SENTENZA DELLA CORTE (Quinta Sezione)
29 febbraio 1996 *

Nel procedimento C-110/94,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, a norma dell'art. 177 del Trattato CE, dal Rechtbank van eerste aanleg di Bruges (Belgio) nella causa dinanzi ad esso pendente tra

Intercommunale voor zeewaterontzilting (Inzo), in liquidazione,

e

Stato belga,

domanda vertente sull'interpretazione dell'art. 4, nn. 1 e 2, della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari — Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1),

LA CORTE (Quinta Sezione),

composta dai signori D. A. O. Edward, presidente di sezione, J.-P. Puissochet, J. C. Moitinho de Almeida, C. Gulmann (relatore) e L. Sevón, giudici,

* Lingua processuale: l'olandese.

avvocato generale: C. O. Lenz
cancelliere: signora D. Louterman-Hubeau, amministratore principale

viste le osservazioni scritte presentate:

— per l'Intercommunale voor zeewaterontzilting, in liquidazione, dagli avv. ti Marc van Grimbergen e Xavier Leurquin, del foro di Bruxelles;

— per il governo belga, dall'avv. Bernard van de Walle de Ghelcke, del foro di Bruxelles;

— per il governo tedesco, dai signori Ernst Röder, Ministerialrat presso il ministero federale dell'Economia, e Bernd Kloke, Regierungsrat presso lo stesso ministero, 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 dell'Intercommunale voor zeewaterontzilting, del governo belga, del governo tedesco e della Commissione all'udienza del 5 ottobre 1995,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 23 novembre 1995,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 Con sentenza 5 aprile 1994, pervenuta alla Corte l'8 aprile seguente, il Rechtbank van eerste aanleg di Bruges ha proposto alla Corte, ai sensi dell'art. 177 del Trattato CE, una questione pregiudiziale relativa all'interpretazione dell'art. 4, nn. 1 e 2, della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari — Sistema comune 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 un procedimento di opposizione ad un'ingiunzione emessa dall'amministrazione belga nei confronti dell'Intercommunale voor zeewaterontzilting, società anonima in liquidazione (in prosieguo: la «Inzo»), al fine di ottenere la restituzione dell'IVA che quest'ultima ha recuperato a titolo del suo diritto a detrazione.

3 L'art. 4, nn. 1 e 2, della direttiva stabilisce:

«1. Si considera soggetto passivo chiunque esercita in modo indipendente e in qualsiasi luogo una delle attività economiche di cui al paragrafo 2, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività.

2. Le attività economiche di cui al paragrafo 1 sono tutte le attività di produttore, di commerciante o di prestatore di servizi, comprese le attività estrattive, agricole,

nonché quelle delle professioni liberali o assimilate. Si considera in particolare attività economica un'operazione che comporti lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi un certo carattere di stabilità».

4 L'art. 17, n. 2, della direttiva prevede:

«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;

(...)».

5 In base all'art. 18, n. 4, «qualora, per un dato periodo fiscale, l'importo delle deduzioni autorizzate superi quello dell'imposta dovuta, gli Stati membri possono procedere al rimborso o riportare l'eccedenza al periodo successivo, secondo modalità da essi stabilite (...)».

6 Ai sensi dell'art. 22, n. 1, della direttiva, «ogni soggetto passivo deve dichiarare l'inizio, il cambiamento e la cessazione della propria attività in qualità di soggetto passivo».

7 La Inzo è stata istituita nel 1974 in particolare dalle province della Fiandra occidentale e della Fiandra orientale e da un certo numero di comuni. Il suo scopo sociale è stato definito nel senso che mira allo sviluppo ed allo sfruttamento di procedimenti relativi al trattamento dell'acqua del mare e dell'acqua salmastra, nonché alla trasformazione di queste acque in acqua potabile al fine della loro distribuzione.

8 A questo scopo la Inzo ha acquistato talune attrezzature e ha disposto uno studio sulla redditività del progetto di costruzione di un impianto di dissalamento dell'acqua. Per questa attività, ed in particolare per il lavoro di ricerca, essa ha versato l'IVA. Successivamente, questa imposta le è stata rimborsata dall'amministrazione tributaria ai sensi dell'art. 76 del codice belga dell'IVA.

9 Nel 1988, poiché dallo studio del progetto erano emersi numerosi problemi di redditività ed alcuni investitori si erano ritirati, il progetto è stato abbandonato e la Inzo è stata messa in liquidazione. Essa quindi non ha mai avviato l'attività prevista.

10 Nel 1983, in occasione di una verifica fiscale, l'amministrazione tributaria ha constatato che la Inzo non aveva effettuato alcuna operazione imponibile per cui le chiedeva la restituzione dell'IVA recuperata tra il 1978 ed il 1982, ossia un importo di 4 913 001 BFR, oltre a 736 500 BFR a titolo di ammenda e di interessi di mora.

11 La Inzo ha presentato opposizione contro questa richiesta dinanzi al Rechtbank van eerste aanleg di Bruges. Facendo riferimento in particolare alla sentenza della Corte 14 febbraio 1985, causa 268/83, Rompelman (Racc. pag. 665), la Inzo ha sostenuto di aver manifestato con atti inequivocabili la sua volontà di effettuare regolarmente operazioni imponibili. A tal riguardo essa fa riferimento al suo statuto ed al fatto che aveva assunto personale, aveva istituito un'organizzazione che consentiva la realizzazione del suo scopo sociale ed aveva ottenuto taluni finanziamenti.

12 Dinanzi al giudice nazionale, l'amministrazione tributaria ha replicato, sostanzialmente, che la Inzo non soddisfaceva alla definizione della nozione di soggetto passivo ai sensi degli artt. 4 e 17 della direttiva. A suo parere, l'aver disposto un lavoro di ricerca non poteva essere considerato come un atto che esprime inequivocabilmente la volontà della Inzo di passare successivamente ad una fase commerciale, poiché il suo statuto le consentiva di limitarsi unicamente a questo lavoro di ricerca ed i soci si erano riservati il diritto di adottare, dopo l'esecuzione di questo lavoro di ricerca, una decisione negativa al riguardo.

13 Alla luce di quanto sopra, il Rechtbank ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se debba essere considerata un'attività economica, ai sensi dell'art. 4, nn. 1 e 2, della sesta direttiva 17 maggio 1977, l'attività di una società, istituita con uno scopo ben determinato (vale a dire: "la ricerca, lo studio, l'organizzazione, lo sfruttamento economico e la promozione di tutti i procedimenti per trattare, ottenere e vendere l'acqua di mare e l'acqua salmastra"), la cui attività in concreto si è limitata soltanto a ordinare e a pagare un vasto studio sulla redditività relativo al procedimento da istituire, il quale ha dimostrato la mancanza di redditività, e al tempo stesso ha comportato la liquidazione della stessa società».

14 Con tale questione il giudice nazionale chiede in sostanza se l'art. 4 della direttiva debba essere interpretato nel senso che

— quando l'amministrazione tributaria ha riconosciuto la qualità di soggetto passivo IVA di una società che ha dichiarato la sua intenzione di avviare un'attività economica che dà luogo ad operazioni imponibili, ordinare uno studio sulla redditività dell'attività programmata possa essere considerato come un'attività economica ai sensi di tale articolo, anche se tale studio ha come fine di esaminare in quale misura l'attività programmata sia redditizia, e

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

15 Nella sentenza Rompelman, soprammenzionata, punto 22, la Corte ha dichiarato che le attività economiche di cui all'art. 4, n. 1, possono consistere in vari atti consecutivi e che gli atti preparatori, come il procurarsi i mezzi per esercitare siffatte attività e, pertanto, anche l'acquisto di un bene immobile, devono già ritenersi parte integrante delle attività economiche.

16 In base alla stessa sentenza, punto 23, il principio della neutralità dell'IVA per quanto riguarda l'imposizione fiscale dell'operatore economico esige che le prime spese di investimento effettuate ai fini di una data operazione siano considerate come attività economiche e sarebbe in contrasto con tale principio il fatto che queste attività avessero inizio soltanto nel momento in cui un bene immobile viene effettivamente sfruttato, cioè quando comincia a produrre un reddito imponibile. Qualsiasi altra interpretazione dell'art. 4 della sesta direttiva porrebbe a carico dell'operatore, nell'esercizio della sua attività economica, l'onere dell'IVA, senza dargli la possibilità di effettuarne la detrazione in conformità all'art. 17, e si risolverebbe in un'arbitraria distinzione tra le spese di investimento effettuate prima e durante l'effettivo sfruttamento di un bene immobile.

17 Da questa sentenza deriva che anche le prime spese di investimento effettuate ai fini di una data operazione possono essere considerate come attività economiche ai sensi dell'art. 4 della direttiva e che, in tale contesto, l'amministrazione tributaria deve prendere in considerazione la dichiarata intenzione dell'impresa.

18 Nel caso in cui l'amministrazione tributaria ha riconosciuto la qualità di soggetto passivo IVA di una società che ha dichiarato la sua intenzione di avviare un'attività economica che dà luogo ad operazioni imponibili, la realizzazione di uno studio

sugli aspetti tecnici ed economici dell'attività programmata può essere pertanto considerata come un'attività economica ai sensi dell'art. 4 della direttiva, anche se questo studio ha come fine di esaminare in quale misura l'attività prevista sia redditizia.

19 Ne deriva che, a queste stesse condizioni, l'IVA versata per un tale studio sulla redditività può in via di principio essere detratta in conformità all'art. 17 della direttiva.

20 Contrariamente a quanto sostengono il governo belga ed il governo tedesco, questa detrazione rimane acquisita anche se, successivamente, si è deciso, in considerazione dei risultati di questo studio, di non passare alla fase operativa e di mettere la società in liquidazione, di modo che l'attività economica prevista non ha dato luogo ad operazioni soggette ad imposta.

21 Infatti, come fa rilevare la Commissione, il principio della certezza del diritto si oppone a che i diritti ed obblighi dei soggetti passivi dipendano da fatti, circostanze o eventi che si sono verificati successivamente al loro accertamento da parte dell'amministrazione tributaria. Ne deriva che, a decorrere dal momento in cui quest'ultima ha 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 revocato successivamente con effetto retroattivo a causa del verificarsi o meno di taluni eventi.

22 Una diversa interpretazione della direttiva sarebbe poi incompatibile col principio della neutralità dell'IVA per quanto riguarda l'imposizione fiscale dell'impresa. Essa potrebbe creare, all'atto del trattamento fiscale delle stesse attività di investimento, disparità non giustificate tra imprese che effettuano già operazioni imponibili e altre che cercano, mediante investimenti, di avviare attività da cui deriveranno operazioni imponibili. Allo stesso modo, si creerebbero disparità arbitrarie tra queste ultime imprese in quanto l'accettazione definitiva delle detrazioni dipenderebbe dal fatto che tali investimenti diano luogo o meno ad operazioni soggette ad imposta.

23 Occorre infine aggiungere, come la Corte ha constatato nella sentenza Rompelman, soprammenzionata, punto 24, che incombe a colui che chiede la detrazione dell'IVA l'onere di provare che sono soddisfatte le condizioni per tale detrazione e che l'art. 4 non osta a che l'amministrazione tributaria esiga che l'intenzione dichiarata di avviare un'attività economica che dà luogo ad operazioni imponibili venga confermata da elementi oggettivi.

24 In tale contesto occorre sottolineare, come ha fatto la Commissione, che la qualità di soggetto passivo è definitivamente acquisita solo se la dichiarazione dell'intenzione di avviare l'attività economica programmata sia stata effettuata in buona fede dall'interessato. Nelle situazioni fraudolente o abusive in cui ad esempio quest'ultimo 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.

25 Occorre quindi risolvere la questione pregiudiziale dichiarando che l'art. 4 della direttiva dev'essere interpretato nel senso che

— quando l'amministrazione tributaria ha riconosciuto la qualità di soggetto passivo IVA di una società che ha dichiarato la sua intenzione di avviare un'attività economica che dà luogo ad operazioni imponibili, ordinare uno studio sulla redditività dell'attività programmata può essere considerato come un'attività economica ai sensi di tale articolo, anche se questo studio ha come fine di esaminare in quale misura l'attività programmata sia redditizia, e che

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

Sulle spese

26 Le spese sostenute dal governo tedesco e 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 (Quinta Sezione),

pronunciandosi sulla questione sottopostale dal Rechtbank van eerste aanleg di Bruges con sentenza 5 aprile 1994, dichiara:

L'art. 4 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 d'imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, dev'essere interpretato nel senso che

— quando l'amministrazione tributaria ha riconosciuto la qualità di soggetto passivo IVA di una società che ha dichiarato la sua intenzione di avviare un'attività economica che dà luogo ad operazioni imponibili, ordinare uno studio sulla redditività dell'attività programmata può essere considerato come un'attività economica ai sensi di tale articolo, anche se questo studio ha come fine di esaminare in quale misura l'attività programmata sia redditizia, e che

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

Edward Puissochet Moitinho de Almeida

Gulmann Sevón

Così deciso e pronunciato a Lussemburgo il 29 febbraio 1996.

Il cancelliere

R. Grass

Il presidente della Quinta Sezione

D. A. O. Edward