Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Sesta Sezione)

9 novembre 2017*

«Rinvio pregiudiziale – Fiscalità – Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto – Direttiva 2006/112/CE – Scioglimento di una società che comporta la sua cancellazione dal registro dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) – Obbligo di liquidare l'IVA sugli attivi esistenti e di versare l'IVA liquidata allo Stato – Mantenimento o modifica della legge esistente alla data di adesione all'Unione europea – Articolo 176, secondo comma – Effetto sul diritto a detrazione – Articolo 168»

Nella causa C-552/16,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dall'Administrativen sad Sofia-grad (Tribunale amministrativo della città di Sofia, Bulgaria), con decisione del 21 ottobre 2016, pervenuta in cancelleria il 2 novembre 2016, nel procedimento

«**Wind Inovation 1**» **EOOD**, in liquidazione,

contro

Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» – Sofia,

LA CORTE (Sesta Sezione),

composta da C. G. Fernlund (relatore), presidente di sezione, A. Arabadjiev ed E. Regan, giudici,

avvocato generale: M. Wathelet

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

– per il Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» – Sofia, da A. Georgiev, in qualità di agente;

– per il governo bulgaro, da E. Petranova e M. Georgieva, in qualità di agenti;

– per la Commissione europea, da L. Lozano Palacios e N. Nikolova, in qualità di agenti,

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

* Lingua processuale: il bulgaro.

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione degli articoli 168 e 176 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, la Wind Inovation 1 EOOD (in prosieguo: la «Wind Inovation») e, dall'altro, il Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» – Sofia (direttore della direzione «Impugnazioni e prassi tributaria e previdenziale» di Sofia, Bulgaria) (in prosieguo: il «Direktor»), in merito alla decisione di cancellazione di tale società dal registro dell'imposta sul valore aggiunto (IVA).

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

3 L'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva IVA così dispone:

«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 18 della direttiva IVA prevede quanto segue:

«Gli Stati membri possono assimilare ad una cessione di beni effettuata a titolo oneroso le operazioni seguenti:

(…)

c) (…) il possesso di beni da parte di un soggetto passivo o dei suoi aventi causa in caso di cessazione della sua attività economica imponibile, quando detti beni hanno dato diritto ad una detrazione totale o parziale dell'IVA al momento dell'acquisto (…)».

5 L'articolo 168 della direttiva IVA così dispone:

«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.

(…)».

6 L'articolo 176 della direttiva IVA è così formulato:

«Il Consiglio, deliberando all'unanimità su proposta della Commissione, stabilisce le spese che non danno diritto a detrazione dell'IVA. In ogni caso, saranno escluse dal diritto a detrazione le spese non aventi un carattere strettamente professionale, quali le spese suntuarie, di divertimento o di rappresentanza.

Fino all'entrata in vigore delle disposizioni di cui al primo comma, gli Stati membri possono mantenere tutte le esclusioni previste dalla loro legislazione nazionale al 1º gennaio 1979 o, per gli Stati membri che hanno aderito alla Comunità dopo tale data, alla data della loro adesione».

Diritto bulgaro

La legge relativa all'imposta sul valore aggiunto applicabile a partire dal 1º gennaio 2007

7 Il Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (legge relativa all'imposta sul valore aggiunto, DV n. 63, del 4 agosto 2006; in prosieguo: il «ZDDS») è entrato in vigore il 1º gennaio 2007, data in cui è entrato in vigore anche il Trattato tra gli Stati membri dell'Unione europea e la Repubblica di Bulgaria e la Romania, relativo all'adesione della Repubblica di Bulgaria e della Romania all'Unione europea (GU 2005, L 157, pag. 11).

8 L'articolo 106 dello ZDDS stabilisce quanto segue:

«1. La cessazione della registrazione (cancellazione dal registro) ai sensi della presente legge è un procedimento che comporta che un soggetto non sia più autorizzato, dal momento della cancellazione dal registro, a liquidare l'IVA e a detrarre l'imposta versata a monte, salvo quanto diversamente previsto dalla presente legge.

2. La registrazione viene cancellata:

1) su istanza del soggetto registrato, se ricorrono motivi di cancellazione – obbligatoria o volontaria – dal registro;

2) su istanza dell'autorità tributaria:
   a) qualora la stessa abbia riscontrato un motivo di cancellazione obbligatoria dal registro;
   b) nel caso previsto dall'articolo 176».

9 Ai sensi dell'articolo 107 dello ZDDS:

«Costituisce motivo di cancellazione obbligatoria dal registro:

(…)

4) lo scioglimento del soggetto nei seguenti casi:
   a) scioglimento di una persona giuridica che svolge attività commerciale – in presenza o meno di liquidazione;

(…)».

10 L'articolo 111 dello ZDDS così dispone:

«1. Alla data della cancellazione dal registro si ritiene che il soggetto passivo effettui operazioni, ai sensi della presente legge, con tutti i beni e/o servizi esistenti, per i quali ha proceduto alla detrazione totale o parziale dell'imposta versata a monte e che costituiscono:

1) beni patrimoniali ai sensi dello Zakon za schetovodstvoto (legge in materia di contabilità) oppure

2) beni patrimoniali, ai sensi dello Zakon za korporativnoto podohodno oblagane (legge relativa all'imposta sulle società), diversi da quelli di cui al punto 1.

(…)

3. L'imposta di cui al paragrafo 1 è inclusa nell'IVA dovuta a titolo dell'ultimo periodo d'imposta (…) ed è versata entro il termine previsto (…)».

11 L'articolo 76 dello ZDDS enuncia quanto segue:

«1. Il soggetto registrato ha diritto di detrarre l'IVA liquidata al momento della sua cancellazione dal registro ai sensi della presente legge [sugli] attivi imponibili, presenti al momento della sua registrazione successiva, ai sensi dell'articolo 111, paragrafo 1, punto 1.

2. Il diritto di cui al paragrafo 1 sorge qualora ricorrano contemporaneamente le seguenti condizioni:

1) gli attivi di cui alla legge in materia di contabilità presenti al momento della registrazione successiva ai sensi della presente legge sono stati assoggettati a imposta al momento della cancellazione dal registro ai sensi dell'articolo 111, paragrafo 1, punto 1;

2) l'imposta liquidata è stata effettivamente versata o compensata dall'autorità tributaria;

3) il soggetto ha realizzato, realizza o realizzerà operazioni imponibili ai sensi dell'articolo 69 con gli attivi presenti di cui al punto 1;

(…)».

La legge relativa all'imposta sul valore aggiunto anteriore al 1º gennaio 2007

12 Secondo il giudice del rinvio, l'Administrativen sad Sofia-grad (Tribunale amministrativo della città di Sofia, Bulgaria), la legge relativa all'imposta sul valore aggiunto, nella versione in vigore fino al 31 dicembre 2006, prevedeva già un regime equivalente a quello che figura all'articolo 111, paragrafi 1 e 3 dello ZDDS, entrato in vigore il 1º gennaio 2007, in base al quale si ritiene che, al momento della cancellazione dal registro IVA, il soggetto effettui una cessione di tutti gli attivi presenti e l'imposta da versare è inclusa nell'IVA dovuta per l'ultimo periodo d'imposta.

13 La legge relativa all'imposta sul valore aggiunto, nella sua versione in vigore fino al 31 dicembre 2006, conteneva altresì una disposizione equivalente a quella dell'articolo 76, paragrafo 2, punto 2, dello ZDDS, entrato in vigore il 1º gennaio 2007, secondo la quale, per beneficiare del diritto a detrazione al momento di una nuova registrazione, l'imposta liquidata all'atto della cancellazione dal registro deve essere effettivamente versata o compensata dall'autorità tributaria. Tuttavia, essa prevedeva, inoltre, che il liquidatore giudiziario fosse legittimato a decidere circa la permanenza della persona giuridica interessata nel registro IVA fino alla data della sua cancellazione dal registro delle imprese.

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

14 La Wind Inovation è una società di diritto bulgaro in liquidazione, la cui attività consiste nel produrre elettricità e nell'investire in progetti relativi al settore dell'energia. La Gräss Solartechnik GmbH & Co KG, società di diritto tedesco, detiene l'intero capitale della Wind Inovation, di cui essa è, di conseguenza, socio unico.

15 La Kühling Stahl-und Metallbau GmbH, società di diritto tedesco, era titolare di un credito nei confronti della Gräss Solartechnik. Poiché quest'ultima non ha pagato il suo debito, la Kühling Stahl-und Metallbau GmbH ha chiesto lo scioglimento della Wind Inovation, conformemente al diritto bulgaro.

16 Il giudice del rinvio precisa che il patrimonio della società sciolta doveva servire a soddisfare il creditore e che, in caso di rimborso del debito della Gräss Solartechnik, sarebbe stato posto termine alla procedura di liquidazione riguardante la Wind Inovation.

17 Conformemente alle disposizioni dello ZDDS, la Wind Inovation ha presentato una domanda di cancellazione dal registro IVA.

18 L'amministrazione tributaria ha constatato che la cessazione dell'attività della Wind Inovation e la sua messa in liquidazione erano state iscritte nel registro delle imprese il 7 agosto 2015. Il 25 agosto 2015 tale amministrazione ha emesso un atto di cancellazione della Wind Inovation dal registro dell'IVA, che è stato datato retroattivamente al 7 agosto 2015.

19 Dopo che le era stato notificato l'atto di cancellazione, la Wind Inovation ha presentato, il 27 agosto 2015, una nuova domanda di registrazione nel registro IVA precisando che essa non aveva cessato la sua attività commerciale e che, anche al momento della registrazione della sua messa in liquidazione nel registro delle imprese, il suo fatturato superava di gran lunga la soglia per la registrazione obbligatoria nel registro IVA, ossia 50 000 lev bulgari (BGN) (circa EUR 25 000). La società è stata iscritta nuovamente in tale registro il 12 settembre 2015.

20 La Wind Inovation ha liquidato l'IVA sui suoi attivi esistenti al 7 agosto 2015 e l'ha inclusa, in quanto IVA dovuta, nella sua dichiarazione relativa a quello stesso mese.

21 La Wind Inovation ha, in seguito, presentato presso il Direktor un reclamo avverso l'atto di cancellazione dal registro dell'IVA. Poiché tale reclamo è stato respinto, la Wind Inovation ha proposto ricorso dinanzi all'Administrativen sad Sofia-grad (Tribunale amministrativo della città di Sofia).

22 Tale giudice si chiede se la modifica introdotta nella legislazione nazionale il 1º gennaio 2007, riguardante la cancellazione della facoltà del liquidatore giudiziario di decidere se la persona giuridica sciolta rimanga iscritta nel registro IVA fino alla data della sua cancellazione dal registro delle imprese, costituisca una violazione dell'articolo 176, secondo comma, della direttiva IVA.

23 Detto giudice sottolinea che la cancellazione di tale facoltà comporta il sorgere di un obbligo per la società sciolta di liquidare l'IVA sugli attivi esistenti e di versare effettivamente quest'ultima alle autorità tributarie. Esso aggiunge che la società interessata deve subito farsi nuovamente registrare poiché la sua attività economica prosegue e si chiede se la cancellazione obbligatoria dal registro dell'IVA, che dà luogo alla liquidazione dell'IVA sugli attivi esistenti e al versamento effettivo dell'importo liquidato allo Stato, costituisca un'ulteriore condizione per l'esercizio del diritto a detrazione dell'IVA assolta a monte e, di conseguenza, una limitazione del diritto a detrazione non contemplata dalla direttiva IVA.

24 Alla luce di tali circostanze l'Administrativen sad Sofia-grad (Tribunale amministrativo della città di Sofia) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

1) Se l'articolo 176, paragrafo 2, della direttiva IVA debba essere interpretato nel senso che esso osta alla cancellazione obbligatoria dal registro IVA, basata su una modifica dello [ZDDS], entrata in vigore il 1º gennaio 2007, che elimina la facoltà del liquidatore giudiziario di decidere in merito alla permanenza nel registro delle imprese della persona giuridica di cui è stato disposto lo scioglimento mediante decisione giudiziaria fino alla data della sua cancellazione dal registro delle imprese ai sensi dello [ZDDS], mentre lo ZDDS prevede lo scioglimento di una persona giuridica che svolge attività commerciale in presenza o meno di liquidazione quale motivo di cancellazione obbligatoria dal registro IVA.

2) Se l'articolo 176, paragrafo 2, della direttiva IVA, debba essere interpretato nel senso che esso osta alla cancellazione obbligatoria dal registro IVA, basata su una modifica dello [ZDDS] entrata in vigore il 1º gennaio 2007, nell'ipotesi in cui il soggetto passivo soddisfi, al momento della cancellazione obbligatoria dal registro IVA, i requisiti per una nuova registrazione obbligatoria ai fini dell'IVA, sia parte di contratti validi e dichiari di non aver cessato di esercitare un'attività economica e di continuare a esercitarla, e nella misura in cui il soggetto passivo sia tenuto a corrispondere effettivamente l'IVA liquidata e dovuta in occasione dell'esecuzione della cancellazione obbligatoria per poter far valere il diritto a detrazione dell'imposta assolta a monte in relazione agli attivi esistenti, che sono stati assoggettati ad imposta al momento della cancellazione dal registro e che sussistono all'atto della nuova registrazione. Nel caso in cui, nelle circostanze indicate, la cancellazione obbligatoria dal registro sia autorizzata, se il diritto a detrazione dell'imposta versata a monte in relazione agli attivi imponibili al momento della cancellazione dal registro ed esistenti all'atto della nuova registrazione ai fini dell'IVA e con cui il soggetto realizza o realizzerà operazioni imponibili possa essere collegato al pagamento effettivo dell'imposta a favore del bilancio dello Stato o se sia consentita una compensazione dell'imposta liquidata all'atto della cancellazione dal registro con l'importo del credito d'imposta accertato in occasione della nuova registrazione ai fini dell'IVA, tanto più che l'imposta dev'essere corrisposta da un soggetto in capo al quale sorge il diritto di detrarre l'imposta assolta a monte».

Sulle questioni pregiudiziali

Osservazioni preliminari

25 Le questioni sollevate vertono su una normativa nazionale che stabilisce la cancellazione obbligatoria dal registro IVA di una società il cui scioglimento è stato disposto mediante decisione giudiziaria e che modifica la legge in vigore alla data di adesione all'Unione europea dello Stato membro interessato, prevedendo che tale cancellazione, e gli obblighi che essa comporta di liquidare l'IVA dovuta o assolta a monte sugli attivi esistenti e di versarla allo Stato, non possono più essere rinviati, dal liquidatore della società, alla data di cancellazione di quest'ultima dal registro delle imprese.

26 Il giudice del rinvio chiede se tale modifica introduca una limitazione del diritto a detrazione che non sussisteva al momento dell'adesione all'Unione dello Stato membro interessato e che sarebbe, pertanto, contraria all'articolo 176, secondo comma, della direttiva IVA.

27 Secondo tale disposizione, che prevede una deroga alle norme in materia di diritto a detrazione dell'IVA, gli Stati membri che hanno aderito all'Unione dopo il 1º gennaio 1979 possono mantenere tutte le esclusioni al diritto a detrazione previste dalla loro legislazione nazionale alla data della loro adesione all'Unione.

28 Tuttavia, nel caso di specie, nulla consente di stabilire che la normativa nazionale – che verte indubbiamente sulla cancellazione dal registro IVA in caso di scioglimento di una persona giuridica con o senza liquidazione – introduca un'esclusione rientrante in tale deroga.

29 Pertanto, per stabilire se una misura come quella di cui al procedimento principale introduca una limitazione al diritto a detrazione contraria alla direttiva IVA, essa deve essere esaminata alla luce del meccanismo del diritto a detrazione stabilito da tale direttiva, segnatamente all'articolo 168 di quest'ultima.

30 Quindi con tali questioni, che occorre esaminare congiuntamente, il giudice del rinvio chiede in sostanza se la direttiva IVA, in particolare l'articolo 168, osti a una normativa nazionale, come quella di cui al procedimento principale, in forza della quale la cancellazione obbligatoria dal registro IVA di una società il cui scioglimento è stato disposto con una decisione giudiziaria comporta, anche laddove la società sciolta continui a essere parte di contratti in vigore e dichiari di non aver cessato la propria attività durante la sua messa in liquidazione, l'obbligo di liquidare l'IVA dovuta o assolta a monte sugli attivi esistenti alla data di tale scioglimento e di versarla allo Stato e che, in tal modo, subordina il diritto a detrazione al rispetto di tale obbligo.

Sull'interpretazione dell'articolo 168 della direttiva IVA

31 Per rispondere alle questioni sollevate dal giudice del rinvio si deve rammentare che, secondo la giurisprudenza, l'esistenza di un'attività economica giustifica, in applicazione dell'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva IVA, la qualifica di soggetto passivo cui tale direttiva riconosce il diritto a detrazione (v. in tal senso, sentenza del 3 marzo 2005, Fini H, C-32/03, EU:C:2005:128, punto 19).

32 Secondo una giurisprudenza costante, tale diritto a detrazione previsto dall'articolo 168 della direttiva IVA costituisce parte integrante del meccanismo dell'IVA e, in linea di principio, non può essere soggetto a limitazioni. Tale diritto si esercita immediatamente per tutte le imposte che hanno gravato sulle operazioni effettuate a monte (sentenze del 12 gennaio 2006, Optigen e a., C-354/03, C-355/03 e C-484/03, EU:C:2006:16, punto 53, e del 29 ottobre 2009, SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, punto 55).

33 Il sistema delle detrazioni è inteso, infatti, a sgravare interamente l'imprenditore dall'onere IVA dovuta o assolta nell'ambito di tutte le sue attività economiche e garantisce la perfetta neutralità dell'imposizione fiscale per tutte le attività economiche indipendentemente dallo scopo o dai risultati di dette attività, purché queste siano, in linea di principio, di per sé soggette all'IVA (sentenze del 22 febbraio 2001, Abbey National, C-408/98, EU:C:2001:110, punto 24, e del 3 marzo 2005, Fini H, C-32/03, EU:C:2005:128, punto 25).

34 Dall'articolo 168 della direttiva IVA risulta che, nei limiti in cui il soggetto passivo, agendo in quanto tale nel momento dell'acquisto di un bene o di un servizio, utilizzi tale bene o tale servizio ai fini delle proprie operazioni imponibili, esso è autorizzato a detrarre l'IVA dovuta o assolta per detto bene o detto servizio (sentenza del 14 settembre 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, punto 27).

35 Alla luce di ciò, occorre ritenere che il diritto a detrazione sia collegato all'esercizio di un'attività economica.

36 In caso di cessazione dell'attività economica imponibile di una società, fatti salvi i casi di conferimento a una società di un'universalità totale o parziale di beni di cui all'articolo 19 della direttiva IVA, tale direttiva prevede espressamente all'articolo 18, lettera c), che il possesso di beni da parte di un soggetto passivo o dei suoi aventi causa può essere assimilato a una cessione di beni effettuata a titolo oneroso, quando detti beni hanno dato diritto a una detrazione.

37 La Corte ha sottolineato che tale articolo 18, lettera c), riguarda i casi di cessazione dell'attività economica imponibile in generale, senza distinguere a seconda delle cause o delle circostanze di tale cessazione, fatta salva l'eccezione menzionata al punto precedente, e che esso disciplina di conseguenza anche la cessazione dell'attività economica imponibile risultante dalla cancellazione del soggetto passivo dal registro IVA (sentenza dell'8 maggio 2013, Marinov, C-142/12, EU:C:2013:292, punti 26 e 28).

38 La Corte ha, infatti, rammentato che il principale obiettivo perseguito da tale articolo 18, lettera c), è quello di evitare che beni che abbiano dato diritto a detrazione siano oggetto di un consumo finale non assoggettato a imposta a seguito della cessazione dell'attività economica imponibile, a prescindere dai motivi o dalle circostanze di quest'ultima (sentenza dell'8 maggio 2013, Marinov, C-142/12, EU:C:2013:292, punto 27).

39 Tali considerazioni si applicano, di conseguenza, a una cessazione di attività economica risultante da una decisione giudiziaria che comporta la cancellazione obbligatoria dal registro IVA della società interessata. Conformemente all'articolo 18, lettera c), della direttiva IVA, gli Stati membri possono ritenere, in tale situazione, che il soggetto passivo effettui una cessione a se stesso che comporta l'obbligo di liquidare l'IVA dovuta o assolta a monte e di versarla allo Stato.

40 Come emerge dalla formulazione stessa dell'articolo 18, lettera c), della direttiva IVA e dallo scopo perseguito da tale disposizione, questa analisi vale tuttavia solo nel caso in cui l'attività economica imponibile dell'interessato sia cessata e in cui quest'ultimo non effettui più operazioni imponibili.

41 Qualora l'interessato continui la propria attività economica, la facoltà prevista da tale articolo 18, lettera c), non è concessa agli Stati membri.

42 Nello specifico, il giudice del rinvio sottolinea che la causa di cui al procedimento principale riguarda una società sciolta e messa in liquidazione, la quale, tuttavia, continua a effettuare alcune operazioni economiche e genera un fatturato cospicuo, il che la obbliga, secondo il diritto nazionale, a chiedere nuovamente la sua registrazione nel registro IVA.

43 In tale contesto, l'obbligo di liquidare l'IVA dovuta sugli attivi di tale società esistenti alla data del suo scioglimento e di versare tale imposta allo Stato per poter beneficiare del diritto a detrazione dell'imposta liquidata non è giustificato dalla volontà di evitare un consumo finale non assoggettato a imposta.

44 La Corte ha già statuito che è irrilevante, ai fini del diritto del soggetto passivo di detrarre l'IVA pagata a monte, stabilire se l'IVA dovuta sulle operazioni di vendita precedenti o successive riguardanti i beni interessati sia stata versata o meno all'Erario (sentenza del 12 gennaio 2006, Optigen e a., C-354/03, C-355/03 e C-484/03, EU:C:2006:16, punto 54). Come affermato dal Direktor, il fatto di esigere dalla società interessata il versamento effettivo dell'IVA dovuta costituisce, per tale società, un ostacolo a una detrazione dell'IVA assolta a monte, dal momento che costringe tale società a impegnare fondi e obbliga le autorità tributarie a restituirle tali fondi al momento della sua nuova registrazione, mentre altri operatori che possiedono attivi possono utilizzarli per le proprie attività economiche senza essere costretti a effettuare un siffatto versamento.

45 Inoltre, dai punti 30, 31 e 35 della sentenza del 3 marzo 2005, Fini H (C-32/03, EU:C:2005:128), risulta che per quanto riguarda una spesa come quella per il canone di locazione, relativa a una prestazione utilizzata per un'attività commerciale effettuata da una persona giuridica che ha cessato la propria attività e che è in fase di liquidazione, il diritto a detrazione dell'IVA dovuta su tale spesa deve essere riconosciuto allorché tale spesa è direttamente e immediatamente collegata a tale attività, purché l'assenza d'intento fraudolento o abusivo sia dimostrata.

46 Pertanto, in una situazione, come quella di cui al procedimento principale, in cui la società è stata oggetto di una decisione giudiziaria che ordina la cessazione dell'attività per cui essa era stata creata, ma in cui non si contesta che tale società abbia continuato, durante la sua messa in liquidazione, a generare un fatturato effettuando operazioni economiche, si deve ritenere che tale società abbia la qualità di soggetto passivo e, di conseguenza, essa non può, per poter detrarre l'IVA liquidata sui suoi attivi esistenti, essere tenuta a versare l'importo dell'IVA così liquidata.

47 Un siffatto obbligo costituisce una limitazione del diritto a detrazione in contrasto con l'articolo 168 della direttiva IVA.

48 Alla luce di tutte le considerazioni che precedono, occorre risolvere le questioni sollevate nel modo seguente:

– La direttiva IVA deve essere interpretata nel senso che essa non osta a una normativa nazionale in forza della quale la cancellazione obbligatoria dal registro dell'IVA di una società il cui scioglimento è stato disposto con decisione giudiziaria comporta l'obbligo di liquidare l'IVA dovuta o assolta a monte sugli attivi esistenti alla data di scioglimento di tale società e di versarla allo Stato, purché quest'ultima non effettui più operazioni economiche a partire dal suo scioglimento.

– La direttiva IVA, in particolare il suo articolo 168, deve essere interpretata nel senso che essa osta a una normativa nazionale, come quella di cui al procedimento principale, in forza della quale la cancellazione obbligatoria dal registro IVA di una società il cui scioglimento è stato disposto con decisione giudiziaria comporta, anche laddove tale società continui a effettuare operazioni economiche durante la sua messa in liquidazione, l'obbligo di liquidare l'IVA dovuta o assolta a monte sugli attivi esistenti alla data di tale scioglimento e di versarla allo Stato e che, in tal modo, subordina il diritto a detrazione al rispetto di tale obbligo.

Sulle spese

49 Nei confronti delle parti nel procedimento principale la presente causa costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, 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 (Sesta Sezione) dichiara:

1) La direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, deve essere interpretata nel senso che essa non osta a una normativa nazionale in forza della quale la cancellazione obbligatoria dal registro dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) di una società il cui scioglimento è stato disposto con decisione giudiziaria comporta l'obbligo di liquidare l'IVA dovuta o assolta a monte sugli attivi esistenti alla data di scioglimento di tale società e di versarla allo Stato, purché quest'ultima non effettui più operazioni economiche a partire dal suo scioglimento.

2) La direttiva 2006/112/CE, in particolare il suo articolo 168, deve essere interpretata nel senso che essa osta a una normativa nazionale, come quella di cui al procedimento principale, in forza della quale la cancellazione obbligatoria dal registro IVA di una società il cui scioglimento è stato disposto con decisione giudiziaria comporta, anche laddove tale società continui a effettuare operazioni economiche durante la sua messa in liquidazione, l'obbligo di liquidare l'IVA dovuta o assolta a monte sugli attivi esistenti alla data di tale scioglimento e di versarla allo Stato e che, in tal modo, subordina il diritto a detrazione al rispetto di tale obbligo.

Firme