Raccolta della giurisprudenza

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE
JULIANE KOKOTT
presentate il 22 aprile 2015 [1]

Causa C-126/14

UAB «Sveda»
contro
Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

[domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dal Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Lituania)]

«Diritto tributario — Imposta sul valore aggiunto — Articolo 168 della direttiva 2006/112/CE — Detrazione dell'IVA assolta a monte per l'acquisto o per la fabbricazione di beni d'investimento — Utilizzo primario per operazioni non soggette ad imposta — Utilizzo secondario per operazioni soggette ad imposta»

I – Introduzione

1. La presente domanda di pronuncia pregiudiziale riguarda un percorso ricreativo/di scoperta della mitologia baltica nel contesto dell'assoggettamento all'imposta sul valore aggiunto. Un'impresa lituana mette questo percorso gratuitamente a disposizione dei visitatori. Per questo motivo l'autorità finanziaria ha negato all'impresa la detrazione dell'IVA pagata a monte relativamente ai costi sostenuti per la realizzazione del percorso. A torto, secondo l'impresa, in quanto i visitatori finiranno col pagare qualcosa, seppure non per l'utilizzo del percorso stesso, bensì per i servizi di ristorazione, i souvenir e gli altri servizi dell'impresa.

2. A quale parte sarà data ragione nel procedimento principale dipende allora da come si debba determinare il nesso diretto e immediato fra operazioni a monte e operazioni a valle, decisivo secondo la giurisprudenza relativa alla detrazione dell'IVA. Sebbene le premesse astratte per questo contesto siano già state spiegate, l'applicazione concreta delle stesse può talora – come appunto nel caso di specie – necessitare ancora di un chiarimento.

II – **Contesto normativo**

3. Per il periodo cui si riferisce il procedimento principale, l'imposta sul valore aggiunto nell'Unione è disciplinata dalla direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto [2] (in prosieguo: la «direttiva IVA»).

1 — Lingua originale: il tedesco.

2 — GU L 347, pag. 1.

4. Ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 1, primo comma, della direttiva IVA, si considera «soggetto passivo» una persona che «esercita, in modo indipendente e in qualsiasi luogo, un'attività economica, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività». Il secondo comma della norma aggiunge:

«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».

5. Ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettere a) e c), della direttiva IVA, sono soggette ad imposta le «cessioni di beni» o le «prestazioni di servizi» «effettuate a titolo oneroso nel territorio di uno Stato membro da un soggetto passivo che agisce in quanto tale».

6. L'articolo 26, paragrafo 1, della direttiva IVA precisa:

«Sono assimilate a prestazioni di servizi a titolo oneroso le operazioni seguenti:

a) l'utilizzazione di un bene destinato all'impresa per l'uso privato del soggetto passivo o per l'uso del suo personale o, più generalmente, per fini estranei alla sua impresa, qualora detto bene abbia dato diritto ad una detrazione totale o parziale dell'IVA;

(…)».

7. L'articolo 168 della direttiva IVA disciplina il diritto alla detrazione dell'IVA di un soggetto passivo nei seguenti termini:

«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;

(…)».

8. La suddetta disposizione corrisponde all'articolo 17, paragrafo 2, della Sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme [3], in vigore fino al 31 dicembre 2006. La giurisprudenza della Corte di giustizia elaborata intorno ad essa viene del pari presa in considerazione nella presente causa.

9. Per quanto riguarda la rettifica delle detrazioni, infine, l'articolo 187 della direttiva IVA stabilisce quanto segue:

«1) 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.

(…)

2) Ogni anno tale rettifica è effettuata solo per un quinto dell'imposta che grava sui beni in questione.

3 — GU L 145, pag. 1.

La rettifica di cui al primo comma è eseguita secondo le variazioni del diritto a detrazione che hanno avuto luogo negli anni successivi rispetto all'anno in cui i beni sono stati acquistati, fabbricati o eventualmente utilizzati per la prima volta».

10. Il diritto lituano comprende norme analoghe a quelle della direttiva IVA citate.

III – **Procedimento principale**

11. La società Sveda UAB (in prosieguo: la «Sveda») è la ricorrente nel procedimento principale, il quale verte sul diritto della stessa di detrarre IVA assolta a monte.

12. Nel 2012 la Sveda ha curato la realizzazione di un cosiddetto percorso ricreativo/di scoperta della mitologia baltica (in prosieguo: il «percorso ricreativo»). A questo scopo ha predisposto sentieri, scale, punti di osservazione, siti per falò da campo, uno stand delle informazioni nonché parcheggi per veicoli.

13. I lavori per la realizzazione di questo percorso ricreativo sono stati svolti sulla base degli impegni assunti dalla Sveda in un contratto con l'Organismo pagatore nazionale presso il Ministero dell'agricoltura (in prosieguo: l'«organismo nazionale»). A termini del contratto, la Sveda avrebbe consentito al pubblico l'accesso gratuito al percorso ricreativo ricevendo il rimborso fino al 90% dei costi sostenuti per la realizzazione del percorso sotto forma di «sovvenzione».

14. In base a quanto accertato dal giudice del rinvio, la Sveda progetta di svolgere in futuro un'attività economica indipendente nell'accezione dell'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva IVA nel settore del turismo. L'intenzione è quella di fornire ai visitatori del percorso ricreativo prestazioni a pagamento, ad esempio la vendita di prodotti alimentari o di souvenir.

15. La Sveda ha fatto valere nella sua dichiarazione IVA l'imposta assolta a monte nell'ambito dei lavori finalizzati alla realizzazione del percorso ricreativo per l'acquisto di beni e servizi. L'amministrazione finanziaria lituana, tuttavia, ha negato il rimborso delle somme versate a titolo di IVA in quanto non sarebbe stato dimostrato che le prestazioni acquistate dalla Sveda fossero funzionali ad un'attività soggetta all'imposta sul valore aggiunto.

IV – **Procedimento dinanzi alla Corte di giustizia**

16. Il Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Corte suprema amministrativa della Lituania), chiamato nel frattempo a pronunciarsi sulla controversia, ha sottoposto alla Corte di giustizia la seguente questione pregiudiziale, il 17 marzo 2014, ai sensi dell'articolo 267, paragrafo 3, TFUE:

«Se l'articolo 168 della [direttiva IVA] possa essere interpretato nel senso di conferire a un soggetto passivo il diritto di detrarre l'IVA assolta a monte per la fabbricazione o per l'acquisto di beni d'investimento intesi a fini d'impresa, i quali, come quelli del procedimento principale, siano direttamente destinati all'utilizzo gratuito da parte del pubblico, ma possano essere considerati un mezzo per attrarre visitatori in un luogo dove il soggetto passivo progetta di fornire beni e/o servizi nell'esercizio delle sue attività economiche».

17. Nel procedimento dinanzi alla Corte di giustizia la Repubblica di Lituania, il Regno Unito di Gran Bretagna e Irlanda del Nord e la Commissione europea hanno presentato osservazioni scritte nel luglio 2014 e hanno presenziato all'udienza del 4 febbraio 2015.

V – **Valutazione giuridica**

18. Con la sua questione pregiudiziale il giudice del rinvio domanda se un soggetto passivo che si trovi in una situazione come quella di cui al procedimento principale abbia diritto a detrarre l'IVA assolta a monte ai sensi dell'articolo 168 della direttiva IVA.

19. Ai sensi della suddetta norma, un «soggetto passivo» ha il diritto di detrarre l'IVA relativamente alle operazioni da esso effettuate a monte nella misura in cui queste «sono impiegat[e] ai fini delle sue operazioni soggette ad imposta».

A – *Destinazione dei beni d'investimento al patrimonio aziendale*

20. La Repubblica di Lituania ritiene che nel caso di specie un diritto alla detrazione dell'IVA sia escluso già solo per il fatto che la Sveda, pur essendo in linea di principio un soggetto passivo, non avrebbe agito in tale veste nella realizzazione del percorso ricreativo.

21. Secondo una giurisprudenza consolidata, la detrazione dell'IVA a monte con riferimento ad un oggetto acquistato presuppone effettivamente che il soggetto passivo che acquista il bene agisca in quanto tale, ossia – almeno anche – ai fini delle sue attività economiche nell'accezione dell'articolo 9, paragrafo 1, secondo comma, della direttiva IVA [4]. Ciò vale anche per la fabbricazione di un bene da parte del soggetto passivo [5].

22. In definitiva, perché questa condizione sia rispettata, il bene deve essere destinato del tutto o in parte al patrimonio dell'impresa del soggetto passivo, altrimenti la detrazione dell'IVA assolta a monte per l'acquisto o per la fabbricazione del bene è esclusa a priori [6]. Per valutare se l'ipotesi ricorra, è necessario, secondo la giurisprudenza, tenere conto di tutti gli elementi della fattispecie, tra i quali figurano la natura del bene considerato e il periodo di tempo intercorso tra l'acquisto dello stesso e il suo uso ai fini delle attività economiche del soggetto passivo [7].

23. Date queste premesse, la Repubblica di Lituania mette in dubbio quanto già accertato dal giudice del rinvio, ovvero che i beni d'investimento di cui trattasi appartengano al patrimonio aziendale della Sveda. La Sveda, infatti, in base al contratto stipulato con l'organismo nazionale, è tenuta a mettere a disposizione del pubblico gratuitamente il percorso ricreativo, potendolo sfruttare solo successivamente per un'attività economica. Di conseguenza, la Sveda non avrebbe agito ab initio come soggetto passivo.

24. La Corte di giustizia, tuttavia, ha più volte affermato che un privato che acquisti beni ai fini di un'attività economica ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 1, secondo comma, della direttiva IVA agisce come soggetto passivo anche se i beni non vengono immediatamente impiegati per detta attività economica [8].

25. Di conseguenza, secondo quanto correttamente accertato dal giudice del rinvio, la Sveda, quando ha acquistato o fabbricato i beni d'investimento, ha agito come soggetto passivo e, pertanto, ha destinato i suddetti beni d'investimento al patrimonio aziendale.

4 — V. sentenze Lennartz (C-97/90, UE:C:1991:315, punto 15), Bakcsi (C-415/98, UE:C:2001:136, punto 29), Eon Aset Menidjmunt (C-118/11, UE:C:2012:97, punti 57 e 58) nonché Klub (C-153/11, UE:C:2012:163, punti 39 e 40).

5 — V., a tal proposito, le mie conclusioni nella causa X (C-334/10, UE:C:2012:108, paragrafo 25 e giurisprudenza ivi citata).

6 — V., in tal senso, sentenze Bakcsi (C-415/98, UE:C:2001:136, punti 28 e 29) ed Eon Aset Menidjmunt (C-118/11, UE:C:2012:97, punti da 56 a 59); v. anche articolo 168 bis della direttiva IVA.

7 — Sentenze Lennartz (C-97/90, UE:C:1991:315, punto 21), Bakcsi (C-415/98, UE:C:2001:136, punto 29), Eon Aset Menidjmunt (C-118/11, UE:C:2012:97, punto 58) nonché Klub (C-153/11, UE:C:2012:163, punti 39 e 40).

8 — Sentenze Lennartz (C-97/90, UE:C:1991:315, punto 14), Klub (C-153/11, UE:C:2012:163, punto 44) nonché Gran Via Moineşti (C-257/11, UE:C:2012:759, punto 25).

B – *Utilizzo per finalità assoggettate ad imposta*

26. Perché la Sveda abbia diritto alla detrazione dell'IVA pagata a monte, tuttavia, i beni d'investimento devono non solo essere destinati al suo patrimonio aziendale, e dunque essere in generale funzionali alla sua attività economica, ma anche essere impiegati ai fini di sue operazioni *soggette ad imposta* ai sensi dell'articolo 168 della direttiva IVA.

27. L'impiego, reale o previsto, dei beni determina infatti l'entità della detrazione [9]. Di norma, a questo proposito è determinante l'impiego *previsto*, in quanto ai sensi degli articoli 63 e 167 della direttiva IVA il diritto alla detrazione sorge in linea di principio già nel momento in cui il soggetto passivo riceve un bene o un servizio, e dunque generalmente prima di effettuare le operazioni a valle [10].

28. Nel procedimento principale è già stato accertato l'impiego previsto dei beni d'investimento acquistati o fabbricati dalla Sveda.

29. È previsto, da un lato, che il percorso ricreativo sia reso accessibile gratuitamente al pubblico. Questa operazione non è soggetta ad imposta. Non discende alcun obbligo tributario né dall'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della direttiva IVA, in quanto la Sveda non chiede alcun corrispettivo ai visitatori, né dall'articolo 26, paragrafo 1, lettera a), della medesima direttiva, dal momento che i beni d'investimento non sono utilizzati per fini estranei all'impresa ai sensi della suddetta norma. Un impiego per fini estranei all'impresa è, infatti, sempre escluso quando l'utilizzo di un bene d'investimento è destinato all'attività economica del soggetto passivo [11]. Il giudice del rinvio ha in ogni caso già stabilito che la Sveda, nel realizzare il percorso ricreativo, ha agito nell'ambito della sua attività economica [12].

30. D'altro lato, si progetta di utilizzare il percorso ricreativo anche per attrarre visitatori cui la Sveda possa offrire beni e servizi in loco. Queste operazioni sarebbero soggette ad imposta ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettere a) e c), della direttiva IVA.

31. Sussistono pertanto due diverse finalità cui sono rivolti l'acquisto o la fabbricazione dei beni d'investimento. È preminente la messa a disposizione gratuita al pubblico del percorso ricreativo (utilizzo primario), che ai sensi dell'articolo 168 della direttiva IVA non dà alcun diritto alla detrazione dell'imposta. In secondo piano, invece, vi è l'utilizzo del percorso ricreativo come strumento per fornire ai visitatori prestazioni soggette ad imposta (utilizzo secondario), fornitura da cui deriva un diritto alla detrazione dell'imposta. Quale di queste due finalità, dunque, è dirimente nel contesto dell'articolo 168 della direttiva IVA?

32. Su tale questione la Corte di giustizia ha affermato in linea generale, nella sentenza BLP Group, che è necessaria la sussistenza di un nesso diretto e immediato dei beni o dei servizi acquistati con le operazioni soggette ad imposta e che, a tal riguardo, è irrilevante lo scopo «ultimo» perseguito dal soggetto passivo [13]. La Corte di giustizia, pertanto, ha negato la detrazione dell'IVA a monte in una situazione in cui al soggetto passivo erano stati forniti servizi collegati alla vendita esente da imposta

9 — V., ex multis, sentenze Lennartz (C-97/90, UE:C:1991:315, punto 15), X (C-334/10, UE:C:2012:473, punto 17) e FIRIN (C-107/13, UE:C:2014:151, punto 49).

10 — V. sentenza Klub (C-153/11, UE:C:2012:163, punto 36); v. anche le mie conclusioni nella causa X (C-334/10, UE:C:2012:108, paragrafo 81 e giurisprudenza ivi citata).

11 — V., in tal senso, sentenza BCR Leasing IFN (C-438/13, UE:C:2014:2093, punto 26); v. anche sentenze Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, UE:C:2009:88, punto 38) e Gemeente 's-Hertogenbosch (C-92/13, UE:C:2014:2188, punto 25).

12 — V. supra, paragrafi da 23 a 25.

13 — Sentenza BLP Group (C-4/94, UE:C:1995:107, punto 19); del pari, recentemente, sentenza Portugal Telecom (C-496/11, UE:C:2012:557, punto 38).

di partecipazioni societarie, sebbene la suddetta vendita fosse strumentale a consentire l'attività del soggetto passivo gravata da imposta. La Corte di giustizia, dunque, in questo caso ha differenziato l'utilizzo primario – unico ad essere determinante – da quello esclusivamente secondario di un'operazione a monte.

33. La Corte di giustizia, tuttavia, ha elaborato ulteriormente la propria giurisprudenza. Benché ai fini dell'applicazione dell'articolo 168 della direttiva IVA continui a dover essere accertata la sussistenza di un nesso immediato e diretto tra un'operazione a monte esaminata e una o più operazioni a valle che danno diritto a detrazione [14], tale nesso può sussistere anche con il complesso delle attività economiche del soggetto passivo, quando i costi delle operazioni a monte fanno parte delle spese generali del soggetto passivo e, pertanto, sono elementi costitutivi del prezzo di tutti i prodotti o servizi che esso fornisce [15].

34. Secondo la giurisprudenza più recente, per l'esistenza di un nesso immediato e diretto è decisivo che il costo delle prestazioni a monte sia incorporato nel prezzo, rispettivamente, della singola o di tutte le operazioni a valle del soggetto passivo [16]. Ciò indipendentemente dal fatto che si tratti di uso di beni o di uso di servizi da parte del soggetto passivo [17].

35. Nel caso di specie, dunque, sussiste un diritto alla detrazione dell'IVA se i costi dell'acquisto o della fabbricazione dei beni d'investimento sono incorporati nel prezzo delle operazioni a valle soggette ad imposta ai sensi della direttiva IVA nell'accezione della giurisprudenza.

36. Nella situazione di cui al procedimento principale rilevano a tale proposito diverse operazioni a valle. Da un lato, possono rilevare le prestazioni imponibili che la Sveda intende fornire ai visitatori del percorso ricreativo e che costituiscono l'oggetto della questione pregiudiziale (v., a tal proposito, infra, sezione 2). Dall'altro, la realizzazione stessa del percorso ricreativo potrebbe rappresentare una rilevante operazione a valle soggetta ad imposta. Questa possibilità non è stata contemplata dal giudice del rinvio nella domanda di pronuncia pregiudiziale. Essa, tuttavia, deve essere esaminata per prima, in quanto potrebbe comportare che la risposta alla concreta questione pregiudiziale sia irrilevante per il procedimento principale (v., a tal proposito, la sezione 1 qui di seguito).

1. La realizzazione del percorso ricreativo come operazione a valle soggetta ad imposta

37. Nel procedimento principale potrebbe doversi riconoscere un diritto alla detrazione dell'IVA a monte – indipendentemente dalla risposta alla concreta questione pregiudiziale – qualora già la realizzazione del percorso ricreativo ad opera della Sveda costituisse un'operazione a valle soggetta ad imposta. La realizzazione del percorso ricreativo, infatti, potrebbe essere una prestazione effettuata a titolo oneroso nei confronti dell'organismo nazionale, assoggettata ad imposta ai sensi dell'articolo 2, lettere a) o c), della direttiva IVA.

14 — V., ex multis, sentenze Midland Bank (C-98/98, UE:C:2000:300, punto 24), Halifax e a. (C-255/02, UE:C:2006:121, punto 79) nonché Malburg (C-204/13, UE:C:2014:147, punto 34).

15 — V. in tal senso, ex multis, sentenze Midland Bank (C-98/98, UE:C:2000:300, punti 30 e 31), Investrand (C-435/05, UE:C:2007:87, punto 24), SKF (C-29/08, UE:C:2009:665, punti 58 e 60), Becker (C-104/12, UE:C:2013:99, punto 20) nonché Malburg (C-204/13, UE:C:2014:147, punto 38).

16 — V., ex multis, sentenze SKF (C-29/08, UE:C:2009:665, punto 60), X (C-651/11, UE:C:2013:346, punto 55) nonché PPG Holdings (C-26/12, UE:C:2013:526, punto 23); v., nel medesimo senso, già sentenza Kretztechnik (C-465/03, UE:C:2005:320, punto 36).

17 — V., a tal riguardo, le mie conclusioni nella causa TETS Haskovo (C-234/11, UE:C:2012:352, paragrafo 31 e giurisprudenza ivi citata).

38. Secondo una costante giurisprudenza, un'operazione a titolo oneroso presuppone unicamente che sussista un nesso diretto fra la cessione dei beni o la prestazione di servizi e un corrispettivo effettivamente percepito dal soggetto passivo [18]. Un siffatto nesso diretto richiede solo l'esistenza di un rapporto giuridico fra il prestatore e il destinatario, nell'ambito del quale abbia luogo lo scambio di prestazioni [19], nonché la reciprocità di prestazione e di corrispettivo [20]. Neanche l'esecuzione di una prestazione ad un prezzo inferiore al prezzo di costo preclude di riconoscere l'esistenza di un nesso diretto fra prestazione e corrispettivo [21].

39. Secondo le informazioni fornite dal giudice del rinvio, la Sveda si è impegnata a realizzare il percorso ricreativo in base ad una convenzione con l'organismo nazionale. A tal fine alla Sveda viene corrisposta dal suo committente una somma pari al 90% dei relativi costi, qualificata come «sovvenzione». Senza conoscere il contenuto concreto della convenzione, tuttavia, non è possibile stabilire definitivamente se esista o meno un nesso diretto fra la realizzazione del percorso ricreativo e la «sovvenzione» nell'accezione della citata giurisprudenza.

40. Nel caso in cui dalla verifica del giudice del rinvio dovesse risultare che la Sveda già solo con la realizzazione del percorso ricreativo fornisce una prestazione soggetta ad imposta ai sensi dell'articolo 2, lettere a) o c), della direttiva IVA, l'acquisto o la fabbricazione dei beni d'investimento del percorso ricreativo sarebbero legati in modo diretto e immediato a questa operazione a valle imponibile. I costi di dette operazioni a monte, infatti, sarebbero sicuramente incorporati nel prezzo, atteso che l'entità del finanziamento da parte dell'organismo nazionale è calcolata proprio sulla loro base.

2. Sulla risposta alla questione pregiudiziale

41. Qualora, tuttavia, il giudice nazionale dovesse accertare che la realizzazione del percorso ricreativo da parte della Sveda non costituisce un'operazione soggetta ad imposta rispetto all'organismo nazionale, il diritto di detrarre l'IVA assolta a monte dipende esclusivamente dall'utilizzo dei beni di investimento del percorso ricreativo per la prevista prestazione di servizi a pagamento ai suoi visitatori nell'accezione dell'articolo 168 della direttiva IVA. A tale fine, occorre accertare se i costi per l'acquisto e per la fabbricazione dei suddetti beni d'investimento siano incorporati nel prezzo di tale prestazione.

a) Nozione oggettiva di costo

42. Diversamente da quanto sostenuto dal Regno Unito, la risposta alla questione prescinde dall'intenzione del soggetto passivo di incorporare i costi rispettivamente sostenuti nel prezzo delle sue operazioni a valle.

43. Secondo la sentenza Becker, infatti, la sussistenza di un nesso diretto ed immediato fra le operazioni a monte e le operazioni a valle è determinata dal contenuto oggettivo delle operazioni a monte acquistate [22]. Già nella sentenza BLP Group la Corte di giustizia aveva affermato, in questo senso, che il nesso necessario fra operazioni a monte e operazioni a valle non può essere determinato dalle intenzioni del soggetto passivo [23].

18 — V., per tutte, sentenza Serebryannay vek (C-283/12, UE:C:2013:599, punto 37 e giurisprudenza ivi citata).

19 — V., ex multis, sentenze Tolsma (C-16/93, UE:C:1994:80, punto 14), MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring (C-305/01, UE:C:2003:377, punto 47) e Le Rayon d'Or (C-151/13, UE:C:2014:185, punto 29).

20 — V., ex multis, sentenze Tolsma (C-16/93, UE:C:1994:80, punti da 13 a 20) e Fillibeck (C-258/95, UE:C:1997:491, punti da 12 a 17); v. anche le conclusioni presentate dall'avvocato generale Stix-Hackl nella causa Bertelsmann (C-380/99, UE:C:2001:129, paragrafo 32).

21 — V., in tal senso, sentenza Hotel Scandic Gåsabäck (C-412/03, UE:C:2005:47, punto 22).

22 — Sentenza Becker (C-104/12, UE:C:2013:99, punti 22 e 23 nonché 33).

23 — V. sentenza BLP Group (C-4/94, UE:C:1995:107, punto 24).

44. A ciò si aggiunga che nel sistema comune di imposta sul valore aggiunto sono tassate anche le prestazioni erogate ad un prezzo inferiore al prezzo di costo [24]. In questo caso è il soggetto passivo a fissare il prezzo liberamente, senza prendere in considerazione i costi complessivi della prestazione dell'operazione a valle. È altresì fuori discussione nella fattispecie che tutte le operazioni a monte, che, ai sensi dell'articolo 1, paragrafo 2, secondo comma, della direttiva IVA, considerate oggettivamente, rientrano negli elementi costitutivi del prezzo, danno diritto alla detrazione dell'imposta a monte. Secondo costante giurisprudenza, infatti, il diritto alla detrazione è inteso a sollevare *interamente* l'imprenditore dall'onere dell'IVA dovuta o pagata nell'ambito delle sue attività economiche [25], atteso che il sistema comune dell'imposta sul valore aggiunto mira in ultima analisi a gravare non sull'imprenditore soggetto ad imposta, bensì sul consumatore finale [26].

45. Ai fini della questione se i costi nell'accezione della giurisprudenza siano incorporati nel prezzo di una prestazione è pertanto decisivo l'oggettivo nesso economico tra operazioni a monte e operazioni a valle [27]. Sotto questo profilo, tuttavia, quantunque un mero nesso causale non sia sufficiente [28], se un'operazione a monte è finalizzata oggettivamente alla realizzazione di talune o di tutte le operazioni a valle di un soggetto passivo, allora sussiste anche fra di esse un nesso diretto e immediato ai sensi della giurisprudenza. In tal caso, infatti, l'operazione a monte, sotto il profilo economico, rappresenta un elemento costitutivo del prezzo della prestazione delle rispettive operazioni a valle. Come si evince già dal testo dell'articolo 168 della direttiva IVA, è dunque determinante la finalità oggettiva dell'impiego di un'operazione a monte.

46. Nel caso di specie, secondo quanto accertato dal giudice del rinvio, la realizzazione del percorso ricreativo è finalizzata ad attrarre visitatori per fornire loro operazioni a titolo oneroso. La realizzazione del percorso ricreativo, pertanto, è riconducibile sotto il profilo economico agli elementi costitutivi del costo di tali operazioni.

47. Conseguentemente, fra l'acquisto o la fabbricazione dei beni d'investimento del percorso ricreativo e i servizi prestati a titolo oneroso ai visitatori sussiste in linea di principio un nesso diretto e immediato ai sensi della giurisprudenza.

b) Utilizzo primario per operazioni a valle non soggette a imposta

48. La circostanza che il percorso ricreativo sia reso accessibile ai visitatori gratuitamente non osta al diritto di detrarre l'IVA.

49. Sebbene questo sia l'utilizzo primario dei beni d'investimento del percorso ricreativo, tale utilizzo può spezzare il nesso diretto ed immediato con l'utilizzo secondario delle operazioni a valle soggette ad imposta solo in due casi [29].

24 — V. supra, paragrafo 38.

25 — V., ex multis, sentenze Rompelman (268/83, UE:C:1985:74, punto 19), Ghent Coal Terminal (C-37/95, UE:C:1998:1, punto 15), Halifax e a. (C-255/02, UE:C:2006:121, punto 78), Securenta (C-437/06, UE:C:2008:166, punto 25) nonché Idexx Laboratories Italia (C-590/13, UE:C:2014:2429, punto 32).

26 — V., ex multis, sentenze Elida Gibbs (C-317/94, UE:C:1996:400, punto 19), Pelzl e a. (C-338/97, C-344/97 e C-390/97, UE:C:1999:285, punto 21), KÖGÁZ e a. (C-283/06 e C-312/06, UE:C:2007:598, punto 51) nonché Lebara (C-520/10, UE:C:2012:264, punto 25).

27 — V. sentenza AES-3C Maritza East 1 (C-124/12, UE:C:2013:488, punto 31).

28 — V. sentenza Becker (C-104/12, UE:C:2013:99, punto 31).

29 — V., sulla possibilità di spezzare il suddetto nesso, sentenza TETS Haskovo (C-234/11, UE:C:2012:644, punto 34).

50. In primo luogo, quando l'utilizzo primario ha luogo per operazioni prestate a titolo oneroso, ma esenti dall'IVA. In questo caso le operazioni a monte fanno parte degli elementi costitutivi del prezzo delle operazioni a valle esenti da imposta e, quindi, sono incorporate nel prezzo delle stesse. Per tali operazioni, tuttavia, gli articoli 168 e segg. della direttiva IVA non prevedono in linea di principio un diritto alla detrazione dell'IVA. In una siffatta situazione, secondo la giurisprudenza è irrilevante che le operazioni a monte abbiano un ulteriore scopo «ultimo» che comprenda anche operazioni a valle imponibili [30].

51. Nel caso di specie l'utilizzo primario, tuttavia, non ha luogo per operazioni a titolo oneroso esenti da imposta, bensì per una fruizione gratuita.

52. In secondo luogo, il nesso diretto e immediato delle operazioni a monte con la prestazione di servizi a pagamento nei confronti dei visitatori sarebbe reciso anche ove l'utilizzo primario del percorso ricreativo per la fruizione a titolo gratuito da parte dei visitatori costituisse un'attività di carattere non economico della Sveda. Secondo la giurisprudenza, infatti, non sussiste alcun diritto a detrazione con riferimento alle spese di un soggetto passivo relative allo svolgimento di attività non economiche [31].

53. Secondo quanto accertato dal giudice del rinvio, tuttavia, la presente fattispecie è diversa [32]. La mera circostanza che una prestazione sia offerta a titolo gratuito non denota di per sé – contrariamente a quanto sostenuto dalla Commissione – lo svolgimento di un'attività non economica da parte del soggetto passivo. A questo riguardo, in udienza il Regno Unito ha correttamente addotto l'esempio di un centro commerciale che mette a disposizione gratuitamente parcheggi per i propri clienti.

c) Violazione del contratto stipulato con l'organismo nazionale

54. Ai fini del diritto alla detrazione dell'IVA a monte è irrilevante anche il fatto che prendere in considerazione i costi per la realizzazione del percorso ricreativo nel fissare il prezzo dei servizi che si progetta di offrire ai visitatori potrebbe essere contrario al contratto stipulato con l'organismo nazionale. L'ipotesi è stata valutata dal giudice nazionale.

55. Invero, non si vede come una siffatta violazione possa influenzare le valutazioni relative all'imposta sul valore aggiunto né, come osservato [33], può rilevare, ai fini della detrazione dell'IVA a monte, se la Sveda abbia effettivamente incorporato i costi nel prezzo da essa fissato.

d) Violazione del regolamento (CE) n. 1698/2005

56. Del pari, nemmeno il regolamento (CE) n. 1698/2005 del Consiglio, del 20 settembre 2005, sul sostegno allo sviluppo rurale da parte del Fondo europeo agricolo per lo sviluppo rurale [34], evocato dal giudice del rinvio, influisce sulle valutazioni relative all'imposta sul valore aggiunto di cui al caso di specie.

30 — V. sentenze BLP Group (C-4/94, UE:C:1995:107, punto 19), SKF (C-29/08, UE:C:2009:665, punti 62 e 71) nonché X (C-651/11, UE:C:2013:346, punto 56).

31 — Sentenze Securenta (C-437/06, UE:C:2008:166, punto 30) e Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, UE:C:2009:88, punto 37).

32 — V. supra, paragrafi da 23 a 25.

33 — V. supra, paragrafi da 42 a 45.

34 — GU L 277, pag. 1.

57. Anche qualora l'utilizzo del percorso ricreativo da parte della Sveda dovesse costituire una violazione dell'articolo 36, lettera b), punto vii), del suddetto regolamento, sul cui fondamento è concesso sostegno agli «investimenti non produttivi», il diritto alla detrazione dell'IVA non sarebbe pregiudicato. Secondo giurisprudenza costante, infatti, il principio di neutralità fiscale impedisce un diverso trattamento delle attività lecite rispetto a quelle illecite [35].

e) Influenza del periodo di rettifica

58. Neanche l'obiezione formulata dalla Repubblica di Lituania relativamente alle disposizioni sulla rettifica della detrazione dell'IVA a monte osta al diritto alla detrazione nel caso di specie.

59. Ai sensi dell'articolo 187 della direttiva IVA, la detrazione originaria dell'imposta a monte è rettificata, nel caso dell'acquisto o della fabbricazione di beni d'investimento, se nell'arco di cinque anni si verificano modifiche rilevanti ai fini del diritto a detrazione.

60. La Repubblica di Lituania ne conclude che un bene d'investimento deve essere utilizzato entro cinque anni dal suo acquisto o dalla sua fabbricazione per un'attività economica. In caso contrario, non sussisterebbe alcun diritto alla detrazione.

61. Secondo la giurisprudenza, tuttavia, in primo luogo, il periodo di rettifica non ha alcuna influenza sull'accertamento del fatto che il soggetto passivo al momento dell'acquisto o della fabbricazione di un bene abbia agito per finalità inerenti alla sua attività economica [36]. In secondo luogo, nel caso di specie non risulta nemmeno che i beni d'investimento siano utilizzati durante il periodo di rettifica per finalità che escludono la detrazione dell'IVA. Quand'anche ai visitatori del percorso ricreativo non vengano offerte inizialmente prestazioni a pagamento, ciò non ha alcun impatto sull'utilizzo dei beni d'investimento per l'attività economica della Sveda, se da circostanze oggettive risulta che tali servizi sono previsti per il futuro.

f) Entità della detrazione dell'IVA

62. Resta infine da verificare se la circostanza che la Sveda ottenga dall'organismo nazionale il rimborso fino al 90% dei costi per l'acquisto o per la fabbricazione dei beni d'investimento di cui trattasi influenzi l'entità della detrazione dell'IVA.

63. Il Regno Unito ritiene che questa circostanza sia fondamentale per valutare in quale misura i costi delle operazioni a monte siano incorporati nel prezzo delle operazioni a valle.

64. Concordo tuttavia con la Repubblica di Lituania e con la Commissione nell'affermare che il rimborso parziale dei costi da parte dell'organismo nazionale non influenza l'entità della detrazione dell'IVA. Infatti, ai sensi dell'articolo 168 della direttiva IVA, è dirimente solo se le operazioni a monte sono impiegate per operazioni a valle soggette ad imposta. Le modalità di finanziamento delle operazioni a monte, invece, non hanno alcuna rilevanza.

65. Conformemente a ciò, la Corte di giustizia ha già affermato che la normativa di uno Stato membro che limiti il diritto a detrazione nel caso in cui un bene sia finanziato da una sovvenzione statale è contraria al diritto dell'Unione in materia di IVA [37].

35 — V., per tutte, sentenze Fischer (C-283/95, UE:C:1998:276, punto 28), CPP (C-349/96, UE:C:1999:93, punto 33) nonché GfBk (C-275/11, UE:C:2013:141, punto 32).

36 — V. sentenza Lennartz (C-97/90, UE:C:1991:315, punto 20).

37 — V. sentenza Commissione/Francia (C-243/03, UE:C:2005:589, punto 33).

66. Un soggetto passivo nella situazione di cui al procedimento principale ha, pertanto, diritto alla detrazione integrale dell'IVA riferita alle operazioni a monte effettuate per l'acquisto o per la fabbricazione dei beni d'investimento di cui trattasi.

VI – **Conclusione**

67. Alla luce delle suesposte considerazioni propongo di risolvere la questione pregiudiziale nei seguenti termini:

L'articolo 168 della direttiva IVA deve essere interpretato nel senso di conferire a un soggetto passivo il diritto di detrarre l'IVA assolta a monte per la fabbricazione o per l'acquisto di beni d'investimento i quali siano direttamente destinati all'utilizzo gratuito da parte del pubblico, ma possano essere considerati un mezzo per attrarre visitatori in un luogo dove il soggetto passivo progetta di fornire beni e/o servizi nell'esercizio delle sue attività economiche.