Raccolta della giurisprudenza

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE
JULIANE KOKOTT
presentate il 14 giugno 2012[1]

Causa C-234/11

TETS Haskovo AD
contro
Direktor na Direktsia «Obzhalvane I upravlenie na izpalnenieto» – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite

[domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dall'Administrativen Sad Varna (Bulgaria)]

«Fiscalità — Imposta sul valore aggiunto — Articoli 185 e 187 della direttiva 2006/112/CE — Rettifica della detrazione in caso di demolizione di fabbricati»

I – Introduzione

1. Il sistema comune dell'IVA dell'Unione europea è caratterizzato dalla detrazione dell'IVA versata a monte. In virtù di detta detrazione, l'operazione a monte di ciascun imprenditore viene sgravata dall'imposta, ma, di regola, solo se anche la sua operazione a valle è soggetta a imposta. La Corte descrive questo meccanismo nei seguenti termini: la detrazione delle tasse a monte è legata alla riscossione delle tasse a valle[2].

2. Che cosa accade però quando questo collegamento tra operazione a monte e operazione a valle si interrompe? Un imprenditore, ad esempio, non può rivendere un bene acquistato in quanto il deposito è stato distrutto da un incendio o la merce è stata rubata.

3. Questi aspetti sono disciplinati dalle disposizioni di diritto dell'Unione in materia di rettifica della detrazione, che sono oggetto della domanda di pronuncia pregiudiziale in parola. Fortunatamente, nella fattispecie non si discute di eventi tanto spiacevoli, quali furto o incendio. L'imprenditore ha invece deciso di propria iniziativa di abbattere alcuni dei fabbricati di sua proprietà per fare spazio a nuove costruzioni. La Corte deve ora pronunciarsi in merito alla necessità, in un caso simile, di rettificare l'originaria detrazione dell'IVA a monte.

1 — Lingua originale: il tedesco.

2 — Sentenza del 30 marzo 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, Racc. pag. I-3039, punto 24).

II – Contesto normativo

A – *Diritto dell'Unione*

4. Nel periodo oggetto della causa principale, l'IVA trovava la propria disciplina, a livello di diritto dell'Unione, nella direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto [3] (in prosieguo: la «direttiva IVA»).

5. Le disposizioni del capo 1 del titolo X di detta direttiva disciplinano l'«origine e portata del diritto a detrazione». L'articolo 168 della direttiva IVA stabilisce, nella parte qui rilevante, quanto segue:

«Nella misura in cui i beni (…) 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 (…) da un altro soggetto passivo;

(…)».

6. Il capo 5 del titolo X della direttiva IVA contiene, agli articoli 184-192, le disposizioni in materia di «rettifica delle detrazioni». L'articolo 184 stabilisce, in termini generali, quanto segue:

«La detrazione operata inizialmente è rettificata quando è superiore o inferiore a quella cui il soggetto passivo ha diritto».

7. L'articolo 185 prevede la seguente fattispecie specifica di rettifica:

«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 di cui all'articolo 16.

In caso di operazioni totalmente o parzialmente non pagate e in caso di furto gli Stati membri possono tuttavia esigere la rettifica».

8. Per la rettifica della detrazione in caso di beni d'investimento, agli articoli 187-191 la direttiva IVA prevede regole speciali. L'articolo 187 recita, per la parte qui rilevante, quanto segue:

«1. Per quanto riguarda i beni d'investimento, la rettifica deve essere ripartita su cinque anni, compreso l'anno in cui i beni sono stati acquistati o fabbricati.

(…)

Per quanto riguarda i beni d'investimento immobiliari, la durata del periodo che funge da base al calcolo delle rettifiche può essere elevata sino a vent'anni.

3 — GU L 347, pag. 1.

2. Ogni anno la rettifica è effettuata solo per un quinto o, qualora il periodo di rettifica sia stato prolungato, per la frazione corrispondente dell'IVA che ha gravato sui beni d'investimento.

La rettifica di cui al primo comma è eseguita secondo le variazioni del diritto a detrazione che hanno avuto luogo negli anni successivi rispetto all'anno in cui i beni sono stati acquistati (…)».

9. L'articolo 19 della direttiva IVA contiene inoltre la seguente norma speciale riguardo alle conseguenze fiscali di un conferimento in natura:

«In caso di trasferimento (…) sotto forma di conferimento a una società di una universalità totale o parziale di beni, gli Stati membri possono considerare che non è avvenuta alcuna cessione di beni e che il beneficiario succede al cedente».

B – *Diritto bulgaro*

10. La Repubblica di Bulgaria ha dato attuazione alla direttiva IVA con la Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (legge relativa all'imposta sul valore aggiunto; in prosieguo: la «legge bulgara sull'IVA»).

11. L'articolo 79 della legge bulgara sull'IVA disciplina la rettifica di una detrazione dell'IVA operata in precedenza come 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 ai sensi dei paragrafi 1 e 3 deve essere effettuata (…) nel periodo d'imposta in cui si sono verificati i corrispondenti presupposti.

(…)

6) Indipendentemente dai paragrafi 1 e 3, il soggetto passivo è debitore di un'imposta per i beni o servizi qualificati come beni d'investimento (…) il cui importo va calcolato secondo la formula (…)».

12. In deroga alla rettifica della detrazione, l'articolo 80 della legge bulgara sull'IVA stabilisce, tra l'altro, quanto segue:

«(…)

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

1. distruzione, ammanco o scarto dovuti a forza maggiore (…);

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;

(…)».

13. In caso di conferimenti in natura, l'articolo 10 della legge bulgara sull'IVA prevede inoltre le seguenti conseguenze in materia:

«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».

III – Fatti e questioni pregiudiziali

14. Nel procedimento principale si discute dell'ammontare del debito IVA della TETS Haskovo AD, società di diritto bulgaro (in prosieguo: il «soggetto passivo»), per il periodo d'imposta gennaio e febbraio 2010.

15. Nell'agosto 2008 il soggetto passivo ha deliberato un aumento di capitale mediante conferimento in natura. Il conferimento in natura comprendeva anche tre fabbricati per la produzione di energia – una torre di raffreddamento, una ciminiera e un altro edificio –, demoliti dal soggetto passivo tra gennaio e febbraio 2010. La demolizione si rendeva necessaria per attuare un piano di ricostruzione e modernizzazione di una centrale termoelettrica presente sull'area. I rottami di ferro recuperati in sede di demolizione venivano venduti in regime di IVA.

16. Prima del conferimento in natura, i suddetti fabbricati appartenevano alla Finans inzhenering AD (in prosieguo: la «Finans inzhenering»). Questa aveva acquistato i fabbricati nell'aprile 2008 dal comune di Haskovo e, in tale occasione, si era avvalsa del diritto alla detrazione dell'IVA. La detrazione IVA spettante in relazione ai fabbricati poi demoliti ammontava a circa 1,5 milioni di leva (in prosieguo: «BGN»), una cifra pari a circa 767 000 euro.

17. L'amministrazione fiscale bulgara ritiene che detta detrazione debba essere parzialmente rettificata a norma dell'articolo 79, paragrafi 3 e 6, della legge bulgara sull'IVA, in considerazione dell'intervenuta demolizione dei fabbricati. Essa ha emesso un avviso di accertamento fiscale con il quale ha quantificato, per i mesi di gennaio e febbraio 2010, in circa BGN 1,3 milioni il debito IVA del soggetto passivo quale avente causa della Finans inzhenering.

18. Il giudice del rinvio è chiamato a decidere sul ricorso proposto dal soggetto passivo avverso detto provvedimento. Ai fini della decisione, esso reputa necessario che la Corte si pronunci sulle seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Come debba essere interpretata la nozione di "distruzione" di beni ai sensi dell'articolo 185, paragrafo 2, della direttiva 2006/112, 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 2006/112.

3) Se l'articolo 185, paragrafo 2, della direttiva 2006/112 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 2006/112 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, della legge bulgara sull'IVA, 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 2006/112 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».

IV – Analisi giuridica

19. Le questioni pregiudiziali vengono sottoposte sulla base del fatto che, a norma dell'articolo 10, paragrafi 1, punto 3, e 2, della legge bulgara in materia di IVA, il soggetto passivo, nei cui confronti è stata effettuata la rettifica della detrazione, è subentrato nei diritti della Finans inzhenering, la quale si è originariamente avvalsa del diritto a detrazione. Fonderò la mia analisi delle questioni pregiudiziali su questa situazione di diritto.

20. Ritengo tuttavia necessario osservare che l'articolo 19 della direttiva IVA autorizza gli Stati membri ad adottare una simile disciplina della successione giuridica solo qualora venga trasferita un'universalità totale o parziale di beni. Pronunciandosi sull'antecedente normativo, vale a dire l'articolo 5, paragrafo 8, della sesta direttiva IVA [4], la Corte ha dichiarato che tale disposizione comprende soltanto il trasferimento di un'azienda o di una parte autonoma di un'impresa che costituiscono un'impresa o una parte di impresa idonea a svolgere un'attività economica autonoma, ma *non* invece la mera cessione di beni [5]. Dall'ordinanza di rinvio non è possibile evincere se dette condizioni siano soddisfatte nel procedimento principale. Pertanto, se del caso, il giudice del rinvio dovrà verificare se nel procedimento principale possano trovare applicazione l'articolo 10, paragrafi 1, punto 3, e 2, della legge bulgara sull'IVA, in conformità dell'articolo 19 della direttiva IVA.

21. Ai fini dell'interpretazione dell'articolo 185 della direttiva IVA, il giudice del rinvio ha sottoposto cinque questioni pregiudiziali che ritengo utile esaminare in prosieguo secondo un diverso ordine, corrispondente alla struttura di detta norma. Nell'interpretare la direttiva IVA farò riferimento, inoltre, alla giurisprudenza della Corte sulla sesta direttiva che, di fatto, è stata soltanto riformulata attraverso la direttiva IVA attualmente in vigore.

4 — Sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, 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).

5 — V. sentenze del 27 novembre 2003, Zita Modes (C-497/01, Racc. pag. I-14393, punto 40); del 29 ottobre 2009, SKF (C-29/08, Racc. pag. I-10413, punto 37), e del 10 novembre 2011, Schriever (C-444/10, Racc. pag. I-11071, punto 24).

A – *Sulla seconda questione: applicazione del meccanismo di rettifica*

22. In linea con la struttura dell'articolo 185 della direttiva IVA, occorre innanzitutto rispondere alla seconda questione, che si riferisce al primo paragrafo della norma e, quindi, all'applicabilità, in linea di principio, del meccanismo di rettifica. Con tale questione il giudice del rinvio desidera essenzialmente sapere se la distruzione, debitamente dimostrata, di beni economici al solo scopo di crearne di nuovi, più moderni, che perseguono il medesimo obiettivo, rappresenti in sostanza un'ipotesi di rettifica della detrazione.

1. Disciplina speciale per i beni di investimento

23. Per rispondere a tale questione occorre innanzitutto osservare che, per la rettifica della detrazione nel caso di beni d'investimento, esiste una disciplina speciale [6] contenuta agli articoli 187-191 della direttiva IVA. Ai fini di tali disposizioni, per beni d'investimento si intendono beni utilizzati per un periodo prolungato e i cui costi d'acquisto sono soggetti ad ammortamento [7]. Poiché i fabbricati costituiscono il classico esempio di tali beni di investimento, le norme speciali citate trovano applicazione nel caso di specie.

24. Per quanto riguarda i beni di investimento, l'articolo 187, paragrafo 2, primo comma, della direttiva IVA prevede una rettifica annuale della detrazione. Il secondo comma della norma subordina detta rettifica a «variazioni del diritto a detrazione che hanno avuto luogo negli anni successivi rispetto all'anno in cui i beni sono stati acquistati (…)». Ne consegue che per ogni anno in corso nel periodo che funge da base al calcolo delle rettifiche occorre determinare ex novo il diritto a detrazione dell'IVA. Se tale diritto in relazione ad un anno non sussiste, a norma dell'articolo 187, paragrafo 2, primo comma, della direttiva IVA occorre rettificare e rimborsare un quinto dell'IVA detratta nell'anno di acquisto. Fino alla fine del periodo che funge da base al calcolo delle rettifiche, questa verifica viene ripetuta con cadenza annuale.

25. Questa reiterata valutazione del diritto alla detrazione, che l'articolo 187, paragrafo 2, della direttiva IVA prevede per i beni d'investimento nel periodo di rettifica, risponde alle condizioni previste nelle fattispecie di rettifica di cui all'articolo 185, paragrafo 1, e all'articolo 184 della direttiva. In entrambi i casi, per l'applicazione del meccanismo di rettifica occorre anche effettuare una successiva variazione della detrazione inizialmente accordata o, più esattamente, degli elementi rilevanti per la determinazione della detrazione. A tal fine, il diritto alla detrazione deve sempre essere successivamente rideterminato. Si può quindi omettere di analizzare se l'articolo 187 disponga in modo autonomo l'applicazione del meccanismo di rettifica per i beni d'investimento o se, a sua volta, presupponga l'applicazione delle fattispecie di cui all'articolo 185, paragrafo 1, o dell'articolo 184 della direttiva IVA. In ogni caso, il meccanismo di rettifica può essenzialmente trovare applicazione riguardo ai beni d'investimento a condizione che si sia verificata una successiva variazione del diritto alla detrazione.

26. È vero che l'articolo 187, paragrafo 2, secondo comma, della direttiva IVA – così come l'articolo 185, paragrafo 1, o l'articolo 184 della direttiva – non prevede espressamente come vada determinato il successivo diritto alla detrazione per ogni anno in corso nel periodo che funge da base al calcolo delle rettifiche. Il capo 1 del titolo X della direttiva IVA disciplina, agli articoli 167 e segg., soltanto l'origine del diritto a detrazione, vale a dire il diritto nell'anno in cui il bene di investimento è stato acquistato. Ritengo tuttavia che dette disposizioni vadano applicate per analogia al fine di determinare il diritto a detrazione per ogni anno in corso.

6 — V. sentenza del 15 dicembre 2005, Centralan Property (C-63/04, Racc. pag. I-11087, punto 55).

7 — V. sentenza Centralan Property (cit. alla nota 6, punto 55).

27. Nel quadro di questa applicazione analogica, l'esame del diritto alla detrazione viene effettuato secondo modalità in parte diverse. L'articolo 168 della direttiva IVA subordina l'insorgenza di questo diritto alla condizione che il bene acquistato venga impiegato ai fini di operazioni soggette ad imposta. Di regola, però, all'atto dell'insorgenza del diritto non è possibile accertare se un bene d'investimento venga *effettivamente* impiegato per tali fini. In base agli articoli 167 e 63 della direttiva IVA, infatti, in linea di principio il diritto alla detrazione viene ad esistenza già con la cessione del bene al soggetto passivo [8]. L'effettivo utilizzo per operazioni soggette ad imposta si verifica necessariamente solo in un momento successivo. Pertanto, ai fini dell'insorgenza del diritto alla detrazione dell'IVA rileva in sostanza solo *l'intenzione* di farne un tale utilizzo, confermata da elementi obiettivi [9].

28. Ai fini della rettifica della detrazione può invece essere preso in considerazione a posteriori *l'effettivo* utilizzo di un bene. Sulla base di tale valutazione a posteriori occorre determinare il diritto a detrazione dell'IVA riguardo ad ogni anno in corso del periodo che funge da base al calcolo delle rettifiche. Questo modus operandi corrisponde all'obiettivo della rettifica della detrazione. In particolare, nel caso di beni d'investimento acquistati dal soggetto passivo, occorre infatti garantire che la detrazione rifletta l'utilizzo duraturo del bene d'investimento ai fini delle operazioni soggette ad imposta [10].

2. Variazione del diritto alla detrazione per gennaio e febbraio 2010

29. Nel caso di specie una rettifica ai sensi dell'articolo 187, paragrafo 2, della direttiva IVA, deve essere operata soltanto se la demolizione dei fabbricati ha comportato una variazione del diritto alla detrazione per i mesi di gennaio e febbraio 2010. Così sarebbe se, a norma dell'articolo 168, lettera a), della direttiva IVA, in tal modo i fabbricati, a gennaio e febbraio 2010, non fossero stati più impiegati ai fini di operazioni soggette ad imposta.

a) Il criterio del nesso diretto ed immediato

30. Non è la prima volta che la Corte si trova a valutare quando, ai sensi della disposizione succitata, si possa ravvisare un impiego ai fini di operazioni soggette ad imposta. Secondo giurisprudenza costante, la Corte esige che, in linea di principio, sussista un nesso diretto e immediato tra una specifica operazione a monte e una o più operazioni a valle, che conferiscono un diritto a detrazione [11].

31. In base alla costante giurisprudenza sinora elaborata, questo requisito opera in relazione sia ai beni sia ai servizi che il soggetto passivo ha acquistato come operazioni a monte [12]. La Corte ha da ultimo stabilito, nella sentenza EON ASET MENIDJMUNT, che il criterio inerente all'uso di un'operazione a monte si differenzia a seconda che si tratti dell'acquisto di un servizio o di un bene di investimento, e che un nesso diretto e immediato con operazioni a valle è necessario soltanto nel caso di acquisto di un servizio [13]. A mio avviso, ciò non comporta tuttavia una presa di distanza dalla giurisprudenza precedente in materia di acquisto di beni. La differenziazione operata dalla Corte nella causa citata si

8 — V. sentenza del 22 marzo 2012, Klub (C-153/11, punto 36).

9 — V. le mie conclusioni del 1º marzo 2012 nella causa X (C-334/10, paragrafo 81).

10 — V. sentenza Centralan Property (cit. alla nota 6, punto 77).

11 — V. sentenze del 6 aprile 1995, BLP Group (C-4/94, Racc. pag. I-983, punto 19); dell'8 giugno 2000, Midland Bank (C-98/98, Racc. pag. I-4177, punto 24); del 22 febbraio 2001, Abbey National (C-408/98, Racc. pag. I-1361, punto 26); del 27 settembre 2001, Cibo Participations (C-16/00, Racc. pag. I-6663, punto. 29); del 3 marzo 2005, Fini H (C-32/03, Racc. pag. I-1599, punto 26); del 21 febbraio 2006, Halifax e a. (C-255/02, Racc. pag. I-1609, punto 79); dell'8 febbraio 2007, Investrand (C-435/05, Racc. pag. I-1315, punto 23), e SKF (cit. alla nota 5, punto 57).

12 — V., in particolare, sentenze Midland Bank (cit. alla nota 11, punto 20), e SKF (cit. alla nota 5, punto 57).

13 — V. sentenza del 16 febbraio 2012, EON ASET MENIDJMUNT (C-118/11, punti 45 e 46).

riferisce chiaramente all'ipotesi di prestazioni che, fin dall'inizio, sono state destinate in parte a fini privati e in parte a fini professionali. In tale contesto sussistono, in base alla giurisprudenza della Corte, particolarità che potrebbero dare adito a una tale differenziazione [14], ma che non rilevano nel caso di specie.

32. Il nesso diretto ed immediato richiesto dalla Corte presuppone inoltre, per giurisprudenza costante, che le spese compiute per le operazioni a monte facciano parte degli elementi costitutivi del prezzo delle operazioni a valle soggette a IVA; questo significa che devono rientrare nel loro prezzo [15]. La Corte ha altresì chiarito che vi rientrano anche operazioni a monte riconducibili a spese generali del soggetto passivo. Riguardo a tali operazioni, il nesso richiesto non intercorre con determinate operazioni a valle, bensì con il complesso dell'attività economica del soggetto passivo, vale a dire con l'insieme delle sue operazioni a valle [16].

33. Anche le condizioni poste dalla Corte per la nascita del diritto alla detrazione devono essere in un certo modo adattate nel quadro della rettifica della detrazione. Come osservato [17], per gli anni del periodo che funge da base al calcolo delle rettifiche, il diritto alla detrazione deve essere accertato, di regola, a norma dell'articolo 187, paragrafo 2, secondo comma, della direttiva IVA, sulla base *dell'effettivo* utilizzo di un bene d'investimento. Il nesso richiesto dalla Corte deve esistere in questo caso tra l'utilizzo effettivo del bene di investimento e le operazioni a valle soggette ad imposta. Il nesso con l'operazione a monte, vale a dire l'acquisto del bene di investimento, rileva infatti solo ai fini dell'origine del diritto alla detrazione, dato che, in quel momento, non vi è ancora un impiego effettivo.

34. È evidente che queste prescrizioni astratte della Corte non sono di facile applicazione nel singolo caso. Fin dal primo momento la Corte stessa ha osservato come la varietà delle attività economiche non permetta di descrivere in modo più preciso, in termini astratti, il nesso tra operazioni a monte e operazioni a valle, necessario ai fini della detrazione. Ne consegue che, in linea di principio, spetta al giudice nazionale applicare il criterio del nesso immediato e diretto ai fatti oggetto di ciascun giudizio di cui esso è investito [18].

b) Applicazione nel caso di specie

35. Ritengo tuttavia di poter stabilire che in un caso come quello in parola esiste un nesso diretto e immediato tra l'utilizzo dei fabbricati nei mesi di gennaio e febbraio 2010 e le operazioni a valle soggette ad imposta.

36. Ciò consegue, da un lato, già dal fatto stesso che i rottami di ferro recuperati in sede di demolizione dei fabbricati sono stati venduti in regime di IVA. Un nesso diretto ed immediato non dovrebbe pertanto essere difficile da ravvisare. Inoltre, le spese sostenute per l'acquisto dei fabbricati, che contenevano il ferro, sono indubbiamente componenti costitutive del prezzo di vendita. Ai fini di tale conclusione non rileva il fatto che il prezzo di acquisto dei fabbricati demoliti, vale a dire il valore ad essi riconosciuto in sede di conferimento in natura, superi evidentemente di molto i ricavi conseguiti con la vendita dei rottami di ferro. Il diritto alla detrazione dell'IVA non dipende, infatti, dal risultato economico del soggetto passivo.

14 — V. sentenza EON ASET MENIDJMUNT (cit. alla nota 13, punti 53 e segg.) e le mie conclusioni nella causa X (cit. alla nota 9, paragrafi 23 e segg.).

15 — V. sentenze Midland Bank (cit. alla nota 11, punto 30); Abbey National (cit. alla nota 11, punto 28); Cibo Participations (cit. alla nota 11, punto 31); Investrand (cit. alla nota 11, punto 23); SKF (cit. alla nota 5, punti 57 e 60), e EON ASET MENIDJMUNT (cit. alla nota 13, punto 48).

16 — V. sentenze Midland Bank (cit. alla nota 11, punto 31); Abbey National (cit. alla nota 11, punto 35); Cibo Participations (cit. alla nota 11, punto 33); Investrand (cit. alla nota 11, punto 24); SKF (cit. alla nota 5, punto 58), e EON ASET MENIDJMUNT (cit. alla nota 13, punto 47).

17 — V. supra, paragrafi 27 e seg.

18 — V. sentenze Midland Bank (cit. alla nota 11, punto 25), e SKF (cit. alla nota 5, punto 63).

37. Non osta neppure il fatto che gli edifici con la demolizione siano stati «distrutti», secondo l'espressione utilizzata dal giudice del rinvio. La demolizione di un fabbricato e lo sfruttamento commerciale delle componenti in tal modo ottenute costituisce in un certo senso l'utilizzo di un bene nel quadro del processo di produzione del soggetto passivo. Come osservato anche dalla Commissione, un simile utilizzo di un bene costituisce una forma oltremodo comune di utilizzo ai sensi dell'articolo 168, lettera a), della direttiva IVA. Così, in relazione alla rettifica della detrazione, la Corte ha deciso che non sussiste alcuna modifica degli elementi ai sensi dell'attuale articolo 185, paragrafo 1, della direttiva IVA, quando i beni o i servizi siano stati interamente consumati nell'ambito dell'attività professionale [19].

38. Un nesso diretto e immediato può sussistere inoltre anche tra la demolizione dei fabbricati nel gennaio e nel febbraio 2010 e le prestazioni energetiche fatturate successivamente. Tale considerazione è tanto più valida alla luce del fatto che i fabbricati demoliti sono stati chiaramente acquisiti insieme a un terreno e ad altri fabbricati. Indubbiamente, l'acquisto congiunto di detti immobili rappresenta a sua volta una componente costitutiva del prezzo dell'energia che verrà prodotta in futuro su tale area. Concordo pertanto con la Commissione nel ritenere che, in ogni caso, la demolizione di alcuni dei fabbricati non ha nessuna rilevanza al riguardo, se – come nel caso di specie – rientra tra gli interventi di modernizzazione dell'impianto. In definitiva, l'acquisto e la demolizione dei fabbricati servono a produrre prestazioni energetiche che costituiscono operazioni a valle soggette a imposta.

39. Non è neppure necessario che la centrale termoelettrica venga ricostruita con successo e che venga effettivamente prodotta energia elettrica. Secondo la giurisprudenza, infatti, un diritto alla detrazione sussiste, in linea di principio, anche nella fase di costituzione di un'attività economica che non pervenga mai allo stadio in cui vengono poste in essere operazioni soggette ad imposta. La detrazione di cui si è beneficiato in relazione agli atti preparatori rimane acquisita anche se l'attività economica prevista non ha comportato operazioni soggette ad imposta [20].

40. Nel caso di specie un diritto alla detrazione dell'IVA potrebbe sussistere anche in relazione ai fabbricati demoliti tra gennaio e febbraio 2010, con l'effetto che il meccanismo di rettifica non troverebbe, a priori, applicazione. Mi permetto di osservare che in questo caso – applicando in via analogica l'articolo 188, paragrafo 1, della direttiva IVA – una rettifica della detrazione potrebbe essere esclusa anche per la parte rimanente del periodo che funge da base al calcolo delle rettifiche.

3. Distruzione ai sensi dell'articolo 185, paragrafo 2, primo comma, della direttiva IVA

41. Questo risultato non viene messo in discussione dal fatto che l'articolo 185, paragrafo 2, primo comma, della direttiva IVA stabilisce che «in caso di distruzione (…) debitamente provat[a] o giustificat[a]» una rettifica della detrazione ai sensi del paragrafo 1 della norma non si verifica. Da questa norma si potrebbe infatti desumere che, in caso di distruzione di un bene, in linea di principio debba aver luogo una rettifica ai sensi dell'articolo 185, paragrafo 1, della direttiva IVA, in quanto, diversamente, non si sarebbe reso necessario prevedere al paragrafo 2, primo comma, un'eccezione per questa specifica ipotesi.

42. Non occorre innanzitutto esaminare se l'articolo 185 della direttiva IVA trovi applicazione riguardo a beni che costituiscono un bene d'investimento. Potrebbero sussistere dubbi al riguardo, dato che per i beni d'investimento esistono norme speciali contenute agli articoli 187-191 della direttiva IVA, che pongono condizioni specifiche per una rettifica, e gli articoli 186 e 189 contengono ciascuno un'autorizzazione di volta in volta diversa e di portata differente quanto alla configurazione delle modalità di applicazione, rispettivamente, degli articoli 184 e 185, nonché degli articoli 187 e 188, della direttiva IVA.

19 — V. sentenza del 17 maggio 2001, Fischer e Brandenstein (C-322/99 e C-323/99, Racc. pag. I-4049, punto 91).

20 — V. sentenze del 29 febbraio 1996, INZO (C-110/94, Racc. pag. I-857, punto 20), e Fini H (cit. alla nota 11, punto 22).

43. In ogni caso, la nozione di distruzione di cui all'articolo 185, paragrafo 2, primo comma, della direttiva IVA si può interpretare nel senso che essa indica unicamente la distruzione di beni che non avviene ai fini delle operazioni imponibili di un soggetto passivo. Anche a mio avviso, se un bene viene distrutto per caso o per finalità private del soggetto passivo, in linea di principio il meccanismo di rettifica di cui all'articolo 185 della direttiva IVA trova applicazione.

4. Abuso

44. Da ultimo, vorrei analizzare ancora l'ipotesi di un abuso che nel caso di specie viene paventata, quantomeno implicitamente, dal governo e dall'amministrazione delle finanze bulgari. È vero che la lotta contro la frode, l'evasione fiscale e gli eventuali abusi costituisce un obiettivo riconosciuto e incoraggiato dal diritto dell'Unione in materia di IVA [21]. Secondo la giurisprudenza della Corte, l'amministrazione finanziaria può chiedere, con effetto retroattivo, il rimborso delle somme per cui è stata fatta valere la detrazione, quando il soggetto passivo abbia finto di voler svolgere un'attività economica specifica [22]. Il diritto alla detrazione dell'IVA può inoltre essere negato ad un soggetto passivo quando le operazioni che motivano detto diritto rappresentano un comportamento abusivo. Questo presuppone, in particolare, che l'applicazione della normativa in materia di IVA procuri un vantaggio fiscale la cui concessione sia contraria all'obiettivo perseguito da queste stesse disposizioni [23].

45. Tuttavia, nel caso di specie, la Corte non dispone di elementi che giustifichino l'addebito di un abuso dal punto di vista dell'IVA. Nel quadro della sua attività economica, il soggetto passivo ha adottato alcune decisioni di investimento il cui significato non deve, in linea di principio, essere oggetto di indagine in base alla normativa IVA. Il mantenimento della detrazione per l'acquisto dei fabbricati poi demoliti corrisponde in tale contesto alla giurisprudenza costante secondo cui un soggetto passivo, grazie al sistema delle detrazioni previsto dalla direttiva IVA, dovrebbe essere interamente esonerato dall'IVA dovuta o assolta nell'ambito delle sue attività economiche [24].

46. Il mantenimento della detrazione si pone, nel caso di specie, in linea con gli obiettivi del meccanismo di rettifica. Da un lato, questo mira a evitare di procurare un vantaggio economico ingiustificato al soggetto passivo rispetto a un consumatore finale [25]. Un siffatto vantaggio non è ravvisabile nel caso di specie, dal momento che il soggetto passivo non può utilizzare i fabbricati, dopo la loro demolizione, per scopi privati. Dall'altro, il meccanismo di rettifica è volto a garantire una corrispondenza tra la detrazione dell'imposta a monte e la riscossione dell'imposta a valle [26]. Tale corrispondenza è stata da me illustrata in precedenza [27].

47. Un'altra questione è se il valore di riferimento dei fabbricati in sede di conferimento in natura fosse corretto. Ci si può chiedere se possano essere iscritti a bilancio con un valore di BGN 8,9 milioni fabbricati che poco tempo dopo vengono demoliti con conseguente necessità di procedere alla svalutazione. In questo caso, però, si tratta di un problema che rileva unicamente ai fini dell'imposta sui redditi.

21 — V. sentenza del 27 ottobre 2011, Tanoarch (C-504/10, Racc. pag. I-10853, punto 50), e la giurisprudenza ivi citata.

22 — V. sentenza Klub (cit. alla nota 8, punto 48) e la giurisprudenza ivi citata.

23 — V., in particolare, sentenze Halifax e a. (cit. alla nota 11, punto 74), e Tanoarch (cit. alla nota 21, punto 52).

24 — V., in particolare, sentenze del 14 febbraio 1985, Rompelman (268/83, Racc. pag. 655, punto 19), e Klub (cit. alla nota 8, punto 35).

25 — Sentenza del 14 settembre 2006, Wollny (C-72/05, Racc. pag. I-8297, punto 35).

26 — Sentenza Wollny (cit. alla nota 25, punto 36).

27 — V. supra, paragrafi 35 e segg.

48. Dal punto di vista dell'IVA, invece, tale questione è irrilevante. Secondo giurisprudenza costante, infatti, nel determinare la base imponibile, e quindi anche l'entità della detrazione dell'IVA a monte, è determinante il corrispettivo realmente ricevuto, non già un valore stimato secondo criteri obiettivi [28]. Anche qualora il soggetto passivo abbia pagato un prezzo oggettivamente troppo alto per l'acquisto di un bene, l'entità della detrazione accordatagli non viene ad esserne influenzata.

5. Conclusione parziale

49. Occorre rispondere alla seconda questione pregiudiziale sottoposta dal giudice del rinvio dichiarando che, a norma dell'articolo 187, paragrafo 2, della direttiva IVA, una distruzione di beni d'investimento con l'obiettivo di realizzare nuovi e più moderni beni aventi la medesima finalità non comporta la rettifica della detrazione, se la distruzione costituisce un impiego ai fini di operazioni soggette ad imposta ai sensi dell'articolo 168 della direttiva.

B – *Sulla quarta questione pregiudiziale: compatibilità della normativa nazionale*

50. Con la quarta questione pregiudiziale il giudice del rinvio desidera sapere se l'articolo 185 della direttiva IVA osti ad una normativa nazionale che prevede l'effettuazione di una rettifica della detrazione operata, nei casi di distruzione di beni per il cui acquisto è stato corrisposto il pagamento integrale dell'importo di base e dell'imposta calcolata, e che fa dipendere l'omissione della rettifica della detrazione da un presupposto diverso dal pagamento.

51. Dalla mia risposta alla seconda questione pregiudiziale si evince che la distruzione di un bene di investimento a norma dell'articolo 187, paragrafo 2, della direttiva IVA non comporta l'applicazione del meccanismo di rettifica, se la distruzione costituisce un impiego ai fini di operazioni soggette ad imposta ai sensi dell'articolo 168 della direttiva. Occorre quindi rispondere alla quarta questione del giudice del rinvio dichiarando che una normativa nazionale che, nei casi di distruzione dei beni d'investimento, prevede una rettifica della detrazione indipendentemente dal fatto che essa avvenga ai fini di operazioni soggette ad imposta, non è compatibile con l'articolo 187, paragrafo 2, e con l'articolo 168 della direttiva IVA.

C – *Sulle rimanenti questioni pregiudiziali*

52. Alla luce della risposta da me proposta alle questioni seconda e quarta sottoposte dal giudice del rinvio, non è più necessario rispondere alle residue questioni pregiudiziali. La prima, la terza e la quinta questione pregiudiziale si riferiscono all'interpretazione dell'articolo 185, paragrafo 2, della direttiva IVA, che disciplina le eccezioni all'obbligo di rettifica. La risposta a tali questioni rileva nell'ambito del procedimento principale evidentemente solo qualora il meccanismo di rettifica trovi, in linea di principio, applicazione. Come ho già illustrato [29], ritengo che questo caso non si verifichi.

28 — V., in particolare, sentenze del 5 febbraio 1981, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats (154/80, Racc. pag. 445, punto 13), e del 26 gennaio 2012, Kraft Foods Polska (C-588/10, punto 27).

29 — V. supra, paragrafi 22 e segg.

V – Conclusione

53. Sulla base di quanto precede, propongo di rispondere alle questioni pregiudiziali poste dall'Administrativen Sad Varna nei seguenti termini:

1) l'articolo 187, paragrafo 2, della direttiva IVA deve essere interpretato nel senso che una distruzione di beni d'investimento con l'obiettivo di realizzare nuovi e più moderni beni aventi la medesima finalità non comporta la rettifica della detrazione, se la distruzione costituisce un impiego ai fini di operazioni soggette ad imposta ai sensi dell'articolo 168 della direttiva;

2) una normativa nazionale che, nei casi di distruzione dei beni d'investimento, prevede una rettifica della detrazione indipendentemente dal fatto che essa avvenga ai fini di operazioni soggette ad imposta, non è compatibile con l'articolo 187, paragrafo 2, e con l'articolo 168 della direttiva IVA.