Causa C-791/18**Sintesi della domanda di pronuncia pregiudiziale ai sensi dell'articolo 98, paragrafo 1, del regolamento di procedura della Corte di giustizia****Data di deposito:**

17 dicembre 2018

Giudice del rinvio:

Hoge Raad der Nederlanden (Paesi Bassi)

Data della decisione di rinvio:

14 dicembre 2018

Ricorrente:

Stichting Schoonzicht

Altra parte nel procedimento:

Staatssecretaris van Financiën (Segretario di Stato per le finanze)

Oggetto del procedimento principale

Il procedimento principale verte sulla detrazione dell'IVA dovuta dalla Stichting Schoonzicht per la cessione di un complesso residenziale. In particolare, viene sollevata la questione se la detrazione inizialmente operata possa essere rettificata una tantum se alla prima utilizzazione del complesso è emerso che questa non corrisponde alla detrazione a cui la Stichting Schoonzicht ha diritto.

Oggetto e fondamento giuridico della domanda di pronuncia pregiudiziale

La presente domanda in forza dell'articolo 267 TFUE verte sulla questione se la «rettifica una tantum» della detrazione inizialmente operata, prevista dal diritto dei Paesi Bassi, sia contraria alla procedura di rettifica istituita dal diritto dell'Unione, in cui la rettifica è ripartita su un determinato periodo.

Questioni pregiudiziali

- 1) Se gli articoli da 184 a 187 della direttiva IVA del 2006 ostino ad un regime nazionale di rettifica per beni d'investimento che prevede una rettifica ripartita su una serie di anni, in cui nell'anno della prima utilizzazione – che

coincide con il primo anno di rettifica –l'importo globale della detrazione inizialmente operata per il bene d'investimento in parola viene aggiustato (rettificato) in una sola volta se alla prima utilizzazione detta detrazione inizialmente operata risulta diversa dalla detrazione a cui il soggetto passivo ha diritto sulla base dell'effettivo utilizzo del bene d'investimento.

In caso di risposta affermativa alla prima questione:

- 2) Se l'articolo 189, lettere b) o c), della direttiva IVA del 2016 debba essere interpretato nel senso che l'aggiustamento in una sola volta della detrazione inizialmente operata nel primo anno del periodo di rettifica, di cui alla prima questione, configuri una misura che il Regno dei Paesi Bassi può adottare ai fini dell'applicazione dell'articolo 187 della direttiva IVA del 2006.

Disposizioni di diritto dell'Unione invocate

Articoli da 184 a 187 e 189 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: la «direttiva IVA del 2006»).

Disposizioni di diritto nazionale invocate

Articolo 15, paragrafo 4, del Wet op de omzetbelasting 1968 (legge del 1968 relativa all'imposta sul fatturato, in prosieguo: la «legge relativa all'imposta sul fatturato») e articoli 12 e 13 dell'Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968 (decreto di attuazione dell'imposta sul fatturato del 1968).

Breve esposizione dei fatti e del procedimento principale

- 1 La Stichting Schoonzicht (Fondazione Schoonzicht; in prosieguo: «l'interessata») ha costruito su un lotto di terreno di sua proprietà un complesso residenziale composto da sette appartamenti, consegnato nel luglio 2014. Dato che il complesso inizialmente era destinato ad operazioni imponibili, l'interessata ha detratto integralmente l'IVA dovuta per la cessione in parola. Successivamente tuttavia, dal 1° agosto 2014, l'interessata ha concesso in locazione quattro degli appartamenti con esenzione da IVA. Per questo motivo la detrazione da essa inizialmente operata è stata rettificata ai sensi dell'articolo 15, paragrafo 4, della legge relativa all'imposta sul fatturato, per cui all'interessata è stata addebitata l'IVA gravante su detti appartamenti per il terzo trimestre del 2014, per un ammontare di EUR 79 587 EUR. L'interessata ha pagato detto importo sulla base della dichiarazione.
- 2 L'interessata ha presentato opposizione avverso detto pagamento sulla base della dichiarazione, sostenendo che per beni di investimento una rettifica dell'intera detrazione inizialmente operata al momento della prima utilizzazione del bene

d'investimento, come previsto all'articolo 15, paragrafo 4, della legge relativa all'imposta sul fatturato, è contraria all'articolo 187 della direttiva IVA del 2006. Detta opposizione è stata respinta dall'inspecteur van de Belastingdienst (Ispettorato del Servizio delle Imposte). L'interessata ha quindi presentato ricorso avverso detto rigetto dinanzi al rechtbank Noord-Holland (tribunale dell'Olanda settentrionale, Paesi Bassi). Il rechtbank (tribunale) ha respinto il ricorso in quanto infondato, e l'interessata ha impugnato detta decisione dinanzi al gerechtshof Amsterdam (Corte d'appello di Amsterdam, Paesi Bassi, in prosieguo: la «corte d'appello»). La corte d'appello ha dichiarato che il regime di cui all'articolo 15, paragrafo 4, della legge relativa all'imposta sul fatturato, rientra nei limiti imposti dalla direttiva IVA del 2006 ed ha pertanto respinto l'impugnazione.

- 3 L'interessata ha presentato ricorso per cassazione avverso detta sentenza della corte d'appello dinanzi allo Hoge Raad der Nederlanden (Corte suprema dei Paesi Bassi, in prosieguo: lo «Hoge Raad»). Questo giudice ha disposto la presentazione di questioni pregiudiziali alla Corte di giustizia dell'Unione europea.

Argomenti essenziali delle parti nel procedimento principale

- 4 Nel procedimento principale l'interessata ribadisce la tesi presentata dinanzi alla corte d'appello, secondo la quale la rettifica una tantum della detrazione inizialmente operata a seguito della prima utilizzazione di beni d'investimento è contraria all'articolo 187 della direttiva IVA del 2006. Secondo l'interessata, il regime di rettifica di cui all'articolo 187 della direttiva IVA del 2006 deve essere infatti considerato in sé, a prescindere da quanto disposto agli articoli 184 e 185, e pertanto anche a prescindere dalle modalità stabilite da uno Stato membro in forza dell'articolo 186 per l'applicazione di detti articoli. Si tratterebbe di un regime speciale per beni d'investimento, che deroga al regime generale di cui agli articoli 184 e 185. Alla prima utilizzazione di un bene d'investimento non vi è spazio per la rettifica una tantum della detrazione inizialmente operata, prevista dagli articoli 184 e 185. Per contro, la rettifica della detrazione inizialmente operata per i beni d'investimento in forza dell'articolo 187 deve essere imperativamente ripartita su un certo numero di anni. Alla fine di ciascun anno di rettifica può essere operata soltanto la rettifica di una parte proporzionale della detrazione inizialmente operata. Posto che la normativa dei Paesi Bassi prevede un periodo di rettifica di dieci anni, nel caso di specie si tratta di una decima parte.
- 5 Questo motivo è rivolto avverso il giudizio della corte d'appello secondo il quale il regime di rettifica, di cui all'articolo 15, paragrafo 4, della legge relativa all'imposta sul fatturato, rientra nei limiti della direttiva IVA del 2006. A giudizio della corte d'appello il legislatore dei Paesi Bassi si è avvalso della possibilità offerta agli Stati membri dall'articolo 189, lettera b), della direttiva IVA del 2006, di precisare l'importo di IVA che deve essere preso in considerazione in sede di rettifica per beni di investimento. A giudizio della corte, la rettifica una tantum, prevista all'articolo 15, paragrafo 4, della legge relativa all'imposta sul fatturato, deve essere considerata come una «correzione precedente la rettifica», che non è

prevista dalla direttiva IVA del 2006. A giudizio della corte d'appello la direttiva IVA del 2006 non osta a siffatta correzione, giacché il suo risultato – in considerazione del periodo di rettifica che vi fa seguito – non è contrario al principio di neutralità fiscale e/o al principio di proporzionalità.

Breve esposizione della motivazione del rinvio

- 6 Secondo lo Hoge Raad la tesi del ricorrente può essere corroborata dal testo dell'articolo 187 della direttiva IVA del 2006, che può essere effettivamente interpretato nel senso che, in un periodo di rettifica di dieci anni, nel primo anno la rettifica può riguardare unicamente una decima parte dell'IVA gravante sul bene d'investimento. Inoltre questa espressione non lascia alcun dubbio sul carattere imperativo dell'articolo 187, dal quale si può concludere che gli Stati membri non dispongono di alcun potere discrezionale per derogare a detta disposizione.
- 7 Avverso la tesi dell'interessata si può far valere che il regime di rettifica di cui all'articolo 187 della direttiva IVA del 2006 può essere parimenti inteso come un regime integrativo, che deve essere letto in combinato disposto con gli articoli da 184 a 186. A questo riguardo lo Hoge Raad osserva che la rettifica in generale e la sua ripartizione nel tempo per i beni d'investimento mirano ad aumentare la precisione della detrazione, garantendo così la neutralità della pressione fiscale. Secondo lo Hoge Raad gli obiettivi in parola non sembrano ostare a un regime nazionale di rettifica in cui alla prima utilizzazione di un bene d'investimento viene aggiustata l'intera detrazione inizialmente applicata.
- 8 Quindi lo Hoge Raad osserva che è inerente a una rettifica ripartita nel tempo che possano verificarsi variazioni tanto all'inizio del periodo di rettifica quanto nel corso del medesimo. Nella prima ipotesi, come avviene nel caso di specie, se la rettifica della detrazione non ha luogo una tantum per l'interessato si configurerebbe un vantaggio economico. Per contro, detta modalità determinerebbe uno svantaggio economico per un soggetto passivo il quale, diversamente dall'interessata, alla consegna di un bene d'investimento non ha detratto IVA ma il cui diritto alla detrazione integrale della medesima emerge soltanto alla prima utilizzazione. La suddetta modalità sarebbe contraria ai menzionati obiettivi di una detrazione accurata e di una pressione fiscale neutrale.
- 9 Il regime di rettifica dei Paesi Bassi indica invece come momento di verifica quello della prima utilizzazione. Ove risulti che in quel momento l'utilizzazione effettiva non corrisponde all'utilizzazione inizialmente perseguita, la detrazione viene rettificata una tantum. Secondo lo Hoge Raad ciò non configura un regime con una rettifica definitiva operata una tantum, vietato dal diritto dell'Unione, giacché in caso di modifica dell'utilizzazione in uno degli anni di rettifica successivi avrà comunque luogo un corrispondente aggiustamento della detrazione.

- 10 Detto regime sembra soddisfare meglio gli obiettivi del regime di rettifica. Da questo lo Hoge Raad conclude che sembra più ragionevole non considerare isolatamente l'articolo 187 della direttiva IVA del 2006, bensì leggerlo in combinato disposto con gli articoli da 184 a 186 e su questa base interpretare detto articolo nel senso che esso non osta al regime di rettifica del Paesi Bassi. Tuttavia, a giudizio dello Hoge Raad, la correttezza di detta interpretazione non è del tutto priva di dubbi. Per questo motivo lo Hoge Raad presenta la prima questione pregiudiziale.
- 11 In caso di risposta affermativa alla prima questione, si pone la questione se la «rettifica una tantum» dei Paesi Bassi sia consentita come misura per precisare l'ammontare dell'IVA che deve essere preso in considerazione ai fini della rettifica, ai sensi dell'articolo 189, lettera b), della direttiva IVA del 2006. In caso contrario, resta la questione se ciò sia consentito in forza dell'articolo 189, lettera c). Al riguardo occorre anzitutto chiedersi se, senza la misura in parola, la rettifica determinerebbe un indebito vantaggio per l'interessata. In tal caso, occorre poi chiedersi se la «rettifica una tantum» possa essere considerata come una misura idonea per prevenire detto indebito vantaggio. Atteso che l'interpretazione di dette disposizioni non è priva di dubbi e che la Corte di giustizia dell'Unione europea non ha ancora avuto occasione di interpretare l'articolo 189, lettere b), e c), della direttiva IVA del 2006, lo Hoge Raad presenta la seconda questione pregiudiziale.

DOCUMENTO DIVERSO