

SENTENZA DELLA CORTE (Terza Sezione)  
29 novembre 2012 (\*)

«Direttiva 2006/112/CE – Imposta sul valore aggiunto – Articoli 167, 168 e 185 – Diritto alla detrazione – Rettifica delle detrazioni – Acquisto di un terreno e di fabbricati costruiti sul medesimo, al fine di demolire detti fabbricati e realizzare un progetto immobiliare su detto terreno»

Nella causa C-257/11,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dalla Curtea de Apel București (Romania), con decisione del 20 dicembre 2010, pervenuta in cancelleria il 26 maggio 2011, nel procedimento

**SC Gran Via Moinești SRL**

contro

**Agenția Națională de Administrare Fiscală (ANAF),  
Administrația Finanțelor Publice București Sector 1,**

LA CORTE (Terza Sezione),

composta dalla sig.ra R. Silva de Lapuerta (relatore), facente funzione di presidente della Terza Sezione, dai sigg. K. Lenaerts, G. Arestis, J. Malenovský e T. von Danwitz, giudici, avvocato generale: sig. Y. Bot

cancelliere: sig.ra R. Șereș, amministratore

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza del 21 giugno 2012,

considerate le osservazioni presentate:

- per la SC Gran Via Moinești SRL, da A. Lefter, V. Rădoi e M. Mitroi, avocați,
  - per il governo rumeno, da R. H. Radu, R.-I. Munteanu e I. Bara, in qualità di agenti,
  - per la Commissione europea, da C. Soulay e L. Bouyon, 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 167, 168 e 185, paragrafo 2, 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).
- 2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia che oppone la SC Gran Via Moinești SRL (in prosieguo: la «GVM») all'Agenția Națională de Administrare Fiscală (ANAF) (Agenzia nazionale dell'amministrazione fiscale; in prosieguo: l'«ANAF») e all'Administrația Finanțelor Publice București Sector 1 (amministrazione delle finanze pubbliche del settore 1 di Bucarest; in prosieguo: l'«AFP») in merito all'imposizione a cui è stata assoggettata la GVM a titolo dell'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») in ragione dell'acquisto di un terreno e di fabbricati costruiti sul medesimo al fine di realizzare un progetto immobiliare.

**Contesto normativo**

- 3 Ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva 2006/112:  
«Si considera “soggetto passivo” chiunque esercita, in modo indipendente e in qualsiasi luogo, un'attività economica, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività.  
Si considera “attività economica” ogni attività di produzione, di commercializzazione o di prestazione di servizi, comprese le attività estrattive, agricole, nonché quelle di professione libera o assimilate. Si considera, in particolare, attività economica lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi carattere di stabilità».
- 4 L'articolo 167 di tale direttiva prevede:  
«Il diritto a detrazione sorge quando l'imposta detraibile diventa esigibile».
- 5 L'articolo 168 della medesima direttiva è del seguente tenore:

«Nella misura in cui i beni e i servizi sono impiegati ai fini di sue operazioni soggette ad imposta, il soggetto passivo ha il diritto, nello Stato membro in cui effettua tali operazioni, di detrarre dall'importo dell'imposta di cui è debitore gli importi seguenti:

a) l'IVA dovuta o assolta in tale Stato membro per i beni che gli sono o gli saranno ceduti e per i servizi che gli sono o gli saranno resi da un altro soggetto passivo;

(...)).».

6 L'articolo 184 della stessa direttiva dispone:

«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 2006/112 è così formulato:

«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 della direttiva dispone che gli Stati membri determinano le modalità di applicazione dei precedenti articoli 184 e 185.

#### **Procedimento principale e questioni pregiudiziali**

9 Con contratto di compravendita stipulato in data 16 marzo 2007 la GVM ha acquistato un terreno e i fabbricati costruiti sul medesimo.

10 In virtù di detto contratto è stato trasmesso alla GVM anche un permesso di demolizione relativo a detti fabbricati.

11 In base a detto permesso la GVM ha eseguito lavori di demolizione, di cui è stato redatto un verbale il 30 settembre 2008.

12 Il 16 aprile 2008 è stato peraltro rilasciato alla GVM un certificato di destinazione urbanistica al fine dell'ottenimento di un permesso di costruire per la realizzazione di un complesso residenziale sul terreno di cui trattasi.

13 La GVM ha detratto l'IVA vertente sulla totalità del terreno e dei fabbricati acquistati e ha compilato una dichiarazione IVA, registrata il 27 ottobre 2008 presso l'AFP, da cui è risultato un saldo negativo con opzione di rimborso.

14 In seguito ad una verifica fiscale, l'AFP, l'8 maggio 2009, ha redatto una relazione di ispezione tributaria e, il 12 maggio seguente, ha emesso un avviso di accertamento secondo cui, tenuto conto della demolizione di detti fabbricati, occorreva procedere ad una rettifica dell'IVA vertente sui fabbricati demoliti, che era stata detratta dalla GVM.

15 Con reclamo proposto il 19 giugno 2009, la GVM ha chiesto l'annullamento di detta relazione di ispezione tributaria e di detto avviso di accertamento, facendo valere che la sua intenzione era stata quella di acquistare il terreno di cui trattasi unicamente al fine di realizzarvi un complesso residenziale e che, in tale contesto, l'acquisto dei fabbricati costruiti su detto terreno era inevitabile. Di conseguenza, la GVM non ha effettuato la rettifica dell'IVA relativa all'acquisto di detti fabbricati, che era stata detratta inizialmente, poiché la demolizione dei medesimi faceva parte del suo piano di investimento e il progetto di costruzione del complesso residenziale era finalizzato alla realizzazione di operazioni imponibili.

16 Con una decisione dell'11 settembre 2009, l'ANAF ha respinto detto reclamo con la motivazione che la GVM aveva detratto illegalmente l'IVA vertente su detti fabbricati, poiché aveva acquistato questi ultimi non allo scopo di realizzare operazioni imponibili, ma unicamente allo scopo di demolirli. A tal riguardo, l'ANAF rileva che detti fabbricati erano stati contabilizzati come scorte e non come immobilizzazioni.

- 17 Con un ricorso proposto l'8 ottobre 2009 dinanzi al giudice del rinvio, la GVM ha chiesto l'annullamento di detta decisione nonché della relazione d'ispezione tributaria dell'8 maggio 2009 e dell'avviso di accertamento emesso il 12 maggio 2009 dall'AFP.
- 18 È in tale contesto che la Curtea de Apel București ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:
- «1) Se l'acquisto, da parte di una società commerciale soggetta ad IVA, di alcuni fabbricati destinati a demolizione e del terreno su cui sono stati costruiti, effettuato per realizzare un complesso residenziale su detto terreno, possa rappresentare un'attività preparatoria che assume la forma di una spesa di investimento per la realizzazione del complesso residenziale, in modo da conferire il diritto alla detrazione dell'IVA relativa all'acquisto di tali fabbricati, alla luce degli articoli 167 e 168 della direttiva [2006/112];
  - 2) Se la demolizione dei fabbricati destinati alla distruzione, acquistati insieme al terreno su cui sono stati costruiti, effettuata per realizzare un complesso residenziale su detto terreno, comporti l'obbligo di rettificare l'IVA relativa all'acquisto di detti edifici, tenuto conto dell'articolo 185, paragrafo 2, della direttiva [2006/112]».

### **Sulle questioni pregiudiziali**

#### *Sulla prima questione*

- 19 Con la sua prima questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se gli articoli 167 e 168 della direttiva 2006/112 debbano essere interpretati nel senso che una società che abbia acquistato un terreno e taluni fabbricati costruiti sul medesimo, al fine della loro demolizione e della realizzazione di un complesso residenziale su detto terreno, abbia il diritto di detrarre l'IVA relativa all'acquisto di detti fabbricati.
- 20 Occorre ricordare che, secondo una giurisprudenza costante 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 21 giugno 2012, Mahagében e Dávid, C-80/11 e C-142/11, non ancora pubblicata nella Raccolta, punto 37 e giurisprudenza ivi citata).
- 21 A tal proposito, la Corte ha ripetutamente sottolineato che il diritto a detrazione previsto dagli articoli 167 e segg. della direttiva 2006/112 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 (v., in particolare, sentenze del 21 marzo 2000, Gabalfrisa e a., da C-110/98 a C-147/98, Racc. pag. I-1577, punto 43, del 15 dicembre 2005, Centralan Property, C-63/04, Racc. pag. I-11087, punto 50, del 6 luglio 2006, Kittel e Recolta Recycling, C-439/04 e C-440/04, Racc. pag. I-6161, punto 47, nonché Mahagében e Dávid, citata, punto 38).
- 22 Il regime delle detrazioni mira a sgravare interamente l'imprenditore dall'onere dell'IVA dovuta o assolta nell'ambito di tutte le sue attività economiche. Il sistema comune dell'IVA garantisce, di conseguenza, la perfetta neutralità dell'imposizione fiscale per tutte le attività economiche, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di dette attività, purché queste siano di per sé soggette all'IVA (v., sentenze del 14 febbraio 1985, Rompelman, 268/83, Racc. pag. 655, punto 19, del 15 gennaio 1998, Ghent Coal Terminal, C-37/95, Racc. pag. I-1, punto 15; Gabalfrisa e a., citata, punto 44, del 3 marzo 2005, Fini H, C-32/03, Racc. pag. I-1599, punto 25, Centralan Property, citata, punto 51, nonché Mahagében e Dávid, citata, punto 39).
- 23 Risulta dalla lettera dell'articolo 168 della direttiva 2006/112 che, per beneficiare del diritto a detrazione, occorre, da un lato, che l'interessato sia un «soggetto passivo» ai sensi di detta direttiva e, dall'altro, che i beni e servizi in questione vengano utilizzati ai fini di sue operazioni soggette ad imposta (v. sentenza Centralan Property, citata, punto 52).

- 24 Secondo la formulazione dell'articolo 9, paragrafo 1, di detta direttiva, la nozione di «soggetto passivo» viene definita con riferimento alla nozione di «attività economica» (v. sentenza Fini H, citata, punto 19).
- 25 A tal proposito, occorre ricordare che un privato che acquisti beni per le esigenze di un'attività economica ai sensi di detta disposizione agisce come soggetto passivo, anche se i beni non vengono immediatamente impiegati per detta attività economica (v. sentenza dell'11 luglio 1991, Lennartz, C-97/90, Racc. pag. I-3795, punto 14).
- 26 Infatti, secondo una costante giurisprudenza della Corte, la nozione di attività economica, di cui all'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva 2006/112, può consistere in vari atti consecutivi e, tra tali atti, le attività preparatorie, come il procurarsi i mezzi per esercitare siffatte attività e, pertanto, anche l'acquisto di un bene immobile, devono essere considerate attività economiche (v. sentenze Rompelman, citata, punto 22, Lennartz, citata, punto 13, del 29 febbraio 1996, INZO, C-110/94, Racc. pag. I-857, punto 15, nonché Fini H, citata, punti 21 e 22). Chiunque svolga atti preparatori è di conseguenza considerato soggetto passivo ai sensi di detta disposizione e ha diritto a detrazione da IVA (sentenza Fini H, citata, punto 22).
- 27 Peraltro, chiunque effettui spese di investimento con l'intenzione, confermata da elementi oggettivi, di esercitare un'attività economica, ai sensi di detto articolo 9, paragrafo 1, deve essere considerato un soggetto passivo. Agendo in quanto tale egli ha, quindi, conformemente agli articoli 167 e segg. della direttiva 2006/112, il diritto di detrarre immediatamente l'IVA dovuta o assolta sulle spese di investimento sostenute in vista delle operazioni che intende effettuare e che danno diritto alla detrazione (v., in tal senso, sentenze Rompelman, citata, punti 23 e 24, INZO, citata, punti 16 e 17, Ghent Coal Terminal, citata, punto 17, Gabalfrisa e a., citata, punto 47, nonché sentenza dell'8 giugno 2000, Breitsohl, C-400/98, Racc. pag. I-4321, punto 34).
- 28 Ne risulta che è l'acquisto di beni da parte di un soggetto passivo che agisce in quanto tale a determinare l'applicazione del sistema dell'IVA e, quindi, del sistema di detrazione. L'impiego del bene o del servizio, reale o previsto, determina solo l'entità della detrazione iniziale alla quale il soggetto passivo ha diritto in virtù dell'articolo 168 della direttiva 2006/112 e l'entità delle eventuali rettifiche durante i periodi successivi, che vanno effettuate alle condizioni previste agli articoli 184 e segg. della medesima direttiva (v. sentenze Lennartz, citata, punto 15, Ghent Coal Terminal, citata, punto 18, sentenze dell'8 giugno 2000, Schloßstrasse, C-396/98, Racc. pag. I-4279, punto 37, Breitsohl, citata, punto 35, Centralan Property, citata, punto 54, del 16 febbraio 2012, Eon Aset Menidjmont, C-118/11, non ancora pubblicata nella Raccolta, punto 57, e del 19 luglio 2012, X, C-334/10, non ancora pubblicata nella Raccolta, punto 17).
- 29 In tale contesto, la Corte ha affermato che, in assenza di circostanze fraudolente o abusive e fatte salve eventuali rettifiche conformemente alle condizioni previste all'articolo 185 della direttiva 2006/112, il diritto a detrazione, una volta insorto, rimane acquisito anche se l'attività economica prevista non ha dato luogo ad operazioni imponibili (v. sentenze INZO, citata, punti 20 e 21; Ghent Coal Terminal, citata, punti 19-23; Schloßstrasse, citata, punto 42, sentenze dell'8 giugno 2000, Midland Bank, C-98/98, Racc. pag. I-4177, punto 22, e Fini H, citata, punto 22).
- 30 Per quanto riguarda la controversia sottoposta al giudice del rinvio, emerge dagli atti che l'acquisto da parte della GVM del terreno e dei fabbricati di cui trattasi nel procedimento principale costituisce un'attività preparatoria diretta, come attestato dal rilascio del permesso di costruire menzionato al punto 12 della presente sentenza, alla realizzazione di un complesso residenziale su detto terreno ai fini di attività di sviluppo immobiliare di detta società.
- 31 Procedendo a detto acquisto, la GVM svolge dunque un'attività economica in quanto soggetto passivo, ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva 2006/112.

- 32 Per quanto riguarda la seconda condizione ricordata al punto 23 della presente sentenza, ovvero l'impiego dei beni o servizi acquistati a monte ai fini di operazioni imponibili a valle, dagli atti risulta che, a partire dal momento dell'acquisto del terreno e dei fabbricati di cui trattasi nel procedimento principale, la GVM ha manifestato la sua intenzione di demolire detti fabbricati per procedere alla realizzazione di un complesso residenziale su detto terreno.
- 33 Tale intenzione è stata confermata da elementi obiettivi, poiché, al momento dell'acquisto dei fabbricati di cui trattasi nel procedimento principale, alla GVM era stato trasmesso un permesso di demolizione e, ancor prima di effettuare la sua dichiarazione IVA, detta società aveva eseguito i lavori di demolizione di detti fabbricati e le era stato rilasciato un certificato di destinazione urbanistica al fine dell'ottenimento di un permesso di costruire per la realizzazione di detto complesso residenziale.
- 34 Tuttavia, in siffatte circostanze, tale intenzione non ha l'effetto di privare la GVM del diritto a detrazione dell'IVA relativa all'acquisto dei fabbricati di cui trattasi nel procedimento principale.
- 35 Infatti, detti fabbricati sono stati acquistati con il terreno su cui erano costruiti e quest'ultimo continua ad essere impiegato dalla GVM ai fini delle sue operazioni imponibili. Ciò premesso, la sostituzione di costruzioni vetuste con fabbricati più moderni 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 di tali immobili, e la loro successiva distruzione al fine di realizzare nuovi fabbricati più moderni, 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 (v. sentenza del 18 ottobre 2012, TETS Haskovo, C-234/11, non ancora pubblicata nella Raccolta, punto 34).
- 36 Ciò premesso, occorre rispondere alla prima questione che gli articoli 167 e 168 della direttiva 2006/112 devono essere interpretati nel senso che, in circostanze come quelle di cui trattasi nel procedimento principale, una società che abbia acquistato un terreno e fabbricati costruiti su quest'ultimo, al fine della demolizione dei medesimi e della realizzazione di un complesso residenziale su detto terreno, ha il diritto di detrarre l'IVA relativa all'acquisto di detti fabbricati.
- Sulla seconda questione*
- 37 Con la sua seconda questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 185 della direttiva 2006/112 debba essere interpretato nel senso che la demolizione di fabbricati costruiti sul terreno, acquistati al fine di realizzare un complesso residenziale al posto di detti fabbricati, implichi una rettifica della detrazione inizialmente effettuata dell'IVA relativa all'acquisto di detti fabbricati.
- 38 A tal proposito, occorre ricordare che, secondo la giurisprudenza della Corte, le norme relative alla rettifica delle detrazioni costituiscono un elemento essenziale del sistema introdotto dalla direttiva 2006/112 in quanto hanno la vocazione di garantire l'esattezza delle detrazioni e quindi la neutralità dell'imposizione fiscale (v. sentenza del 30 marzo 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, Racc. pag. I-3039, punto 26). Con dette norme, la direttiva 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 (v. sentenze citate Centralan Property, punto 57 e TETS Haskovo, punto 31).
- 39 Pertanto, il meccanismo di rettifica previsto dalla direttiva 2006/112 è parte integrante del sistema di detrazione dell'IVA istituito dalla stessa direttiva (v. sentenza TETS Haskovo, citata, punto 30).
- 40 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, di detta 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 (v. sentenza TETS Haskovo, citata, punto 32).

- 41 Orbene, per quanto attiene alla controversia sottoposta al giudice del rinvio, la demolizione dei fabbricati di cui trattasi nel procedimento principale non costituisce un mutamento ai sensi di detto articolo 185, paragrafo 1, poiché, come risulta dai punti 32-35 della presente sentenza, tale demolizione era prevista dalla GVM dal momento dell'acquisto di detti fabbricati.
- 42 Ciò premesso, occorre rispondere alla seconda questione che l'articolo 185 della direttiva 2006/112 deve essere interpretato nel senso che, in circostanze come quelle di cui trattasi nel procedimento principale, la demolizione di fabbricati, acquistati con il terreno su cui sono stati costruiti, effettuata al fine di realizzare un complesso residenziale al posto di detti fabbricati, non comporta un obbligo di rettificare la detrazione dell'IVA relativa all'acquisto di detti fabbricati inizialmente operata.

#### **Sulle spese**

- 43 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:

- 1) Gli articoli 167 e 168 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, in circostanze come quelle di cui trattasi nel procedimento principale, una società che abbia acquistato un terreno e fabbricati costruiti su quest'ultimo, al fine della demolizione dei medesimi e della realizzazione di un complesso residenziale su detto terreno, ha il diritto di detrarre l'imposta sul valore aggiunto relativa all'acquisto di detti fabbricati.**
- 2) L'articolo 185 della direttiva 2006/112 deve essere interpretato nel senso che, in circostanze come quelle di cui trattasi nel procedimento principale, la demolizione di fabbricati, acquistati con il terreno su cui sono stati costruiti, effettuata al fine di realizzare un complesso residenziale al posto di detti fabbricati, non comporta un obbligo di rettificare la detrazione dell'imposta sul valore aggiunto relativa all'acquisto di detti fabbricati inizialmente operata.**