

Causa C-194/21**Sintesi della domanda di pronuncia pregiudiziale ai sensi dell'articolo 98, paragrafo 1, del regolamento di procedura della Corte di giustizia****Data di deposito:**

29 marzo 2021

Giudice del rinvio:

Hoge Raad der Nederlanden (Paesi Bassi)

Data della decisione di rinvio:

26 marzo 2021

Ricorrente:

Staatssecretaris van Financiën

Resistente:X**Oggetto del procedimento principale**

Il procedimento principale verte sulla questione se, sulla base della normativa tributaria dei Paesi Bassi, X possa detrarre l'imposta sul valore aggiunto che B gli aveva addebitato per la cessione di due parcelle nel 2006, e che X allora – nonostante il loro impiego per operazioni soggette a imposta – non aveva detratto, dall'imposta sul valore aggiunto divenuta esigibile per la cessione di dette due parcelle a B nel 2013.

Oggetto e fondamento giuridico della domanda di pronuncia pregiudiziale

La domanda di pronuncia pregiudiziale riguarda l'interpretazione degli articoli 184 e 185 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»), e segnatamente la questione se dette disposizioni possano essere interpretate nel senso che un soggetto passivo, che abbia ommesso di effettuare la detrazione dell'imposta pagata a monte entro il termine di decadenza nazionale applicabile, ha il diritto di effettuare la detrazione in parola in sede di rettifica.

La domanda di pronuncia pregiudiziale è stata presentata in forza dell'articolo 267 TFUE.

Questioni pregiudiziali

1. Se gli articoli 184 e 185 della direttiva IVA 2006 debbano essere interpretati nel senso che il soggetto passivo che all'acquisto di un bene o di un servizio abbia omesso di effettuare la detrazione dell'imposta a monte («la detrazione iniziale»), in virtù del previsto impiego per operazioni soggette a imposta, entro il termine di decadenza nazionale applicabile, ha il diritto di effettuare detta detrazione in sede di rettifica – in occasione della prima immissione in uso di tale bene o servizio – qualora al momento della suddetta rettifica l'uso effettivo non sia diverso dall'uso previsto.

2. Se per rispondere alla prima questione sia rilevante la circostanza che la mancata effettuazione della detrazione iniziale non sia dovuta a elusione o abuso di diritto e che non siano stati accertati effetti negativi per l'erario.

Disposizioni di diritto dell'Unione fatte valere

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): articolo 12, paragrafo 1, lettera b); articolo 12, paragrafo 3; articolo 135, paragrafo 1, lettera k); articoli 167, 168, 178, 179, 180, 182, 184, 185, 186 e 188

Disposizioni di diritto nazionale fatte valere

Wet op de omzetbelasting 1968 (Legge sull'IVA del 1968, Stb. 1968, n. 329): articolo 11, paragrafo 1, lettera a), 1°; articolo 15

Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968 (decreto d'attuazione della legge sull'IVA del 1968, Stb. 1968, n. 169): articolo 12, paragrafi 2 e 3

Breve esposizione dei fatti e del procedimento principale

- 1 Il procedimento principale verte su un ricorso per cassazione avverso una sentenza del gerechtshof Arnhem-Leeuwarden (Corte d'appello di Arnhem-Leeuwarden, Paesi Bassi) del 5 febbraio 2019, pronunciata sull'impugnazione di X avverso una sentenza del rechtbank Gelderland (tribunale del Gelderland, Paesi Bassi) del 2 novembre 2017.
- 2 X ha acquistato da B dieci parcelle. Il 20 aprile 2006 B ha trasferito le parcelle. L'intenzione era quella di sviluppare i terreni a fini ricreativi, mediante la costruzione di case mobili con le rispettive pertinenze. Le case mobili con il terreno di pertinenza sarebbero quindi state vendute.

- 3 Per questa cessione B ha addebitato a X l'imposta sul valore aggiunto, che quest'ultimo non ha detratto.
- 4 Per motivi economici il previsto sviluppo delle parcelle non ha avuto luogo. L'8 febbraio 2013, X ha ceduto due delle dieci parcelle a B per un corrispettivo. Per detto corrispettivo X ha addebitato a B l'imposta sul valore aggiunto. X non ha pagato detta imposta mediante dichiarazione.
- 5 L'imposta di cui al punto 4 è stata posta a carico di X con avviso di rettifica del 26 novembre 2015. Questo ha presentato opposizione, affermando che, in virtù dell'articolo 15, paragrafo 4, della legge sull'IVA, l'avviso di rettifica doveva essere ridotto di una quota corrispondente all'imposta di cui al punto 3.

Argomenti essenziali delle parti nel procedimento principale

- 6 Lo **staatssecretaris van Financiën** (Segretario di Stato alle Finanze) sostiene che X avrebbe dovuto effettuare la detrazione dell'imposta pagata a monte nel periodo in cui era esigibile l'IVA per la cessione delle parcelle nel 2006, in virtù della destinazione per operazioni soggette a imposta in quel momento attribuita alle parcelle stesse.
- 7 Infatti, il regime di rettifica, di cui all'articolo 15, paragrafo 4, frasi da seconda a quarta, della legge del 1968, non è inteso a concedere una detrazione dell'imposta sul valore aggiunto non detratta dall'imprenditore per il relativo periodo.
- 8 A giudizio dello staatssecretaris van Financiën, il regime di rettifica di cui alla citata disposizione, in combinato disposto con gli articoli 184 e 185 della direttiva IVA, riguarderebbe infatti soltanto i casi in cui la detrazione inizialmente applicata è superiore o inferiore a quella a cui il soggetto passivo aveva diritto. Atteso che nel caso di specie la destinazione delle due parcelle al momento dell'acquisto corrisponde all'uso effettivo al momento dell'immissione in uso, non è applicabile alcuna rettifica.
- 9 L'argomentazione di **X** non viene esposta.

Breve esposizione della motivazione del rinvio

- 10 Secondo il giudice del rinvio esiste incertezza sulla questione se il soggetto passivo che ha omesso di detrarre tempestivamente l'IVA possa effettuare detta detrazione nel quadro della normativa sulla rettifica, di cui alla legge sull'IVA del 1968 e alla direttiva IVA, allorché sia accertato che la destinazione iniziale e l'uso effettivo al momento dell'immissione in uso coincidono e il termine nazionale di decadenza per l'esercizio del diritto alla detrazione è scaduto. A suo avviso la risposta a detta questione non può essere chiaramente desunta dalla lettera degli articoli 184 e 185 della direttiva IVA. Esso ritiene che tali disposizioni possano essere interpretate in due sensi.

Prima tesi: interpretazione estensiva

- 11 L'interpretazione estensiva implica che il meccanismo di rettifica di cui agli articoli 184 e 185 deve essere interpretato nel senso che la rettifica al momento dell'immissione in uso di un bene o di un servizio è equivalente a una correzione di un'omissione relativa alla detrazione al momento dell'acquisto di tale bene o servizio, a prescindere dalla natura di detta omissione.
- 12 Se si consente al soggetto passivo di correggere al momento dell'immissione in uso errori commessi riguardo alla detrazione iniziale per beni o servizi immessi in uso non immediatamente dopo l'acquisto, anche se ciò avvenga dopo la scadenza del termine nazionale di decadenza applicabile per la detrazione iniziale, – in linea con il principio di neutralità fiscale – si garantisce che la portata della detrazione corrisponde esattamente all'uso effettivo di tale bene o servizio.
- 13 L'interpretazione in parola ha un duplice effetto.
- 14 Anzitutto, si consegue l'effetto che il soggetto passivo che effettua la detrazione dell'IVA ad esso imposta per l'acquisto di un bene o di un servizio nonostante la destinazione esente del medesimo, non può utilizzare tale bene o servizio per operazioni esenti senza esborsi di IVA (v. sentenza dell'11 aprile 2018, SEB bankas, C-532/16, EU:C:2018:228, punto 39).
- 15 In secondo luogo, si consegue l'effetto che il soggetto passivo che omette di detrarre integralmente o parzialmente l'IVA ad esso imposta per l'acquisto di un bene o di un servizio non si trova posto a confronto con esborsi dell'IVA allorché usa di fatto il relativo bene o servizio per operazioni (esclusivamente) imponibili.
- 16 Infine, il giudice del rinvio sottolinea che la Corte di giustizia non ha esplicitamente escluso dal regime di rettifica il caso in cui, al momento dell'acquisto di un bene o di un servizio, il soggetto passivo abbia ommesso di esercitare il diritto di detrazione dell'IVA assolta a monte ad esso in quel momento spettante. A suo giudizio sembra sproporzionato, in casi in cui il diritto alla detrazione iniziale non sia stato esercitato per errore e non siano accertati frode o abuso di diritto né danni per il bilancio dello Stato, non concedere comunque a detto soggetto passivo la detrazione al momento dell'immissione in uso dei beni o dei servizi (sentenza del 30 aprile 2020, CTT – Correios de Portugal, C-661/18, EU:C:2020:335, punto 56).

Seconda tesi: interpretazione restrittiva

- 17 Il giudice del rinvio osserva che l'interpretazione estensiva sopra enunciata non è conforme alla giurisprudenza della Corte, secondo la quale dal combinato disposto degli articoli 184 e 185, paragrafo 1, della direttiva IVA emerge che dette disposizioni sono applicabili se la rettifica risulta necessaria a causa del mutamento di uno degli elementi inizialmente assunti per il calcolo delle detrazioni e che il calcolo dell'importo di tale rettifica deve far sì che l'importo

delle detrazioni infine eseguite corrisponda a quello che il soggetto passivo avrebbe avuto diritto di operare se tale mutamento fosse stato considerato inizialmente (v. tra l'altro sentenza del 27 giugno 2018, Varna Holideis, C-364/17, EU:C:2018:500, punto 29 e la giurisprudenza ivi citata). In questo modo la Corte sembra limitare l'ambito di applicazione degli articoli 184 e 185, paragrafo 1, della direttiva IVA ai casi in cui un mutamento delle circostanze si è verificato dopo il periodo della detrazione iniziale.

- 18 Inoltre, l'interpretazione estensiva sembra difficilmente conciliabile con la giurisprudenza della Corte, secondo la quale un soggetto passivo non sufficientemente diligente che omette di detrarre l'IVA tempestivamente – ossia entro il termine di decadenza applicabile – può essere punito con la decadenza del diritto alla detrazione (sentenza del 1° ottobre 2020, Vos Aannemingen, C-405/19, EU:C:2020:785, punti 22-24). Se la detrazione fosse comunque consentita, potrebbe configurarsi una violazione del principio della certezza del diritto, che esige che la posizione fiscale di un soggetto passivo – e segnatamente i suoi diritti e obblighi nei confronti dell'amministrazione tributaria – non resti nell'incertezza per un periodo indeterminato.

DOCUMENTO D'INFORMAZIONE