

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE
DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER

presentate l'11 luglio 1996 *

1. Lo Hof van Cassatie van Belgie ha sottoposto alla Corte di giustizia una questione pregiudiziale vertente sull'interpretazione dell'art. 17, n. 2, della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme¹ (in prosieguo: la «sesta direttiva»).

2. La questione pregiudiziale mira a stabilire il contenuto e la portata del diritto alla detrazione dell'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») versata da un'impresa industriale a motivo di taluni investimenti effettuati per la preparazione di terreni che non hanno potuto esser destinati allo scopo inizialmente previsto.

3. Essa è formulata come segue:

«Se l'art. 17 della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di

armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari, debba essere interpretato nel senso che il diritto alla detrazione sussiste per l'imposta sul valore aggiunto dovuta su investimenti, originariamente destinati ad essere impiegati nell'ambito dell'impresa, ma dei quali l'impresa medesima, per motivi estranei alla sua volontà, non abbia fatto alcun impiego effettivo».

I fatti e il procedimento principale

4. L'ordinanza di rinvio si limita ad esporre molto succintamente come fatti rilevanti della controversia unicamente i tre seguenti dati:

a) nel 1980 la società NV Ghent Coal Terminal (in prosieguo: la «Ghent Coal») acquistava terreni ubicati nella zona portuale di Gand;

b) essa realizzava su tali terreni opere di investimento effettuando direttamente detrazioni dell'IVA nell'ambito della sua dichiarazione relativa al periodo 1° gennaio 1981 -31 dicembre 1983;

* Lingua originale: lo spagnolo.
1 — GU L 145, pag. 1.

c) su iniziativa della città di Gand, la Ghent Coal permutava in data 1° marzo 1983 i terreni acquistati, talché, in conseguenza di tale permuta, non faceva alcun uso delle opere di investimento ivi realizzate.

minare da parte di un'impresa edilizia e di un altro studio sulle caratteristiche fisiche del suolo, nonché all'installazione di un cavo ad alta tensione e operazioni di sterramento. Il costo di tali opere superava i 50 milioni di BFR.

5. Nell'ordinanza di rinvio si ammette che le parti concordano sul fatto — ammesso nella sentenza pronunciata in appello — che «i beni produttivi in questione erano normalmente preordinati alla realizzazione di operazioni imponibili; la permuta non era, da parte della resistente, né prevedibile a priori né programmata e costituiva per essa, dal punto di vista aziendale, una scelta inevitabile e addirittura un caso di forza maggiore economica».

9. Il 1° marzo 1983 le autorità municipali di Gand imponevano alla Ghent Coal la permuta dei detti terreni, che erano già stati in parte preparati, con altri terreni appartenenti alla città. La Ghent Coal riceveva pure un conguaglio.

6. L'esame dei diversi documenti presentati dalle parti nella causa principale consente di conoscere ancora altri fatti e di accertare come si sia svolto il procedimento dinanzi ai giudici nazionali, elementi che presentano un certo interesse per una migliore comprensione della controversia e che descriverò brevemente.

10. La Ghent Coal, che aveva detratto, per gli esercizi fiscali 1981, 1982 e 1983, l'IVA da essa versata sulle spese sostenute per la preparazione dei terreni, pari a 9 354 677 BFR, veniva invitata dall'amministrazione tributaria belga a restituire l'importo di tali detrazioni alle quali, secondo tale amministrazione, essa non aveva diritto.

7. La Ghent Coal, che aveva deciso di ampliare i suoi impianti portuali, acquistava nel 1980 diversi lotti di terreno ubicati in Imsakkerlaan, lungo il molo petrolifero di Gand, al fine di costruirvi un terminale carbonifero ed un impianto di imballaggio del carbone.

11. Nel settembre 1984 la Ghent Coal e l'amministrazione tributaria addivenivano a una transazione, in base alla quale l'impresa si impegnava a pagare l'importo di 9 379 000 BFR a titolo di IVA (maggiorata degli interessi e dell'ammenda). Tale pagamento veniva effettuato il 31 gennaio 1985, mediante la compensazione con altri crediti a favore della Ghent Coal.

8. La Ghent Coal dava inizio ai lavori necessari per tale costruzione, sostenendo talune spese di investimento relative, principalmente, alla realizzazione di uno studio preli-

12. Questa riteneva successivamente che il rimborso da essa effettuato fosse illegittimo, come pure la transazione stipulata con l'amministrazione tributaria. Perciò, il 10 marzo 1986, chiedeva all'amministrazione belga il rimborso di 2 751 085 BFR, importo che essa riteneva poter detrarre, una volta effettuata la rettifica, a titolo delle spese di investimento sostenute.

13. In seguito al diniego opposto dall'amministrazione tributaria, la Ghent Coal chiedeva tale importo dinanzi al Rechtbank van eerste aanleg di Gand. La domanda veniva respinta con sentenza 4 aprile 1990 con la motivazione che le parti erano validamente vincolate dalla transazione stipulata nel settembre 1984.

14. Lo Hof van Beroep di Gand, adito in sede di appello, annullava la sentenza di primo grado con sentenza 26 ottobre 1992, con la motivazione che la transazione stipulata era illegittima, giacché si trattava di debiti fiscali che possono essere determinati solo mediante applicazione delle norme di legge. Secondo il giudice d'appello, il diritto alla detrazione era stato correttamente esercitato ed occorreva accogliere la domanda della Ghent Coal. Di conseguenza, esso condannava l'amministrazione tributaria a rimborsare la somma di 2 751 085 BFR all'appellante.

15. Il 23 febbraio 1993 l'avvocato dello Stato belga impugnava in cassazione la sentenza dello Hof van Beroep. Nel corso del procedimento in cassazione lo Hof van Cassatie ha deciso di sollevare la questione pregiudiziale.

Le disposizioni comunitarie vigenti

16. In quanto imposta che grava sulle cessioni di beni e sulle prestazioni di servizi, l'IVA tende ad essere un'imposta generale sul consumo, esattamente proporzionale al prezzo dei beni e dei servizi, indipendentemente dal numero di operazioni effettuate nel processo di produzione e di distribuzione anteriore alla fase dell'imposizione.

17. Essa viene riscalda, in occasione di ciascuna operazione, applicando alla base imponibile (il prezzo dei beni e dei servizi imposti) la debita aliquota di imposta, previa detrazione dell'importo della medesima imposta che ha gravato direttamente sul costo dei diversi elementi costitutivi del prezzo.

18. Il principio della detrazione consente quindi al soggetto passivo di detrarre, dall'IVA di cui è debitore a motivo delle operazioni che ha realizzato, l'IVA che ha versato acquistando beni o ricevendo servizi nell'ambito dell'esercizio di un'attività economica. La sesta direttiva contiene al titolo XI (artt. 17-20) le disposizioni che disciplinano² tale sistema di detrazione.

2 — Le prime disposizioni sono state inizialmente stabilite con la seconda direttiva del Consiglio 11 aprile 1967, 67/228/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari — Struttura e modalità di applicazione del sistema comune di imposta sul valore aggiunto (GU 1967, n. 9, pag. 1303), in particolare il suo art. 11.

19. Secondo l'art. 17, n. 1, della sesta direttiva «il diritto a deduzione nasce quando l'imposta deducibile diventa esigibile».

22. L'art. 20, n. 1, prevede, nei termini seguenti, la rettifica delle detrazioni effettuate:

«La rettifica della deduzione iniziale è effettuata secondo le modalità fissate dagli Stati membri, in particolare:

20. A termini dell'art. 10, n. 2 «Il fatto generatore dell'imposta si verifica e l'imposta diventa esigibile all'atto della cessione di beni o della prestazione di servizi (...)».

a) quando la deduzione è superiore o inferiore a quella cui il soggetto passivo ha diritto;

21. L'art. 17, n. 2, dispone:

b) quando, successivamente alla dichiarazione, sono mutati gli elementi presi in considerazione per determinare l'importo delle deduzioni, in particolare in caso di annullamento di acquisti o qualora si siano ottenute riduzioni di prezzo (...)».

«Nella misura in cui beni e servizi sono impiegati ai fini di sue operazioni soggette ad imposta, il soggetto passivo è autorizzato a dedurre dall'imposta di cui è debitore:

23. L'art. 20, n. 2, stabilisce le norme specifiche di rettifica delle detrazioni per i beni di investimento:

a) l'imposta sul valore aggiunto dovuta o assolta per le merci che gli sono o gli saranno fornite e per i servizi che gli sono o gli saranno prestati da un altro soggetto passivo;

«Per quanto riguarda i beni d'investimento, la rettifica deve essere ripartita su cinque anni, compreso l'anno in cui i beni sono stati acquistati o fabbricati. Ogni anno tale rettifica è effettuata solo per un quinto dell'imposta che grava sui beni in questione. Essa è eseguita secondo le variazioni del diritto a

(...)».

deduzione che hanno avuto luogo negli anni successivi rispetto all'anno in cui i beni sono stati acquistati o fabbricati.

investimenti destinati a beni che non vengono poi utilizzati, lo Hof van Cassatie sembra ammettere implicitamente che tale diritto fosse già sorto³ e che il dubbio verta sulla sua eventuale persistenza nel tempo.

In deroga al comma precedente, gli Stati membri possono basare la rettifica su un periodo di cinque anni interi a decorrere dalla prima utilizzazione dei beni.

Per quanto riguarda i beni d'investimento immobili, il periodo da assumere come base per il calcolo della rettifica può essere portato fino a 10 anni».

26. Orbene, le deduzioni delle parti divergono quanto al contenuto della domanda pregiudiziale. Infatti, per la Ghent Coal, il modo in cui lo Hof van Cassatie ha redatto la questione implica che il diritto alla detrazione fosse già sorto: lo dimostrerebbe il fatto che lo Hof van Cassatie non ha riprodotto la redazione che lo Stato belga aveva proposto nel suo ricorso⁴. La questione pregiudiziale distinguerebbe quindi il sorgere del diritto alla detrazione, da una parte, e la sua successiva sussistenza, dall'altra.

24. Da ultimo, l'art. 20, n. 3, riguarda la situazione dei beni di investimento che sono stati ceduti durante il periodo di rettifica.

27. Il punto di vista del governo belga è diverso: a suo avviso, la mancata utilizzazione delle opere di investimento effettuate dalla Ghent Coal ha come conseguenza che «la detrazione deve essere negata ab initio, in una sola volta e per l'intero suo importo». In altri termini, il diritto alla detrazione giuridicamente non sarebbe mai sorto.

La formulazione della questione pregiudiziale

25. L'ordinanza di rinvio ruota attorno a una parola chiave (la «sussistenza» del diritto di detrarre l'IVA) che, applicato al caso di specie, contiene una certa ambiguità. Chiedendo se la detrazione «sussista» in caso di

3 — Nelle sue diverse accezioni il verbo «sussistere» implica che qualcosa o qualcuno che esisteva prima continui ad esistere, perduri, si mantenga, continui a vivere, malgrado le eventuali circostanze avverse o il trascorrere del tempo.

4 — La formulazione proposta era: «Se l'art. 17 debba essere interpretato nel senso che il diritto a deduzione *sorga e sussista* nel caso in cui gli investimenti (...) non siano stati effettivamente utilizzati» (il corsivo è mio).

28. Il problema diventa più acuto se lo si combina col sistema della revisione o rettifica⁵ delle detrazioni. La rettifica costituisce per l'appunto il sistema con il quale la sesta direttiva (art. 20) consente di apportare modifiche successive nelle detrazioni praticate.

29. La normativa comunitaria dispone che le detrazioni inizialmente praticate dai soggetti passivi devono essere rettificate nel caso in cui sia dimostrato che esse erano superiori o inferiori a quelle consentite o nel caso in cui siano intervenute ulteriori modifiche degli elementi presi in considerazione per la determinazione dell'importo.

30. Si potrebbe pensare in linea di principio che, chiedendo alla Corte di pronunciarsi sulla «sussistenza» del diritto alla detrazione, lo Hof van Cassatie cerchi di accertare se sia o meno possibile applicare nel caso di specie la procedura di rettifica delle detrazioni, dato che tale procedura risulta essere per l'appunto quella prevista dalla sesta direttiva per la modifica delle detrazioni già praticate. Orbene, nessuna delle due parti nella causa principale difende questo punto di vista.

5 — Il termine normalmente usato è «rettifica», piuttosto che «revisione».

31. Secondo il governo belga, «non si può confondere il diniego ab initio del diritto alla detrazione con la rettifica della detrazione dell'IVA» e, dato che il diritto alla detrazione nella fattispecie non è mai nato, non si può parlare della rettifica di una detrazione del genere.

32. La Ghent Coal, da parte sua, sostiene che la questione della rettifica non era in discussione tra le due parti e non è stata sottoposta allo Hof van Cassatie. Tale questione dovrebbe perciò essere esclusa dall'ambito del procedimento tra dette parti. Orbene, partendo dal presupposto che la detrazione iniziale era legittima e che i fatti successivi hanno privato gli investimenti della destinazione prevista, la Ghent Coal propone alla Corte di rispondere allo Hof van Cassatie nel senso che è, in linea di principio, possibile praticare una rettifica nei limiti e alle condizioni stabilite dalla sesta direttiva⁶.

33. Ritengo, da parte mia, che la risposta della Corte allo Hof van Cassatie debba sostanzialmente restare aderente ai termini della questione sollevata, i quali non fanno direttamente allusione ai problemi della rettifica, ma neppure li escludono.

6 — Ciò non impedisce alla Ghent Coal di asserire che, trattandosi di un caso di «forza maggiore economica» analogo alla distruzione o alla perdita dei beni (ipotesi previste dalla sesta direttiva in quanto eventi straordinari che escludono la rettifica), la detrazione originaria sarebbe divenuta definitiva, il che le consentirebbe persino di «chiedere in un altro processo il rimborso integrale dell'IVA che essa aveva dedotto all'epoca e versata poi allo Stato belga, quando questo glielo aveva chiesto».

34. Esaminerò quindi in primo luogo i presupposti per l'acquisto del diritto alla detrazione delle spese imprenditoriali sostenute per varare il progetto della Ghent Coal. Tale esame si estenderà all'incidenza che può avere sul diritto alla detrazione l'abbandono del progetto inizialmente previsto.

35. In secondo luogo, qualora il risultato di tale esame sia a favore dell'esistenza del diritto alla detrazione — come sembra prima facie —, vedrò fino a qual punto si accrescerebbe l'utilità della risposta della Corte qualora essa esaminasse pure i problemi connessi alla rettifica delle detrazioni.

Il diritto alla detrazione

36. Nella dinamica dell'IVA, la detrazione, che è disciplinata dall'art. 17 della sesta direttiva, diviene uno degli elementi chiave del sistema. Dipende dal modo in cui essa viene disciplinata che l'imposta versata dalle imprese non comporti per le stesse alcun onere fiscale e sia quindi osservato il principio di neutralità, che è alla base dell'IVA, imposta che colpisce il consumo finale e non le fasi economiche previe. In mancanza del diritto alla detrazione dell'imposta versata, questa si trasforma in un costo fiscale supplementare per le imprese, il che viola il principio di neutralità.

37. L'imposta versata può essere dedotta nella misura in cui i beni o i servizi corrispondenti (cioè quelli il cui acquisto o la cui destinazione determina il diritto alla detrazione) vengono acquistati e utilizzati dal soggetto passivo al fine di effettuare, a sua volta, operazioni che rientrano nella sua attività economica ⁷.

38. È quindi sufficiente che i beni o i servizi vengano acquistati e utilizzati da un'impresa, nell'ambito di un'attività economica, perché l'IVA, dovuta o versata, possa essere detratta. Quando l'art. 17, n. 2, della sesta direttiva usa i termini «[i beni e i servizi sono] impiegati» per le «sue operazioni soggette ad imposta», esso vuole sottolineare che l'impiego deve precisamente avere come destinazione l'attività imprenditoriale, e non un altro tipo di attività diversa.

39. Ciò non significa però che occorra sempre e in tutti i casi che lo scopo o il fine al quale tende l'impiego normale dei beni acquistati o dei servizi resi sia effettivamente raggiunto. Al contrario, è perfettamente possibile che talune operazioni imprenditoriali, per la cui realizzazione i beni o i servizi vengono acquistati, abortiscano successivamente.

⁷ — Questa asserzione deve essere precisata quando il soggetto passivo acquista e utilizza tali beni o tali servizi per operazioni esenti, giacché in questo caso non sorge il diritto a detrazione e il soggetto passivo diviene in qualche modo il «consumatore finale», senza possibilità di detrazione dell'onere fiscale. In questo caso, il soggetto passivo deve quindi sopportare integralmente l'IVA che gli operatori economici a monte (cioè quelli che gli hanno ceduto i prodotti o i servizi) hanno ripercosso su di lui e, in termini strettamente giuridici, egli non può detrarla. Egli si trova quindi nella stessa situazione dei consumatori finali, veri debitori dell'IVA.

Non per questo viene meno il diritto alla detrazione dell'imposta versata.

40. Ritengo che i termini nei quali la Corte si è pronunciata sulle detrazioni dell'IVA nelle sue sentenze, concretamente le considerazioni che essa ha fatto nelle sentenze 14 febbraio 1985, Rompelman⁸, 11 luglio 1991, Lennartz⁹, e 29 febbraio 1996, Inzo¹⁰, siano sufficienti per risolvere il caso di specie. Mi sembra quindi necessario citare talune considerazioni di tali sentenze prima di esaminare la loro applicazione al presente caso di specie.

41. La sentenza Lennartz comincia col ricordare che «in forza dell'art. 17, n. 1, della sesta direttiva, intitolato "Origine e portata del diritto a deduzione", il diritto a deduzione dell'IVA sorge nel momento in cui l'imposta deducibile diventa esigibile. Di conseguenza, solo la veste nella quale il privato opera in quel momento può far nascere il diritto a deduzione. Dall'art. 17, n. 2, risulta che nella misura in cui il soggetto passivo, che agisce come tale, usa i beni per le esigenze delle sue operazioni imponibili egli è autorizzato a dedurre l'IVA dovuta o versata per detti beni»¹¹.

42. Per quanto riguarda la portata del diritto alla detrazione dell'imposta dovuta, la sentenza Lennartz rinvia alla sentenza Rompelman per ribadire che:

«(...) le attività economiche contemplate dall'art. 4, n. 1, della sesta direttiva possono consistere in vari atti consecutivi, come lascia intendere lo stesso tenore del n. 2 dello stesso articolo. Tra questi atti, gli atti preparatori, come l'acquisto dei mezzi necessari per esercitare siffatte attività, devono qualificarsi attività economiche ai sensi di detto articolo»¹².

«(...) un privato che acquisti beni per le esigenze di un'attività economica ai sensi dell'art. 4 agisce come soggetto passivo, anche se i beni non vengono immediatamente impiegati per detta attività economica»¹³.

43. Di conseguenza, si precisa nella sentenza Lennartz, è l'acquisto di beni da parte di un soggetto passivo che agisce come tale a determinare l'applicazione del sistema dell'IVA e, quindi, del sistema della detrazione. L'impiego del bene, reale o previsto, determina

8 — Causa 268/83, Racc. pag. 655.

9 — Causa C-97/90, Racc. pag. I-3795.

10 — Causa C-110/94, Racc. pag. I-857.

11 — Punto 8.

12 — Punto 13.

13 — Punto 14.

solo l'entità della detrazione iniziale alla quale il soggetto passivo ha diritto in virtù dell'art. 17 e l'entità delle eventuali rettifiche durante i periodi successivi¹⁴.

44. Più di recente, la Corte ha risolto, nella sentenza Inzo, già citata, una questione pregiudiziale sollevata da un altro giudice belga (Rechtbank van eerste aanleg di Bruges) e che presenta grandi affinità con quella sollevata nel caso di specie.

45. Nella causa Inzo si trattava di determinare se un'impresa che aveva acquistato talune attrezzature e ordinato uno studio sulla redditività di un progetto di costruzione di un impianto di dissalamento dell'acqua (consegna di beni e prestazione di servizi per le quali aveva versato l'IVA) potesse o no detrarre tale imposta¹⁵, benché avesse in seguito abbandonato il progetto senza dare

inizio all'attività prevista, a causa di problemi di redditività e del ritiro di taluni investitori.

46. Nella sentenza Inzo la Corte ricorda che essa aveva già affermato (nella sentenza Rompelman) che anche le prime spese di investimento effettuate per le esigenze di un'impresa possono essere considerate attività economiche ai sensi dell'art. 4 della sesta direttiva e che, in tale contesto, l'amministrazione tributaria deve prendere in considerazione la dichiarata intenzione dell'impresa.

47. Essa afferma subito dopo che, nel caso in cui l'amministrazione tributaria abbia riconosciuto la qualità di soggetto passivo IVA ad una società che ha dichiarato la sua intenzione di avviare un'attività economica che dà luogo ad operazioni imponibili, la realizzazione di uno studio sugli aspetti tecnici ed economici dell'attività programmata può essere considerata attività economica ai sensi dell'art. 4 della direttiva, anche se questo studio ha come fine di esaminare in quale misura l'attività prevista sia redditizia.

48. Secondo la Corte, ne deriva che, a queste stesse condizioni, l'IVA versata per tale studio sulla redditività può in via di principio essere detratta in conformità dell'art. 17 della direttiva, anche se, successivamente, si è

14 — Punto 15.

15 — Più che di detrazione *stricto sensu* si trattava di ottenere la restituzione dell'IVA versata, il che l'amministrazione tributaria ha inizialmente accettato in forza dell'art. 76 del codice belga dell'IVA. Avendo constatato in seguito, nell'ambito di un controllo fiscale, che la Inzo non aveva realizzato alcuna delle operazioni soggetta ad imposta, l'amministrazione tributaria le chiedeva la restituzione dell'IVA che l'impresa aveva recuperato. La Inzo contestava tale domanda dinanzi al Rechtbank van eerste aanleg basandosi sulla dottrina formulata dalla Corte nella sentenza Rompelman.

deciso, in considerazione dei risultati di questo studio, di non passare alla fase operativa e di mettere la società in liquidazione, di modo che l'attività economica prevista non ha dato luogo ad operazioni soggette ad imposta ¹⁶.

ai sensi di tale articolo, anche se tale studio ha come fine di esaminare in quale misura l'attività programmata sia redditizia, e che

49. In base a queste premesse giuridiche, la Corte risolve le questioni sollevate in via pregiudiziale nella causa Inzo dichiarando che:

- salvo in caso di situazioni fraudolente o abusive, la qualità di soggetto passivo non può essere revocata con effetto retroattivo a questa società, qualora, in considerazione dei risultati di tale studio, si sia deciso di non passare alla fase operativa e di metterla in liquidazione, di modo che l'attività economica prevista non ha dato luogo ad operazioni imponibili.

— quando l'amministrazione tributaria ha riconosciuto la qualità di soggetto passivo IVA ad una società che ha dichiarato la sua intenzione di avviare un'attività economica che dà luogo ad operazioni imponibili, ordinare uno studio sulla redditività dell'attività programmata può essere considerato come un'attività economica

Applicazione di questa giurisprudenza al caso di specie

50. Se si traspone la giurisprudenza Rompelman, Lennartz e Inzo al caso di specie, non è affatto dubbio che la tesi della Ghent Coal — che è pure sostenuta dalla Commissione e, con taluni distinguo, dal governo tedesco — quanto al diritto alla detrazione è più fondata di quella del governo belga.

16 — La sentenza basa questa conclusione su due principi:
 a) il principio della certezza del diritto osta a che i diritti e gli obblighi dei soggetti passivi dipendano da fatti, circostanze o eventi che si sono verificati successivamente al loro accertamento da parte dell'amministrazione tributaria. Ne deriva che, a decorrere dal momento in cui quest'ultima ha ammesso, sulla base dei dati trasmessi da un'impresa, che sia ad essa concessa la qualità di soggetto passivo, questo status non può più, in via di principio, esserle revocato successivamente con effetto retroattivo a causa del verificarsi o meno di taluni eventi;
 b) il principio della neutralità dell'IVA per quanto riguarda l'onere fiscale dell'impresa. Qualsiasi altra interpretazione della direttiva potrebbe creare, secondo la Corte, all'atto del trattamento fiscale delle stesse attività di investimento, disparità ingiustificate tra imprese che effettuano già operazioni imponibili e altre che cercano, mediante investimenti, di avviare attività da cui deriveranno operazioni imponibili. Allo stesso modo, si creerebbero disparità arbitrarie tra queste imprese in quanto l'accettazione definitiva delle detrazioni dipenderebbe dal se tali investimenti diano luogo o meno ad operazioni soggette ad imposta.

51. Infatti, se i requisiti per l'acquisto del diritto alla detrazione devono essere valutati al momento in cui l'imposta è esigibile, la Ghent Coal godeva di tale diritto quando ha acquistato, per le esigenze della sua attività

imprenditoriale, taluni beni o servizi, soggetti gli uni e gli altri all'IVA. In tale momento gli operatori economici corrispondenti (fornitori o venditori in generale) le hanno fatto versare un'IVA che, per garantire la neutralità fiscale dell'imposta secondo i termini della sesta direttiva, la Ghent Coal aveva il diritto di detrarre, cosa che ha fatto.

servizi ricevuti lo siano nell'ambito dell'attività imprenditoriale del soggetto passivo, cioè al fine di essere incorporati nella sua attività economica.

52. In altri termini, quando la Ghent Coal ha acquistato i terreni situati in Imsakkerlaan si è avvalsa dei servizi di altre imprese al fine di studiarne la preparazione e ha realizzato su di essi talune opere di investimento, al fine di costruire un terminale carboniero, essa aveva il diritto di detrarre dall'IVA dovuta per tali operazioni l'IVA che, secondo le fatture corrispondenti, era stata ripercossa su di essa a causa della realizzazione di tali opere e della fruizione di tali servizi.

55. In conformità dell'insegnamento contenuto nelle sentenze citate, la Ghent Coal poteva detrarre l'IVA da essa versata acquistando i beni o pagando i servizi legati alla costruzione del terminale carboniero poiché:

a) non è necessario che i beni e i servizi acquistati nel corso delle operazioni preparatorie all'esercizio di un'attività siano immediatamente utilizzati per operazioni soggette all'IVA (sentenza Rompelman), senza che si abbia alcun dubbio quanto allo scopo perseguito dalla Ghent Coal mediante tali acquisti, che si ricollegano direttamente all'esercizio della sua attività imprenditoriale;

53. Per l'insorgere del diritto alla detrazione era irrilevante che il processo, necessariamente lento, di adattamento e di preparazione dei terreni in vista della costruzione del terminale carboniero non fosse ancora ultimato alla data in cui le autorità municipali di Gand hanno imposto lo scambio dei terreni. L'importante, ai fini IVA, è che l'IVA che è stata versata man mano che i beni o i servizi sono stati ricevuti potesse pure essere detratta durante il periodo corrispondente.

b) a rigore, non è nemmeno necessario che tali beni e servizi siano utilizzati per realizzare operazioni successive, soggette all'IVA, quando sono stati acquistati nel corso di fasi preliminari all'esercizio di un'attività prevista che, per motivi legittimi, non ha raggiunto in seguito la fase operativa (sentenza Inzo);

54. Perché nasca il diritto alla detrazione dell'IVA, occorre che i beni acquistati e i

c) qualsiasi sospetto di frode o d'abuso è in tal caso escluso, giacché la Ghent Coal è stata in realtà costretta a rinunciare al suo

progetto di costruzione, già avviato, a causa delle esigenze di una pubblica amministrazione che agiva nell'esercizio delle sue funzioni.

richiamarsi all'art. 20, disposizione che istituisce il sistema della rettifica delle detrazioni a posteriori.

56. La conclusione che si ricava da quanto precede è che, in forza dell'art. 17, n. 2, della sesta direttiva, un'impresa come la Ghent Coal ha il diritto di detrarre l'IVA da essa versata a causa dell'acquisto di beni e della fruizione di servizi per opere di investimento destinate, in linea di principio, ad essere utilizzate per la sua attività imprenditoriale, ma che, per successive circostanze, estranee alla sua volontà, non sono mai state effettivamente utilizzate.

59. Il sistema di cooperazione istituito dall'art. 177 del Trattato CEE consente tuttavia alla Corte di fornire al giudice di rinvio gli elementi interpretativi delle norme di diritto comunitario che essa ritiene applicabili al caso di specie, anche se il giudice nazionale non si è espressamente richiamato ad alcuna di tali norme.

L'eventuale rettifica delle detrazioni effettuate

57. Nei paragrafi 28-32 delle presenti conclusioni ho esposto le tesi delle due parti nella causa principale per quanto riguarda il trattamento dell'eventuale rettifica delle detrazioni, questione che, secondo la Ghent Coal, sarebbe estranea a tale procedimento in quanto non è stata sottoposta allo Hof van Cassatie né sollevata da tale giudice nell'ambito del rinvio pregiudiziale.

60. Difficilmente si potrebbe ammettere che la rettifica esuli dal problema sollevato nella causa principale: in realtà, la domanda di restituzione di 2 751 085 BFR rivolta dalla Ghent Coal all'amministrazione belga nonché il suo ricorso 27 marzo 1987 dinanzi al Rechtbank van eerste aanleg quantificano tale importo come quello che è dovuto per le spese di investimento sostenute, dopo aver effettuato la corrispondente rettifica¹⁷.

58. È vero che nella questione pregiudiziale ci si limita a chiedere un'interpretazione dell'art. 17, n. 2, della sesta direttiva senza

61. Non si potrebbe nemmeno affermare che il problema esuli dal ricorso in cassazione: l'avvocato dello Stato belga sostiene, per motivare il suo ricorso, che lo Hof van Beroep ha commesso un errore di diritto affermando, fra l'altro, che il diritto alla

17 — Dopo l'affermazione della fondatezza del diritto a detrazione, nel ricorso in primo grado si aggiunge: «tuttavia, tale detrazione è soggetta a revisione in forza dell'art. 48 del codice dell'IVA, che prescrive la revisione quando sono intervenute variazioni negli elementi che sono stati presi in considerazione per il calcolo delle aliquote detraibili, e dell'art. 10.4 del regio decreto n. 3».

detrazione era nato e che il solo correttivo possibile era quello della rettifica¹⁸.

62. D'altra parte, tanto la Commissione nelle osservazioni dinanzi alla Corte¹⁹ quanto la Ghent Coal nelle sue²⁰ propongono una soluzione della questione pregiudiziale che comprende espressamente l'affermazione di una possibilità di rettifica.

63. Secondo me, tale tesi è la più ragionevole. Se la Corte si limitasse, nella sua risposta, a dire che la detrazione è applicabile, senza altre precisazioni, potrebbe risulterne una confusione, dato che verrebbe affrontata solo una parte del problema (la validità della detrazione originaria) e non il problema nel suo complesso.

18 — Nella sentenza lo Hof van Beroep affermava: «quando, a posteriori, risulta che una modifica è intervenuta quanto ai fattori su cui si basa il calcolo della detrazione, come nel caso di specie, giacché, a seguito della permuta, la destinazione normalmente assegnata ai suddetti beni non poteva realizzarsi, il solo correttivo che si impone è la revisione, prevista dall'art. 48, n. 2, del codice dell'IVA e precisata nel regio decreto n. 3, già citato (artt. 6 e 10)».

19 — La Commissione sostiene, in primo luogo, che il diritto alla detrazione sussiste per l'IVA su investimenti che erano inizialmente destinati ad essere utilizzati nell'impresa, anche se questa non ne ha, suo malgrado, effettivamente fatto uso. D'altra parte, essa aggiunge che «tuttavia, nel caso della cessione esente da IVA di un bene di investimento durante il periodo di rettifica, la detrazione applicata deve essere rettificata nella misura e alle condizioni previste dall'art. 20, n. 3, della sesta direttiva».

20 — La Ghent Coal propone alla Corte di risolvere la questione pregiudiziale cominciando col dire che la detrazione sugli investimenti destinati ad un'attività imprenditoriale che hanno ad oggetto operazioni imponibili è valida. A suo avviso, la Corte dovrebbe aggiungere che, «qualora venga provato che gli investimenti hanno perduto successivamente la loro destinazione e di conseguenza non sono stati mai effettivamente utilizzati nell'impresa, una rettifica deve in linea di principio effettuarsi nei limiti e alle condizioni stabilite dalla sesta direttiva. La circostanza che, al di fuori della volontà dell'impresa, previa detrazione, gli investimenti hanno perso la loro destinazione e di conseguenza non sono stati mai effettivamente utilizzati può quindi tutt'al più riguardare solo la possibilità di una rettifica della detrazione, ma non la legittimità della detrazione che è stata effettuata».

64. Occorrerebbe quindi che la sentenza contenesse un riferimento espresso alla possibilità di rettificare la detrazione iniziale a causa dell'esistenza di circostanze successive che incidono sui fattori presi in considerazione per stabilire tale detrazione.

65. Ritengo tuttavia che la Corte, relativamente a questo punto, non debba fare altro che rinviare all'art. 20 della sesta direttiva. In concreto, non ritengo che essa debba entrare nella polemica riguardante la concreta portata della rettifica (numero di anni da prendere in considerazione, possibile esenzione della cessione di terreni secondo la legislazione belga, differenza quanto al regime applicabile alle cessioni di beni di investimento e alle prestazioni di servizi, norme applicabili nel caso di beni di investimento trasmessi durante il periodo di rettifica, ecc.).

66. Una soluzione che entrasse nell'esame dettagliato di tali questioni esulerebbe, secondo me, dai termini nei quali l'interpretazione della Corte è stata chiesta mediante il rinvio pregiudiziale. Per mantenere la concordanza con l'oggetto della domanda e fornire in pari tempo altri elementi di valutazione basati su disposizioni di diritto comunitario cui il giudice nazionale non si è richiamato, è sufficiente, nel caso di specie, rilevare che l'art. 20 della sesta direttiva prevede come debbono essere rettificate le detrazioni validamente effettuate.

Conclusione

67. Propongo quindi alla Corte di risolvere la questione sollevata dallo Hof van Cassatie nei termini seguenti:

«L'art. 17, n. 2, della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, consente ad un'impresa di detrarre l'IVA che essa ha versato a motivo dell'acquisto di beni e della fruizione di servizi per opere di investimento destinate, in linea di principio, ad essere impiegate per la sua attività imprenditoriale, ma che, per circostanze successive, estranee alla sua volontà, non sono state mai effettivamente utilizzate. La rettifica di tali detrazioni deve essere effettuata alle condizioni previste dall'art. 20 della soprammenzionata direttiva».