Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Ottava Sezione)

12 novembre 2020*

«Rinvio pregiudiziale – Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (IVA) – Direttiva 2006/112/CE – Detrazione dell'imposta assolta a monte – Abbandono dell'attività inizialmente prevista – Rettifica delle detrazioni dell'IVA assolta a monte – Attività immobiliare»

Nella causa C-734/19,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal Tribunalul București (Tribunale superiore di Bucarest, Romania), con decisione del 27 settembre 2019, pervenuta in cancelleria il 4 ottobre 2019, nel procedimento

ITH Comercial Timișoara SRL

contro

Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București,

Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Administrația Sector 1 a Finanțelor Publice,

LA CORTE (Ottava Sezione),

composta da N. Wahl, presidente di sezione, F. Biltgen (relatore) e L. S. Rossi, giudici,

avvocato generale: H. Saugmandsgaard Øe

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

– per il governo rumeno, da E. Gane e A. Rotăreanu, in qualità di agenti;

– per la Commissione europea, da R. Lyal e A. Armenia, in qualità di agenti,

vista la decisione, adottata dopo aver sentito l'avvocato generale, di giudicare la causa senza conclusioni,

ha pronunciato la seguente

* Lingua processuale: il rumeno.

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione degli articoli 28, 167, 168, 184 e 185 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU 2006, L 347, pag. 1; in prosieguo: la «direttiva IVA»).

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra, da un lato, l'ITH Comercial Timişoara SRL (in prosieguo: l'«ITH») e, dall'altro, l'Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București (Agenzia nazionale dell'amministrazione fiscale – Direzione generale regionale delle Finanze pubbliche di Bucarest, Romania) e l'Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Administrația Sector 1 a Finanțelor Publice (Agenzia nazionale dell'amministrazione fiscale – Direzione generale regionale delle Finanze pubbliche di Bucarest – Amministrazione delle finanze pubbliche, settore 1, Romania), in merito alla detrazione dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) assolta a monte sulle spese relative a progetti immobiliari infine abbandonati.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

3 L'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva IVA prevede quanto segue:

«Si considera "soggetto passivo" chiunque esercita, in modo indipendente e in qualsiasi luogo, un'attività economica, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività.

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

4 L'articolo 28 della direttiva IVA così dispone:

«Qualora un soggetto passivo che agisca in nome proprio ma per conto terzi partecipi ad una prestazione di servizi, si ritiene che egli abbia ricevuto o fornito tali servizi a titolo personale».

5 L'articolo 63 della direttiva IVA è così formulato:

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

6 L'articolo 167 della direttiva IVA stabilisce quanto segue:

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

7 Ai sensi dell'articolo 168 della direttiva IVA:

«Nella misura in cui i beni e i servizi sono impiegati ai fini di sue operazioni soggette ad imposta, il soggetto passivo ha il diritto, nello Stato membro in cui effettua tali operazioni, di detrarre dall'importo dell'imposta di cui è debitore gli importi seguenti:

a) l'IVA dovuta o assolta in tale Stato membro per i beni che gli sono o gli saranno ceduti e per i servizi che gli sono o gli saranno resi da un altro soggetto passivo;

b) l'IVA dovuta per le operazioni assimilate alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi conformemente all'articolo 18, lettera a), e all'articolo 27;

c) l'IVA dovuta per gli acquisti intracomunitari di beni conformemente all'articolo 2, paragrafo 1, lettera b), punto i);

d) l'IVA dovuta per le operazioni assimilate agli acquisti intracomunitari conformemente agli articoli 21 e 22;

e) l'IVA dovuta o assolta per i beni importati in tale Stato membro».

8 L'articolo 184 della direttiva IVA prevede quanto segue:

«La detrazione operata inizialmente è rettificata quando è superiore o inferiore a quella cui il soggetto passivo ha diritto».

9 L'articolo 185 della direttiva IVA così dispone:

«1. La rettifica ha luogo, in particolare, quando, successivamente alla dichiarazione dell'IVA, sono mutati gli elementi presi in considerazione per determinare l'importo delle detrazioni, in particolare, in caso di annullamento di acquisti o qualora si siano ottenute riduzioni di prezzo.

2. In deroga al paragrafo 1, la rettifica non è richiesta in caso di operazioni totalmente o parzialmente non pagate, in caso di distruzione, perdita o furto debitamente provati o giustificati, nonché in caso di prelievi effettuati per dare regali di scarso valore e campioni di cui all'articolo 16.

In caso di operazioni totalmente o parzialmente non pagate e in caso di furto gli Stati membri possono tuttavia esigere la rettifica».

Diritto rumeno

Il codice tributario

10 Conformemente all'articolo 125 bis, paragrafo 1, punto 28, della Legea nr. 571/2003 privind codul fiscal (legge n. 571/2003, che promulga il codice tributario; in prosieguo: il «codice tributario»), l'imposta riscossa rappresenta «l'imposta sulle cessioni di beni e/o sulle prestazioni di servizi tassate, effettuate da un soggetto passivo, nonché l'imposta sulle operazioni per le quali il beneficiario è tenuto a pagare l'imposta, ai sensi degli articoli da 150 e 151 bis».

11 L'articolo 126 del codice tributario è formulato nel seguente modo:

«1. Ai fini dell'IVA, costituiscono operazioni imponibili in Romania quelle che soddisfano cumulativamente le seguenti condizioni:

a) le operazioni che, ai sensi degli articoli da 128 a 130, costituiscono una cessione di beni o una prestazione di servizi, rilevanti ai fini dell'IVA, realizzate a titolo oneroso, o che sono a queste assimilate;

b) il luogo della cessione dei beni o della prestazione dei servizi è considerato situato in Romania, ai sensi delle disposizioni degli articoli 132 e 133;

c) la cessione dei beni o la prestazione dei servizi è realizzata da un soggetto passivo, come definito all'articolo 127, paragrafo 1, che agisce in quanto tale;

d) la cessione dei beni o la prestazione dei servizi è connessa ad una delle attività economiche previste dall'articolo 127, paragrafo 2».

12 Ai sensi dell'articolo 128, paragrafo 1, del codice tributario, si «considera cessione di un bene il trasferimento del potere di disporre di un bene come proprietario».

13 L'articolo 129 del codice tributario dispone quanto segue:

«1. Si considera prestazione di servizi ogni operazione che non costituisce una cessione di beni, quale definita all'articolo 128.

2. Qualora un soggetto passivo che agisca in nome proprio ma per conto terzi partecipi ad una prestazione di servizi, si ritiene che egli abbia ricevuto e fornito tali servizi a titolo personale.

3. Le prestazioni di servizi includono operazioni quali:

a. la locazione di beni o la concessione in godimento di beni nel quadro di un contratto di leasing.

(...)».

14 L'articolo 145, paragrafo 2, del codice tributario prevede quanto segue:

«Ogni soggetto passivo è autorizzato a detrarre l'imposta sugli acquisti per le seguenti operazioni:

a) operazioni soggette a imposta;

(...)».

15 Il successivo articolo 148, paragrafo 1, così dispone:

«Nella misura in cui le norme relative alla cessione o alla fornitura a sé stessi non si applicano, la detrazione iniziale è rettificata nei seguenti casi:

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

b) successivamente alla dichiarazione, sono mutati gli elementi presi in considerazione per determinare l'importo delle detrazioni, anche nei casi previsti all'articolo 138;

c) il soggetto passivo perde il diritto alla detrazione dell'imposta sui beni mobili non ceduti e sui servizi non utilizzati in caso di eventi quali modifiche legislative, modifiche dell'oggetto dell'attività, ripartizione di beni o di servizi per operazioni che danno diritto a detrazione e, successivamente, ripartizione di questi ultimi per operazioni che non danno diritto a detrazione, beni mancanti».

16 L'articolo 150, paragrafo 1, del codice tributario è formulato nei termini seguenti:

«Il debitore dell'[IVA], qualora quest'ultima sia dovuta conformemente alle disposizioni del presente titolo, è il soggetto passivo che effettua le cessioni di beni o le prestazioni di servizi, salvo nei casi in cui il beneficiario sia debitore dell'imposta ai sensi dei paragrafi da 2 a 6 e dell'articolo 160».

Le modalità di attuazione del codice tributario

17 Il punto 30 delle Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind codul fiscal (modalità di attuazione della legge n. 227/2015, che promulga il codice tributario), del 6 gennaio 2016, stabilisce quanto segue:

«Qualora i contratti vengano risolti prima della scadenza, il valore delle attività materiali o immateriali in corso di esecuzione lasciate incompiute e ritirate dall'inventario iscrivendole nei conti spese, in virtù dell'approvazione o della decisione di cessazione, nonché il valore residuo degli investimenti effettuati con i mezzi fissi dati in concessione, in locazione o in gestione costituiscono spese non detraibili, se esse non sono state capitalizzate attraverso la vendita o la dismissione».

18 Ai sensi del punto 45, paragrafo 6, delle modalità di attuazione del codice tributario, del 22 gennaio 2004, e successive modifiche, che dà esecuzione all'articolo 145, paragrafo 2, di detto codice:

«Nel caso di attività in corso lasciate incompiute, in virtù di una decisione di abbandono dell'esecuzione dei lavori di investimento, e che sono ritirate dall'inventario iscrivendole nei conti spese, il soggetto passivo può conservare il suo diritto a detrazione esercitato sul fondamento dell'articolo 145, paragrafo 2, del codice tributario, indipendentemente dal fatto che tali attività siano o meno cedute come tali o dopo la loro dismissione, qualora, per circostanze indipendenti dalla sua volontà, il soggetto passivo non utilizzi mai tali beni/servizi per la sua attività economica, come dichiarato nella sentenza del 15 gennaio 1998, Ghent Coal Terminal (C-37/95, EU:C:1998:1). Il diritto a detrazione può essere conservato anche in altre situazioni in cui i beni/servizi acquistati per i quali tale diritto è stato esercitato conformemente all'articolo 145, paragrafo 2, del codice tributario non sono utilizzati ai fini dell'attività economica del soggetto passivo, per ragioni oggettive indipendenti dalla sua volontà, come emerge dalla sentenza del 29 febbraio 1996, INZO (C-110/94, EU:C:1996:67). In caso di acquisto di un terreno unitamente agli edifici costruiti su di esso, il soggetto passivo ha il diritto di detrarre l'[IVA] su tale acquisto, anche sugli edifici che saranno demoliti, se dimostra con elementi oggettivi la sua intenzione di continuare ad utilizzare la superficie su cui gli edifici sono stati costruiti ai fini delle sue operazioni imponibili, quali, ad esempio, la costruzione di altri edifici destinati ad operazioni imponibili, come risulta dalla sentenza del 29 novembre 2012, Gran Via Moineşti (C-257/11, EU:C:2012:759)».

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

19 Negli anni 2006 e 2007 l'ITH concludeva contratti di acquisto immobiliare nonché accordi con terzi e avviava due progetti di investimento comportanti la costruzione di vari edifici per la quale erano richieste determinate autorizzazioni.

20 In particolare, nel 2006 l'ITH acquistava un terreno e diversi vecchi edifici da un fabbricante di ascensori. L'ITH effettuava tale acquisto in vista della realizzazione di un progetto di costruzione di un immobile adibito ad uffici e a centri commerciali che intendeva concedere successivamente in locazione (in prosieguo: il «primo progetto»). L'ITH concordava con il fabbricante di ascensori che avrebbe cercato e creato uno spazio di produzione da dargli in locazione per almeno dieci anni. Pertanto, nel 2007 l'ITH avviava, da un lato, le attività relative a tale progetto al fine di ottenere un'autorizzazione per la distruzione degli edifici esistenti nonché una licenza edilizia per l'immobile adibito ad uffici e a centri commerciali e, dall'altro, lanciava il progetto denominato «Dragomireşti Val» (in prosieguo: il «secondo progetto»), relativo alla costruzione dello spazio di produzione destinato al fabbricante di ascensori, per la cui locazione l'ITH si era avvalso dell'opzione di imposizione, sottoscrivendo contratti di consulenza per ottenere il permesso di costruire e realizzando già lavori di tracciamento.

21 Le spese connesse alle attività svolte venivano contabilizzate come «investimento in corso» e l'ITH esercitava il diritto alla detrazione dell'IVA relativa. Successivamente, e in particolare a fronte della crisi economica sopravvenuta nel 2008, i due progetti erano stati, in un primo tempo, sospesi prima che, in un secondo tempo, i relativi investimenti venissero liquidati e registrati come spese per l'esercizio finanziario 2015.

22 Nel contesto di due ispezioni fiscali svoltesi nel 2009 e nel 2013 e che avevano riguardato il periodo compreso tra il mese di marzo del 2006 e il mese di giugno del 2012, l'amministrazione tributaria constatava che l'IVA era stata correttamente detratta e riscossa per il periodo considerato e che la situazione economica e finanziaria non aveva consentito la prosecuzione del progetto di investimento previsto dall'ITH.

23 Nell'ambito di un'ispezione fiscale svoltasi nel 2016 e riguardante il periodo compreso tra il mese di luglio del 2012 e il mese di giugno del 2016, l'amministrazione tributaria considerava che l'ITH non avesse correttamente detratto né riscosso l'IVA afferente ai due progetti e veniva fissato nei confronti di tale società un importo aggiuntivo a titolo d'IVA pari a 239 734 lei rumeni (RON) (circa EUR 49 316).

24 In particolare, l'amministrazione tributaria riteneva che il diritto alla detrazione dell'IVA dovesse essere negato, in quanto l'ITH, fin dal lancio del primo progetto, era a conoscenza degli elementi che avrebbero potuto impedirne il completamento, essendo già stato approvato un piano urbanistico locale e poiché l'ITH si era assunta i rischi derivanti dall'inosservanza di tale piano urbanistico da parte del suo progetto.

25 Per quanto concerne il secondo progetto, l'amministrazione tributaria era del parere che i servizi fossero stati acquisiti dall'ITH per conto del fabbricante di ascensori, riqualificando il negozio in modo da rendere applicabile il meccanismo della figura di commissionario. Pertanto, l'ITH avrebbe dovuto rifatturare tutte le spese al fabbricante di ascensori e riscuotere l'IVA corrispondente.

26 A seguito del rigetto del reclamo amministrativo contro la decisione di imposizione emessa sulla base della relazione di ispezione, l'ITH adiva il Tribunalul București (Tribunale superiore di Bucarest, Romania), facendo valere che l'avviso di accertamento sarebbe stato contrario alla direttiva IVA.

27 Le convenute nel procedimento principale sostengono, a loro volta, che l'ITH sarebbe stata a conoscenza degli elementi che avrebbero potuto determinare il mancato completamento dei progetti e ne avrebbe assunto i rischi e, più specificamente, riguardo al secondo progetto, che l'IVA avrebbe dovuto essere riscossa presso la controparte per conto della quale erano state realizzate le acquisizioni.

28 Ciò premesso, il Tribunalul București (Tribunale superiore di Bucarest) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) a) Se le previsioni della [direttiva IVA] e, in particolare, l'articolo 167 e l'articolo 168, il[i] principio[i] della certezza del diritto e della tutela del legittimo affidamento, il divieto di discriminazioni e il principio di neutralità fiscale consentano oppure ostino a che il diritto a detrazione dell'IVA relativo a talune spese per investimento, effettuate dal soggetto passivo con l'intenzione di destinarle alla realizzazione di un'operazione imponibile, venga meno per detto soggetto passivo nel caso in cui l'investimento previsto sia in seguito abbandonato.

b) Se le medesime previsioni e i medesimi principi consentano oppure ostino a che il diritto a detrazione, in caso di abbandono dell'investimento, sia messo in discussione anche in circostanze diverse da quelle in cui il soggetto passivo abbia commesso un abuso o un'elusione.

c) Se le medesime previsioni e i medesimi principi consentano oppure ostino ad un'interpretazione nel senso che le circostanze in cui il diritto a detrazione può essere messo in discussione in caso di abbandono dell'investimento includano:

– la successiva concretizzazione di un rischio di mancata realizzazione dell'investimento conosciuto dal soggetto passivo al momento dell'effettuazione delle spese per l'investimento, quale sarebbe il fatto che un'autorità pubblica non abbia approvato un piano urbanistico necessario per la realizzazione dell'investimento di cui si tratta;

– il cambiamento nel corso del tempo delle circostanze economiche cosicché l'investimento previsto perde la redditività che aveva alla data in cui è stato iniziato.

d) Se le previsioni della [direttiva IVA] e i principi generali di diritto europeo debbano essere interpretati nel senso che, in caso di abbandono dell'investimento:

– l'abuso o l'elusione che giustificano il fatto di mettere in discussione il diritto a detrazione vengono presunti oppure se debbano essere dimostrati dalle autorità fiscali;

– la prova dell'abuso o dell'elusione può avvenire tramite presunzione semplice oppure se occorrano mezzi di prova oggettivi.

e) Se le previsioni della [direttiva IVA] e i principi generali di diritto europeo consentano oppure escludano che, in caso di abbandono dell'investimento, l'abuso o l'elusione che giustificano il fatto di mettere in discussione il diritto a detrazione siano presi in considerazione allorché il soggetto passivo non può avvalersi dei beni e dei servizi per i quali ha detratto l'IVA per nessuno scopo, di conseguenza nemmeno per scopi puramente privati.

f) Se le previsioni della [direttiva IVA] e i principi generali di diritto europeo debbano essere interpretati nel senso che, in caso di abbandono dell'investimento, circostanze successive all'effettuazione delle spese da parte del soggetto passivo, come ad esempio (i.) il sopravvenire di una crisi economica o (ii.) la concretizzazione di un rischio di mancata realizzazione dell'investimento esistente alla data in cui sono state effettuate le spese per l'investimento (per esempio, il fatto che un'autorità pubblica non abbia approvato un piano urbanistico necessario per la realizzazione dell'investimento di cui si tratta) oppure (iii.) la modifica delle stime riguardo alla redditività dell'investimento, rappresentano congiunture estranee alla volontà del soggetto passivo che possono essere prese in considerazione per determinare la sua buona fede.

g) Se le previsioni della [direttiva IVA] e, in particolare, l'articolo 184 e l'articolo 185, il[i] principio[i] della certezza del diritto e della tutela del legittimo affidamento, il divieto di discriminazioni e il principio di neutralità fiscale debbano essere interpretati nel senso che l'abbandono dell'investimento costituisce un caso di rettifica dell'IVA.

In altri termini, se il fatto di rimettere in discussione il diritto a detrazione dell'IVA relativo a talune spese per investimento effettuate dal soggetto passivo con l'intenzione di destinarle alla realizzazione di un'operazione imponibile, nel caso in cui l'investimento sia in seguito abbandonato, si realizza attraverso il meccanismo di rettifica dell'IVA.

h) Se le previsioni della [direttiva IVA] consentano oppure ostino ad una normativa nazionale che prevede, a titolo limitativo, di conservare il diritto a detrazione dell'IVA relativo agli investimenti abbandonati esclusivamente in due ipotesi, identificate richiamando in modo sintetico due sentenze della Corte di giustizia: (i.) quando, per circostanze che non dipendono dalla sua volontà, il soggetto passivo non faccia mai uso di tali beni/servizi per la sua attività economica, come dichiarato nella sentenza della Corte di giustizia dell'Unione europea nella causa C-37/95, (…) Ghent Coal Terminal (…); nonché (ii.) in altri casi in cui gli acquisti di beni/servizi per i quali il diritto a detrazione è stato esercitato non sono utilizzati per l'attività economica del soggetto passivo, per motivi oggettivi, che non dipendono dalla sua volontà, come dichiarato nella sentenza [del 29 febbraio 1996] della Corte di giustizia dell'Unione europea nella causa C-110/94, (…) INZO (…).

i) Se le previsioni della [direttiva IVA] e il[i] principio[i] della certezza del diritto e della tutela del legittimo affidamento consentano oppure ostino a che le autorità fiscali revochino riconoscimenti, contenuti in relazioni di verifica fiscale anteriori o in decisioni anteriori riguardanti impugnazioni in via amministrativa:

– nel senso che il privato ha acquistato beni e servizi con l'intenzione di destinarli alla realizzazione di un'operazione imponibile;

– nel senso che la sospensione o l'abbandono di un progetto d'investimento sono stati causati da una determinata circostanza estranea alla volontà del soggetto passivo.

2) a) Se le previsioni della [direttiva IVA] e in particolare l'articolo 28 consentano oppure ostino a che il meccanismo della figura di commissionario trovi applicazione anche al di fuori di un contratto di mandato senza rappresentanza.

b) Se le previsioni della [direttiva IVA], e in particolare l'articolo 28, debbano essere interpretati nel senso che la figura di commissionario è applicabile allorché un soggetto passivo realizza un edificio in conformità alle richieste e ai requisiti dell'attività di un'altra persona giuridica, con lo scopo di conservare la proprietà dell'edificio e di dare detto edificio solamente in locazione, quando il medesimo sia terminato, a tale altra persona giuridica.

c) Se le medesime previsioni debbano essere interpretate nel senso che, nella situazione descritta in precedenza, il costruttore deve fatturare le spese per investimento relative alla realizzazione dell'edificio a carico della persona giuridica alla quale darà in locazione detto edificio, quando il medesimo sia terminato, e riscuotere l'IVA corrispondente da quest'ultima persona giuridica.

d) Se le medesime previsioni debbano essere interpretate nel senso che, nella situazione descritta in precedenza, il costruttore ha l'obbligo di fatturare le spese per investimento e riscuotere l'IVA corrispondente allorché cessa definitivamente i lavori di costruzione, a causa della drastica riduzione dell'attività economica della persona a cui detto edificio avrebbe dovuto essere dato in locazione, riduzione che è causata dall'imminente insolvenza di quest'ultima persona.

e) Se le previsioni della [direttiva IVA] e i principi generali di diritto europeo debbano essere interpretati nel senso che le autorità fiscali possono riqualificare le operazioni svolte dal soggetto passivo, senza tenere conto delle clausole dei contratti conclusi da quest'ultimo, anche se i contratti di cui trattasi non sono simulati.

f) Se le previsioni della [direttiva IVA] e, in particolare, il[i] principio[i] della certezza del diritto e della tutela del legittimo affidamento consentano oppure ostino a che le autorità fiscali revochino riconoscimenti del diritto del soggetto passivo alla detrazione dell'IVA, contenuti in relazioni di verifica fiscale anteriori o in decisioni anteriori riguardanti impugnazioni in via amministrativa».

Sulle questioni pregiudiziali

Sulla prima questione, lettere da a) a i)

29 Con la sua prima questione, lettere da a) a i), il giudice del rinvio chiede sostanzialmente se gli articoli 167, 168, 184 e 185 della direttiva IVA debbano essere interpretati nel senso che il diritto alla detrazione dell'IVA a monte sui beni, nel caso di specie su beni immobili, e sui servizi acquisiti allo scopo di effettuare operazioni imponibili è mantenuto qualora i progetti di investimento inizialmente previsti siano stati abbandonati o se, in tal caso, occorra procedere ad una rettifica di tale IVA.

30 Si deve ricordare, in via preliminare, che, affinché un interessato possa aver diritto alla detrazione, occorre, da un lato, che egli sia un «soggetto passivo» ai sensi della direttiva IVA e, dall'altro, che i beni e i servizi in questione vengano utilizzati ai fini di sue operazioni soggette ad imposta (sentenza

del 28 febbraio 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, punto 33 e giurisprudenza ivi citata). È giocoforza rilevare che, nel procedimento principale, la qualità di soggetto passivo dell'ITH non risulta contestata.

31 Inoltre, a norma dell'articolo 167 della direttiva IVA, il diritto a detrazione sorge quando l'imposta detraibile diventa esigibile. Di conseguenza, solo la veste nella quale il privato opera in quel momento può far nascere il diritto a detrazione (v., in tal senso, sentenza del 28 febbraio 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, punto 35 e giurisprudenza ivi citata).

32 Conformemente alla giurisprudenza della Corte, a decorrere dal momento in cui l'amministrazione fiscale ha accettato, 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 ritirato successivamente con effetto retroattivo a causa del verificarsi o meno di taluni eventi, salvo nei casi di frode o di abuso (sentenza del 28 febbraio 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, punto 36 e giurisprudenza ivi citata).

33 Pertanto, è l'acquisto di beni o di servizi 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 dei beni o servizi, reale o previsto, determina solo l'entità della detrazione iniziale alla quale il soggetto passivo ha diritto in virtù dell'articolo 168 della direttiva IVA e l'entità delle eventuali rettifiche durante i periodi successivi, ma non incide sulla nascita del diritto alla detrazione (sentenza del 28 febbraio 2018, Imofloresmira–Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, punto 39 e giurisprudenza ivi citata).

34 Al riguardo, la Corte ha ripetutamente dichiarato che il diritto a detrazione rimane, in linea di principio, acquisito, in particolare, anche se successivamente, a causa di circostanze estranee alla sua volontà, il soggetto passivo non utilizza detti beni e servizi che hanno dato luogo alla detrazione nell'ambito di operazioni soggette a imposta (sentenza del 28 febbraio 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, punto 40 e giurisprudenza ivi citata).

35 Per quanto concerne le circostanze estranee alla volontà del soggetto passivo, dalla giurisprudenza della Corte risulta che non spetta all'amministrazione fiscale valutare la fondatezza dei motivi che hanno condotto un soggetto passivo a rinunciare all'attività economica inizialmente prevista, poiché il sistema comune dell'IVA garantisce la neutralità dell'imposizione fiscale per tutte le attività economiche, indipendentemente dallo scopo o dai risultati delle stesse, purché queste siano, in linea di principio, di per sé soggette all'IVA (v., in particolare, sentenze del 14 febbraio 1985, Rompelman, 268/83, EU:C:1985:74, punto 19, e del 17 ottobre 2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, punto 23).

36 Non può essere accolta l'ipotesi secondo cui la prova dell'esistenza di circostanze estranee alla volontà del soggetto passivo non potrebbe essere fornita in una situazione in cui tale soggetto passivo fosse a conoscenza dell'esistenza di un rischio, connesso alla mancata approvazione da parte di un'autorità pubblica di un piano urbanistico, necessario per la realizzazione dell'investimento in questione, o alla perdita di redditività del progetto di investimento a causa di un cambiamento nel corso del tempo delle circostanze economiche, che l'attività prevista potesse non essere realizzata, in quanto dalla giurisprudenza della Corte emerge che una siffatta interpretazione della direttiva IVA sarebbe contraria al principio di neutralità dell'IVA per quanto riguarda l'onere fiscale delle imprese. Infatti, ciò potrebbe creare, all'atto del trattamento fiscale di attività di investimento similari, disparità ingiustificate tra imprese che effettuano già operazioni imponibili e altre che cercano, mediante investimenti, di avviare attività da cui deriveranno operazioni soggette ad imposta. Parimenti, si creerebbero disparità arbitrarie tra queste ultime imprese in quanto l'accettazione definitiva delle detrazioni dipenderebbe dalla questione se tali investimenti diano luogo, o meno, ad operazioni soggette ad imposta (v., in particolare, sentenze del 29 febbraio 1996, INZO, C-110/94, EU:C:1996:67, punto 22; del 28 febbraio 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, punto 43, e del 17 ottobre 2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, punto 25).

37 Pertanto, è sufficiente che il soggetto passivo abbia effettivamente inteso utilizzare i beni e/o i servizi in questione per realizzare le attività economiche per le quali ha esercitato il suo diritto a detrazione (v., in particolare, sentenze del 14 febbraio 1985, Rompelman, 268/83, EU:C:1985:74, punto 24; del 29 febbraio 1996, INZO, C-110/94, EU:C:1996:67, punto 17; dell'8 giugno 2000, Breitsohl, C-400/98, EU:C:2000:304, punto 39, e del 17 ottobre 2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, punto 18).

38 È vero che l'amministrazione tributaria può chiedere al soggetto passivo di dimostrare che la sua intenzione sia confermata da elementi oggettivi e, nelle situazioni fraudolente o abusive in cui quest'ultimo ha finto di voler avviare un'attività economica specifica, ma ha in realtà cercato di far entrare nel suo patrimonio privato beni che possono essere oggetto di una detrazione, può chiedere, con effetto retroattivo, il rimborso delle somme detratte poiché queste detrazioni sono state concesse sulla base di false dichiarazioni (v., in particolare, sentenze del 14 febbraio 1985, Rompelman, 268/83, EU:C:1985:74, punto 24; del 29 febbraio 1996, INZO, C-110/94, EU:C:1996:67, punti 23 e 24, nonché dell'8 giugno 2000, Breitsohl, C-400/98, EU:C:2000:304, punto 39 e giurisprudenza ivi citata).

39 Tuttavia, anche se la lotta contro la frode, l'evasione fiscale e gli eventuali abusi costituisce un obiettivo riconosciuto e promosso dalla direttiva IVA (v., in particolare, sentenza del 28 febbraio 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, punto 51), tale possibilità non può indurre l'amministrazione fiscale, in caso di abbandono dell'investimento, a stabilire modalità di prova, come la presunzione dell'esistenza di un abuso o di una frode, il cui effetto sarebbe quello di rendere praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio del diritto a detrazione dell'IVA da parte dei soggetti passivi, che è un principio fondamentale del sistema comune dell'IVA.

40 Nel caso di specie, e fatto salvo un controllo da parte del giudice del rinvio, l'unico competente a valutare i fatti del procedimento principale, è giocoforza rilevare, da un lato, che dalla domanda di pronuncia pregiudiziale non emerge che vi sia stato un comportamento fraudolento o un rischio di abuso da parte dell'ITH. Dall'altro, non risulta nemmeno contestato che l'intenzione iniziale dell'ITH di utilizzare i beni e i servizi di cui trattasi nel procedimento principale per le sue operazioni imponibili è confermata da elementi oggettivi.

41 Per quanto concerne la questione se, in una situazione come quella in questione nel procedimento principale, occorra procedere ad una rettifica dell'IVA detratta a monte, si deve ricordare che il meccanismo di rettifica previsto agli articoli da 184 a 187 della direttiva IVA costituisce parte integrante del sistema di detrazione dell'IVA istituito da tale direttiva. Esso mira ad aumentare la precisione delle detrazioni, così da assicurare la neutralità dell'IVA, in modo che le operazioni effettuate nella fase anteriore continuino a dare luogo al diritto a detrazione soltanto nei limiti in cui servono a fornire prestazioni soggette a una simile imposta. Tale meccanismo ha così lo scopo di stabilire una relazione stretta e diretta tra il diritto alla detrazione dell'IVA pagata a monte e l'impiego dei beni o dei servizi di cui trattasi per operazioni soggette ad imposta a valle (sentenza del 9 luglio 2020, Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler, C-374/19, EU:C:2020:546, punto 20).

42 Infatti, nel sistema comune dell'IVA, solamente le imposte che hanno gravato a monte sui beni o sui servizi utilizzati dai soggetti passivi ai fini delle loro operazioni soggette a imposta possono essere detratte. La detrazione delle imposte a monte è collegata alla riscossione delle imposte a valle. Quando beni o servizi acquistati da un soggetto passivo sono usati ai fini di operazioni esenti o non rientranti nell'ambito di applicazione dell'IVA, non può esservi né riscossione dell'imposta a valle né detrazione dell'imposta a monte (sentenza del 9 luglio 2020, Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler, C-374/19, EU:C:2020:546, punto 21).

43 La Corte ha inoltre precisato che, qualora, a causa di circostanze estranee alla sua volontà, il soggetto passivo non utilizzi detti beni e servizi che hanno dato luogo alla detrazione nell'ambito di operazioni soggette a imposta, non è sufficiente, al fine di stabilire l'esistenza di «mutamenti» ai sensi dell'articolo 185 di detta direttiva, che un immobile sia rimasto vuoto dopo la risoluzione di un contratto di locazione di cui era oggetto, per circostanze indipendenti dalla volontà del suo

proprietario, persino se sia dimostrato che quest'ultimo ha ancora intenzione di utilizzarlo ai fini di un'attività soggetta a imposta e intraprende le iniziative necessarie a tal fine, poiché ciò equivarrebbe a limitare il diritto a detrazione per mezzo delle disposizioni applicabili in materia di rettifiche (v., in tal senso, sentenza del 28 febbraio 2018, Imofloresmira–Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, punto 47).

44 Solo nel caso in cui il soggetto passivo non intenda più utilizzare i beni e i servizi in questione per realizzare operazioni imponibili a valle o li utilizzi per effettuare operazioni esenti si interromperebbe la relazione stretta e diretta, ai sensi della giurisprudenza richiamata al punto 41 della presente sentenza, che deve esistere tra il diritto alla detrazione dell'IVA pagata a monte e la realizzazione delle operazioni imponibili previste.

45 Ne consegue che se, come risulta dalla domanda di pronuncia pregiudiziale, il soggetto passivo ha ancora l'intenzione, ciò che spetterà al giudice del rinvio verificare, di utilizzare i beni e i servizi acquisiti per realizzare operazioni imponibili, non si può ritenere che sussista una modifica successiva degli elementi presi in considerazione per la determinazione dell'importo della detrazione dell'IVA, ai sensi dell'articolo 185 della direttiva IVA. Pertanto, una situazione come quella di cui trattasi nel procedimento principale non può rientrare nell'ambito di applicazione degli articoli 184 e 185 di tale direttiva per quanto concerne la rettifica dell'IVA detratta a monte.

46 Alla luce dell'insieme delle considerazioni che precedono, si deve rispondere alla prima questione, lettere da a) a i), dichiarando che gli articoli 167, 168, 184 e 185 della direttiva IVA devono essere interpretati nel senso che il diritto alla detrazione dell'IVA a monte sui beni, nel caso di specie su beni immobili, e sui servizi acquisiti allo scopo di effettuare operazioni imponibili è mantenuto qualora i progetti di investimento inizialmente previsti siano stati abbandonati a causa di circostanze estranee alla volontà del soggetto passivo, e non occorre procedere ad una rettifica di tale IVA se il soggetto passivo ha ancora l'intenzione di utilizzare detti beni ai fini di un'attività imponibile.

Sulla seconda questione, lettere da a) a f)

47 Con la sua seconda questione, lettere da a) a f), il giudice del rinvio chiede sostanzialmente se la direttiva IVA, in particolare il suo articolo 28, debba essere interpretata nel senso che, in mancanza di un contratto di mandato senza rappresentanza, il meccanismo della figura di commissionario è applicabile allorché un soggetto passivo realizza un edificio in conformità alle esigenze e alle richieste di un'altra persona che si suppone prenda tale edificio in locazione.

48 Per rispondere a detta questione, occorre ricordare anzitutto che, secondo una giurisprudenza consolidata della Corte, la presa in considerazione della realtà economica e commerciale costituisce un criterio fondamentale per l'applicazione del sistema comune dell'IVA (sentenza del 22 novembre 2018, MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia, C-295/17, EU:C:2018:942, punto 43 e giurisprudenza ivi citata).

49 L'articolo 28 della direttiva IVA, poi, ai sensi del quale si ritiene che un soggetto passivo che, agendo in nome proprio ma per conto terzi, partecipi ad una prestazione di servizi abbia ricevuto e fornito i servizi in questione a titolo personale, crea la fictio juris di due prestazioni di servizi identiche fornite consecutivamente. In forza di tale finzione, si ritiene che l'operatore che partecipa alla prestazione di servizi, cioè il commissionario, abbia, in un primo tempo, ricevuto i servizi in questione dall'operatore per conto del quale agisce, cioè il committente, prima di fornire, in un secondo tempo, personalmente tali servizi al cliente (sentenza del 4 maggio 2017, Commissione/Lussemburgo, C-274/15, EU:C:2017:333, punti 85 e 86 e giurisprudenza ivi citata).

50 Infine, la Corte ha dichiarato che lo stesso ragionamento va applicato in caso di acquisizione dei beni in virtù di un contratto di commissione per l'acquisto, in conformità all'articolo 14, paragrafo 2, lettera c), della direttiva IVA, che parimenti rientra nel titolo IV della stessa, intitolato «Operazioni imponibili». Tale disposizione istituisce pertanto la fictio juris di due cessioni di beni identiche effettuate consecutivamente e che rientrano nell'ambito di applicazione dell'IVA (sentenza del 4 maggio 2017, Commissione/Lussemburgo, C-274/15, EU:C:2017:333, punto 88).

51 Ne consegue che devono essere soddisfatte due condizioni affinché tali disposizioni possano applicarsi, vale a dire, da un lato, che esista un mandato in esecuzione del quale il commissionario intervenga, per conto del committente, nella cessione di beni e/o nella prestazione di servizi nonché, dall'altro, che sussista un'identità tra le cessioni di beni e/o le prestazioni di servizi acquisiti dal commissionario e le cessioni di beni e/o le prestazioni di servizi venduti o ceduti al committente.

52 Per quanto riguarda la prima di tali condizioni, che è quella più specificamente presa in considerazione dal giudice del rinvio, è giocoforza rilevare che la direttiva IVA non prevede certamente la forma, scritta o orale, in cui il mandato in questione deve essere conferito. Tuttavia, poiché l'articolo 14, paragrafo 2, lettera c), di tale direttiva utilizza espressamente il termine «contratto» e l'articolo 28 della stessa direttiva precisa che il soggetto passivo deve agire «per conto terzi», occorre concludere che tra il commissionario e il committente deve esistere un accordo avente ad oggetto l'attribuzione del mandato di cui trattasi.

53 Orbene, dagli elementi del fascicolo sottoposto alla Corte non risulta che un accordo del genere sia esistito nel procedimento principale. Tuttavia, spetta, in definitiva, al giudice del rinvio, l'unico competente a valutare i fatti della causa di cui è investito, verificare la correttezza di tale ipotesi.

54 Per quanto concerne la seconda condizione, relativa all'identità delle operazioni in questione, è sufficiente constatare che sia l'articolo 14, paragrafo 2, lettera c), sia l'articolo 28 della direttiva TVA prevedono che i beni ricevuti dal commissionario e/o i servizi forniti a quest'ultimo siano trasferiti al committente. Ciò implica non soltanto, come risulta dalla giurisprudenza della Corte, che le operazioni di cui trattasi siano identiche, ma anche che esista, se del caso, un trasferimento del diritto di proprietà ad esse connesso.

55 Orbene, in una situazione come quella di cui trattasi nel procedimento principale, caratterizzata dal fatto che un soggetto passivo acquisisce beni e servizi a suo nome nonché per conto proprio, e non per conto terzi, al fine di poter fornire prestazioni di servizi adeguate alle esigenze particolari di un determinato cliente, la seconda condizione identificata al punto 48 della presente sentenza non è manifestamente soddisfatta poiché non esiste alcun trasferimento del diritto di proprietà tra il presunto commissionario e l'asserito committente.

56 Alla luce dell'insieme delle considerazioni che precedono, si deve rispondere alla seconda questione, lettere da a) a f), dichiarando che la direttiva IVA, in particolare il suo articolo 28, deve essere interpretata nel senso che, in mancanza di un contratto di mandato senza rappresentanza, il meccanismo della figura di commissionario non è applicabile allorché un soggetto passivo realizza un edificio in conformità alle esigenze e alle richieste di un'altra persona che si suppone prenda tale edificio in locazione.

Sulle spese

57 Nei confronti delle parti nel procedimento principale la presente causa costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice del rinvio, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute da altri soggetti per presentare osservazioni alla Corte non possono dar luogo a rifusione.

Per questi motivi, la Corte (Ottava Sezione) dichiara:

1) **Gli articoli 167, 168, 184 e 185 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, devono essere interpretati nel senso che il diritto alla detrazione dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) a monte sui beni, nel caso di specie su beni immobili, e sui servizi acquisiti allo scopo di effettuare operazioni imponibili è mantenuto qualora i progetti di investimento inizialmente previsti siano stati abbandonati a causa di circostanze estranee alla volontà del soggetto passivo, e non occorre procedere ad una rettifica di tale IVA se il soggetto passivo ha ancora l'intenzione di utilizzare detti beni ai fini di un'attività imponibile.**

2) **La direttiva 2006/112, in particolare il suo articolo 28, deve essere interpretata nel senso che, in mancanza di un contratto di mandato senza rappresentanza, il meccanismo della figura di commissionario non è applicabile allorché un soggetto passivo realizza un edificio in conformità alle esigenze e alle richieste di un'altra persona che si suppone prenda tale edificio in locazione.**

Firme