

SENTENZA DELLA CORTE (Terza Sezione)

3 marzo 2005\*

Nel procedimento C-32/03,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'art. 234 CE, dallo Højesteret (Danimarca) con decisione 22 gennaio 2003, pervenuta in cancelleria il 28 gennaio 2003, nella causa

**I/S Fini H**

contro

**Skatteministeriet,**

LA CORTE (Terza Sezione),

composta dal sig. A. Rosas, presidente di sezione, dai sigg. A. Borg Barthet, J.-P. Puissechet, J. Malenovský e U. Lõhmus (relatore), giudici,

avvocato generale: sig. F.G. Jacobs

cancelliere: sig. H. von Holstein, vicecancelliere

\* Lingua processuale: il danese.

vista la fase scritta e a seguito dell'udienza del 15 settembre 2004,

considerate le osservazioni presentate:

- per la I/S Fini H, dai sigg. S. Halling-Overgaard e M. Krarug, advokaterne;
- per lo Skatteministeriet, dal sig. P. Biering, in qualità di agente;
- per il governo danese, dai sigg. J. Molde e P. Biering, in qualità di agenti;
- per la Commissione delle Comunità europee, dai sigg. E. Traversa e T. Fich, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza il 28 ottobre 2004,

ha emesso la seguente

### **Sentenza**

- 1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'art. 4, nn. 1-3 della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di

armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1), come modificata dalla direttiva del Consiglio 10 aprile 1995, 95/7/CE (GU L 102, pag. 18; in prosieguo: la «sesta direttiva»).

- 2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra la società in accomandita semplice I/S Fini H (in prosieguo: la «Fini H») e lo Skatteministeriet (ministero delle Imposte e delle Accise). Quest'ultimo esige dalla detta società la restituzione dell'importo dell'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») negativa che le era stato versato durante il periodo dal 1° ottobre 1993 al 31 marzo 1998 e nega il versamento a favore della Fini H dell'IVA negativa per il periodo dal 1° aprile 1998 al 30 settembre 1998.

## **Ambito normativo**

### *La normativa comunitaria*

- 3 La sesta direttiva, secondo il suo quarto 'considerando' è, in particolare, intesa a garantire la neutralità del sistema comune di imposte sulla cifra d'affari.
- 4 L'art. 4 della sesta direttiva dispone:

«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.

3. Gli Stati membri possono considerare soggett[o] passiv[o] anche chiunque effettui a titolo occasionale un'operazione relativa alle attività di cui al paragrafo 2.

(...).

(...)».

5 L'art. 17, n. 2, della sesta direttiva è così formulato:

«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:

(...)».

*La normativa nazionale*

- 6 L'art. 3 della momsloven (legge in materia di IVA), quale pubblicata dal decreto di consolidazione 16 agosto 200, n. 804 (in prosieguo: la «legge in materia di IVA»), è così formulato:

«Sono considerati soggetti passivi le persone fisiche o giuridiche che svolgono un'attività economica indipendente».

- 7 Il diritto di detrarre l'IVA sulle spese connesse con un'attività economica indipendente è previsto dall'art. 37 della legge in materia di IVA.

**Causa principale e questioni pregiudiziali**

- 8 La Fini H è una società in accomandita creata nel 1989 e il cui scopo sociale era l'attività di ristorazione. Per l'esercizio di tale attività prendeva in affitto dei locali a partire dal 20 maggio 1988. Il contratto di locazione, concluso per una durata di dieci anni, poteva essere disdetto o risolto solo con decorrenza dal 30 settembre 1998.

- 9 La Fini H cessava la sua attività di ristorazione alla fine del 1993 e i locali restavano successivamente inutilizzati. Tentava di disdire il contratto di locazione, ma il locatore vi si opponeva avvalendosi dell'assenza nel contratto di una clausola di risoluzione o di disdetta anticipata. La Fini H non ha del resto trovato chi rilevasse il suo contratto di locazione, il quale cessava solo alla scadenza contrattuale.

- 10 Dalla fine del 1993 fino al 30 settembre 1998 la Fini H è rimasta iscritta nel registro IVA anche se non esercitava più l'attività di ristorazione. Ha quindi continuato a far valere il suo diritto a detrazione delle imposte da lei pagate a monte sulle spese connesse con l'affitto di cui trattasi, cioè i canoni di affitto come pure le spese di riscaldamento, di elettricità e di telefono. Dal momento che il ristorante non era più in funzione e che non vi era alcuna imposta a valle da dichiarare, questa si traduceva in versamenti netti a favori della Fini H.
- 11 Nel settembre 1998 la told-og skatteregionen (amministrazione regionale delle imposte; in prosieguo: l'«amministrazione») chiedeva il rimborso degli importi che aveva versato alla Fini H come «IVA negativa» tra il mese di ottobre 1993 e marzo 1998. Decideva altresì che non sarebbero più stati rimborsati gli importi dell'IVA non ancora versati per il periodo dal 1° aprile 1998 al 30 settembre 1998. L'amministrazione a questo riguardo ha affermato che la Fini H non esercitava più attività soggetta a IVA a partire dal terzo trimestre del 1993.
- 12 Tale posizione veniva confermata dal Landsskatteretten (suprema istanza amministrativa in materia tributaria). Quest'ultimo ha ritenuto che la Fini H non avesse esercitato, successivamente alla cessazione della sua attività di ristorazione, un'attività economica ai sensi dell'art. 3 della legge in materia di IVA. Il contratto di locazione di cui trattasi non potrebbe, di per sé, comportare l'assoggettamento all'IVA in forza di questo stesso art. 3. Il Landsskatteretten aggiungeva che la circostanza che i locali fossero stati utilizzati per un certo periodo a fini economici, sotto forma di attività di ristorazione, non sembrava dover giustificare l'assoggettamento della Fini H all'IVA ai sensi del detto art. 3, dopo che tale attività era cessata.
- 13 La Fini H proponeva allora ricorso avverso la decisione del Landsskatteretten dinanzi al Vestre Landsret (Danimarca) che lo respingeva con sentenza 29 agosto 2001. Questo giudice ha considerato che il diritto alla detrazione dell'imposta a monte presuppone che le spese imponibili si ricolleghino ad un'attività economica

indipendente ai sensi dell'art. 3 della legge in materia di IVA. Ha infatti giudicato che le spese per canoni di affitto e per oneri successivi alla cessazione dell'attività di ristorazione della Fini H non giustificate nel quadro di ordinarie operazioni di liquidazione non possono essere considerate spese di gestione connesse con un'attività indipendente ai sensi del detto art. 3.

14 La Fini H interponeva appello avverso tale sentenza del Vestre Landsret dinanzi allo Højesteret.

15 Alla luce di quanto sopra considerato, lo Højesteret ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se possa ritenersi che una persona eserciti un'attività economica indipendente ai sensi dell'art. 4, nn. 1-3, della sesta direttiva IVA in una situazione in cui l'interessato ha originariamente concluso un contratto di locazione nel quadro di un'attività economica indipendente, attualmente cessata, anche se il contratto di locazione ha continuato a esistere per un certo periodo, in forza di una clausola di divieto di recesso e senza che fossero intervenute dopo l'effettiva cessazione dell'attività, operazioni soggette ad IVA riferendosi al contratto di locazione e intese a realizzare introiti aventi carattere stabile.

2) Se ai fini della soluzione della questione sub 1) abbia qualche rilevanza il fatto che l'interessato, per la durata residuale del periodo in cui vige il divieto di recesso, cerchi attivamente di sfruttare l'esistenza della locazione per effettuare operazioni soggette ad IVA allo scopo di realizzare introiti aventi carattere stabile, o di cedere la locazione, e se abbia rilevanza la durata del periodo di vigenza del divieto di recesso o della parte residuale di tale periodo».

## Sulle questioni pregiudiziali

### *Sulla prima questione*

- 16 Con la prima questione il giudice a quo vuole in sostanza sapere se l'art. 4, nn. 1-3, della sesta direttiva debba essere interpretato nel senso che una persona che ha cessato l'attività commerciale, ma che continua a pagare il canone di locazione e gli oneri relativi al locale che ha servito per tale attività a causa di una clausola di divieto di recesso contenuta nel contratto di locazione, sia considerata soggetto passivo e possa, di conseguenza, detrarre l'IVA sulle somme così pagate.
- 17 La Fini H sostiene che il suo diritto a detrazione deriva dal fatto che il contratto di locazione è stato concluso per iniziare o esercitare un'attività economica. Se non le fosse riconosciuto il diritto a detrazione dell'IVA, essa dovrebbe far gravare tale imposta sui beni e servizi acquisiti ai fini di un'attività commerciale.
- 18 Secondo il governo danese e la Commissione delle Comunità europee, se un soggetto passivo non esercita più attività economiche non può più essergli applicato il diritto a detrazione a partire dalla data in cui tale attività è cessata o dopo un ragionevole periodo di breve durata, calcolato a partire dalla detta data. Un soggetto passivo, infatti, non può beneficiare a tempo indefinito del diritto a detrazione per il fatto che in passato ha esercitato un'attività economica.
- 19 Si deve a questo proposito ricordare, in primo luogo, che, secondo la formulazione dell'art. 4, n. 1, della sesta direttiva, la nozione di soggetto passivo viene definita con riferimento alla nozione di attività economica. Infatti, è l'esistenza di una siffatta attività che giustifica la qualifica di soggetto passivo cui la sesta direttiva riconosce il diritto a detrazione.

- 20 L'art. 4 specifica, al n. 2, ciò che deve intendersi per «attività economiche», le quali riguardano, tra altro, tutte le attività di produttore, di commerciante o di prestatore di servizi, comprese le attività estrattive, agricole, nonché quelle delle professioni liberali o assimilate. L'espressione «tutte le attività», contenuta in tale disposizione, sta a suggerire che l'attività economica considerata può consistere in più operazioni consecutive.
- 21 Dalla giurisprudenza della Corte risulta altresì che la nozione di attività economica, ai sensi della sesta direttiva, non consiste necessariamente in un solo atto, ma può consistere in vari atti consecutivi (v., in particolare, sentenza 14 febbraio 1985, causa 268/83, Rompelman, Racc. pag. 655, punto 22).
- 22 Le attività preparatorie debbono quindi essere considerate attività economiche ai sensi della sesta direttiva. Chiunque svolge atti preparatori è di conseguenza considerato soggetto passivo ai sensi dell'art. 4 di tale direttiva e ha diritto a detrazione (sentenze Rompelman, già citata, punto 23, e 29 febbraio 1996, causa C-110/94, INZO, Racc. pag. I-857, punto 18). Tale detrazione rimane acquisita anche se, successivamente, alla luce dei risultati di uno studio di redditività, si è deciso 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 (sentenza INZO, cit., punto 20).
- 23 Per quanto riguarda il trasferimento di un'universalità di beni, la Corte ha dichiarato che, qualora il soggetto passivo non effettui più operazioni dopo l'utilizzazione di servizi forniti per effettuare tale trasferimento, i costi di questi ultimi devono essere considerati inerenti al complesso dell'attività economica dell'impresa prima del trasferimento e che il diritto a detrazione deve essergli riconosciuto. Con ogni altra interpretazione si procederebbe ad una arbitraria distinzione tra, da una parte, le spese effettuate per le esigenze di un'impresa prima dell'esercizio effettivo di quest'ultima e quelle effettuate durante il detto esercizio e, dall'altra, le spese effettuate per porre fine a tale esercizio (v. sentenze 22 febbraio 2001, causa

C-408/98, *Abbey National*, Racc. pag. I-1361, punto 35, e 29 aprile 2004, causa C-137/02, *Faxworld*, Racc. pag. I-5547, punto 39).

24 Le medesime considerazioni impongono che operazioni quali i pagamenti che la Fini H ha dovuto continuare a effettuare durante il periodo di liquidazione della sua attività di ristorazione devono essere considerate facenti parte delle attività economiche ai sensi dell'art. 4 della sesta direttiva.

25 Una siffatta interpretazione è giustificata dal regime delle detrazioni, a proposito del quale la Corte ha ripetutamente giudicato che è inteso ad esonerare interamente l'imprenditore dall'IVA dovuta o pagata nell'ambito di tutte le sue attività economiche. Il sistema comune di IVA garantisce, di conseguenza, la perfetta neutralità dell'imposizione fiscale per tutte le attività economiche, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di dette attività, purché queste siano, in linea di principio, di per sé soggette all'IVA (v., in questo senso, sentenze *Rompelman*, cit., punto 19; 15 gennaio 1998, causa C-37/95, *Ghent Coal Terminal*, Racc. pag. I-1, punto 15; 21 marzo 2000, cause riunite da C-110/98 a C-147/98, *Gabalfrisa e a.*, Racc. pag. I-1577, punto 44; 8 giugno 2000, causa C-98/98, *Midland Bank*, Racc. pag. I-4177, punto 19, e *Abbey National*, cit., punto 24).

26 Tuttavia è necessario un nesso immediato e diretto tra una specifica operazione a monte e una o più operazioni a valle che conferiscono il diritto a detrazione affinché il diritto a detrarre l'IVA assolta a monte sia riconosciuto in capo al soggetto passivo e al fine di determinare la portata di siffatto diritto (v. sentenza *Midland*, cit., punto 24).

27 Nella fattispecie di cui alla causa principale va constatato che l'obbligo della Fini H di continuare a pagare fino alla normale conclusione del contratto i canoni di affitto

commerciale e gli oneri inerenti ad un immobile per l'esercizio di un'attività di ristorazione, a causa di una clausola di divieto di recesso contenuta nel detto contratto, potrebbe, in linea di principio, essere considerato direttamente e immediatamente connesso con l'attività di ristorazione.

28 Infatti, poiché il contratto di locazione è stato concluso dalla Fini H per poter disporre di un locale necessario per l'esercizio della sua attività di ristorazione e tenuto conto del fatto che il locale è stato destinato effettivamente a tale attività, si deve riconoscere che l'obbligo che la società aveva di continuare a pagare il canone di locazione e gli altri oneri dopo la cessazione dell'attività deriva direttamente dall'esercizio della detta attività.

29 Ciò considerato, la durata dell'obbligo di pagare il canone di locazione e gli oneri inerenti al detto locale è priva d'incidenza sull'esistenza di un'attività economica ai sensi dell'art. 4, n. 1, della sesta direttiva sempreché tale lasso di tempo sia strettamente necessario alla conclusione delle operazioni di liquidazione.

30 Ne consegue che per il pagamento dei canoni di affitto e degli oneri del locale in precedenza destinato all'esercizio dell'attività di ristorazione, che è stato effettuato nel periodo durante il quale l'attività di ristorazione non è stata esercitata, cioè dal mese di ottobre 1993 al settembre 1998, il soggetto passivo deve poter beneficiare del diritto a detrazione dell'IVA allo stesso titolo che durante il periodo che va dall'avvio della sua attività di ristorazione fino alla data alla quale questa è terminata, perché durante tutta la durata del contratto di locazione i locali sono stati direttamente e immediatamente vincolati all'attività economica di tale soggetto passivo.

31 Il diritto a detrazione dell'IVA a causa della messa in liquidazione dell'attività commerciale deve essere pertanto riconosciuto sempreché il suo esercizio non dia luogo a situazioni fraudolenti o abusive.

- 32 A questo proposito la Corte ha già dichiarato che gli interessati non possono avvalersi abusivamente o fraudolentemente del diritto comunitario (v., in particolare, sentenza 12 maggio 1998, causa C-367/96, Kefalas e a., Racc. pag. I-2843, punto 20, e 23 marzo 2000, causa C-373/97, Diamantis, Racc. pag. I-1705, punto 33). Tale sarebbe il caso, per esempio, se la Fini H, pur avvalendosi del diritto a detrazione dell'IVA per il pagamento dei canoni di affitto e degli oneri inerenti al periodo successivo alla cessazione dell'attività di ristorazione, continuasse a utilizzare il locale in precedenza destinato alla ristorazione a fini puramente privati.
- 33 L'amministrazione fiscale, se dovesse constatare che il diritto a detrazione è stato esercitato in maniera fraudolenta o abusiva, avrebbe il diritto di chiedere, con effetto retroattivo, il rimborso delle somme detratte (v., tra altro, citate sentenze Rompelman, punto 24; INZO, punto 24, e Gabalfrisa e a., punto 46).
- 34 Spetta comunque al giudice nazionale negare il beneficio del diritto a detrazione se è dimostrato, alla luce di elementi obiettivi, che tale diritto viene invocato in modo fraudolento o abusivo.
- 35 La prima questione va di conseguenza risolta dichiarando che l'art. 4, nn. 1-3, della sesta direttiva deve essere interpretato nel senso che una persona che ha cessato un'attività commerciale, ma che continua a pagare il canone di locazione e gli oneri inerenti al locale che è servito per tale attività a causa del fatto che il contratto di locazione contiene una clausola di divieto di recesso è considerata soggetto passivo ai sensi di tale articolo e può detrarre l'IVA sugli importi così pagati in quanto esista un nesso diretto e immediato tra i pagamenti effettuati e l'attività commerciale e sia dimostrata l'assenza di intento fraudolento o abusivo.

*Sulla seconda questione*

- 36 Tenuto conto della soluzione data alla prima questione, non occorre risolvere la seconda questione, essendo questa divenuta priva di oggetto.

**Sulle spese**

- 37 Nei confronti delle parti nella causa principale, il presente procedimento ha il carattere di un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute per presentare osservazioni alla Corte, diverse da quelle delle dette parti, non possono dar luogo a rifusione.

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

**L'art. 4, nn. 1-3, della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, come modificata dalla direttiva del Consiglio 10 aprile 1995, 95/7/CE, deve essere interpretato nel senso che una persona che ha cessato un'attività commerciale, ma che continua a pagare il canone di locazione e gli oneri inerenti al locale che è servito per tale attività a causa del fatto che il contratto di locazione contiene una clausola di divieto di recesso è considerata soggetto passivo ai sensi di tale articolo e può detrarre l'IVA sugli importi così pagati, sempreché esista un nesso diretto e immediato tra i pagamenti effettuati e l'attività commerciale e sia dimostrata l'assenza di intento fraudolento o abusivo.**

Firme