

SENTENZA DELLA CORTE (Seconda Sezione)
15 gennaio 1998 *

Nel procedimento C-37/95,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, a norma dell'art. 177 del Trattato CE, dallo Hof van Cassatie del Belgio nella causa dinanzi ad esso pendente tra

Stato belga

e

Ghent Coal Terminal NV,

domanda vertente sull'interpretazione dell'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 — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1),

LA CORTE (Seconda Sezione),

composta dai signori H. Ragnemalm, presidente della Sesta Sezione, facente funzione di presidente della Seconda Sezione, G. F. Mancini (relatore) e G. Hirsch, giudici,

* Lingua processuale: l'olandese.

avvocato generale: D. Ruiz-Jarabo Colomer
cancelliere: H. A. Rühl, amministratore principale

viste le osservazioni scritte presentate:

- per lo Stato belga, dal signor Jan Devadder, consigliere generale presso il servizio giuridico del ministero degli Affari esteri, del Commercio con l'estero e della Cooperazione allo sviluppo, in qualità di agente, assistito dagli avv. ti Ignace Claeys Bouvaert, patrocinante dinanzi allo Hof van Cassatie del Belgio, e Bernard van de Walle de Ghelcke, del foro di Bruxelles;
- per la Ghent Coal Terminal NV, dall'avv. Pierre Van Ommeslaghe, patrocinante dinanzi allo Hof van Cassatie del Belgio;
- per il governo tedesco, dai signori Ernst Röder, Ministerialrat presso il ministero federale dell'Economia, e Gereon Thiele, Assessor presso lo stesso ministero, in qualità di agenti;
- per il governo ellenico, dal signor Michail Apeossos, consigliere giuridico aggiunto presso l'Avvocatura dello Stato, e dalle signore Maria Basdeki, mandataria giudiziaria presso l'Avvocatura dello Stato, e Anna Rokofyllou, consigliere speciale del ministro aggiunto degli Affari esteri, in qualità di agenti;
- per la Commissione delle Comunità europee, dal signor Berend Jan Drijber, membro del servizio giuridico, in qualità di agente,

vista la relazione d'udienza,

sentite le osservazioni orali dello Stato belga, rappresentato dall'avv. Bernard van de Walle de Ghelcke, della Ghent Coal Terminal NV, rappresentata

dall'avv. Martin Lebbe, del foro di Bruxelles, del governo ellenico, rappresentato dal signor Michail Apepos e dalla signora Anna Rokofyllou, e della Commissione, rappresentata dal signor Berend Jan Drijber, all'udienza dell'11 luglio 1996,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza dell'11 luglio 1996,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

- 1 Con ordinanza 10 febbraio 1995, pervenuta in cancelleria il 16 febbraio successivo, lo Hof van Cassatie del Belgio ha sottoposto a questa Corte, ai sensi dell'art. 177 del Trattato CE, una questione pregiudiziale vertente sull'interpretazione dell'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 di affari — Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1; in prosieguo: la «direttiva»).
- 2 Tale questione è stata sollevata nell'ambito di una controversia tra lo Stato belga e la Ghent Coal Terminal NV (in prosieguo: la «Ghent Coal») a proposito del pagamento dell'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») detratta dalla Ghent Coal relativamente a talune opere di investimento da quest'ultima effettuate.
- 3 L'art. 17 della direttiva dispone:

«1. Il diritto a deduzione nasce quando l'imposta deducibile diventa esigibile.

2. 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:

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;

b) l'imposta sul valore aggiunto dovuta o assolta per le merci importate;

c) (...)».

4 La rettifica delle detrazioni è disciplinata dall'art. 20, a termini del quale:

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

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

• 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; tuttavia, la rettifica non è richiesta in caso di operazioni totalmente o parzialmente non retribuite, in caso di distruzione, perdita o furto dei beni, debitamente provati e confermati (...).

2. 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.

(...)

3. In caso di cessione durante il periodo di rettifica, il bene d'investimento è considerato come se fosse sempre stato adibito ad un'attività economica del soggetto passivo fino alla scadenza del periodo di rettifica. Si presume che tale attività economica sia interamente soggetta all'imposta quando la cessione del bene di cui trattasi è soggetta all'imposta; si presume che essa sia interamente esente qualora la cessione sia esente. La rettifica è effettuata una tantum per tutto il restante periodo di rettifica.

(...)».

5 In Belgio, la cessione di terreni è esente dall'IVA.

6 Nel 1980 la Ghent Coal ha acquistato terreni ubicati nella zona portuale di Gand. In seguito, essa ha ivi realizzato opere destinate ad investimento detraendo immediatamente l'IVA versata sui beni e sui servizi in rapporto con le suddette opere per il periodo 1° gennaio 1981 -31 dicembre 1983.

- 7 Il 1° marzo 1983, su iniziativa della città di Gand, la Ghent Coal ha permutato i terreni in questione contro altri terreni ubicati in un altro luogo della zona portuale di Gand. Di conseguenza, essa non ha mai fatto alcun uso dei terreni per i quali aveva realizzato le opere destinate ad investimento che avevano dato luogo a detrazione.
- 8 È pacifico che i beni produttivi erano normalmente preordinati alla realizzazione di operazioni soggette ad imposta, che la permuta non era stata né prevista né programmata dalla Ghent Coal, che quest'ultima non poteva evitarla dal punto di vista aziendale e che tale permuta costituiva per essa addirittura un caso di forza maggiore economica.
- 9 A seguito di un controllo effettuato nel 1984, l'amministrazione tributaria accertava che la Ghent Coal non aveva utilizzato i terreni di cui trattasi per effettuare operazioni imponibili e quindi ha chiesto il rimborso dell'IVA detratta relativamente alle opere di investimento realizzate sui terreni in questione, nonché il pagamento di un'ammenda e di interessi di mora.
- 10 La Ghent Coal ha aderito, in un primo tempo, alla tesi dell'amministrazione tributaria. Cionondimeno, il 27 marzo 1986 essa ha citato lo Stato belga dinanzi al Rechtbank van eerste aanleg di Gand, che, con sentenza 4 aprile 1990, ha respinto la sua domanda. Con sentenza 26 ottobre 1992 lo Hof van Beroep di Gand ha, invece, accolto l'appello interposto dalla Ghent Coal. Lo Stato belga ha quindi impugnato tale sentenza.
- 11 Lo Stato belga sostiene che, quando i beni consegnati e i servizi forniti che hanno dato luogo a detrazione non sono stati mai utilizzati per effettuare operazioni imponibili, il diritto a detrazione dev'essere negato con effetto retroattivo e l'IVA detratta dev'essere integralmente rimborsata.
- 12 La Ghent Coal deduce, invece, che il diritto a detrazione sull'IVA dovuta o assolta per le merci e i servizi che erano inizialmente destinati ad essere utilizzati per effettuare operazioni imponibili assume un carattere definitivo e non può quindi essere messo in discussione nemmeno se l'interessato non abbia mai fatto effettivo uso dei suddetti beni e servizi.

- 13 Ritenendo che un'interpretazione dell'art. 17 della direttiva sia necessaria per risolvere la controversia ad esso sottoposta, lo Hof van Cassatie del Belgio ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«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 continua a sussistere per l'imposta sul valore aggiunto dovuta su beni produttivi, 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».

- 14 Con la sua questione il giudice a quo chiede in sostanza se l'art. 17 della direttiva debba interpretarsi nel senso che consente ad un soggetto passivo che agisce in quanto tale di detrarre l'IVA di cui è debitore per merci che gli sono state fornite o per servizi che gli sono stati prestati ai fini di opere di investimento destinate ad essere utilizzate nell'ambito di operazioni soggette ad imposta e, se del caso, se il diritto a detrazione rimanga acquisito qualora, a causa di circostanze estranee alla sua volontà, il soggetto passivo non abbia mai fatto uso delle suddette opere di investimento per realizzare operazioni imponibili.
- 15 Per quanto riguarda anzitutto la prima parte di tale questione, la Corte ha ripetutamente dichiarato che il sistema delle detrazioni è inteso ad esonerare interamente l'imprenditore dall'IVA dovuta o pagata nell'ambito di tutte le sue attività economiche. Il sistema comune di imposta sul valore aggiunto 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 (v., in particolare, sentenze 14 febbraio 1985, causa 268/83, Rompelman, Racc. pag. 655, punto 19, e 21 settembre 1988, causa 50/87, Commissione/Francia, Racc. pag. 4797, punto 15).
- 16 In mancanza di norme che consentano agli Stati membri di limitare il diritto a detrazione conferito ai soggetti passivi, detto diritto va esercitato immediatamente per tutte le imposte che hanno gravato sulle operazioni effettuate a monte. Poiché

tali limitazioni devono applicarsi in modo analogo in tutti gli Stati membri, sono consentite deroghe nei soli casi espressamente contemplati dalla direttiva (v., in particolare, sentenze Commissione/Francia, già citata, punti 16 e 17; 11 luglio 1991, causa C-97/90, Lennartz, Racc. pag. I-3795, punto 27, e 6 luglio 1995, causa C-62/93, BP Soupergaz, Racc. pag. I-1883, punto 18).

- 17 Da quanto precede risulta che un soggetto passivo che agisce in quanto tale ha il diritto di detrarre l'IVA dovuta o assolta per beni che gli sono stati forniti o per servizi che gli sono stati prestati ai fini di opere di investimento destinate ad essere utilizzate nell'ambito di operazioni imponibili.
- 18 Per quanto riguarda, poi, la seconda parte della questione, dalla sentenza Lennartz, già citata, punto 15, risulta che l'impiego che è fatto dei beni e dei servizi determina solo l'entità della detrazione iniziale alla quale il soggetto passivo ha diritto in forza dell'art. 17 e l'entità delle eventuali rettifiche durante i periodi successivi.
- 19 D'altronde, nella sentenza 29 febbraio 1996, causa C-110/94, Inzo (Racc. pag. I-857), riguardante la situazione di un'impresa che non aveva mai effettuato alcuna operazione imponibile, la Corte ha affermato, al punto 20, che il diritto a detrazione rimane acquisito anche se l'attività economica prevista non ha dato luogo ad operazioni imponibili.
- 20 Allo stesso modo, il diritto a detrazione resta acquisito 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.
- 21 Risulta pure dalla sentenza Inzo (punto 24) che, nelle situazioni fraudolente o abusive in cui l'interessato ha finto di voler avviare un'attività economica specifica, ma ha cercato in realtà di far entrare nel suo patrimonio privato beni che potevano costituire oggetto di una detrazione, l'amministrazione tributaria può chiedere, con effetto retroattivo, il rimborso delle somme detratte poiché queste detrazioni sono state concesse sulla base di false dichiarazioni.

- 22 Per contro, allorché circostanze estranee alla volontà del soggetto passivo gli hanno impedito di utilizzare i beni o i servizi che hanno dato luogo a detrazione per le esigenze delle sue operazioni imponibili, non sussiste alcun rischio di frodi o di abusi che possa giustificare un successivo rimborso.
- 23 Infine, va rilevato che, se del caso, la fornitura di un bene d'investimento nel corso del periodo di rettifica, come nella fattispecie principale, può dar luogo ad una rettifica della detrazione alle condizioni previste all'art. 20, n. 3, della direttiva.
- 24 Di conseguenza, la questione pregiudiziale va risolta dichiarando che l'art. 17 della direttiva dev'essere interpretato nel senso che consente ad un soggetto passivo che agisce in quanto tale di detrarre l'IVA di cui è debitore per beni che gli sono stati forniti o per servizi che gli sono stati prestati ai fini di opere di investimento destinate ad essere utilizzate nell'ambito di operazioni imponibili. Il diritto a detrazione rimane acquisito qualora, a causa di circostanze estranee alla sua volontà, il soggetto passivo non abbia mai fatto uso dei suddetti beni e servizi per realizzare operazioni imponibili. Se del caso, la fornitura di un bene di investimento nel corso del periodo di rettifica può dar luogo ad una rettifica della detrazione alle condizioni previste dall'art. 20, n. 3, della direttiva.

Sulle spese

- 25 Le spese sostenute dai governi tedesco ed ellenico, nonché dalla Commissione delle Comunità europee, che hanno presentato osservazioni alla Corte, non possono dar luogo a rifusione. Nei confronti delle parti nella causa principale il presente procedimento costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese.

Per questi motivi,

LA CORTE (Seconda Sezione),

pronunciandosi sulla questione sottopostale dallo Hof van Cassatie del Belgio con ordinanza 10 febbraio 1995, dichiara:

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 — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, dev'essere interpretato nel senso che consente ad un soggetto passivo che agisce in quanto tale di detrarre l'IVA di cui è debitore per beni che gli sono stati forniti o per servizi che gli sono stati prestati ai fini di opere di investimento destinate ad essere utilizzate nell'ambito di operazioni imponibili. Il diritto a detrazione rimane acquisito qualora, a causa di circostanze estranee alla sua volontà, il soggetto passivo non abbia mai fatto uso dei suddetti beni e servizi per realizzare operazioni imponibili. Se del caso, la fornitura di un bene di investimento nel corso del periodo di rettifica può dar luogo ad una rettifica della detrazione alle condizioni previste dall'art. 20, n. 3, della direttiva 77/388.

Ragnemalm

Mancini

Hirsch

Così deciso e pronunciato a Lussemburgo il 15 gennaio 1998.

Il cancelliere.

Il presidente della Seconda Sezione

R. Grass

R. Schintgen