



Raccolta della giurisprudenza

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE
JULIANE KOKOTT
presentate il 6 aprile 2017¹

Causa C-132/16

**Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» – Sofia
contro
«Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments» EOOD**

[domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dal Varhoven administrativen sad (Corte suprema amministrativa della Repubblica di Bulgaria)]

«Domanda di pronuncia pregiudiziale – Normativa in materia di imposta sul valore aggiunto – Detrazione – Prestazioni di servizi gratuite a favore dell'infrastruttura comunale – Nesso con l'attività economica del soggetto passivo – Imputazione economica versus nesso causale – Contabilizzazione delle spese come spese generali»

I. Introduzione

1. Quanto stretto o quanto ampio dev'essere, nell'ambito della normativa in materia di imposta sul valore aggiunto, il nesso tra le spese imponibili a fini IVA, sostenute da un imprenditore per generare entrate, e le proprie operazioni imponibili affinché sia possibile la detrazione dell'imposta a monte? È sufficiente, a tal fine, che le spese siano state utili o necessarie per l'impresa o che presentino un mero nesso *causale* con determinate entrate previste? Oppure occorre *imputarle* in maniera diretta e *immediata* alle entrate dell'impresa soggette ad IVA?
2. È sufficiente, ad esempio, che un'impresa faccia risanare le infrastrutture comunali di trattamento delle acque reflue al fine di ottenere licenze edilizie per taluni immobili di sua proprietà che saranno in futuro locati in regime di IVA? Oppure i costi di ripristino devono essere direttamente e immediatamente imputati a determinate operazioni dell'impresa? In quest'ultimo caso, il diritto a detrazione dell'impresa rispetto ai costi di ripristino dipende dalla valutazione della prestazione erogata al Comune. L'impresa effettua, infatti, l'intervento di ripristino direttamente e immediatamente nei confronti del Comune nella sua funzione di soggetto incaricato della gestione delle acque reflue.
3. Su tali questioni di principio la Corte è chiamata a pronunciarsi nell'ambito del presente procedimento pregiudiziale. Nel rispondere, occorre altresì considerare la sua recente sentenza pronunciata nella causa Sveda² la quale, negli Stati membri, ha generato una qualche incertezza in merito alla portata della detrazione. Nell'ambito del presente procedimento, la Corte ha ora la possibilità di precisare le affermazioni ivi formulate.

¹ Lingua originale: il tedesco

² Sentenza del 22 ottobre 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712).

II. Contesto normativo

A. Diritto dell'Unione

4. Il contesto di diritto dell'Unione in cui si colloca il caso di specie è rappresentato dalla direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto³ (in prosieguo: la «direttiva IVA»). L'articolo 26, paragrafo 1, lettera b), della direttiva IVA dispone al riguardo quanto segue:

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

a) (...)

b) la prestazione di servizi a titolo gratuito effettuata dal soggetto passivo per il proprio uso privato o per l'uso del suo personale o, più generalmente, per fini estranei alla sua impresa».

5. L'articolo 168 della direttiva IVA riguarda la detrazione [così disponendo]:

«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. Il successivo articolo 176, secondo comma, contiene la seguente disposizione transitoria:

«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 1° gennaio 1979 o, per gli Stati membri che hanno aderito alla Comunità dopo tale data, alla data della loro adesione».

B. Diritto nazionale

7. L'articolo 69 dello *Zakon za danak varhu dobavenata stoynost* (legge bulgara relativa all'imposta sul valore aggiunto; in prosieguo: lo «ZDDS») così dispone:

«1. Quando i beni e i servizi sono utilizzati ai fini di cessioni o di prestazioni imponibili effettuate dal soggetto passivo registrato, questi è autorizzato a detrarre:

1. l'IVA sui beni o sui servizi che il fornitore, a sua volta soggetto passivo registrato ai sensi della presente legge, gli ha ceduto o prestato o gli deve cedere o prestare».

8. Il successivo articolo 70 recita come segue:

«1. Anche in presenza delle condizioni previste dall'articolo 69 o dall'articolo 74, non sussiste il diritto a detrazione dell'IVA assolta a monte qualora: (...)

2. i beni o i servizi siano destinati a cessioni o prestazioni a titolo gratuito o ad attività estranee all'attività economica del soggetto passivo; (...)».

³ GU 2006, L 347, pag. 1.

III. Controversia principale

9. La «Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments» EOOD (in prosieguo: la «Iberdrola») è proprietaria di taluni terreni su cui dovrebbe essere realizzato un villaggio turistico da affittare in regime di imposta. Per consentire l'allacciamento del suddetto villaggio all'esistente stazione di pompaggio delle acque reflue del Comune, è stato necessario risanare integralmente detta stazione. Senza un intervento di ripristino non sarebbe stato possibile raccogliere parimenti le anche reflue provenienti dagli immobili che l'Iberdrola intende costruire. Pertanto, la società medesima e il Comune stipulavano un contratto con cui l'Iberdrola si impegnava a realizzare, a proprie spese, l'intervento di ripristino delle infrastrutture comunali di trattamento delle acque reflue. Il ripristino veniva poi realizzato da un'impresa edile incaricata dall'Iberdrola.

10. A seguito della realizzazione degli interventi di ripristino della stazione comunale di pompaggio delle acque reflue si procedeva alla realizzazione degli immobili del villaggio turistico e al loro allacciamento alla stazione de qua. Quanto alle spese sostenute, l'Iberdrola faceva valere il diritto a detrazione, ma l'amministrazione nazionale ne negava il riconoscimento ai sensi dell'articolo 70, paragrafo 1, punto 2, dello ZDDS. L'Iberdrola impugnava quindi la decisione di cui trattasi dinanzi al Tribunale amministrativo.

11. Secondo il Tribunale amministrativo, con la realizzazione degli interventi di ripristino della stazione di pompaggio, l'Iberdrola avrebbe erogato a favore del Comune una prestazione a titolo gratuito. Tale prestazione sarebbe stata però funzionale all'attività economica della società (locazione del villaggio turistico). Solo a seguito del ripristino della stazione di pompaggio del Comune, infatti, il villaggio turistico potrebbe essere destinato all'uso previsto.

12. A parere del Tribunale amministrativo, ai fini del riconoscimento della detrazione sulla base della fattura a monte emessa dall'impresa edile, era necessario che le uscite ivi esposte fossero parte delle spese complessive dell'Iberdrola, nonché un elemento costitutivo del prezzo delle operazioni da essa svolte. Da una perizia disposta dal giudice emergeva che le spese erano state considerate in contabilità come spese per la realizzazione del progetto del villaggio turistico. Sarebbe stato in tal modo accertato che esse erano state ricomprese nelle spese per la realizzazione degli immobili sui terreni della società e che erano collegate all'attività economica dell'Iberdrola.

13. Il Tribunale amministrativo annullava quindi l'avviso di accertamento e il relativo avviso di rettifica. Contro la suddetta revoca pende un ricorso per cassazione dinanzi al Varhoven administrativen sad (Corte suprema amministrativa della Repubblica di Bulgaria), il quale decideva di sospendere il procedimento e di avviare un procedimento pregiudiziale.

IV. Procedimento dinanzi alla Corte

14. Il Varhoven administrativen sad (Corte suprema amministrativa della Repubblica di Bulgaria), investita della controversia, ha sollevato dinanzi alla Corte le seguenti questioni:

- 1) Se gli articoli 26, paragrafo 1, lettera b), 168, lettera a), e 176 della direttiva 2006/112 ostino a una disposizione di diritto nazionale quale l'articolo 70, paragrafo 1, punto 2, dello ZDDS, che limita il diritto a detrazione dell'IVA versata a monte per la prestazione di servizi di costruzione o ristrutturazione di un bene di proprietà di terzi, servizi di cui beneficino sia il destinatario sia il terzo, per il solo motivo che quest'ultimo riceva a titolo gratuito il risultato della prestazione di servizi, restando a tal fine irrilevante la circostanza che le prestazioni di servizi siano utilizzate nel contesto dell'attività economica del loro destinatario soggetto passivo.

2) Se gli articoli 26, paragrafo 1, lettera b), 168, lettera a), e 176 della direttiva 2006/112 ostino a una prassi in materia tributaria secondo la quale il diritto a detrazione dell'imposta versata a monte per prestazioni di servizi non è riconosciuto quando le spese corrispondenti a tali prestazioni siano contabilizzate come parte delle spese generali del soggetto passivo in quanto sono state sostenute per la costruzione o la ristrutturazione di un bene di proprietà di un terzo, senza tenere conto della circostanza che il bene è utilizzato anche dal beneficiario delle prestazioni di servizi di costruzione per la sua attività economica.

15. Nel procedimento dinanzi alla Corte, in merito alle suddette questioni hanno presentato osservazioni scritte l'Iberdrola, la Repubblica di Bulgaria e la Commissione europea. All'udienza del 24 novembre 2016 è comparsa, oltre ad esse, anche l'amministrazione finanziaria bulgara.

V. Analisi

A. Sull'applicabilità della cosiddetta clausola di «standstill» prevista dall'articolo 176 della direttiva IVA

16. Occorre anzitutto chiarire se, in forza della possibilità accordata dall'articolo 176, secondo comma, della direttiva IVA, di mantenere eventuali preesistenti eccezioni al diritto a detrazione previste a livello nazionale, una violazione della direttiva IVA da parte dell'articolo 70 dello ZDDS resti di per sé esclusa. Tale disposizione è stata infatti emanata all'atto dell'adesione⁴.

17. Tuttavia, la cosiddetta clausola di «standstill» di cui all'articolo 176, secondo comma, della direttiva IVA non consente ad un nuovo Stato membro di modificare la propria normativa interna in occasione della propria adesione all'Unione in un senso che discosti la normativa medesima dagli obiettivi della direttiva. Una modifica di tal genere sarebbe contraria allo spirito stesso di tale clausola⁵. Nel procedimento principale spetta dunque al giudice del rinvio, l'unico competente ad interpretare il diritto nazionale, valutare se, con l'introduzione dell'articolo 70 dello ZDDS, sia stata mantenuta una restrizione preesistente o se sia intervenuta una modifica della situazione giuridica⁶. Posto che, sulla base dei fatti esposti, non sussiste alcun elemento a favore della prima ipotesi, si muoverà in prosieguo dall'assunto che l'articolo 176, secondo comma, della direttiva IVA non trova applicazione nel caso in esame.

B. Sulle questioni pregiudiziali

18. Entrambe le questioni sollevate dal giudice del rinvio si riferiscono essenzialmente alla medesima problematica. Si tratta di acclarare se la direttiva IVA imponga di riconoscere il diritto a detrazione anche quando la prestazione a monte (nel caso di specie: il ripristino) sia sì collegata alle prestazioni a valle imponibili (nel caso di specie: la locazione), ma sia direttamente fornita a titolo a gratuito a un soggetto terzo (nel caso in questione: il Comune). La questione in esame si pone, in particolare, quando il Comune si serve della prestazione per finalità proprie, sotto forma di trattamento comunale delle acque reflue.

19. Con la prima e la seconda questione il giudice chiede se la direttiva IVA osti, sotto tale profilo, rispettivamente al diritto nazionale o a una prassi fiscale, fermo restando che, in questo caso, dovrebbero assumere rilievo anche le modalità di «contabilizzazione». Nel merito le due questioni risultano peraltro così strettamente interconnesse da poter essere affrontate congiuntamente.

4 V. sentenza del 18 luglio 2013, AES-3C Maritza East 1 (C-124/12, EU:C:2013:488, punto 5).

5 V. sentenza del 18 luglio 2013, AES-3C Maritza East 1 (C-124/12, EU:C:2013:488, punto 43).

6 V., in tal senso, sentenza del 18 luglio 2013, AES-3C Maritza East 1 (C-124/12, EU:C:2013:488, punto 47).

20. Pertanto, esaminerò in primis l'irrilevanza delle modalità di «contabilizzazione» adottate (v., sul punto, infra sub 1.), per poi analizzare i presupposti della detrazione (sul punto, infra sub 2.). In tale contesto porrò anzitutto in evidenza la *prevalenza di un'imputazione diretta* di una prestazione a monte a un'operazione a valle rispetto a un ampio nesso causale (v. sul punto sub 2.a e 2.b). Tale prevalenza è stata già riconosciuta dalla giurisprudenza della Corte (v., al riguardo, infra sub 2.c). Ad un esame più attento (v., sul punto, infra sub 2.d), la sentenza Sveda⁷ non si oppone a tale conclusione. Affronterò infine l'interazione, decisiva in tal sede, tra imposizione delle prestazioni di servizi a titolo gratuito (articolo 26 della direttiva IVA) e la detrazione (articolo 168 della direttiva IVA) (v., al riguardo, 2.e).

1. Irrilevanza delle modalità di contabilizzazione

21. Occorre anzitutto osservare che, già per la sua stessa struttura, la normativa in materia di IVA, non può dipendere – come invece sostenuto dall'Iberdrola all'udienza e dalla Commissione nella propria memoria – dalle specifiche modalità di contabilizzazione adottate dal soggetto passivo.

22. A differenza della tipica normativa in materia di imposte sui redditi, la normativa dell'Unione in materia di IVA non assoggetta a tassazione le variazioni patrimoniali (vale a dire gli incrementi di valore), ma si ricollega esclusivamente alle attività. Ciò emerge dalla formulazione degli articoli 2 («operazioni»), 9 («attività economica»), 13 [«effettui (...) un'operazione relativa alle attività»] e 168 della direttiva IVA [«beni (...) impiegati»]. Di conseguenza, nel suo complesso, la normativa in materia di IVA non prevede alcun obbligo di redazione di inventario (iscrizione a bilancio). Il debito IVA non si calcola neppure sulla base di una comparazione di più beni in diversi momenti (la cosiddetta comparazione del patrimonio aziendale), bensì alla luce dei costi sostenuti da un soggetto terzo per una cessione o una prestazione di servizi.

23. Tuttavia, se la comparazione dei beni patrimoniali è irrilevante nell'ambito della normativa in materia di IVA, allora nemmeno le modalità di contabilizzazione delle operazioni possono fornire indicazioni utili in merito alla sussistenza di un diritto sancito dalla normativa in questione (nel caso di specie: il diritto a detrazione). Inoltre, il rimando alle modalità individuali di contabilizzazione rimetterebbe de facto la valutazione sotto il profilo della normativa IVA alla discrezionalità del soggetto passivo. Una conclusione di tal genere non può essere corretta. Per tale ragione, gli articoli 167 e seguenti della direttiva IVA non rimandano quindi minimamente al trattamento contabile da parte del soggetto passivo. In particolare, i requisiti formali previsti all'articolo 178 della direttiva succitata per la detrazione non richiamano le disposizioni in materia di bilancio. Pertanto, occorre rispondere alla questione sottoposta nel caso in esame senza alcun rimando alle modalità di contabilizzazione adottate dal soggetto passivo conformemente alle rispettive disposizioni nazionali in materia di bilancio.

24. Inoltre, proprio l'interpretazione della Corte relativa all'articolo 26 della direttiva IVA suggerisce che devono esistere spese sostenute nel quadro dell'impresa le quali, pur costituendo (in particolare anche sotto il profilo contabile) spese generali del soggetto passivo, non danno diritto a detrazione. Trattasi al riguardo di spese sostenute per fini cosiddetti non economici, ma non estranei all'impresa⁸ (v. sul punto, in dettaglio, infra, paragrafi 48 e segg.).

⁷ Sentenza del 22 ottobre 2015, (C-126/14, EU:C:2015:712).

⁸ V., al riguardo, la giurisprudenza della Corte nelle sentenze del 16 febbraio 2012, Eon Aset Menidjmont (C-118/11, EU:C:2012:97, punti 44 e 70); del 12 febbraio 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2009:88, punto 28), e del 30 marzo 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, punto 24).

2. Presupposti della detrazione

25. Contrariamente a quanto sostenuto dall'Iberdrola e dalla Commissione, un nesso meramente causale tra le prestazioni a monte e le prestazioni economiche a valle non è sufficiente ai fini della detrazione ai sensi dell'articolo 168 della direttiva IVA. Ciò vale, in ogni caso, laddove l'operazione a monte possa essere imputata direttamente a un'operazione a valle esente o non imponibile. In tal caso, un'imputazione economica prevale sul rapporto di causalità economica. La posizione contraria sostenuta dall'Iberdrola e dalla Commissione si fonda su un'inammissibile commistione tra normativa in materia di imposte sui redditi e normativa in materia di IVA.

a) Tenore letterale dell'articolo 168 della direttiva IVA

26. La priorità riconosciuta a tale imputazione rispetto a un mero nesso causale si evince già dal tenore letterale dell'articolo 168 della direttiva IVA. Tale disposizione prevede che il soggetto passivo ha il diritto a detrazione «[n]ella misura in cui i beni e i servizi sono impiegati ai fini di sue operazioni soggette ad imposta». La direttiva IVA non dice che l'acquisto delle prestazioni a monte da parte dell'impresa è stato causalmente indotto. Piuttosto è necessario un determinato *utilizzo* da parte dell'impresa.

27. Tale aspetto differenzia segnatamente la normativa in materia di IVA dalla normativa in materia di imposte sul reddito degli Stati membri. Nell'ambito di una normativa in materia di imposte sul reddito che assoggetta a imposizione un flusso di ricavi o i sopravvenuti incrementi di valore è del tutto ammissibile, ai fini della deduzione dei costi dalla base imponibile (la cosiddetta deduzione delle spese d'esercizio), assumere come riferimento il principio di causalità onde pervenire a una tassazione uniforme in base alla rispettiva capacità finanziaria. In tal caso, può già essere sufficiente che le spese si trovino in rapporto di causalità con il conseguimento di redditi, vale a dire che siano state da esso occasionate.

28. Nella normativa in materia di IVA si discute peraltro della corretta imposizione del consumatore. Contrariamente a quanto ritenuto dalla Commissione, la nozione di uso è pertanto più restrittiva rispetto a quella di causa. L'interpretazione data dalla Commissione finirebbe spesso con il sottrarre un consumo finale all'imposta. Tale esito contrasta con l'idea di IVA quale imposta generale sul consumo che interessa, in linea di principio, tutti i beni e tutti i servizi.

29. Il rischio di un consumo finale non assoggettato a imposta si presenterebbe, ad esempio, ove la sistemazione dei parchi giochi comunali fosse posta quale condizione per l'ottenimento di ulteriori licenze edilizie per la costruzione di altri edifici ad uso residenziale all'interno del comune. Il destinatario e «utilizzatore» degli interventi di ripristino sarebbe, in una siffatta ipotesi, il Comune nell'ambito della sua funzione pubblica. Un diritto di detrazione dell'investitore in ragione di una valutazione meramente causale ridurrebbe il gettito IVA e consentirebbe al destinatario (nel caso di specie, il Comune) di beneficiare di un consumo finale non assoggettato ad imposta in contraddizione con il sistema. Il Comune non godrebbe, infatti, di un siffatto beneficio ove affidasse direttamente la realizzazione degli interventi di ripristino.

b) Ratio della detrazione

30. Nell'ambito della normativa in materia di IVA, la detrazione assolve, inoltre, una funzione diversa da quella della deduzione delle spese d'esercizio nella normativa in materia di imposte sul reddito. Nel quadro di un'applicazione dell'imposta in ciascuna delle fasi della commercializzazione, il meccanismo della detrazione consente di evitare una tassazione ripetuta (cumulo delle imposte). La detrazione

garantisce che l'IVA gravi unicamente sul consumatore finale⁹ e che il soggetto passivo (l'imprenditore) non ne sopporti l'onere (principio di neutralità). In tale contesto, il soggetto passivo agisce a ogni livello soltanto quale collettore d'imposta per conto dello Stato¹⁰.

31. Affinché egli possa svolgere la sua funzione di collettore d'imposta è necessario, in linea di principio, che siano a tal fine compiute operazioni imponibili¹¹. Ciò emerge in particolare anche dall'articolo 168 della direttiva IVA («ai fini di sue operazioni soggette ad imposta»). Assume quindi rilievo dirimente se la prestazione a monte confluisca in una prestazione a favore del consumatore imponibile oppure esente o non imponibile. La detrazione delle tasse a monte è dunque legata alla riscossione delle tasse a valle¹². Il collegamento in esame non può però intervenire in ragione di ampie considerazioni in materia di causa, ma in forza dell'imputazione della prestazione a monte a una determinata prestazione a valle. Tale necessario collegamento manca tuttavia quando le operazioni a monte sono impiegate direttamente per operazioni esenti o non imponibili.

c) Giurisprudenza della Corte sul nesso tra prestazione a monte e prestazione imprenditoriale a valle

32. Secondo consolidata giurisprudenza¹³, un'operazione a monte è utilizzata pertanto ai fini di operazioni soggette ad imposta solo qualora sussista un nesso diretto ed immediato tra uso e l'attività economica del soggetto passivo.

33. Secondo la più recente giurisprudenza della Corte¹⁴, il criterio inerente all'uso del bene o del servizio a fini di operazioni rientranti nell'attività economica dell'impresa dovrebbe addirittura differenziarsi, sotto il profilo contenutistico, a seconda che si tratti dell'acquisto di un servizio o di un bene di investimento.

34. Per quanto riguarda un'operazione consistente nell'acquisto di un servizio, quale la ristrutturazione di un edificio di terzi, la sussistenza di un nesso diretto ed immediato tra una specifica operazione a monte e una o più operazioni a valle, che conferiscono il diritto a detrazione, in linea di principio, è necessaria affinché il diritto a detrarre l'IVA a monte sia riconosciuto in capo al soggetto passivo e al fine di determinare la portata di siffatto diritto¹⁵.

9 Sentenze del 24 ottobre 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, punto 19), e del 7 novembre 2013, Tulică e Plavoşin (C-249/12 e C-250/12, EU:C:2013:722, punto 34), nonché ordinanza del 9 dicembre 2011, Connoisseur Belgium (C-69/11, non pubblicata, EU:C:2011:825, punto 21).

10 Sentenze del 20 ottobre 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, punto 25), e del 21 febbraio 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, punto 21).

11 Talune eccezioni sono previste dall'articolo 169 della direttiva IVA per operazioni, di norma, transfrontaliere al fine di evitare l'insorgenza di svantaggi concorrenziali a carico delle imprese esportatrici.

12 In tal senso, espressamente, sentenza del 30 marzo 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, punto 24).

13 V., ex multis, sentenze del 16 febbraio 2012, Eon Aset Menidjunt (C-118/11, EU:C:2012:97, punti 44 e segg.); del 12 febbraio 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2009:88, punto 28); del 30 marzo 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, punto 24); del 22 ottobre 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, punto 27), e del 29 ottobre 2009, AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, punto 57).

14 Sentenza del 16 febbraio 2012, Eon Aset Menidjunt (C-118/11, EU:C:2012:97, punto 45).

15 Sentenze del 16 febbraio 2012, Eon Aset Menidjunt (C-118/11, EU:C:2012:97, punto 46), e del 29 ottobre 2009, AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, punto 57 e la giurisprudenza ivi citata).

35. A tal proposito la Corte prevede tuttavia un'eccezione. Anche *in assenza* di un nesso diretto ed immediato tra una specifica operazione a monte e una o più operazioni a valle, il soggetto passivo ha diritto alla detrazione quando i costi dei servizi in questione fanno parte delle sue spese generali e, in quanto tali, sono elementi costitutivi del prezzo dei beni o dei servizi che egli fornisce. Tale tipologia di costi presenta, infatti, un nesso diretto ed immediato con il complesso dell'attività economica del soggetto passivo¹⁶.

36. La giurisprudenza richiamata supra si fonda sull'assunto che, nei casi esaminati, il soggetto passivo funge da «consumatore» delle prestazioni di cui sostiene i costi. In mancanza di altri criteri, l'onere IVA deve essere pertanto calcolato in base alla sua attività economica complessiva. Tuttavia, in presenza di un nesso diretto con una determinata prestazione a valle, il metodo più preciso di determinazione del diritto a detrazione è dato dal riferimento alla prestazione a valle di cui trattasi. Il metodo più preciso prevale su una valutazione forfettaria delle operazioni complessive.

37. *In presenza* di un nesso diretto e immediato con un'operazione a valle che, in mancanza di un'attività economica, non ricada nell'ambito di applicazione dell'imposta, non sussiste quindi alcun diritto a detrazione. La Corte si è pronunciata più volte in tal senso¹⁷. Lo stesso vale anche quando l'imprenditore si avvale di una prestazione per rafforzare indirettamente la sua attività economica complessiva da cui scaturisce il diritto a detrazione. Lo scopo ultimo perseguito dal soggetto passivo resta infatti irrilevante¹⁸. Pertanto, la motivazione economica del soggetto passivo stesso non può essere di per sé sufficiente.

38. A questo proposito, la Corte ha anche precisato che il sol fatto che una prestazione di servizi sia un «prerequisito indispensabile» per l'attività economica del soggetto passivo non esclude che essa soddisfi bisogni privati di un terzo. Un «nesso indiretto» non potrebbe da solo permettere che una prestazione a titolo gratuito sia equiparata a una prestazione a titolo oneroso¹⁹ da cui scaturirebbe poi il diritto a detrazione.

39. La giurisprudenza della Corte conferma così che un mero nesso causale tra le prestazioni a valle imponibili e l'operazione a monte non è, in linea di principio, di per sé sufficiente per riconoscere la detrazione.

40. Diversamente da quanto ritenuto dalla Commissione, nel caso di specie non può pertanto assumere valore dirimente la questione se il ripristino dell'infrastruttura comunale rappresentasse un prerequisito per attuare il progetto edilizio. Anche l'obiettivo (ossia il motivo) alla base di detto ripristino delle infrastrutture di terzi è irrilevante.

16 Sentenze del 16 febbraio 2012, Eon Aset Menidjmont (C-118/11, EU:C:2012:97, punto 47); del 6 settembre 2012, Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557, punto 37); dell'8 febbraio 2007, Investrand (C-435/05, EU:C:2007:87, punto 24), e del 29 ottobre 2009, AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, punto 58 e la giurisprudenza ivi citata).

17 Sentenze del 13 marzo 2008, Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, punto 30), e del 29 ottobre 2009, AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, punto 59 e la giurisprudenza ivi citata).

18 Sentenze del 6 aprile 1995, BLP Group (C-4/94, EU:C:1995:107, punto 19); dell'8 giugno 2000, Midland Bank (C-98/98, EU:C:2000:300, punto 20); del 6 settembre 2012, Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557, punto 38), e del 22 febbraio 2001, Abbey National (C-408/98, EU:C:2001:110, punto 25).

19 In tal senso, espressamente, sentenza del 16 febbraio 2012, Eon Aset Menidjmont (C-118/11, EU:C:2012:97, punto 51); v., in questo senso, sentenza del 16 ottobre 1997, Fillibeck (C-258/95, EU:C:1997:491, punto 27).

41. È invece essenziale stabilire chi – se il soggetto passivo o un terzo – si sia effettivamente servito della prestazione a monte e se ciò abbia costituito un consumo finale non assoggettato a imposta. Nel caso di specie, solo il Comune utilizza direttamente i servizi edili per il trattamento delle acque reflue²⁰. Esso mantiene e gestisce l'infrastruttura nel frattempo ripristinata²¹.

42. Ogni diversa conclusione contrasterebbe con il principio di neutralità: il ripristino dell'infrastruttura comunale tramite un investitore che intenda realizzare una costruzione non sarebbe assoggettata a IVA, mentre il ripristino da parte del Comune finanziato attraverso le imposte sarebbe imponibile. Non può quindi assumere rilievo dirimente la motivazione dell'investitore, ma soltanto l'imputazione sotto il profilo della normativa in materia di IVA della prestazione a valle in capo al comune (v., sul punto, infra, paragrafi 48 e segg.).

d) Distinzione rispetto alla decisione della Corte nella causa Sveda

43. Ad un esame più attento risulta che neppure la sentenza Sveda²² del 2015 osta a tale conclusione. È pur vero che anche in quel caso è stata realizzata un'infrastruttura, sotto forma di sentiero escursionistico, che doveva essere messa a disposizione di terzi a titolo gratuito e che la Corte ha ivi riconosciuto la sussistenza di un nesso diretto con la futura attività economica del soggetto passivo²³.

44. In linea con quanto osservato dal governo bulgaro e contrariamente a quanto ritenuto dall'Iberdrola all'udienza, i due casi non sono però comparabili. Da un lato, nella causa Sveda è dubbio se il soggetto passivo metta effettivamente a disposizione di terzi a titolo gratuito il percorso escursionistico, quando *per quest'ultimo* sia stato versato un contributo statale. Tuttavia, la Corte non ha esaminato più in dettaglio quest'ultimo aspetto.

45. Dall'altro lato, il soggetto passivo ha utilizzato il percorso escursionistico in proprio per svolgere la sua attività di vendita commerciale. Il coinvolgimento di un soggetto terzo, ossia il Comune che, con le prestazioni di servizi ad esso erogate, persegue finalità proprie di trattamento delle acque reflue, differenzia la fattispecie in esame dalla causa Sveda. La tolleranza dell'utilizzo del percorso ai fini della propria attività (analogamente a quanto accaduto nella causa Sveda) non costituisce a una prestazione autonoma a favore di un terzo, ma soltanto parte delle operazioni di vendita imponibili²⁴.

46. Il ripristino a titolo gratuito dell'infrastruttura di un terzo non rappresenta, tuttavia, una prestazione accessoria e non autonoma rispetto alle previste prestazioni di locazione imponibili. Una prestazione può essere considerata come prestazione accessoria non autonoma quando non costituisce per la clientela un fine a sé stante, bensì soltanto il mezzo per fruire al meglio del servizio principale²⁵. Non è tuttavia possibile sostenere che il ripristino di impianti di terzi a favore del Comune o il trattamento delle acque reflue da parte del medesimo vadano semplicemente a completare le prestazioni di locazione dell'Iberdrola nei confronti dei propri locatari.

20 Tale aspetto differenzia chiaramente la fattispecie in esame dall'esempio, richiamato dalla Commissione all'udienza, di un'impresa di taxi che munisca di accessori i taxi (di proprietà di terzi) ad essa concessi in uso. In quest'ultimo caso, detta impresa utilizza gli accessori cosicché la relativa detrazione spetta soltanto ad essa. Di norma, potrà anche rimuovere gli accessori all'atto della restituzione del taxi qualora non le venga rimborsato il valore degli stessi. Tali circostanze non sussistono però nella fattispecie in esame.

21 In Germania esiste quindi una giurisprudenza consolidata secondo cui la realizzazione di infrastrutture a favore della collettività (o dello Stato) non comporta in definitiva l'insorgenza di alcun diritto a detrazione in capo all'investitore nemmeno quando detta realizzazione rappresenti una condizione per la realizzazione di un suo progetto edilizio assoggettato a imposta. V., al riguardo, sentenze del BFH del 13 gennaio 2011 – V R 12/08, BStBl. II 2012, 61, del 20 dicembre 2005 – V R 14/04, BStBl. II 2012, 424, e del 9 novembre 2006 – V R 9/04, BStBl. II 2007, 285.

22 Sentenza del 22 ottobre 2015, (C-126/14, EU:C:2015:712).

23 Sentenza del 22 ottobre 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, punto 35).

24 Per tale ragione, la detrazione è pacificamente riconosciuta rispetto alla ristrutturazione del parcheggio interno destinato ai clienti anche se da questi apparentemente utilizzato a titolo gratuito.

25 V. sentenze del 27 settembre 2012, Field Fisher Waterhouse (C-392/11, EU:C:2012:597, punto 17 e la giurisprudenza ivi citata), e del 16 aprile 2015, Wojskowa Agencja Mieszkańowa w Warszawie (C-42/14, EU:C:2015:229, punto 31).

47. Nel caso di specie, diversamente dalla causa Sveda, l'Iberdrola non utilizza l'infrastruttura ripristinata nell'ambito delle sue operazioni di locazione. Esse sono indipendenti dal trattamento delle acque reflue da parte del Comune. La presenza di una sufficiente infrastruttura comunale costituisce unicamente il requisito per la realizzazione del villaggio turistico successivamente impiegato per le operazioni di locazione. Contrariamente a quanto accaduto nella causa Sveda, non si può quindi sostenere che difetti un collegamento diretto e immediato tra una determinata operazione a monte (acquisto delle prestazioni di ripristino) e un'operazione a valle (erogazione delle prestazioni di ripristino a favore del comune).

e) Interazione con l'articolo 26 della direttiva IVA

48. Resta quindi il fatto che gli interventi di ripristino devono essere ricondotti direttamente alla prestazione erogata a favore del comune. Pertanto, risulta unicamente dirimente la questione se la prestazione de qua sia stata erogata a titolo oneroso e in regime di imposta ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della direttiva IVA o a titolo gratuito ma comunque imponibile (e assoggettata ad imposta) a norma dell'articolo 26, paragrafo 1, lettera b), della medesima direttiva. Solo in tal caso potrebbe prendersi in considerazione una detrazione a favore dell'Iberdrola. La detrazione è invece esclusa rispetto alle spese che insorgono in relazione ad attività non imponibili ai fini IVA²⁶.

49. Il giudice nazionale dovrà esaminare se, nella specie, si sia effettivamente in presenza di una prestazione a titolo gratuito, aspetto che detto giudice sembra evidentemente presupporre. Ciononostante, alla luce dei fatti esposti, sussistono taluni dubbi al riguardo. Se il ripristino di impianti comunali, autorizzato contrattualmente dal comune, rappresenta una preconditione necessaria affinché l'investitore possa realizzare un progetto edilizio, allora il Comune, con la suddetta autorizzazione, riconosce all'investitore un vantaggio corrispondente, pari quantomeno all'ammontare dei costi di ripristino di cui questi si è fatto carico.

50. Può quindi ritenersi che un'impresa riconosca raramente ad un terzo estraneo un qualche beneficio qualora non si aspetti di ottenere, in cambio, un vantaggio corrispondente. Nel caso in esame si tratterebbe della possibilità di ottenere la licenza edilizia. In tale ottica sussisterebbe una prestazione *a titolo oneroso* che autorizzerebbe sì l'esercizio della detrazione ma comporterebbe, nel contempo, un obbligo fiscale di pari misura riguardo al ripristino a titolo oneroso.

51. A fronte di una prestazione di servizi effettivamente erogata *a titolo gratuito*, occorre peraltro acclarare se essa sia imponibile ai sensi dell'articolo 26 della direttiva IVA. La giurisprudenza della Corte sul cosiddetto diritto di scelta di imputazione²⁷ riconosce certamente la possibilità di beneficiare della detrazione integrale benché i beni siano utilizzati in parte per finalità private. Tuttavia, in primis, vi è già motivo di dubitare se tale giurisprudenza si applichi parimenti alle prestazioni di servizi²⁸. In secondo luogo, è anche dubbio se un utilizzo per «bisogni privati»²⁹ possa essere preso in considerazione nel caso di una persona giuridica. Nella specie, non si ravvisa comunque un uso di tal genere.

26 Sentenze del 16 febbraio 2012, Eon Aset Menidjmont (C-118/11, EU:C:2012:97, punti 44 e 70); del 12 febbraio 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2009:88, punto 28), e del 30 marzo 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, punto 24).

27 Sentenza dell'11 luglio 1991, Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, punto 17), confermata dalla sentenza del 4 ottobre 1995, Armbrecht (C-291/92, EU:C:1995:304, punto 20).

28 Sussistono dubbi al riguardo, posto che le prestazioni di servizi non possono essere «imputate» a nessuna impresa e – diversamente dai beni – sono inoltre utilizzate, di norma, immediatamente con la conseguenza che non sussiste alcuna giustificazione per un'imposizione a posteriori protratta nel tempo (credito mediante detrazione).

29 La Corte parla in proposito di fini estranei all'impresa. V. sentenze del 16 febbraio 2012, Eon Aset Menidjmont (C-118/11, EU:C:2012:97, punto 74 parte finale); del 23 aprile 2009, Puffer (C-460/07, EU:C:2009:254, punto 39), e dell'11 luglio 1991, Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, punto 26).

52. Posto che, nel caso di specie, il ripristino a titolo gratuito non è avvenuto per fini estranei all'impresa, nemmeno l'articolo 26, paragrafo 1, lettera b), della direttiva IVA comporta l'insorgenza di un obbligo fiscale. Di conseguenza, le spese di ripristino non sono direttamente collegate a operazioni imponibili, ma ad operazioni non assoggettate a tassazione (il ripristino a titolo gratuito per il comune), con conseguente esclusione anche della detrazione.

VI. Conclusione

53. Alla luce delle suesposte considerazioni, propongo di rispondere congiuntamente alle due questioni sollevate dal Varhoven administrativen sad (Corte suprema amministrativa della Repubblica di Bulgaria) nei seguenti termini:

L'articolo 26, paragrafo 1, lettera b), l'articolo 168, lettera a), e l'articolo 176, della direttiva IVA devono essere interpretati nel senso che non consentono la detrazione per prestazioni di servizi erogate a titolo gratuito direttamente a favore di terzi per finalità proprie da quest'ultimo perseguite nemmeno laddove risultino giustificate dal punto di vista imprenditoriale. Ciò vale a prescindere dalle modalità di contabilizzazione scelte dal soggetto passivo ai sensi del diritto nazionale. Pertanto, le menzionate disposizioni non ostano, sotto tal profilo, ad una normativa nazionale, quale l'articolo 70, paragrafo 1, punto 2, dello ZDDS e a una corrispondente prassi amministrativa nazionale.