettamente necessario prevedere un periodo di adattamento (punto 62).

VII. Rimborsi

Il diritto, per un soggetto passivo residente in uno Stato membro, di ottenere il rimborso dell'IVA assolta in un altro Stato membro, quale disciplinato dalla direttiva 2008/9/CE [33], corrisponde al diritto, istituito a suo favore dalla direttiva 2006/112, di detrarre l'IVA versata a monte nel proprio Stato membro. Secondo costante giurisprudenza della Corte, il diritto dei soggetti passivi di detrarre dall'IVA di cui sono debitori, l'IVA dovuta o assolta a monte per i beni acquistati e per i servizi ricevuti, costituisce un principio fondamentale del sistema comune dell'IVA istituito dalla normativa dell'Unione.

Sentenza del 21 giugno 2012, Elsacom (C-294/11, EU:C:2012:382)

In tale causa l'amministrazione tributaria nazionale aveva negato il rimborso dell'IVA versata dal convenuto nella causa durante il 1999. La domanda di rimborso era stata presentata il 27 luglio 2000. L'amministrazione tributaria aveva motivato il suo diniego con il carattere tardivo della domanda, che avrebbe dovuto essere inoltrata entro il 30 giugno 2000.

Il giudice nazionale aveva chiesto alla Corte se il termine previsto dalla direttiva 79/1072 per la presentazione delle domande di rimborso dell'IVA da parte di soggetti passivi non residenti all'interno del paese costituisca un termine di decadenza.

La Corte ha constatato che il termine previsto dall'articolo 7, paragrafo 1, primo comma, ultima frase, della direttiva 79/1072 non deve essere inteso come un termine ordinatorio, vale a dire un termine non previsto a pena di decadenza. Infatti, tenuto conto sia del dettato della disposizione in questione sia dell'obiettivo della direttiva 79/1072, vale a dire «por fine alle divergenze fra le disposizioni attualmente in vigore negli Stati membri che sono talvolta all'origine di deviazioni di traffico e distorsioni di concorrenza», la Corte ha dichiarato che il termine di sei mesi previsto dalla direttiva per la presentazione di una domanda di rimborso dell'IVA deve essere considerato come un termine previsto a pena di decadenza (punti 24, 28, 34 e dispositivo).

Sentenza del 25 ottobre 2012, Daimler e Widex (C-318/11 e C-319/11, EU:C:2012:666)

Le domande di pronuncia pregiudiziale sono state presentate nell'ambito di due controversie tra un'impresa con sede in Germania e un'impresa con sede in Danimarca e lo Skatteverket (amministrazione finanziaria svedese) riguardo alla legittimità delle decisioni di quest'ultimo di rigetto delle loro domande di rimborso dell'IVA versata in Svezia sull'acquisto di beni o servizi. L'amministrazione finanziaria aveva deciso di non concedere il rimborso richiesto sulla base del rilievo che dette società avrebbero avuto una stabile organizzazione o centro di attività stabile in Svezia. La società, la cui sede dell'attività economica era situata in Germania, sottoponeva autovetture a test in condizioni invernali in centri di prova in Svezia, dove disponeva di una controllata al 100% che le metteva a disposizione stabilimenti, circuiti di prova e servizi correlati ai test. Detta società aveva effettuato acquisti nell'ambito dei test automobilistici. La società, la cui sede dell'attività economica era situata in Danimarca, disponeva di un ufficio di ricerche situato in Svezia. Aveva anche effettuato acquisti di beni e servizi per i lavori di ricerca realizzati

[33] Direttiva 2008/9/CE del Consiglio, del 12 febbraio 2008, che stabilisce norme dettagliate per il rimborso dell'imposta sul valore aggiunto, previsto dalla direttiva 2006/112/CE, ai soggetti passivi non stabiliti nello Stato membro di rimborso, ma in un altro Stato membro (GU 2008, L 44, pag. 23).

in tale ufficio. Nessuna di queste due società aveva realizzato operazioni imponibili a valle in Svezia tramite i suoi servizi di prove tecniche e di ricerca.

In tale contesto, il giudice del rinvio aveva chiesto alla Corte, in particolare, se un soggetto passivo dell'IVA stabilito in uno Stato membro e che effettua in un altro Stato membro solo prove tecniche o lavori di ricerca, ad esclusione delle operazioni imponibili, possa essere considerato come avente, in tale altro Stato membro, una «stabile organizzazione o centro di attività stabile dai quali siano state effettuate operazioni commerciali» ai sensi della direttiva 2008/9.

La Corte ha stabilito anzitutto che la nozione di «stabile organizzazione o centro di attività stabile dai quali siano state effettuate operazioni commerciali» implica due requisiti cumulativi, relativi, da un lato, all'esistenza di un «centro di attività stabile» o di una «stabile organizzazione» e, dall'altro, allo svolgimento di «operazioni» dal medesimo (punto 32). Ai fini dell'esclusione al diritto al rimborso, deve essere accertata la realizzazione effettiva di operazioni imponibili da parte del centro di attività stabile o della stabile organizzazione nello Stato di presentazione della domanda di rimborso, e non la semplice capacità del centro medesimo o dell'organizzazione medesima a realizzare operazioni di tal genere (punto 37).

Inoltre, la Corte ha constatato che, nei procedimenti principali, è pacifico che le imprese interessate non realizzavano operazioni imponibili a valle, tramite i loro servizi di prove tecniche e di ricerca, nello Stato membro di presentazione delle domande di rimborso (punto 38). Ciò premesso, il diritto al rimborso dell'IVA deve essere riconosciuto, senza necessità di esaminare, peraltro, se le imprese di cui trattasi dispongano di un «centro di attività stabile» o di una «stabile organizzazione», atteso che i due requisiti che compongono il criterio di «centro di attività stabile dal quale sono svolte le operazioni» e di «stabile organizzazione dalla quale [sono state] effettuate operazioni» sono cumulativi (punto 39). Tale interpretazione non viene rimessa in discussione dalla circostanza che il soggetto passivo disponga, nello Stato membro di presentazione della domanda di rimborso, di una controllata al 100% quasi esclusivamente destinata a fornirgli una serie di servizi relativi alle prove tecniche effettuate (punto 51 e dispositivo). Infatti, tale controllata al 100% costituisce una persona giuridica autonomamente soggetta ad imposta (punto 48).

Sentenza del 21 marzo 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204)

In tale causa, tra il 2004 e il 2010, una società con sede in Germania e due società con sede in Slovacchia (in prosieguo: le «società Hella») avevano ceduto alla Volkswagen AG, società con sede in Germania, stampi per la produzione di fari per autovetture. In tale occasione, le società Hella avevano emesso fatture al netto dell'IVA, considerando che non si trattasse di cessioni di beni, ma di «compensazioni finanziarie», esenti da IVA. Nel corso del 2010 le società Hella avevano constatato che il loro modo di procedere non era conforme alla normativa slovacca. Esse avevano pertanto emesso fatture nelle quali era menzionata l'IVA dovuta dalla Volkswagen AG per le cessioni dei beni in questione, avevano presentato dichiarazioni integrative d'imposta per l'intero periodo dal 2004 al 2010 e avevano versato l'IVA all'erario. Il 1º luglio 2011 la Volkswagen AG ha presentato all'amministrazione tributaria slovacca una domanda di rimborso dell'IVA applicata a tali forniture.

L'ufficio imposte ha parzialmente accolto tale domanda, ordinando il rimborso dell'IVA corrispondente alle cessioni di beni effettuate nel corso degli anni dal 2007 al 2010. Esso l'ha, invece, respinta nei limiti in cui tale domanda riguardava il periodo compreso tra il 2004 e il 2006, a motivo dell'avvenuto decorso del termine di decadenza di cinque anni previsto dal diritto slovacco. Esso ha ritenuto, a tale riguardo, che il diritto al rimborso dell'IVA fosse sorto alla data di cessione dei beni. Il giudice del rinvio ha interpellato la Corte al fine di accertare se il diritto dell'Unione debba essere interpretato nel senso che esso osta alla normativa nazionale di uno Stato membro in forza della quale, in circostanze nelle quali l'IVA è stata fatturata al soggetto passivo e versata da quest'ultimo diversi anni dopo la cessione dei beni di cui trattasi, è negato il diritto al rimborso dell'IVA, con la motivazione che il termine di decadenza previsto dalla suddetta normativa per l'esercizio di tale diritto sarebbe iniziato a decorrere dalla data della cessione e sarebbe scaduto prima della presentazione della domanda di rimborso.

La Corte ha ricordato anzitutto che il diritto alla detrazione dell'IVA è subordinato al rispetto di requisiti o di condizioni tanto sostanziali quanto di natura formale (punto 40). Sebbene il diritto a detrazione dell'IVA sorga alla data in cui l'imposta diviene esigibile, l'esercizio di tale diritto è in linea di principio possibile solo a partire dal momento in cui il soggetto passivo è in possesso di una fattura (punto 43). Un soggetto passivo può essere autorizzato a operare la detrazione dell'IVA anche se non ha esercitato il proprio diritto nel periodo in cui questo è sorto, fatto salvo il rispetto delle condizioni e delle modalità fissate dalle normative nazionali (punto 45).

La Corte ha constatato che, nelle circostanze del caso di specie, per la Volkswagen AG è stato oggettivamente impossibile esercitare il proprio diritto al rimborso prima di tale regolarizzazione, non potendo, in precedenza, disporre delle fatture né sapere che era dovuta l'IVA (punto 49). Infatti, solo a seguito di tale regolarizzazione erano state soddisfatte le condizioni sostanziali e formali che danno diritto alla detrazione dell'IVA e la Volkswagen AG poteva quindi chiedere di veder alleviato il proprio onere dell'IVA. Pertanto, non avendo la Volkswagen AG dato prova di mancanza di diligenza, e in assenza di abusi o di collusione fraudolenta con le società Hella, non poteva essere validamente opposto al diritto al rimborso dell'IVA un termine di decadenza che sarebbe iniziato a decorrere dalla data di cessione dei beni e che, per determinati periodi, sarebbe scaduto prima di tale regolarizzazione (punto 50).

Tuttavia, la possibilità di esercitare il diritto a detrazione dell'IVA senza alcuna limitazione temporale contrasterebbe, secondo la Corte, col principio della certezza del diritto (punto 46). Il termine deve applicarsi allo stesso modo ai diritti analoghi in materia fiscale fondati sul diritto interno e a quelli fondati sul diritto dell'Unione, e non può rendere praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio del diritto a detrazione (punto 47). Inoltre, gli Stati membri possono prevedere altri obblighi che considerino necessari per garantire l'esatta riscossione dell'IVA e per evitare le evasioni, ma tali misure non devono eccedere quanto è necessario per conseguire siffatti obiettivi, e non possono essere utilizzate in modo tale da rimettere sistematicamente in discussione la neutralità dell'IVA (punto 48).

* * *