

SENTENZA DELLA CORTE (Decima Sezione)

21 settembre 2017

«Rinvio pregiudiziale – Imposta sul valore aggiunto (IVA) – Ottava direttiva 79/1072/CEE – Direttiva 2006/112/CE – Soggetto passivo residente in un altro Stato membro – Rimborso dell'IVA sui beni importati – Presupposti – Elementi oggettivi che confermano l'intenzione del soggetto passivo di utilizzare i beni importati nel contesto delle sue attività economiche – Rischio serio di mancata realizzazione dell'operazione che aveva giustificato l'importazione»

Nella causa C-441/16,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dalla Înalta Curte de Casație și Justiție (Alta Corte di cassazione e di giustizia, Romania), con decisione del 22 giugno 2016, pervenuta in cancelleria l'8 agosto 2016, nel procedimento

SMS group GmbH

contro

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București,

LA CORTE (Decima Sezione),

composta da M. Berger (relatore), presidente di sezione, E. Levits e F. Biltgen, giudici,

avvocato generale: M. Campos Sánchez-Bordona

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

- per la SMS group GmbH, da E. Băncilă, avocat;
- per il governo rumeno, da R.-H. Radu, C.-M. Florescu e R. Mangu, in qualità di agenti;
- per il governo italiano, da G. Palmieri, in qualità di agente, assistita da G. Galluzzo, avvocato dello Stato;
- per la Commissione europea, da L. Lozano Palacios e L. Radu 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 da 2 a 6 dell'ottava direttiva 79/1072/CEE del Consiglio, del 6 dicembre 1979, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari – Modalità per il rimborso dell'imposta sul valore aggiunto ai soggetti passivi non residenti all'interno del paese (GU 1979, L 331, pag. 11; in prosieguo: l'«ottava direttiva») e dell'articolo 17, paragrafo 2 e paragrafo 3, lettera a), della sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari – Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU 1977, L 145, pag. 1; in prosieguo: la «sesta direttiva»).
- 2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra la SMS group GmbH e la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București (Direzione tributaria generale regionale di Bucarest, Romania) (in prosieguo: l'«amministrazione tributaria») in merito al rimborso dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) versata dalla SMS group in Romania durante il 2009.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

- 3 Il procedimento principale riguarda una domanda di rimborso dell'IVA, proposta il 23 dicembre 2009, a seguito dell'importazione di alcuni beni in data 14 settembre 2009. Di conseguenza, nel caso di specie si applicano ratione temporis l'ottava direttiva e la 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»).

L'ottava direttiva

- 4 L'articolo 1 dell'ottava direttiva prevede quanto segue:

«Ai fini dell'applicazione della presente direttiva, si considera soggetto passivo non residente all'interno del paese il soggetto passivo (...) che, nel corso del periodo di cui all'articolo 7, paragrafo 1, primo comma, prima e seconda frase, non ha fissato in tale paese né la sede della propria attività economica né costituito un centro di attività stabile dal quale sono svolte le operazioni (...) e che, nel corso del medesimo periodo, non ha effettuato alcuna cessione di beni o prestazioni di servizi che si consideri localizzata in tale paese, ad eccezione:

- a) delle prestazioni di trasporto (...);
- b) delle prestazioni di servizi nei casi in cui l'imposta è dovuta unicamente dal destinatario (...).

- 5 L'articolo 2 di tale direttiva così dispone:

«Ciascuno Stato membro rimborsa ad ogni soggetto passivo non residente all'interno del paese, ma residente in un altro Stato membro, alle condizioni stabilite in appresso, l'[IVA] applicata a servizi che gli sono resi o beni mobili che gli sono ceduti all'interno del paese da altri soggetti passivi, o applicata all'importazione di beni nel paese, nella misura in cui questi beni e servizi sono impiegati ai fini delle operazioni di cui all'articolo 17, paragrafo 3, lettere a) e b) della [sesta] direttiva (...)».

6 Ai sensi dell'articolo 3 di detta direttiva:

«Per beneficiare del rimborso, ogni soggett[o] passivo di cui all'articolo 2 che non ha effettuato alcuna cessione di beni o prestazione di servizi che si consideri localizzata all'interno del paese, deve:

- a) inoltrare presso il servizio competente (...), una domanda (...);
- b) comprovare, mediante attestazione rilasciata dall'amministrazione dello Stato in cui è residente, che egli è assoggettato all'[IVA] in tale Stato (...);
- c) certificare con dichiarazione scritta di non aver effettuato alcuna cessione di beni o prestazione di servizi che si consideri localizzata all'interno del paese, durante il periodo di cui all'articolo 7, paragrafo 1, primo comma, prima e seconda frase;
- d) impegnarsi a restituire qualsiasi somma indebitamente riscossa».

7 L'articolo 4 della medesima direttiva così dispone:

«Per beneficiare del rimborso, ogni soggetto passivo di cui all'articolo 2 che non [ha] effettuato all'interno del paese alcuna cessione di beni o prestazione di servizi che si consideri localizzata nel paese, diversa dalle prestazioni contemplate dall'articolo 1, lettere a) e b), deve:

- a) adempiere gli obblighi di cui all'articolo 3, lettere a), b) e d);
- b) certificare con dichiarazione scritta di non avere effettuato, durante il periodo di cui all'articolo 7, paragrafo 1, primo comma, prima e seconda frase, alcuna cessione di beni o prestazione di servizi che si consideri localizzata nel paese, diversa dalle prestazioni di cui all'articolo 1, lettere a) e b)».

8 L'articolo 5, primo comma, dell'ottava direttiva così recita:

«Ai fini della presente direttiva il diritto al rimborso dell'imposta è determinato conformemente all'articolo 17 della [sesta direttiva], quale si applica nello Stato membro del rimborso».

9 L'articolo 6 di tale direttiva è del seguente tenore:

«Gli Stati membri non possono imporre ai soggetti passivi di cui all'articolo 2, oltre agli obblighi di cui agli articoli 3 e 4, alcun altro obbligo oltre a quello di fornire, in casi particolari, le informazioni necessarie per accertare la fondatezza della domanda di rimborso».

10 L'articolo 7, paragrafo 1, di detta direttiva prevede quanto segue:

«La domanda di rimborso di cui agli articoli 3 e 4 deve riferirsi ad acquisti di beni o servizi fatturati, o ad importazioni effettuate, in un periodo non inferiore a tre mesi né superiore a un anno civile (...)».

La direttiva IVA

11 La direttiva IVA ha abrogato e sostituito la sesta direttiva a decorrere dal 1° gennaio 2007. Ai sensi dei considerando 1 e 3 della direttiva IVA, la rifusione della sesta direttiva si rendeva opportuna allo scopo di presentare tutte le disposizioni applicabili in modo chiaro e razionale, rimaneggiando la struttura e il testo della direttiva senza apportare, in linea di principio, modifiche sostanziali.

12 L'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva IVA così dispone:

«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 (...)».

13 Ai sensi dell'articolo 70 di tale direttiva:

«Il fatto generatore dell'imposta si verifica e l'imposta diventa esigibile nel momento in cui è effettuata l'importazione di beni».

14 L'articolo 146, paragrafo 1, di detta direttiva prevede quanto segue:

«Gli Stati membri esentano le operazioni seguenti:

a) le cessioni di beni spediti o trasportati, dal venditore o per suo conto, fuori della Comunità;

(...)».

15 L'articolo 167 della medesima direttiva, il cui tenore è identico a quello dell'articolo 17, paragrafo 1, della sesta direttiva, così dispone:

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

16 L'articolo 168 della direttiva IVA, il cui contenuto è identico, in sostanza, a quello dell'articolo 17, paragrafo 2, della sesta 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;

(...);

e) l'IVA dovuta o assolta per i beni importati in tale Stato membro».

17 Il contenuto dell'articolo 169 della direttiva IVA è identico, in sostanza, a quello dell'articolo 17, paragrafo 3, della sesta direttiva e così dispone:

«Oltre alla detrazione di cui all'articolo 168, il soggetto passivo ha il diritto di detrarre l'IVA ivi prevista nella misura in cui i beni e i servizi sono utilizzati ai fini delle operazioni seguenti:

a) sue operazioni relative alle attività di cui all'articolo 9, paragrafo 1, secondo comma, effettuate fuori dello Stato membro in cui l'imposta è dovuta o assolta, che darebbero diritto a detrazione se fossero effettuate in tale Stato membro;

b) sue operazioni esenti conformemente [all'articolo] 146 (...);

(...)».

18 L'articolo 170 della direttiva IVA è redatto nei seguenti termini:

«Il soggetto passivo che, ai sensi dell'articolo 1 dell'[ottava direttiva] (...) non è stabilito nello Stato membro in cui effettua acquisti di beni e servizi o importazioni di beni gravati da IVA ha il diritto al rimborso di tale imposta nella misura in cui i beni e i servizi sono utilizzati ai fini delle operazioni seguenti:

a) le operazioni di cui all'articolo 169;

(...)».

19 L'articolo 171, paragrafo 1, della direttiva IVA così dispone:

«Il rimborso dell'IVA a favore dei soggetti passivi che non sono stabiliti nello Stato membro in cui effettuano acquisti di beni e servizi o importazioni di beni gravati da imposta ma che sono stabiliti in un altro Stato membro è effettuato secondo le modalità d'applicazione previste dall'[ottava direttiva].

(...)».

Il diritto rumeno

20 L'articolo 147 ter della Legge nr. 571/2003 privind Codul fiscal (legge n. 571/2003 relativa al Codice tributario), intitolato «Rimborso dell'imposta ai soggetti passivi non registrati ai fini IVA in Romania», dispone quanto segue:

«1) Alle condizioni previste dalla legge:

a) il soggetto passivo non registrato e non tenuto a registrarsi a fini IVA in Romania, stabilito in un altro Stato membro, può richiedere il rimborso dell'imposta assolta; (...).

(...)».

21 Il punto 49 dell'Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal (Decreto del governo n. 44/2004, recante approvazione delle disposizioni di attuazione del Codice tributario) così dispone:

«(...)

3) Il soggetto passivo (...) è un soggetto passivo che (...) non è registrato né è tenuto a registrarsi ai fini dell'IVA in Romania (...), non è stabilito in Romania né ha ivi un centro di attività stabile dal quale sono svolte attività economiche, e che, in tale periodo, non ha effettuato alcuna cessione di beni o prestazione di servizi in Romania (...).

4) Il rimborso dell'imposta (...) viene accordato al soggetto passivo di cui al paragrafo 3 se i beni e i servizi (...) importati in Romania, per i quali è stata versata l'imposta, sono utilizzati dal soggetto passivo per:

a) operazioni attinenti alla sua attività economica per cui il soggetto passivo sarebbe autorizzato a detrarre l'imposta se tali operazioni fossero state effettuate in Romania (...);

(...)

5) Per soddisfare i requisiti per il rimborso, ogni soggetto passivo di cui al terzo comma deve conformarsi ai seguenti obblighi:

(...)

c) confermare con dichiarazione scritta che nel periodo cui si riferisce la richiesta di rimborso non ha effettuato cessioni di beni o prestazioni di servizi che sono avvenute o sono ritenute avvenute in Romania (...);

(...)

6) Le amministrazioni tributarie competenti non possono imporre ai soggetti passivi che richiedono il rimborso (...) altri obblighi oltre a quelli previsti dal quinto comma. In via eccezionale le amministrazioni tributarie competenti possono chiedere al soggetto passivo di presentare le informazioni complementari necessarie per stabilire se una domanda di rimborso sia giustificata.

(...)».

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

22 La SMS group è una società con sede in Germania che commercializza e monta impianti per la lavorazione dell'acciaio. Il 7 febbraio 2008 la SMS Meer, entità che nel frattempo è stata assorbita dalla SMS group, ha stipulato, in qualità di venditore, il contratto detto «n. 27» con la Zimekon Handels GmbH Austria (in prosieguo: l'«acquirente»), avente ad oggetto la realizzazione e la fornitura di un sistema di saldatura di tubi per la produzione di tubature e profilati tubolari in acciaio, con saldatura longitudinale elettrica (in prosieguo: l'«RSA»). Il destinatario dell'RSA era la società OOO Zimekon Ukraine.

23 Ai sensi del piano dei pagamenti previsto dal contratto n. 27, l'acquirente doveva versare, per la prima fase dei lavori di messa in produzione dell'RSA, un anticipo di EUR

2 milioni nel marzo 2008, poi EUR 800 000 entro il 15 aprile 2008, EUR 1 milione supplementare entro il 15 maggio 2008 e, infine, EUR 1 milione entro il 15 giugno 2008. La fornitura al destinatario doveva aver luogo tra il 1° giugno 2009 e il 30 settembre 2009, a condizione che i versamenti previsti dal suddetto contatto fossero stati effettuati entro i termini impartiti.

- 24 Il 26 giugno 2008, allorché l'acquirente aveva pagato solo l'anticipo di EUR 2 milioni, la SMS Meer ha stipulato con la Asmas AES, con sede in Turchia, un protocollo di subappalto avente ad oggetto la fornitura dei macchinari di cui la SMS Meer necessitava per produrre l'RSA (in prosieguo: i «beni controversi»). Il 5 novembre 2008 l'esecuzione del contratto n. 27 è stata tuttavia sospesa sino al 1° settembre 2009, su richiesta dell'acquirente, a causa delle difficoltà finanziarie di quest'ultimo. La SMS Meer ha chiesto all'acquirente di eseguire i pagamenti rimanenti, precisando al contempo che i lavori sarebbero ripresi solo successivamente al pagamento degli importi dovuti.
- 25 Il 14 settembre 2009 la SMS Meer ha importato dalla Turchia verso la Romania i beni controversi e ha versato l'IVA su di essi gravante, per un importo pari a 1 487 739 lei rumeni (RON) (circa EUR 327 500). Successivamente all'importazione, i suddetti beni sono stati collocati in un deposito situato in Romania.
- 26 Poiché l'acquirente non ha eseguito i pagamenti rimanenti, non è ripresa l'esecuzione del contratto n. 27. Ad avviso della SMS group, i beni controversi non hanno potuto essere impiegati in altri progetti e essa intende smaltirli come rottami.
- 27 Il 23 dicembre 2009 la SMS Meer ha chiesto all'amministrazione tributaria il rimborso dell'IVA pagata allo Stato rumeno in occasione dell'importazione dei beni controversi. In risposta a una richiesta dell'amministrazione tributaria di fornire informazioni complementari, la SMS Meer ha fatto valere che, in mancanza di esecuzione del contratto n. 27, essa intendeva esportare tali beni. Essa non ha, però, fornito informazioni concrete concernenti la destinazione o la data della suddetta esportazione.
- 28 L'amministrazione tributaria ha tuttavia negato il rimborso dell'IVA, in considerazione del fatto che la SMS Meer non aveva fornito elementi giustificativi che dimostrassero la successiva circolazione dei beni controversi e il loro beneficiario finale. Dopo che il servizio reclami dell'amministrazione tributaria ha respinto il ricorso amministrativo proposto dalla SMS Meer avverso la suddetta decisione di diniego, la Curtea de Apel București (Corte d'appello di Bucarest, Romania), mediante una prima sentenza del 30 maggio 2012, ha respinto la domanda della SMS Meer volta all'annullamento di tali due decisioni dell'amministrazione tributaria.
- 29 La suddetta prima sentenza è stata, però, cassata dall'Înalta Curte de Casație și Justiție (Alta Corte di cassazione e di giustizia, Romania), che ha rinviato la causa dinanzi alla Curtea de Apel București (Corte d'appello di Bucarest). Con sentenza del 9 luglio 2014, quest'ultima ha nuovamente respinto, in quanto infondata, la domanda della SMS Meer, ritenendo che l'amministrazione tributaria avesse richiesto a buon diritto che la SMS Meer giustificasse la successiva circolazione dei beni controversi. Infatti, la SMS Meer sarebbe tenuta, ai sensi dell'articolo 147 ter, paragrafo 1, lettera a), della legge n. 571/2003, a fornire la prova della destinazione dei beni importati in Romania, poiché l'effettiva destinazione di questi ultimi è rilevante ai fini del regime tributario applicabile.
- 30 La SMS Meer ha proposto ricorso in cassazione avverso la sentenza del 9 luglio 2014, sostenendo che la stipulazione del contratto n. 27 con l'acquirente e la sua parziale esecuzione costituiva un'operazione imponibile. Inoltre, il contratto n. 27 sarebbe stato

eseguito anche tramite il versamento dell'anticipo di EUR 2 milioni sull'importo totale del prezzo pattuito, la stipulazione del contratto di subappalto e l'acquisto, presso un fornitore in Turchia, di una parte dei componenti necessari per la fabbricazione dell'RSA. Pertanto, la SMS Meer avrebbe dimostrato la sussistenza di un collegamento diretto tra l'importazione dei beni controversi e le proprie operazioni imponibili. Secondo la SMS Meer, il rimborso dell'IVA non può dipendere dalla prova della circolazione dei suddetti beni successiva all'importazione, laddove il contratto n. 27 non è in definitiva stato portato a termine. A suo avviso, al momento dell'importazione, le parti intendevano ancora eseguire l'operazione.

- 31 Il giudice del rinvio ritiene che, al momento dell'importazione, la SMS Meer corresse il serio rischio che il contratto n. 27 fosse risolto, dal momento che l'acquirente non aveva adempiuto al pagamento delle rate dovute conformemente a tale contratto. In questo contesto, si porrebbe la questione se il fatto di effettuare l'importazione in un momento in cui l'esecuzione di detto contratto era sospesa comporti il venir meno di qualsiasi collegamento tra l'importazione dei beni controversi e l'esecuzione di tale contratto.
- 32 In tali circostanze, l'Înalta Curte de Casație și Justiție (Alta corte di cassazione e di giustizia) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:
- «1) Se gli articoli 2, 3, 4 e 5 dell'[ottava direttiva], in combinato disposto con l'articolo 17, paragrafi 2 e 3, lettera a), della [sesta direttiva], debbano essere interpretati nel senso che ostano ad una prassi di un'amministrazione tributaria nazionale che considera che non esistano elementi oggettivi che confermano l'intenzione dichiarata dal soggetto passivo di utilizzare i beni importati nel contesto della sua attività economica quando, alla data dell'effettiva importazione, il contratto per la cui esecuzione il soggetto passivo ha acquistato e importato i beni era sospeso, con il rischio serio che la successiva fornitura/operazione cui i beni importati erano destinati non si realizzi più.
 - 2) Se la prova della successiva circolazione dei beni importati, ossia l'accertamento del fatto che i beni importati siano stati effettivamente destinati alle operazioni imponibili del soggetto passivo, e in quale maniera, rappresenti una condizione complementare richiesta ai fini del rimborso dell'IVA, diversa da quelle elencate agli articoli 3 e 4 dell'[ottava direttiva], vietata dall'articolo 6 della medesima direttiva, oppure un'informazione necessaria sulla condizione sostanziale per il rimborso relativa all'utilizzo dei beni importati nell'ambito di operazioni imponibili, che l'organo tributario possa richiedere ai sensi dell'articolo 6 della direttiva.
 - 3) Se gli articoli 2, 3, 4 e 5 dell'[ottava direttiva], in combinato disposto con l'articolo 17, paragrafi 2 e 3, lettera a), della [sesta direttiva], possano essere interpretati nel senso che il diritto al rimborso dell'IVA può essere negato quando la successiva operazione prevista, nel contesto della quale dovevano essere utilizzati i beni importati, non sia più realizzata. Se, in tali condizioni, assuma rilevanza la destinazione effettiva dei beni, ossia la circostanza se essi siano stati comunque sfruttati, in che modo e in quale territorio, quello dello Stato membro in cui è stata assolta l'IVA oppure fuori da tale Stato».

Sulle questioni pregiudiziali

- 33 Con le sue tre questioni, che occorre esaminare congiuntamente, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'ottava direttiva, letta in combinato disposto con l'articolo 170 della direttiva IVA, debba essere interpretata nel senso che osta a che uno Stato membro neghi a un soggetto passivo non residente nel suo territorio il diritto di rimborso dell'IVA pagata a titolo dell'importazione di alcuni beni in una situazione, come quella controversa nel procedimento principale, in cui, al momento dell'importazione, era sospesa l'esecuzione del contratto nel contesto del quale il soggetto passivo ha acquistato e importato detti beni, l'operazione per la quale questi ultimi dovevano essere utilizzati non è infine stata realizzata e il soggetto passivo non ha fornito la prova della loro successiva circolazione.
- 34 Al fine di rispondere a tale questione, è opportuno ricordare, anzitutto, che l'ottava direttiva è intesa a stabilire le modalità di rimborso dell'IVA versata in uno Stato membro ad opera di soggetti passivi residenti in un altro Stato membro e di armonizzare, quindi, il diritto al rimborso quale è sancito dall'articolo 170 della direttiva IVA (sentenza del 28 giugno 2007, Planzer Luxembourg, C-73/06, EU:C:2007:397, punto 34 e giurisprudenza ivi citata).
- 35 In tale contesto, dall'articolo 2 dell'ottava direttiva risulta che ciascuno Stato membro rimborsa ad ogni soggetto passivo residente non nel suo territorio, bensì in un altro Stato membro, alle condizioni fissate da detta direttiva, l'IVA applicata, segnatamente, all'importazione di beni in detto primo Stato membro, nella misura in cui tali beni sono impiegati ai fini delle operazioni di cui all'articolo 170 della direttiva IVA.
- 36 A tal riguardo, gli articoli 3 e 4 dell'ottava direttiva precisano le formalità da espletare per ottenere tale rimborso.
- 37 Orbene, come giustamente esposto dalla Commissione europea nelle sue osservazioni scritte, l'ottava direttiva non mira a determinare né le condizioni di esercizio né la portata del diritto al rimborso. Infatti, dall'articolo 5 della suddetta direttiva risulta che il diritto al rimborso dell'IVA è determinato conformemente alle disposizioni rilevanti della direttiva IVA.
- 38 In tale contesto, si deve rilevare che il diritto, per un soggetto passivo, stabilito in uno Stato membro, di ottenere il rimborso dell'IVA assolta in un altro Stato membro, quale disciplinato dall'ottava direttiva, trova riscontro nel diritto, istituito a suo favore dalla direttiva IVA, di detrarre l'IVA versata a monte nel proprio Stato membro (sentenza del 25 ottobre 2012, Daimler e Widex, C-318/11 e C-319/11, EU:C:2012:666, punto 41 e giurisprudenza ivi citata).
- 39 Secondo una giurisprudenza costante della Corte, tale diritto alla detrazione costituisce parte integrante del meccanismo dell'IVA e, in linea di principio, non può essere soggetto a limitazioni. Esso va esercitato immediatamente per la totalità delle imposte che hanno gravato le operazioni effettuate a monte (sentenza del 22 giugno 2016, Gemeente Woerden, C-267/15, EU:C:2016:466, punto 31 e giurisprudenza ivi citata).
- 40 Infatti, il sistema delle detrazioni e, quindi, dei rimborsi, è inteso ad esonerare 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 (sentenza del 22 marzo 2012, Klub, C-153/11, EU:C:2012:163, punto 35 e giurisprudenza ivi citata).

- 41 Per quanto concerne più in particolare le condizioni del diritto al rimborso, dall'articolo 170 della direttiva IVA, letto in combinato disposto con l'articolo 169 della medesima, risulta che ogni soggetto passivo che, ai sensi dell'articolo 1 dell'ottava direttiva, non è stabilito nello Stato membro in cui effettua importazioni di beni gravati da IVA ha il diritto al rimborso di tale imposta nella misura in cui detti beni sono utilizzati per le sue operazioni relative alle attività di cui all'articolo 9, paragrafo 1, secondo comma, della direttiva IVA, effettuate fuori dello Stato membro in cui tale imposta è dovuta o assolta e che darebbero diritto a detrazione se fossero effettuate in detto Stato membro, o per determinate operazioni esenti.
- 42 Tale diritto a detrazione sorge, conformemente agli articoli 70 e 167 della direttiva IVA, nel momento in cui l'imposta diventa esigibile, ossia all'atto dell'importazione dei beni (v., per analogia, sentenza del 22 marzo 2012, Klub, C-153/11, EU:C:2012:163, punto 36 e giurisprudenza ivi citata).
- 43 Per quanto riguarda, in primo luogo, la questione se la SMS Meer possa essere considerata come un soggetto passivo, ai sensi dell'articolo 1 dell'ottava direttiva, si deve ricordare che tale disposizione prevede, in sostanza, due condizioni cumulative. Da un lato, il soggetto passivo in questione non deve disporre, durante il periodo contemplato all'articolo 7, paragrafo 1, di tale direttiva, di alcun centro di attività nello Stato membro in cui chiede detto rimborso. Dall'altro, egli non deve aver effettuato, durante il medesimo periodo, cessioni di beni o prestazioni di servizi che si considerino aver avuto luogo in tale Stato membro, ad eccezione di talune prestazioni di servizi specificate (v., in tal senso, sentenza del 6 febbraio 2014, E.ON Global Commodities, C-323/12, EU:C:2014:53, punto 42).
- 44 Nel caso di specie, non è contestato che la SMS Meer soddisfi le suddette condizioni. In particolare, è pacifico che, al momento dell'importazione controversa nel procedimento principale, tale società fosse assoggettata all'IVA in Germania, in quanto società che esercitava in detto Stato membro attività economiche consistenti nella commercializzazione e nel montaggio di impianti per la lavorazione dell'acciaio e che non era tenuta a registrarsi in Romania ai fini dell'IVA.
- 45 Per quanto concerne, in secondo luogo, la questione se la SMS Meer abbia agito come soggetto passivo al momento dell'importazione in Romania dei beni controversi, è opportuno rilevare che la nozione di «soggetto passivo» viene definita, conformemente all'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva IVA, con riferimento alla nozione di «attività economica» (sentenza del 29 novembre 2012, Gran Via Moinești, C-257/11, EU:C:2012:759, punto 24 e giurisprudenza ivi citata).
- 46 Un privato che importi beni per le esigenze di un'attività economica ai sensi di detta disposizione agisce come soggetto passivo, anche se tali beni non vengono immediatamente impiegati per detta attività economica (v., in tal senso, sentenza del 29 novembre 2012, Gran Via Moinești, C-257/11, EU:C:2012:759, punto 25 e giurisprudenza ivi citata). Infatti, dalla giurisprudenza costante della Corte emerge che chiunque effettui spese d'investimento con l'intenzione, confermata da elementi oggettivi, di esercitare un'attività economica, ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva IVA, deve essere considerato un soggetto passivo (v., in tal senso, sentenze del 14 febbraio 1985, Rompelman, 268/83, EU:C:1985:74, punto 24; del 29 febbraio 1996, INZO, C-110/94, EU:C:1996:67, punto 17, e del 22 ottobre 2015, Sveda, C-126/14, EU:C:2015:712, punto 20 e giurisprudenza ivi citata).

- 47 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 (sentenza del 22 marzo 2012, Klub, C-153/11, EU:C:2012:163, punto 41 e giurisprudenza ivi citata).
- 48 In tale contesto, occorre ricordare che, nell'ambito di un rinvio pregiudiziale, soltanto il giudice nazionale è competente a valutare i fatti controversi nel procedimento principale e a interpretare la normativa nazionale. Tuttavia, la Corte, chiamata a fornire al giudice nazionale risposte utili, è competente a dare indicazioni tratte dal fascicolo del procedimento principale e dalle osservazioni presentate dinanzi ad essa, idonee a consentire al giudice del rinvio di decidere (sentenza dell'11 maggio 2017, Posnania Investment, C-36/16, EU:C:2017:361, punto 37 e giurisprudenza ivi citata).
- 49 Nel caso di specie, è accertato che la SMS Meer, dopo aver ricevuto un acconto di EUR 2 milioni, ha stipulato in data 26 giugno 2008 un protocollo di subappalto avente ad oggetto i beni controversi, i quali sono stati acquistati in quanto macchinari necessari per la realizzazione dell'RSA e, quindi, in vista dell'esecuzione del contratto n. 27. Si può evincere da tali affermazioni che la suddetta società ha importato i beni controversi con l'intenzione, suffragata da elementi oggettivi, di esercitare un'attività economica.
- 50 A tal riguardo, la semplice circostanza che il contratto n. 27 fosse sospeso nel momento in cui i beni controversi sono stati importati è irrilevante in quanto, segnatamente, si deve supporre che la SMS Meer avrebbe violato i propri obblighi contrattuali nei confronti del suo subappaltatore se avesse rifiutato la fornitura dei beni per il mero motivo della sospensione del contratto n. 27. Peraltro, l'esecuzione del contratto è stata definitivamente abbandonata solo successivamente all'importazione di tali beni, e ciò per ragioni indipendenti dalla volontà della SMS Meer, ossia a causa delle difficoltà di pagamento cui doveva far fronte l'acquirente.
- 51 Pertanto, al momento dell'importazione dei beni controversi la SMS Meer ha agito come soggetto passivo ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva IVA.
- 52 Per quanto riguarda, in terzo luogo, l'utilizzo dei beni controversi per operazioni di cui all'articolo 170 della direttiva IVA, è pacifico che il destinatario dell'RSA, per la cui realizzazione la SMS ha acquistato i suddetti beni, si trovava in Ucraina. Di conseguenza, l'importazione di detti beni aveva luogo, in definitiva, al fine di effettuare un'esportazione ai sensi dell'articolo 146 della direttiva IVA, operazione cui rinvia l'articolo 170 di tale direttiva.
- 53 In tali circostanze, va considerato che la SMS Meer, al momento dell'importazione in Romania dei beni controversi, ha acquisito il diritto al rimborso dell'IVA assolta.
- 54 L'esistenza di detto diritto non è rimessa in discussione dalla circostanza che l'operazione nell'ambito della quale dovevano essere utilizzati i beni controversi non sia infine stata realizzata e che la SMS Meer non abbia potuto fornire la prova, richiesta dall'amministrazione tributaria, della successiva circolazione di detti beni.
- 55 Infatti, da una giurisprudenza costante della Corte discende che, in assenza di circostanze fraudolente o abusive, e con riserva di eventuali rettifiche conformemente alle condizioni previste dalla direttiva IVA, il diritto al rimborso, una volta sorto, rimane

acquisito (v., per analogia, sentenza del 22 marzo 2012, Klub, C-153/11, EU:C:2012:163, punto 46 e giurisprudenza ivi citata).

- 56 Più in particolare, qualora il soggetto passivo non abbia potuto utilizzare i beni che hanno dato luogo al rimborso nell'ambito dell'operazione presa in considerazione a causa di circostanze estranee alla sua volontà, il diritto al rimborso resta acquisito poiché, in un caso del genere, non sussiste alcun rischio di frodi o di abusi che possa giustificare il rifiuto del rimborso (v., per analogia, sentenza del 22 marzo 2012, Klub, C-153/11, EU:C:2012:163, punto 47 e giurisprudenza ivi citata). Siffatte considerazioni si applicano a fortiori nei confronti di un soggetto passivo, come la SMS Meer, posto che, sulla base delle dichiarazioni di quest'ultima, essa non aveva previsto alcun altro utilizzo dei beni controversi.
- 57 Ne consegue che, nel caso di specie, nei limiti in cui le autorità tributarie nazionali non dispongono di elementi oggettivi che dimostrino che il diritto al rimborso è sorto in modo abusivo o fraudolento, circostanza che spetta in definitiva al giudice del rinvio esaminare, i fatti successivi all'importazione sono irrilevanti. In particolare, esigere che la SMS Meer fornisca la prova del fatto che i beni controversi sono stati da ultimo esportati fuori dalla Romania equivale, in realtà, ad aggiungere una condizione sostanziale per l'esercizio del diritto al rimborso non prevista dal sistema dell'IVA.
- 58 Alla luce dell'insieme delle suesposte considerazioni si deve rispondere alle questioni poste dichiarando che l'ottava direttiva, letta in combinato disposto con l'articolo 170 della direttiva IVA, deve essere interpretata nel senso che osta a che uno Stato membro neghi a un soggetto passivo non residente nel suo territorio il diritto al rimborso dell'IVA versata a titolo dell'importazione di beni in una situazione, come quella oggetto del procedimento principale, in cui, al momento dell'importazione, l'esecuzione del contratto nel contesto del quale il soggetto passivo ha acquistato e importato i suddetti beni era sospesa, l'operazione per la quale tali beni dovevano essere utilizzati non è infine stata realizzata e il soggetto passivo non ha fornito la prova della loro successiva circolazione.

Sulle spese

- 59 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:

L'ottava direttiva 79/1072/CEE del Consiglio, del 6 dicembre 1979, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari – Modalità per il rimborso dell'imposta sul valore aggiunto ai soggetti passivi non residenti all'interno del paese, letta in combinato disposto con l'articolo 170 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, deve essere interpretata nel senso che osta a che uno Stato membro neghi a un soggetto passivo non residente nel suo territorio il diritto al rimborso dell'imposta sul valore aggiunto versata a titolo dell'importazione di beni in una situazione, come quella oggetto del procedimento principale, in cui, al momento dell'importazione, l'esecuzione del contratto nel contesto del quale il

soggetto passivo ha acquistato e importato i suddetti beni era sospesa, l'operazione per la quale tali beni dovevano essere utilizzati non è infine stata realizzata e il soggetto passivo non ha fornito la prova della loro successiva circolazione.