

62011CJ0153

SENTENZA DELLA CORTE (Seconda Sezione)

22 marzo 2012 (*)

«IVA — Direttiva 2006/112/CE — Articolo 168 — Diritto alla detrazione — Nascita del diritto alla detrazione — Diritto per una società di detrarre l'IVA assolta a monte per l'acquisto di un bene d'investimento che non è stato ancora utilizzato nell'ambito delle attività professionali di tale società»

Nella causa C-153/11,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'art. 267 TFUE, dall'Administrativen sad Varna (Bulgaria) con decisione del 22 marzo 2011, pervenuta in cancelleria il 28 marzo 2011, nel procedimento

Klub OOD

contro

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

LA CORTE (Seconda Sezione),

composta dal sig. J.N. Cunha Rodrigues (relatore), presidente di sezione, dai sigg. A. Rosas, A. Ó Caoimh, A. Arabadjiev e C.G. Fernlund, giudici,

avvocato generale: sig.ra E. Sharpston

cancelliere: sig. A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

—

per il governo bulgaro, da T. Ivanov e D. Drambozova, in qualità di agenti;

—

per la Commissione europea, da L. Lozano Palacios e D. Roussanov, 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 dell'articolo 168, lettera a), della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU L 347, pag. 1; in prosieguo: la «direttiva IVA»).

2

Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra la Klub OOD (in prosieguo: la «Klub») e il Direktor na Direktsia «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto» — Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (direttore della direzione «Impugnazione e gestione dell'esecuzione», per la città di Varna, presso l'amministrazione centrale dell'Agenzia nazionale delle Entrate), in merito a un avviso di accertamento in rettifica che ha negato a detta società il beneficio del diritto alla detrazione dell'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») gravante sull'acquisto di un appartamento.

Contesto normativo

Il diritto dell'Unione

3

Ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva IVA:

«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

Secondo l'articolo 26 di tale direttiva:

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

a)

l'utilizzazione di un bene destinato all'impresa per l'uso privato del soggetto passivo o per l'uso del suo personale o, più generalmente, per fini estranei alla sua impresa, qualora detto bene abbia dato diritto ad una detrazione totale o parziale dell'IVA;

b)

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

2. Gli Stati membri possono derogare alle disposizioni del paragrafo 1 a condizione che tale deroga non dia luogo a distorsioni della concorrenza».

5

L'articolo 63 della richiamata direttiva dispone che «[i]l fatto generatore dell'imposta si verifica e l'imposta diventa esigibile nel momento in cui è effettuata la cessione di beni o la prestazione di servizi».

6

Ai sensi dell'articolo 167 della medesima direttiva, «[il] diritto a detrazione sorge quando l'imposta detraibile diventa esigibile».

7

L'articolo 168 della direttiva IVA così recita:

«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;

(...)».

8

L'articolo 273 di tale direttiva è formulato come segue:

«Gli Stati membri possono stabilire, nel rispetto della parità di trattamento delle operazioni interne e delle operazioni effettuate tra Stati membri da soggetti passivi, altri obblighi che essi ritengono necessari ad assicurare l'esatta riscossione dell'IVA e ad evitare le evasioni, a condizione che questi obblighi non diano luogo, negli scambi tra Stati membri, a formalità connesse con il passaggio di una frontiera.

Gli Stati membri non possono avvalersi della facoltà di cui al primo comma per imporre obblighi di fatturazione supplementari rispetto a quelli previsti al capo 3».

Il diritto nazionale

9

In forza dell'articolo 6, paragrafo 3, punto 1, della legge relativa all'imposta sul valore aggiunto (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, DV n. 63 del 4 agosto 2006; in prosieguo: lo «ZDDS»), si considera come cessione di beni effettuata a titolo oneroso «la separazione o la messa a disposizione di una merce, per uso personale del soggetto passivo, del proprietario, dei suoi dipendenti, o ancora di terzi, a condizione che, in occasione della sua produzione, della sua importazione o del suo acquisto, sia stato integralmente o parzialmente esercitato il diritto a detrazione».

10

L'articolo 12, paragrafo 1, dello ZDDS definisce un'operazione imponibile come «qualsiasi cessione di un bene o prestazione di un servizio ai sensi degli articoli 6 e 9, effettuata da un soggetto passivo ai sensi della presente legge e il cui luogo di esecuzione si trova nel territorio nazionale,

nonché qualsiasi operazione assoggettata ad imposta ad aliquota zero effettuata da un soggetto passivo, salvo il caso in cui la presente legge disponga diversamente».

11

L'articolo 69, paragrafo 1, dello ZDDS così dispone:

«Quando i beni e i servizi sono utilizzati ai fini di operazioni imponibili effettuate da un soggetto registrato, questi è autorizzato a detrarre quanto segue:

1. l'imposta sui beni o sui servizi che il fornitore o prestatore, a sua volta registrato ai sensi della presente legge, gli ha fornito o prestato o gli fornisce o presta».

12

L'articolo 70, paragrafo 1, dello ZDDS, precisa:

«Anche in presenza delle condizioni previste dall'articolo 69 o dall'articolo 74, non sussiste il diritto a detrazione qualora:

(...)

2. i beni o i servizi siano destinati a operazioni a titolo gratuito o ad attività diverse dall'attività economica del soggetto passivo»;

(...)».

13

Ai sensi dell'articolo 79, paragrafi 1 e 2, dello ZDDS:

«(1) Una persona registrata a fini IVA che si sia interamente o parzialmente avvalsa del diritto a detrazione per beni o servizi da essa prodotti, acquistati, ottenuti o importati e che utilizzi successivamente questi ultimi per realizzare operazioni non imponibili oppure operazioni o attività per le quali non sussista diritto a detrazione, diviene debitrice di un importo d'imposta pari alla detrazione ottenuta.

(2) Una persona registrata a fini IVA che si sia interamente avvalsa del diritto a detrazione per beni o servizi da essa prodotti, acquistati, ottenuti o importati, e che utilizzi successivamente questi ultimi sia per realizzare operazioni per le quali sussiste il diritto a detrazione, sia per operazioni esenti, oppure per operazioni o attività per le quali non sussiste il diritto a detrazione, e che non possa determinare quale parte dei beni o delle prestazioni di servizi venga utilizzata per operazioni che conferiscono il diritto a detrazione e quale, invece, per operazioni che non attribuiscono tale diritto, è tenuta a pagare un'imposta il cui importo è calcolato secondo quanto stabilito al paragrafo 7».

14

L'articolo 79, paragrafo 7, dello ZDDS contiene le formule per il calcolo dell'imposta dovuta nei casi contemplati al paragrafo 2 di tale medesima disposizione.

15

L'articolo 38, paragrafo 3, della legge sulla pianificazione del territorio (Zakon za ustroystvo na teritoriyata, DV n. 1 del 2 gennaio 2001; in prosieguo: lo «ZUT») così prevede:

«In un immobile a uso abitativo in regime di condominio è consentito ristrutturare e modificare la destinazione di un locale ad uso abitativo o di un alloggio indipendente per farne uno studio medico, un ufficio o un laboratorio di creazione individuale, permettendo a persone esterne di accedere all'immobile, a condizione che i locali si trovino al piano terra o al piano interrato, che la loro ristrutturazione sia conforme alle disposizioni igienico-sanitarie, di prevenzione degli incendi e alle altre prescrizioni tecniche, sulla base dell'accordo espresso, formulato per iscritto, certificato da un notaio, di tutti i proprietari degli alloggi contigui ai locali in questione. In via eccezionale, è possibile autorizzare la ristrutturazione dei locali summenzionati situati su altri piani al di sopra del piano terra solo sulla base di una decisione dell'assemblea generale dei condomini, adottata secondo la procedura prevista a tal fine, e con l'accordo espresso, formulato per iscritto, certificato da un notaio, di tutti i proprietari degli alloggi contigui ai locali in questione».

16

L'articolo 177, paragrafo 1, dello ZUT così recita:

«Dopo la conclusione dei lavori e, se del caso, l'ultimazione del collaudo, il committente chiede che sia registrata l'agibilità del bene presso l'autorità che ha rilasciato il permesso di costruire e presenta nel contempo il rapporto finale previsto dall'articolo 168, paragrafo 6, i contratti conclusi con le imprese di fornitura per l'allacciamento alle reti dell'infrastruttura tecnica, nonché un documento dell'agenzia di geodesia, di cartografia e del catasto che certifica che la condizione prevista dall'articolo 175, paragrafo 5, è rispettata».

17

Secondo l'articolo 177, paragrafo 3, dello ZUT:

«Entro 7 giorni a decorrere dalla ricezione della domanda, l'autorità che ha rilasciato il permesso di costruire registra, dopo avere accertato la completezza dei documenti, l'agibilità dell'edificio e rilascia un certificato di agibilità».

18

Dall'articolo 178, paragrafo 1, dello ZUT emerge che l'utilizzo di edifici, in tutto o in parte, è vietato prima che l'autorità competente li abbia dichiarati agibili in forza dell'articolo 177 della medesima legge.

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

19

L'attività della Klub consiste nella gestione di un hotel a Varna, una stazione balneare bulgara.

20

Nel maggio del 2009, tale società ha acquistato un appartamento duplex, destinato ad uso abitativo, a Sofia. L'IVA relativa a tale acquisto è stata detratta, ma agli uffici tributari non è stata comunicata nessuna dichiarazione fiscale concernente il pagamento di imposte locali per tale appartamento.

21

La Klub non ha modificato la destinazione di tale immobile e non ha concluso contratti a suo nome per la fornitura di acqua e di elettricità.

22

Le autorità tributarie ne hanno dedotto che l'appartamento di cui al procedimento principale fosse destinato ad uso abitativo e non ad uso professionale. Supponendo che tale appartamento non fosse utilizzato per l'attività dell'impresa, tali autorità hanno ritenuto che il suo acquisto non desse diritto alla detrazione dell'IVA assolta a monte e, di conseguenza, hanno emesso un avviso di accertamento in rettifica nei confronti della Klub.

23

La Klub ha impugnato tale avviso di accertamento dinanzi al Direktor na Direksia «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto» — Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, che l'ha confermato.

24

La ricorrente nel procedimento principale ha proposto ricorso dinanzi all'Administrativen sad Varna (Tribunale amministrativo di Varna).

25

Dinanzi a tale giudice, la Klub sostiene che l'immobile di cui al procedimento principale è destinato ad uso professionale poiché essa intende utilizzarlo per riunioni e trattative con operatori turistici.

26

In seguito, è stata presentata una dichiarazione fiscale ai fini delle imposte locali che menzionava un utilizzo di tale appartamento come locale professionale.

27

Secondo le autorità tributarie, la Klub non ha dimostrato che detto appartamento, al momento del controllo fiscale, fosse utilizzato a fini professionali, né che lo sarebbe stato in futuro.

28

Nell'ambito del procedimento principale è stata prodotta una lettera del Comune di Sofia in cui si precisava che quest'ultimo non disponeva di informazioni relative a un'eventuale domanda di certificato di agibilità per il medesimo appartamento.

29

Secondo il giudice del rinvio, l'articolo 70, paragrafo 1, punto 2, dello ZDDS è stato oggetto di interpretazioni divergenti da parte del Varhoven administrativen sad (Corte suprema amministrativa).

30

Una parte della giurisprudenza ammette che i soggetti passivi possano detrarre l'IVA assolta a

monte in occasione dell'acquisto di un immobile, ritenendo vuoi che sia possibile determinare la destinazione di tale bene solo dopo l'inizio del suo utilizzo, vuoi che le attività professionali del soggetto passivo comprendano cessioni future.

31

Un'altra parte della giurisprudenza ritiene che, per beneficiare del diritto alla detrazione dell'IVA relativa all'acquisto di un immobile che non è stato ancora dichiarato agibile, il soggetto passivo debba dimostrare che il bene è stato utilizzato per la sua attività economica prima del controllo fiscale.

32

Per il giudice del rinvio, tale ultima interpretazione letterale del diritto nazionale non è conforme ai principi del diritto dell'Unione che disciplinano la nascita del diritto alla detrazione dell'IVA assolta a monte per i beni d'investimento.

33

In tale contesto, l'Administrativen sad Varna ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1)

Se l'articolo 168, lettera a), della direttiva [IVA] debba essere interpretato nel senso che — dopo che il soggetto passivo ha esercitato il proprio diritto di scelta e ha inserito un immobile, che rappresenta un bene d'investimento, nel patrimonio dell'impresa — si deve presumere (ossia ritenere fino a prova contraria) che tale bene sia utilizzato ai fini delle operazioni imponibili effettuate dal soggetto passivo.

2)

Se l'articolo 168, lettera a), della direttiva [IVA] debba essere interpretato nel senso che il diritto alla detrazione in occasione dell'acquisto di un immobile che sia stato destinato al patrimonio dell'impresa di un soggetto passivo sorge immediatamente nel periodo fiscale in cui l'imposta è divenuta esigibile, e ciò a prescindere dalla circostanza che l'immobile non possa essere utilizzato a causa della mancanza del certificato di agibilità obbligatoriamente previsto dalla legge.

3)

Se sia compatibile con la direttiva e con la giurisprudenza concernente l'interpretazione della stessa una prassi amministrativa come quella della Natsionalna Agentsia za Prihodite [Agenzia nazionale delle Entrate], secondo cui il diritto alla detrazione fatto valere da soggetti passivi dell'IVA, ai sensi [dello ZDDS], per beni d'investimento da essi acquistati può essere negato con la motivazione che tali beni sono utilizzati dai titolari delle società per fini privati, senza che a tale uso venga applicata l'IVA.

4)

Se, in un caso come quello di cui al procedimento principale, alla società, ossia la ricorrente, spetti un diritto a detrazione in occasione dell'acquisto di un immobile (un appartamento duplex a Sofia)».

Sulle questioni pregiudiziali

34

Con le questioni pregiudiziali dalla prima alla terza, che occorre esaminare congiuntamente, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 168, lettera a), della direttiva IVA debba essere interpretato nel senso che il diritto alla detrazione dell'IVA assolta a monte per l'acquisto di un immobile che rappresenta un bene d'investimento destinato al patrimonio dell'impresa sorga nel corso del periodo fiscale durante il quale l'imposta è divenuta esigibile, indipendentemente dal fatto che detto bene non sia immediatamente utilizzato a fini professionali. Il giudice del rinvio si pone correlativamente la questione se il diritto alla detrazione dell'IVA assolta a monte per un bene d'investimento acquistato da parte di un soggetto passivo possa essere negato a quest'ultimo in ragione del fatto che tale bene sia utilizzato per fini privati.

35

Occorre ricordare, in limine, che il sistema delle detrazioni previsto dalla direttiva IVA è inteso ad esonerare interamente l'imprenditore dall'IVA dovuta o assolta nell'ambito di tutte le sue attività economiche. Pertanto, il sistema comune dell'IVA è inteso a garantire la perfetta neutralità dell'imposizione fiscale per tutte le attività economiche, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di dette attività, purché queste siano, in linea di principio, a loro volta soggette all'IVA (v., segnatamente, sentenze del 14 febbraio 1985, Rompelman, 268/83, Racc. pag. 655, punto 19, nonché del 16 febbraio 2012, Eon Aset Menidjmont, C-118/11, punto 43).

36

Dall'articolo 168 della direttiva IVA risulta che il soggetto passivo, quando, agendo in quanto tale nel momento in cui acquista il bene, lo utilizzi ai fini delle proprie operazioni imponibili, è autorizzato a detrarre l'IVA dovuta o versata per il bene medesimo (v., in tal senso, sentenze dell'11 luglio 1991, Lennartz, C-97/90, Racc. pag. I-3795, punto 8, nonché del 21 aprile 2005, HE, C-25/03, Racc. pag. I-3123, punto 43). Conformemente agli articoli 63 e 167 della direttiva IVA, tale diritto alla detrazione sorge nel momento in cui l'imposta detraibile diventa esigibile, ossia all'atto della cessione dei beni (v., in tal senso, sentenza del 2 giugno 2005, Waterschap Zeeuws Vlaanderen, C-378/02, Racc. pag. I-4685, punto 31).

37

Quando, al contrario, il bene non sia usato ai fini dell'attività economica del soggetto passivo ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 1, secondo comma, della medesima direttiva, ma sia da questi adibito ad uso privato, non può sorgere alcun diritto a detrazione (v., in tal senso, citate sentenze Lennartz, punto 9, nonché HE, punto 43).

38

Nel caso di un'operazione consistente nell'acquisto di un bene d'investimento destinato in parte all'uso privato e in parte all'uso professionale, il soggetto passivo può decidere di destinare integralmente il bene al patrimonio dell'impresa (v., in tal senso, sentenze del 4 ottobre 1995, Armbrecht, C-291/92, Racc. pag. I-2775, punto 20, e del 14 luglio 2005, Charles e Charles-Tijmens, C-434/03, Racc. pag. I-7037, punto 23 nonché la giurisprudenza ivi citata). In linea di principio, l'IVA dovuta a monte sull'acquisto di tale bene è allora integralmente detraibile. Ciò premesso, qualora un bene d'investimento destinato all'impresa abbia consentito una detrazione integrale o parziale dell'IVA versata a monte, il suo impiego per le esigenze private del soggetto

passivo o del suo personale o per finalità estranee alla sua impresa è equiparato ad una prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso, ai sensi dell'articolo 26, paragrafo 1, della direttiva IVA (v. sentenze Charles e Charles-Tijmens, cit., punti 24 e 25 nonché la giurisprudenza ivi citata; del 23 aprile 2009, Puffer, C-460/07, Racc. pag. I-3251, punto 41, e Eon Aset Menidjmont, cit., punto 54).

39

Invero, è l'acquisto del bene da parte del soggetto passivo che agisce in quanto tale a determinare l'applicazione del sistema dell'IVA e, quindi, del meccanismo di detrazione (v., in tal senso, sentenze Lennartz, cit., punto 15, e Eon Aset Menidjmont, cit., punto 57).

40

Un soggetto passivo agisce in quanto tale quando agisce ai fini della sua attività economica ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 1, secondo comma, della direttiva IVA (v., in tal senso, sentenza dell'8 marzo 2001, Bakcsi, C-415/98, Racc. pag. I-1831, punto 29).

41

Determinare se un soggetto passivo agisca in quanto tale è una questione di fatto che dev'essere valutata tenendo conto di tutti gli elementi della fattispecie, tra i quali figurano la natura del bene considerato e il periodo di tempo intercorso tra l'acquisto dello stesso e il suo uso ai fini delle attività economiche di tale soggetto passivo (v., in tal senso, sentenze Bakcsi, cit., punto 29, e Eon Aset Menidjmont, punto 58). Si può altresì considerare se siano state o meno intraprese azioni effettive al fine di realizzare gli interventi e di ottenere le autorizzazioni necessari per l'uso professionale del bene quali quelli menzionati all'articolo 38, paragrafo 3, dello ZUT.

42

Secondo la Corte, se la detrazione dell'IVA dovuta a monte fosse negata al soggetto passivo per i successivi utilizzi professionali imponibili, nonostante l'intento iniziale di quest'ultimo di destinare integralmente il bene d'investimento alla sua impresa, in vista di operazioni future, il soggetto passivo non risulterebbe interamente esonerato dall'imposta afferente al bene utilizzato ai fini della propria attività economica e la tassazione delle sue attività professionali provocherebbe una doppia imposizione in contrasto con il principio della neutralità fiscale insito nel sistema comune dell'IVA (v., in tal senso, sentenza Puffer, cit., punti 45 e 46).

43

Il principio della neutralità dell'IVA rispetto all'onere fiscale dell'impresa esige che le spese d'investimento effettuate ai fini ed in vista di un'impresa siano considerate come attività economiche che conferiscono un immediato diritto a detrazione dell'IVA dovuta a monte (v., in tal senso, citate sentenze Rompelman, punto 22, e Puffer, punto 47).

44

Pertanto, un privato che acquisti beni ai fini di un'attività economica ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 1, secondo comma, della direttiva IVA agisce come soggetto passivo, anche se i beni non vengono immediatamente impiegati per detta attività economica (v., in tal senso, sentenza Lennartz, cit., punto 14).

45

Spetta al giudice del rinvio valutare se, nel procedimento principale, la Klub abbia effettivamente acquistato il bene immobile di cui trattasi ai fini della sua attività economica. In questo caso, tale società può detrarre integralmente e immediatamente l'IVA relativa al bene interamente destinato al patrimonio della sua impresa anche qualora esso non sia utilizzato immediatamente ai fini della sua attività economica.

46

Si deve aggiungere che, in assenza di circostanze fraudolente o abusive, e con riserva di eventuali rettifiche in conformità alle condizioni previste dalla direttiva IVA, il diritto alla detrazione, una volta sorto, rimane acquisito (v., in tal senso, sentenze dell'8 giugno 2000, *Breitsohl*, C-400/98, Racc. pag. I-4321, punto 41, e del 21 febbraio 2006, *Halifax e a.*, C-255/02, Racc. pag. I-1609, punto 84).

47

Come dichiarato dalla Corte a tale proposito, qualora il soggetto passivo non abbia 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, il diritto alla detrazione resta acquisito poiché, in un caso del genere, non sussiste alcun rischio di frodi o di abusi che possa giustificare un successivo rimborso delle somme detratte (sentenza dell'8 giugno 2000, *Schloßstrasse*, C-396/98, Racc. pag. I-4279, punto 42).

48

Per converso, nelle situazioni fraudolente o abusive in cui il soggetto passivo abbia finto di voler svolgere un'attività economica specifica, ma abbia in realtà cercato di far entrare nel suo patrimonio privato beni che possono essere oggetto di una detrazione, l'amministrazione finanziaria può chiedere, con effetto retroattivo, il rimborso delle somme detratte poiché queste detrazioni sono state concesse sulla base di false dichiarazioni (v. sentenza *Schloßstrasse*, cit., punto 40 e la giurisprudenza ivi citata).

49

Giova rammentare che, perché si possa parlare di pratica abusiva, occorre che si verifichino due condizioni. Da un lato, le operazioni controverse devono, nonostante l'applicazione formale delle condizioni previste dalle pertinenti disposizioni della direttiva IVA e della legislazione nazionale che la traspone, procurare un vantaggio fiscale la cui concessione sia contraria all'obiettivo perseguito da queste disposizioni. Dall'altro, deve risultare da un insieme di elementi oggettivi che lo scopo essenziale dell'operazione controversa è l'ottenimento di un vantaggio fiscale (v., in tal senso, sentenza *Halifax e a.*, cit., punti 74 e 75).

50

I provvedimenti che gli Stati membri possono adottare in forza dell'articolo 273 della direttiva IVA per assicurare l'esatta riscossione dell'imposta ed evitare frodi non devono tuttavia eccedere quanto necessario a tal fine e non devono pregiudicare la neutralità dell'IVA (v. sentenza del 21 ottobre 2010, *Nidera Handelscompagnie*, C-385/09, Racc. pag. I-10385, punto 49).

51

Nel caso di specie, spetta al giudice del rinvio verificare se, alla luce degli elementi oggettivi, sia riscontrabile una pratica fraudolenta quale definita al punto 49 della presente sentenza.

52

Da quanto precede risulta che l'articolo 168, lettera a), della direttiva IVA dev'essere interpretato nel senso che un soggetto passivo che, agendo in quanto tale, abbia acquistato un bene d'investimento e lo abbia destinato al patrimonio dell'impresa ha il diritto di detrarre l'IVA gravante sull'acquisto di tale bene nel corso del periodo fiscale durante il quale l'imposta è divenuta esigibile, indipendentemente dal fatto che detto bene non sia immediatamente utilizzato a fini professionali. Spetta al giudice nazionale stabilire se il soggetto passivo abbia acquistato il bene d'investimento ai fini della sua attività economica e valutare, se del caso, l'esistenza di una pratica fraudolenta.

Sulla quarta questione

53

Con la quarta questione, il giudice del rinvio chiede se, in circostanze come quelle descritte nel procedimento principale, la ricorrente abbia il diritto di detrarre l'IVA assolta a monte per l'acquisto di un immobile sito a Sofia.

54

Si deve ricordare che, nell'ambito dell'articolo 267 TFUE, la Corte non è competente ad applicare le norme di diritto dell'Unione ad una fattispecie concreta, ma unicamente a pronunciarsi sull'interpretazione dei Trattati e degli atti adottati dalle istituzioni dell'Unione (v., in tal senso, sentenze del 10 maggio 2001, *Veedfald*, C-203/99, Racc. pag. I-3569, punto 31, e del 10 luglio 2008, *Feryn*, C-54/07, Racc. pag. I-5187, punto 19).

55

Nella fattispecie, con la sua questione, il giudice del rinvio chiede alla Corte un'applicazione diretta dell'articolo 168 della direttiva IVA ai fatti della controversia principale, mentre spetta al giudice nazionale decidere su quest'ultima basandosi, ove necessario, sulla risposta data alle altre questioni pregiudiziali.

56

Pertanto, la Corte non è competente a rispondere alla quarta questione.

Sulle spese

57

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 (Seconda Sezione) dichiara:

L'articolo 168, lettera a), della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa

al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, dev'essere interpretato nel senso che un soggetto passivo che, agendo in quanto tale, abbia acquistato un bene d'investimento e lo abbia destinato al patrimonio dell'impresa ha il diritto di detrarre l'imposta sul valore aggiunto gravante sull'acquisto di tale bene nel corso del periodo fiscale durante il quale l'imposta è divenuta esigibile, indipendentemente dal fatto che detto bene non sia immediatamente utilizzato a fini professionali. Spetta al giudice nazionale stabilire se il soggetto passivo abbia acquistato il bene d'investimento ai fini della sua attività economica e valutare, se del caso, l'esistenza di una pratica fraudolenta.

Firme

(*) Lingua processuale: il bulgaro.