



Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Terza Sezione)

18 ottobre 2012*

«Fiscalità — IVA — Diritto alla detrazione — Conferimento in natura — Distruzione di beni immobili — Nuove costruzioni — Rettifica»

Nella causa C-234/11,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dall'Administrativen sad Varna (Bulgaria), con decisione del 3 maggio 2011, pervenuta in cancelleria il 16 maggio 2011, nel procedimento

TETS Haskovo AD

contro

Direktor na Direksia «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto» – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite,

LA CORTE (Terza Sezione),

composta dalla sig.ra R. Silva de Lapuerta (relatore), facente funzione di presidente della Terza Sezione, dai sigg. K. Lenaerts, E. Juhász, T. von Danwitz, e D. Sváby, giudici,

avvocato generale: sig.ra J. Kokott

cancelliere: sig.ra K. Sztranc-Sławiczek, amministratore,

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza del 10 maggio 2012,

considerate le osservazioni presentate:

- per la TETS Haskovo AD, da M. Dimitrov, advokat,
- per il Direktor na Direksia «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto» – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, da S. Avramov,
- per il governo bulgaro, da Y. Atanasov e T. Ivanov, in qualità di agenti,
- per la Commissione europea, da C. Soulay e D. Roussanov, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 14 giugno 2012,

ha pronunciato la seguente

* Lingua processuale: il bulgaro.

Sentenza

- 1 La domanda di pronuncia pregiudiziale riguarda l'interpretazione dell'articolo 185 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU L 347, pag. 1, in prosieguo: la «direttiva»).
- 2 Tale domanda è stata proposta nell'ambito di una controversia tra la società per azioni TETS Haskovo AD (in prosieguo: la «TETS Haskovo») e il Direktor na Direktsia «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto» – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (direttore della direzione «Ricorsi e Gestione dell'esecuzione» del Comune di Varna, facente capo all'amministrazione centrale dell'Agenzia nazionale delle entrate, in prosieguo: il «Direktor»), a proposito della rettifica di una detrazione dell'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA»).

Il diritto dell'Unione

- 3 L'articolo 1, paragrafo 2, secondo comma, della direttiva dispone quanto segue:

«A ciascuna operazione, l'IVA, calcolata sul prezzo del bene o del servizio all'aliquota applicabile al bene o servizio in questione, è esigibile previa detrazione dell'ammontare dell'imposta che ha gravato direttamente sul costo dei diversi elementi costitutivi del prezzo».
- 4 L'articolo 168 della direttiva stabilisce quanto segue:

«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;

(...)».
- 5 L'articolo 184 della direttiva stabilisce che la detrazione operata inizialmente è rettificata quando è superiore o inferiore a quella cui il soggetto passivo ha diritto.
- 6 L'articolo 185 della direttiva è formulato come segue:

«1. La rettifica ha luogo, in particolare, quando, successivamente alla dichiarazione dell'IVA, sono mutati gli elementi presi in considerazione per determinare l'importo delle detrazioni, in particolare, in caso di annullamento di acquisti o qualora si siano ottenute riduzioni di prezzo.

2. In deroga al paragrafo 1, la rettifica non è richiesta in caso di operazioni totalmente o parzialmente non pagate, in caso di distruzione, perdita o furto debitamente provati o giustificati, nonché in caso di prelievi effettuati per dare regali di scarso valore e campioni (...)

In caso di operazioni totalmente o parzialmente non pagate e in caso di furto gli Stati membri possono tuttavia esigere la rettifica».
- 7 L'articolo 186 della direttiva stabilisce che gli Stati membri determinano le modalità di applicazione degli articoli 184 e 185 della stessa.

Il diritto bulgaro

- 8 La legge relativa all'imposta sul valore aggiunto (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, DV n. 63, del 4 agosto 2006, in prosieguo: lo «ZDDS») è in vigore dal 1° gennaio 2007.
- 9 L'articolo 5 dello ZDDS stabilisce quanto segue:
- «Costituisce bene ai sensi della presente legge qualsiasi bene mobile o immobile, ivi compresi l'energia elettrica, il gas, l'acqua, il calore o il freddo e simili, nonché i programmi informatici standard».
- 10 L'articolo 6, paragrafo 1, dello ZDDS stabilisce quanto segue:
- «Per cessione di un bene ai sensi della presente legge si intende il trasferimento del diritto di proprietà o di un altro diritto reale sul bene».
- 11 Ai sensi dell'articolo 10 dello ZDDS:
- «(1) Non si considera cessione di un bene o prestazione di un servizio la cessione o la prestazione a favore dell'acquirente da parte di un soggetto che effettui una trasformazione, un'alienazione o un conferimento in conseguenza
- (...)
3. di un conferimento in natura a una società commerciale.
- (2) Nei casi previsti dal paragrafo precedente, la persona destinataria dei beni o dei servizi succede in tutti i diritti e gli obblighi ad essi relativi, ai sensi della presente legge, in particolare il diritto di detrarre l'IVA pagata a monte e l'obbligo di rettifica della detrazione dell'IVA pagata a monte.
- (...)».
- 12 Fatti salvi i casi di mutamento della base imponibile dell'imposta e di cambiamento del tipo di cessione, le rettifiche nell'esercizio del diritto di detrazione sono disciplinate dall'articolo 79 dello ZDDS, il quale stabilisce quanto segue:
- «(...)
- (3) Una persona registrata a fini IVA che si sia interamente o parzialmente avvalsa del diritto di detrazione dell'IVA a monte per beni da essa prodotti, acquistati, ottenuti o importati, calcola e diviene debitrice di un'imposta per un importo pari a quello della detrazione IVA effettuata a titolo di imposta pagata a monte, se le merci sono andate distrutte, se risultano mancanti o se sono state scartate in quanto difettose oppure ne sia stata modificata la destinazione e la nuova destinazione non conferisce più il diritto alla detrazione.
- (4) La rettifica (...) deve essere effettuata e certificata con processo verbale nel periodo d'imposta in cui si sono verificati i corrispondenti presupposti.
- (...)
- (6) (...) il soggetto passivo è debitore di un'imposta per i beni o servizi qualificati come beni d'investimento secondo la legge relativa all'imposizione delle società (...)».

13 Le limitazioni alla rettifica sono stabilite all'articolo 80, paragrafo 2, dello ZDDS nei seguenti termini:

«Non si procede alla rettifica ai sensi dell'articolo 79, paragrafo 3, nei casi seguenti:

1. distruzione, ammanco o scarto dovuti a forza maggiore, nonché distruzione di prodotti soggetti ad accisa e sottoposti a controllo amministrativo in base alla legge in materia di accise e di deposito fiscale;

2. distruzione, ammanco o scarto dovuti a guasti o incidenti, relativamente ai quali la persona è in grado di dimostrare che essi non si sono verificati per sua colpa;

(...)

4. difetto tecnico, entro i limiti consentiti, quali determinati nella documentazione tecnica relativa a ciascuna procedura o attività;

5. scarto in conseguenza della scadenza del termine di validità, determinato conformemente alle esigenze stabilite dalla legge;

6. storno di beni d'investimento accantonati ai sensi della legge in materia di contabilità, quando il loro valore di bilancio è inferiore al 10% del loro costo d'acquisto.

(...)».

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

14 La TETS Haskovo esercita principalmente attività di produzione di energia elettrica, nonché trasporto e distribuzione di energia termica. Essa sfrutta una centrale termoelettrica situata ad Haskovo (Bulgaria).

15 Il 2 aprile 2008, la società per azioni Finans inzhenering AD (in prosieguo: la «Finans inzhenering») ha acquistato dal comune di Haskovo un complesso immobiliare che comprendeva in particolare tre fabbricati destinati alla produzione di energia (torre di raffreddamento, ciminiera e stabilimento di produzione). Tale acquisto è stato assoggettato a IVA.

16 Il 4 luglio 2008, la TETS Haskovo ha beneficiato di un aumento di capitale sociale attraverso il conferimento in natura di tale complesso immobiliare di proprietà di Finans inzhenering, il quale era stato a sua volta acquistato dal comune di Haskovo.

17 L'atto di conferimento effettuato dalla Finans inzhenering non è stato considerato da parte dell'ufficio per le entrate della direzione territoriale dell'Agenzia nazionale delle entrate del comune di Varna come una cessione di beni, in quanto tale società aveva trasferito un insieme di immobili costituenti un'universalità di beni.

18 Il 29 luglio 2009, la TETS Haskovo ha ottenuto il permesso di costruire nell'ambito di un progetto di modernizzazione della centrale termoelettrica di Haskovo, che implicava la demolizione di una parte degli immobili conferiti al capitale di tale impresa dalla Finans inzhenering, in particolare torre di raffreddamento, ciminiera e stabilimento di produzione. I lavori di demolizione, che hanno avuto luogo tra il 1° gennaio e il 28 febbraio 2010, sono stati realizzati da un'altra società. I rottami metallici derivanti da tale demolizione sono stati rivenduti, e tale vendita si è articolata in diverse operazioni assoggettate a IVA.

- 19 Nel corso del mese di aprile 2010, la TETS Haskovo ha subito un'ispezione fiscale relativa al periodo che va dal 1° novembre 2009 al 28 febbraio 2010. In tale occasione si è accertato che, prima di essere conferiti al capitale di TETS Haskovo, gli immobili in questione erano stati acquistati dalla Finans inzhenering, la quale aveva già detratto l'ammontare dell'IVA assolta in occasione della realizzazione di tale acquisto.
- 20 Sulla base di tali accertamenti, e considerato, in particolare, che una parte dei fabbricati in questione era stata demolita, l'ufficio per le entrate della direzione territoriale dell'agenzia nazionale delle entrate del comune di Varna ha ritenuto sussistenti le condizioni richieste per procedere alla rettifica dell'IVA detratta, a titolo di imposta pagata a monte, dalla Finans inzhenering.
- 21 Con un avviso di accertamento in rettifica del 19 luglio 2010, tale ufficio ha stabilito che la TETS Haskovo, nella sua qualità di cessionario dei diritti e degli obblighi della Finans inzhenering, era debitrice di una somma pari a BGN 1 268 581, a titolo di rettifica della detrazione dell'IVA operata da quest'ultima società, e degli interessi su tale somma, per un ammontare pari a BGN 45 606.
- 22 Tale avviso di accertamento in rettifica è stato oggetto di un ricorso dinanzi al Direktor, con il quale la TETS Haskovo ha sostenuto che non si doveva procedere a rettifica, in quanto la demolizione dei fabbricati in questione era finalizzata a sostituire questi ultimi con dei nuovi fabbricati destinati allo svolgimento di operazioni imponibili. Il 1° dicembre 2010, il Direktor ha respinto il ricorso.
- 23 La TETS Haskovo ha pertanto impugnato tale decisione dinanzi all'Administrativen sad Varna.
- 24 Tale giudice rileva che la legislazione nazionale distingue tra la distruzione volontaria di beni e quella derivante da fattori esterni, e che il soggetto passivo è dispensato dalla rettifica solo nel secondo caso. In questo contesto, l'Administrativen sad Varna ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:
- «1) Come debba essere interpretata la nozione di “distruzione” di beni ai sensi dell'articolo 185, paragrafo 2, della direttiva (...), e se siano rilevanti, ai fini della rettifica della detrazione dell'IVA pagata a monte in occasione dell'acquisto del bene, i motivi che hanno provocato la distruzione e/o le circostanze nelle quali essa è avvenuta.
 - 2) Se la distruzione debitamente dimostrata di beni appartenenti ad un'impresa al solo scopo di crearne di nuovi, più moderni, aventi la stessa destinazione, debba intendersi come “mutamento degli elementi” che determinano l'importo delle detrazioni ai sensi dell'articolo 185, paragrafo 1, della direttiva (...).
 - 3) Se l'articolo 185, paragrafo 2, della direttiva (...) debba essere interpretato nel senso che consente agli Stati membri di prevedere una rettifica in caso di distruzione di beni, qualora, all'atto dell'acquisto, non sia stato corrisposto il pagamento o sia stato corrisposto un pagamento parziale.
 - 4) Se l'articolo 185, paragrafi 1 e 2, della direttiva (...) debba essere interpretato nel senso che esso osta a una normativa nazionale del tipo di cui all'articolo 79, paragrafo 3, e all'articolo 80, paragrafo 2, punto 1, dello [ZDDS], che prevede una rettifica della detrazione dell'IVA a monte nei casi di distruzione di beni per il cui acquisto è stato corrisposto il pagamento integrale dell'importo di base e dell'IVA calcolata, e che fa dipendere la mancata rettifica dell'IVA a monte da un presupposto diverso dal pagamento.

- 5) Se l'articolo 185, paragrafo 2, della direttiva (...) debba essere interpretato nel senso che esso esclude la possibilità della rettifica della detrazione dell'IVA a monte in caso di demolizione di un complesso di fabbricati effettuata al solo scopo di costruire, in suo luogo, un nuovo complesso, più moderno, con la stessa destinazione di quello demolito e che porta alla realizzazione di operazioni che danno diritto a detrazione dell'IVA a monte».

Sulle questioni pregiudiziali

Sulla seconda questione

- 25 Con la seconda questione, alla quale è opportuno rispondere per prima, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 185, paragrafo 1, della direttiva debba essere interpretato nel senso che la distruzione di diversi fabbricati destinati alla produzione di energia, come quella oggetto del procedimento principale, e la loro sostituzione con fabbricati più moderni aventi la stessa destinazione costituiscono un mutamento, intervenuto successivamente alla dichiarazione dell'IVA, degli elementi presi in considerazione per determinare l'importo della detrazione dell'IVA effettuata a titolo di imposta pagata a monte, e, dunque, comportano l'obbligo di rettificare la suddetta detrazione.
- 26 Al fine di rispondere a tale questione, occorre rilevare preliminarmente che gli articoli 184-186 della direttiva stabiliscono il sistema applicabile alla nascita di un eventuale diritto dell'amministrazione finanziaria di esigere una rettifica da parte di un soggetto passivo, inclusa la rettifica di detrazioni relative a beni d'investimento.
- 27 Occorre ricordare, inoltre, che il sistema delle detrazioni previsto dalla direttiva è inteso ad esonerare interamente l'imprenditore dall'IVA dovuta o assolta nell'ambito di tutte le sue attività economiche. Pertanto, il sistema comune dell'IVA è inteso a garantire 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, a loro volta soggette all'IVA (v. sentenza del 22 marzo 2012, Klub, C-153/11, punto 35, e giurisprudenza citata).
- 28 Dall'articolo 168 della direttiva risulta che il soggetto passivo, quando, agendo in quanto tale nel momento in cui acquista il bene, lo utilizzi ai fini delle proprie operazioni imponibili, è autorizzato a detrarre l'IVA dovuta o assolta per il bene medesimo. Tale diritto alla detrazione sorge nel momento in cui l'imposta detraibile diventa esigibile, ossia all'atto della cessione dei beni (v. sentenza Klub, cit., punto 36 e giurisprudenza citata).
- 29 Per quanto riguarda l'eventuale incidenza su tale detrazione di eventi verificatisi successivamente a quest'ultima, emerge dalla giurisprudenza che l'impiego, reale o previsto, dei beni o dei servizi determina l'entità della detrazione iniziale alla quale il soggetto passivo ha diritto e l'entità di eventuali rettifiche durante i periodi successivi, che vanno effettuate alle condizioni previste agli articoli 185-187 della direttiva (v., in tal senso, sentenza del 15 dicembre 2005, Centralan Property, C-63/04, Racc. pag. I-11087, punto 54 e giurisprudenza citata).
- 30 In effetti, il meccanismo di rettifica previsto dai suddetti articoli della direttiva è parte integrante del sistema di detrazione dell'IVA istituito dalla stessa direttiva.
- 31 Occorre sottolineare, in proposito, che le norme previste dalla direttiva in materia di rettifica mirano ad aumentare la precisione delle detrazioni, così da assicurare la neutralità dell'IVA, in modo che le operazioni effettuate allo stadio anteriore continuino a dare luogo al diritto di detrazione soltanto nei limiti in cui esse servano a fornire prestazioni soggette ad una tale imposta. Con le dette norme, la

direttiva ha così lo scopo di stabilire una relazione stretta e diretta tra il diritto alla detrazione dell'IVA pagata a monte e l'impiego dei beni o dei servizi di cui trattasi per operazioni soggette ad imposta a valle (v. sentenza *Centralan Property*, cit., punto 57).

- 32 Per quanto riguarda la nascita di un eventuale obbligo di rettifica della detrazione dell'IVA effettuata a titolo di imposta pagata a monte, l'articolo 185, paragrafo 1, della direttiva stabilisce il principio secondo il quale tale rettifica deve essere operata in particolare quando, successivamente alla dichiarazione dell'IVA, sono intervenuti dei mutamenti degli elementi presi in considerazione per determinare l'importo della suddetta detrazione.
- 33 Pertanto, sorge il problema di stabilire se, in un caso come quello di cui al procedimento principale, nel quale la demolizione di beni immobili è stata realizzata nell'ambito della modernizzazione di una centrale termica e in vista dello svolgimento di attività economiche aventi ad oggetto la produzione di energia, si debbano ritenere sussistenti mutamenti del genere, ai sensi dell'articolo 185, paragrafo 1, della direttiva, e se, di conseguenza, sia applicabile il principio stesso del meccanismo di rettifica.
- 34 In proposito, in una situazione quale quella di cui al procedimento principale, la sostituzione di costruzioni vetuste con fabbricati più moderni aventi la stessa destinazione e, di conseguenza, l'impiego di questi ultimi per lo svolgimento di operazioni imponibili a valle non spezzano in alcun modo il legame diretto esistente tra l'acquisto a monte dei fabbricati in questione, da un lato, e le attività economiche realizzate successivamente dal soggetto passivo, dall'altro. L'acquisto degli immobili in questione, e la loro successiva distruzione in vista della loro modernizzazione, possono essere pertanto considerati come una sequenza di operazioni legate tra loro, aventi ad oggetto la realizzazione di operazioni imponibili, al pari dell'acquisto di immobili nuovi e dell'impiego diretto di questi.
- 35 Tale interpretazione si impone a maggior ragione in una situazione in cui i fabbricati acquisiti sono stati distrutti solo parzialmente, nuovi fabbricati sono stati costruiti sugli stessi terreni, acquistati in precedenza, e alcuni rottami derivanti dalla demolizione dei vecchi fabbricati sono stati rivenduti, dando luogo peraltro ad operazioni imponibili a valle.
- 36 In tali circostanze, bisogna rispondere alla seconda questione nel senso che l'articolo 185, paragrafo 1, della direttiva deve essere interpretato nel senso che la distruzione di diversi fabbricati destinati alla produzione di energia, come quella oggetto del procedimento principale, e la loro sostituzione con fabbricati più moderni aventi la stessa destinazione non costituiscono un mutamento, intervenuto successivamente alla dichiarazione dell'IVA, degli elementi presi in considerazione per determinare l'importo della detrazione dell'IVA effettuata a titolo di imposta pagata a monte, e dunque non comportano l'obbligo di rettificare la suddetta detrazione.
- 37 Considerata la risposta fornita alla seconda questione, che esclude la possibilità di un mutamento degli elementi rilevanti ai fini dell'IVA in una situazione come quella del caso oggetto del procedimento principale, non è necessario rispondere alle altre questioni sollevate.

Sulle spese

- 38 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 (Terza Sezione) dichiara:

L'articolo 185, paragrafo 1, della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, deve essere interpretato nel senso che la distruzione di diversi fabbricati destinati alla produzione di energia, come quella oggetto del procedimento principale, e la loro sostituzione con fabbricati più moderni aventi la stessa destinazione non costituiscono un mutamento, intervenuto successivamente alla dichiarazione dell'imposta sul valore aggiunto, degli elementi presi in considerazione per determinare l'importo della detrazione dell'imposta sul valore aggiunto effettuata a titolo di imposta pagata a monte, e dunque non comportano l'obbligo di rettificare la suddetta detrazione.

Firme