

SENTENZA DELLA CORTE (Decima Sezione)

6 ottobre 2022 (*)

«Rinvio pregiudiziale – Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (IVA) – Direttiva 2006/112/CE – Detrazioni dell'IVA assolta a monte – Beni e servizi utilizzati dal soggetto passivo per la creazione di beni d'investimento – Articoli da 184 a 187 – Rettifica delle detrazioni – Obbligo di rettificare le detrazioni dell'IVA in caso di messa in liquidazione di tale soggetto passivo e di cancellazione di quest'ultimo dal registro dei soggetti passivi IVA»

Nella causa C-293/21,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal Lietuvos vyriausioji administracinis teismas (Corte amministrativa suprema di Lituania), con decisione del 28 aprile 2021, pervenuta in cancelleria il 7 maggio 2021, nel procedimento

UAB «Vittamed technologijos», in liquidazione,

contro

Valstybinė mokesčių inspekcija,

con l'intervento di:

Kauno apskrities valstybinė mokesčių inspekcija,

LA CORTE (Decima Sezione),

composta da I. Jarukaitis, presidente di sezione, D. Gratsias e Z. Csehi (relatore), giudici,

avvocato generale: T. Čapeta,

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

- per il governo lituano, da K. Dieninis e V. Kazlauskaitė-Švenčionienė, in qualità di agenti;
- per la Commissione europea, da J. Jokubauskaitė e L. Lozano Palacios, in qualità di agenti,

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

ha pronunciato la seguente

Sentenza

- 1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione degli articoli da 184 a 187 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU 2006, L 347, pag. 1; in prosieguo: la «direttiva IVA»).
- 2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra la UAB «Vittamed technologijos», in liquidazione (in prosieguo: la «Vittamed»), e la Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (ispettorato tributario nazionale presso il Ministero delle Finanze della Repubblica di Lituania), in relazione all'obbligo di rettificare la detrazione dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) a titolo di beni e servizi per i quali era stato esercitato il diritto a detrazione e che erano stati acquistati al fine di creare beni d'investimento che alla fine non sono stati utilizzati, né lo saranno mai, per la prevista attività economica soggetta ad imposta, a causa della decisione di mettere in liquidazione il soggetto passivo e della cancellazione di quest'ultimo dal registro dei soggetti passivi IVA.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

3 L'articolo 167 della direttiva IVA è così formulato:

«Il diritto a detrazione sorge quando l'imposta detraibile diventa esigibile.

4 L'articolo 168, lettera a), di tale direttiva prevede 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 Il capo 5 del titolo X di detta direttiva, intitolato «Rettifica delle detrazioni», contiene, in particolare, gli articoli 184, 185 e 187.

6 L'articolo 184 della medesima direttiva così prevede:

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

7 L'articolo 185 della direttiva IVA dispone quanto 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 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 L'articolo 186 di tale direttiva enuncia quanto segue:

«Gli Stati membri determinano le modalità di applicazione degli articoli 184 e 185».

9 L'articolo 187 di detta direttiva così recita:

«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.

Tuttavia, gli Stati membri possono basare la rettifica su un periodo di cinque anni interi a decorrere dalla prima utilizzazione dei beni.

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

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, fabbricati o eventualmente utilizzati per la prima volta».

Diritto lituano

- 10 L'articolo 58, paragrafo 1, punto 1, della Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (legge della Repubblica di Lituania relativa all'imposta sul valore aggiunto), del 5 marzo 2002 (Žin., 2002, n. 35-1271), nella versione applicabile al procedimento principale (in prosieguo: la «legge sull'IVA»), così dispone:

«Un soggetto passivo IVA ha il diritto di detrarre l'IVA assolta a monte e/o all'importazione su beni e/o servizi, a condizione che tali beni e/o servizi siano destinati ad essere impiegati nell'ambito delle seguenti attività del soggetto passivo IVA:

(...) cessioni dei beni e/o prestazioni dei servizi sulle quali l'IVA è imponibile (...).

- 11 L'articolo 66, paragrafo 2, della legge sull'IVA prevede quanto segue:

«Qualora i beni e/o i servizi per i quali l'IVA (e, nell'ipotesi in cui tali beni e/o servizi siano creati dalla persona stessa, l'IVA applicata su quelli utilizzati per tale creazione) assolta a monte e/o l'IVA all'importazione è stata totalmente o parzialmente detratta, siano utilizzati per un'attività diversa da quella di cui all'articolo 58, paragrafo 1, della presente legge o siano smarriti, si deve procedere alla rettifica delle detrazioni dell'IVA, nella dichiarazione IVA corrispondente al periodo d'imposta nel corso del quale le circostanze sopra menzionate sono divenute note, aumentando l'importo dell'IVA da versare all'Erario o riducendo di conseguenza l'importo dell'IVA rimborsabile dall'Erario (...).

- 12 L'articolo 69, paragrafo 1, della legge sull'IVA così dispone:

«Quando una persona viene cancellata dal registro dei soggetti passivi IVA o quando un soggetto passivo IVA è oggetto di liquidazione, le detrazioni IVA devono essere rettificate, secondo la procedura stabilita agli articoli 66 e 67 della presente legge, nella dichiarazione IVA della persona che viene cancellata dal tale registro o che è in liquidazione, e l'IVA assolta a monte e/o all'importazione detratta sui beni e/o i servizi, compresi i beni d'investimento, che non saranno più utilizzati nell'ambito delle attività di cui all'articolo 58, paragrafo 1, della presente legge, sarà restituita all'Erario».

Procedimento principale e questione pregiudiziale

- 13 La Vittamed è una società con sede in Lituania la cui attività consisteva nello svolgimento di ricerche in scienze tecniche e nelle loro applicazioni pratiche.
- 14 A partire dal 1° marzo 2012, tale società non ha effettuato alcuna cessione di beni o prestazione di servizi soggetta a IVA.
- 15 Nel 2012 e nel 2013 la Vittamed ha acquistato, in particolare, beni e servizi nell'ambito della realizzazione di un progetto internazionale finanziato dall'Unione europea, il cui obiettivo era la creazione di un prototipo di apparecchio medico di diagnosi e di monitoraggio nonché la successiva commercializzazione di quest'ultimo sul mercato. Nei suoi confronti sono state quindi emesse otto fatture. Essa ha detratto EUR 87 987 di IVA assolta a monte relativa alla cessione di tali beni e a dette prestazioni di servizi. Il progetto in questione è stato completato il 31 dicembre 2013.
- 16 La Vittamed ha utilizzato detti beni e servizi creando beni d'investimento intangibili (licenze) e tangibili (prototipi di apparecchi). Essa intendeva utilizzare tali beni d'investimento nell'ambito della sua attività futura soggetta ad imposta.
- 17 Una volta terminato tale progetto, la Vittamed ha conosciuto esercizi in perdita, nel 2014 e nel 2015, e le perdite precedenti registrate da tale società sono continuamente aumentate. Tenuto conto di tali esercizi deficitari nonché dell'assenza di ordinativi e di potenziali introiti, si è deciso di non proseguire più le attività di detta società. Per tale motivo, l'unico azionista della Vittamed ha deciso, nell'agosto 2015, di mettere in liquidazione la stessa società, dopo aver constatato che le attività scientifiche innovative di quest'ultima non sarebbero state redditizie.
- 18 Il 10 settembre 2015 la Vittamed ha acquisito lo status giuridico di «persona giuridica in liquidazione».
- 19 Il successivo 23 settembre la Vittamed ha inoltrato una domanda di cancellazione dal registro dei soggetti passivi IVA e ha presentato una dichiarazione IVA che una persona cancellata dal registro dei soggetti passivi IVA è tenuta a fare, per quanto riguarda l'ultimo periodo d'imposta, che andava dal 1° settembre al 23 settembre 2015. In tale dichiarazione IVA, la Vittamed non ha rettificato la detrazione IVA in relazione al saldo di tutti i beni o servizi rimasti invenduti.
- 20 Lo stesso giorno, la Vittamed è stata cancellata dal registro dei soggetti passivi IVA.

- 21 In forza di un mandato ispettivo del 28 dicembre 2017, la Vittamed è stata sottoposta a una verifica fiscale da parte della Kauno apskrities valstybinė mokesčių inspekcija (ispettorato tributario nazionale del distretto di Kaunas, Lituania).
- 22 Con decisione del 24 gennaio 2019, l'ispettorato tributario nazionale del distretto di Kaunas ha constatato, in sostanza, che, quando è stata adottata la decisione di messa in liquidazione della Vittamed, spettava a quest'ultima rettificare le detrazioni dell'IVA assolta a monte e restituire all'Erario l'IVA relativa ai beni o ai servizi acquistati che non sarebbero stati utilizzati per attività soggette all'IVA. Di conseguenza, esso ha imposto alla Vittamed il pagamento di un supplemento di IVA di EUR 87 987, maggiorato di un importo di EUR 30 427 a titolo di interessi di mora, nonché di un'ammenda di importo pari a EUR 8 798, corrispondente al 10% dell'IVA dovuta.
- 23 La Vittamed ha contestato tale decisione dinanzi all'ispettorato tributario nazionale presso il Ministero delle Finanze della Repubblica di Lituania, per il motivo che, secondo la giurisprudenza della Corte, quando sono sostenute spese nell'ambito della preparazione di un'attività economica, la detrazione dell'IVA assolta a monte può essere richiesta anche qualora tale attività economica non sia proseguita e le operazioni imponibili previste alla fine non abbiano avuto luogo.
- 24 Con la decisione del 19 aprile 2019, l'ispettorato tributario nazionale presso il Ministero delle Finanze della Repubblica di Lituania ha confermato la decisione dell'ispettorato tributario nazionale del distretto di Kaunas.
- 25 La Vittamed ha presentato un reclamo dinanzi alla Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (commissione per il contenzioso tributario presso il governo della Repubblica di Lituania). Con decisione del 20 giugno 2019, quest'ultima ha respinto tale reclamo in quanto infondato.
- 26 La Vittamed ha proposto ricorso avverso tale decisione dinanzi al Vilniaus apygardos administracinis teismas (Tribunale amministrativo regionale di Vilnius, Lituania), il quale è stato respinto con sentenza del 10 ottobre 2019.
- 27 La Vittamed ha impugnato tale sentenza dinanzi al Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Corte amministrativa suprema della Lituania), giudice del rinvio.
- 28 Il giudice del rinvio esprime i propri dubbi riguardo all'esistenza di un obbligo di rettificare le detrazioni dell'IVA nella controversia principale, nonostante il fatto che l'azionista unico del soggetto passivo abbia deciso di mettere quest'ultimo in liquidazione e che tale soggetto passivo abbia, in conseguenza di tale decisione, presentato una domanda di cancellazione dal registro dei soggetti passivi IVA, la quale è stata accolta. A tale riguardo, esso sottolinea un'apparente contraddizione nella giurisprudenza della Corte.
- 29 Da un lato, facendo riferimento, anzitutto, al punto 20 della sentenza del 9 luglio 2020, Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler (C-374/19, EU:C:2020:546), il giudice del rinvio ricorda che il meccanismo di rettifica previsto agli articoli da 184 a 187 della direttiva IVA ha 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. Basandosi, poi, sul punto 38 della sentenza dell'11 aprile 2018, SEB bankas (C-532/16, EU:C:2018:228), tale giudice rileva che, nell'ambito del sistema comune dell'IVA, solo le imposte che hanno gravato a monte sui beni o sui servizi utilizzati dai soggetti passivi per le loro operazioni soggette ad imposta possono essere detratte. A tale riguardo, detto giudice precisa che, secondo il punto 56 della sentenza del 31 maggio 2018, Kollroß e Wirtl (C-660/16 e C-661/16, EU:C:2018:372), l'articolo 185, paragrafo 1, della direttiva IVA stabilisce il principio secondo cui una siffatta rettifica deve essere operata in particolare quando, successivamente alla dichiarazione IVA, sono intervenute modifiche degli elementi presi in considerazione per determinare l'importo di tale detrazione. Lo stesso giudice cita infine i punti da 44 a 46 della sentenza del 12 novembre 2020, ITH Comercial Timișoara (C-734/19, EU:C:2020:919), per osservare che tale relazione stretta e diretta che deve sussistere tra il diritto alla detrazione dell'IVA pagata a monte e la realizzazione di operazioni soggette ad imposta previste è interrotta se il soggetto passivo non ha più intenzione di utilizzare i beni e i servizi considerati per operazioni soggette ad imposta a valle o li utilizza per realizzare operazioni esenti.
- 30 Il giudice del rinvio osserva a tale riguardo che l'adozione della decisione dell'azionista unico del soggetto passivo interessato di mettere quest'ultimo in liquidazione e la domanda di cancellazione dal registro dei soggetti passivi IVA presentata da tale soggetto passivo confermano in modo oggettivo che detto soggetto passivo non intende più utilizzare i beni o i servizi rispetto ai quali l'IVA assolta è stata detratta nell'ambito di attività economiche soggette ad imposta, il che costituirebbe una modifica, successiva alla dichiarazione IVA, degli elementi presi in considerazione per determinare l'importo delle detrazioni, ai sensi dell'articolo 185, paragrafo 1, della direttiva IVA. Tale giudice rileva che una siffatta valutazione è compatibile con l'articolo 69, paragrafo 1, della legge sull'IVA.
- 31 Dall'altro lato, il giudice del rinvio fa riferimento alla giurisprudenza derivante dalle sentenze del 15 gennaio 1998, Ghent Coal Terminal, (C-37/95, EU:C:1998:1, punti 19 e 20), del 28 febbraio 2018, Imofloresmira – Investimentos

Imobiliários, (C-672/16, EU:C:2018:134, punti 40 e 42), nonché del 17 ottobre 2018, Ryanair, (C-249/17, EU:C:2018:834, punto 25), secondo la quale il diritto a detrazione rimane, in linea di principio, acquisito anche se, successivamente, a causa di circostanze estranee alla sua volontà, il soggetto passivo non fa uso dei beni e dei servizi che hanno dato luogo a detrazione nell'ambito di operazioni soggette ad imposta, sottolineando che un soggetto passivo conserva il diritto a detrazione, una volta che tale diritto è sorto, anche se detto soggetto passivo non ha potuto utilizzare i beni o i servizi che hanno dato luogo alla detrazione nell'ambito di operazioni soggette ad imposta, per ragioni indipendenti dalla sua volontà. Esso ritiene che sia possibile considerare, in forza di tale giurisprudenza, che, salvo nell'ipotesi di cui all'articolo 185, paragrafo 2, secondo comma, della direttiva IVA, il diritto a detrazione dell'IVA iniziale è mantenuto e non sussiste alcun obbligo di procedere a una rettifica dell'IVA nell'ipotesi in cui beni o servizi non siano stati utilizzati nel corso dell'attività economica di cui trattasi a causa di circostanze indipendenti dalla volontà del soggetto passivo.

- 32 Il giudice del rinvio si chiede al riguardo se la decisione di messa in liquidazione del soggetto passivo nonché la domanda di cancellazione dal registro dei soggetti passivi IVA, che sono presentate, in linea di principio, da tale soggetto passivo, di propria iniziativa, consentano di dimostrare l'esistenza di «circostanze indipendenti dalla volontà» del soggetto passivo, ai sensi della giurisprudenza citata al punto 31 della presente sentenza. Esso osserva che, nel caso di specie, la Vittamed ha indicato che la decisione di metterla in liquidazione era stata adottata a causa di perdite in costante aumento, dell'assenza di ordinativi e di potenziali introiti nonché dei dubbi dell'azionista unico riguardo alla redditività dell'attività economica prevista. L'amministrazione fiscale e le altre istituzioni investite della controversia nel procedimento principale hanno ritenuto che la decisione dell'azionista unico della Vittamed di mettere in liquidazione quest'ultima fosse stata adottata senza fornire la minima prova del fatto che le attività della Vittamed non sarebbero state redditizie e che tale decisione nonché la domanda di cancellazione dal registro dei soggetti passivi IVA non costituissero «circostanze indipendenti dalla volontà» della Vittamed, ai sensi della giurisprudenza citata al punto 31 della presente sentenza.
- 33 Tuttavia, facendo riferimento al punto 35 della sentenza del 12 novembre 2020, ITH Comercial Timișoara (C-734/19, EU:C:2020:919), il giudice del rinvio ricorda che dalla giurisprudenza della Corte emerge che non spetta all'amministrazione fiscale valutare la fondatezza dei motivi che hanno indotto un soggetto passivo a rinunciare all'attività economica inizialmente prevista, poiché il sistema comune dell'IVA garantisce la neutralità dell'imposizione fiscale per tutte le attività economiche, indipendentemente dagli scopi o dai risultati delle stesse, purché tali attività siano, in linea di principio, di per sé soggette all'IVA.
- 34 Di conseguenza, il giudice del rinvio si chiede come stabilire l'esistenza di «circostanze indipendenti dalla volontà di un soggetto passivo», ai sensi della giurisprudenza citata al punto 31 della presente sentenza, nelle circostanze della controversia principale. In particolare, esso si chiede se una semplice dichiarazione del soggetto passivo sia sufficiente ai fini di una siffatta qualificazione o se sia generalmente necessario valutare tali circostanze qualora i beni o i servizi non siano stati utilizzati e non lo saranno mai a causa della messa in liquidazione di tale soggetto passivo.
- 35 Infine, il giudice del rinvio osserva che la Corte ha indicato, al punto 25 della sentenza del 17 ottobre 2018 Ryanair (C-249/17, EU:C:2018:834), che il diritto a detrazione, una volta sorto, rimane acquisito anche se, successivamente, l'attività economica prevista non è stata realizzata e, pertanto, non ha dato luogo ad operazioni soggette ad imposta «o» il soggetto passivo non ha potuto utilizzare i beni o i servizi che hanno dato luogo a detrazione nell'ambito di operazioni imponibili a causa di circostanze estranee alla sua volontà. Secondo il giudice del rinvio, l'impiego della congiunzione coordinativa «o» a tale punto 25, è diretto ad operare una distinzione tra due situazioni diverse: da un lato, quella in cui attività economiche non sono state realizzate dopo il sorgere del diritto a detrazione e, dall'altro, quella in cui beni e/o servizi rispetto ai quali è stato esercitato il diritto a detrazione non sono stati utilizzati nell'ambito di attività economiche. Orbene, il fatto che beni o servizi non siano stati utilizzati «a causa di circostanze indipendenti dalla volontà di un soggetto passivo» sarebbe menzionato solo nella seconda ipotesi, che non ricomprende la messa in liquidazione di un soggetto passivo, secondo il giudice del rinvio. Quest'ultimo fa riferimento, a tale riguardo, alla sentenza del 29 febbraio 1996, INZO (C-110/94, EU:C:1996:67).
- 36 In tali circostanze, il Lietuvos vyriausioji administracinis teismas (Corte amministrativa suprema della Lituania) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se gli articoli da 184 a 187 della direttiva [IVA] debbano essere interpretati nel senso che un soggetto passivo è (o non è) obbligato a rettificare le detrazioni dell'IVA che ha gravato sull'acquisto di beni e servizi ai fini della produzione di beni d'investimento nel caso in cui tali beni non siano più destinati ad essere utilizzati nell'ambito di attività economiche soggette a imposta perché il proprietario (azionista) del soggetto passivo decide di mettere tale soggetto passivo in liquidazione e quest'ultimo presenta una domanda di cancellazione dal registro dei soggetti passivi IVA.

Se ai fini della risposta a tale questione siano rilevanti i motivi che hanno condotto alla decisione di mettere in liquidazione il soggetto passivo, vale a dire il fatto che la decisione di mettere in liquidazione tale soggetto sia

stata presa a causa di crescenti perdite, dell'assenza di ordinativi e dei dubbi dell'azionista [unico] circa la redditività dell'attività economica programmata (prevista)».

Sulla questione pregiudiziale

- 37 Con la sua questione, da un lato, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se gli articoli da 184 a 187 della direttiva IVA debbano essere interpretati nel senso che un soggetto passivo ha l'obbligo di rettificare le detrazioni dell'IVA assolta a monte e relativa all'acquisto di beni o di servizi destinati a produrre beni d'investimento, nell'ipotesi in cui, a causa della decisione del proprietario o dell'azionista unico di tale soggetto passivo di mettere quest'ultimo in liquidazione, nonché della domanda e dell'ottenimento della cancellazione di detto soggetto passivo dal registro dei soggetti passivi IVA, i beni d'investimento creati non siano stati utilizzati, né lo saranno mai, nell'ambito di attività economiche soggette ad imposta. Dall'altro lato, esso chiede, in sostanza, se i motivi che consentono di giustificare la decisione di messa in liquidazione del medesimo soggetto passivo e, pertanto, la rinuncia alla prevista attività economica soggetta ad imposta, quali perdite in costante aumento, l'assenza di ordinativi e i dubbi dell'azionista del soggetto passivo riguardo alla redditività dell'attività economica prevista, abbiano un'incidenza rispetto all'obbligo di quest'ultimo di rettificare le detrazioni dell'IVA di cui trattasi. Esso chiede, infine, se la semplice dichiarazione da parte del soggetto passivo interessato dell'esistenza di tali motivi sia sufficiente o se, al contrario, l'esistenza di detti motivi debba essere dimostrata mediante elementi di prova.
- 38 In primo luogo, secondo costante giurisprudenza della Corte, il diritto dei soggetti passivi di detrarre dall'IVA di cui sono debitori l'IVA dovuta o versata a monte per i beni acquistati e per i servizi loro prestati costituisce un principio fondamentale del sistema comune dell'IVA istituito dalla normativa dell'Unione (sentenza del 12 aprile 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens, C-8/17, EU:C:2018:249, punto 27 e giurisprudenza ivi citata).
- 39 Il regime delle detrazioni è inteso a esonerare interamente il soggetto passivo dall'onere dell'IVA dovuta o assolta nell'ambito di tutte le sue attività economiche. Il sistema comune dell'IVA garantisce, di conseguenza, la neutralità dell'imposizione fiscale per tutte le attività economiche, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di dette attività, purché queste, in linea di principio, siano di per sé soggette all'IVA (sentenza del 9 luglio 2020, Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler, C-374/19, EU:C:2020:546, punto 18).
- 40 Come ripetutamente sottolineato dalla Corte, il diritto a detrazione previsto dagli articoli 167 e seguenti della direttiva IVA costituisce parte integrante del meccanismo dell'IVA e, in linea di principio, non può essere soggetto a limitazioni. In particolare, tale diritto va esercitato immediatamente per tutte le imposte che hanno gravato le operazioni effettuate a monte (sentenza del 12 aprile 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens, C-8/17, EU:C:2018:249, punti 29 e giurisprudenza ivi citata).
- 41 Nel sistema comune dell'IVA solamente le imposte che hanno gravato a monte sui beni o sui servizi utilizzati dai soggetti passivi ai fini delle loro operazioni soggette ad imposta possono essere detratte. La detrazione delle imposte a monte è collegata alla riscossione delle imposte a valle (sentenza del 9 luglio 2020, Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler, C-374/19, EU:C:2020:546, punto 21 e giurisprudenza ivi citata).
- 42 Occorre ricordare che è l'acquisto dei beni o dei servizi da parte di un soggetto passivo che agisce come tale a determinare l'applicazione del sistema dell'IVA e, quindi, del meccanismo della detrazione. L'impiego dei beni o servizi, reale o previsto, determina solo l'entità della detrazione iniziale alla quale il soggetto passivo ha diritto in virtù dell'articolo 168 della direttiva IVA e l'entità delle eventuali rettifiche durante i periodi successivi, ma non incide sulla nascita del diritto alla detrazione (sentenza del 12 novembre 2020, ITH Comercial Timișoara, C-734/19, EU:C:2020:919, punto 33 e giurisprudenza ivi citata).
- 43 La Corte ha altresì ripetutamente dichiarato che il diritto a detrazione, una volta sorto, rimane, in linea di principio, acquisito anche se, successivamente, l'attività economica prevista non è stata realizzata, e, pertanto, non ha dato luogo ad operazioni soggette ad imposta (sentenze del 29 febbraio 1996, INZO, C-110/94, EU:C:1996:67, punto 20, e del 17 ottobre 2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, punto 25), o se, a causa di circostanze estranee alla sua volontà, il soggetto passivo non ha potuto utilizzare i beni o servizi che hanno dato luogo alla detrazione nell'ambito di operazioni soggette ad imposta (sentenze del 15 gennaio 1998, Ghent Coal Terminal, C-37/95, EU:C:1998:1, punto 20; del 17 ottobre 2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, punto 25, nonché del 12 novembre 2020, ITH Comercial Timișoara, C-734/19, EU:C:2020:919, punto 34 e giurisprudenza ivi citata).
- 44 Una diversa interpretazione sarebbe contraria al principio della neutralità dell'IVA per quanto riguarda l'imposizione fiscale dell'impresa. Essa potrebbe creare, all'atto del trattamento fiscale delle stesse attività di investimento, disparità non giustificate tra imprese che effettuano già operazioni imponibili e altre che cercano, mediante investimenti, di avviare attività da cui deriveranno operazioni imponibili. Parimenti, si creerebbero disparità arbitrarie tra queste ultime imprese in quanto l'accettazione definitiva delle detrazioni dipenderebbe dalla questione se tali investimenti diano luogo o no ad operazioni soggette ad imposta (sentenze del 29 febbraio 1996,

INZO, C-110/94, EU:C:1996:67, punto 22, nonché del 17 ottobre 2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, punto 25).

- 45 Tuttavia, per quanto attiene alla questione del modo in cui il principio evidenziato nella sentenza del 29 febbraio 1996, INZO (C-110/94, EU:C:1996:67), secondo cui il diritto a detrazione è acquisito anche in caso di cessazione di un'attività prima che essa abbia dato luogo a operazioni imponibili – debba essere combinato con le norme della direttiva IVA in materia di rettifica delle detrazioni, occorre ricordare che la Corte ha, da un lato, stabilito che il meccanismo di rettifica previsto agli articoli da 184 a 187 della direttiva IVA costituisce parte integrante del sistema di detrazione dell'IVA istituito da tale direttiva e ha lo scopo di stabilire una relazione stretta e diretta tra il diritto alla detrazione dell'IVA pagata a monte e l'utilizzo dei beni o dei servizi di cui trattasi per operazioni soggette ad imposta a valle. Dall'altro lato, la Corte ha ricordato che, quando beni o servizi acquistati da un soggetto passivo sono utilizzati ai fini di operazioni esenti o non rientranti nell'ambito di applicazione dell'IVA, non può esservi né riscossione dell'imposta a valle, né detrazione dell'imposta a monte (ordinanza del 18 maggio 2021, Skellefteå Industrihus, C-248/20, EU:C:2021:394, punto 42 e giurisprudenza ivi citata).
- 46 La Corte ha inoltre ricordato che l'articolo 184 della direttiva IVA definisce il sorgere dell'obbligo di rettifica dell'IVA nel modo più ampio possibile e che la sua formulazione non esclude a priori alcuna possibile ipotesi di detrazione indebita, atteso che la portata generale dell'obbligo di rettifica è corroborata dall'elenco espresso delle eccezioni previste all'articolo 185, paragrafo 2, di tale direttiva (v., in tal senso, ordinanza del 18 maggio 2021, Skellefteå Industrihus, C-248/20, EU:C:2021:394, punto 43 e giurisprudenza ivi citata).
- 47 La Corte ha inoltre indicato che, qualora, a causa di circostanze estranee alla sua volontà, il soggetto passivo non utilizzi un servizio o un bene, quale un immobile, che abbia dato luogo a detrazione nell'ambito di operazioni soggette ad imposta, non è sufficiente, al fine di stabilire l'esistenza di «mutamenti» ai sensi dell'articolo 185 della direttiva IVA, che un siffatto immobile sia rimasto vuoto dopo la risoluzione di un contratto di locazione di cui era oggetto, anche se è dimostrato che tale soggetto passivo ha sempre intenzione di utilizzarlo ai fini di un'attività soggetta ad imposta e intraprende le iniziative necessarie a tal fine, poiché ciò equivarrebbe a limitare il diritto a detrazione per mezzo delle disposizioni applicabili in materia di rettifiche (sentenza del 28 febbraio 2018, Imfloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, punto 47; ordinanza del 18 maggio 2021, Skellefteå Industrihus, C-248/20, EU:C:2021:394, punto 44).
- 48 Così, se il soggetto passivo non intende più utilizzare i beni o i servizi in questione per realizzare operazioni soggette ad imposta a valle o li utilizza per effettuare operazioni esenti, circostanza che spetta al giudice del rinvio verificare, la relazione stretta e diretta che deve sussistere tra il diritto alla detrazione dell'IVA pagata a monte e la realizzazione di operazioni soggette ad imposta previste è interrotta, e ciò deve comportare l'applicazione del meccanismo di rettifica previsto agli articoli da 184 a 187 della direttiva IVA (v., in tal senso, ordinanza del 18 maggio 2021, Skellefteå Industrihus, C-248/20, EU:C:2021:394, punti 45 e 46 e giurisprudenza ivi citata).
- 49 Nel caso di specie, dalla domanda di pronuncia pregiudiziale risulta che, a causa della sua messa in liquidazione, da un lato, e della sua cancellazione dal registro dei soggetti passivi IVA, dall'altro, il soggetto passivo interessato non ha più alcuna intenzione di utilizzare i beni d'investimento creati ai fini di operazioni soggette ad imposta, e ciò in maniera definitiva. Qualora tale situazione sia confermata, circostanza che spetterà tuttavia al giudice del rinvio verificare, si deve constatare che la «relazione stretta e diretta», ai sensi della giurisprudenza richiamata al punto 45 della presente sentenza, che deve sussistere tra il diritto alla detrazione dell'IVA pagata a monte e la realizzazione di operazioni soggette ad imposta a valle, è interrotta, e che il meccanismo di rettifica previsto agli articoli da 184 a 187 della direttiva IVA deve applicarsi.
- 50 Tuttavia, occorre sottolineare che la situazione potrebbe essere diversa nell'ipotesi in cui la messa in liquidazione del soggetto passivo interessato abbia nondimeno comportato la realizzazione di operazioni soggette ad imposta, ad esempio la vendita di attivi ai fini della liquidazione dei debiti di quest'ultimo, anche se ciò non rientri nell'attività economica inizialmente prevista da tale soggetto passivo.
- 51 A tale riguardo, la Corte ha dichiarato che poiché l'attività deve essere considerata di per sé, indipendentemente dai suoi scopi o dai suoi risultati, il semplice fatto che l'avvio di una procedura fallimentare nei confronti di un soggetto passivo modifichi, in virtù delle modalità previste al riguardo dal diritto nazionale, le finalità delle operazioni di tale soggetto passivo, nel senso che tali finalità non comprendono più la gestione corrente della sua impresa, ma riguardano unicamente la sua liquidazione ai fini dell'estinzione dei debiti seguita dal suo scioglimento, non può, di per sé, incidere sulla natura economica delle operazioni effettuate nell'ambito di tale impresa (sentenza del 3 giugno 2021, Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava e a., C-182/20, EU:C:2021:442, punto 38).
- 52 La Corte ha quindi dichiarato che gli articoli da 184 a 186 della direttiva IVA devono essere interpretati nel senso che essi ostano a una normativa o a una prassi nazionale secondo la quale l'avvio di una procedura fallimentare nei confronti di un operatore economico, con conseguente liquidazione dei suoi attivi a beneficio dei suoi creditori, comporta automaticamente l'obbligo per tale operatore di rettificare le detrazioni dell'IVA che egli ha effettuato per

beni o servizi acquistati anteriormente alla dichiarazione del suo fallimento, quando l'avvio di una tale procedura non è idoneo a impedire il proseguimento dell'attività economica di detto operatore, ai sensi dell'articolo 9 della direttiva succitata, in particolare ai fini della liquidazione dell'impresa interessata (sentenza del 3 giugno 2021, Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava e a., C-182/20, EU:C:2021:442, punto 45).

- 53 Nel caso di specie, dalla domanda di pronuncia pregiudiziale risulta che i beni o servizi del soggetto passivo sono rimasti «invenduti», circostanza che spetterà tuttavia al giudice del rinvio verificare.
- 54 Alla luce delle considerazioni che precedono, occorre rispondere alla prima parte della questione sollevata dichiarando che gli articoli da 184 a 187 della direttiva IVA devono essere interpretati nel senso che un soggetto passivo ha l'obbligo di rettificare le detrazioni dell'IVA assolta a monte e relativa all'acquisto di beni o di servizi destinati a produrre beni d'investimento, nell'ipotesi in cui, a causa della decisione del proprietario o dell'azionista unico di tale soggetto passivo di mettere quest'ultimo in liquidazione, nonché della domanda e dell'ottenimento della cancellazione di detto soggetto passivo dal registro dei soggetti passivi IVA, i beni d'investimento creati non siano stati utilizzati, né lo saranno mai, nell'ambito di attività economiche soggette ad imposta, circostanza che spetterà al giudice del rinvio verificare.
- 55 In secondo luogo, secondo la giurisprudenza della Corte, gli articoli 167, 168, 184 e 185 della direttiva IVA devono essere interpretati nel senso che il diritto alla detrazione dell'IVA a monte su beni o su servizi acquistati allo scopo di effettuare operazioni soggette ad imposta è mantenuto qualora i progetti di investimento inizialmente previsti siano stati abbandonati a causa di circostanze estranee alla volontà del soggetto passivo, e non occorre procedere ad una rettifica di tale IVA se il soggetto passivo ha ancora l'intenzione di utilizzare detti beni ai fini di un'attività soggetta ad imposta (sentenza del 12 novembre 2020, ITH Comercial Timișoara, C-734/19, EU:C:2020:919, punto 46).
- 56 L'applicazione di tale giurisprudenza presuppone che il soggetto passivo abbia sempre l'intenzione di utilizzare detti beni o servizi ai fini di operazioni soggette ad imposta, condizione che non risulta soddisfatta in un'ipotesi come quella di cui al procedimento principale, in cui, come risulta dalla domanda di pronuncia pregiudiziale, il soggetto passivo è stato messo in liquidazione ed è stato cancellato dal registro dei soggetti passivi IVA.
- 57 Pertanto, il fatto che la messa in liquidazione del soggetto passivo e, quindi, la rinuncia alla prevista attività economica soggetta ad imposta possano essere eventualmente giustificati da motivi qualificabili come circostanze estranee alla sua volontà non incide sull'obbligo di quest'ultimo di rettificare le detrazioni dell'IVA.
- 58 Inoltre, non spetta all'amministrazione fiscale valutare la fondatezza dei motivi che hanno condotto un soggetto passivo a rinunciare all'attività economica inizialmente prevista, poiché il sistema comune dell'IVA garantisce la neutralità dell'imposizione fiscale per tutte le attività economiche, indipendentemente dallo scopo o dai risultati delle stesse, purché queste siano, in linea di principio, di per sé soggette all'IVA (sentenza del 12 novembre 2020, ITH Comercial Timișoara, C-734/19, EU:C:2020:919, punto 35 e giurisprudenza ivi citata).
- 59 Alla luce di tale giurisprudenza, non è necessario esaminare la seconda parte della questione quanto al resto, ossia se la semplice dichiarazione dei motivi che hanno giustificato la decisione di mettere il soggetto passivo in liquidazione sia sufficiente.
- 60 Alla luce delle considerazioni che precedono, occorre rispondere alla seconda parte della questione sollevata dichiarando che i motivi che consentono di giustificare la decisione di messa in liquidazione del medesimo soggetto passivo e, pertanto, la rinuncia alla prevista attività economica soggetta ad imposta, quali perdite in costante aumento, l'assenza di ordinativi e i dubbi dell'azionista del soggetto passivo riguardo alla redditività dell'attività economica prevista, non incidono sull'obbligo di quest'ultimo di rettificare le detrazioni dell'IVA di cui trattasi, qualora tale soggetto passivo non abbia più l'intenzione, e ciò in maniera definitiva, di utilizzare detti beni d'investimento ai fini di operazioni soggette ad imposta.
- 61 Alla luce di tutte le considerazioni che precedono, occorre rispondere alla questione sollevata dichiarando che gli articoli da 184 a 187 della direttiva IVA devono essere interpretati nel senso che un soggetto passivo ha l'obbligo di rettificare le detrazioni dell'IVA assolta a monte e relativa all'acquisto di beni o di servizi destinati a produrre beni d'investimento, nell'ipotesi in cui, a causa della decisione del proprietario o dell'azionista unico di tale soggetto passivo di mettere quest'ultimo in liquidazione, nonché della domanda e dell'ottenimento della cancellazione di detto soggetto passivo dal registro dei soggetti passivi IVA, i beni d'investimento creati non siano stati utilizzati, né lo saranno mai, nell'ambito di attività economiche soggette ad imposta. I motivi che consentono di giustificare la decisione di messa in liquidazione del medesimo soggetto passivo e, pertanto, la rinuncia alla prevista attività economica soggetta ad imposta, quali perdite in costante aumento, l'assenza di ordinativi e i dubbi dell'azionista del soggetto passivo riguardo alla redditività dell'attività economica prevista, non incidono sull'obbligo di quest'ultimo di rettificare le detrazioni dell'IVA di cui trattasi, qualora tale soggetto passivo non abbia più l'intenzione, e ciò in maniera definitiva, di utilizzare detti beni d'investimento ai fini di operazioni soggette ad imposta.

Sulle spese

- 62 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 (Decima Sezione) dichiara:

Gli articoli da 184 a 187 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto,

devono essere interpretati nel senso che:

un soggetto passivo ha l'obbligo di rettificare le detrazioni dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) assolta a monte e relativa all'acquisto di beni o di servizi destinati a produrre beni d'investimento, nell'ipotesi in cui, a causa della decisione del proprietario o dell'azionista unico di tale soggetto passivo di mettere quest'ultimo in liquidazione, nonché della domanda e dell'ottenimento della cancellazione di detto soggetto passivo dal registro dei soggetti passivi IVA, i beni d'investimento creati non siano stati utilizzati, né lo saranno mai, nell'ambito di attività economiche soggette ad imposta. I motivi che consentono di giustificare la decisione di messa in liquidazione del medesimo soggetto passivo e, pertanto, la rinuncia alla prevista attività economica soggetta ad imposta, quali perdite in costante aumento, l'assenza di ordinativi e i dubbi dell'azionista del soggetto passivo riguardo alla redditività dell'attività economica prevista, non incidono sull'obbligo di quest'ultimo di rettificare le detrazioni dell'IVA di cui trattasi, qualora tale soggetto passivo non abbia più l'intenzione, e ciò in maniera definitiva, di utilizzare detti beni d'investimento ai fini di operazioni soggette ad imposta.

Firme